ΔΕΔ 1517/2018

Μη αναγνώρηση τόκων δανείου από τα ακαθάριστα έσοδα όταν ο δανεισμός δεν πραγματοποιήθηκε για το συμφέρον και τη χρηματοδότηση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων

Θεσσαλονίκη, 03/09/2018
Αριθμός απόφασης: 1517

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση: Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο: 2313-333267
ΦΑΞ: 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ.)»

γ. Της ΠΟΛ.1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 04/04/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης « ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ » με ΑΦΜ: , κατά:

α) της υπ' αριθ /20.02.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 - 31/12/2012),

β) της υπ' αριθ /20.02.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.) των άρθρων 27 - 50 του ν.3842/2010 για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ /20.02.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 και την υπ' αριθ /20.02.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.) των άρθρων 27 - 50 του ν.3842/2010 για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, των οποίων ζητείται η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04/04/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης « ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ » με ΑΦΜ: , η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ /20.02.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα, για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 - 31/12/2012), τέλη χαρτοσήμου 1.020,00€ πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 204,00€ και πρόσθετα τέλη και εισφορά ΟΓΑ επ' αυτών κατ' εφαρμογή του άρθρου 49 του ν.4509/2017 ποσού 1.058,76€, ήτοι συνολικό ποσό 2.282,76€, κατόπιν διαπίστωσης εσόδων συνόλου 34.000,00€ από εκμίσθωση ακινήτου για τα οποία δεν επιβλήθηκε το αναλογούν τέλος χαρτοσήμου. Επίσης, μειώθηκαν οι ζημίες χρήσης κατά το ποσό των 197.489,29€ λόγω διαπίστωσης λογιστικών διαφορών ποσού 92.582,74€ και τεκμαρτών πιστωτικών τόκων ποσού 5.761,96€, διαφορά υποτιμολογημένων ενδοομιλικών συναλλαγών ποσού 53.374,59€, μη καταχώρησης εσόδων πωλήσεων 11.770,00€ και άλλων εσόδων εκμετάλλευσης (ενοίκια) 34.000,00€, ήτοι προσαύξηση συνολικού ποσού 104.906,55€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 20/02/2018 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 198/14.06.2017 εντολής του Προϊσταμένου της.

Με την υπ' αριθ /20.02.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας (Φ.Α.Π.) των άρθρων 27 - 50 του ν.3842/2010 για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος, ποσού 6.925,52€, πλέον προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του ν.4174/2013, ποσού 5.990,57€, δη σύνολο φόρου 12.916,09€, λόγω μη υποβολής δήλωσης, για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 1η Ιανουαρίου 2012, συνολικής αξίας βάσει ελέγχου 1.069.096,10€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 20/02/2018 έκθεσης φόρου ακίνητης περιουσίας της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 198/14.06.2017 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη κρίση του ελέγχου επί λογιστικής διαφοράς ποσού 44.046,62€ λόγω μη παραγωγικότητας καταβληθέντων τόκων δανείων. Οι εγγραφές στα βιβλία των καταβολών τόκων συνολικού ποσού 199.939,26€, αφορούν ληφθέν τραπεζικό δάνειο για την αγορά ακινήτου.

2. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί προσαύξησης των ακαθαρίστων εσόδων με τόκους δανείου συνολικού ποσού 5.761,96€. Η χορήγηση επιταγών προς την , μοναδική μέτοχο της προσφεύγουσας, συνιστά ταμειακή διευκόλυνση και όχι δάνειο.

3. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί απόκρυψης εσόδων ποσού 34.000,00€ από εκμίσθωση ακινήτου. Το υπ' αριθ /29.11.2012 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης επαγγελματικού χώρου συνάφθηκε σε αντικατάσταση του υπ' αριθ /13.09.2010 αρχικού ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης επαγγελματικού χώρου και δεν αποτελεί συμπληρωματικό του αρχικώς συναφθέντος.

4. Εσφαλμένος ο υπολογισμός του φόρου ακίνητης περιουσίας επί των κτισμάτων πλην ημιτελών με ποσοστό 1% αντί του ορθού 1‰.

5. Παραγεγραμμένο το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή τελών χαρτοσήμου επί ταμειακής διευκόλυνσης ποσού 49.036,80€ προς την , μοναδική μέτοχο της προσφεύγουσας, διότι ανάγονται στη χρήση 2011.

Ως προς τον 1° και 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 105 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται: α) Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί. β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 13 παράγραφος 1, 20, 21, 22, 24, 25, 28 παράγραφοι 1, 2, 3 και 4, 30, 37, 40, 41, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 48. 2. Από τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης παραγράφου, εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 31.....

Επειδή, με το άρθρο 31 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων

των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος: α) δ) Των δεδουλευμένων κάθε είδους τόκων δανείων ή πιστώσεων, γενικά, της επιχείρησης 14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης 18. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις του παρόντος άρθρου αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις 20. Δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, εκτός εκείνων που ρητά μνημονεύονται σε αυτό, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου αυτού, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση αυτή δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες. Για την υλοποίηση των ανωτέρω, εντός μηνός από την έναρξη ισχύος της παραγράφου αυτής εκδίδεται η οριζόμενη από το πρώτο εδάφιο απόφαση.... Στον επόμενο μήνα μετά την έκδοση των αποφάσεων του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών που ορίζονται από την παράγραφο αυτή, εκδίδεται νέα απόφαση του ίδιου Υπουργού η οποία περιλαμβάνει συγκεντρωτικά και κατά κατηγορία όλες τις δαπάνες των οποίων η αναγνώριση ή μη από το φορολογικό έλεγχο είναι υποχρεωτική, καθώς και τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αναφέρονται, όπως αυτές έχουν ορισθεί με όλες τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, οι οποίες έχουν εκδοθεί από το έτος 2005 μέχρι τον ως άνω οριζόμενο χρόνο.».

Επειδή, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. και την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική, β) η δαπάνη να είναι παραγωγική, γ) η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.), δ) η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, ε) η δαπάνη να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος, στ) η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων), ζ) η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.), και η) η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία .

Επειδή, με την υπ' αριθ. 1003821/10037/Β0012/ΠΟΛ.1005/2005 Α.Υ.Ο.Ο. ορίζεται ότι: «Η έκπτωση των τόκων δανείων επιτρέπεται μόνο εφόσον τα δάνεια διατίθενται για τις ανάγκες της επιχειρήσεως και όχι για τη θεραπεία προσωπικών αναγκών του επιχειρηματία ή των προσώπων που μετέχουν στην επιχείρηση ή για την εξυπηρέτηση αναγκών τρίτων. (ΣτΕ 3404/1995, ΣτΕ 1577/1985)».

Επειδή, το ΣτΕ με αποφάσεις (ΣτΕ 2699/1972, ΣτΕ 2660/1973, ΣτΕ 317/1974, ΣτΕ 2483/1975, ΣτΕ 770/1977, ΣτΕ 575/1978, ΣτΕ 283/1979, ΣτΕ 2368/1980, ΣτΕ 1169/1980, ΣτΕ 1219/1982, ΣτΕ 3013/1984, ΣτΕ 314/1987, ΣτΕ 703/1988, ΣτΕ 3402/1988) έκρινε, ότι η σύμβαση του δανείου θεωρείται αποδεικνυόμενη από τα βιβλία, όταν από τη σχετική εγγραφή προκύπτουν όλα τα κατά τον νόμο στοιχεία, που είναι απαραίτητα, ώστε από αυτά και μόνο να συνάγεται η συνομολόγηση της σύμβασης του δανείου, δηλαδή από τη σχετική εγγραφή να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία, που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της σύμβασης αυτής, χωρίς να απαιτείται όπως η εγγραφή αυτή αναφέρεται ρητά στην εν λόγω σύμβαση. Σύμφωνη με την ανωτέρω άποψη του ΣτΕ είναι και η Διοίκηση (Υπ. Οικ. Ν. 6/5/ΠΟΛ.19/1978 κατόπιν της υπ' αριθ. 960/1977 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ.).

Επειδή, με το άρθρο 25 παρ. 3 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι: «Κάθε δάνειο που συνομολογείται μεταξύ ιδιωτών ή παρέχεται από εταιρία προς τα μέλη της ή τρίτους, λογίζεται ότι συνάπτεται με ελάχιστο επιτόκιο αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατά το χρόνο σύναψης του δανείου».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1042/1993, αναφορικά με την προαναφερθείσα διάταξη, διευκρινίστηκε ότι: «Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 προβλέπεται ότι κάθε δάνειο που συνομολογείται μεταξύ ιδιωτών ή παρέχεται από εταιρεία προς τα μέλη της ή σε τρίτους, λογίζεται ότι συνάπτεται με ελάχιστο επιτόκιο αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας, κατά το χρόνο σύναψης του δανείου.
Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι δεν παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ανταποδείξει ότι το δάνειο έχει συναφθεί με επιτόκιο μικρότερο του επιτοκίου των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας ή ατόκως,... Επομένως, αν μία εταιρεία, οποιασδήποτε νομικής μορφής, δεν έχει καταχωρήσει στα βιβλία της κανένα ποσό τόκων για το δάνειο που χορήγησε ή κατεχώρησε μικρότερο ποσό τόκων από αυτό που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παραγράφου αυτής, υποχρεούνται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, να αναμορφώσει τα προκύψαντα βάσει βιβλίων αποτελέσματα, προσθέτοντας σε αυτά με τη μορφή λογιστικής διαφοράς ολόκληρο το ποσό των τόκων ή την επί πλέον διαφορά αυτών κατά περίπτωση.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 - 31/12/2012, κατέβαλε για τόκους και συναφή έξοδα συνολικό ποσό 199.939,26€ για ληφθέντα βραχυπρόθεσμα δάνεια το ύψος των οποίων την 31/12/2012 ανερχόταν στο ποσό του 1.190.119,33€. **Εξ αυτών, η ελεγκτική αρχή βασιζόμενη στις εγγραφές των βιβλίων και τα διαφυλαχθέντα στοιχεία προσδιόρισε ότι ποσό 213.176,57€ μεταφέρθηκε από την προσφεύγουσα προς την , μοναδική μέτοχο αυτής, γεγονός που αποδεικνύει ότι ο βραχυπρόθεσμος δανεισμός δεν πραγματοποιήθηκε για το συμφέρον και τη χρηματοδότηση των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων της προσφεύγουσας αλλά για την κάλυψη των χρηματοδοτικών αναγκών της μοναδικής της μετόχου και συνεπώς, δεν τεκμηριώνεται ο παραγωγικός χαρακτήρας της πραγματοποιηθείσας δαπάνης.** Ως εκ τούτου, ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 44.046,62€ εκ των καταβληθέντων τόκων, ήτοι ανάλογο της χρηματοδότησης της μετόχου της ως προς το συνολικό ποσό του βραχυπρόθεσμου δανεισμού της. Ακολούθως, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στο δοσοληπτικό λογαριασμό ενεργητικού, μοναδική μέτοχο της προσφεύγουσας, μεταφέρεται από 31/12/2011 χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 49.036,80€ το οποίο παραμένει αμετάβλητο καθόλη τη διάρκεια της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου ενώ και από τις κινήσεις και τα στοιχεία που αποτέλεσαν δικαιολογητικά εγγραφών στο λογαριασμό παθητικού ως

προμηθευτή προκύπτει ότι τούτος λειτουργούσε ως δανειακός δοσοληπτικός λογαριασμός με δεκαπέντε (-15-) χρηματικές εγγραφές δίχως την αντιστοίχησή τους με αντίστοιχες εμπορικές συναλλαγές και μέγιστο χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 213.176,57€. Τουτέστιν, ορθώς η ελεγκτική αρχή θεώρησε ότι το σύνολο των χορηγηθέντων ποσών της προσφεύγουσας προς την , μοναδική μέτοχό της, συνόλου 262.213,37€ ως υποκρυπτόμενο δανεισμό και κατ' εφαρμογή του άρθρου 25 παρ. 3 του ν.2238/1994 προσαύξησε τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας με τεκμαρτούς τόκους ύψους 5.761,96€, ως αυτοί υπολογίστηκαν με το επιτόκιο τρίμηνων εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, ουδέν στοιχείο (σύμβαση δανείου κ.α.) προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα προς απόδειξη των ισχυρισμών της και αποδόμησης του πορίσματος του ελέγχου περί καταβολής τόκων ποσού 44.046,62€ για μέρος τραπεζικού δανείου που δεν είχε συναφθεί προς το συμφέρον της επιχείρησης αλλά για σκοπούς ξένους προς την δραστηριότητά της. Επιπρόσθετα, ουδέν στοιχείο (επιταγές, εγγραφές βιβλίων, αποφάσεις Δ.Σ. κ.α.) προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα προς απόδειξη του ισχυρισμού της ότι οι καταβολές ποσών προς την αποτελούσαν μέρος ταμειακής διευκόλυνσης με τη μορφή χορήγησης επιταγών ευκολίας και ότι δεν αποτελούσαν τμηματική χορήγηση δανείου.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου επί της μη έκπτωσης στη φορολογία εισοδήματος καταβληθέντων χρεωστικών τόκων δανείων και της προσαύξησης των αποτελεσμάτων με πιστωτικούς τόκους δανείου, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 23 παρ. 1 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, η προσφεύγουσα εξέδωσε το υπ' αριθ. 1/31.12.2012 Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών, συνολικής αξίας 60.000,00€ για την απαίτηση ενοικίων της περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012 από την εκμίσθωση ακινήτου.

Επειδή, με το υπ' αριθ /13.09.2010 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης ακινήτου η προσφεύγουσα εκμίσθωσε για αόριστο χρόνο στην ένα ισόγειο κατάστημα 780 τ.μ. με αποθήκη 120 τ.μ. για χρήση Σούπερ Μάρκετ και χώρο γραφείων 550 τ.μ. στο πρώτο όροφο, έναντι τριμηνιαίου μισθώματος 32.000,00€. Με το υπ' αριθ /30.11.2010 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης η προσφεύγουσα εκμίσθωσε για αόριστο χρόνο στην τον ανωτέρω περιγραφόμενο χώρο γραφείων έναντι τριμηνιαίου μισθώματος 15.000,00€. Επιπρόσθετα, στο προαναφερθέν ιδιωτικό συμφωνητικό ορίζεται ότι το εν λόγω τριμηνιαίο μίσθωμα των 15.000,00€ θα καταβάλλεται υπέρ της ΑΤΕ Α.Ε. με σκοπό την πληρωμή τοκοχρεολυσίων λόγω λήψης δανείου από αυτήν και η προσφεύγουσα εκχωρεί όλα τα δικαιώματά της για τη λήψη των μισθωμάτων αυτών στην ΑΤΕ. Περαιτέρω, από τον διασταυρωτικό έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας και της μισθώτριας εταιρείας διαπιστώθηκε ότι η δεύτερη λειτουργούσε επιχείρηση σούπερ μάρκετ στον ισόγειο χώρο του προαναφερθέντος ακινήτου τουλάχιστον έως τις 30/06/2012. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι το υπ' αριθ. /30.11.2010 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης δεν κατέστησε ανενεργό το αρχικό συναφθέν ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης, αν και γίνεται έμμεση αναφορά στον ανωτέρω ισόγειο χώρο, ενώ συνάφθηκε με σκοπό να διευκρινίσει το μίσθωμα που αντιστοιχεί στην εκμετάλλευση των χώρων γραφείου του πρώτου ορόφου τα μισθώματα των οποίων εκχώρησε στην ΑΤΕ Α. Ε., δίχως να θίγονται οι απαιτήσεις που απορρέουν από τη σύνταξη του υπ' αριθ /13.09.2010 ιδιωτικού συμφωνητικού μίσθωσης ακινήτου. Ως εκ τούτου, ορθά η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε την απόκρυψη εσόδων από την εκμίσθωση του ισόγειου καταστήματος 780 τ.μ. και της ισόγειας αποθήκης 120 τ.μ. και προσδιόρισε το ύψος αυτών στο ποσό των 34.000,00€, ως το διπλάσιο της διαφοράς του συμφωνηθέντος μισθώματος των 32.000,00€ από το μίσθωμα των γραφείων ποσού 15.000,00€ για δύο τρίμηνα.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου περί της εκμίσθωσης των ακινήτων της, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 35 του ν.3842/2010 ορίζεται ότι: «1. Η αξία των ακινήτων των νομικών προσώπων φορολογείται με συντελεστή έξι τοις χιλίοις (6‰) 3. Με συντελεστή ένα τοις χιλίοις (1‰) φορολογούνται: α) Η αξία των κτισμάτων των ακινήτων τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται για την παραγωγή ή την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας από επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως αντικειμένου εργασιών. β) Η αξία των κτισμάτων των ακινήτων τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται γ) Η αξία των υποκείμενων σε φόρο ακίνητων των περιπτώσεων η' και ια' του άρθρου 29 του παρόντος νόμου, με εξαίρεση τα ακίνητα των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου που φορολογούνται με συντελεστή τρία τοις χιλίοις (3‰) από τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. δ) Η αξία των ακινήτων που περιλαμβάνονται στο ενεργητικό των εταιρειών

επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία και των Αμοιβαίων Κεφαλαίων Ακίνητης Περιουσίας, όπως ορίζονται στο Ν. 2778/1999 (ΦΕΚ 295 Α'), όπως ισχύει. ε) Η αξία των κτιρίων, τα οποία είναι προγενέστερα των εκάστοτε τελευταίων εκατό ετών και έχουν χαρακτηριστεί ως ιστορικά διατηρητέα μνημεία ή ως έργα τέχνης, που χρήζουν ειδικής προστασίας, από το Υπουργείο Πολιτισμού και Τουρισμού. 4. Ο φόρος που αναλογεί στη συνολική αξία των κτισμάτων που υπόκεινται σε φορολογία δεν μπορεί να είναι μικρότερος από ένα (1) ευρώ ανά τετραγωνικό μέτρο, με εξαίρεση τα ημιτελή κτίσματα και τα γεωργικά και κτηνοτροφικά κτήρια.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα της από 20/02/2018 έκθεσης ελέγχου φόρου ακίνητης περιουσίας της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είναι ιδιοκτήτρια ενός κτίσματος αποτελούμενου από ισόγειο αποθηκευτικό χώρο 120,00 τ.μ., ισόγεια επαγγελματική στέγη 780,38 τ.μ. και γραφεία στον 1ο όροφο 774,00 τ.μ. εκ των οποίων οι ιδιοχρησιμοποιούμενοι χώροι καταλαμβάνουν εμβαδόν 224 τ.μ.. Οι υπόλοιπο χώροι συνολικού εμβαδού 1.450,38 τ.μ. ήταν μισθωμένοι στην βάσει των υπ' αριθ. /16.09.2010 και /30.11.2010 ιδιωτικών συμφωνητικών μίσθωσης ακινήτου και ως εκ τούτου η κατ' άρθρο 31 του ν.3842/2010 προσδιορισθείσα φορολογητέα αξία των μισθωμένων χώρων (821.459,54€), δεν εμπίπτει στις διατάξεις της περ. α' της παρ. 3 του άρθρου 35 του ίδιου νόμου περί επιβολής μειωμένου συντελεστή φόρου (1‰) επί ιδιοχρησιμοποιούμενων κτισμάτων και ορθά η ελεγκτική αρχή επέβαλε τον προβλεπόμενο από την παρ. 1 του ίδιου άρθρου συντελεστή φορολόγησης 6% .

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένου υπολογισμού φόρου ακίνητης περιουσίας με την επιβολή μεγαλύτερου συντελεστή φόρου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 5ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, ο ισχυρισμός περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου αφορά μη προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξη και συνεπώς, προβάλλεται παρελκυστικώς.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της υπ' αριθ /04.04.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης « ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ » με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ /20.02.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013

Διαφορά Ζημίας (ελέγχου - δήλωσης)	197.489,29 €
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	1.020,00 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	204,00 €
Πρόσθετα τέλη	882,30 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη	176,46 €
Σύνολο για φόρων, τελών & εισφορών για επιστροφή	2.282,76 €

Η υπ' αριθ /20.02.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΑΠ για την ακίνητη περιουσία που υπήρχε την 01/01/2012

Φ.Α.Π.	6.925,52 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013	3.462,76 €
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013	2.527,81 €
Σύνολο για καταβολή	12.916,09 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη επιχείρηση.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ