



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 07/03/2022

Αριθμός απόφασης: 371

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 05/11/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του σωματείου με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ./08.10.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./08.10.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

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

Επί της από 05/11/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του σωματείου με την επωνυμία «.....» 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./08.10.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκαν στο προσφεύγον σωματείο τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων ποσού 989,99€, εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου ποσού 198,00€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 594,00€, δη σύνολο 1.781,99€, λόγω εκμίσθωσης ακινήτου – επαγγελματικής στέγης που εμπίπτει στις διατάξεις επιβολής τελών χαρτοσήμου.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 08/10/2021 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 140/2021 εντολής του Προϊσταμένου της.

Το προσφεύγον σωματείο, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι εσφαλμένα συνήγαγε η ελεγκτική αρχή ότι πρόκειται για μίσθωση επαγγελματικής στέγης αντί κατοικίας. Το κτήριο περιλαμβάνει, εκτός των δωματίων διαμονής και ιδιαίτερους χώρους γραφείων διοίκησης, χώρους συγκέντρωσης, αναγνωστήριο, ιδιαίτερους χώρους κουζίνας και τραπεζαρίας. Το γεγονός αυτό δεν διαφοροποιεί την συμφωνημένη χρήση του κτηρίου ως κατοικία φυσικών προσώπων και συγκεκριμένα έφηβων ποδοσφαιριστών των ακαδημιών της που είναι νεαρής ηλικίας, από 14 έως 18 ετών. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του συνυποβάλλει την υπ' αριθ./2020 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης που ακύρωσε φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος με το οποίο καταλογίστηκαν τέλη χαρτοσήμου για την εκμίσθωση του ίδιου ακινήτου.

Επειδή, ο Κώδικας των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου (ΚΝΤΧ, π.δ. της 28.7.1931, Α' 239) ορίζει στο άρθρο 1 ότι «*Φόρος υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα επί των εν αυτώ καθοριζομένων εγγράφων*»

και στο άρθρο 13 παρ. 2 ότι «α) Το τέλος χαρτοσήμου οριζόμενον εις τρία επί τοις εκατόν (3%) επιβάλλεται επί του ολικού ποσού των κτωμένων μισθωμάτων εξ εκμισθώσεως οικοδομών άνευ εκπτώσεως τίνος. Ως οικοδομαί νοούνται αι κατά την έννοιαν του άρθρου 9 του Κωδικός φορολογίας καθαρών προσόδων τοιαύται».

Επειδή, στην παρ. 1 του άρθρου 11 του ν. 4169/1961 «περί Γεωργικών Κοινωνικών Ασφαλίσεων» (Α' 81) ορίζονται τα εξής: «1. Επιβάλλεται υπέρ του Ο.Γ.Α. ειδική κοινωνική εισφορά κατά τα εις τας κατωτέρω διατάξεις οριζόμενα: Α. (...) Γ. Πρόσθετον ποσοστόν επί των τελών χαρτοσήμου: Το ποσοστόν τούτο ορίζεται εις δέκα επί τοις εκατόν (10%) επί των κατά τας διατάξεις του Διατάγματος της 28 Ιουλίου 1931 "περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου", ως ισχύει σήμερον, ως και των υπό ετέρων Νόμων ή Διαταγμάτων προβλεπομένων πάσης φύσεως αναλογικών και παγίων τελών χαρτοσήμου. Τα υπέρ οιουδήποτε τρίτου προβλεπόμενα βάσει των κειμένων διατάξεων έσοδα, εκ κρατήσεων, εισφορών, τελών, δικαιωμάτων κλπ., τα υπολογιζόμενα εις ποσοστόν επί των τελών χαρτοσήμου, θα εξακολουθήσωσι να υπολογίζονται επί τη βάσει των περί χαρτοσήμου διατάξεων, των ισχυουσών προ της δια του νόμου 2246/1952, των Ν.Δ. 2561/53 και 3563/56 και του παρόντος γενομένης αυξήσεως των τελών» και στην παρ. 1 του άρθρου 6 του ν.δ. 4435/1964 (Α' 217) ορίζονται τα επόμενα: «Το υπό του εδαφίου Γ' της παρ. 1 του άρθρου 11 του Νόμου 4169/1961 "περί Γεωργικών Κοινωνικών Ασφαλίσεων" επιβληθέν ως ειδική Κοινωνική εισφορά πρόσθετον ποσοστόν εκ δέκα επί τοις εκατόν (10 %), επί των πάσης φύσεως αναλογικών και παγίων τελών χαρτοσήμων διπλασιάζεται. Το εκ του προσθέτου τούτου ποσοστού συνολικόν έσοδον διατίθεται εξ ολοκλήρου υπέρ του Οργανισμού Γεωργικών Ασφαλίσεων (Ο.Γ.Α.), του Ταμείου Ασφαλίσεως Επαγγελματιών και Βιοτεχνών Ελλάδος (Τ.Ε.Β.Ε.) και του Ταμείου Ασφαλίσεως Εμπόρων». Η κατά τα ανωτέρω ειδική κοινωνική εισφορά έχει χαρακτήρα παρεπόμενο προς τα καταλογιζόμενα τέλη χαρτοσήμου, τα οποία αποτελούν τη βάση υπολογισμού της (ΣτΕ 1561/2003).

Επειδή, με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ν.3522/2006 ορίζεται ότι: «Το τέλος χαρτοσήμου, που επιβάλλεται στα μισθώματα από εκμισθωση κατοικιών γενικά που αποκτώνται από 1.1.2007 μέχρι 31.12.2007 περιορίζεται στο ενάμισι τοις εκατό (1,50%) και από 1ης Ιανουαρίου 2008 και μετά καταργείται».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1008/2007 παρασχέθηκαν οδηγίες για την κατάργηση τελών χαρτοσήμου επί των μισθωμάτων κατοικιών και διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 3 του Ν.3522/06, ορίζεται ότι το τέλος

χαρτοσήμου που επιβάλλεται στα μισθώματα από εκμίσθωση κατοικιών που αποκτώνται από 1.1.2007 μέχρι και 31.12.2007, περιορίζεται στο ενάμισι τοις εκατό (1,5% συν εισφορά ΟΓΑ 20% επί του χαρτοσήμου, σύνολο 1,8%) και από 1.1.2008 αυτό καταργείται. Η μείωση αυτή του συντελεστή κατά 50%, δηλαδή από 3% (πλέον εισφοράς 20% υπέρ ΟΓΑ) που ήταν, σε 1,5% (πλέον εισφοράς 20% υπέρ ΟΓΑ) μετά την εφαρμογή του νόμου και η κατάργησή του από 1 Ιανουαρίου 2008 και μετά, καταλαμβάνει μόνο τις εκμισθώσεις κατοικιών γενικά, κυρίων ή δευτερευουσών ή εξοχικών και όχι επαγγελματικών χώρων, καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών κ.λ.π. για τα οποία εξακολουθεί να ισχύει το τέλος χαρτοσήμου της παρ. 2 του άρθρου 13 του Κ.Τ.Χ. δηλαδή το 3% (μαζί με την εισφορά ΟΓΑ σύνολο 3,6%). Επισημαίνεται ότι η ανωτέρω ρύθμιση εφαρμόζεται, με την προϋπόθεση ότι ο μισθωτής (ενοικιαστής) είναι φυσικό πρόσωπο που μισθώνει οικία ή διαμέρισμα για την ικανοποίηση των στεγαστικών του αναγκών ή της οικογένειάς του. Ευνόητο είναι ότι στη μίσθωση της κατοικίας συμπεριλαμβάνονται και η αποθήκη και το γκαράζ που ενδεχομένως υπάρχουν και μισθώνονται μαζί με την κατοικία. Εκμισθωτής μπορεί να είναι οποιοδήποτε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, Δημόσιο, Δήμος ή Κοινότητα κ.λ.π. Διευκρινίζεται ότι μειωμένο χαρτόσημο καταβάλλεται και στην περίπτωση κατά την οποία επιχείρηση ενοικιάζει κατοικία για τις ανάγκες υπαλληλικού προσωπικού της και όχι για επαγγελματικούς σκοπούς αυτής. Η ισχύς αυτών των διατάξεων αρχίζει από 1ης Ιανουαρίου 2007 και αφορά τα εισοδήματα από εκμισθώσεις κατοικιών γενικά, που αποκτώνται από την ημερομηνία αυτή και μετά...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΕΛΣΤΑΤ, συλλογικές κατοικίες είναι τα καταλύματα εκείνα, τα οποία προορίζονται, κατά κανόνα, να κατοικηθούν ή να εξυπηρετήσουν πολλά άτομα ή ομάδες ατόμων. Κατοικία συλλογικής συμβίωσης είναι ένα ανεξάρτητο κτήριο, μέρος κτηρίου ή σειρά κτηρίων, τα οποία προορίζονται για κατοικία μιας μεγάλης ομάδας ατόμων, που υπακούουν σε μια αρχή ή καθεστώς ή έχουν έναν κοινό σκοπό ή διέπονται από κοινό ή προσωπικό συμφέρον. Τα καταλύματα αυτά έχουν, συνήθως, ορισμένες κοινές ανέσεις, όπως κουζίνα, αποχωρητήρια, λουτρά, εντευκτήρια και υπνωτήρια. Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει καταλύματα για νοσοκόμους, φοιτητικές εστίες, σανατόρια, αναρρωτήρια, ευαγή ιδρύματα, μοναστήρια, οικοτροφεία, καταλύματα αστυνομικών, στρατιωτικών, φυλακές, αναμορφωτήρια και τα παρόμοια.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και τα διαλαμβανόμενα στην από 08/10/2021 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος προκύπτει ότι το προσφεύγον σωματείο έχει στην αποκλειστική

κυριότητα, νομή και κατοχή του, μεταξύ άλλων, οικοδομή που βρίσκεται στη διασταύρωση των οδών (αρ.) και, στην Θεσσαλονίκη, αποτελούμενη από ισόγειο και επτά ορόφους, συνολικού εμβαδού 2.277,60τμ. Το ισόγειο περιλαμβάνει την κεντρική είσοδο και το χώρο υποδοχής, ο 1^{ος} όροφος περιλαμβάνει αναγνώστηριο, χώρο συγκέντρωσης και χώρους γραφείων διοίκησης, οι 2^{ος}, 3^{ος}, 4^{ος}, 5^{ος} και 6^{ος} όροφοι είναι ειδικά διαμορφωμένοι σε 46 δωμάτια και ο 7^{ος} όροφος περιλαμβάνει χώρους κουζίνας και τραπεζαρίας. Η οικοδομή ανεγέρθη δυνάμει της υπ' αριθ. πρωτ./..... (αρ. πράξεως) οικοδομικής άδειας του Γραφείου Πολεοδομίας του Υπουργείου Δημοσίων Έργων ως οικοτροφείο. Με το από 25/06/2015 ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης οικήματος, όπως τροποποιήθηκε με το από 30/06/2015 ιδιωτικό συμφωνητικό, το προσφεύγον σωματείο εκμίσθωσε το ανωτέρω ακίνητο στην για το διάστημα 01/07/2015 – 30/06/2024, έναντι μηνιαίου μισθώματος 5.500,00€, ώστε να χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά και μόνο ως κατοικία ποδοσφαιριστών των ακαδημιών της μισθώτριας, η οποία ανέλαβε την υποχρέωση να προβαίνει η ίδια με δικά της έξοδα στη φύλαξη των χώρων.

Επειδή, κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαπιστώθηκε ότι το προσφεύγον σωματείο, στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, δήλωσε τα μισθώματα από το εν λόγω ακίνητο, συνολικού ποσού 33.000,00€, ως εισόδημα από κατοικίες. Εντούτοις η ελεγκτική αρχή, συνεκτιμώντας το είδος του ακινήτου και τους όρους της μίσθωσης, συνήγαγε ότι η εν λόγω μίσθωση αφορά σε επαγγελματικό χώρο και έκρινε ότι η μίσθωση υπάγεται σε τέλη χαρτοσήμου που το προσφεύγον σωματείο δεν απέδωσε κατά το έτος αυτό. Η εν λόγω δήλωση κρίθηκε ανακριβής και καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος σωματείου τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου (ποσοστό 3% επί των μισθωμάτων της ανωτέρω οικοδομής) και η εισφορά υπέρ ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου μετά των νομίμων προσαυξήσεων, με την έκδοση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Επειδή, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η επίμαχη οικοδομή, ιδιοκτησίας του προσφεύγοντος σωματείου, εκμισθωνόταν κατά το φορολογικό έτος 2015 στην ως οικοτροφείο και συγκεκριμένα, ως μία λειτουργικά ενιαία κατοικία συλλογικής συμβίωσης ατόμων, με κοινούς χώρους κουζίνας, τραπεζαρίας, αναγνώστηριου, ψυχαγωγίας, προκειμένου να καλυφθούν οι στεγαστικές ανάγκες των ποδοσφαιριστών των ακαδημιών της μισθώτριας, καθώς και χώρο γραφείων για την κάλυψη των λειτουργικών αναγκών του οικήματος.

Συνεπώς, μη νομίμως επιβλήθηκε από τη φορολογική αρχή επί των μισθωμάτων της εν λόγω οικοδομής, κατά το φορολογικό έτος 2015, τέλος χαρτοσήμου σε ποσοστό 3%, ενώ έχει καταργηθεί το τέλος χαρτοσήμου μισθωμάτων κατοικιών, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 4 ν.3522/2006, από την 01/01/2008.

Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος σωματείου κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./05.11.2021 ενδικοφανούς προσφυγής του σωματείου με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα την ακύρωση της υπ' αριθ./08.10.2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./08.10.2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	989,99 €	0,00 €	-989,99 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	198,00 €	0,00 €	-198,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013	594,00 €	0,00 €	-594,00 €
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.781,99 €	0,00 €	-1.781,99 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στο υπόχρεο σωματείο.

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

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.