



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 06/11/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 2965

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του ν.5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 27/06/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του....., ΑΦΜ....., κατοίκου ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός....., κατά των υπ' αριθμ.:

-Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2019, Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2020.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η τροποποίηση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 27/06/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του....., ΑΦΜ....., η οποία υπεβλήθη **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 2.832,28 €, πλέον προστίμου άρθ. 54 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας ποσού 1.416,14 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 485,11 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **4.733,53 €**.

Με την υπ' αριθμ.....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2020, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 40.441,11 €, πλέον προστίμου άρθ. 54 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας ποσού 20.220,55 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **60.661,66 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από 30/05/2024 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (αριθμός εντολής....., σε αντικατάσταση των με αριθμ.....εντολών).

Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα καταλογίστηκαν οι κάτωθι διαφορές ανά φορολογικό έτος:

2019

Ανάλυση	Ποσά (€)
Λογιστική διαφορά από δαπάνη ΕΝ.Φ.Ι.Α. του φυσικού προσώπου που καταχωρήθηκε στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης, με το σκεπτικό ότι το ακίνητο της έδρας ιδιοχρησιμοποιείται	9.954,88
Λοιπές διαφορές	2.919,14
Σύνολο	12.874,02

2020

Ανάλυση	Ποσά (€)
Λογιστική διαφορά από δαπάνη ΕΝ.Φ.Ι.Α. του φυσικού προσώπου που καταχωρήθηκε στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης, με το σκεπτικό ότι το ακίνητο της έδρας ιδιοχρησιμοποιείται	9.726,18
Λοιπές διαφορές	118.509,29
Σύνολο	128.235,47

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τον κάτωθι μοναδικό ισχυρισμό:

Εσφαλμένη μη έκπτωση της δαπάνης του ΕΝ.Φ.Ι.Α..

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης,
β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:
[...]

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών,
[...].».

Επειδή με την ΠΟΛ 1113/2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

- «Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι φόροι που δεν εκπίπτουν απαριθμούνται περιοριστικά στις υπόψη υποπεριπτώσεις και κατά συνέπεια, λοιποί φόροι που δεν περιλαμβάνονται σε αυτές εκπίπτουν (π.χ. ΕΝΦΙΑ, τέλη κυκλοφορίας, τέλη χαρτοσήμου, ανταποδοτικά τέλη υπέρ Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων, κ.λπ.)» και
- «Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 4223/2013:

«1. Από το έτος 2014 και για κάθε επόμενο έτος επιβάλλεται Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.) στα δικαιώματα της παραγράφου 2 του παρόντος, σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα και ανήκουν σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή κάθε είδους νομικές οντότητες την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.

2. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται στα εμπράγματα δικαιώματα της πλήρους κυριότητας, της ψιλής κυριότητας, της επικαρπίας, της οίκησης και της επιφάνειας επί του ακινήτου. Ο ΕΝ.Φ.Ι.Α. επιβάλλεται και στα εμπράγματα ή ενοχικά δικαιώματα της αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης, βοηθητικού χώρου και κολυμβητικής δεξαμενής, που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα του ακινήτου και αποτελούν παρακολούθημα των παραπάνω εμπραγμάτων δικαιωμάτων. Εξαιρετικά, επιβάλλεται και στο δικαίωμα της νομής ή οιονεί νομής, της

κατοχής, καθώς και στη δέσμευση δικαιωμάτων επί του ακινήτου από Ο.Τ.Α. σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 2.

[...].».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 20), ο προσφεύγων εντός των κρινόμενων φορολογικών ετών καταχώρησε στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης ως δαπάνη το ποσό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει τον ίδιο ως φυσικό πρόσωπο ως εξής:

- 2019: 9.954,88 €
- 2020: 9.726,18 €

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση της εν λόγω δαπάνης, με το σκεπτικό ότι εφόσον τα εμπράγματα δικαιώματα πλήρους κυριότητας του ακινήτου ανήκουν στο φυσικό πρόσωπο που ιδιοχρησιμοποιεί το ακίνητο για επαγγελματική στέγη, ο ΕΝΦΙΑ βαρύνει το ακίνητο αυτό που ανήκει στο φυσικό πρόσωπο και όχι την ατομική επιχείρηση.

Επειδή η αναφορά της ΠΟΛ 1113/2015 περί εκπαισμιότητας του ΕΝ.Φ.Ι.Α. αφορά κυρίως σε περιπτώσεις όπου ο φόρος επιβάλλεται σε εμπράγματα δικαιώματα κυριότητας νομικών προσώπων και που καταχωρείται στα τηρούμενα βιβλία αυτών.

Επειδή εξάλλου, προς επίρρωση του ανωτέρω, αναφέρεται ότι το τεκμαρτό έσοδο της ιδιοχρησιμοποίησης του ακινήτου δεν καταχωρήθηκε ως έσοδο στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης και κατ' επέκταση δε συμπεριλήφθηκε στο έντυπο Ε3 των οικείων ετών, αλλά αντίθετα, συμπεριλήφθηκε στη Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος του φυσικού προσώπου (έντυπο Ε1) στον κωδ. 145 «Ακαθάριστο εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση καταστημάτων, γραφείων, αποθηκών, χώρων στάθμευσης, ξενοδοχείων, κλινικών, σχολείων, χώρων τοπ. επιγραφών κλπ» (οικεία Έκθεση Ελέγχου σελ. 68).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης ολόκληρα τα ποσά των Πράξεων Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου, οι οποίες ωστόσο περιλαμβάνουν και λοιπά ακίνητα, πέραν του ακινήτου που ιδιοχρησιμοποιείται.

Επειδή η κρίση του ελέγχου κρίνεται με την παρούσα βάσιμη, αποδεκτή και πλήρως αιτιολογημένη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **27/06/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του....., ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ' αριθμ.....Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

A)Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος
φορολογικού έτους 2019

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	2.832,28
Πρόστιμο άρθ. 54 ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας	1.416,14
Εισφορά αλληλεγγύης	485,11
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.733,53

B)/30.05.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος
φορολογικού έτους 2020

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	40.441,11
Πρόστιμο άρθ. 54 ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας	20.220,55
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	60.661,66

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**α/α
ΧΑΡΑΛ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ**

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.