



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 01 / 03 / 2022

Αριθμός Απόφασης **653**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604561
e-mail : ded.ath@aade.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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
 - δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Την από 03/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΤΟΥ με ΑΦΜ, φαρμακοποιού, κατοίκου, οδός αριθ., κατά της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου **Εισοδήματος**, φορολογικού έτους **2016**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα,
5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών, καθώς και την από 02/11/2021 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος**, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από 03/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε στις 03/11/2021, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, καταλογίστηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 & 54 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε
1	 - 02/11/2021	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2016	50.552,14€	16.682,20€	8.341,10€	2.076,00€	27.099,30€
Σύνολα				50.552,14€	16.682,20€	8.341,10€	2.076,00€	27.099,30€

Οι ως άνω διαφορές φόρου, προέκυψαν μετά από έλεγχο Φορολογίας Εισοδήματος που διενεργήθηκε για το φορολογικό έτη **2015** και **2016**, δυνάμει της υπ' αριθ./2018 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Από την ελεγκτική αρχή, πραγματοποιήθηκε επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών στους οποίους ο προσφεύγων ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος, οι οποίες ελήφθησαν μέσω του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λοιπών χρηματοοικονομικών Προϊόντων (Σ.Μ.Τ.Λ&Λ.Π), και προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών, ονομαστικές πιστώσεις κλπ, οι οποίες, σε όσες περιπτώσεις δεν συσχετίζονταν με χρεώσεις των τραπεζικών της λογαριασμών και δεν προέκυπτε η αιτία τους, χαρακτηρίστηκαν από την ελέγχουσα φορολογική Αρχή ως **πρωτογενείς πιστώσεις**, τις οποίες αφού ελήφθησαν υπόψη τα υπομνήματα του προσφεύγοντος και η απάντησή του στο σημείωμα διαπιστώσεων, η ελεγκτική αρχή κατέληξε στο πόρισμά της που περιλαμβάνεται στην έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με το οποίο διαπιστώθηκε για τον προσφεύγοντα Προσαύξηση περιουσίας **άρθρου 21§4** του Κ.Φ.Ε ύψους **50.552,14€** για το φορολογικό έτος **2016**. Συγκεκριμένα, προέκυψε ως διαφορά των κατωτέρω πέντε πρωτογενών πιστώσεων συνολικού ποσού **125.500€** (ως σελ. 34-37 της έκθεσης ελέγχου) και του μη αναλωθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών ύψους **74.947,86€** (ως σελ. 50-52 της έκθεσης ελέγχου).

Οι πρωτογενείς πιστώσεις που διαπιστώθηκαν είναι οι ακόλουθες:

α/α αιτήματος	Τράπεζα	Λογ/μός	Αιτιολογία	Ημερ/νία κατάθεσης	Ποσό Πίστωσης	Ποσό που αναλογεί
25			ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1/3/2016	40.000,00€	40.000,00€
40			ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	13/5/2016	20.000,00€	20.000,00€
52			ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	21/6/2016	13.500,00€	13.500,00€
59			ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	3/8/2016	30.000,00€	30.000,00€
73			ΚΤΘ ΚΑΤΑΘ.ΜΕΤΡΗΤΩΝ	17/10/2016	22.000,00€	22.000,00€
Σύνολο Πιστώσεων					125.500,00€	125.500,00€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας ότι από την ελεγκτική αρχή έγινε εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε), και ειδικότερα ότι:

- 1) Η ελεγκτική αρχή προέβη στον προσδιορισμό του μη αναλωθέντος κεφαλαίου προηγούμενων ετών 2004 - 2015, αφού έλαβε υπόψη της, τις πραγματικές και όχι οι αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης, χωρίς ωστόσο από την έκθεση ελέγχου να προκύπτει με σαφήνεια ποιες είναι οι πραγματικές αυτές δαπάνες διαβίωσης, αλλά ούτε και εάν για τις ίδιες ως άνω χρήσεις υπήρξαν αντικειμενικές δαπάνες διαβίωσης που είχαν συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, και ποιο το ύψος αυτών, ώστε να διαπιστωθεί εάν αυτές ήταν μεγαλύτερες ή ίσες της εκ νόμου οριζόμενης ελάχιστης δαπάνης διαβίωσης και άρα εάν πράγματι ο έλεγχος μπορούσε να προβεί σε προσδιορισμό του μη αναλωθέντος κεφαλαίου, βάσει των πραγματικών δαπανών διαβίωσης. Και τούτο διότι μόνο στην περίπτωση που πράγματι για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου προηγούμενων ετών λαμβάνονται υπόψη οι πραγματικές δαπάνες διαβίωσης, τότε αφαιρείται από τα θετικά στοιχεία (έσοδα) και ο αναλογών φόρος εισοδήματος,

- 2) Η ελεγκτική αρχή κατά εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και κακή εκτίμηση του περιεχομένου των φορολογικών του δηλώσεων και των αντίστοιχων εντύπων Ε3 συμπεριέλαβε στις πραγματικές δαπάνες του πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών τις δαπάνες ενοικίων της επαγγελματικής του εγκατάστασης για τις χρήσεις 2010 έως και 2013 και τις ασφαλιστικές εισφορές για τις χρήσεις 2013 έως και 2015,
- 3) Η ελεγκτική αρχή δεν έλαβε υπόψη της ότι αποδεδειγμένα τα σε μετρητά κατατεθέντα στους τραπεζικούς λογαριασμούς ποσά και διακινήθέντα μέσω αυτών, αφορούν σε μετρητά εισπραχθέντες και δηλωθέντες τζίρους του φαρμακείου, προερχόμενοι οι εν λόγω τζίροι κατά κύριο λόγο από την λιανική πώληση φαρμακευτικών προϊόντων.

Επειδή με τον 2^ο από τους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής ο προσφεύγων προβάλλει ότι εσφαλμένα συμπεριλήφθηκαν στις πραγματικές δαπάνες του πίνακα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών οι **δαπάνες ενοικίων** της επαγγελματικής του εγκατάστασης των ετών 2010 - 2013 και οι **ασφαλιστικές του εισφορές** των ετών 2013 - 2015.

Ειδικότερα, ως προς τα ποσά των ενοικίων ισχυρίζεται ότι όπως προκύπτει από τον πίνακα ανάλωσης που παρατίθεται στις σελίδες 50 - 51 της έκθεσης ελέγχου, μεταξύ των δαπανών που ελήφθησαν υπόψη και αφαιρέθηκαν από τα συνολικά εισοδήματά του για τα έτη 2004 έως και 2015, είναι τα ενοίκια που καταβλήθηκαν κατά τα έτη **2010, 2011, 2012 και 2013** για την ατομική του επιχείρηση / φαρμακείο στην ιδιοκτήτρια του ακινήτου που στεγάζεται το φαρμακείο του, ύψους **15.636€, 15.348€, 15.348€ και 13.829€** αντίστοιχα, ήτοι **ενοίκια συνολικού ύψους 60.161€**. Τα ποσά αυτά συμπεριλήφθηκαν στον πίνακα Ε' του υποβληθέντος Ε-3 για καθένα από τα ανωτέρω έτη, ενώ σε κάθε περίπτωση όπως τούτο προκύπτει από τα ίδια ως έντυπα Ε3 χρήσεων 2010 έως και 2013, τα ποσά αυτά έχουν συμπεριληφθεί στις δαπάνες της επιχείρησής του.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση από τα προσκομισθέντα μετ' επικλήσεως στοιχεία και ειδικότερα τα Ε3 των ετών 2010 - 2013, σε συνδυασμό με τα ισοζύγια εσόδων - εξόδων των ίδιων ετών, τα εν λόγω ενοίκια στο σύνολο τους έχουν συμπεριληφθεί στις δαπάνες της επιχείρησής του και αποτυπώνονται στον κωδικό 525 των αντίστοιχων εντύπων Ε3 με τίτλο «αμοιβές και έξοδα τρίτων». Συνεπώς τα εν λόγω ενοίκια αφορούν επαγγελματικές δαπάνες του προσφεύγοντος, οι οποίες καταχωρήθηκαν στα βιβλία και στις δηλώσεις που υπέβαλε και επομένως έχουν ληφθεί υπόψη στα έξοδα της ατομικής του επιχείρησης για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος κάθε χρήσης. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι τα εν λόγω ποσά ενοικίων έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και έχουν ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος αυτής, δεν είναι δυνατόν να αφαιρεθούν και ως πραγματική δαπάνη προκειμένου να προσδιοριστεί το καθαρό εισόδημα προηγούμενων ετών (ανάλωση), αφού αυτό θα συνιστούσε διπλή καταβολή τους.

Επειδή περαιτέρω, ως προς τις ασφαλιστικές εισφορές ισχυρίζεται ότι όπως προκύπτει από τον πίνακα ανάλωσης που παρατίθεται στις σελίδες 50 - 51 της έκθεσης ελέγχου, μεταξύ των δαπανών που ελήφθησαν υπόψη και αφαιρέθηκαν από τα συνολικά εισοδήματά του για τα έτη 2004 έως και 2015, είναι και οι ασφαλιστικές του εισφορές ύψους **2.181,20€ για καθεμιά από τις χρήσεις 2013, 2014 και 2015**, ήτοι συνολικό ποσό **6.543,60€**. Τα ποσά αυτά δεν αφορούν τις πραγματικά καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές οι οποίες αυθαίρετως υπολογίστηκαν από τον έλεγχο, καθόσον οι πραγματικά καταβληθείσες έχουν καταχωρηθεί ως έξοδα στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης και στον κωδ. 516 του Ε3.

Επειδή με τις διατάξεις με τις διατάξεις της παρ. 45 του άρθρου 3 του Ν. 4110/2013 προστέθηκε υποπερίπτωση εε' στην περίπτ. α' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, σύμφωνα με την οποία «εκπίπτει ως διαχειριστική δαπάνη, το ποσό των εισφορών που καταβάλλονται σε ταμεία ασφάλισης, εφόσον η καταβολή τους είναι υποχρεωτική από το νόμο, καθώς και το ποσό των καταβαλλόμενων εισφορών στις περιπτώσεις προαιρετικής ασφάλισης σε ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο», η οποία ισχύει για δαπάνες που πραγματοποιούνται από το οικον. έτος 2014

και μετά (άρθρο 28§1 περ. α'), ενώ με τις ΠΟΛ. 1095/2013 και ΠΟΛ. 1219/2018, δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής της εν λόγω διάταξης.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή έκανε την παραδοχή ότι «Οι ασφαλιστικές εισφορές του ελεγχόμενου απεικονίζονται στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος μέχρι το φορολογικό έτος 2013. Ο έλεγχος μη έχοντας άλλα στοιχεία προσδιορισμού του ύψους αυτών, λαμβάνει υπόψη το ίδιο ποσό και για τα επόμενα φορολογικά έτη» (βλ. σελ. 49 της έκθεσης ελέγχου), πλην όμως, βάσει των ανωτέρω διατάξεων, οι καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές από το έτος 2013 και μετά, δεν καταχωρούνται στο Ε1, αλλά στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης και συνεπώς λαμβάνονται υπόψη στα προκύπτοντα εκ των βιβλίων αποτελέσματα. Περαιτέρω, από τα προσκομισθέντα μετ' επικλήσεως στοιχεία και ειδικότερα τα Ε3 των ετών 2013 - 2015, σε συνδυασμό με το ισοζύγιο εσόδων εξόδων του έτους 2013 και του βιβλίου εσόδων - εξόδων των ετών 2014 και 2015, προκύπτει ότι οι ασφαλιστικές εισφορές έχουν υπολογιστεί ως δαπάνες στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης και για το λόγο αυτό δεν έχουν καταχωρηθεί στο Ε1, αφού βάσει των ανωτέρω διατάξεων αυτές εκπίπτουν ως επιχειρηματικές δαπάνες.

Ως εκ τούτου, γίνεται **δεκτός** ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος και πρέπει να αφαιρεθούν από τα έξοδα του πίνακα ανάλωσης προηγούμενων ετών, ποσό ενοικίων ύψους **60.161,00€** και ποσό ασφαλιστικών εισφορών ύψους **6.543,60€**, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **66.704,60€**,

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, δεδομένου ότι μετά την αφαίρεση των ως άνω δαπανών από τον πίνακα ανάλωσης, **διαγράφεται όλο το ποσό της προσαύξησης περιουσίας** ύψους 50.552,14€ που καταλογίστηκε και συνεπώς παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής,

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **03/12/2021** και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με **ΑΦΜ**, φαρμακοποιού, κατοίκου, οδός αριθ. και την **ακύρωση** της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου **Εισοδήματος**, φορολογικού έτους **2016**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ΙΓ' Αθηνών.

Οριστική φορολογική υποχρέωσης βάσει παρούσας απόφασης

Μηδέν (0)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.