



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 28-04-2025

Αριθμός απόφασης: 1194

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου**

**Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα**

**Τηλέφωνο : 2131312348**

**E-mail : ded.ath@aade.gr**

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Τη με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ....., με έδρα στη ..... και εγκατάσταση στην ..... κατά α) της με αρ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και β) της με αρ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής

Προστίμου Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αρ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, φόρος ποσού 266,59€, πλέον τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων ποσού 33,32€ και εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ποσού 6,66€ πλέον πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 133,30€ πλέον πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 16,66€ και εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου ποσού 3,33€, ήτοι συνολικό ποσό **459,86€**.

β) Με τη με αρ. ....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, φόρος ποσού 266,59€, πλέον τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων ποσού 33,32€ και εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου ποσού 6,66€ πλέον πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 133,30€ πλέον πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 16,66€ και εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου ποσού 3,33€, ήτοι συνολικό ποσό **459,86€**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από ..... Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (βάσει των διατάξεων του ν. 27/75, του ν. 4172/2013 και του ν. 5104/2024) του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής, που συντάχθηκε κατόπιν έκδοσης της αρ. ....εντολής ελέγχου για την προσφεύγουσα με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες .....

### **Σύντομο Ιστορικό**

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν η αρ. ....Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά και η αρ. ....Απόφαση της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης, οι οποίες αφορούν το ζήτημα της απαλλαγής της προσφεύγουσας από τον Ειδικό Φόρο Ακινήτων (ΕΦΑ) για τα έτη 2011–2020. Ειδικότερα, με την απόφαση ....., το Διοικητικό Πρωτοδικείο Πειραιά έκρινε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία ....., ανεξαρτήτως της απόκτησης δύο διαφορετικών ΑΦΜ από τις Δ.Ο.Υ. Βόλου και Πλοίων, αποτελεί το ίδιο νομικό πρόσωπο και αναπέμπει την υπόθεση στην αρμόδια Φορολογική Αρχή για νέα κρίση επί της ουσίας των

αιτήσεων της περί απαλλαγής. Επιπλέον, με την απόφαση ....., η ΔΕΔ Θεσσαλονίκης ακύρωσε πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΕΦΑ της Δ.Ο.Υ. Βόλου για λόγους τυπικής πλημμέλειας, λόγω αναρμοδιότητας, και επανέπεμψε επίσης την υπόθεση για ουσιαστική επανεξέταση των αιτήσεων απαλλαγής. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκε η με αρ. ....εντολή του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για τη διενέργεια ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για τα έτη 2019 και 2020, προκειμένου να εξακριβωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων των ν. 27/1975, 4172/2013 και 5104/2024.

Αναλυτικότερα, σύμφωνα με το ιστορικό της υπόθεσης, η εταιρία ..... συστάθηκε την ..... στη ....., όπου έλαβε μοναδικό αριθμό μητρώου εταιρειών ..... και είναι εγκαταστημένη εκεί από την ίδρυσή της (οδός .....). Στο αντικείμενο της δραστηριότητάς της εντάσσονται, μεταξύ άλλων, α) ..... β) ....., γ) ..... δ.....

Ο υπό κρίση έλεγχος έλαβε χώρα σε συνέχεια αιτήσεων απαλλαγής από τον ΕΦΑ για τα φορολογικά έτη 2011-2020 που είχε υποβάλλει η προσφεύγουσα, όπως νομίμως εκπροσωπείται, ενώπιον της Δ.Ο.Υ. Πλοίων Πειραιά για ακίνητα που βρίσκονται α) στον ..... για το οποίο δηλώνει ότι χρησιμοποιείται αποκλειστικά για τις ανάγκες της εταιρείας ως αποθήκη και β) στην οδό ..... για το οποίο δηλώνει ότι χρησιμοποιείται αποκλειστικά για τις ανάγκες της εταιρείας ως γραφείο.

Αφού ο έλεγχος του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής έλαβε υπόψη το ιστορικό ελέγχων που είχαν προηγηθεί και τις σχετικές αποφάσεις (.....απόφαση της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης, .....απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά), κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αρ. ....αίτημα παροχής πληροφοριών και στοιχείων του άρθρου 14 του ΚΦΔ, με το οποίο της ζητήθηκε να προσκομίσει βιβλία και στοιχεία για τις χρήσεις 2019-2020. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε και έθεσε τα ζητούμενα στη διάθεση του ελέγχου. Ειδικότερα, όσον αφορά τα ως άνω ακίνητα που είχε στην κατοχή της κατά τα υπό κρίση έτη τα είχε συμπεριλάβει στο έντυπο Ε2 στις Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος και είχε υποβάλλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Πλοίων αιτήσεις απαλλαγής από τον Ειδικό Φόρο Ακινήτων (άρθρο 15 ν. 3091/2002).

Για το ακίνητο επί της οδού ....., ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής, καθώς χρησιμοποιείται αποκλειστικά για τις λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης. Αντιθέτως, για το ακίνητο στον ....., η απαλλαγή δεν έγινε δεκτή, δεδομένου ότι από την έκθεση αυτοψίας της Δ.Ο.Υ. Βόλου προέκυψε πως πρόκειται για διαμέρισμα εξοχικής κατοικίας με οικιακό εξοπλισμό (έπιπλα και οικιακά σκεύη) και όχι αποθήκη, όπως δηλωνόταν. Επιπλέον, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο σύνδεσης του ακινήτου με την επαγγελματική της δραστηριότητα. Συνεπώς, το συγκεκριμένο ακίνητο δεν χρησιμοποιείται αποκλειστικώς για τις λειτουργικές της ανάγκες αλλά για άλλο σκοπό. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος κατέληξε ότι για το συγκεκριμένο ακίνητο δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις απαλλαγής και το τεκμαρτό εισόδημα από την ιδιοχρησιμοποίηση του θεωρείται οικονομικό όφελος και φορολογείται ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με το άρθρο 47 παρ. 2 του ν. 4172/2013.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων της από ..... της έκθεσης ελέγχου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση των προσβαλλομένων πράξεων, προβάλλοντας τους κατωτέρω ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου περί μη πλήρωσης των νόμιμων προϋποθέσεων για τη χορήγηση βεβαίωσης απαλλαγής από τον ΕΦΑ για το ακίνητο που κατέχει στο Βόλο – Παράνομος συναφώς ο καταλογισμός φόρου εισοδήματος.
2. Έλλειψη αιτιολογίας, άλλως αοριστία των προσβαλλομένων πράξεων.

**Επειδή, στο άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:**

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

**Επειδή, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 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, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:**

«1. 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 υπο λογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και 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....  
8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου. ...»

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 6 του ν. 5104/2013:**

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού

φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). ...»

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 15 του ν. 3091/2002 ορίζεται ότι:**

«1. Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες της παρ. 3 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε., που έχουν εμπράγματα δικαιώματα πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας σε ακίνητα τα οποία βρίσκονται στην Ελλάδα, καταβάλλουν ειδικό ετήσιο φόρο δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί της αξίας αυτών, όπως προσδιορίζεται στο άρθρο 17 του νόμου αυτού.

2. Από την υποχρέωση της προηγούμενης παραγράφου εξαιρούνται, ανεξάρτητα από τη χώρα στην οποία έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους:

α) Εταιρείες των οποίων οι μετοχές βρίσκονται σε διαπραγμάτευση «ρυθμιζόμενη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4514/2018 (Α` 14)».

β) Εταιρείες οι οποίες ασκούν εμπορική, μεταποιητική, βιομηχανική, βιοτεχνική ή παροχής υπηρεσιών δραστηριότητα στην Ελλάδα, εφόσον κατά το οικείο οικονομικό έτος τα ακαθάριστα έσοδα από τη δραστηριότητα αυτή είναι μεγαλύτερα των ακαθάριστων εσόδων από ακίνητα. Στα ακαθάριστα έσοδα από ακίνητα δεν υπολογίζονται τα έσοδα από ακίνητα, τα οποία ιδιοχρησιμοποιούν οι εταιρείες αποκλειστικά για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας.

Στην εξαίρεση αυτή υπάγονται, ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους στην Ελλάδα και για διάστημα επτά (7) ετών

«από την κατάθεση των δικαιολογητικών στην αρμόδια δημόσια υπηρεσία για έκδοση αρχικής οικοδομικής άδειας», και εταιρείες οι οποίες ανεγείρουν κτήρια ή άλλες εγκαταστάσεις που πρόκειται να ιδιοχρησιμοποιήσουν για την άσκηση βιομηχανικής, τουριστικής ή εμπορικής γενικώς επιχείρησης. Η εξαίρεση του προηγούμενου εδαφίου αφορά τα ακίνητα στα οποία πρόκειται να λειτουργήσει η βιομηχανική, τουριστική ή εμπορική επιχείρηση και αίρεται αναδρομικά, αν η εταιρεία δεν προβεί στην έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης στα ακίνητα αυτά, μέσα σε επτά (7) έτη «από την κατάθεση των δικαιολογητικών στην αρμόδια δημόσια υπηρεσία για έκδοση αρχικής οικοδομικής άδειας»

ή αν τα ακίνητα μεταβιβασθούν, εκμισθωθούν, εισφερθούν κατά χρήση, παραχωρηθούν δωρεάν, χρησιμοποιηθούν προς εκμετάλλευση από την εταιρεία ή τρίτο κατά οποιονδήποτε άλλον τρόπο, πριν τη συμπλήρωση δεκαετίας από την έκδοση της αρχικής οικοδομικής άδειας.

γ) ναυτιλιακές επιχειρήσεις που έχουν εγκαταστήσει γραφεία στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 ( Α` 132), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τον α.ν. 378/1968 (Α` 82), τον ν. 27/1975 (Α` 77), τον ν. 814/1978 (Α` 144) και τον ν. 2238/1994 (Α` 142) και πλοιοκτήτριες εμπορικών πλοίων για τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούν στην Ελλάδα αποκλειστικά για γραφεία, αποθήκες και χώρους εστίασης, εκγύμνασης και στάθμευσης του προσωπικού τους για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών ή που παραχωρούν δωρεάν, σύμφωνα με την άδεια εγκατάστασής τους, σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις, αποκλειστικά για τις παραπάνω χρήσεις. Επίσης, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου για ακίνητα που εκμισθώνουν σε ναυτιλιακές επιχειρήσεις της παρούσας περίπτωσης, αποκλειστικά για γραφεία, αποθήκες και χώρους εστίασης, εκγύμνασης και στάθμευσης του προσωπικού τους για την κάλυψη των λειτουργικών τους αναγκών.»

δ) Εταιρείες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο ανήκει κατά πλειοψηφία στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή εταιρείες των οποίων η πλειοψηφία των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου διορίζεται από το Ελληνικό Δημόσιο ή από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

ε) Το Ελληνικό Δημόσιο στο οποίο περιλαμβάνονται και οι αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες που λειτουργούν ως ειδικά ταμεία, αλλοδαπά κράτη με τον όρο της αμοιβαιότητας, οι γνωστές θρησκείες και δόγματα κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 13 του Συντάγματος, το Ιερό Κοινό του Πανάγιου Τάφου, η Ιερά Μονή του Όρους Σινά, το Άγιο Όρος, το Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, το Πατριαρχείο Αλεξανδρείας, το Πατριαρχείο Ιεροσολύμων και η Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας,

στ) Νομικά πρόσωπα τα οποία αποδεδειγμένα επιδιώκουν κοινωφελείς, εκπαιδευτικούς, πολιτιστικούς ή θρησκευτικούς σκοπούς στην Ελλάδα, καθώς και οι εταιρείες των οποίων κατέχουν το σύνολο των μετοχών: (α) για τα ακίνητα που ιδιοχρησιμοποιούνται αποκλειστικά και αποδεδειγμένα για τους προαναφερόμενους σκοπούς, (β) για τα ακίνητα που εκμεταλλεύονται, εφόσον το προϊόν της εκμετάλλευσης διατίθεται αποδεδειγμένα για την εκπλήρωση των ίδιων σκοπών, καθώς και (γ) για τα ακίνητα που αποδεδειγμένα είναι κενά ή δεν αποφέρουν κανένα εισόδημα.

ζ) Ασφαλιστικά ταμεία ή οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης, εταιρείες συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία και ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία (ΑΕΕΑΠ), οι οποίες συνιστούν εταιρείες συλλογικών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία, καθώς και θυγατρικές αυτών εταιρείες του άρθρου 22 παρ. 3 περιπτώσεις δ` και ε` του ν. 2778/1999, που εποπτεύονται από αρχή της χώρας της καταστατικής τους έδρας, εκτός αυτών των οποίων η καταστατική έδρα βρίσκεται σε μη συνεργάσιμα κράτη, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις για τα κράτη αυτά του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

η) οργανισμοί εναλλακτικών επενδύσεων (Ο.Ε.Ε.), τους οποίους διαχειρίζονται Δ.Ο.Ε.Ε. που διέπονται από τον ν. 4209/2013 (Α` 235) και την Οδηγία 2011/61/ΕΕ, και η καταστατική έδρα των οποίων δεν βρίσκεται σε μη συνεργάσιμο κράτος, όπως αυτό ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, Α` 167).

3. Εξαιρούνται από τις διατάξεις της παραγράφου 1, εφόσον έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους στην Ελλάδα ή σε άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης: ....

5. Η απόδειξη των νόμιμων προϋποθέσεων για την υπαγωγή του στις εξαιρέσεις των παραγράφων 2, 3 και 4 βαρύνει το πρόσωπο που τις επικαλείται.

6. Στις περιπτώσεις γ` και στ` της παραγράφου 2, καθώς και στην περίπτωση δ` της παραγράφου 3, η απαλλαγή χορηγείται κατόπιν αίτησης των νομικών προσώπων προς το Υπουργείο Οικονομικών. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα δικαιολογητικά που απαιτούνται, ο χρόνος, η διαδικασία και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για τη χορήγηση των απαλλαγών αυτών.

7. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου θεωρούνται κύριοι ή επικαρπωτές από το χρόνο σύνταξης των οριστικών συμβολαίων ανεξάρτητα από τη μεταγραφή τους.»

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:**

«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:

.....

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων...

2. Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1069/23-03-2015 με θέμα «Φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (άρθρα 39 και 40 ν.4172/2013)» διευκρινίζεται ότι:

«Διευκρινίζεται ότι το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση γης ή ακινήτων αποτελεί τεκμαρτό εισόδημα για τον κύριο του ακινήτου και ταυτόχρονα εκπιπτόμενη δαπάνη όταν χρησιμοποιείται για την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 22 του ν.4172/2013. Τονίζεται ότι για την ιδιοκατοίκηση ακινήτου δεν προκύπτει εισόδημα από ακίνητη περιουσία, αλλά ετήσια αντικειμενική δαπάνη.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση του ΣΛΟΤ 1239/2016 από λογιστική σκοπιά, τα τεκμαρτά έσοδα και έξοδα από ιδιοχρηση δεν επηρεάζουν τα ποσά των κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, καθώς δε λαμβάνονται υπόψη κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων και συνεπώς δε διογκώνουν ούτε τα έξοδα ούτε τα έσοδα. Έχουν λογιστική βάση μηδέν και φορολογική βάση το ποσό που προκύπτει από τη φορολογική νομοθεσία (άρθρο 39 του ν. 4172/2013).

**Επειδή**, επιπρόσθετα, στην ανωτέρω απόφαση του ΣΛΟΤ 1239/2016 αναφέρεται ότι η καταγραφή των σχετικών ποσών στα διάφορα φορολογικά έντυπα (Ε1, Ε3, κλπ.), τα οποία συνιστούν μέρος των λογιστικών αρχείων κατά το ν. 4308/2014 είναι ένας κατάλληλος τρόπος παρακολούθησης δεδομένου ότι διασφαλίζει απολύτως τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Συμπερασματικά, λοιπόν, βάσει της γνωμοδότησης του ΣΛΟΤ δεν είναι

υποχρεωτική η καταχώρηση των τεκμαρτών εισοδημάτων και δαπανών στα βιβλία της εταιρείας.

**Επειδή**, σύμφωνα με την **Ε 2156/08-08-2019** με θέμα «Φορολογική μεταχείριση τεκμαρτού εισοδήματος και τεκμαρτής δαπάνης από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων» διευκρινίζεται ότι:

«Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 39 του ν.4172/2013 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου (παρ. 2).

2. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 47 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013, όπου καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ορίζεται ότι δεν εκπίπτει το τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοχρησιμοποίηση της παρ.2 του άρθρου 39 του ν.4172/2013, κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου (περίπτ. η').

4. Με την ΠΟΛ.1069/2015 εγκύκλιο διευκρινίσθηκε ότι το εισόδημα που τεκμαίρεται από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση γης ή ακινήτου υπόκειται σε φορολογία στο όνομα του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, χωρίς καμία εξαίρεση για αυτό που προκύπτει από την ιδιοχρησιμοποίηση βιομηχανοστασιών, ξενοδοχείων, κλπ., ενώ ειδικά για την περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης εκπίπτει, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των παραπάνω νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, το τεκμαρτό μίσθωμα κατά το μέτρο που δεν υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης η' του άρθρου 23 του ίδιου νόμου. Το αποτέλεσμα του ανωτέρω χειρισμού στην περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης γης ή ακινήτου είναι φορολογικά αδιάφορο για τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες.

5. Από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει καταρχήν, ότι το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και κατά συνέπεια για φορολογικούς σκοπούς συνυπολογίζεται σε κάθε περίπτωση στο φορολογητέο αποτέλεσμα της επιχείρησης, ανεξάρτητα αν έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της.

Όσον αφορά στη τεκμαρτή δαπάνη (μίσθωμα) από την ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου και δεδομένων των ειδικών διατάξεων της περιπτ. η' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, συνάγεται ότι εφόσον η τεκμαρτή δαπάνη (μίσθωμα) από την ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου δεν υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου αυτή σε κάθε περίπτωση αποτελεί εκπιπόμενη δαπάνη.

Το τεκμαρτό εισόδημα (μίσθωμα) από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου σε περίπτωση που αυτό έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης αναγράφεται στους αντίστοιχους κωδικούς 162, 262, 362, 462 «Λοιπά συνήθη έσοδα» που Πίνακα Ζ1 και η τεκμαρτή δαπάνη (μίσθωμα) στους

αντίστοιχους κωδικούς 185, 285, 385, 485 «Διάφορα λειτουργικά έξοδα» του Πίνακα Ζ2 (Κωδικός 014 «Ενοίκια» του αντίστοιχου υποπίνακα) του εντύπου Ε3 αντίστοιχα.

Αναφορικά με την απεικόνιση των ίδιων ποσών στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (έντυπο Ν), στην περίπτωση που αυτά δεν έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης, το ποσό του εσόδου από ιδιοχρησιμοποίηση (τεκμαρτό εισόδημα) αναγράφεται στον κωδικό 453 και το αντίστοιχο ποσό της δαπάνης (τεκμαρτό μίσθωμα) στον κωδικό 462, προκειμένου να προκύψει φορολογικά αδιάφορο αποτέλεσμα, με βάση τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1069/2015 εγκύκλιο.

Στις περιπτώσεις που το τεκμαρτό μίσθωμα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου, στις περιπτώσεις που υπερβαίνει το 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, αυτό αναγράφεται στον κωδικό 2008 της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης.»

**Επειδή**, εν προκειμένω, κατόπιν της εντολής ελέγχου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και αφού ελήφθησαν υπόψη τα προσκομισθέντα στοιχεία και τα αποτελέσματα των προηγούμενων ελέγχων, διαπιστώθηκε ότι το ακίνητο δεν χρησιμοποιείται αποκλειστικώς για τις λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης αλλά για άλλο σκοπό και, ως εκ τούτου, δεν θα χορηγηθεί σχετική βεβαίωση απαλλαγής από τον ειδικό φόρο (άρθρο 15 ν.3091/2002). Το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από την ιδιοχρησία αυτού αποτελεί οικονομικό ωφέλημα ήτοι, καθαρό κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 47 παρ, 2 του ν. 4172/2013 το οποίο θα φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις. Συνεπώς για το ακίνητο στον ..... , όπως αυτό αναλυτικά περιγράφεται στο με αριθμό ..... συμβόλαιο του συμβολαιογράφου ..... , θα υπολογισθεί εισόδημα επί της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων σύμφωνα με τα φύλλα υπολογισμού με συντελεστή 3%.

**Επειδή**, με την παρούσα προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι είναι εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου όσον αφορά τον καταλογισμό φόρου εισοδήματος που της επιβλήθηκε για το ακίνητο που κατέχει στον .....

**Επειδή**, στις υποβληθείσες δηλώσεις Ε2 για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2019 και 2020, η προσφεύγουσα εταιρεία, όπως νομίμως εκπροσωπείται, έχει καταχωρήσει το ακίνητο με κωδικό καταχώρησης 33 «ιδιοχρησιμοποίηση αποθηκών» και επιπλέον στο έντυπο Ν του φορολογικού έτους 2020 έχει συμπεριλάβει ποσό που αφορά ιδιοχρησιμοποίηση ύψους 15.323,46€.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και ειδικότερα με την ΠΟΛ.1069/23.03.2015 και την Ε.2156/08.08.2019, καθώς και τη γνωμοδότηση του ΣΛΟΤ 1239/2016, το τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου υπόκειται μεν σε φορολογία ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ωστόσο ταυτόχρονα αναγνωρίζεται ισόποση τεκμαρτή δαπάνη (μίσθωμα), η οποία εκπίπτει κατά το μέτρο που δεν υπερβαίνει το 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Κατά συνέπεια, το φορολογικό αποτέλεσμα είναι ουδέτερο, δηλαδή δεν επέρχεται φορολογητέο κέρδος για το νομικό πρόσωπο. Ειδικά για την περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, δεν προκύπτει ούτε έσοδο ούτε έξοδο για σκοπούς προσδιορισμού λογιστικού αποτελέσματος, καθώς τα ποσά αυτά αναγνωρίζονται μόνο σε φορολογική βάση (και όχι σε λογιστική). Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο καταλογισμός φόρου εισοδήματος για τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση είναι εσφαλμένος, κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Κατόπιν των ανωτέρω

## Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης .....και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ..... και την ακύρωση α) της με αρ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και β) της με αρ. ....Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

• **Φορολογικό έτος 2019**

	<b>Βάσει Ελέγχου</b>	<b>Βάσει ΔΕΔ</b>
Σύνολο Φόρου για Καταβολή	459,86€	0,00€

• **Φορολογικό έτος 2020**

	<b>Βάσει Ελέγχου</b>	<b>Βάσει ΔΕΔ</b>
Σύνολο Φόρου για Καταβολή	459,86€	0,00€

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

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Προϊστάμενη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**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.