



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16.04.2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1100

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου(ID)
ενδικοφανή προσφυγή τουμε Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτουςτης Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου και της οικείας έκθεσης ελέγχου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την απόέκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματοςόπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής τουμε **Α.Φ.Μ.**, 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./.....Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ) φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ ποσούευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσούευρώ, ήτοι γενικό σύνολο για καταβολήευρώ.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της με ημερομηνία θεώρησηςέκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με κύρια δραστηριότητα τις εργασίες τοποθέτησης μεταλλικών κουφωμάτων, δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον παρακάτω ισχυρισμό:

1. Ο έλεγχος αυθαίρετα και εσφαλμένα έκρινε ότι για τις ανάγκες της επιχειρηματικές του δραστηριότητας, δεν ιδιοχρησιμοποιεί μόνο τους δηλωθέντες στο Ε2 χώρους, συνολικής επιφάνειαςτ.μ., αλλά ότι πέραν αυτών, ιδιοχρησιμοποιεί μεταξύ άλλων και: α) έναν επαγγελματικό χώρο, με χρήση καταστήματα, συνολικής επιφάνειαςτ.μ. που βρίσκεται έναν όροφο πάνω από τον βιοτεχνικό ισόγειο χώρο που πράγματι χρησιμοποιεί για την άσκηση του επαγγέλματός του, ο οποίος όμως έχει ανεξάρτητη και χωριστή είσοδο με τον βιοτεχνικό χώρο, καμία λειτουργική ενότητα με αυτόν και το κυριότερο προδήλως ακατάλληλος για την άσκηση της επαγγελματικής του δραστηριότητας σύμφωνα με τη θέση που βρίσκεται και ιδίως την διαμόρφωσή του σε τέσσερα καταστήματα, που μπορούν να χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά και μόνο σαν γραφείο ή καταστήματα, όπως άλλωστε αναφέρεται στην με αριθ.άδεια οικοδομής, β) μια αποθήκη ισογείου ορόφου επιφάνειαςτ.μ. που βρίσκεται στη θέση, ήτοι σε απόσταση περίπου χιλιομέτρων μακριά από την επαγγελματική του εγκατάσταση, γεγονός που από μόνο του, λόγω απόστασης, καθιστά αντικειμενικά αδύνατον να την ιδιοχρησιμοποιεί για την επιχειρηματική του δραστηριότητα. Ο ίδιος άλλωστε ενδεικτικά αναφέρει ότι τοείχε παραχωρήσει δωρεάντ.μ. εκ τωντ.μ. στον, Περαιτέρω, εσφαλμένος είναι και ο υπολογισμός της αντικειμενικής αξίας της ακίνητης περιουσίας του, επί τη βάση της οποίας υπολογίζεται με την προσβαλλόμενη πράξη το πλασματικό εισόδημά του από την ιδιοχρησιμοποίηση της προσωπικής του περιουσίας. Τούτο διότι, το

ακίνητο επί του οποίου στον ισόγειο όροφο λειτουργεί η ατομική του επιχείρηση, ανεγέρθηκε με την υπ' αριθ.οικοδομική άδεια της ΥΔΟΜ, η οποία αναθεωρήθηκε για την νομιμοποίηση των δεξαμενών νερού και την αλλαγή της αρχιτεκτονικής μελέτης με την υπ' αριθ.οικοδομική άδεια. Συνεπώς για τα έτη και, για τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας έπρεπε να ληφθεί ως συντελεστής παλαιότητας ποσοστό 0,70, που αντιστοιχεί σε παλαιότητα από 11 έως και 20 χρόνια, και όχι συντελεστής παλαιότητας ποσοστού 0,80 που αντιστοιχεί σε παλαιότητα από 6 έως 10 χρόνια, που εσφαλμένα λήφθηκε από την προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ (ν.5104/2024), ορίζονται τα εξής:

«Φορολογικός έλεγχος

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.

2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, στ) τη μορφή του ελέγχου. Για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 1, περιλαμβάνει, αντί των στοιχείων των περ. γ) και δ), την περιοχή του ελέγχου ή το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

3. Ο έλεγχος, όπως προσδιορίζεται από την εντολή ελέγχου, μπορεί να είναι πλήρης ή μερικός, ως εξής: α) Πλήρης είναι ο έλεγχος που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές, για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικές υποθέσεις. Ο πλήρης έλεγχος είναι οριστικός για όλα τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα και φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου. β) Μερικός είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία του πλήρους ελέγχου της περ. α) και διενεργείται ιδίως για συγκεκριμένα ζητήματα ή συναλλαγές μιας φορολογίας ή ενός φορολογικού αντικειμένου, τέλους ή εισφοράς ή για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές συγκεκριμένων συναλλαγών, για μια ή περισσότερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους ή ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη στα οποία αναφέρεται το προς έλεγχο φορολογικό ζήτημα ή η συναλλαγή της οικείας εντολής. Ο μερικός έλεγχος είναι οριστικός ως προς τα ελεγχθέντα

φορολογικά αντικείμενα ή ζητήματα ή συναλλαγές για τα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου.

.....

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, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΕ (ν.4172/2013), σχετικά με εισόδημα από ακίνητη περιουσία, ορίζονται τα εξής:

«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. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

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. Κατ' εξαίρεση, το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες, καθώς και το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου απαλλάσσονται από τον φόρο.

Ειδικά για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση προς ανιόντες, κατιόντες και συζύγους, αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής. Ειδικά για τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης ακινήτων μέχρι τριακόσια τετραγωνικά μέτρα (300 τ.μ.) σε κοινωφελή ιδρύματα και τις εγγεγραμμένες Οργανώσεις της Κοινωνίας των Πολιτών δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα για τον παραχωρούντα. ...».

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1069/23.03.2015 της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα: «Φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (άρθρα 39 & 40 Ν.4172/2013), ορίζονται τα εξής:

«Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 σε συνδυασμό και με το άρθρο 40 του Ν.4172/2013, σχετικά με τη φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία, σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες:

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.

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 39 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο ή έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση ή λόγω χρησικτησίας το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης, κατά περίπτωση, καθώς και από τον υπεκμισθωτή σε περίπτωση υπεκμίσθωσης.

Το εισόδημα αυτό αποκτάται από φυσικά πρόσωπα ή ατομικές επιχειρήσεις ανεξάρτητα από την είσπραξή του ή μη, εφόσον έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξής του και με την προϋπόθεση ότι ο εκμισθωτής αποξενώνεται από τη χρήση του ακινήτου, χωρίς ταυτόχρονα να παρέχει άλλου είδους υπηρεσίες στο μισθωτή (π.χ. καθαριότητα, ασφάλεια, κλπ.), οπότε χαρακτηρίζεται στο σύνολό του ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικά, για το εισόδημα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας που καταβάλλεται αναδρομικά με βάση νόμο ή δικαστική απόφαση, χρόνος απόκτησης αυτού θεωρείται το φορολογικό έτος στο οποίο ανάγονται τα μισθώματα.

Διευκρινίζεται ότι το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση γης ή ακινήτων αποτελεί τεκμαρτό εισόδημα για τον κύριο του ακινήτου και ταυτόχρονα εκπιπόμενη 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.

.....

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού καθορίζεται ο τρόπος αποτίμησης του εισοδήματος ακίνητης περιουσίας.

Ειδικότερα, ορίζεται ότι το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία, όπως αυτή προκύπτει από κάθε πρόσφορο μέσο. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που δεν προκύπτει ετήσιο εισόδημα σε χρήμα ή σε είδος από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, θα τεκμαίρεται εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση αυτής.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού καθορίζονται οι δαπάνες που εκπίπτουν προκειμένου να προσδιοριστεί το καθαρό εισόδημα ακίνητης περιουσίας.

Ειδικότερα:

- Με τις διατάξεις της περ. α' της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι αν φυσικό πρόσωπο αποκτά εισόδημα από εκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση ακινήτου, δικαιούται να εκπέσει από το εισόδημα αυτό συνολικά ποσοστό 5% επί του ακαθαρίστου εισοδήματος για δαπάνες που πραγματοποίησε για την επισκευή, τη συντήρηση και την ανακαίνιση, ή για άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ίδιου του ακινήτου, ανεξάρτητα από το είδος και τη χρήση αυτού (κατοικία, κατάστημα, γραφείο, αποθήκη, κλπ) ή των αντίστοιχων δαπανών που αναλογούν στο ακίνητο αυτό από τους κοινόχρηστους χώρους του κτιρίου που στεγάζεται. Η έκπτωση αυτή διενεργείται για όλα τα ακίνητα που αποφέρουν φορολογητέο εισόδημα του άρθρου αυτού. Αυτονόητο είναι ότι δεν διενεργείται η έκπτωση των δαπανών αυτών για ακίνητα που δεν αποφέρουν εισόδημα, π.χ. κενό ακίνητο ή ιδιοκατοικούμενη κύρια ή δευτερεύουσα κατοικία και δωρεάν παραχώρηση της χρήσης μιας κύριας κατοικίας μέχρι 200τμ σε ανιόντες ή κατιόντες για χρήση σαν κύρια κατοικία, που απαλλάσσεται του φόρου εισοδήματος.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 40 του Ν.4172/2013 εντάσσεται το εισόδημα της ακίνητης περιουσίας στην ευρύτερη έννοια του εισοδήματος από κεφάλαιο και ορίζεται η κλίμακα φορολογίας του. Ειδικότερα ορίζεται ότι το εισόδημα από ακίνητη περιουσία φορολογείται με την ακόλουθη κλίμακα:

....

7. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι οι διατάξεις των άρθρων αυτών εφαρμόζονται για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.».

Επειδή στο έγγραφο της Διοίκησης **1068031/ΔΕΑΦ/Α/26.04.2016** με θέμα: «Προσδιορισμός αντικειμενικής αξίας για τον υπολογισμό του τεκμαρτού εισοδήματος φυσικών προσώπων από την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων για το φορολογικό έτος 2015», αναφέρονται τα εξής:

«Απαντώντας σε προφορικά ερωτήματα φορολογουμένων και Δ.Ο.Υ., αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα :

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 39 του ν. 4172/2013, μεταξύ άλλων, ορίζεται 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.

2. Επίσης, με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2 του ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι, το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

3. Με την ΠΟΛ.1069/23.3.2015 εγκύκλιο, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 39 και 40 του ν.4172/2013, διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, 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.

4. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 8 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι, το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος.

5. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 5 της ΠΟΛ.1009/18.1.2016 Απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β'48), σχετικά με την αναπροσαρμογή τιμών του συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού της αξίας των με οποιαδήποτε αιτία μεταβιβαζομένων ακινήτων, που βρίσκονται σε περιοχές εντός σχεδίου όλης της Χώρας,

ορίζεται ως ημερομηνία έναρξης ισχύς της απόφασης η 21.05.2015.

6. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, για τον υπολογισμό του τεκμαρτού εισοδήματος που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα από τη ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων για το φορολογικό έτος 2015 λαμβάνονται υπόψη οι αντικειμενικές αξίες, όπως αυτές ισχύουν, κατά το χρόνο λήξης του φορολογικού έτους των φυσικών προσώπων.»

Επειδή, με την αριθ.1129485/479/Γ0013/ΠΟΛ.1310 (ΦΕΚ Β'1152/27.12.96) Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών με θέμα «Προσδιορισμός κατ' άρθρο 41α του Ν.1249/1982 με αντικειμενικά κριτήρια, αξίας κτισμάτων ακινήτων, τα οποία βρίσκονται σε περιοχές όπου δεν ισχύει το σύστημα αντικειμενικού προσδιορισμού» ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 2

.....

4. Συντελεστής παλαιότητας

Για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας ενός κτίσματος εφαρμόζεται συντελεστής, ανάλογα με την παλαιότητά του.... Η παλαιότητα αρχίζει να υπολογίζεται μετά τη συμπλήρωση δύο ετών από την ημερομηνία έκδοσης της οικοδομικής άδειας ή την τελευταία αναθεώρησή της (π.χ. αν εκδόθηκε στις 30.9.1978, η παλαιότητα αρχίζει να υπολογίζεται από 30.9.1980) και εκφράζεται σε ακέραιο αριθμό ετών, με την παραδοχή ότι χρονικό διάστημα μικρότερο του εξαμήνου δεν λαμβάνεται υπόψη, ενώ μεγαλύτερο λογίζεται ως έτος.

Άρθρο 6

Σταθμοί Αυτοκινήτων - Βιομηχανικά και Βιοτεχνικά Κτίρια

..... **7. Συντελεστής παλαιότητας (ΣΠ)**

Η παλαιότητα των κτισμάτων της κατηγορίας αυτής λαμβάνεται κατά την έννοια της παρ. 4 του άρθρου 2. Ο συντελεστής παλαιότητας καθορίζεται ανάλογα με τα χρόνια παλαιότητας ως ακολούθως:

1 έως 5 χρόνια 0,90.

6 έως 10 χρόνια 0,80.

11 έως 20 χρόνια 0,70.

21 έως 30 χρόνια 0,60.

31 χρόνια και άνω 0,50..... »

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 του νέου ΚΦΔ:

«Επαρκής αιτιολογία

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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή στο άρθρο 77 του νέου ΚΦΔ ορίζεται:

«Βάρος απόδειξης

Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 την με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Σύρου, κατόπιν έκδοσης της με αριθ.

εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της εν λόγω Δ.Ο.Υ. σε βάρος του προσφεύγοντος, ο οποίος διατηρεί ατομική επιχείρηση με έδρα τηκαι κύρια δραστηριότητα τις εργασίες τοποθέτησης μεταλλικών κουφωμάτων, διενεργήθηκε έλεγχος για τα φορολογικά έτη & Στα πλαίσια του ελέγχου απεστάλη ηλεκτρονικά στον προσφεύγοντα η ανωτέρω εντολή ελέγχου και κλήθηκε όπως εντός πέντε ημερών από την κοινοποίησή της θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα Βιβλία και Στοιχεία που τηρήθηκαν, καθώς και οποιοδήποτε άλλο στοιχείο κρίνει απαραίτητο ότι θα πρέπει να ληφθεί υπόψη. Επίσης απεστάλη η με αριθ. πρωτ.«Γνωστοποίηση – Πρόσκληση» περί δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, της οποίας δεν έκανε χρήση. Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθ.αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ν.5104/2014 προκειμένου να παρασχεθούν στοιχεία για την πηγή και την αιτία προέλευσης των χρηματικών ποσών που πιστώθηκαν στους λογαριασμούς του.

Κατόπιν επεξεργασίας όλων των διαθέσιμων στοιχείων, της διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων και αξιολόγησης των αντιρρήσεων του προσφεύγοντος επί του με αριθ. πρωτ. 27073/03.10.2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, οι οποίες έγιναν εν μέρει δεκτές από τον έλεγχο, συντάχθηκε το πόρισμα του ελέγχου ως κάτωθι:

Για το φορολογικό έτος: ο έλεγχος επαναπροσδιορίζει τα οικονομικά δεδομένα, αυξάνοντας: α) τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα απόευρώ σε ευρώ και ως εκ τούτου αυξάνει τα κέρδη του φορολογικού έτους από επιχειρηματική δραστηριότητα αξίας ευρώ βάσει δήλωσης, σε κέρδη ευρώ, ήτοι **διαφορά κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα** ευρώ και β) αυξάνει το εισόδημα από ακίνητη περιουσία από ευρώ βάση δήλωσης σε ευρώ, ήτοι **διαφορά εισοδήματος από ακίνητη περιουσία** ευρώ.

Για το φορολογικό έτος: ο έλεγχος επαναπροσδιορίζει τα οικονομικά δεδομένα, αυξάνοντας το εισόδημα από ακίνητη περιουσία από ευρώ βάση δήλωσης σε ευρώ, ήτοι **διαφορά εισοδήματος από ακίνητη περιουσία** ευρώ.

- Ειδικότερα, όσον αφορά την προσδιορισθείσα διαφορά εισοδήματος από ακίνητη περιουσία (σελ. 10, 11 της οικείας έκθεσης ελέγχου), διαπιστώθηκαν τα εξής:

«Σύμφωνα με το έντυπο Ε3 φορολογικού έτους και αριθμό δήλωσης, η εταιρεία(ΑΦΜ) δήλωσε ότι χρησιμοποίησε έναντι μισθώματος ύψους€ εγκατάσταση στη, κυριότητας του ελεγχόμενου. Για την προαναφερθείσα μίσθωση είχε υποβληθεί η υπ' αριθ.δήλωση, με την οποία είχε συμφωνηθεί μηνιαίο μίσθωμα€ για εκμίσθωση ισόγειου καταστήματος τμ. Η ανωτέρω μίσθωση λύθηκε με την υπ' αριθ./.....δήλωση με ημερομηνία λύσης την Από την επισκόπηση του εντύπου Ε2 του ελεγχόμενου, δεν προκύπτει καμία δήλωση εισοδημάτων από ακίνητη περιουσία το φορολογικό έτος με αντισυμβαλλόμενο την εταιρεία(ΑΦΜ). Ως εκ τούτου συνάγεται το συμπέρασμα ότι ο ελεγχόμενος εκμίσθωσε το ακίνητο στην εταιρεία(ΑΦΜ) και απέκτησε εισοδήματα από ακίνητη περιουσία καθαρής αξίας€, τα οποία δεν καταχώρησε στις οικείες φορολογικές δηλώσεις και ως εκ τούτου ουδέποτε φορολογήθηκε.

Περαιτέρω ο ελεγχόμενος στα έντυπα Ε2 του καικαταχώρησε εισόδημα από ιδιόχρηση επαγγελματικών ακινήτων συνολικής αξίας € το οποίο αποτυπώνεται ως κάτωθι:

α/α	Οδός - Δήμος	Κατηγ. Ακινήτου	Επιφάνεια	Παροχή	Μήνες	Μίσθωμα	Κυριότητα	Ιδιόχρηση
1		Επαγγελματική στέγη.	.....	.....	12	.....	100%	.....
2		Επαγγελματική στέγη.	.....	.....	12	.....	100%	.....
3		Επαγγελματική στέγη.	.....	.....	12	.....	100%	.....
4		Επαγγελματική στέγη.	.....	.....	12	.....	100%	.....

Ο ελεγχόμενος στα πλαίσια της δραστηριότητας του χρησιμοποιεί εγκαταστάσεις για την κατασκευή σύνθετων μεταλλικών κατασκευών, αποθηκευτικούς χώρους για την αποθήκευση των πρώτων υλών που χρησιμοποιεί και παράλληλα προσφέρει υπηρεσίες ενοικιαζόμενων δωματίων. Από την εικόνα του εντύπου Ε9 και της δήλωσης Ε.Ν.Φ.Ι.Α., προκύπτει πως τα υπό έλεγχο φορολογικά έτη ο ελεγχόμενος είχε την πλήρη κυριότητα του τα κάτωθι ακίνητα:

ΑΤΑ	Δήμος ή Κοινότητα	Οδός - Αριθμός	Κατηγ. Ακινήτου	Όροφος	Κύριοι Χώροι	Παροχή	Εμπρ Δικ.	Συνιδ.	Αντικειμενική Αξία
.....		Επί Αγρ/χίου	Βιομ/κό - βιοτ/κό κτίριο	.....	.....	.....	1	.....	.....
.....		Επί Αγρ/χίου	Επαγγελματική στέγη.	.....	.....	.....	1	.....	.....
.....		Επί Αγρ/χίου	Επαγγελματική στέγη.	.....	.....	.....	1	.....	.....
.....		Επί Αγρ/χίου	Αποθήκες	.....	.....	.....	1	.....	.....
.....			Αποθήκες	.....	.....	.....	1	.....	.....
.....									

Συνοψίζοντας τα ανωτέρω ο ελεγχόμενος έπρεπε να υπολογίσει και καταχωρήσει το εισόδημα από ιδιόχρηση ως εξής:€ X 3% =€.

Φορολογικός έτος

Ως εκ τούτου και αναφορικά με την φορολογία εισοδήματος, ο έλεγχος αυξάνει τα εισοδήματα από Ακίνητη Περιουσία από€ σε€ (.....€ +€). Τα φορολογητέα έσοδα από ακίνητη περιουσία από€ (.....€ X 95%) σε (.....€ X 95%), ήτοι κατά€.

Φορολογικός έτος

Ως εκ τούτου και αναφορικά με την φορολογία εισοδήματος, ο έλεγχος αυξάνει τα εισοδήματα από Ακίνητη Περιουσία από€ σε€ (.....€ +€). Τα φορολογητέα έσοδα από ακίνητη περιουσία από€ (.....€ X 95%) σε (.....€ X 95%), ήτοι κατά€.

Επειδή, ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον κάτωθι ισχυρισμό:

1. Ο έλεγχος αυθαίρετα και εσφαλμένα έκρινε ότι για τις ανάγκες της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, δεν ιδιοχρησιμοποιεί μόνο τους δηλωθέντες στο Ε2 χώρους, συνολικής επιφάνειαςτ.μ., αλλά ότι πέραν αυτών, ιδιοχρησιμοποιεί, μεταξύ άλλων, και: α) έναν επαγγελματικό χώρο, με χρήση καταστήματα, συνολικής επιφάνειαςτ.μ.

που βρίσκεται έναν όροφο πάνω από τον βιοτεχνικό ισόγειο χώρο, β) μια αποθήκη ισογείου ορόφου επιφάνειαςΤ.μ. που βρίσκεται στη θέση Περαιτέρω, εσφαλμένος είναι και ο υπολογισμός της αντικειμενικής αξίας της ακίνητης περιουσίας του ως προς τον συντελεστή παλαιότητας.

Επειδή, ως προς την αύξηση του εισοδήματος του προσφεύγοντος από ακίνητη περιουσία κατάευρώ για το φορολογικό έτος: ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι αυθαίρετη και εσφαλμένη, ο εν λόγω ισχυρισμός τυγχάνει αβάσιμος και αναπόδεικτος καθώς αφενός ο ίδιος ουδέποτε δήλωσε τα επίμαχα ακίνητα στο έντυπο Ε2 των οικείων ετών ως κενά και αφετέρου δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία ότι ήταν πράγματι κενά (ενδεικτικά αναφέρονται φωτοαντίγραφα λογαριασμών ΔΕΗ, ύδρευσης κτλ). Περαιτέρω, σύμφωνα με τις υποβληθείσες από μέρους του δηλώσεις περιουσιακής κατάστασης πρόκειται για ενιαίο βιομηχανικό κτίριο, ως εκ τούτου δεν δύναται να χαρακτηριστεί μέρος αυτού ως ιδιοχρησιμοποιούμενο, ενώ σε κάθε περίπτωση η χρήση ακινήτου για την εγκατάσταση της επιχείρησης του προσφεύγοντος θεωρείται ιδιόχρηση και ως εκ τούτου του έχουν εφαρμογή οι προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4172/2013. Όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί δωρεάν παραχώρησης του πρώτου (Α΄) πάνω από το ισόγειο ορόφου επιφανείαςΤ.μ. στον,, αυτός δεν αφορά τα κρινόμενα έτη &αλλά το φορολογικό έτος Τέλος, αναφορικά με τον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας του ισογείου ορόφου επιφάνειαςΤ.μ. σύμφωνα με τις προαναφερθείσες Αποφάσεις και Οδηγίες της Διοίκησης και λαμβάνοντας υπόψη και τα στοιχεία των αδειών οικοδομής και σχετικών αναθεωρήσεων αυτής που αφορούν στο εν λόγω ακίνητο και τον χρόνο που έχει παρέλθει κατόπιν της συμπλήρωσης δύο ετών από την τελευταία αναθεώρηση (.....) και μέχρι τον υπό κρίση χρόνο φορολόγησης, ο συντελεστής παλαιότητας αυτού προβλέπεται να είναι 0,8 και ως εκ τούτου, ορθά υπολογίστηκε η αντικειμενική του αξία στο ποσό τωνευρώ.

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις ελέγχου στην με ημερομηνία θεώρησηςοικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Σύρου κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου(ID) ενδικοφανούς προσφυγής τουμε Α.Φ.Μ., κατοίκου, και την επικύρωση της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτουςτης Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

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

Φορολογικό έτος

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα εισόδημα	Του υπόχρεου	.....	.....	.....
	της συζύγου			

Φόρος	Πιστωτικό ποσό	.....	.....	.....
	Χρωστικό ποσό			
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			.....	.....
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/ου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		.....	.....	.....
Τέλος επιτηδεύματος		.....	.....	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης				
Διαφορά συμψηφισμού				
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		.....	.....	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή		.....	.....
	για επιστροφή			

(Ως η υπ' αριθ./.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Σύρου)

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α
Χ. 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.