



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 28/05/2025

Αριθμός Απόφασης: 1798

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312350

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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Τη 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατά: α) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, και β) της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, και τις οικείες από εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2018 και 2019.

6. Τις αιτιολογημένες απόψεις της υπαλλήλου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία ασκήθηκε 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:

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.Μ καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 61.209,36 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 54 § 1 του Κ.Φ.Δ. ποσού 30.604,68 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 10.827,18 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 102.641,22 ευρώ.

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα Φ.Π.Α. ποσού 19.498,06 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 54 § 2 του Κ.Φ.Δ. ποσού 9.749,03 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 29.274,09 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2018 και 2019, οι οποίες συντάχθηκαν μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα, που κατά το φορολογικό έτος 2018 ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα με κύριο αντικείμενο κατόπιν της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Την αναρτήθηκε ηλεκτρονικά στον λογαριασμό του προσφεύγοντος στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης η ως άνω εντολή ελέγχου με τη Γνωστοποίηση περί δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών. Ακολούθως συντάχθηκαν και κοινοποιήθηκαν τα με αριθμό πρωτ. αιτήματα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., στα οποία ο προσφεύγων απάντησε με την υποβολή των ζητηθέντων στοιχείων.

Παράλληλα, εκδόθηκε και κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η υπ' αριθ. εντολή διασταυρωτικού ελέγχου, για το φορολογικό έτος 2020, και περαιτέρω, λόγω της συμμετοχής του στην εταιρία με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., με ποσοστό 50%, εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν οι υπ' αριθ. εντολές διασταυρωτικού ελέγχου φορολογικών ετών 2019, 2020 και 2017 αντίστοιχα, στο εν λόγω νομικό πρόσωπο, το οποίο μετατράπηκε σε ανώνυμη εταιρία, με την επωνυμία, από την 07/12/2021.

Μετά τη διενέργεια των προβλεπόμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων ο έλεγχος προσδιόρισε τις διαφορές σε σχέση με το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος από ακίνητη περιουσία και μισθωτή εργασία για το φορολογικό έτος 2018 και ακίνητη περιουσία, μερίσματα και μισθωτή εργασία για το φορολογικό έτος 2019. Αντίστοιχα, ως προς τη φορολογική υποχρέωση σε Φ.Π.Α. προσδιόρισε διαφορά σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις του φορολογικού έτους 2018. Οι διαπιστώσεις του αποτυπώθηκαν στη συνέχεια στο υπ' αριθ. Σ.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με τους σχετικούς προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. των δύο ελεγχόμενων ετών. Με το υπ' αριθ. υπόμνημα ο προσφεύγων υπέβαλε τις αντιρρήσεις του αναφορικά με τις διαφορές στο εισόδημα αλλά δεν πήρε θέση σχετικά με τη διαφορά στον Φ.Π.Α. Η αρμόδια ελεγκτική αρχή, πριν την οριστικοποίηση των αποτελεσμάτων του ελέγχου, αξιολόγησε τα επιχειρήματα του προσφεύγοντος συνδυαστικά με τα προσκομισθέντα στοιχεία, και αφού έκανε πλήρως δεκτούς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς του για το φορολογικό έτος 2019 και μερικώς δεκτούς τους ισχυρισμούς του αναφορικά με το φορολογικό έτος 2018 προχώρησε στον καταλογισμό των φόρων και την επιβολή προστίμων λόγω των παρακάτω δεδομένων που τροποποιούν τη φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος σε εισόδημα και Φ.Π.Α.:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

1. Από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος εντοπίστηκαν πιστώσεις, οι οποίες διενεργήθηκαν σε χρέωση τραπεζικού λογαριασμού της εταιρίας όπως αποτυπώνονται στον ακόλουθο πίνακα:

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. Λ/ΣΜΟΥ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΟΣΟ
1						1.479,00
2						1.475,00
3						1.470,00
4						1.473,00
5						1.471,00
6						1.473,00
7						1.471,00
8						1.000,00
9						1.473,00
10						1.471,00
11						1.471,00
12						1.470,00
13						500,00
14						1.473,00
15						1.471,00
ΣΥΝΟΛΟ						20.641,00

Οι παραπάνω πιστώσεις θεωρήθηκαν εισόδημα από μισθωτή εργασία που έλαβε ο προσφεύγων από την εταιρία που φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 3 του ν.4172/2013.

2. Από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών της εταιρίας εντοπίστηκαν οι παρακάτω χρεώσεις που έγιναν με σκοπό την εξυπηρέτηση δανειακών υποχρεώσεων και την εξόφληση οφειλών προς την εφορία για λογαριασμό του προσφεύγοντος, ενώ από πληροφορίες που έλαβε ο έλεγχος κατόπιν αιτήματος προς την τράπεζα Πειραιώς διαπιστώθηκε ότι επιταγή με την οποία εξόφλησε την αγορά ακινήτου του είχε εκδοθεί σε χρέωση τραπεζικού λογαριασμού της ίδιας εταιρίας, ως κάτωθι:

Α) Καταβολή δόσης δανείου

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	Α.Φ.Μ. ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΧΡΕΩΣΗΣ
.....						- 8.246,81

Β) Αγορά ακινήτου

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΧΡΕΩΣΗΣ
.....					-46.392,60

Γ) Εξόφληση οφειλών προς Δ.Ο.Υ.

A/A	ΤΡΑΠΕΖΑ	ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ	Α.Φ.Μ. ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥ	ΗΜ/ΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΧΡΕΩΣΗΣ
1							-4.827,67
2							-4.827,67
3							-4.827,67
4							-4.827,67
5							-4.827,67
6							-4.828,00
7							-4,00
8							-940,97
9							-5.551,00
10							-5.687,54
11							-2.560,00
12							-5.687,54
13							-256,99
14							-5.687,54
15							-4,09
16							-4,06
17							-103,13
18							-5.687,54
ΣΥΝΟΛΟ							-61.140,75

Το παραπάνω συνολικό ποσό χρεώσεων ύψους 115.780,16 ευρώ θεωρήθηκε εισόδημα από μισθωτή εργασία, φορολογητέο κατά τις διατάξεις του άρθρου 13 § 3 του Κ.Φ.Ε.

Από το σύνολο των πιστώσεων/χρεώσεων που καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, το οποίο έλαβε λόγω της συμμετοχής του σε ποσοστό 50% στην εταιρία ύψους 136.421,16 ευρώ, ο έλεγχος αφαίρεσε ενοίκιο ύψους 900,00 ευρώ που αφορούσε εκμίσθωση ακινήτου ιδιοκτησίας του προσφεύγοντος στην εν λόγω εταιρία, οπότε το εναπομείναν ποσό των 135.521,16 ευρώ καταλογίστηκε τελικά ως εισόδημα φορολογητέο κατά τις διατάξεις του άρθρου 13 § 3 του ν.4172/2013.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΚΜΙΣΘΩΣΗ ΑΚΙΝΗΤΩΝ

Από την υποβληθείσα δήλωση Ε2 του φορολογικού έτους 2018 διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων ιδιοχρησιμοποίησε ακίνητο στην περιοχή για το διάστημα από 01/01/2018 έως 07/09/2018 χωρίς να καταχωρήσει μηνιαίο μίσθωμα, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 39 § 2 του ν.4172/2013 και της ΠΟΛ.1069/2015. Ο έλεγχος προσδιόρισε το ετήσιο μίσθωμα που έπρεπε να συμπεριληφθεί στο φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος ως ακολούθως:

Ακίνητο	T.M.	Μήνες ιδιοχρησης	Αντικειμενική αξία	3% τεκμαρτό ετήσιο μίσθωμα	Μίσθωμα βάσει δήλωσης	Μίσθωμα βάσει ελέγχου	Διαφορά
.....							14.062,26

Φ.Π.Α.

Από τον έλεγχο των εκκαθαριστών δηλώσεων Φ.Π.Α. μέχρι τη χρήση 2013 διαπιστώθηκε μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου ύψους 95.962,99 ευρώ το οποίο είχε παραγραφεί ήδη από την 31/12/2012, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ Φ.Π.Α.

Αρ.Δήλωσης	Ετος Δήλωσης	Δ.Ο.Υ. Υποβολής	Είδος Δήλωσης	Ετος Αναφοράς	Διαχ.Περίοδος(ΑΠΟ) Διαχ.Περίοδος(ΕΩΣ)		Φορολ. Εκροές	Φορολ. Εισροές	Πιστωτικό Υπόλοιπο	Επιστροφή Φ.Π.Α	Φόρος που καταβλήθηκε
.....			A	2013	01/01/2013	31/12/2013	29.206,78	24.733,47	98.548,03	,00	,00
.....			A	2012	01/01/2012	31/12/2012	39.301,16	20.497,87	100.309,27	,00	,00
.....			T	2012	01/01/2012	31/12/2012	42.181,69	20.497,87	100.145,30	,00	,00
.....			A	2011	01/01/2011	31/12/2011	77.397,72	78.996,10	101.848,60	,00	,00
.....			A	2010	01/01/2010	31/12/2010	206.943,57	146.091,09	96.835,59	,00	,00
.....			A	2009	01/01/2009	31/12/2009	,00	,00	95.962,99	,00	,00
.....			A	2008	01/01/2008	31/12/2008	89.673,88	591.963,86	85.134,28	,00	,00
.....			T	2008	01/01/2008	31/12/2008	,00	,00	85.134,28	,00	,00
.....			A	2007	01/01/2007	31/12/2007	49.509,25	145.063,12	17.464,13	,00	,00
.....			A	2006	01/01/2006	31/12/2006	,00	,00	3.926,40	,00	,00
.....			T	2006	01/01/2006	31/12/2006	,00	,00	3.941,87	,00	,00
.....			A	2005	01/01/2005	31/12/2005	,00	,00	3.822,00	,00	,00

Το πιστωτικό υπόλοιπο που σχηματίζεται στο τέλος της φορολογικής περιόδου 01/01/2009 – 31/12/2009 ύψους 95.962,99 ευρώ φτάνει μέχρι και το τέλος της χρήσης 2013, οπότε έχει σωρευθεί πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 98.548,03 ευρώ, και συνεχίζει να δηλώνεται με τις περιοδικές δηλώσεις των επόμενων ετών ως ακολούθως:

ΠΕΡΙΟΔΙΚΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ Φ.Π.Α.

Αρ.Δήλωσης	Ετος Δήλωσης	Δ.Ο.Υ. Υποβολής	Είδος Δήλωσης	Διαχ.Περίοδος(ΑΠΟ)	Διαχ.Περίοδος(ΕΩΣ)	Συνολικές Εκροές	Φορολογητέες Εκροές	Φορολογητέες Εισροές	Χρεωστικό Υπόλοιπο	Προσαύξησι	Πιστωτικό Υπόλοιπο
.....			A	01/07/2018	07/09/2018	117.126,32	117.126,32	40,00	256,99	,00	,00
.....			A	01/04/2018	30/06/2018	,00	,00	475,13	,00	,00	101.448,14
.....			T	01/04/2018	30/06/2018	,00	,00	475,13	,00	,00	19.717,68
.....			A	01/01/2018	31/03/2018	,00	,00	1.856,19	,00	,00	101.400,72
.....			T	01/01/2018	31/03/2018	,00	,00	1.856,19	,00	,00	19.670,26
.....			A	01/10/2017	31/12/2017	,00	,00	100,00	,00	,00	101.635,59
.....			T	01/10/2017	31/12/2017	,00	,00	-2.294,55	,00	,00	101.228,52
.....			T	01/10/2017	31/12/2017	,00	,00	-2.294,55	,00	,00	101.228,52
.....			T	01/10/2017	31/12/2017	20.000,00	,00	-2.294,55	,00	,00	19.498,06
.....			A	01/07/2017	30/09/2017	,00	,00	2.608,94	,00	,00	101.618,59
.....			A	01/04/2017	30/06/2017	,00	,00	6.277,74	,00	,00	101.319,00

Αρ.Δήλωσης	Ετος Δήλωσης	Δ.Ο.Υ. Υποβολής	Είδος Δήλωσης	Διαχ.Περίοδος(ΑΠΟ)	Διαχ.Περίοδος(ΕΩΣ)	Συνολικές Εκροές	Φορολογητέες Εκροές	Φορολογητέες Εισροές	Χρεωστικό Υπόλοιπο	Προσαύξησι	Πιστωτικό Υπόλοιπο
.....			A	01/01/2017	31/03/2017	,00	,00	19.099,69	,00	,00	100.431,3

	...	...									6
.....	.....	.....	A	01/10/2016	31/12/2016	18.799,58	8.799,58	65.215,84	,00	,00	98.319,38
.....	.....	.....	T	01/10/2016	31/12/2016	18.799,58	8.799,58	66.270,84	,00	,00	98.498,72
.....	.....	.....	A	01/07/2016	30/09/2016	39.690,91	39.690,91	3.428,34	,00	,00	88.068,55
.....	.....	.....	A	01/04/2016	30/06/2016	67.888,77	67.888,77	7.713,44	,00	,00	91.100,65
.....	.....	.....	A	01/01/2016	31/03/2016	20.734,75	20.734,75	1.104,93	,00	,00	95.981,34
.....	.....	.....	T	01/01/2016	31/03/2016	20.734,75	20.734,75	1.189,56	,00	,00	95.994,89
.....	.....	.....	A	01/10/2015	31/12/2015	9.856,87	9.856,87	2.015,23	,00	,00	97.671,91
.....	.....	.....	T	01/10/2015	31/12/2015	13.391,87	13.391,87	2.015,23	,00	,00	97.671,91
.....	.....	.....	A	01/07/2015	30/09/2015	500,00	500,00	617,89	,00	,00	98.683,51
.....	.....	.....	T	01/07/2015	30/09/2015	758,63	758,63	617,89	,00	,00	98.628,34
.....	.....	.....	A	01/04/2015	30/06/2015	100,00	100,00	1.269,50	,00	,00	98.676,64
.....	.....	.....	T	01/04/2015	30/06/2015	100,00	100,00	1.286,74	,00	,00	98.679,40
.....	.....	.....	T	01/04/2015	30/06/2015	186,21	186,21	1.286,74	,00	,00	98.665,61
.....	.....	.....	A	01/01/2015	31/03/2015	,00	,00	959,62	,00	,00	98.548,45
.....	.....	.....	A	01/10/2014	31/12/2014	,00	,00	186,40	,00	,00	98.427,49
.....	.....	.....	A	01/07/2014	30/09/2014	620,57	620,57	2.001,90	,00	,00	98.413,89
.....	.....	.....	A	01/04/2014	30/06/2014	86,49	86,49	184,10	,00	,00	98.258,94
.....	.....	.....	A	01/01/2014	31/03/2014	2.834,50	2.834,50	1.212,56	,00	,00	98.244,22
.....	.....	.....	A	01/10/2013	31/12/2013	10.402,20	10.402,20	1.170,68	,00	,00	98.469,59
.....	.....	.....	T	01/10/2013	31/12/2013	10.403,08	10.403,08	1.733,73	,00	,00	98.548,03

Βάσει των ανωτέρω διαφορών προσδιορίστηκε το συνολικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος, ο φόρος εισοδήματος και η οφειλή σε Φ.Π.Α. από την επιχειρηματική του δραστηριότητα, σύμφωνα με τους παρακάτω πίνακες:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακίνητη περιουσία	855,00	14.214,15	13.359,15
Μερίσματα – τόκοι - δικαιώματα	0,02	0,02	
Μισθωτή εργασία (άρθρο 13§3 Κ.Φ.Ε.)		135.521,16	135.521,16
Σύνολο φορολογητέου εισοδήματος	855,00	149.735,33	148.880,31
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	855,02	149.735,33	148.880,31

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φόρος εισοδήματος	128,25	61.337,61	61.209,36
Πρόστιμο αρ.54§1 ν.5104/2024		30.604,68	60.604,68

Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	0,00	10.827,18	10.827,18
Σύνολο φόρου	128,25	102.641,22	102.512,97

Φ.Π.Α.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΕΚΡΟΕΣ			
Αξία φορολογητέων εκροών - 24%	1.000,00	1.000,00	
Αξία φορολογητέων εκροών - 17%	116.126,32	116.126,32	
Σύνολο αξίας φορολογητέων εκροών	117.126,32	117.126,32	
Φόρος εκροών - 24%	240,00	240,00	
Φόρος εκροών - 17%	19.741,47	19.741,47	
Σύνολο φόρου εκροών	19.981,47	19.981,47	
ΕΙΣΡΟΕΣ			
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	2.371,32	2.371,32	
Σύνολο αξίας φορολογητέων εισροών	2.371,32	2.371,32	
Φόρος αγορών και δαπανών στο εσωτερικό της χώρας	266,42	266,42	
Σύνολο φόρου εισροών	266,42	266,42	
Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε με περιοδικές ή έκτακτες δηλώσεις	256,99	256,99	
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	19.498,06	0,00	19.498,06
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	19.981,47	483,41	19.498,06
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	19.981,47	483,41	19.498,06
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ (μεταφορά κωδ. 314-2)	19.981,47	19.981,47	
ΘΕΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ (μεταφορά κωδ. 322)	19.981,47	483,41	19.498,06
Χρεωστικό υπόλοιπο		19.498,06	19.498,06
ΤΕΛΙΚΟ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ		19.498,06	19.498,06

Σύμφωνα με τα ως άνω αποτελέσματα εκδόθηκαν οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα κατά τις διατάξεις του ν.5104/2024.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας του παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω ελλιπούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου.
2. Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός ως εισοδήματος από μισθωτή εργασία, υπό μορφήν παροχής σε είδος, κατά τις διατάξεις του άρθρου 13 § 3 του ν.4172/2013, ποσών που προέρχονται από εταιρία συμφερόντων του, χωρίς να υφίστανται τα εννοιολογικά

χαρακτηριστικά της σύμβασης δανείου. Επιπλέον αποδεικνύεται και βάσει της έκθεσης ελέγχου ότι η εταιρία του οφείλει σημαντικά ποσά από αδιανέμητα μερίσματα.

3. Αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης φορολογικής διάταξης.

4. Εσφαλμένος ο προσδιορισμός εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα με τον καταλογισμό κέρδους από πώληση παγίων.

5. Παράνομος και εσφαλμένος ο καταλογισμός φόρου εισοδήματος επί τεκμαρτού εσόδου από ιδιόχρηση ακινήτου.

6. Παράνομος ο καταλογισμός φόρου εισοδήματος λόγω έλλειψης δαπανών απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών.

7. Παράνομη η μη μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. – αναιτιολόγητη η κρίση του ελέγχου περί παραγραφής του δικαιώματος μεταφοράς και συμψηφισμού του.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 8 του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» 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 υπολογισμό 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 την εγκύκλιο ΠΟΛ.1175/2017 με θέμα: «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίστηκαν τα εξής:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του

άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκάων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του.

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

[...]

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 13 «Παροχές σε είδος» του ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2018, ορίζεται ότι:

«3. Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας και αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα. Σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών θεωρείται δάνειο.»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1219/2014 με θέμα: «Φορολογική μεταχείριση παροχών σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013» της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι:

«3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 13 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι παροχή σε είδος αποτελεί και η χορήγηση δανείου κατόπιν έγγραφης συμφωνίας από φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο. Η ωφέλεια για τον λήπτη της παροχής αυτής προσδιορίζεται ανά φορολογικό έτος, υπολογίζεται κατά το μήνα στον οποίον έγινε η παροχή και αποτιμάται ως η διαφορά μεταξύ των τόκων που υπολογίζονται με βάση το μέσο επιτόκιο αγοράς (σχετική η ΠΟΛ.1034/30.1.2014 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών) και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος βάσει της σχετικής έγγραφης συμφωνίας. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει έγγραφη συμφωνία ως παροχή σε είδος λαμβάνεται το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι:

«Με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλον κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.»

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 15 «Φορολογικός συντελεστής» Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι:

«6. α) Ως δαπάνες με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής για τους σκοπούς του παρόντος Κώδικα, θεωρούνται δαπάνες απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών στην ημεδαπή ή σε κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ε.Ο.Χ., οι οποίες καταβάλλονται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, όπως, ενδεικτικά αλλά όχι περιοριστικά, κάρτες και μέσα πληρωμής με κάρτες, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών Παρόχων Υπηρεσιών Πληρωμών του ν. 4537/2018 και χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού.

β) Το απαιτούμενο ποσό δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής για κάθε φορολογικό έτος ορίζεται σε ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του πραγματικού εισοδήματος που προέρχεται από μισθωτή εργασία - συντάξεις και επιχειρηματική δραστηριότητα και μέχρι είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ δαπανών. Στον υπολογισμό του πραγματικού εισοδήματος δεν περιλαμβάνεται το ποσό της εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α και το ποσό της διατροφής που δίδεται στον/στην διαζευγμένο/-η σύζυγο ή σε μέρος συμφώνου συμβίωσης ή/και εξαρτώμενο τέκνο, εφόσον καταβάλλεται με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής.

Ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή της κλίμακας της παραγράφου 1 προσαυξάνεται κατά το ποσό που προκύπτει από τη θετική διαφορά μεταξύ του απαιτούμενου και του

δηλωθέντος ποσού δαπανών με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, πολλαπλασιαζόμενης με συντελεστή είκοσι δύο τοις εκατό (22%).»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 39 «Εισόδημα από ακίνητη περιουσία» 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. 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, καθώς και τη δωρεάν παραχώρηση ακινήτων ξένων κρατών, πρεσβειών ή προξενείων σε νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία χορηγούν τίτλους ή πιστοποιητικά ξένης γλώσσας που αναγνωρίζονται στην Ελλάδα, όπως αυτοί ή αυτά καθορίζονται με βάση την παρ. 4 του άρθρου 10 του π.δ. 85/2022 (Α' 232), για την εκπλήρωση του μορφωτικού και πολιτιστικού τους σκοπού, εφόσον η παραχώρηση αυτή γίνεται από κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα για τον παραχωρούντα.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

[...]

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιοχρησίας κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

[...]

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση Α.1041/2019 με θέμα: «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2018, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. προβλέπονται μεταξύ άλλων τα εξής:

«Υποπίνακας 4Δ2 (Εισόδημα από ακίνητη περιουσία)

Στον υποπίνακα 4Δ2 δηλώνεται το ακαθάριστο εισόδημα σε χρήμα ή σε είδος που προκύπτει από την εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή από ιδιοχρησιμοποίηση ή παραχώρηση χρήσης γαιών - γης και ακινήτων σε τρίτους, εγκαταστάσεων ή κατασκευών, χώρων τοποθέτησης διαφημιστικών επιγραφών καθώς επίσης και από εκμίσθωση, υπεκμίσθωση, ιδιοχρησιμοποίηση, δωρεάν παραχώρηση κοινοχρήστων χώρων που ανήκουν σε ιδιοκτήτες διηρημένων ιδιοκτησιών (κωδ. 131-132, 133-134) και από ανείσπρακτα εισοδήματα (κωδ. 125-126). Τα ως άνω ποσά μεταφέρονται στους αντίστοιχους κωδικούς της δήλωσης Ε1 από τα συνολικά ποσά των στηλών του εντύπου Ε2, κατά κατηγορία ακινήτου. Επίσης, δηλώνεται το ακαθάριστο εισόδημα για το οποίο δεν βεβαιώνεται χαρτόσημο (κωδ. 741-742) καθώς και από αποζημίωση λόγω πρόωρης λύσης εμπορικής μίσθωσης καταβληθείσα από τον μισθωτή (κωδ. 121-122).

Τα ανείσπρακτα εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας (παρ. 4 άρθρου 39 ν. 4172/2013) που δηλώθηκαν στα φορολογικά έτη 2015-2017 στους κωδικούς 125-126 και εισπράχθηκαν κατά το έτος 2018, δηλώνονται ανά κατηγορία ακινήτου και είδος μίσθωσης στο έντυπο Ε2 και τα επιμέρους ποσά μεταφέρονται κατά κατηγορία γαιών - γης ή ακινήτου στους αντίστοιχους κωδικούς της δήλωσης Ε1.

Για όσους ασκούν 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.

Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου σύμφωνα με τις ισχύουσες τιμές κατά την 31/12/2018. Δεν αποφέρει εισόδημα η χρήση θέσης στάθμευσης ή αποθήκης σε άλλη οικοδομή, πλησίον αυτής που βρίσκεται η κύρια κατοικία.

Αναγνωρίζεται ποσοστό 5% επί του ακαθάριστου εισοδήματος ημεδαπής και αλλοδαπής προέλευσης ως δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες όσων ακινήτων αποφέρουν φορολογητέο εισόδημα, ανεξάρτητα από το είδος και τη χρήση αυτών. Οι δαπάνες γαιών για αντιπλημμυρικά έργα και έργα αποξήρανσης (κωδ. 159-160), εκπίπτουν σε ποσοστό 10% επί του ακαθάριστου εισοδήματος από εκμίσθωση, υπεκμίσθωση, δωρεάν παραχώρηση και ιδιόχρηση γαιών. Για την απόδειξη του ποσού της αποζημίωσης που καταβάλλει, βάσει νόμου, ο εκμισθωτής στον μισθωτή (κωδ. 163-164) για τη λύση της μισθωτικής σχέσης ακινήτου, καθώς και του ποσού για τις δαπάνες για αντιπλημμυρικά έργα και έργα αποξήρανσης, τα δικαιολογητικά εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις των Ε.Λ.Π. όπως αυτές ισχύουν κάθε φορά.

Αναγράφεται στη δήλωση τεκμαρτό εισόδημα 3% της αντικειμενικής αξίας δωρεάν παραχωρούμενης κατοικίας μόνο όταν η επιφάνεια της υπερβαίνει τα διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τμ) και υπολογίζεται μόνο για την υπερβάλλουσα επιφάνεια. Το τεκμαρτό εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τμ), ολόκληρης ή τμήματος αυτής, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες

εξ αίματος ή εξ αγχιστείας, το οποίο απαλλάσσεται από τον φόρο και την ειδική εισφορά αλληλεγγύης δεν αναγράφεται στη δήλωση. Δεν δύναται να δηλωθεί μέρος της κατοικίας ως δωρεάν παραχωρούμενο και το υπόλοιπο να δηλωθεί ως κενό.

Στην επιφάνεια των διακοσίων τετραγωνικών μέτρων προσμετρώνται εκτός από κύριους και οι βοηθητικοί χώροι (θέσεις στάθμευσης, αποθήκες, κ.λπ.), ακόμη κι αυτοί που βρίσκονται σε διαφορετική οικοδομή από αυτή που βρίσκεται η κύρια κατοικία, πλησίον αυτής και εφόσον δεν υπάρχουν στην οικοδομή της κύριας κατοικίας τέτοιοι χώροι.

Ομοίως, απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης και το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, το οποίο επίσης δεν αναγράφεται στη δήλωση.»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/2015 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)» της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων 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.»

Επειδή σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2156/2019 με θέμα: «Φορολογική μεταχείριση τεκμαρτού εισοδήματος και τεκμαρτής δαπάνης από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίστηκε ότι:

«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 βιομηχανοστασίων, 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 ή 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 57 «Παραγραφή» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«5. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης αυτού ή μετά (3) τρία έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής. Σε περίπτωση μη υποβολής ή υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων εκπροθέσμως, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί εμπροθέσμως.

Η αξίωση κατά του Δημοσίου προς επιστροφή φόρου αναβιώνει από της κοινοποιήσεως πράξεως προσδιορισμού του φόρου, για ίσο χρόνο, εφόσον έχει υποβληθεί αίτημα προς επιστροφή πριν το χρόνο παραγραφής της αξίωσης και συμπληρώθηκε ο χρόνος παραγραφής, χωρίς να ικανοποιηθεί ή να απορριφθεί αιτιολογημένα το αίτημα από υπαιτιότητα του Δημοσίου.

Ως προς τα λοιπά θέματα εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δημοσίου λογιστικού όπως εκάστοτε ισχύουν.

Η μη ικανοποίηση του αιτήματος επιστροφής ή η μη αιτιολογημένη απόρριψη αυτού εγγράφως πριν τη συμπλήρωση του χρόνου παραγραφής, αποτελεί πειθαρχικό αδίκημα που τιμωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του Υπαλληλικού Κώδικα.»

Επειδή με τον πρώτο ισχυρισμό του ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι οι πράξεις πρέπει να ακυρωθούν λόγω έλλειψης επαρκούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή ωστόσο ο έλεγχος αιτιολόγησε επαρκώς και εμπεριστατωμένα το πόρισμά του, εξέθεσε αναλυτικά τα πραγματικά περιστατικά και ανέπτυξε με λεπτομέρεια το σκεπτικό επί του οποίου στήριξε την υπαγωγή των διαφορών που εντόπισε μεταξύ δηλωθείσας και πραγματικής φορολογητέας ύλης στις σχετικές νομοθετικές διατάξεις, χωρίς να καταλείπεται αμφιβολία για τις προσήκουσες ελεγκτικές επαληθεύσεις που οδήγησαν στα εξαχθέντα συμπεράσματα και περαιτέρω δεν παρέλειψε να συμπεριλάβει στην οικεία έκθεση ελέγχου τις υποβληθείσες με υπόμνημα αντιρρήσεις επί του Σ.Δ.Ε. του προσφεύγοντος και την απάντηση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής σε κάθε σημείο του υπομνήματος, αναλύοντας με σαφήνεια τη θέση του. Συγκεντρώνει επομένως η αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου, τόσο του εισοδήματος όσο και του Φ.Π.Α., όλα τα κατά νόμο απαραίτητα χαρακτηριστικά ώστε να αποτελεί το νόμιμο έρεισμα των προσβαλλόμενων πράξεων, ως ειδική, πλήρης και επαρκής.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως αβάσιμος ο πρώτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Επειδή με τον δεύτερο ισχυρισμό του ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι παράνομα και εσφαλμένα καταλογίστηκαν οι επίμαχες πιστώσεις / χρεώσεις ως εισόδημα φορολογητέο κατά τις διατάξεις του άρθρου 13 § 3 του ν.4172/2013 αφού όχι μόνο δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου ή εναλλακτικά σχετικές λογιστικές εγγραφές αλλά δεν προκύπτει παροχή με τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του δανείου, όπως ορίζονται από τον Αστικό Κώδικα και επιπλέον διατείνεται ότι η εταιρία του οφείλει σημαντικά ποσά από μη διανεμηθέντα μερίσματα.

Επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η εταιρία με την επωνυμία παρείχε στον προσφεύγοντα, είτε με τη μορφή πιστώσεων είτε με τη μορφή εξόφλησης δικών του υποχρεώσεων, συνολικά το ποσό των 136.421,16 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018, το οποίο μετά την αναγνώριση ποσού 900,00 ευρώ ως καταβολή ενοικίου από την εταιρία στον προσφεύγοντα ανήλθε σε 135.521,16 ευρώ, και το ποσό των 111.129,39 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019, που θεώρησε φορολογητέα κατά τις διατάξεις του άρθρου 13 § 3 του Κ.Φ.Ε.

Επειδή για τα ποσά που καταβλήθηκαν κατά το έτος 2019 από την εταιρία, είτε με τη μορφή πιστώσεων είτε με τη μορφή εξόφλησης υποχρεώσεων του προσφεύγοντος, ο έλεγχος έκανε

δεκτό ότι αποτελούν μέρος του διανεμηθέντος μερίσματος που έλαβε ο προσφεύγων σύμφωνα με την υποβληθείσα δήλωση Ε1 φορολογικού έτους 2019, συνολικού ύψους 193.998,36 ευρώ.

Επειδή τα ποσά που έλαβε ο προσφεύγων από την εταιρία κατά τη χρήση 2018 θεωρήθηκαν από τον έλεγχο δάνειο, φορολογητέο κατά τις διατάξεις του άρθρου 13 παράγραφος 3 του ν.4172/2013.

Επειδή, απαραίτητα στοιχεία της σύμβασης δανείου, κατά το άρθρο 806 του Α.Κ., είναι η μεταβίβαση στον άλλο κατά κυριότητα χρημάτων, με τη συμφωνία απόδοσής τους. Συνεπώς, όταν δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, απαιτείται να έχει γίνει εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησης, από την οποία να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της σύμβασης δανείου, χωρίς να επιτρέπεται πάντως να συναχθεί η συνολολόγηση τέτοιας συμβάσεως από εγγραφές που αναφέρονται σε άλλες έννομες σχέσεις και δεν συνιστούν δανειακή σύμβαση η απλή χρέωση λογαριασμών της εταιρείας με γενικούς τίτλους όπως «Διάφοροι» ή «Χρηματοδότηση εισαγωγών» και «προμηθευτές -πιστωτές» κλπ, καθόσον δεν προκύπτουν τα στοιχεία που απαιτούνται, κατά το ως άνω άρθρο του Α.Κ., για την ύπαρξη δανειακής σύμβασης.

Επειδή ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι τα χρηματικά ποσά συνολικού ύψους 135.521,16 ευρώ που έλαβε ο προσφεύγων από την εταιρία συγκεντρώνουν τα κατά νόμο εννοιολογικά χαρακτηριστικά του δανείου προκειμένου να φορολογηθούν κατά τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 3 του ν.4172/2013.

Επειδή περαιτέρω στη σελίδα 56 της οικείας έκθεσης ελέγχου η αρμόδια ελεγκτική αρχή αναφέρει ότι:

«Με το υπ' αριθ. πρωτ. υπόμνημα της εταιρείαςπροσκόμισε το ισοζύγιο ετών 2019, από το οποίο προκύπτει ότι κατά την ελεγχόμενη χρήση 2019, έχει διανεμηθεί συνολικά 1.126.796,39 ευρώ.

Συνεπώς ο επιμερισμός του μερίσματος ανά εταίρο είναι:

Α.Φ.Μ. ΜΕΛΟΥΣ	ΕΠΩΝΥΜΟ/ΕΠΩΝΥΜΙΑ	%ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ	ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ
.....		50%	563.398,20€ (=1.126.796,39*50%)
.....		25%	281.699,10€ (=1.126.796,39*25%)
.....		25%	281.699,10€ (=1.126.796,39*25%)

Συνεπώς στον κωδ. 291-Μερίσματα (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης (Ν.Π. και Νομ. Οντότητες με διπλογρ. βιβλία) θα έπρεπε να έχει δηλωθεί το ποσό των 563.398,20€. Βάσει του ανωτέρω προκύπτει διαφορά επί του δηλωθέντος εισοδήματος από μερίσματα κατά 369.399,84€ (=563.398,20 - 193.998,36).»

Επειδή κατά το ως άνω σκεπτικό ο έλεγχος υπολόγισε ότι το συνολικό ποσό μερίσματος που αναλογεί στον προσφεύγοντα για τη χρήση 2019 ανέρχεται σε 563.398,20 ευρώ και παράλληλα αποδέχεται ότι οι πιστώσεις/χρεώσεις που εντοπίστηκαν στους τραπεζικούς

λογαριασμούς του προσφεύγοντος και της εταιρίας κατά το άνοιγμα των λογαριασμών τους συνολικού ποσού 111.129,39 ευρώ δικαιολογούνται από το ως άνω διανεμηθέν μέρισμα.

Επειδή αφαιρουμένου του ποσού των 111.129,39 ευρώ από το μέρισμα που αντιστοιχεί στον προσφεύγοντα απομένουν 452.268,81 ευρώ τα οποία υπερκαλύπτουν τις επίμαχες πιστώσεις / χρεώσεις συνολικού ποσού 135.521,16 ευρώ που έλαβε ο προσφεύγων κατά τη χρήση 2018 και ως εκ τούτου δύνανται να θεωρηθούν τα ποσά αυτά έναντι κερδών, λαμβάνοντας μάλιστα υπόψη την υψηλή κερδοφορία που παρουσίαζε η εταιρία κατά τα ελεγχόμενα έτη και μεταγενέστερα, βάσει των δημοσιευμένων καταστάσεων αποτελεσμάτων, όπως αποτυπώνεται στον ακόλουθο πίνακα:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΗΣΗ 2018	ΧΡΗΣΗ 2019	ΧΡΗΣΗ 2020
Αποτέλεσμα περιόδου μετά από φόρους	1.532.389,73	2.431.607,62	1.162.702,68

Ως εκ τούτου γίνεται δεκτός ο δεύτερος ισχυρισμός του προσφεύγοντος και κρίνεται αναπαισιόλογη η κρίση του ελέγχου περί πλήρωσης προϋποθέσεων παροχής σε είδος με τη μορφή δανείου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 13 § 3 του Κ.Φ.Ε., για τα ποσά που έλαβε ο προσφεύγων κατά τη χρήση 2018, συνολικού ύψους 135.521,16 ευρώ.

Επειδή με τον πρώτο ισχυρισμό του ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι οι πράξεις πρέπει να ακυρωθούν λόγω έλλειψης επαρκούς αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή το ως άνω επιχείρημα γίνεται δεκτό μόνο όσον αφορά τον καταλογισμό φόρου κατά τις διατάξεις του άρθρου 13 § 3 του Κ.Φ.Ε. για το φορολογικό έτος 2018, όπως αναλυτικώς αιτιολογήθηκε ανωτέρω, αλλά απορρίπτεται για τα υπόλοιπες διαπιστώσεις της οικείας έκθεσης ελέγχου, τις οποίες αιτιολόγησε επαρκώς και εμπεριστατωμένα, αφού εξέθεσε αναλυτικά τα πραγματικά περιστατικά και ανέπτυξε με λεπτομέρεια το σκεπτικό επί του οποίου στήριξε την υπαγωγή των διαφορών που εντόπισε μεταξύ δηλωθείσας και πραγματικής φορολογητέας ύλης στις σχετικές νομοθετικές διατάξεις, χωρίς να καταλείπεται αμφιβολία για τις προσήκουσες ελεγκτικές επαληθεύσεις που οδήγησαν στα εξαχθέντα συμπεράσματα και περαιτέρω δεν παρέλειψε να συμπεριλάβει στην οικεία έκθεση ελέγχου τις υποβληθείσες με υπόμνημα αντιρρήσεις επί του Σ.Δ.Ε. του προσφεύγοντος και την απάντηση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής σε κάθε σημείο του υπομνήματος, αναλύοντας με σαφήνεια τη θέση του.

Ως εκ τούτου ο πρώτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται μερικώς δεκτός.

Επειδή γενομένου δεκτού του δεύτερου ισχυρισμού του προσφεύγοντος παρέλκει η εξέταση του τρίτου.

Επειδή με τον τέταρτο ισχυρισμό του ο προσφεύγων επικαλείται λανθασμένο τρόπο υπολογισμού του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα για το φορολογικό έτος 2018, κατά τον οποίο λήφθηκε ως κέρδος από πώληση παγίων το ποσό των 105.175,29 ευρώ ενώ στην πραγματικότητα η πώληση απέφερε ζημία ύψους 189.140,65 ευρώ, βάσει της αναπόσβεστης αξίας τους. Ωστόσο, ακόμα κι αν ο έλεγχος είχε υπολογίσει σωστά την αναπόσβεστη αξία και κατά συνέπεια το κέρδος από την εν λόγω πώληση παγίων δεν θα

προέκυπτε εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα λόγω συμφηφισμού με ζημίες παρελθόντων ετών.

Επειδή κατά το φορολογικό έτος 2018 δεν καταλογίστηκε εισόδημα προερχόμενο από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος, όπως σημειώνει και ο ίδιος ο προσφεύγων μετά την παράθεση του ανωτέρω ισχυρισμού του.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως αβάσιμος ο τέταρτος ισχυρισμός του.

Επειδή με τον πέμπτο ισχυρισμό του ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι παράνομα καταλογίζεται φόρος επί του τεκμαρτού εσόδου που αφορά την ιδιόχρηση ακινήτου.

Επειδή από τις προπαρατεθείσες εγκυκλίους ΠΟΛ.1069/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. και Ε.2156/2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. προκύπτει ότι είναι φορολογικά ουδέτερη η μεταχείριση του τεκμαρτού εισοδήματος για τα νομικά πρόσωπα που είναι ταυτόχρονα ιδιοκτήτες των ακινήτων τα οποία χρησιμοποιούν για την άσκηση της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, αφού από τη μία το έσοδο προστίθεται ως εισόδημα (υπολογιζόμενο ως ποσοστό 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου) και από την άλλη αφαιρείται ως ισόποση δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής τους (άρθρο 47 § 2 ν.4172/2013), επομένως θεωρείται πληροφοριακό στοιχείο της δήλωσης.

Επειδή για τα φυσικά πρόσωπα το εισόδημα από ακίνητα, μεταξύ των οποίων και το τεκμαρτό έσοδο από ιδιόχρηση ακινήτου, φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 § 4 του ν.4172/2013 ενώ το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 του ίδιου νόμου, και επομένως δε δύναται να συμφηφιστεί το έσοδο με την επιχειρηματική δαπάνη και να απαλειφθεί από το φορολογητέο εισόδημα.

Επειδή περαιτέρω η υποχρέωση αναγραφής του εισοδήματος από ιδιόχρηση ακινήτου στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ευθέως από τις διευκρινίσεις της εγκυκλίου Α.1041/2019. Επομένως ο προσφεύγων όφειλε να καταχωρήσει το ποσό των 14.062,26 ευρώ που υπολόγισε ο έλεγχος στον κωδικό 145 της εντύπου Ε1 και ταυτόχρονα να καταχωρήσει ισόποση δαπάνη στο έντυπο Ε3, την οποία θα μπορούσε να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του. Δεδομένου ότι για το φορολογικό έτος 2018 δηλώνει ζημίες το ποσό της τεκμαρτής δαπάνης ύψους 14.062,26 ευρώ θα είχε ως αποτέλεσμα την αύξηση της δηλωθείσας ζημίας.

Επειδή ο προσφεύγων δεν καταχώρησε τη δαπάνη ιδιόχρησης στα βιβλία της επιχείρησής του, δε δύναται η εν λόγω δαπάνη να θεωρεί εκπεστέα, κατά τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

Ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος καταχώρησε το εν λόγω τεκμαρτό μίσθωμα ως φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με τις διατάξεις περί αυτοτελούς φορολόγησης των εισοδημάτων από ακίνητη περιουσία.

Επειδή με τον έκτο ισχυρισμό του ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι είναι παράνομη η φορολόγηση λόγω μη δήλωσης δαπανών απόκτησης αγαθών και λήψης υπηρεσιών δεδομένου

ότι ο έλεγχος προσδιορίζει διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 5.522,93 ευρώ, εφαρμόζοντας συντελεστή 22% επί των δαπανών που θα έπρεπε να δηλωθούν με βάση το εισόδημα που προσδιορίστηκε από την αρμόδια ελεγκτική αρχή και όχι με βάση το δηλωθέν εισόδημα, ήτοι 25.104,23 * 22%.

Επειδή ο προσφεύγων δε συμπεριέλαβε δαπάνες στον κωδικό 049 της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και από τα στοιχεία ηλεκτρονικών συναλλαγών που περιήλθαν σε γνώση του ελέγχου δεν προέκυψε η πληρωμή για αγορά αγαθών ή παροχή υπηρεσιών με ηλεκτρονικά μέσα, ωστόσο βάσει της παρούσας απόφασης δεν προκύπτει εισόδημα από μισθωτή εργασία για το φορολογικό έτος 2018.

Ως εκ τούτου αλυσιτελώς προβάλλεται ο έκτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Επειδή με τον έβδομο ισχυρισμό του ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι είχε δικαίωμα να μεταφέρει στη δήλωση του 2018 το πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 19.498,06 ευρώ που διαγράφηκε από τον έλεγχο.

Επειδή στην οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. έχει συμπεριληφθεί πίνακας με τα δεδομένα των εκκαθαριστικών δηλώσεων Φ.Π.Α. που υπέβαλε ο προσφεύγων για τις χρήσεις 2005 έως 2013, όπως παρατίθεται στο ιστορικό της παρούσας απόφασης, από τον οποίο προκύπτει ότι την 31/12/2013 είχε δημιουργηθεί πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 98.543,03 ευρώ. Από τον πίνακα που αποτυπώνεται στην ίδια σελίδα της έκθεσης ελέγχου, ο οποίος περιλαμβάνει τα δεδομένα των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων των χρήσεων 2014 έως και 2018 προκύπτει αφενός μεν ότι το πιστωτικό υπόλοιπο της χρήσης 2013 μεταφέρεται για τα επόμενα έτη πέραν της τριετίας αφετέρου ότι με την υποβολή της υπ' αριθ. τροποποιητικής δήλωσης δ' τριμ. 2017 μεταφέρεται στην επόμενη χρήση πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 19.498,06 ευρώ που αφορά μέρος του ίδιου πιστωτικού υπολοίπου.

Επειδή, όπως επισημαίνει ο έλεγχος στην οικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., ο χειρισμός των πιστωτικών υπολοίπων που δημιουργούνται μέχρι την 31/12/2013, ήτοι πριν την έναρξη ισχύος του Κ.Φ.Δ., ρυθμίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 57 § 5 του ν.2859/2000, σύμφωνα με τις οποίες προβλέπεται τριετής παραγραφή του δικαιώματος έκπτωσης ή επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου.

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι το πιστωτικό υπόλοιπο που μεταφέρθηκε προς συμψηφισμό με την περιοδική δήλωση του α' τριμ. του 2018 είχε δημιουργηθεί σε φορολογική περίοδο πέραν της τριετίας, ορθώς διαγράφηκε από τον έλεγχο και απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Επειδή με την αποδοχή του δεύτερου ισχυρισμού του προσφεύγοντος αναμορφώνεται το φορολογητέο εισόδημα για το φορολογικό έτος 2018 ως ακολούθως:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακίνητη περιουσία	855,00	14.214,15	14.214,15	13.359,15
Μερίσματα - τόκοι - δικαιώματα	0,02	0,02	0,02	0,00

Μισθωτή εργασία		135.521,16	0,00	
Σύνολο φορολογητέου εισοδήματος	855,02	149.735,33	14.214,17	13.359,15
Εισόδημα επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης	855,02	149.735,33	14.214,17	13.359,15

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του ήτοι την τροποποίηση της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, και την επικύρωση της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

A) Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο Εισόδημα	υπόχρεου	855,02	149.735,33	14.214,17	13.359,15
	συζύγου				
Υπόλοιπο φόρου	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	128,25	61.337,61	2.574,95	2.446,70
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		27,00	27,00	27,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		5,40	5,40	5,40	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.			30.604,68	1.223,35	1.223,35
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			10.827,18	48,71	48,71
Τέλος επιτηδεύματος		433,33	433,33	433,33	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Σύνολο φόρου για καταβολή		593,98	103.235,20	4.312,74	3.718,76

**B) Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη
Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018**

Χρεωστικό υπόλοιπο: 19.498,06 ευρώ

Πρόστιμο άρθρου 54§2 Κ.Φ.Δ.: 9.749,03 ευρώ

Σύνολο φόρου για καταβολή: 29.247,09 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η υπάλληλος του τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.