



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15.04.2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 902

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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. Την από**2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ:

α) της υπ' αρ.**2018** πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012,

β) της υπ' αρ.**2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012),

γ) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012,

δ) της υπ' αρ.2018 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθρου 4 Ν. 2523/97 διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012.

5. Τις ως άνω πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας «..... », **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό**2018** πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο ύψους 300,00€, λόγω μη καταχώρησης ενός στοιχείου εσόδου από ιδιόχρηση ακινήτων στα λογιστικά βιβλία (Ημερολόγια – Καθολικά – Ισοζύγια) συνολικής αξίας 40.188,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 7 και 17 του Π.Δ. 186/92, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 5 παρ. 8 περ. δ' του Ν. 2523/97, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015.
- Με την με αριθμό**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ μειώθηκε η ζημία της προσφεύγουσας επιχείρησης από 147.729,11€ σε 92.493,10€. Η εν λόγω μείωση οφείλεται στην προσθήκη λογιστικών διαφορών ελέγχου ύψους 15.048,01€ καθώς και αποκρυβέντων εσόδων από ιδιόχρηση ακινήτων ύψους 40.188,00€.
- Με την με αριθμό**2018** πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθρου 4 Ν. 2523/97, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας πρόστιμο ύψους 300,00€, λόγω υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με ανακριβές περιεχόμενο κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 62§5 του Ν. 2238/94, καθώς και με βάση το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε, δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή.
- Με την με αριθμό**2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος ύψους 42,64€ πλέον

προστίμου άρθρου 58^A και τόκων άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 39,69€, ήτοι συνολικό ποσό 82,33€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 21.11.2018 εκθέσεων ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αρ.2018 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η επιχείρηση δεν υποχρεούνταν απαραιτήτως να καταχωρήσει το επίμαχο ποσό των 40.188,00€ της ιδιόχρησης των ξενοδοχειακών της εγκαταστάσεων στα βιβλία της.
2. Σε κάθε περίπτωση, η τυπική μη καταχώρηση αυτού του ποσού ως έσοδο και ως αντίστοιχο έξοδο σε καμία περίπτωση δεν αποτελεί αποκρυβέν έσοδο ούτε λογιστική διαφορά που να δικαιολογεί την αναμόρφωση της αναγνωριστέας ζημίας και την επιβολή των επακόλουθων προστίμων Κ.Β.Σ. και Φ.Π.Α.

Επειδή, στο άρθρο 105 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1.Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται: α) β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 13 παράγραφος 1, 20, 21, 22, 24, 25, 28 παράγραφοι 1, 2, 3 και 4, 30, 37, 40, 41, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 48. 2.Από τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης παραγράφου, εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 31».

Επειδή, στο άρθρο 22§3 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση που η οικοδομή χρησιμοποιήθηκε με άλλον τρόπο από τον ιδιοκτήτη, το νομέα, τον επιφανειούχο, τον επικαρπωτή κ.λπ. ή με τη συγκατάθεση αυτού κατοικήθηκε ή χρησιμοποιήθηκε με άλλο τρόπο από τρίτο, χωρίς αντάλλαγμα, το ακαθάριστο εισόδημα βρίσκεται ύστερα από τη σύγκριση της με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται, πάντως το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα που καθορίζεται με αυτόν τον τρόπο δεν μπορεί να είναι ανώτερο από το πέντε τοις εκατό (5%) ούτε μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) της αξίας του ακινήτου, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982.....».

Επειδή, στο άρθρο 31§1 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος.....

ββ) Το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, εφόσον αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημα από ακίνητα».

Επειδή, στο άρθρο 7 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι: «Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής 2. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980, ΦΕΚ Α' 283), μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβάθμιους λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβαθμίων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβαθμίων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του επιτηδευματία..... 3. Από τους λογαριασμούς του γενικού και των αναλυτικών καθολικών πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 3/1992: «Άρθρο 7: «7.0. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο. Βασική αρχή της διπλογραφικής μεθόδου είναι ότι κάθε οικονομική πράξη επιφέρει διπλή, ταυτόχρονη και ισόποση μεταβολή των οικονομικών μεγεθών. 7.1. Λογιστικό σύστημα που ακολουθείται. Ο επιτηδευματίας, κατά την τήρηση των λογιστικών του βιβλίων, μπορεί να εφαρμόζει οποιοδήποτε, λογιστικό σύστημα, σύμφωνο με τις παραδεκτές αρχές της λογιστικής7.2. Εφαρμογή Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Ε.Γ.Λ.Σ.). Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας (υποχρεωτικά ή προαιρετικά) υποχρεούται από 1.1.1993 να εφαρμόζει το Ε.Γ.Λ.Σ. που προβλέπουν οι διατάξεις του Π.Δ. 1123/1980 (ΦΕΚ Α' 283), όπως ισχύουν, μόνο ως προς τη δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων και δευτεροβάθμιων λογαριασμών (στην παράγρ. 7.9. παρατίθεται πίνακας των πρωτοβάθμιων λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ.) με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι τηρούνται μόνο από τους επιτηδευματίες εκείνους που από τις διατάξεις άλλων νόμων έχουν υποχρέωση να τους τηρούν.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο-κεφάλαιο 2.2 του Π.Δ. 1123/1980: «2.2.6 ΟΜΑΔΑ 6η: ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ..... 2. Στους λογαριασμούς της ομάδας 6 δεν καταχωρούνται: στ. Τα υπολογιστικά ή τεκμαρτά έξοδα (π.χ. τόκοι ιδίων κεφαλαίων, αμοιβή επιχειρηματία στις προσωπικές εταιρείες και ατομικές επιχειρήσεις, αυτασφάλιστρα), τα οποία δε συνδέονται με εκταμίευση και δε λογιστικοποιούνται στο χρηματοοικονομικό κύκλωμα της γενικής λογιστικής».

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αρ. 1078820/1526/Α0012/29.8.2007 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών: «Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει

να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις: α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική, β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων) γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.) δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη».

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αρ. Δ12Α 1118919 ΕΞ 2013/26.07.2013 της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος της Γ.Γ.Δ.Ε.: «Μετά την κατάργηση του ειδικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια και διαμερίσματα και την φορολόγησή τους με τις γενικές διατάξεις του άρθρου 31 του ΚΦΕ, γίνεται δεκτό ότι για όλα τα τουριστικά καταλύματα (ξενοδοχεία, ενοικιαζόμενα δωμάτια) που λειτουργούν με τη μορφή ατομικής επιχείρησης ή προσωπικής εταιρείας ή με την μορφή των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε.(Α.Ε., ΕΠΕ, κλπ) επιπλέον του εισοδήματος από την εκμετάλλευση του καταλύματος (εισόδημα Δ' κατηγορίας) προκύπτει και τεκμαρτό εισόδημα από την ιδιοχρησιμοποίηση, όχι όλων των ακινήτων των επιχειρήσεων αυτών, αλλά μόνο όσων ακινήτων πράγματι ιδιοχρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της διοίκησης και του προσωπικού από τις επιχειρήσεις αυτές, στα οποία δεν περιλαμβάνονται τα προς εκμετάλλευση ακίνητα. Ο προσδιορισμός του τεκμαρτού εισοδήματος των πιο πάνω ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 22 του ΚΦΕ».

Επειδή, από το Υπ. Οικονομικών είχε γίνει δεκτό ότι για τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε. η επιχείρηση μαζί με τα ακαθάριστα έσοδα από τις εμπορικές εργασίες δύναται να φέρει στα βιβλία της ως έσοδο το τεκμαρτό μίσθωμα των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων της, αντιστοίχως δε να εκπέσει εκ των ακαθαρίστων αυτής εσόδων, υπό τύπο γενικού εξόδου, το τεκμαρτό ενοίκιο των αυτών ακινήτων, σύμφωνα με τη διάταξη του εδαφίου α' της παρ. 1 του άρθρου 35 του Ν.Δ.3323/1955 (σημ.: νυν υποπεριπτ. ββ' της περιπτ. α' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε.). Επειδή όμως στην περίπτωση αυτή το ποσό του εσόδου (τεκμαρτό μίσθωμα) είναι ίσον με το ποσό του εξόδου (τεκμαρτό ενοίκιο) και κατά συνέπεια τα ποσά αυτά λογιστικώς αντιλογίζονται, η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να μην εμφανίσει τα ποσά στα βιβλία της, καθόσον αυτό καταλήγει στο ίδιο αποτέλεσμα (εγκύκλιος 139/1958).

Επειδή, βάσει των προαναφερθεισών φορολογικών διατάξεων, ο συμψηφισμός του τεκμαρτού εσόδου από ιδιοχρηση με την αντίστοιχη τεκμαρτή δαπάνη είναι καταρχήν επιτρεπτός, έτσι ώστε να μην υφίσταται επί της ουσίας υποχρέωση για καταβολή κύριου φόρου.

Επειδή, η επιβολή φόρου επί τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιοχρηση ακινήτου, όπως έχει καθιερωθεί, έχει την εξής έννοια: Η εκάστοτε επιχείρηση ως κάτοχος του ακινήτου αποκτά ένα όφελος καθώς ναι μεν δεν εισπράττει κάποιο ποσό ενοικίου, αλλά χρησιμοποιεί το ακίνητο αυτό για την «παραγωγή» εισοδήματος και ως εκ τούτου πρέπει να φορολογηθεί για αυτό. Από την άλλη

μεριά ως ασκών επιχειρηματική δραστηριότητα να μην δεν καταβάλλει κάποιο ποσό, αλλά έμμεσα επιβαρύνεται λόγω του διαφυγόντος πραγματικού εισοδήματος που θα μπορούσε να του επιφέρει το ακίνητο. Ως εκ τούτου πρέπει να του αναγνωριστεί ποσό μείωσης του φορολογητέου εισοδήματος.

Επειδή, η καταγραφή των σχετικών τεκμαρτών ποσών στα διάφορα φορολογικά έντυπα (Ε1, Ε3) διασφαλίζει απολύτως τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων εκ μέρους της φορολογικής αρχής, χωρίς να απαιτείται απαραίτητα η καταχώρισή τους στα τηρούμενα βιβλία.

Επειδή, τα τεκμαρτά έσοδα από ιδιόχρηση δεν πρέπει να επηρεάζουν τα ποσά των κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, καθώς σε αντίθετη περίπτωση θα οδηγούσαν σε μια πλασματική διόγκωση του κύκλου εργασιών της επιχείρησης και κατ' επέκταση σε μια πλασματική εικόνα σε ότι αφορά το μέγεθος της οικονομικής της δραστηριότητας. Κατά συνέπεια, τα όποια τεκμαρτά κονδύλια (έσοδα – έξοδα) θα πρέπει απαραίτητως να συμψηφίζονται μεταξύ τους και να εμφανίζουν λογιστική βάση μηδενική.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την από/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης, η προσφεύγουσα εταιρία κατά τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2012-31.12.2012 είχε στην ιδιοκτησία της και ιδιοχρησιμοποιούσε τα εξής ακίνητα:

- 1) Ξενοδοχείο επί της οδούστο 1ο Διαμέρισμα του Δήμου, Ο.Τ., εμβαδού 1.259,38τ.μ. κυρίων χώρων και 183,39 τ.μ. βοηθητικών χώρων, το οποίο ανεγέρθη σε οικόπεδο επιφάνειας 177,65 τ.μ. Η συνολική αντικειμενική αξία του ακινήτου προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο σε 718.914,95€.
- 2) Επαγγελματική Στέγη επί της οδούστο 1ο Διαμέρισμα του Δήμου, Ο.Τ., εμβαδού 49,50 τ.μ. Η συνολική αντικειμενική αξία του ακινήτου προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο σε 84.199,50€.
- 3) Επαγγελματική Στέγη επί της οδούστο 1ο Διαμέρισμα του Δήμου, Ο.Τ., εμβαδού 37,50 τ.μ. Η συνολική αντικειμενική αξία του ακινήτου προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο σε 63.787,50€.
- 4) Διαμέρισμα επί της οδούστο 1ο Διαμέρισμα του Δήμου, Ο.Τ., εμβαδού 57,50 τ.μ. Η συνολική αντικειμενική αξία του ακινήτου προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο σε 55.890,00€.
- 5) Οικόπεδο επί της οδού στο 1ο Διαμέρισμα του Δήμου, Ο.Τ., εμβαδού 241,64 τ.μ. Η συνολική αντικειμενική αξία του ακινήτου προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο σε 193.981,09€.

Κατόπιν τούτου, σύμφωνα με το άρθρο 22§3 του Ν. 2238/94 το ακαθάριστο εισόδημα από την ιδιόχρηση των ανωτέρω ακινήτων δεν θα μπορούσε να είναι μικρότερο από το 3,5% της συνολικής αντικειμενικής αξίας των παρακάτω ακινήτων:

A / A	ΝΟΜΟΣ	ΔΗΜΟΣ ή ΚΟΙΝΟΤΗΤΑ	ΔΗΜΟΤΙΚΟ ή ΚΟΙΝΟΤΙΚΟ ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ	ΟΔΟΣ & ΑΡΙΘΜΟΣ ΟΙΚΙΣΜΟΣ ΘΕΣΗ	ΕΠΙΦΑΝΕΙΑ ΣΕ Τ.Μ.	ΕΙΔΟΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΝΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ	ΑΞΙΑ ΓΗΠΕΔΩΝ ΚΑΙ ΚΤΙΣΜΑΤΩΝ
1	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΘΗΝΑΙΩΝ	1 ^ο ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ	Ο.Τ.....	241,64	1	100	193.981,09
2	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΘΗΝΑΙΩΝ	1 ^ο ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ	Ο.Τ.....	177,65	1	100	186.032,19
3	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΘΗΝΑΙΩΝ	1 ^ο ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ	Ο.Τ.....	49,50	1	100	84.199,50
4	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΘΗΝΑΙΩΝ	1 ^ο ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ	Ο.Τ.....	37,50	1	100	63.787,50
5	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΘΗΝΑΙΩΝ	1 ^ο ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ	Ο.Τ.....	57,50	1	100	55.890,00
6	ΑΤΤΙΚΗΣ	ΑΘΗΝΑΙΩΝ	1 ^ο ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑ	Ο.Τ.....	1.259,38	1	100	532.882,76
ΣΥΝΟΛΑ								1.116.773,04

Επομένως, βάσει των ανωτέρω το ακαθάριστο εισόδημα από ιδιόχρηση θα πρέπει να είναι τουλάχιστον $1.116.773,04 * 3,5\% = 39.087,06\text{€}$.

Επειδή, η προσφεύγουσα στην Δήλωση Φ.Ε. δήλωσε ως εισόδημα από ιδιόχρηση στον κωδ. 210 ποσό 40.188,00€, το οποίο αποδέχθηκε ο έλεγχος. Ωστόσο, ο έλεγχος απέρριψε την αναγνώριση του εν λόγω ποσού ως τεκμαρτής δαπάνης, δεδομένου ότι δεν είχε πραγματοποιηθεί αντίστοιχη εγγραφή στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος εσφαλμένα συμπεριέλαβε στον υπολογισμό των ακαθαρίστων εσόδων από ιδιόχρηση και το προς εκμετάλλευση ακίνητο, στο οποίο στεγάζεται το ξενοδοχείο, που απαλλάσσεται (σχετ. η Δ12Α 1118919 ΕΞ 2013/26.07.2013).

Επειδή, το γεγονός ότι η δαπάνη ιδιόχρησης δεν εγγράφηκε στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, παρά μόνο δηλώθηκε στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013, δεν στερεί το δικαίωμα από την επιχείρηση να την εκπέσει, δεδομένου ότι δεν πρόκειται για πραγματική δαπάνη αλλά για τεκμαρτή, η οποία σύμφωνα με την γενικές αρχές λογιστικής (Ε.Γ.Λ.Σ.) δεν είναι απαραίτητο να αποτυπώνεται με εγγραφή στα βιβλία.

Επειδή, το υπό κρίση τεκμαρτό έσοδο από ιδιόχρηση ύψους 40.188,00€, δεν συνιστά ουσιαστική απόκρυψη φορολογητέας ύλης, καθώς η ταυτόχρονη αποδοχή του ως τεκμαρτή δαπάνη για την επιχείρηση έχει ως αποτέλεσμα να μην επηρεάζεται το λογιστικό και φορολογικό αποτέλεσμα.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας επιχείρησης, αναφορικά με την μη ορθή κρίση της διοίκησης σε ότι αφορά την αναμόρφωση της ζημίας, κατά το ποσό που αυτή σχετίζεται με την ιδιόχρηση των ακινήτων της, κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την εν μέρει αποδοχή της με αριθμ. πρωτ./.....2018 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας «.....», Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα:

Α. την ακύρωση της υπ' αρ.2018 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ

Β. την τροποποίηση της υπ' αρ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ

Γ. την επικύρωση της υπ' αρ.2018 πράξης επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθρου 4 Ν. 2523/97, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ

Δ. την επικύρωση της υπ' αρ.2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ

Οριστική φορολογική υποχρέωση υπόχρεης- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.2018 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ

Είδος προστίμου	Βάσει ελέγχου	Βάση απόφασης Δ.Ε.Δ	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - ελέγχου
Μη καταχώρηση ενός στοιχείου εσόδου στα λογιστικά βιβλία συνολικής αξίας 40.188,00€	300,00€	0,00€	-300,00€

Υπ' αρ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ

	Βάσει ελέγχου	Βάση απόφασης Δ.Ε.Δ	Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - ελέγχου
Ζημία στο εισόδημα	-92.493,10 €	-132.681,10€	-40.188,00€

Υπ' αρ.2018 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος άρθρου 4 Ν. 2523/97, διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ

	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 4 του Ν. 2523/97, λόγω υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος με ανακριβές περιεχόμενο, χωρίς από το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε να προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή.	300,00€

Υπ' αρ.2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΖΑΝΗΣ

Είδος φόρου	Ποσό
Φόρος	42,64€
Πρόστιμο άρθρου 58Α και τόκοι άρθρου 53 του Ν. 4174/2013	39,69€
Σύνολο	82,33€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.