



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24/05/2019
Αριθμός απόφασης:1696

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

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 παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - δ. Της ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκυκλίου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
 - ε. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκυκλίου της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).
2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **24/01/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα το κατά των κάτωθι οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.):
 - Της **υπ' αριθ.**/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,
 - Της **υπ' αρ.**/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015,
 - Της **υπ' αρ.**/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016,
 - Της **υπ' αρ.**/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) της φορολογικής περιόδου από 01.01.2014 – 31.12.2014 ,

- Της **υπ' αρ./2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)/επιβολής προστίμου από 01.01.2015 – 31.12.2015,
- Της **υπ' αρ./2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)/επιβολής προστίμου από 01.01.2016 – 31.12.2016,
- Της **υπ' αρ./2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 54 ν. 4174/2013) φορολογικού έτους 2014 (διαχείριση από 01.01.2014 – 31.12.2014),
- Της **υπ' αρ./2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 54 ν. 4174/2013) φορολογικού έτους 2015 (διαχείριση από 01.01.2015 – 31.12.2015),
- Της **υπ' αρ./2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 54 ν. 4174/2013) φορολογικού έτους 2016 (διαχείριση από 01.01.2016 – 31.12.2016),
- Της **υπ' αρ./2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 (άρθρο 55 παρ. 2 ν. 4174/2013) της φορολογικής περιόδου από 01.01.2014 – 31.12.2014,
- Της **υπ' αρ./2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 (άρθρο 55 παρ. 2 ν. 4174/2013) της φορολογικής περιόδου από 01.01.2015 – 31.12.2015,
- Της **υπ' αρ./2018** οριστικής πράξης προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του φορολογικού έτους 2014,
- Της **υπ' αρ./2018** οριστικής πράξης προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του φορολογικού έτους 2016,
- Της **υπ' αρ./2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου (άρθρον 54 παρ. 2 ν. 4174/2013) του φορολογικού έτους 2018,
- Της **υπ' αρ./2018** οριστικής πράξης προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα του φορολογικού έτους 2016,
- Της **υπ' αρ./2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου για αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων κ.λπ. στα εισοδήματα εργοληπτών κατασκευής τεχνικών έργων του φορολογικού έτους 2016,

και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. .
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **24/01/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» 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:

1. Με την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 (διαχείριση από 01.01.2014 – 31.12.2014) της υπηρεσίας ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ προσδιορίστηκε φορολογητέο εισόδημα ποσού 1.188.455,80 ευρώ έναντι δηλωθέντος ποσού 39.426,10 ευρώ, ήτοι διαφορά ποσού 1.149.029,70 ευρώ επί του οποίου προέκυψε φόρος εισοδήματος για καταβολή ποσού 298.747,72 ευρώ, πρόσθετος φόρος 149.373,86 ευρώ και συνολικά ποσού **448.121,58** ευρώ,

2. Με την υπ' αρ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 (διαχείριση από 01.01.2015 – 31.12.2015) της υπηρεσίας ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ προσδιορίστηκε φορολογητέο εισόδημα ποσού 1.230.964,73 ευρώ έναντι δηλωθέντος ποσού 60.709,41 ευρώ, ήτοι διαφορά ποσού 1.170.255,32 ευρώ επί του οποίου προέκυψε φόρος εισοδήματος για καταβολή ποσού 339.374,04 ευρώ, πρόσθετος φόρος 169.678,02 ευρώ και συνολικά ποσού **509.061,06** ευρώ,

3. Με την υπ' αρ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 (διαχείριση από 01.01.2016 – 31.12.2016) της υπηρεσίας ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ προσδιορίστηκε φορολογητέο εισόδημα ποσού 939.364,30 ευρώ έναντι δηλωθέντος ποσού 89.920,30 ευρώ, ήτοι διαφορά ποσού 849.444,00 ευρώ επί του οποίου προέκυψε φόρος εισοδήματος για καταβολή ποσού 246.338,76 ευρώ, πρόσθετος φόρος 123.169,38 ευρώ και συνολικά ποσού **369.508,14** ευρώ,

4. Με την υπ' αρ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) της φορολογικής περιόδου από 01.01.2014 – 31.12.2014 της υπηρεσίας ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ προσδιορίστηκε αξία φορολογητέων εκροών ποσού 10.241.472,60 ευρώ έναντι δηλωθέντος ποσού 9.489.716,96 ευρώ, ήτοι διαφορά ποσού 751.755,64 ευρώ επί του οποίου προέκυψε φόρος εκροών για καταβολή ποσού 107.876,93 ευρώ, πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 53.558,63 ευρώ και συνολικά ποσού **161.435,56** ευρώ,

5. Με την υπ' αρ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)/επιβολής προστίμου από 01.01.2015 – 31.12.2015 της υπηρεσίας ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ προσδιορίστηκε αξία φορολογητέων εκροών ποσού 12.341.286,32 ευρώ έναντι δηλωθέντος ποσού 11.567.703,68 ευρώ, ήτοι διαφορά ποσού 773.582,64 ευρώ επί του οποίου προέκυψε φόρος εκροών για καταβολή ποσού 127.467,60 ευρώ (μειωμένου κατά του πιστωτικού ποσού των 175,09 ευρώ), πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 58.614,82 ευρώ και συνολικά ποσού **186.082,42** ευρώ,

6. Με την υπ' αρ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)/επιβολής προστίμου από 01.01.2016 – 31.12.2016 της υπηρεσίας ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ προσδιορίστηκε αξία φορολογητέων εκροών ποσού 13.799.357,90 ευρώ έναντι δηλωθέντος ποσού 13.799.357,90 ευρώ, ήτοι διαφορά ποσού 0 ευρώ επί του οποίου προέκυψε φόρος εκροών για καταβολή ποσού 175,09 ευρώ, πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 87,55 ευρώ και συνολικά ποσού **262,64** ευρώ,

7. Με την υπ' αρ./2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 54 ν. 4174/2013) φορολογικού έτους 2014 (διαχείριση από 01.01.2014 – 31.12.2014) της υπηρεσίας ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ επιβάλλεται πρόστιμο **2.500,00** ευρώ, λόγω μη συμμόρφωσης με τις διατάξεις του άρθρου

13 του Κ.Φ.Δ. και των άρθρων 2 και 4 του ν.4093/2012 (μη τήρηση του λογαριασμού 94, μη επίδειξη παραστατικών στοιχείων ταμειακών εγγράφων),

8.Με την υπ' αρ./2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 54 ν. 4174/2013) φορολογικού έτους 2015 (διαχείριση από 01.01.2015 – 31.12.2015) της υπηρεσίας ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ επιβάλλεται πρόστιμο **2.500,00** ευρώ, λόγω μη συμμόρφωσης με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ και του άρθρου 3 και 5 του ν.4308/2014 (μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος-μη τήρηση λογαριασμού κίνησης εμπορευμάτων),

9.Με την υπ' αρ./2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 54 ν. 4174/2013) φορολογικού έτους 2016 (διαχείριση από 01.01.2016 – 31.12.2016) της υπηρεσίας ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ επιβάλλεται πρόστιμο **2.500,00** ευρώ, λόγω μη συμμόρφωσης με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ και του άρθρου 3 και 5 του ν.4308/2014 (μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος-μη τήρηση λογαριασμού κίνησης εμπορευμάτων),

10. Με την υπ' αρ./2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 (άρθρο 55 παρ.1 στ και παρ. 2α ν. 4174/2013) της φορολογικής περιόδου από 01.01.2014 – 31.12.2014 της υπηρεσίας ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ επιβάλλεται πρόστιμο **187.938,91** ευρώ, λόγω μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης παραστατικών στοιχείων αξίας άνω των 5.000 ευρώ,

11.Με την υπ' αρ./2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 (άρθρο 55 παρ.1 στ και παρ. 2α ν. 4174/2013) της φορολογικής περιόδου από 01.01.2015 – 31.12.2015 της υπηρεσίας ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ επιβάλλεται πρόστιμο **155.448,06** ευρώ, λόγω μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης παραστατικών στοιχείων αξίας άνω των 5.000 ευρώ,

12. Με την υπ' αρ./2018 οριστική πράξη προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του φορολογικού έτους 2014 της υπηρεσίας ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ επιβάλλεται συνολικό ποσό για καταβολή **2.039,67** ευρώ, λόγω μη δήλωσης αξίας υποκείμενης στα τέλη χαρτοσήμου 113.315,00 ευρώ, χαρτόσημο 1.133,15 ευρώ, ΟΓΑ χαρτοσήμου 226,63 ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβολής 566,58 ευρώ και πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ΟΓΑ χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβολής 113,31 ευρώ,

13. Με την υπ' αρ./2018 οριστική πράξη προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του φορολογικού έτους 2016 της υπηρεσίας ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ επιβάλλεται συνολικό ποσό για καταβολή **2,753,73** ευρώ, λόγω μη δήλωσης αξίας υποκείμενης στα τέλη χαρτοσήμου 152.985,00 ευρώ, χαρτόσημο 1.529,85 ευρώ, ΟΓΑ χαρτοσήμου 305,97 ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβολής 764,93 ευρώ και πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ ΟΓΑ χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβολής 152,98 ευρώ,

14. Με την υπ' αρ./2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 54 παρ.1δ και 2δ ν. 4174/2013) του φορολογικού έτους 2018 της υπηρεσίας ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ επιβάλλεται πρόστιμο **500,00** ευρώ, λόγω μη προσκόμισης το αρχείο τήρησης του λογαριασμού 94 (βιβλίο αποθήκης-κίνησης εμπορευμάτων καθώς και τα δικαιολογητικά ταμειακών εγγράφων) των φορολογικών ετών 2015-2016 ,

15.Με την υπ' αρ./2018 οριστική πράξη προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα του φορολογικού έτους 2016 της υπηρεσίας ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ

επιβάλλεται φόρος ποσού 13.255,22 ευρώ, πλέον πρόστιμο 6.627,61 ευρώ άρθρου 59 ΚΦΔ και συνολικό ποσό **19.882,83** ευρώ, από διανομή κερδών,

16. Με την υπ' αρ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου για αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων κ.λπ. στα εισοδήματα εργοληπτών κατασκευής τεχνικών έργων του φορολογικού έτους 2016 της υπηρεσίας ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ προσδιορίστηκε φορολογητέο εισόδημα 102.650,00 ευρώ έναντι δηλωθέντος 1.150,00 ευρώ και διαφορά ποσού 101.500,00 ευρώ επί του οποίου προέκυψε φόρος για καταβολή ποσού 3.045,00 ευρώ, πρόστιμο άρθρου 59 ΚΦΔ, ποσόν 1.522,00 ευρώ και συνολικά **4.567,50** ευρώ.

Οι ως άνω διαφορές φόρου και προστίμων καταλογίσθηκαν κατόπιν των από από 06/12/2018 εκθέσεων μερικού ελέγχου : α) προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, β) φόρου προστιθέμενης αξίας, γ) προσδιορισμού παρακρατούμενων φόρων και δ) τελών χαρτοσήμου του ελεγκτή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., Πάτα Παναγιώτη.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Α) Ως προς την φορολογία εισοδήματος

Ως προς την φορολογία εισοδήματος διαπιστώθηκαν οι κάτωθι λογιστικές διαφορές:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2014	2015	2016
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	01/01/2014- 31/12/2014	01/01/2015- 31/12/2015	01/01/2016- 31/12/2016
	(€)	(€)	(€)
60. Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	0,00	0,00	0,00
61. Αμοιβές και έξοδα τρίτων	0,00	0,00	0,00
62. Παροχές τρίτων	12.750,00	5.000,00	63.716,66
63. Φόροι – τέλη	3.769,00	14.646,69	8.111,20
64. Διάφορα έξοδα	1.130,10	2.347,15	13.339,19
65. Τόκοι και συναφή έξοδα	0,00	0,00	0,00
66. Αποσβέσεις παγίων στοιχείων	12.150,72	15.347,28	63.102,23
68. Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως	0,00	0,00	0,00
81. Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	948,55	2.547,20	119.595,60
82. Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	0,00	0,00	0,00
83 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους	0,00	0,00	0,00
Περιπτώσεις Δαπανών άρθρου 23β Ν.4172/13	358.928,15	349.186,82	544.949,19
Διαφορές από Ιδιοχρησιμοποίηση Ακινήτων	7.597,54	7.597,54	36.629,93
Λοιπές λογιστικές Διαφορές	751.755,64	773.582,64	0,00
Σύνολον λογιστικών διαφορών ελέγχου	1.149.029,70	1.170.255,32	849.444,00

Ι. Λογιστικές διαφορές που αφορούν την συναλλακτική δραστηριότητα της επιχείρησης

Από τον ως άνω συγκεντρωτικό πίνακα των λογιστικών διαφορών της έκθεσης μερικού ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος η προσφεύγουσα δεν αποδέχεται τις δαπάνες των μισθωμάτων των υποκαταστημάτων, τα τέλη κυκλοφορίας των αυτοκινήτων, τα καύσιμα και τα λιπαντικά, τα πιστωτικά υπόλοιπα ταμείου καθώς και τις δαπάνες αξίας άνω των 500 ευρώ, η εξόφληση των οποίων έγινε

χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, τη ζημία από την πώληση του ενυδρείου, τα έσοδα από την ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων και τις ταμειακές εγγραφές χωρίς δικαιολογητικά (παραστατικά στοιχεία), τις οποίες ο έλεγχος τις θεωρεί ως αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη.

Συγκεκριμένα :

-Για τη δαπάνη των μισθωμάτων των υποκαταστημάτων εφόσον στα μίσθια υπάρχει εξοπλισμός, φυσικά, γίνεται με τον εξοπλισμό του, εφόσον καταβάλλονται για το σκοπό των μισθίων επί του οποίου γίνονται και οι νόμιμες αποσβέσεις.

-Για τη δαπάνη (έξοδα κίνησης και αποσβέσεων) των αυτοκινήτων, ο έλεγχος αναγράφει ότι δεν αναγνωρίζει ότι χρησιμοποιούνται για παραγωγικούς σκοπούς της επιχείρησης ωστόσο ο έλεγχος διενεργήθηκε στο τέλος του έτους 2018 και η δαπάνη αφορά παρελθόντα έτη και κατά συνέπεια ανατιολόγητα διαπίστωσε ότι η χρήση αυτών δεν έγινε για λογαριασμό της επιχείρησης όταν η εταιρεία διαθέτει 6 υποκαταστήματα στην περιοχή της και είναι απαραίτητα για τις ανάγκες της επιχείρησης.

-Στο σύνολο των μη εκπεστέων δαπανών ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει για έκπτωση το ποσό των 10.000,00 ευρώ που χορηγήσε σε χρήμα στον ερασιτεχνικό μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Για τα χρηματικά ποσά που χορηγούνται σε συλλόγους, σωματεία κ.λπ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που επιδίδουν κοινωφελείς πολιτιστικούς σκοπούς κ.λπ. δεν τίθεται προϋπόθεση για την αναγνώριση αυτών προς έκπτωση με την αιτιολογία ότι πρέπει να παράγει και εισόδημα.

-Ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει ως έκπτωση τη ζημία από την πώληση του ενυδρείου. Το ενυδρείο αποτελεί πάγιο στοιχείο ενεργητικού που είχε διακοσμητικό χαρακτήρα εντός της προσθήκης του καταστήματος για την προσέλκυση πελατών.

-Όσον αφορά την έκπτωση του τεκμαρτού ενοικίου ιδιοχρησιμοποίησης ακινήτων, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η αναγραφή αυτού στα βιβλία της επιχείρησης. Το τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων κατά το άρθρο 39 του ν. 4172/2013 μπορεί να αφαιρεθεί ως έξοδο της επιχείρησης εφόσον χρησιμοποιείται για τις ανάγκες της επιχείρησης (εγγ.1063193/15060/Γ0012/01.08.2007 Υπ. Οικ.). Σε περίπτωση μη αναγραφής του τεκμαρτού εισοδήματος, ούτε ως έσοδο ούτε ως έξοδο στα βιβλία της επιχείρησης και καταλογιστεί ή επαναπροσδιοριστεί από τον έλεγχο, ο έλεγχος οφείλει να το αναγράψει ως έσοδο και έξοδο και ως εκ τούτου δεν ασκεί καμία επιρροή στα καθαρά αποτελέσματα και επιβάλλεται κάποιο πρόστιμο για τη λογιστική παρατυπία.

-ως προς τις περιπτώσεις των δαπανών του άρθρου 23β του ν.4172/2013, ο έλεγχος για κάθε φορολογικό έτος αναγράφει το είδος της δαπάνης, το ονοματεπώνυμο του εκδότη του παραστατικού αξίας του (φυσικά πλημμελώς, εφόσον δεν αναγράφεται ο αριθμός των παραστατικών που αντιπροσωπεύουν το συνολικό ποσό της αξίας, κ.λπ.) καθώς και την αιτιολογία πληρωμής και το σπουδαιότερο τα διαπιστώνει από την καταχώρηση αυτών στα λογιστικά βιβλία και όχι από την επαλήθευση και αντιπαραβολή με τα αντίστοιχα στοιχεία.

Από την ανάγνωση των καταστάσεων του ελέγχου προκύπτει ότι:

για το φορολογικό έτος 2014 (σελ. 68-70 έκθεσής του) το ποσό των **358.928,15** ευρώ, αναλύεται: σε προκαταβολή για αγορά αυτοκινήτου ποσού **6.236,15** ευρώ (2.100+4.136,15), σε εξόφληση λογαριασμού και σταθερής τηλεφωνίας ποσού 9.654,69 ευρώ (5.235,69+4.419,00) σε ασφάλιστρα 3.631,38 ευρώ, σε ποσού 117.352,94 ευρώ, σε πληρωμή από ταμείο 100.000,00 ευρώ (50.000+50.000) και το υπόλοιπο ποσό των 122.052,99 ευρώ (358.928,15-236.875,16) με γενική αιτιολογία "πληρωμή μετρητών" χωρίς περαιτέρω ανάλυση του ποσού της πληρωμής,

β) για το φορολογικό έτος 2015 (σελ. 81-83 έκθεσής του) το ποσό των **349.186,82** ευρώ, αναλύεται: σε εξαργύρωση επιταγής ποσού **17.336,38** ευρώ "πληρωμή μετρητοίς", σε προμηθευτές ποσού **138.475,50** ευρώ (50.799,90+49.100,60+19.952,50+18.622,50) καθώς και τα ποσά των 23.066,29+31.748,79+18.767,34+70.000,00 και συνολικά **143.582,42** ευρώ πληρωμή μετρητών σε διάφορα νομικά πρόσωπα και πρακτικά είναι αδύνατον να εξοφλήθηκαν τοις μετρητοίς. Για το ποσό των **299.394,30** ευρώ (17.336,38+138.475,50+143.582,42) δεν πρέπει να γεννάται καμία αμφιβολία ότι αφορά λογιστικές εγγραφές οι οποίες τακτοποιήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και το υπόλοιπο ποσό των 49.792,52 ευρώ με γενική αιτιολογία πληρωμή μετρητών, και

γ) για το φορολογικό έτος 2016 (σελ. 101-104) το ποσό των **544.949,19** ευρώ αφορά διορθωτικές εγγραφές χρηματικών διαθεσίμων ποσού **380.165,74** ευρώ (20.508,23+41.350,00+43.550,00+48.650,00+49.520,30+50.479,70+52.250,50+32.975,32+40.881,69), χωρίς να έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, πιστωτικά τιμολόγια ποσού **3.784,86** ευρώ (1.957,72+981,00+846,14) και συνολικά **383.950,60** ευρώ και το υπόλοιπο ποσό των 160.998,59 ευρώ (544.949,19-383.950,60) με γενική αιτιολογία εξοδολόγια, κ.α.

Κατηγορηματικά δηλώνει ότι οι ταμίες των υποκαταστημάτων δεν έχουν το δικαίωμα να εξοφλούν παραστατικά στοιχεία. Όλες οι πληρωμές πραγματοποιούνται από την έδρα της εταιρείας με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκτός των μικροποσών μπορεί να πραγματοποιηθεί και με μετρητά. Άλλωστε, το ύψος του ποσού του κάθε παραστατικού είναι εκείνο το οποίο μπορεί να δικαιολογήσει την εξόφληση τοις μετρητοίς. Αυτό σημαίνει ότι ο ισχυρισμός της είναι αδιαφιλονίκητα ειλικρινής και πραγματικός ότι οι εν λόγω πληρωμές στηρίζονται σε λογιστικές εγγραφές προς τακτοποίηση ταμειακών διαθεσίμων. Συνεπώς, με την προαναφερόμενη τεκμηριωμένη ανάλυση προκύπτει ότι η αξία εξόφλησης των δαπανών άνω των 500 ευρώ ανά φορολογικό έτος, είναι αντίθετη με την κρίση του ελεγκτή, ο οποίος διενήργησε τον έλεγχο χωρίς την αντιπαραβολή με τα αντίστοιχα παραστατικά στοιχεία.

Συνεπώς, τα ποσά πρέπει να προσδιοριστούν ανά φορολογικό έτος, ως ακολούθως.

Για το φορολογικό έτος 2014 στο ποσό των **122.052,99** ευρώ [358.928,15-236.875,16 (6.231,15+9.654,69+3.631,38+117.352,94+100.000)]

Για το φορολογικό έτος 2015 στο ποσό των **49.792,52** ευρώ [349.186,82-299.394,30(17.336,38+138.475,50+143.582,42)], και

Για το φορολογικό έτος 2016 στο ποσό των **160.998,57** ευρώ [544.949,19-383.950,62(380.165,74+3.784,86)] εκτός λάθους ή παράληψης.

II. Λογιστικές διαφορές από την μη συναλλακτική δραστηριότητα της επιχείρησης και λοιπές λογιστικές διαφορές μη συναλλακτικών δραστηριοτήτων που αφορούν πιστωτικά υπόλοιπα ταμείου και λογιστικές εγγραφές χρεοπίστωσης του λογαριασμού "50. Προμηθευτές".

Τα εν λόγω πιστωτικά υπόλοιπα ταμείου πρόκυψαν λόγω των λογιστικών χειρισμών που ακολουθήθηκαν κατά την περίοδο των capital controls και δεν αφορούν έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή λήψη εικονικών ή καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή δαπανών που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, δεν γεννάται αμφιβολία ότι για τις συγκεκριμένες εγγραφές που καταχωρήθηκαν στα βιβλία για λογιστικούς λόγους, χωρίς παραστατικά στοιχεία, ή με λογιστικά σημειώματα ή με οποιοδήποτε άλλο στοιχείο και χωρίς την καταβολή μετρητών δεν προβλέπονται κυρώσεις ΚΒΣ-ΚΦΑΣ και ΕΛΠ (απόφ. 1112041/755/0015/20.12.2007).

Η καταχώρηση των εν λόγω παραστατικών είσπραξης και πληρωμής στα τηρούμενα βιβλία έχει ως συνέπεια την χρέωση και πίστωση του ταμείου με ανύπαρκτη είσπραξη και πληρωμή αντίστοιχα. Η εν λόγω πλημμέλεια συνιστά μια γενική παράβαση κατά διαχειριστική περίοδο πλημμελούς τήρησης των βιβλίων με την προϋπόθεση βέβαια ότι από την πλημμέλεια αυτή δεν αλλοιώνονται τα δεδομένα αποτελεσματικών λογαριασμών (εσόδων, δαπανών).

III. Ως προς το Βιβλίο αποθήκης

Όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών, δε γεννάται υποχρέωση τήρησης βιβλίου αποθήκης. Συνεπώς, ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του να επαληθεύσει τα αποθέματα βάσει του αξιόπιστου λογιστικού συστήματος της εταιρείας.

B. Ως προς τον Φόρο προστιθέμενης αξίας

Οι διαφορές που διαπιστώθηκαν στο ΦΠΑ σχετίζονται με τις προαναφερόμενες λογιστικές διαφορές ανά φορολογικό έτος που αφορούν πιστωτικά υπόλοιπα ταμείου και λογιστικές εγγραφές χρεοπίστωσης του λογαριασμού "50. Προμηθευτές" χωρίς δικαιολογητικά-παραστατικά στοιχεία.

Κατά των διαπιστώσεων του ελέγχου ως προς την υπαγωγή των εν λόγω ποσών στη φορολογία φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) οι απόψεις της εταιρείας εκτίθενται στη φορολογία εισοδήματος και ισχύουν εν προκειμένω και για τη φορολογία του ΦΠΑ.

Ο ΦΠΑ ως κύρια φορολογία διέπεται από τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και μόνο για θέματα που αφορούν τη διαδικασία για την επιβολή του φόρου ισχύουν και οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος. Αυτό σημαίνει ότι για να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος και στη φορολογία ΦΠΑ θα πρέπει να προκύψει ποσό ακαθάριστων εσόδων και να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν. 2859/2000 περί ανεπάρκειας ή ανακρίβειας των βιβλίων.

Στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ στηρίζονται στην από 18.12.2018 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του ίδιου ελεγκτή που διενήργησε τον έλεγχο και στη φορολογία εισοδήματος, βάσει της οποίας έκρινε τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία της

επιχείρησης επαρκή και ακριβή και ότι προκύπτουν με σαφήνεια τα δεδομένα αυτών. Προσδιορίζει τα ακαθάριστα έσοδα στα ίδια δηλωθέντα ποσά που προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, χωρίς καμία προσαύξηση ακαθάριστων εσόδων ώστε να έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις στη φορολογία του ΦΠΑ.

Κατά την έννοια των άρθρων 2 και 3 του ν. 2859/2000 στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ υποκείμενο στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα και ο φόρος επιβάλλεται επί πωλήσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών και δεν επιβάλλεται σε εικονικές συναλλαγές. Στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος υπήγαγε σε ΦΠΑ και έσοδα για τα οποία δεν έχουν πραγματοποιηθεί συναλλαγές (αγορές αγαθών ή παροχής υπηρεσιών) και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο. Δηλαδή, συναλλαγές μεταξύ των καταστημάτων της επιχείρησης και επί καταχωρημένων λογιστικών εγγραφών στα βιβλία χωρίς τα δικαιολογητικά (παραστατικά στοιχεία) μη υπαγόμενα στο ΦΠΑ.

Γ. Ως προς τα πρόστιμα του ΚΦΑΣ-ΕΛΠ

Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι κακώς επιβλήθηκαν τα πρόστιμα των άρθρων 54 και 55 και 58 και 59 του Ν.4174/2013, ότι αυτά επιβάλλονται μόνο κατόπιν ελέγχου και ότι έγινε σώρευση προστίμων για την ίδια παράβαση, κάτι που απαγορεύεται σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 6 του Ν.4174/2013, συνεπώς το δημόσιο δεν νομιμοποιείται να εισπράττει φόρο και πρόστιμο για την ίδια αιτία, οπότε οι προσβαλλόμενες πράξεις θα πρέπει να ακυρωθούν.

Δ. Ως προς τα τέλη χαρτοσήμου

Ο έλεγχος στην έκθεση μερικού ελέγχου τελών χαρτοσήμου (σελ. 19-20) αναγράφει ότι για τις φορολογικές περιόδους 2014 και 2016 διαπιστώθηκε ότι επιστράφηκαν χρήματα στους μετόχους της εταιρείας υποκείμενα στα τέλη χαρτοσήμου ποσού 113.315,00 ευρώ και 152.985,00 ευρώ, αντίστοιχα, και επιβάλει τέλος χαρτοσήμου και πρόστιμο ανακρίβειας για καταβολή συνολικού ποσού 2.039,67 ευρώ και 2.753,73 ευρώ, αντίστοιχα. Οι λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της εταιρείας αφορούν επιστροφή των κατατεθέντων χρημάτων από την εταιρεία στον καταθέτη, λόγω ματαίωσης, για οποιονδήποτε λόγο, της αύξησης του κεφαλαίου της, και δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου, επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η αρχικώς γενόμενη κατάθεση χρημάτων από τον καταθέτη θεωρείται ως μηδέποτε γενόμενη, και, συνεπώς, η επιστροφή των κατατεθέντων χρημάτων από την εμπορική εταιρεία στον καταθέτη επέχει θέση απλής επιστροφής αχρεωστήτως καταβληθέντων χρημάτων και, ως εκ τούτου, δεν συνιστά νέα ανεξάρτητη και αυτοτελή συμβατική πράξη, προϋπόθεση απαραίτητη, για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου, είτε βάσει της ανωτέρου διάταξης του άρθρου 15 παρ. 5γ (εδάφιο τέταρτο), του Κώδικα Χαρτοσήμου, είτε βάσει άλλης διάταξης του ίδιου Κώδικα. Επίσης ο κώδικας τελών χαρτοσήμου είναι τυπικός νόμος και εφόσον οι διαπιστώσεις του ελέγχου δεν εδράζονται σε πράξεις που ανάγονται σε έγγραφη σύμβαση ή σε εγγραφή στα βιβλία της εταιρείας, η οποία παραπέμπει σε δανειακή σύμβαση, δεν δύναται να επιβληθεί τέλος χαρτοσήμου επί δανείου (απόφαση ΔΕΔ 2634/2018).

Ε. Ως προς τους παρακρατούμενους φόρους

Η προσφεύγουσα εταιρεία διατηρεί τις επιφυλάξεις της ως προς την κρίση του ελέγχου για τις οποίες θα επανέλθει μέχρι την εκδίκαση της υπό κρίση προσφυγής.

ΣΤ. Ως προς το είδος του ελέγχου

Από 01.01.2014, στις περιπτώσεις που διενεργείται μερικός (προσωρινός) έλεγχος πρέπει και η πράξη που θα εκδοθεί να έχει τίτλο "μερική καταλογιστική πράξη" και όχι τίτλο "οριστική πράξη".

Κατά συνέπεια, οι οριστικές προσβαλλόμενες πράξεις που στηρίζονται σε έκθεση μερικού ελέγχου στερούνται αιτιολογίας και πρέπει να ακυρωθούν.

Ζ. Ως προς τις επαχθείς λογιστικές διαφορές του ελέγχου

Ο έλεγχος για τις προαναφερόμενες επαχθείς λογιστικές διαφορές έκρινε ότι δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστέα δαπάνη και προστίθενται στα καθαρά αποτελέσματα της εταιρείας με την αιτιολογία ότι *"...για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα προσήκοντα φορολογικά παραστατικά-στοιχεία βάσει των οποίων διενεργήθηκαν οι εν λόγω εγγραφές στα βιβλία της ελεγχόμενης."* (σελ.70, 81, 83, 101, 104) και για τα πιστωτικά υπόλοιπα ταμείου και λογιστικές ταμειακές εγγραφές ότι η εταιρεία *"...δεν μας παρείχε καμία διευκρίνιση, από τον έλεγχο διαπιστώνεται ότι τα ως άνω χρηματικά ελλείμματα, οφείλονται είτε στη μη έκδοση ή λήψη φορολογικών στοιχείων, είτε στην έκδοση ή λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων."* (σελ. 67, 68,71, 72,80, 81,84). Ο έλεγχος την παραπάνω κρίση-απόφασή του, κατά βάση, τη στηρίζει "στην μη ανταπόκριση της εταιρείας σε αίτημά του για παροχή πληροφοριών και προσκόμιση στοιχείων (σελ. 127)" και βεβαιώνει (σελ. 128) ότι "τα βιβλία και στοιχεία και τα λογιστικά αρχεία [...] τηρήθηκαν και οι οικονομικές καταστάσεις συντάχθηκαν σύμφωνα με τον νόμο και τα λογιστικά πρότυπα και τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του ΚΦΑΣ και των ΕΛΠ", και "τα φορολογικά στοιχεία και τα προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά [...] συντάχθηκαν σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας και καταχωρήθηκαν στα βιβλία και λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΑΣ και των ΕΛΠ. ".

Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό τρόπο και η επιχείρηση χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων και τηρεί αρχεία στα οποία καταχωρεί αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός, τις μεταβολές κάθε προηγούμενου λογαριασμού καθώς και σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων) καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού. Συνεπώς, η διατυπωμένη έκφραση του ελεγκτή ότι δεν είχε τη συνεργασία των υπαλλήλων της επιχείρησής είναι άστοχη και δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα. Διότι, και χωρίς τη συνεργασία υπαλλήλων του λογιστηρίου ο έλεγχος έχει τη δυνατότητα να αντλήσει οποιαδήποτε πληροφορία σχετικά με την επιχείρησή με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου της πλατφόρμας της Φορολογικής Διοίκησης στην οποία υποβάλλονται όλες οι δηλώσεις που απορρέουν από τις συναλλαγές της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Επειδή ως προς την φορολογία εισοδήματος, η προσφεύγουσα εταιρεία, ως προς τις λογιστικές διαφορές που διαπίστωσε ο έλεγχος αμφισβητεί αυτές που αφορούν τα μισθώματα των υποκαταστημάτων, τα τέλη κυκλοφορίας των αυτοκινήτων, τα καύσιμα και τα λιπαντικά, τα πιστωτικά υπόλοιπα ταμείου καθώς και τις δαπάνες αξίας άνω των 500 ευρώ, η εξόφληση των οποίων έγινε

χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, τη ζημιά από την πώληση του ενυδρείου, τα έσοδα από την ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων και τις ταμειακές εγγραφές χωρίς δικαιολογητικά (παραστατικά στοιχεία) με τις οποίες χρεοπιστώνεται ο λογαριασμός 50 «ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ» .

Ωστόσο ως προς τις ανωτέρω λογιστικές διαφορές πλήν αυτών που αφορούν την ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων οι οποίες αναλύονται παρακάτω, ο έλεγχος εφαρμόζοντας τις οδηγίες ως προς τις ελεγκτικές επαληθεύσεις των **Α.Υ.Ο.ΠΟΛ1124/2015** και **ΠΟΛ 1036/2017**, με αναλυτικό και εμπεριστατωμένο τρόπο (σελίδες 60-105 της οικείας έκθεσης ελέγχου) παραθέτει τις σχετικές διατάξεις, και τα πραγματικά δεδομένα, βάσει των οποίων κατέληξε στην διαπίστωση κάθε λογιστικής διαφοράς.

Σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν.4174/2013:«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Δεδομένου ότι και με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής δεν προσκομίσθηκαν νεότερα στοιχεία που να μεταβάλλουν τα πραγματικά δεδομένα, όπως αυτά είχαν τεθεί υπόψη του ελέγχου, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας δεν τεκμηριώνονται, και συνεπώς δεν μεταβάλλουν και τις διαπιστώσεις του ελέγχου, οι οποίες θεωρούνται βάσιμες, σύμφωνες με τις ισχύουσες διατάξεις, και πλήρως αιτιολογημένες .

Επειδή ως προς την λογιστική διαφορά που αφορά την ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι το τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων κατά το άρθρο 39 του ν. 4172/2013 μπορεί να αφαιρεθεί ως έξοδο της επιχείρησης εφόσον χρησιμοποιείται για τις ανάγκες της επιχείρησης (εγγ.1063193/15060/Γ0012/01.08.2007 Υπ. Οικ.). Σε περίπτωση μη αναγραφής του τεκμαρτού εισοδήματος, ούτε ως έσοδο ούτε ως έξοδο στα βιβλία της επιχείρησης και καταλογιστεί ή επαναπροσδιοριστεί από τον έλεγχο, ο έλεγχος οφείλει να το αναγράψει ως έσοδο και έξοδο και ως εκ τούτου δεν ασκεί καμία επιρροή στα καθαρά αποτελέσματα απλώς επιβάλλεται κάποιο πρόστιμο για τη λογιστική παρατυπία.

Επειδή στο άρθρο 39 «Εισόδημα από ακίνητη περιουσία» του Ν. 4172/13» 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 το 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.».

Επειδή στο άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Ν. 4172/13» ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

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

Επειδή στο Άρθρο 23. «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του Ν. 4172/13 ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιοχρήσης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου...».

Επειδή στην ΠΟΛ 1113/15 Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α') ορίζεται ότι:

«Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.».

Επειδή στο άρθρο 2 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης (ΚΦΑΣ) «Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών» ορίζεται ότι:

«1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.....3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

Από το περιεχόμενο (δεδομένα) των βιβλίων και των στοιχείων, θα πρέπει να παρέχονται στον φορολογικό έλεγχο όλες οι πληροφορίες που είναι αναγκαίες για την εκπλήρωση όλων των φορολογικών υποχρεώσεων του υπόχρεου σε απεικόνιση συναλλαγών.

Επειδή με τον όρο συναλλαγή εννοείται η συναλλακτική δραστηριότητα μεταξύ δύο ή περισσότερων οντοτήτων, για ανταλλαγή αγαθών ή υπηρεσιών για την κάλυψη αναγκών αμφότερων των μερών.

Επειδή το ΣΛΟΤ στην απάντησή του υπ. αριθμ. 781/27-02-2015 στο ερώτημα, «Το τεκμαρτό μίσθωμα (έσοδο) που προκύπτει με βάση το άρθρο 39 του ν.4172/2013 και το τεκμαρτό μίσθωμα (έξοδο) που εκπίπτει βάσει διατάξεων του ιδίου νόμου, από ιδιόχρηση ακινήτου νομικού προσώπου, καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία;

Εάν δεν καταχωρηθεί στα βιβλία ούτε το έσοδο ούτε το έξοδο μήπως ο φορολογικός έλεγχος δεν αναγνωρίσει το έξοδο επειδή δεν έχει γίνει εγγραφή στα βιβλία (άρθρο 22 ν.4172/2013);

Εάν καταχωρηθεί στα βιβλία πως θα εμφανιστούν τα ποσά στον ισολογισμό, δηλαδή το έσοδο θα εμφανιστεί στο κονδύλι άλλα έσοδα και το έξοδο στα έξοδα διοικητικής λειτουργίας και στα έξοδα διάθεσης ανάλογα ή θα γίνει συμψηφισμός τους;», αναφέρει τα εξής:

«Τα σχετικά ποσά μπορούν να καταχωρούνται για λόγους εσωτερικής πληροφόρησης της επιχείρησης σε σχετικούς λογαριασμούς. Ωστόσο, στη δημοσιοποιούμενη κατάσταση αποτελεσμάτων **δεν πρέπει να εμφανίζονται σε κανένα σημείο της τεκμαρτά κονδύλια.** Για τα φορολογικά θέματα αρμόδιο να απαντήσει είναι το Υπουργείο Οικονομικών.»

Επειδή εξάλλου, σύμφωνα με τη γενικά παραδεκτή λογιστική αρχή της σχετικότητας, οι λογιστικές καταστάσεις πρέπει να περιέχουν μόνο όσες πληροφορίες είναι σχετικές και απαραίτητες για την

ενημέρωση των μετόχων, του επενδυτικού κοινού και λοιπών ενδιαφερόμενων για τη χρηματοοικονομική κατάσταση της εταιρείας.

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1069/23.3.2015 Φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Ε.** (άρθρα 39 και 40 ν.4172/2013) ισχύουν τα ακόλουθα:

«6. Όσον αφορά στον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία που αποκτούν τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα του άρθρου 45, τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα που χαρακτηρίζονται ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος, καθώς και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα που διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, έχουν επίσης εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 39 και επομένως, εφαρμόζονται τα αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 της παρούσας. Το εισόδημα αυτό, αν και χαρακτηρίζεται εισόδημα από ακίνητη περιουσία ιδίως για τις ανάγκες υποβολής της δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, θεωρείται σε κάθε περίπτωση έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα και επομένως, για τις δαπάνες που πραγματοποιούνται και αφορούν τα ακίνητα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και στ' της παραγράφου 3 του άρθρου 39.

Κατά συνέπεια, 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 η' του άρθρου 23 του ίδιου νόμου. Το αποτέλεσμα του ανωτέρω χειρισμού στην περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης γης ή ακινήτου είναι φορολογικά αδιάφορο για τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες.».

Επειδή το **ΣΛΟΤ** στην απάντησή του **υπ. αριθμ. 1239/2016** στο ερώτημα: «Παρακαλούμε να μας γνωρίσετε εάν για τα τεκμαρτά έσοδα και έξοδα από ιδιόχρηση ακινήτων πρέπει προς τεκμηρίωση να διενεργείται λογιστική εγγραφή τόσο στα απλογραφικά όσο και στα διπλογραφικά βιβλία», αναφέρει τα εξής:

«1. Από λογιστική σκοπιά, τα τεκμαρτά έσοδα / έξοδα από ιδιόχρηση δεν επηρεάζουν τα ποσά των κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, και αυτό αφορά τόσο τα διπλογραφικά βιβλία όσο και τα απλογραφικά βιβλία (ατομικής επιχείρησης ή εταιρείας). Τα σχετικά ποσά δε λαμβάνονται υπόψη (συμψηφίζονται μεταξύ τους) και συνεπώς δεν διογκώνουν ούτε τα έξοδα ούτε τα έσοδα.

2. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, τα τεκμαρτά έξοδα και έσοδα από ιδιοκατοίκηση έχουν λογιστική βάση 0 (μηδέν) και φορολογική βάση το ποσό που προκύπτει από τη φορολογική νομοθεσία (άρθρο 39, ν. 4172/2013).

3. Βάσει της περ. (γ) του άρθρου 22 του νόμου 4172/2013, η έκπτωση δαπανών κατά τον προσδιορισμό εισοδήματος, προϋποθέτει ότι οι δαπάνες αυτές «εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

4. Ο τρόπος τήρησης των λογιστικών βιβλίων, δηλαδή ο τρόπος με τον οποίο «εγγράφονται» οι δαπάνες στην διατύπωση του ν. 4172/2013 υπό (3) ανωτέρω, εξειδικεύεται στο ν. 4308/2014. Βάσει της παρ. 5 του άρθρου 3 του εν λόγω νόμου, το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική, όσο και τη φορολογική βάση των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Περαιτέρω, βάσει της παρ. 3.5.1 της ΠΟΛ.1003/31.12.2014, η παρακολούθηση της λογιστικής / φορολογικής βάσης (κατά περίπτωση) «δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων».

5. Βάσει του σημείου (4) ανωτέρω, εφόσον τηρούνται οι αναφερόμενες εκεί προϋποθέσεις, η επιλογή του τρόπου παρακολούθησης των τεκμαρτών εξόδων και εσόδων ιδιόχρησης ακινήτων επαφίεται σε απόφαση της οντότητας, χωρίς να απαιτείται για τη φορολογική βάση η εγγραφή σε κάποιο ημερολόγιο ή στο βιβλίο εσόδων-εξόδων. Η καταγραφή των σχετικών ποσών στα διάφορα φορολογικά έντυπα (Ε1, Ε3, κλπ.), τα οποία συνιστούν μέρος των λογιστικών αρχείων κατά το νόμο 4308/2014 είναι ένας κατάλληλος τρόπος παρακολούθησης δεδομένου ότι διασφαλίζει απολύτως τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

6. Εάν η οντότητα επιθυμεί να παρακολουθεί τα τεκμαρτά έξοδα και έσοδα ιδιόχρησης ακινήτων μέσω του σχεδίου λογαριασμών της, μπορεί να χρεώνεται κατάλληλος υπολογαριασμός τεκμαρτού εξόδου των ενοικίων (του κωδ. 62.04 στο σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ ή του 64.05 στα ΕΛΠ), με πίστωση του λογαριασμού του τεκμαρτού εσόδου (υπολογαριασμός του κωδ. 75 στο σχέδιο λογαριασμών του ΕΓΛΣ ή του 71.04 στα ΕΛΠ). Οι σχετικοί λογαριασμοί ωστόσο απαλείφονται για σκοπούς σύνταξης των λογιστικών καταστάσεων, δηλαδή δεν προσαυξάνουν αντίστοιχα τα σχετικά έσοδα και έξοδα.»

Επειδή στο έγγραφο της Διοίκησης «ΔΕΑΦ Α 1021369 ΕΞ 2017 Φορολογική μεταχείριση τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιόχρηση» ορίζεται ότι:

«.....4. Τέλος, σε ό,τι αφορά τη συμπλήρωση του εντύπου Ε3, θα συμπληρωθούν οι κωδικοί που αφορούν στο καθαρό αποτέλεσμα με λογιστικό προσδιορισμό και στη συνέχεια με τη βοήθεια του πίνακα Κ' (πίνακας προσωρινών διαφορών μεταξύ φορολογικής - λογιστικής βάσης) θα υπολογιστούν οι διαφορές μεταξύ Ε.Λ.Π. και φορολογικής βάσης και αφού ληφθούν υπόψη οι διαφορές αυτές, θα διαμορφωθούν τα τελικά καθαρά φορολογητέα κέρδη που θα αναγραφούν στους αντίστοιχους κωδικούς του Πίνακα Ζ'.»

Επειδή στο άρθρο 64 «Επαρκής Αιτιολογία» του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, διαπιστώθηκε ανά έτος ως προς την ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων τα κάτωθι :

Φορολογικό έτος 01/01/2014-31/12/2014

«Η ελεγχόμενη εταιρεία με βάση την υπ' αριθμ..... δήλωση ΕΝΦΙΑ που έχει υποβάλει, την 1/1/2015 (φορολογικό έτος 2014) και σύμφωνα με την από 22.05.2009 δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) κατείχε στην κυριότητά της ένα οικόπεδο (αγροτεμάχιο εμβαδού 5.250 τ.μ.), καθώς και ένα ανεγειρόμενο επί του οικοπέδου αυτού, κτίσμα επιφανείας 460 τ.μ. Σύμφωνα με τα έντυπα ΑΑ-ΓΗΣ και Κ3, για το φορολογικό έτος 2014 η αντικειμενική αξία του εν λόγω οικοπέδου ανέρχεται σε 84.373,26€, ενώ η αντικειμενική αξία του ανεγειρόμενου κτίσματος σε 168.878,08€. Η συνολική αντικειμενική αξία των ακινήτων αυτών τα οποία και ιδιοχρησιμοποιούνται από την ελεγχόμενη για την άσκηση των δραστηριοτήτων της, ανέρχεται σε 253.251,34€, ως κάτωθι:

Ακίνητο	Αντικειμενική Αξία	3% τεκμαρτό μίσθωμα	Αναμόρφωση στη δήλωση ΦΕ	Λογιστική Διαφορά Ελέγχου
Αγροτεμάχιο θέση	84.373,26	2.531,20	ΟΧΙ	2.531,20
Κτίσμα 460 τ.μ.	168.878,08	5.066,34	ΟΧΙ	5.066,34
Σύνολα	253.251,34	7.597,54		7.597,54

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1069/23.3.2015 «Φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Ε. (άρθρα 39 και 40 Ν.4172/2013) το εισόδημα από ακίνητη περιουσία ιδίως για τις ανάγκες υποβολής της δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, θεωρείται σε κάθε περίπτωση έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Κατόπιν των ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι η ελεγχόμενη εταιρεία θα έπρεπε, για τον ορθό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του φορολογικού έτους 2014 να διενεργήσει εγγραφή εσόδου από ιδιοχρησιμοποίηση στα τηρούμενα λογιστικά της αρχεία **τουλάχιστον σε ποσοστό 3%** επί της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων, ώστε να φορολογηθεί για το έσοδο αυτό.

Κατόπιν των ανωτέρω και επειδή η ελεγχόμενη εταιρεία δεν διενήργησε εγγραφή εσόδου από ιδιοχρησιμοποίηση στα τηρούμενα βιβλία της, αλλά ούτε και προέβη στην αναμόρφωση κάποιου ποσού στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014, τουλάχιστον με το ποσό που αντιστοιχεί στο 3% επί της αντικειμενικής αξίας των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων της ήτοι **7.597,54€**, ο έλεγχος προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης εταιρείας με το εν λόγω ποσό το οποίο και προσθέτει στις λογιστικές διαφορές του φορολογικού έτους 2014.».

Φορολογικό έτος 01/01/2015-31/12/2015

«Η ελεγχόμενη εταιρεία με βάση την υπ' αριθμ./2016 δήλωση ΕΝΦΙΑ που έχει υποβάλει, την 1/1/2016 (φορολογικό έτος 2015), και σύμφωνα με την από 22.05.2009 δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) κατείχε στην κυριότητά της ένα οικοπέδο (αγροτεμάχιο εμβαδού 5.250 τ.μ.), καθώς και ένα ανεγειρόμενο επί του οικοπέδου αυτού, κτίσματος επιφανείας 460 τ.μ.

Σύμφωνα με τα έντυπα ΑΑ-ΓΗΣ και Κ3, για το φορολογικό έτος 2015 η αντικειμενική αξία του εν λόγω οικοπέδου ανέρχεται σε 84.373,26€, ενώ η αντικειμενική αξία του ανεγειρόμενου κτίσματος σε 168.878,08€. Η συνολική αντικειμενική αξία των ακινήτων αυτών τα οποία και ιδιοχρησιμοποιούνται από την ελεγχόμενη για την άσκηση των δραστηριοτήτων της, ανέρχεται σε 253.251,34€, ως κάτωθι:

Ακίνητο	Αντικειμενική Αξία	3% τεκμαρτό μίσθωμα	Αναμόρφωση στη δήλωση ΦΕ	Λογιστική Διαφορά Ελέγχου
Αγροτεμάχιο θέση	84.373,26	2.531,20	ΟΧΙ	2.531,20
Κτίσμα 460 τ.μ.	168.878,08	5.066,34	ΟΧΙ	5.066,34
Σύνολα	253.251,34	7.597,54		7.597,54

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1069/23.3.2015 «Φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Ε. (άρθρα 39 και 40 Ν.4172/2013) το εισόδημα από ακίνητη περιουσία ιδίως για τις ανάγκες υποβολής της δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, θεωρείται σε κάθε περίπτωση έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Κατά συνέπεια, 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 η' του άρθρου 23 του ίδιου νόμου.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο υπολογισμός και η αναγραφή του εσόδου από ιδιοχρησιμοποίηση και της δαπάνης αντίστοιχα στα βιβλία των επιχειρήσεων είναι υποχρεωτική και όχι δυννητική.

Επίσης σύμφωνα με την παρ.2 άρθρου 47 Ν.4172/2013, όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Κατόπιν των ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι η ελεγχόμενη εταιρεία θα έπρεπε, για τον ορθό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του φορολογικού έτους 2015 να διενεργήσει εγγραφή εσόδου από ιδιοχρησιμοποίηση στα τηρούμενα λογιστικά της αρχεία **τουλάχιστον σε ποσοστό 3% επί της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων**, ώστε να φορολογηθεί για το έσοδο αυτό.

Κατόπιν των ανωτέρω και επειδή η ελεγχόμενη εταιρεία δεν διενήργησε εγγραφή εσόδου από ιδιοχρησιμοποίηση στα τηρούμενα λογιστικά της αρχεία, αλλά ούτε και προέβη στην αναμόρφωση κάποιου ποσού στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015, το ποσό που αντιστοιχεί στο 3% επί της αντικειμενικής αξίας των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων της ήτοι **7.597,54€**, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης και προστίθεται στις λογιστικές διαφορές του φορολογικού έτους 2015.»

Φορολογικό έτος 01/01/2016-31/12/2016

«Η ελεγχόμενη εταιρεία με σύμφωνα με την υπ' αριθμ./2017 δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) και την υπ' αριθμ./2017 δήλωση ΕΝ.Φ.Ι.Α, κατείχε στην κυριότητά της ένα οικόπεδο (αγροτεμάχιο εμβαδού 5.250 τ.μ.), και ένα ανεγειρόμενο επί του οικοπέδου αυτού κτίσμα 2.769,84 τ.μ, Σύμφωνα με τα έντυπα ΑΑ-ΓΗΣ και Κ3, για το φορολογικό έτος 2016 η αντικειμενική αξία του εν λόγω οικοπέδου ανέρχεται σε 84.373,26€, ενώ η αντικειμενική αξία του ανεγειρόμενου κτίσματος σε 1.136.624,38€. (168.878,08+967.746,30).

Η συνολική αντικειμενική αξία των ακινήτων αυτών τα οποία και ιδιοχρησιμοποιούνται από την ελεγχόμενη για την άσκηση των δραστηριοτήτων της, ανέρχεται σε 1.220.997,64€, ως κάτωθι:

Ακίνητο	Αντικειμενική Αξία	3% τεκμαρτό μίσθωμα	Αναμόρφωση στη δήλωση ΦΕ	Λογιστική Διαφορά Ελέγχου
Αγροτεμάχιο θέση	84.373,26	2.531,20	ΟΧΙ	2.531,20
Κτίσμα 460 τ.μ.	168.878,08	5.066,34	ΟΧΙ	5.066,34
Κτίσμα 2.309,84 τ.μ.	967.746,30	29.032,39	ΟΧΙ	29.032,39
Σύνολα	1.220.997,64	36.629,93		36.629,93

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1069/23.3.2015 «Φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Κ.Φ.Ε. (άρθρα 39 και 40 Ν.4172/2013) το εισόδημα από ακίνητη περιουσία ιδίως για τις ανάγκες υποβολής της δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, θεωρείται σε κάθε περίπτωση έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Κατά συνέπεια, 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 η' του άρθρου 23 του ίδιου νόμου.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο υπολογισμός και η αναγραφή του εσόδου από ιδιοχρησιμοποίηση και της δαπάνης αντίστοιχα στα βιβλία των επιχειρήσεων **είναι υποχρεωτική και όχι δυνητική**.

Επίσης σύμφωνα με την παρ.2 άρθρου 47 Ν.4172/2013, όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Κατόπιν των ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι η ελεγχόμενη εταιρεία θα έπρεπε, για τον ορθό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων του φορολογικού έτους 2016 να διενεργήσει εγγραφή εσόδου από ιδιοχρησιμοποίηση στα τηρούμενα λογιστικά της αρχεία **τουλάχιστον σε ποσοστό 3% επί της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων**, ώστε να φορολογηθεί για το έσοδο αυτό.

Κατόπιν των ανωτέρω και επειδή η ελεγχόμενη εταιρεία δεν διενήργησε εγγραφή εσόδου από ιδιοχρησιμοποίηση στα τηρούμενα λογιστικά της αρχεία, αλλά ούτε και προέβη στην αναμόρφωση κάποιου ποσού στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016, το ποσό που αντιστοιχεί στο 3% επί της αντικειμενικής αξίας των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων της ήτοι **36.629,93€**, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης και προστίθεται στις λογιστικές διαφορές του φορολογικού έτους 2016.».

Επειδή η ελεγκτική αρχή, στην εισήγηση απόψεων της αναφέρει ότι, για να έχει το εν λόγω ποσό αδιάφορο φορολογικό αποτέλεσμα όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία, θα έπρεπε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013, να διενεργηθεί λογιστική εγγραφή στα τηρούμενα από την ελεγχόμενη βιβλία απεικόνισης συναλλαγών, (χρέωσης εξόδου με ταυτόχρονη πίστωση εσόδου), κάτι που δεν έγινε, τουλάχιστον σε ποσοστό 3% επί της αντικειμενικής αξίας των ιδιοχρησιμοποιούμενων από αυτή ακινήτων.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1069/23.3.2015** το εισόδημα που τεκμαίρεται από ιδιοχρησιμοποίηση υπόκειται σε φορολογία στο όνομα του νομικού προσώπου, ενώ εκπίπτει το τεκμαρτό μίσθωμα κατά το μέτρο που δεν υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Το αποτέλεσμα του ανωτέρω χειρισμού στην περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης γης ή ακινήτου είναι φορολογικά αδιάφορο για τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Συνεπώς, η εμφάνιση του συγκεκριμένου εισοδήματος στα έσοδα και στα έξοδα δεν επηρεάζει το λογιστικό ούτε και το φορολογικό αποτέλεσμα.

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

Επειδή επιπρόσθετα, στην ανωτέρω απόφαση του **ΣΛΟΤ 1239/2016** αναφέρεται ότι η καταγραφή των σχετικών ποσών στα διάφορα φορολογικά έντυπα (Ε1, Ε3, κλπ.), τα οποία συνιστούν μέρος των

λογιστικών αρχείων κατά το Ν. 4308/2014 είναι ένας κατάλληλος τρόπος παρακολούθησης δεδομένου ότι διασφαλίζει απολύτως τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Συμπερασματικά λοιπόν, βάσει της γνωμοδότησης του ΣΛΟΤ δεν είναι υποχρεωτική η καταχώρηση των τεκμαρτών εισοδημάτων και δαπανών στα βιβλία της εταιρείας.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν είχε καταχωρήσει είτε στα βιβλία της, είτε σε οποιοδήποτε άλλο πληροφοριακό, για την φορολογική αρχή, στοιχείο (π.χ. έντυπο Ε1, Ε3, Ν κλπ) το συνολικό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση καθώς και την αντίστοιχη τεκμαρτή δαπάνη του μισθώματος.

Επειδή η τιθέμενη στο άρθρο 22 παρ. β του Ν. 4172/2013 προϋπόθεση της καταχώρησης της δαπάνης στα τηρούμενα βιβλία προκειμένου αυτή να αναγνωριστεί, αφορά **πραγματικές** και όχι **τεκμαρτές δαπάνες**.

Επειδή η παράλειψη αυτή συνιστά παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας που επισύρει αυτοτελές πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν. 4174/13. Ως εκ τούτου, ως προς τις εν λόγω λογιστικές διαφορές ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας **γίνεται δεκτός** (σχετ. και η υπ' αριθμ.1200/2019 Απόφαση της Υπηρεσίας μας).

Επειδή ως προς τις λοιπές φορολογίες, ΦΠΑ, ΚΝΤΧ και παραβάσεων Κ.Φ.Α.Σ & ΕΛΠ, η προσφεύγουσα εταιρεία προβάλλει τους κάτωθι ισχυρισμούς:

-Ως προς το ΦΠΑ, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται αφενός ότι τα ποσά των αρνητικών υπολοίπων ταμείου και των χρωστικών εγγραφών του ταμείου με πίστωση του λογαριασμού 50 «ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ» δεν υπάγονται σε ΦΠΑ σύμφωνα με το Ν.2859/2000 και αφετέρου δεδομένου ότι δεν υφίσταται ανακρίβεια ή ανεπάρκεια των λογιστικών βιβλίων ώστε να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του ν.2859/2000, δεν προβλέπεται προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων.

Ωστόσο σύμφωνα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ.2 της ΠΟΛ. 1027/2005, «Οδηγίες για την εφαρμογή ορισμένων διατάξεων του Ν.3296/2004 «Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις (Αρ.Πρ. 1018145/1103/ΔΕ-Α')» ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: « οι προκύπτουσες από τον έλεγχο ταμείου και αξιογράφων αρνητικές ή θετικές διαφορές, πέραν των λοιπών συνεπειών και ανεξάρτητα από την προέλευσή τους, προστίθενται σε κάθε περίπτωση στα καθαρά κέρδη της ελεγχόμενης επιχείρησης, θεωρούμενες ουσιαστικά ως λογιστικές διαφορές και παράλληλα οι διαφορές αυτές προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, προκειμένου αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό του ΦΠΑ και κάθε άλλου φόρου, τέλους ή εισφοράς στις λοιπές φορολογίες». Κατόπιν αυτού και λαμβάνοντας υπόψη ότι η προσφεύγουσα εταιρεία διενεργεί πράξεις υποκείμενες στο ΦΠΑ και επιπλέον δεν ανήκει σε κάποια κατηγορία απαλλαγής, κατά την πώληση των εμπορευμάτων της, από τον εν λόγω φόρο, βάσει των διατάξεων των άρθρων 24, 25 και 26 ή στις ειδικές απαλλαγές του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ του Ν.2859/2000, ορθώς ο έλεγχος προσέθεσε τα ποσά των 600.000,00€ και 738.854,00€ στα ακαθάριστα έσοδα.

Περαιτέρω από τον έλεγχο κρίθηκε ότι τα εν λόγω ποσά αφορούν σε πωλήσεις εμπορευμάτων για τις οποίες δεν εκδόθηκαν τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία (απόκρυψη εισοδημάτων με αποτέλεσμα για την εν λόγω αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη να μην έχει αποδοθεί και ο αναλογούν ΦΠΑ.

Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε και κατά το ενδικοφανές στάδιο προσκόμισε στοιχεία που να αιτιολογούν τις συγκεκριμένες λογιστικές εγγραφές καθώς και την εσφαλμένη λογιστική απεικόνιση του λογαριασμού του ταμείου, οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

-Ως προς τον ΚΝΤΧ η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι, κακώς επιβλήθηκαν χαρτόσημα στα ποσά των 113.315,00€ έτους 2014 και 152.985,00€ έτους 2016, διότι αυτά τα ποσά είχαν δοθεί από τους μετόχους με σκοπό τη μελλοντική αύξηση μετοχικού κεφαλαίου (σχετικό το από 30/05/2007 Πρακτικό του Δ.Σ.) η οποία τελικά δεν έγινε (σχετικό το από 30.06.2013 πρακτικό της Γενικής Συνέλευσης) και επιστράφηκαν σε αυτούς.

Ωστόσο, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αναλυτικά παρατίθενται όπως προκύπτει από στην οικεία έκθεση ελέγχου, ως προς την υποχρέωση τελών χαρτοσήμου για τις υπό κρίση χρηματικές καταβολές κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

-Ως προς τα πρόστιμα ΚΦΑΣ & ΕΛΠ η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι κακώς επιβλήθηκαν τα πρόστιμα των άρθρων 54 και 55 και 58 και 59 του Ν.4174/2013, ότι αυτά επιβάλλονται μόνο κατόπιν ελέγχου και ότι έγινε σώρευση προστίμων για την ίδια παράβαση, κάτι που απαγορεύεται σύμφωνα με το άρθρο 62 παρ. 6 του Ν.4174/2013, οπότε το δημόσιο δεν νομιμοποιείται να εισπράττει φόρο και πρόστιμο για την ίδια αιτία, οπότε οι προσβαλλόμενες πράξεις θα πρέπει να ακυρωθούν.

Ωστόσο στην οικεία έκθεση ελέγχου αναλύονται οι σχετικές διατάξεις αλλά και τα πραγματικά δεδομένα βάσει των οποίων επιβλήθηκαν οι συγκεκριμένες κυρώσεις, οι οποίες σε κάθε περίπτωση διαφοροποιούνται από τις διαφορές φόρου και πρόσθετων φόρων λόγω ανακρίβειας που καταλογίσθηκαν με τις οριστικές πράξεις διρθωτικού προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και φπα. Συνεπώς σε καμία από τις εκδοθείσες οριστικές πράξεις φόρων και προστίμων που αφορούν την προσφεύγουσα δεν έγινε σώρευση προστίμων για την ίδια παράβαση αλλά για κάθε εξεταζόμενο φορολογικό έτος επιβλήθηκαν οι φόροι και τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, με την παρούσα Απόφαση, γίνονται δεκτοί μόνο οι ισχυρισμοί που προβάλλονται σχετικά με τις λογιστικές διαφορές που αφορούν την ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων και οι λογιστικές διαφορές στην φορολογία εισοδήματος, ανά έτος έχουν ως εξής :

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	<u>2014</u>	<u>2015</u>	<u>2016</u>
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	<u>01/01/2014-31/12/2014</u>	<u>01/01/2015-31/12/2015</u>	<u>01/01/2016-31/12/2016</u>
Σύνολον λογιστικών διαφορών ελέγχου	1.149.029,70	1.170.255,32	849.444,00
Μείον: Διαφορές από Ιδιοχρησιμοποίηση Ακινήτων	7.597,54	7.597,54	36.629,93

Σύνολον λογιστικών διαφορών Βάσει ΔΕΔ	1.141.432,16	1.162.657,78	812.814,07
---------------------------------------	--------------	--------------	------------

ενώ ως προς τις λοιπές φορολογίες, οι διαπιστώσεις των οικείων εκθέσεων ελέγχου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **24/01/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, ως εξής:

α) την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) :

-Της **υπ' αριθ./2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,

-Της **υπ' αρ./2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015,

-Της **υπ' αρ./2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016,

β) την απόρριψη αυτής και την επικύρωση των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.):

-Της **υπ' αρ./2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) της φορολογικής περιόδου από 01.01.2014 – 31.12.2014 ,

-Της **υπ' αρ./2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)/επιβολής προστίμου από 01.01.2015 – 31.12.2015,

-Της **υπ' αρ./2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)/επιβολής προστίμου από 01.01.2016 – 31.12.2016,

-Της **υπ' αρ./2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 54 ν. 4174/2013) φορολογικού έτους 2014 (διαχείριση από 01.01.2014 – 31.12.2014),

-Της **υπ' αρ./2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 54 ν. 4174/2013) φορολογικού έτους 2015 (διαχείριση από 01.01.2015 – 31.12.2015),

-Της **υπ' αρ./2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου (άρθρου 54 ν. 4174/2013) φορολογικού έτους 2016 (διαχείριση από 01.01.2016 – 31.12.2016),

- Της **υπ' αρ./2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 (άρθρο 55 παρ. 2 ν. 4174/2013) της φορολογικής περιόδου από 01.01.2014 – 31.12.2014,

-Της **υπ' αρ./2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 (άρθρο 55 παρ. 2 ν. 4174/2013) της φορολογικής περιόδου από 01.01.2015 – 31.12.2015,

- Της υπ' αρ./2018 οριστικής πράξης προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του φορολογικού έτους 2014,
- Της υπ' αρ./2018 οριστικής πράξης προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου του φορολογικού έτους 2016,
- Της υπ' αρ./2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου (άρθρον 54 παρ. 2 ν. 4174/2013) του φορολογικού έτους 2018,
- Της υπ' αρ./2018 οριστικής πράξης προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα του φορολογικού έτους 2016,
- Της υπ' αρ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου για αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων κ.λπ. στα εισοδήματα εργοληπτών κατασκευής τεχνικών έργων του φορολογικού έτους 2016,

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

Φορολογικό έτος 2014

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογικά κέρδη χρήσης	39.426,10	39.426,10	39.426,10	0,00
Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	0,00	1.149.029,70	1.141.432,16	1.141.432,16
Κέρδη μετά την φορολογική αναμόρφωση	39.426,10	1.188.455,80	1.180.858,26	1.141.432,16
Φορολογητέα κέρδη	39.426,10	1.188.455,80	1.180.858,26	1.141.432,16
Φόρος που αναλογεί 26%	10.250,79	308.998,51	307.023,15	296.772,36
Υπόλοιπο φορολογικής υποχρέωσης	10.250,79	308.998,51	307.023,15	296.772,36
Μείον: Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση	8.501,82	8.501,82	8.501,82	0,00
Πλέον : Προκαταβολή φόρου τρέχοντος έτους	1.748,97	1.748,97	1.748,97	0,00
Πλέον : Τέλος επιτηδεύματος	3.050,00	3.050,00	3.050,00	0,00
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	6.547,94	305.295,66	303.320,30	296.772,36
Πλέον : Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ΚΦΔ	0,00	149.373,86	148.386,18	148.386,18
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	6.547,94	454.669,52	451.706,48	445.158,54

ΦΠΑ

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(1)-(2)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΩΩΝ	9.489.716,96	10.241.472,60	10.241.472,60	751.755,64
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΩΩΝ	8.163.267,65	8.163.267,65	8.163.267,65	0,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΩΝ	1.349.085,51	1.456.962,44	1.456.962,44	107.876,93
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΩΝ	1.364.040,83	1.364.040,83	1.364.040,83	0,00

ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		14.955,32	14.955,32	14.955,32	0,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		0,00	107.876,93	107.876,93	107.876,93
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58/58Α Κ.Φ.Δ.			53.558,63	53.558,63	53.558,63
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		0,00	161.435,56	161.435,56	161.435,56
Υπόλοιπο φόρου	ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	14.955,32	14.955,32	14.955,32	0,00
	ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	0,00	0,00	0,00	0,00

(ως η υπ' αριθμ...../2018 οριστική πράξη)

ΚΦΑΣ

Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013 ποσού **2.500,00** ευρώ, λόγω μη συμμόρφωσης με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. και των άρθρων 2 και 4 του ν.4093/2012 (σχετική η υπ' αρ./2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου)

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 (άρθρο 55 παρ.1 στ και παρ. 2α ν. 4174/2013) πρόστιμο ποσού **187.938,91** ευρώ, λόγω μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης παραστατικών στοιχείων αξίας άνω των 5.000 ευρώ (σχετική η υπ' αρ./2018 οριστική πράξη επιβολής)

ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ

Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου	113.315,00
Χαρτόσημο	1.133,15
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	226,63
Πρόσθετο τέλος χαρτοσήμου άρθρο 58 ΚΦΔ	566,58
Πρόσθετο τέλος ΟΓΑ χαρτοσήμου άρθρο 58 ΚΦΔ	113,32
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.039,67

(ως η υπ' αρ./2018 οριστική πράξη προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου)

Φορολογικό έτος 2015

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογικά κέρδη χρήσης	60.709,41	60.709,41	60.709,41	0,00
Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	0,00	1.170.255,32	1.162.657,78	1.162.657,78
Κέρδη μετά την φορολογική αναμόρφωση	60.709,41	1.230.964,73	1.223.367,19	1.162.657,78
Φορολογητέα κέρδη	60.709,41	1.230.964,73	1.223.367,19	1.162.657,78
Φόρος που αναλογεί 29%	17.605,73	356.979,77	354.776,49	337.170,76
Υπόλοιπο φορολογικής υποχρέωσης	17.605,73	356.979,77	354.776,49	337.170,76
Μείον: Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε	5.598,49	5.598,49	5.598,49	

Μείον: Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση	1.259,05	1.259,05	1.259,05	0,00
Πλέον : Προκαταβολή φόρου τρέχοντος έτους	10.748,19	10.748,19	10.748,19	0,00
Πλέον : Τέλος επιτηδεύματος	3.800,00	3.800,00	3.800,00	0,00
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	25.296,38	364.670,42	362.467,14	337.170,76
Πλέον : Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ΚΦΔ	0,00	169.687,02	168.585,38	168.585,38
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	25.296,38	534.357,44	531.052,51	505.756,13

ΦΠΑ

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(1)-(2)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΩΝ	11.567.703,68	12.341.286,32	12.341.286,32	773.582,64
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΩΝ	9.864.436,38	9.864.436,38	9.864.436,38	0,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΝ	1.881.904,24	2.009.546,93	2.009.546,93	127.642,69
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ	1.887.915,95	1.887.915,95	1.887.915,95	0,00
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	6.011,71	5.836,62	5.836,62	-175,09
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	0,00	127.467,60	127.467,60	127.467,60
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58/58Α Κ.Φ.Δ.		58.614,82	58.614,82	58.614,82
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00	186.082,42	186.082,42	186.082,42
Υπόλοιπο φόρου	ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	6.011,71	5.836,62	-175,09
	ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	0,00	0,00	0,00

(ως η υπ' αριθμ...../2018)

ΕΛΠ

Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013 ποσού **2.500,00** ευρώ, λόγω μη συμμόρφωσης με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ και του άρθρου 3 και 5 του ν.4308/2014 (μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος-μη τήρηση λογαριασμού κίνησης εμπορευμάτων -**σχετική η υπ' αρ./2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου)

Πρόστιμο άρθρου 7 παρ. 3 & 5 ν. 4337/2015 (άρθρο 55 παρ.1 στ και παρ. 2α ν. 4174/2013) ποσού **155.448,06** ευρώ, λόγω μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης παραστατικών στοιχείων αξίας άνω των 5.000 ευρώ (**σχετική η υπ' αρ./2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου)

Φορολογικό έτος 2016

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογικά κέρδη χρήσης	89.920,30	89.920,30	89.920,30	0,00
Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	0,00	849.444,00	812.814,07	812.814,07

Κέρδη μετά την φορολογική αναμόρφωση	89.920,30	939.364,30	902.734,37	812.814,07
Φορολογητέα κέρδη	89.920,30	939.364,30	902.734,37	812.814,07
Φόρος που αναλογεί 29%	26.076,89	272.415,65	261.792,97	235.716,08
Υπόλοιπο φορολογικής υποχρέωσης	26.076,89	272.415,65	261.792,97	235.716,08
Μείον: Φόρος που προκαταβλήθηκε	10.748,19	10.748,19	10.748,19	
Μείον: Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε	5.937,77	5.937,77	5.937,77	
Μείον: Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση	1.002,77	1.002,77	1.002,77	0,00
Πλέον : Προκαταβολή φόρου τρέχοντος έτους	19.136,35	19.136,35	19.136,35	0,00
Πλέον : Τέλος επιτηδεύματος	4.200,00	4.200,00	4.200,00	0,00
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	31.724,51	278.063,27	267.440,59	235.716,08
Πλέον : Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ΚΦΔ	0,00	123.169,38	117.858,04	117.858,04
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	31.724,51	401.232,65	385.298,63	353.574,12

ΦΠΑ

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(1)-(2)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΩΝ	13.799.357,90	13.799.357,90	13.799.357,90	0,00
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΩΝ	11.970.854,27	11.970.854,27	11.970.854,27	0,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΩΝ	2.496.001,48	2.496.001,48	2.496.001,48	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ	2.570.134,71	2.569.959,62	2.569.959,62	-175,09
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	74.133,23	74.133,23	74.133,23	0,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	0,00	175,09	175,09	175,09
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58/58Α Κ.Φ.Δ.		87,55	87,55	87,55
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00	262,64	262,64	262,64
Υπόλοιπο φόρου	ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	74.133,23	74.133,23	0,00
	ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	0,00	0,00	0,00

(Ως η υπ' αριθμ...../2018 οριστική πράξη)

ΕΛΠ

Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013, **2.500,00** ευρώ, λόγω μη συμμόρφωσης με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ και του άρθρου 3 και 5 του ν.4308/2014 (μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος-μη τήρηση λογαριασμού κίνησης εμπορευμάτων -σχετική η υπ' αρ./2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου)

ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ

Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου	152.985,00
Χαρτόσημο	1.529,85
ΟΓΑ Χαρτοσήμου	305,97
Πρόσθετο τέλος χαρτοσήμου άρθρο 58 ΚΦΔ	764,93
Πρόσθετο τέλος ΟΓΑ χαρτοσήμου άρθρο 58 ΚΦΔ	152,99

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.753,73
-------------------------------------	-----------------

(Ως η υπ' αριθμ...../2018 οριστική πράξη)

ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ ΦΟΡΟΙ

Φόρος στα εισοδήματα από μερίσματα

Εισόδημα από διανομή κερδών χρήσης	88.368,10
Φόρος	13.255,22
Πρόστιμο άρθρου 59 ΚΦΔ	6.627,61
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	19.882,83

(ως η υπ' αρ./2018 οριστική πράξη)

Φόρος για αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων

Διαφορά Εισοδημάτων εργοληπτών	101.500,00
Φόρος	3.045,00
Πρόστιμο άρθρου 59 ΚΦΔ	1.522,50
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.567,50

(ως η υπ' αριθμ. υπ' αρ./2018 οριστική πράξη)

Φορολογικό έτος 2018

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ.1δ και 2δ του ν. 4174/2013) ποσού **500,00** ευρώ, λόγω μη προσκόμισης του αρχείου τήρησης του λογαριασμού 94 (βιβλίο αποθήκης-κίνησης εμπορευμάτων) καθώς και τα δικαιολογητικά ταμειακών εγγραφών των φορολογικών ετών 2015-2016,(σχετική η υπ' αρ./2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου)

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .