



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 18 / 07 / 2019

Αριθμός Απόφασης **2322**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
- γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»
- ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

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

4. Την από 20/03/2019 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», με διακριτικό τίτλο «.....» και ΑΦΜ:, που εδρεύει στον, επί της οδού αρ., τ.κ, κατά της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, καθώς και την από 14/02/2019 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, της ίδιας υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **20/03/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης της επιχείρησης «.....», με διακριτικό τίτλο «.....» και **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε στις **20/02/2019**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθμ./.../...../2018 **εντολή ελέγχου** του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ. ΕΠ, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2014, από τον ελεγκτή της ίδιας υπηρεσίας, ο οποίος συνέταξε την από 14/12/2018 **έκθεση μερικού ελέγχου** Φορολογίας **Εισοδήματος** (η οποία θεωρήθηκε από τον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ στις **14/02/2019**), από την οποία προκύπτουν τα ακόλουθα:

Στα δηλωθέντα αποτελέσματα, προστέθηκαν **λογιστικές διαφορές** οι οποίες ανήλθαν συνολικά στο ποσό των **33.388.010,29€**,

Ακολούθως, ο προϊστάμενος της ίδιας υπηρεσίας, εξέδωσε σε βάρος της προσφεύγουσας την προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Εισοδήματος**, για το φορολογικό έτος **2014**, με την οποία με μείωσε τις φορολογικές ζημιές με το ως άνω ποσό λογιστικών διαφορών, οι οποίες διαμορφώθηκαν στο ποσό των **537.811.356,38€**, καταλόγισε δε, συμπληρωματικό φόρο εισοδήματος λόγω ιδιόχρησης, ποσού **35,33€**, πλέον προστίμου λόγω ανακρίβειας της δήλωσης (άρθρου 58 ΚΦΔ) ποσού **10,00€**, και συνολικά το ποσό των **45,93€**.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** της ανωτέρω πράξης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

1. Αντίθετος στο νόμο και το Σύνταγμα ο ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013
2. Έλλειψη νόμιμης και ειδικής αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου, ως προς το τεκμαρτό μίσθωμα της παρ. 2 του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε
3. Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης

1. Ως προς την αντισυνταγματικότητα του άρθρου 63 του ν. 4174/2013

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η επιβολή από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών φόρου στο φορολογούμενο, που προκύπτει με την απόφασή της επί της ενδικοφανούς προσφυγής, υπερβαίνει τα όρια των εξουσιών της και αντίκειται στις υπερνομοθετικές ισχύος συνταγματικές διατάξεις (Άρθρα 78§1 και 4§§1,5), αλλά και τον σκοπό του νομοθέτη σε σχέση με το άρθρο 63 ν. 4174/2013, και ως εκ τούτου είναι άκυρη ως αντισυνταγματική.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 63 του ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζονται τα ακόλουθα:

«1) Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του,... 5) Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης **εκδίδει απόφαση**, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση,... 6) Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά

ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού,...

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται και ισχύουν όπως έχουν δημοσιευθεί στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης, ενώ μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί Δικαστική Απόφαση η οποία να κρίνει αντισυνταγματική την εν λόγω διάταξη,

Επειδή σε κάθε περίπτωση, η διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας ενώ ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

2. Ως προς την φερόμενη έλλειψη νόμιμης και ειδικής αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου ως προς το τεκμαρτό μίσθωμα της παρ. 2 του άρθρου 39 του ΚΦΕ

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή αναιτιολογήτως απέρριψε τους ισχυρισμούς της σχετικά με το τεκμαρτό μίσθωμα της παρ. 2 άρθρου 39 του ν. 4174/2013 για την ιδιόχρηση ακινήτων και παρέθεσε ως αιτιολογία αόριστες αξιολογικές κρίσεις και ερμήνευσε τις διατάξεις του νόμου κατά το δοκούν. Συγκεκριμένα, ισχυρίστηκε αορίστως και αναιτιολογήτως ότι δεν προέβη σε καμία εγγραφή εσόδου, και επομένως ορθώς προσαυξήθηκαν τα ακαθάριστα έσοδα με το τεκμαρτό μίσθωμα και προστέθηκαν στις λογιστικές διαφορές, ούτε αναγνώρισε την εκπιπτόμενη δαπάνη, αφού δεν είχε προβεί σε εγγραφή του εξόδου.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου (σελ. 23 και επόμ.) προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατά το φορολογικό έτος 2014, διέθετε εγκαταστάσεις, για τις οποίες υπολογίστηκε από τον έλεγχο η αντικειμενική αξία τους, καθώς και το αντίστοιχο τεκμαρτό μίσθωμα ιδιόχρησης ως κατωτέρω:

α/α	Ακίνητο	Αντικειμενική Αξία	Τεκμαρτό μίσθωμα ιδιόχρησης
1	Βιομηχανικό κτίριο 22.075,47 m ² επί οικοπέδου 88.575,59 m ² στο	6.772.784,65€	203.183,54€
2	Βιομηχανικό κτίριο 67.779,42 m ² επί δύο όμορων γηπέδων 19.430,00 m ² και 137.739,00 m ² στη	81.263.042,14€	2.437.891,26€
3	Βιομηχανικό κτίριο 19.703,03 m ² επί οικοπέδου 2.600,00 στρεμμάτων στο .	255.449.112,93€	7.663.473,39€
4	Βοηθητικά κτίσματα 221,59 m ² επί δέκα όμορων οικοπέδων συνολικής επιφάνειας 13.400,00 m ² , στο	1.973.707,55€	59.211,23€
5	Βιομηχανικό κτίριο 15.373,22 m ² σε οικόπεδο 39.969,98 m ² στη	4.363.635,20€	130.909,06€
6	Βιομηχανικό κτίριο 31.625,25 m ² επί πέντε όμορων γηπέδων 451.589,00 m ² στην	20.314.228,09€	609.426,84€
Σ ύ ν ο λ ο		370.136.510,56€	11.104.095,32€

Το ανωτέρω ποσό των **11.104.095,32€** που αφορά το τεκμαρτό εισόδημα από ιδιόχρηση των ακινήτων της προσφεύγουσας και ανέρχεται σε 3% επί της αντικειμενικής τους αξίας, δεδομένου ότι ο υπολογισμός και η αναγραφή του εσόδου από ιδιοχρησιμοποίηση και της αντίστοιχης δαπάνης στα βιβλία της είναι υποχρεωτική και όχι δυνητική (ΠΟΛ. 1069/2015), πρόσθεσε το έσοδο στις λογιστικές διαφορές ελέγχου, καθόσον δεν είχε διενεργήσει στα βιβλία της καμία εγγραφή εσόδου. Επιπλέον, δεν αναγνώρισε το αντίστοιχο έξοδο καθόσον δεν είχε καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της, (περίπτωση γ' του άρθρου 22 του ν. 4172/2013).

Επειδή στο άρθρο 39 του ν. 4172/2013 (Α' 170), 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 απαλλάσσεται από το φόρο,...

Επειδή στο άρθρο 22 του ν. 4172/2013 (Α' 170), 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 του ν. 4172/2013 (Α' 170), 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 1113/2015 Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

«**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 4§5 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

«Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.»

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 στο **ΣΛΟΤ** τέθηκαν τα κατωτέρω ερωτήματα:

Αν 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»,

Το οποίο απάντησε με το υπ' αριθμ./2015 έγγραφο όπου αναφέρονται 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) διευκρινίστηκαν 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 βιομηχανοστασιών, ξενοδοχείων, κλπ., ενώ ειδικά για την περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης εκπίπτει, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των παραπάνω νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, το τεκμαρτό μίσθωμα κατά το μέτρο που δεν υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης η' του άρθρου 23 του ίδιου νόμου. Το αποτέλεσμα του ανωτέρω χειρισμού στην περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης γης ή ακινήτου είναι φορολογικά αδιάφορο για τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες»

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 σκοπία, 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) «δύνανται 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 προσauξανουν αντίστοιχα τα σχετικά έσοδα και έξοδα.»

Επειδή στο έγγραφο της Διοίκησης «**ΔΕΑΦ Α 1021369 ΕΞ 2017** Φορολογική μεταχείριση τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιόχρηση» αναφέρεται 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** (Α' 170), 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, με την **ΠΟΛ.1069/23.3.2015** διευκρινίστηκε ότι το τεκμαιρόμενο εισόδημα 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 σκοπία, τα τεκμαρτά έσοδα και έξοδα από ιδιόχρηση 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 αναγνωρισθεί, 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 (περί ανακριβούς υποβολής δήλωσης), ως προς τα πληροφοριακά στοιχεία και σε καμία περίπτωση δεν επηρεάζει το φορολογικό αποτέλεσμα.

Ως εκ τούτου, **πρέπει να γίνει δεκτός** ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως προς την προσβαλλόμενη λογιστική διαφορά του τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιοχρηση ακινήτων,

Κατόπιν αυτών, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της παρούσας.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της **20/03/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», με διακριτικό τίτλο «.....» και **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στον, επί της οδού αρ., Τ.Κ, και την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Εισοδήματος**, φορολογικού έτους **2014**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ

Φορολογητέα αποτελέσματα με βάση την παρούσα απόφαση

Κατόπιν αυτών οι συνολικά καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές επαναπροσδιορίζονται ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος		2014
Φορολογική ζημιά χρήσης		-71.243.596,59€
Πλέον: Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης		41.093.523,78€
Πλέον: Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	33.388.010,29€	
Μείον: Διαγραφείσες λογιστικές διαφορές βάσει παρούσας	11.104.095,32€	22.283.914,97€
Σύνολο		-7.866.157,84€
Πλέον: ζημιές προηγούμενων χρήσεων		-541.049.293,86€
Συνολική ζημιά που αναγνωρίζεται με βάση την παρούσα απόφαση		-548.915.451,70€

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

Φορολογικό έτος 2014	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική φορ. Υποχρέωση
Φορολογητέα κέρδη	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
Φόρος που αναλογεί	0,00€	0,00€	0,00€	0,00€
Μείον: Παρακρατηθέντες - προκαταβληθέντες φόροι	35,33€	0,00€	0,00€	-35,33€
Πλέον: τέλος επιτηδεύματος	1.733,33€	1.733,33€	1.733,33€	0,00€
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου	1.698,00€	1.733,33€	1.733,33€	35,33€
Πρόστιμο βάσει άρθρου 58 ΚΦΔ 30%		10,60€	10,60€	10,60€
Σύνολο για βεβαίωση	1.698,00€	1.743,93€	1.743,93€	45,93€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
α/α**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.