



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604576

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 29-11-2019

Αριθμός Απόφασης:3244

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α'69).

γ. Του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

2.Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/01-07-2019 ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», -με ΑΦΜ, που εδρεύει στοΔήμου Αγίου Νικολάου, κατά των κάτωθι περιγραφομένων πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου :

1)Της με αρ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 -31/12/2013 (κοινοποίηση 31-5-2019)

2)Της με αρ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2014 -31/12/2014 (κοινοποίηση 31-5-2019)

- 3)Της με αρ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2015 -31/12/2015 (κοινοποίηση 31-5-2019)
- 4)Της με/2019 οριστική πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 -31/12/2013 (κοινοποίηση 31-5-2019)
- 5)Της με αρ./2019 οριστική διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για το φορολογικό 01/01/2014 -31/12/2014 (κοινοποίηση 31-5-2019)
- 6)Της με αρ./2019 οριστική διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για το φορολογικό 01/01/2015 -31/12/2015 (κοινοποίηση 31-5-2019)
- 7)Της με αρ./2019 πράξη επιβολής προστίμου για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 - 31/12/2013 (κοινοποίηση 31-5-2019)
- 8)Της με αρ./2019 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 -31/12/2013 (κοινοποίηση 31-5-2019)
- 9)Της με αρ./2019 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος φορολογικό έτος 2014 (κοινοποίηση 31-5-2019)
- 10)Της με αρ./2019 πράξη επιβολής προστίμου εισοδήματος φορολογικό έτος 2015 (κοινοποίηση 31-5-2019)
- 11)Της με αρ./2019 πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ για την διαχειριστική περίοδο 1/1/2013 έως 31-12-2013 (κοινοποίηση 31-5-2019) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω περιγραφόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου και την από 29-05-2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ΚΦΑΣ-ΕΛΠ-ΚΦΔ .
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/01-07-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του ως Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», - με ΑΦΜ, 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 με αρ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος 2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 - 31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, δεν προέκυψε φόρος για καταβολή παρά μειώθηκε το φορολογητέο αποτέλεσμα-ζημιά της χρήσης στο ποσό των 258.513,22 €.
- 2) Με την με αρ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2014 -31/12/2014, δεν προέκυψε φόρος για καταβολή παρά μειώθηκε το φορολογητέο αποτέλεσμα-ζημιά της χρήσης στο ποσό των 132.529,15 €.

3) Με την με αρ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος 2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2015 - 31/12/2015, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου 8.781,41, πλέον 4.390,71 € πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν.4174/2013, ήτοι συνολικό ποσό 13.172,00 €.

4) Με την με αρ/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ 2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 -31/12/2013, δεν προέκυψε φόρος για καταβολή παρά μειώθηκε το ποσό για έκπτωση της χρήσης στο ποσό των 2.023,44 €.

5) Με την με αρ./2019 οριστική διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ 2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου για το φορολογικό 01/01/2014 -31/12/2014 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου 2.391,86 €, πλέον 717,57 € ε πρόστιμο του άρθρου 58/58Α του Ν.4174/2013.

6) Με την με αρ./2019 οριστική διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ 2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου για το φορολογικό 01/01/2015 -31/12/2015 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου 5.372,27 €, πλέον 1.892,92 € πρόστιμο του άρθρου 58/58Α του Ν.4174/2013.

7) Με την με αρ./2019 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ 2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 -31/12/2013 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015, συνολικού ποσού 300,00 €, λόγω μη καταχώρησης εσόδου στα τηρούμενα βιβλία κατά παράβαση του ΚΦΑΣ.

8)Της με αρ./2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4174/2013 2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2013 -31/12/2013 , της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα συνολικό πρόστιμο 300,00 €, διότι υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος με ανακριβές περιεχόμενο κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 62 παρ. 5 του Ν.2238/1994, και με βάση το φύλλο που εκδόθηκε δεν προκύπτει διαφορά φόρου για καταβολή

9) Με την με αρ./2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 Ν.4174/2013 2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα συνολικό πρόστιμο 300,00 €, διότι α) υπέβαλε ανακριβή φορολογική δήλωση για το, φορολογικό έτος 2014, από την οποία δεν προκύπτει καταβολή φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 1 του ΚΦΔ και του άρθρου 68 του Ν4172/2013 και β) υπέβαλε ανακριβή περιοδική δήλωση ΦΠΑ για το 1^ο και 3^ο μήνα του φορολογικού έτους 2014, από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση

καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 1 του ΚΦΔ και του άρθρου 68 του Ν4172/2013

10) Με την με αρ./2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 Ν.4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα συνολικό πρόστιμο 200,00 €, διότι υπέβαλε ανακριβή περιοδική δήλωση ΦΠΑ για το 1^ο και 12^ο μήνα του φορολογικού έτους 2015, από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 1 του ΚΦΔ και του άρθρου 68 του Ν4172/2013

11) Με την με αρ./2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 Ν.4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα συνολικό πρόστιμο 3.300,00 €, διότι υπέβαλε περιοδική δήλωση ΦΠΑ για το 1^ο, 2^ο, 3^ο, 5^ο, 6^ο, 7^ο, 8^ο, 9^ο, 10^ο, 11^ο και 12^ο μήνα της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, με ανακριβές περιεχόμενο και με βάση την πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ που εκδόθηκε δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου.

Οι ως άνω διαφορές φόρων και πρόστιμα προέκυψαν κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α., Λοιπών φόρων, Τελών και εισφορών και ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για το χρονικό διάστημα από 01/01/2013 – 31/12/2015 συνεπεία της με αριθμό/20-09-2018 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου..

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη τα εξής :

Για το οικονομικό έτος 2014

- Εσφαλμένη διαπίστωση από τον έλεγχο ιδιόχρησης διαμερισμάτων.
- Μη αναγνώριση από τον έλεγχο δαπανών προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και συγκεκριμένα μη αναγνώριση δαπανών ηλεκτρικού ρεύματος, ΟΤΕ, κινητής τηλεφωνίας, ασφαλιστρών αστικής ευθύνης, δαπανών πτηνοτροφών, καφέδων, δαπανών για δημοτικά τέλη.
- Λανθασμένη επιβολή προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. και προστίμου εισοδήματος.
- Παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου στο οικονομικό έτος 2014

Για το φορολογικό έτος 2014

- Εσφαλμένη διαπίστωση από τον έλεγχο ιδιόχρησης διαμερισμάτων.
- Μη αναγνώριση από τον έλεγχο δαπανών προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και συγκεκριμένα μη αναγνώριση δαπανών κινητής τηλεφωνίας, ύδρευσης δαπάνη για καζανάκι.
- Εσφαλμένη μείωση από τον έλεγχο των ποσών των μεταφερόμενων ζημιών παρελθουσών χρήσεων για τη χρήση 2014
- Λανθασμένη χρέωση από την Υπηρεσία μας του λογαριασμού 81.00.03.000 με το ποσό των 33.000 ευρώ ως κλοπή ταμείου (έλλειμμα ταμείου)

Για το φορολογικό έτος 2015

- Εσφαλμένη διαπίστωση από τον έλεγχο ιδιόχρησης διαμερισμάτων.

➤ Μη αναγνώριση από τον έλεγχο δαπανών προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και συγκεκριμένα μη αναγνώριση δαπανών κινητής τηλεφωνίας, ασφαλιστρων αστικής ευθύνης δαπανών για αγορά μπόιλερ και κάμερας. ΔΕΗ, ύδρευσης, δαπανών για δημοτικά τέλη.

❖ **Ως προς την Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου στο οικονομικό έτος 2014**

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **36 § 1** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι «η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης», με τις διατάξεις του άρθρου **72 § 11** του ίδιου νόμου, ότι «Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί», με τις διατάξεις του άρθρου **67** του ίδιου νόμου, ότι «ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις»,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **84** του **ν. 2238/1994** (Α' 151) ορίζεται ότι: «**1) Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **9 παρ. 5** του **Ν.2523/1997**:«Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στη κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ., ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **57παρ. 1** του **Ν.2859/200** «**1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει**

υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.».

Επειδή, εν προκειμένω το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου σε βάρος της προσφεύγουσας για τα οικον. Έτος 2014 δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή, καθόσον οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στις 29-05-2019, ήτοι εντός της πενταετίας από το τέλος του έτους που υπεβλήθησαν οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ για το εν λόγω έτος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84 § 1 του ν. 2238/1994.

❖ Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας αναφορικά με την διαπίστωση από τον έλεγχο ιδιόχρησης διαμερισμάτων στο οικονομικό έτος 2014 και στα φορολογικά έτη 2014 και 2015, ως προ τον καταλογισμό στα ανωτέρω έτη του ποσού των 1.200,00 €, ως τεκμαρτό εισόδημα από ιδιόχρηση ακινήτων και ως προς την επιβολή προστίμου στο οικονομικό έτος 2014, λόγω μη καταχώρισης του ανωτέρω ποσού στα τηρούμενα βιβλία.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται τα εξής: «Εσφαλμένα διαπιστώνει δήθεν ιδιόχρηση διαμερισμάτων του ξενοδοχείου επιφάνειας 330 τ. μ και 1 301 , 00 τ. μ και καταλογίζει ως έσοδο ποσό 1200 ευρώ βάση του άρθρου 4 ΚΦΑΣ και επιβάλλει το πρόστιμο του άρθρου 5 του Ν 2523/97 διότι από κανένα απολύτως στοιχείο και έγγραφο δεν προκύπτει ιδιόχρηση συγκεκριμένων δωματίων , τα οποία άλλωστε δεν προσδιορίζονται , παρά είναι μια αυθαίρετη διαπίστωση του ελέγχου και άρα δεν υφίσταται και δεν πρέπει να καταχωρηθεί κανένα ποσό ως έσοδο εξ αυτής της αιτία».

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου και τις αιτιολογημένες απόψεις της φορολογικής αρχής, η προσφεύγουσα διαθέτει ξενοδοχείο αποτελούμενο από 29 διαμερίσματα. Κατά την χρήση 2013 η προσφεύγουσα εκμίσθωσε τα διαμερίσματα σύμφωνα με το/6-4-2012 ιδιωτικό συμφωνητικό μισθώσεως ξενοδοχείου ως εξής:.....

α. 25 δωμάτια εκμισθώθηκαν στην επιχείρηση, ΑΦΜ, ως χώρος διαμονής του προσωπικού του ξενοδοχείου για το διάστημα από 26.3.2013 έως 10.11.2013, με συνολικό μίσθωμα 40.000 € (αριθμ. καταχ./6-4-2012 Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου).

β. τα υπόλοιπα 4 δωμάτια ιδιοχρησιμοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα. Όπως αναφέρεται και στη σελίδα τέσσερα (4) του ως άνω συμφωνητικού «Η δαπάνη που αφορά την κατανάλωση ηλεκτρικού ρεύματος θα βαρύνει τον μισθωτή αναιρουμένου του ποσού που αφορά την κατανάλωση για τα 4 διαμερίσματα που είναι κατειλημμένα από τον εκμισθωτή».

Για τα φορολογικά έτη 2014 & 2015 υπάρχουν συμφωνητικά όπου συνεχίζεται η μίσθωση από την επιχείρησημε ΑΦΜ, με μηνιαίο μίσθωμα 5.227,50€ για το διάστημα 26/03/2014-10/11/2014 και μηνιαίο μίσθωμα 6.000,00€ για την περίοδο 01/04/2015-10/11/2015.

Κατόπιν των ανωτέρω, έγινε έλεγχος ιδιόχρησης – δωρεάν παραχώρησης – εκμίσθωσης ακινήτων. Από τον έλεγχο της δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος και του συνοδευτικού εντύπου Ε2, διαπιστώθηκε η ιδιοχρησιμοποίηση διαμερισμάτων ξενοδοχείου επιφάνειας 330,00τμ και 1.301,00τμ στην περιοχή Λασιθίου, που ανήκει στην προσφεύγουσα εταιρεία ποσού 1.200€.

Το εν λόγω ποσό δεν καταχωρίστηκε στα έσοδα του τηρούμενου βιβλίου της προσφεύγουσας, στα ελεγχόμενα έτη 2013, 2014 και 2015. Κατόπιν των ανωτέρω η φορολογική αρχή στο οικονομικό έτος 2014 και στα φορολογικά έτη 2014 και 2015, καταλόγισε, με τις προσβαλλόμενες πράξεις, ως τεκμαρτό εισόδημα από ιδιόχρηση ακινήτων το ποσό των 1.200,00 €, ενώ παράλληλα δεν το αναγνώρισε ως ισόποση δαπάνη σε κάθε ένα από τα ανωτέρω έτη λόγω του ότι δεν έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα από την προσφεύγουσα βιβλία και επιπλέον επέβαλε στο οικονομικό έτος 2014 πρόστιμο μη καταχώρησης εσόδου που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 8 περίπτωση δ' & ζ' του άρθρου 5 του Ν. 2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, ήτοι $900 \times 1/3 = 300,00\text{€}$.

Επειδή, οι ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, ήτοι της ιδιοχρησιμοποίησης (4) τεσσάρων διαμερισμάτων του ξενοδοχείου, στο οικονομικό έτος 2014 και στα φορολογικά έτη 2014 και 2015, με τεκμαρτό ετήσιο μίσθωμα 1.200,00 €, και της μη καταχώρισης του συνολικού εισοδήματος από ιδιοχρησιμοποίηση καθώς και της αντίστοιχης τεκμαρτής δαπάνης του ανωτέρω μισθώματος στα εν λόγω έτη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ενώ η προσφεύγουσα εταιρεία, δεν προσκόμισε, ούτε κατά τη διενέργεια του ελέγχου στη φορολογική αρχή, ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στην Υπηρεσία μας, οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο προκειμένου να αναιρέσει τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Ωστόσο, αναφορικά με τον καταλογισμό στο οικονομικό έτος 2014 και στα φορολογικά έτη 2014 και 2015 του ποσού των 1.200,00 €, ως τεκμαρτό εισόδημα από ιδιόχρηση ακινήτων **και την επιβολή προστίμου** στο οικονομικό έτος 2014, λόγω μη καταχώρισης του ανωτέρω ποσού στα τηρούμενα βιβλία, **λεκτέα τα ακόλουθα:**

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, σύμφωνα με το **άρθρο 105 παρ. 1 του Ν.2238/94** «ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται:

α) Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί.

β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή από άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 13 παράγραφος 1, 20, 21, 22, 24, 25, 28 παράγραφοι 1, 2, 3 και 4, 30, 37, 40, 41, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 48.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 31 του Ν.2238/1994** «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος..... ββ) Το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, εφόσον αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημα από ακίνητα.».

Επειδή, για την εφαρμογή των διατάξεων του [άρθρου 31](#) του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις: α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική. β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου ([άρθρο 31](#) Κ.Φ.Ε.).δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη(**1078820/1526/A0012/29.8.2007**)

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), ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: ... η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης 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 Εκπιπτόμενες 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.1069/2015** 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 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** ερωτήματος : «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.1003/2014, 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 2017/10.2.2017 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.1069/2015 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 σκοπιά, 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, στη χρήση 2013 και στα φορολογικά έτη 2014 και 2015, 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, τόσο στο άρθρο 22 παρ. β του ν. 4172/2013 όσο και στο άρθρο 31 του ν. 2238/1994, προϋπόθεση της καταχώρησης της δαπάνης στα τηρούμενα βιβλία προκειμένου αυτή να αναγνωριστεί, αφορά πραγματικές και όχι τεκμαρτές δαπάνες.

Επειδή, εν προκειμένω η παράλειψη αυτή συνιστά παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας που επισύρει αυτοτελές πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (περί ανακριβούς υποβολής δήλωσης), ως προς τα πληροφοριακά στοιχεία και σε καμία περίπτωση δεν επηρεάζει το φορολογικό αποτέλεσμα.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η διαπίστωση, της παράλειψης από τον προσφεύγοντα καταχώρησης στα βιβλία του, του εισοδήματος από ιδιοχρησιμοποίηση ποσού 1.200,00 €, καθώς και της αντίστοιχης τεκμαρτής δαπάνης του μισθώματος, δεν επηρεάζει το φορολογικό αποτέλεσμα του οικονομικού έτους 2014 και των φορολογικών ετών 2014 και 2015, και δεν επισύρει πρόστιμο ΚΒΣ, μη καταχώρησης εσόδου στα τηρούμενα βιβλία στο οικονομικό έτος 2014

❖ Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας αναφορικά με τις διαπιστωθείσες

Λογιστικές διαφορές.

Α) Επί των λογιστικών διαφορών στη χρήση 2013

Επειδή, φορολογική αρχή διαπίστωσε τις κάτωθι λογιστικές διαφορές:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ	2014
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	01/01/2013-31/12/2013
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού (Λ. 60)	
Αμοιβές και έξοδα τρίτων (Λ. 61)	
Παροχές τρίτων (Λ. 62)	8.260,15 €
Φόροι - τέλη (Λ. 63)	3.636,98 €
Διάφορα έξοδα (Λ. 64)	8,05 €
Τόκοι και συναφή έξοδα (Λ. 65)	
Αποσβέσεις παγίων στοιχείων (Λ. 66)	565,25 €
Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως (Λ. 68)	
Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα (Λ. 81)	
Λοιπές λογιστικές διαφορές	
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	12.470,43 €

Επειδή, όπως ήδη αναφέρθηκε ανωτέρω, κατά την ελεγχόμενη χρήση η προσφεύγουσα εκμίσθωσε τα 25 διαμερίσματα, σύμφωνα με το/6-4-2012 ιδιωτικό συμφωνητικό μισθώσεως ξενοδοχείου. Σύμφωνα με την παράγραφο 11 του εν λόγω συμφωνητικού, «η δαπάνη που αφορά την κατανάλωση ηλεκτρικού ρεύματος θα βαρύνει το μισθωτή αναιρουμένου του ποσού που αφορά την κατανάλωση για τα 4 διαμερίσματα που είναι κατειλημμένα από τον εκμισθωτή. Για τον προσδιορισμό της κατανάλωσης αυτής, ο εκμισθωτής υποχρεούται να τοποθετήσει μετρητές στα 4 διαμερίσματα διαφορετικά το ποσόν της ΔΕΗ θα διαιρείται δια του συνόλου των διαμερισμάτων ήτοι δια 29 διαμερίσματα...».

Επειδή, καθόσον δεν προέκυψε η τοποθέτηση επιπλέον μετρητών για τα τέσσερα ιδιοχρησιμοποιούμενα διαμερίσματα και η δαπάνη που αφορά την κατανάλωση ηλεκτρικού ρεύματος έχει καταχωριστεί ολόκληρη από την προσφεύγουσα, προκύπτει το ποσό των 11.463,40€, το οποίο αναλύεται παρακάτω, ως λογιστική διαφορά.´

ΜΗΝΑΣ	ΗΛΕΚΤΡΙΚΟ ΡΕΥΜΑ (λογ. 62.00.00.013)			ΔΗΜΟΤΙΚΑ ΤΕΛΗ (λογ. 63.04.00.000)			ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ
	ΒΙΒΛΙΩΝ	ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟΥ (4/29)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΙΒΛΙΩΝ	ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟΥ (30%)	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	

ΙΑΝ	180,99	0,00	180,99	445,57	0,00	445,57	ΑΦΟΡΑ ΤΗ ΧΡΗΣΗ 2012
ΦΕΒΡ	173,53	19,95	153,58	380,07	95,01	285,06	27/12/2013-25/01/2013
ΜΑΡΤ	194,24	26,79	167,45	366,68	110,00	256,68	25/01/2013-22/02/2013
ΜΑΪ	464,12	64,02	400,10	798,86	239,66	559,20	22/02/2013-24/04/2013
ΙΟΥΝ	866,81	119,56	747,25	409,51	122,85	286,66	24/04/2013-25/05/2013
ΙΟΥΛ	849,28	0,00	849,28	405,31	0,00	405,31	25/05/2013-25/06/2013
ΑΥΓ	1.407,91	194,19	1.213,72	395,06	118,52	276,54	25/06/2013-25/07/2013
ΣΕΠ	1.706,31	235,35	1.470,96	440,83	132,25	308,57	25/07/2013-28/08/2013
ΟΚΤ	1.266,57	174,70	1.091,87	394,77	118,43	276,34	28/08/2013-27/09/2013
ΝΟΕ	1.142,30	157,56	984,74	362,78	108,83	253,94	27/09/2013-25/10/2013
ΔΕΚ	657,12	90,64	566,48	404,44	121,33	283,11	25/10/2013-25/11/2013
ΣΥΝ	6.561,00	1.036,02	7.826,42	2.844,34	961,88	3.636,98	

Επειδή, περαιτέρω από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στον λογαριασμό δαπανών για δημοτικά τέλη διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέπιπτε ολόκληρη τη δαπάνη , ενώ από το ανωτέρω μισθωτήριο προκύπτει ότι **από τα δημοτικά τέλη ποσοστό 70% βαραίνει τον μισθωτή.»**

Επειδή, από τον έλεγχο των αναλυτικών καθολικών των εξόδων διαπιστώθηκαν καταχωρίσεις στους λογαριασμούς 62.03.00.023 ΟΤΕ 23%” ποσού 40,28€ και 62.03.90.023 “κινητή τηλεφωνία 23%” ποσού 75,08€, που αφορούν περίοδο κατανάλωσης 2012 και 2013 και ως εκ τούτου ο έλεγχος επιμέρισε τη δαπάνη που αφορά κάθε χρήση σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων και προσέθεσε ως λογιστική διαφορά το ποσό των 25,75 € και 38,75 €, αντίστοιχα.

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων.

Επειδή, επιπλέον σύμφωνα με τις αρχές της φορολογίας εισοδήματος και της αυτοτέλειας των χρήσεων η δαπάνη για να αναγνωριστεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα μεταξύ των άλλων απαιτείται να είναι οριστική και εκκαθαρισμένη ώστε να μπορεί να προσδιοριστεί κατά ποσό και να βαρύνει αποκλειστικά τη χρήση της οποίας τα οικονομικά αποτελέσματα επηρεάζει. (Σχετικές διατάξεις: άρθρα 29 και 31 του ν. 2238/94 και Στ.Ε. 1018/96 798/1962, 3866/1973, 2717/1971, 636/1987, 2968/1988).

Επομένως το σύνολο των παραπάνω ποσών 64,50€, που αφορά προηγούμενη χρήση, ορθώς προστέθηκε ως λογιστική διαφορά από τον έλεγχο.

Επειδή, στον λογαριασμό αναλυτικού καθολικού 62.05.06.000 "ασφάλιστρα αστικής ευθύνης άνευ ΦΠΑ", ποσό 118,75€ έχει καταχωριστεί στα τηρούμενα βιβλία και έχει μεταφερθεί στα έντυπα που συνοδεύουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014, αλλά δεν προσκομίστηκε στη διάθεση του ελέγχου κανένα παραστατικό για επαλήθευση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012) άρθρο 2 παρ. 3 κάθε εγγραφή στα βιβλία που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου πρέπει να στηρίζεται:

- α) Σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΦΑΣ ή
- β) σε δημόσια έγγραφα ή
- γ) σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή, επί πλέον από το Ε.Γ.Λ.Σ. προβλέπεται, ότι για την ενημέρωση των λογαριασμών ισχύει η βασική αρχή της ύπαρξης παραστατικού – δικαιολογητικού πραγματοποιήσεως του εσόδου, εξόδου κλπ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 31 του Ν.2238/1994**, οι προϋποθέσεις για την αναγνώριση μιας επιχειρηματικής δαπάνης, είναι οι παρακάτω, που πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά: Η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά (π.χ. τιμολόγιο, αποδείξεις, κλπ.).

Επειδή, η προσφεύγουσα στο στάδιο του ελέγχου δεν κατέθεσε κανένα φορολογικό στοιχείο.

Επειδή, με την κατάθεση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής , η προσφεύγουσα ,κατέθεσε ως νέο στοιχείο ασφαλιστήρια συμβόλαια για το όχημα ANE 5577. Ωστόσο τα εν λόγω ασφαλιστήρια αφορούν άλλη περίοδο και συγκεκριμένα διάστημα από 18/12/2014-18/06/2015, από 18/06/2015-18/12/2015 και από 24/12/2015-24/06/2016.

Επομένως, ορθώς ο έλεγχος, καταλόγισε το ανωτέρω ποσό ως λογιστική διαφορά, καθόσον η δαπάνη δεν προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά.

Επειδή, στους λογαριασμούς 62.07.00.013 "περιβαλλ. Χώρου – φυτών με ΦΠΑ 13%" και στον 64.02.06.000 "έξοδα υποδοχής & φιλοξενίας άνευ ΦΠΑ" ποσά 250,48€ και 8,05 € αφορούν πτηνοτροφές και καφέδες.

Επειδή, εν προκειμένω τα ανωτέρω παραστατικά απορρίφθηκαν από τον έλεγχο και προστέθηκαν ως λογιστική διαφορά, καθώς δεν συνιστούν παραγωγικές δαπάνες για την δημιουργία εισοδήματος αλλά προσωπικές-καταναλωτικές δαπάνες.

B) Επί των λογιστικών διαφορών στο φορολογικό έτος 2014

Επειδή, η φορολογική αρχή διαπίστωσε τις κάτωθι λογιστικές διαφορές:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2014
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	01/01/2014-31/12/2014
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού (Λ. 60)	
Αμοιβές και έξοδα τρίτων (Λ. 61)	
Παροχές τρίτων (Λ. 62)	2.336,12 €
Φόροι - τέλη (Λ. 63)	213,13 €
Διάφορα έξοδα (Λ. 64)	50,00 €
Τόκοι και συναφή έξοδα (Λ. 65)	175,00 €
Αποσβέσεις παγίων στοιχείων (Λ. 66)	
Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως (Λ. 68)	
Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα (Λ. 81)	33.000,00 €
Λοιπές λογιστικές διαφορές	
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	35.774,25 €

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 22 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,
- 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 με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, από τον έλεγχο των αναλυτικών καθολικών των εξόδων διαπιστώθηκε καταχώριση στον λογαριασμό 62.03.90.023 "κίνητη τηλεφωνία 23%" ποσού 49,73€, που αφορά την χρήση 2013 .

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1113/2015**, η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 του Ν.4172/2013, «.....**3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπέπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπέπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του**

φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.).»

Επομένως το παραπάνω ποσό των 49,73 €, που αφορά προηγούμενη χρήση, ορθώς προστέθηκε ως λογιστική διαφορά από τον έλεγχο.

Επειδή, αναφορικά με τις δαπάνες ύδρευσης για να εκπεστεί οποιαδήποτε δαπάνη πρέπει να υπάρχει το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ παραστατικό. Στη συγκεκριμένη περίπτωση **η απόδειξη είσπραξης δεν αποτελεί παραστατικό** και ως εκ τούτο δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση οι δαπάνες ύδρευσης.

Επειδή, έχει καταχωριστεί στο λογ.62.07.01.023 “ΚΤΙΡ-ΕΓΚ. ΚΤΙΡ- ΤΕΧΝ. ΕΡΓ. ΜΕ ΦΠΑ 23%” μεταξύ των άλλων και ένα παραστατικό αξίας 28,42€ που αφορά πάγιο (καζανάκι). Το ανωτέρω αγαθό αφορά πάγιο και όχι δαπάνη. Ο έλεγχος έκρινε ότι το παραπάνω ποσό έπρεπε να καταχωριστεί σε λογαριασμό κτιρίου, του οποίου και αποτελεί αναπόσπαστο μέρος και να εκπέσει μέσω των αποσβέσεων.

Επειδή, κατά τις ελεγκτικές επαληθεύσεις ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στις 02/01/2014 χρεώνεται ο λογαριασμός 81.00.03.000 κατά το ποσό των 33.000,00€ ως κλοπές Ταμείου.

Επειδή για τη συγκεκριμένη εγγραφή (έλλειμμα Ταμείου) προσκομίστηκε στη διάθεση του ελέγχου το με αρ. πρωτ./3/1342 απόσπασμα από το Βιβλίο Αδικημάτων και Συμβάντων του Αστυνομικού Τμήματος Νεάπολης Λασιθίου, σύμφωνα με το οποίο ο πρόεδρος και δ/νων σύμβουλος της προσφεύγουσας εταιρείαςδήλωσε, την κλοπή, μεταξύ άλλων, του χρηματικού ποσού των 33.000,00 €, από αγνώστους δράστες.

Επειδή, ωστόσο η αναφερόμενη από τον προσφεύγοντα κλοπή του ανωτέρω χρηματικού ποσού, δεν αποδεικνύεται από την αστυνομία με καταγραφή στο βιβλίο αδικημάτων και συμβάντων ότι αυτή (η κλοπή) έγινε κατόπιν διάρρηξης από κακόβουλη ενέργεια .

Επειδή, στο **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι :« 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.».

Επειδή, εν προκειμένω το έλλειμμα ταμείου, ποσού 33.000,00 €, το οποίο επιβάρυνε τα αποτελέσματα του φορολογικού έτους 2014, ελλείψει επαρκούς και τεκμηριωμένης αιτιολογίας από τον προσφεύγοντα, ο οποίος φέρει το βάρος της απόδειξης, ότι αυτό προέκυψε λόγω κλοπής, ορθώς καταλογίστηκε από τον έλεγχο ως λογιστική διαφορά

Γ) Επί των λογιστικών διαφορών στο φορολογικό έτος 2015

Επειδή, η φορολογική αρχή διαπίστωσε τις κάτωθι λογιστικές διαφορές:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2015
ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	01/01/2015-31/12/2015
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού (Λ. 60)	
Αμοιβές και έξοδα τρίτων (Λ. 61)	
Παροχές τρίτων (Λ. 62)	3.525,12 €
Φόροι - τέλη (Λ. 63)	811,20 €
Διάφορα έξοδα (Λ. 64)	115,02 €
Τόκοι και συναφή έξοδα (Λ. 65)	
Αποσβέσεις παγίων στοιχείων (Λ. 66)	
Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως (Λ. 68)	
Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα (Λ. 81)	
Λοιπές λογιστικές διαφορές	
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	4.451,34 €

Επειδή, στο λογαριασμό 62.03.90.023 ΟΤΕ 23%, διαπιστώθηκε καταχώρηση ποσού 22,05 €, η οποία αφορά δαπάνη κινητής τηλεφωνίας της χρήσης 2014.

Επειδή, ορθώς ο έλεγχος, καταλόγισε το ανωτέρω ποσό ως λογιστική διαφορά, καθόσον όπως, προαναφέρθηκε, σύμφωνα με τις αρχές της φορολογίας εισοδήματος και της αυτοτέλειας των χρήσεων η δαπάνη για να αναγνωρισθεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα μεταξύ των άλλων απαιτείται να είναι οριστική και εκκαθαρισμένη ώστε να μπορεί να προσδιορισθεί κατά ποσό και να βαρύνει αποκλειστικά τη χρήση της οποίας τα οικονομικά αποτελέσματα επηρεάζει. (Σχετικές διατάξεις: Σ.τ.Ε. 1018/96 798/1962, 3866/1973, 2717/1971, 636/1987, 2968/1988).

Επειδή, στον λογαριασμό αναλυτικού καθολικού 62.05.01.000 "ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων άνευ ΦΠΑ" έχουν καταχωριστεί στα τηρούμενα βιβλία ποσά ύψους 144,00€ και 105,00€ και έχουν μεταφερθεί στα έντυπα που συνοδεύουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολ. έτους 2015, αλλά δεν προσκομίστηκαν στη διάθεση του ελέγχου για επαλήθευση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των ΕΛΠ (Ν.4308/2014) και του άρθρου 13 του ΚΦΔ (Ν.4174/2013) κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία. Επί πλέον από το Ε.Γ.Λ.Σ.

προβλέπεται, ότι για την ενημέρωση των λογαριασμών ισχύει η βασική αρχή της ύπαρξης παραστατικού – δικαιολογητικού πραγματοποιήσεως του εσόδου, εξόδου κλπ.

Επειδή, η προσφεύγουσα στο στάδιο του ελέγχου δεν υπέβαλε συγκεκριμένες προτάσεις και δεν κατέθεσε κανένα φορολογικό στοιχείο.

Επειδή, με την κατάθεση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα, κατέθεσε ως νέο στοιχείο ασφαλιστήρια συμβόλαια για το όχημα ANE Ωστόσο τα εν λόγω ασφαλιστήρια αφορούν άλλη περίοδο και συγκεκριμένα διάστημα από 18/12/2014-18/06/2015, από 18/06/2015-18/12/2015 και από 24/12/2015-24/06/2016.

Επομένως, ορθώς ο έλεγχος, καταλόγισε το ανωτέρω ποσό ως λογιστική διαφορά, καθόσον η δαπάνη δεν προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά.

Επειδή, στο φορολογικό έτος 2015 έχει καταχωριστεί στο λογ.62.07.01.023 “ΚΤΙΡ-ΕΓΚ. ΚΤΙΡ-ΤΕΧΝ. ΕΡΓ. ΜΕ ΦΠΑ 23%” μεταξύ των άλλων και ένα παραστατικό καθαρής αξίας 450,00€ που αφορά πάγιο (μπόιλερ) και στον λογαριασμό 62.07.04.923 ‘ΛΟΙΠΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΜΕ ΦΠΑ 23%’ ένα παραστατικό καθ. αξίας 215,00€ το οποίο αφορά πάγιο (κάμερα).

Τα ανωτέρω αγαθά αφορούν πάγια και όχι δαπάνες. Ο έλεγχος έκρινε ότι τα παραπάνω ποσά έπρεπε να καταχωριστούν σε λογαριασμό παγίου και να εκπέσουν τμηματικά μέσω των αποσβέσεων.

Επειδή, στο φορολογικό έτος 2015 έχει καταχωριστεί στον λογαριασμό 62.98.00.013 ‘Φωτισμός με ΦΠΑ 13% παραστατικό καθ. αξίας 405,50€ που αφορά τη χρήση 2014. Όπως έχει ήδη αναφερθεί ισχύει η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων.

Επειδή, επίσης, έχει καταχωριστεί στον ίδιο λογαριασμό ποσό αξίας 432,41€, χωρίς να προσκομιστεί το σχετικό παραστατικό, ενώ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 οι προϋποθέσεις για την αναγνώριση μιας επιχειρηματικής δαπάνης, είναι μεταξύ άλλων να εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επειδή, στον λογαριασμό 62.98.02.000 “Υδρευση άνευ ΦΠΑ”, έχει καταχωριστεί απόδειξη είσπραξης ως παραστατικό δαπάνης, στο οποίο μάλιστα δεν αναγράφεται και το ΑΦΜ. Για να εκπεστεί οποιαδήποτε δαπάνη πρέπει να υπάρχει το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ παραστατικό. Στη συγκεκριμένη περίπτωση η απόδειξη είσπραξης δεν αποτελεί παραστατικό και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση οι δαπάνες ύδρευσης.

Επειδή στον λογαριασμό 63.04.00.000 'Τέλη καθαριότητας & φωτισμού' έχει καταχωριστεί ποσό αξίας 404,63€ το οποίο αφορά την προηγούμενη χρήση και ποσό 406,57€ χωρίς να προσκομιστεί το σχετικό παραστατικό. Όπως έχει ήδη αναφερθεί ισχύει η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων και η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από έγγραφα δικαιολογητικά.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίσθηκαν αποδεικτικά στοιχεία που να μεταβάλλουν τις διαπιστώσεις του ελέγχου και ως εκ τούτου **οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας αναφορικά με τις λογιστικές διαφορές στη χρήση 2013 και στα φορολογικά έτη 2014 και 2015, δεν τεκμηριώνονται και απορρίπτονται.**

❖ **Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης μείωσης από τον έλεγχο των ποσών των μεταφερόμενων ζημιών παρελθουσών χρήσεων για τη χρήση 2014**

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος μείωσε τα ποσά των μεταφερόμενων ζημιών παρελθουσών χρήσεων για την χρήση 2014 καθώς οι λογιστικές διαφορές που τάχατε διαπιστώθηκαν για την χρήση 2012 και 2013 δεν υφίστανται κατά τις προηγούμενες αναφορές (προς αποφυγή άσκοπων επαναλήψεων) και επομένως οι ζημιές για την χρήση 2013 που ορθώς μεταφέρθηκαν προσδιορίζονται στο ποσό των 313.257,89 ευρώ , για την χρήση 2014 στο ποσό των 204.158,66 ευρώ και για την χρήση 2015 στο ποσό των 84.858,21 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 27 παρ. 1 του Ν.4172/2013**,: «*Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους.*»

Επειδή, για τη χρήση 2014 η ελεγχόμενη επιχείρηση μεταφέρει ζημιά παρελθουσών χρήσεων ύψους 204.158,66€ και για τη χρήση 2015 ζημιά ύψους 84.858,21€. Οι εν λόγω ζημιές όμως μειώνονται κατά το ποσό των λογιστικών διαφορών που διαπιστώθηκαν στην χρήση 2012 κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου συνεπεία της με αρ./2018 εντολής ελέγχου και στη χρήση 2013 κατόπιν του υπό κρίση ελέγχου.

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, ενώ ως προς τις λοιπούς ισχυρισμούς του προσφεύγοντος , 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 αρ. αριθμό πρωτοκόλλου/01-07-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», -με ΑΦΜκαι συγκεκριμένα

- **Την επικύρωση** των υπ' αρ.,,,,,,/2019 πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου
- **Την τροποποίηση** των υπ' αρ.,,/2019 πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου
- **Την ακύρωση** της υπ' αρ./2019 πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αγίου Νικολάου

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Επί οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2014

	2013			
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ	44.776,09	44.776,09	44.776,09	0
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ	25.432,10	25.432,10	25.432,10	0
ΠΛΕΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ	364,31	364,31	364,31	0
ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ (ΚΕΡΔΗ) ΧΡΗΣΕΩΣ	25.796,41	25.796,41	25.796,41	0
ΠΛΕΟΝ ΖΗΜΙΑ ΠΑΡΕΛΘΟΥΣΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	313.257,89	313.257,89	313.257,89	
ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ	-287.461,48	-287.461,48	-287.461,48	0
ΠΛΕΟΝ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΙΔΙΟΧΡΗΣΗ	0	1.200,00	0,00	0,00
ΠΛΕΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	0	12.470,43	12.470,43	12.470,43
ΠΛΕΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΗΓ.ΕΤΩΝ		15.277,83	15.277,83	15.277,83
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	-287.461,48	-258.513,22	-259.713,22	27.748,26
<u>Ισχύον συντελεστής φορολογίας</u>	26%	0,26	0,26	29%
<u>ΦΟΡΟΣ που αναλογεί</u>	0			0,00
Μείον προκ./παρακρ. Φόρου	0	0,00	0,00	0
Ποσό φόρου έτους	0			0,00
Τέλος επιτηδεύματος ν.3986/2011				0
Ποσό για βεβαίωση				0,00
Ποσό για επιστροφή	0	0,00	0,00	0
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4174/13 λόγω ανακρίβειας (50%)				
ΣΥΝΟΛΟ ΟΦΕΙΛΗΣ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				

Φορολογικό έτος 2014

	2014			
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ	63.054,81	63.054,81	63.054,81	0
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ	-10.366,12	-10.366,12	-10.366,12	0
ΠΛΕΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ	16.073,12	16.073,12	16.073,12	0
ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ (ΚΕΡΔΗ) ΧΡΗΣΕΩΣ	5.707,00	5.707,00	5.707,00	0
ΠΛΕΟΝ ΖΗΜΙΑ ΠΑΡΕΛΘΟΥΣΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	204.158,66	204.158,66	204.158,66	0,00
ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ	-198.451,66	-198.451,66	-198.451,66	0
ΠΛΕΟΝ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΙΔΙΟΧΡΗΣΗ	0	1.200,00	0,00	0,00
ΠΛΕΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	0,00	2.774,25	2.774,25	2.774,24
ΕΛΛΕΙΜΑ ΤΑΜΕΙΟΥ		33.000,00	33.000,00	33.000,00
ΠΛΕΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΗΓ.ΕΤΩΝ		28.948,26	27.748,26	27.748,26
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	-198.451,66	-132.529,15	-134.929,15	63.522,50
<u>Ισχύον συντελεστής φορολογίας</u>	29%	0,29		29%
<u>ΦΟΡΟΣ που αναλογεί</u>				
Μείον προκ./παρακρ. Φόρου				
Ποσό φόρου έτους				
Τέλος επιτηδεύματος ν.3986/2011				
Ποσό για βεβαίωση				
Ποσό για επιστροφή				
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4174/13 λόγω ανακρίβειας (50%)				
ΣΥΝΟΛΟ ΟΦΕΙΛΗΣ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				

Φορολογικό έτος 2015

	2015			
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ	72.599,94	72.599,94	72.599,94	0,00
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ	41.851,35	41.851,35	41.851,35	0,00
ΠΛΕΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ	1.713,75	1.713,75	1.713,75	0,00
ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ (ΚΕΡΔΗ) ΧΡΗΣΕΩΣ	43.565,10	43.565,10	43.565,10	0,00
ΠΛΕΟΝ ΖΗΜΙΑ ΠΑΡΕΛΘΟΥΣΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	84.858,21	84.858,21	84.858,21	0,00
ΔΗΛΩΘΕΝΤΑ ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ	-41.293,11	-41.293,11	-41.293,11	0,00
ΠΛΕΟΝ ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΙΔΙΟΧΡΗΣΗ	0	1.200,00	0,00	0,00
ΠΛΕΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	0,00	4.451,34	4.451,34	4.451,34
ΠΛΕΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΗΓ.ΕΤΩΝ		65.922,51	63.522,51	63.522,51
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	-41.293,11	30.280,74	26.680,74	67.973,85
<u>Ισχύον συντελεστής φορολογίας</u>	29%	29%	29%	29%

ΦΟΡΟΣ που αναλογεί	0	8.781,41	7.737,41	7.737,41
Μείον προκ./παρακρ. Φόρου	0	0		0,00
Ποσό φόρου έτους	0	8.781,41	7.737,41	7.737,41
Τέλος επιτηδεύματος ν.3986/2011	800	800	800	0,00
Ποσό για βεβαίωση	800	9.581,41	8.537,41	7.737,41
Ποσό για επιστροφή	0	0	0	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4174/13 λόγω ανακρίβειας (50%)		4.390,71	4.268,71	4.268,71
ΣΥΝΟΛΟ ΟΦΕΙΛΗΣ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	800	13.972,12	12.806,12	12.006,12

Επί οριστικών πράξεων επιβολής προστίμων εισοδήματος

Οικονομικό έτος 2014

Πρόστιμο αρ. 4 ν.2523/1997:300,00 €

Φορολογικό έτος 2014

Πρόστιμο αρ. 4 ν.2523/1997:300,00 €

ΦΠΑ

Επί οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2013

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	-46.200,00	46.200,00		46.200,00	
Αξία φορολογητέων εισροών	13.871,52	5.819,58	8.051,94	5.819,58	8.051,94
Φόρος εκροών	-3.003,00	3.003,00		3.003,00	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	17.656,98	5.026,44	12.630,54	5.026,44	12.630,54
Πιστωτικό υπόλοιπο	14.653,98	2.023,44	12.630,54	2.023,44	12.630,54
Χρεωστικό υπόλοιπο					
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο για βεβαίωση ή για καταβολή					
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	14.653,98	2.023,44	2.023,44	12.630,54
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
---------	---------	---------	--------------------	----------	---------------------

Αξία φορολογητέων εκροών		-62.107,17	62.107,17		62.107,17	
Αξία φορολογητέων εισροών		14.765,85	14.703,27	62,58	14.703,27	62,58
Φόρος εκροών		6.584,12	6.584,12		6.584,12	
Υπόλοιπο φόρου εισροών		16.837,19	4.192,26	12.644,93	4.192,26	12.644,93
Πιστωτικό υπόλοιπο		10.253,07		10.253,07		10.253,07
Χρεωστικό υπόλοιπο			2.391,86	2.391,86	2.391,86	2.391,86
Πρόστιμα άρθρου 58/58 ^α ΚΦΔ			717,57	717,57	717,57	717,57
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα						
Σύνολο για βεβαίωση ή για καταβολή			3.109,43		3.109,43	
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	10.253,07			3.109,43	
	για επιστροφή				10.253,07	
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά						

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-31/12/2015

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	72.466,08	72.466,08		72.466,08	
Αξία φορολογητέων εισροών	20.294,00	20.294,00		20.294,00	
Φόρος εκροών	8.150,95	8.150,95		8.150,95	
Υπόλοιπο φόρου εισροών	13.466,58	3.193,51	10.253,07	3.193,51	10.253,07
Πιστωτικό υπόλοιπο	5.295,63	358,62	4.937,01	358,62	4.937,01
Χρεωστικό υπόλοιπο		5.372,27	5.372,27	5.372,27	5.372,27
Πρόστιμα άρθρου 58/58 ^α ΚΦΔ		1.892,92	1.892,92	1.892,92	1.892,92
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο για βεβαίωση ή για καταβολή		7.265,19	7.265,19	7.265,19	7.265,19
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	5.295,63	358,62	358,62	4.937,01
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Επί πράξεων επιβολής προστίμων ΦΠΑ

Οικονομικό έτος 2014

Πρόστιμο αρ. 4 ν.2523/1997:3.600,00 €

Φορολογικό έτος 2014

Πρόστιμο αρ. 4 ν.2523/1997:200,00 €

ΚΒΣ

Επί πράξεων επιβολής προστίμων ΚΒΣ

Πρόστιμο αρ. 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015:0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ

ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.