



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 11 / 11 / 2019

Αριθμός Απόφασης **3046**

**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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της 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 από **13/05/2019** και με αριθ. πρωτ. ....ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», με **ΑΦΜ:** ....., που εδρεύει στην ....., οδός ..... αριθ. ...., κατά της υπ' αριθ. ..../2019 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού **φόρου Εισοδήματος** φορολ. έτους **2015**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

4. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καθώς και την από **11/04/2019** έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της ίδιας Υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

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

Επί της από **13/05/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης «.....», με **ΑΦΜ:** ....., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε στις **12/04/2019**, 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 φορολογίας εισοδήματος** στην επιχείρηση ..... με **ΑΦΜ:** ....., για τα φορολογικά έτη **2014, 2015 και 2016**, από την ελεγκτή της ίδιας υπηρεσίας ....., η οποία συνέταξε την από **04/04/2019 έκθεση μερικού ελέγχου** (η οποία θεωρήθηκε από τον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. στις **11/04/2019**), από την οποία προκύπτουν τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν οι κατωτέρω λογιστικές διαφορές, οι οποίες προστέθηκαν στα προκύπτοντα από τα βιβλία αποτελέσματα, οι οποίες συνοπτικά ανά φορολογικό έτος και ανά λογαριασμό, είναι οι ακόλουθες:

| Κωδικός λογ.  | Περιγραφή Λογαριασμού                    | Λογιστικές Διαφορές / φορολογικό έτος |                   |                   |
|---------------|------------------------------------------|---------------------------------------|-------------------|-------------------|
|               |                                          | 2014                                  | 2015              | 2016              |
| 61.01.01.0000 | Αμοιβές και έξοδα διαφόρων τρίτων        |                                       | 7.040,13€         |                   |
| 61.90.01.0000 | Αμοιβές Πωλήσεων (Προμήθειες)            |                                       |                   | 10.942,00€        |
| 64.02.03.0000 | Διαφημίσεις σε λοιπά μέσα με ΦΠΑ         | 69.950,00€                            |                   |                   |
| 64.02.03.0001 | Διαφημίσεις σε λοιπά μέσα άνευ ΦΠΑ       | 4.270,00€                             |                   |                   |
| 64.02.05.0000 | Έξοδα Συνεδρίων - Δεξιώσεων άνευ ΦΠΑ     |                                       |                   | 3.949,96€         |
| 64.02.06.0000 | Έξοδα Υποδοχής και φιλοξενίας με ΦΠΑ     | 1.599,61€                             |                   |                   |
| 64.02.07      | Έξοδα Προβολής - Χορηγίες                | 2.804,29€                             | 604,80€           |                   |
| 64.06.00.0000 | Δωρεές για κοινωφελείς σκοπούς           |                                       |                   | 10.000,00€        |
| 64.98.00.0001 | Διάφορα Έξοδα άνευ ΦΠΑ                   | 23.189,85€                            |                   |                   |
| 64.98.01.0000 | Διάφορα Έξοδα .....                      | 40.000,00€                            |                   |                   |
| 64.98.01.0002 | Διάφορα Έξοδα .....                      | 70.561,25€                            |                   |                   |
| 64.98.01.0003 | Διάφορα Έξοδα με ΦΠΑ                     |                                       |                   | 2.500,00€         |
| 64.98.01.0008 | Διάφορα Έξοδα .....                      | 16.800,00€                            |                   |                   |
| 64.98.01.0016 | Διάφορα Έξοδα .....                      | 8.574,91€                             |                   |                   |
| 64.98.05.0000 | Έξοδα Διαφόρων Τρίτων                    |                                       | 4.400,00€         |                   |
| 68.01.00.0001 | Υποτίμηση Αμοιβαίου                      | 2.093,81€                             |                   |                   |
| 68.01.09.0000 | Προβλέψεις Υποτίμησης Συμμετοχών         | 5.526,67€                             |                   |                   |
| 68.09.00.0000 | Προβλέψεις για .....                     | 24.784,38€                            |                   |                   |
| 81.00.01.0001 | Πρόστιμα και Προσαυξήσεις                | 120,00€                               |                   |                   |
| 81.00.99.0000 | Λοιπά έκτακτα και Ανόργανα Έξοδα         | 6,63€                                 |                   |                   |
| Λοιπές Λ.Δ    | Εξόφληση δαπανών χωρίς τραπ. Μέσο < 500€ | 19.815,49€                            | 9.076,23€         |                   |
| Λοιπές Λ.Δ    | Τεκμαρτό Εισόδημα Ιδιόχρησης Ακινήτων    | 13.649,69€                            | 3.412,42€         |                   |
| Λοιπές Λ.Δ    | Τεκμαρτό Έσοδο προκ/λής από .....        | 42.233,76€                            | 17.579,25€        | 6.671,06€         |
| <b>Σύνολα</b> |                                          | <b>345.980,34€</b>                    | <b>42.112,83€</b> | <b>34.063,02€</b> |

Ακολουθως, ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., εξέδωσε σε βάρος της προσφεύγουσας, τις κατωτέρω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος:

| α/α           | Αριθμός - Ημερ/νία πράξης | Οριστική Πράξη                     | Φορολ. έτος | Διαφορά Φορολογητέας βάσης | Διαφορά φόρου      | Πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ | Πρόστιμο άρθ. 53 ΚΦΔ | Συνολικό ποσό Βεβαιωθέντων |
|---------------|---------------------------|------------------------------------|-------------|----------------------------|--------------------|----------------------|----------------------|----------------------------|
| 1             | ..... - 11/04/19          | Διορθ. Προσ/σμού Φόρου Εισοδήματος | 2014        | 345.980,34€                | 93.707,86€         | 46.853,93€           |                      | 140.561,79€                |
| 2             | ..... - 11/04/19          | Διορθ. Προσ/σμού Φόρου Εισοδήματος | 2015        | 42.112,83€                 | 12.212,72€         | 0,00€                |                      | 12.212,72€                 |
| 3             | ..... - 11/04/19          | Διορθ. Προσ/σμού Φόρου Εισοδήματος | 2016        | 34.063,02€                 | 9.878,28€          | 2.469,57€            |                      | 12.347,85€                 |
| 4             | ..... - 11/04/19          | Πρόστιμο άρθρου 56 ν. 4174/2013    | 2016        |                            |                    |                      | 2.000,00€            | 2.000,00€                  |
| <b>Σύνολα</b> |                           |                                    |             |                            | <b>115.798,86€</b> | <b>49.323,50€</b>    | <b>2.000,00€</b>     | <b>167.122,36€</b>         |

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** της υπ' αρ. ....../11-04-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος **φορολογικού έτους 2015**, με την οποία αμφισβητεί τις κατωτέρω λογιστικές διαφορές, προβάλλοντας τους λόγους που κατά περίπτωση αναφέρονται:

| Κωδικός λογ.  | Περιγραφή Λογαριασμού                 | Λογ. Διαφ.       |
|---------------|---------------------------------------|------------------|
|               |                                       | Φορολ. 2015      |
| 61.01.01.0000 | Αμοιβές και έξοδα διαφόρων τρίτων     | 7.040,13         |
| 64.98.05.0000 | Έξοδα Διαφόρων Τρίτων                 | 4.400,00         |
| Λοιπές Λ.Δ    | Τεκμαρτό Εισόδημα Ιδιόχρησης Ακινήτων | 3.412,42         |
| <b>Σύνολα</b> |                                       | <b>14.852,55</b> |

### **1) Επί των προσκομισθέντων νέων στοιχείων – Παράταση έκδοσης Απόφασης**

**Επειδή** η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ. ....**ΕΙ2019ΕΜΠ/03-10-2019 Υπόμνημα** που υπέβαλε στην υπηρεσία μας σε συνέχεια της υπ' αριθμ. ..../13-05-2019 ενδικοφανούς προσφυγής που ασκήθηκε κατά των πράξεων τελών χαρτοσήμου, προσκόμισε τα κατωτέρω νέα συμπληρωματικά στοιχεία, ως αναλυτικά περιγράφονται και προσκομίζονται, ήτοι:

**α) Τα ακόλουθα νέα συμπληρωματικά για τις πράξεις του Κ.Ν.Τ.Χ:**

- ✓ Ενδεικτικώς οι εκθέσεις της ΙΑΤΑ για τους μήνες 06/2016 και 09/2016, που προσκομίζονται λόγω όγκου σε usb stick στην ΙΑΤΑ (**Σχετ. 1Α, 1Β, 2Α, 2Β**),
- ✓ Έγγραφο της ....., από το οποίο προκύπτει ότι ο τραπεζικός λογαριασμός ΔΕ .....ανήκει στην επιχείρηση ..... (.....), (**Σχετ. 3**),
- ✓ Το από 17/06/2019 έγγραφο του αλλοδαπού εκκαθαριστή συναλλαγών ....., σχετικά με την καταβολή των χρημάτων από τον .....λογαριασμό της ..... (**Σχετ. 4**).

**β)** Περαιτέρω προσκομίστηκαν νέα στοιχεία και τα από 03/10/2019 και αριθμό πρωτ. ...., .....και .....συμπληρωματικά υπομνήματα, σε συνέχεια των από 13/05/2019 και με αριθ. ...., ..... και .....ενδικοφανών προσφυγών που ασκήθηκαν κατά των πράξεων **φορολογίας εισοδήματος**, καθώς και το υπ' αριθμ. ..../**03-10-2019** συμπληρωματικό υπόμνημα, σε συνέχεια της υπ' αρ. ..../13-05-2019 ενδικοφανούς προσφυγής, που ασκήθηκε κατά των πράξεων **παρακρατούμενων φόρων** εισοδήματος.

**Επειδή** τα εν λόγω στοιχεία και ειδικότερα τα ως άνω στοιχεία της περ. α' τα οποία περιήλθαν στην κατοχή της προσφεύγουσας μετά την υποβολή της υπ' αριθμ. ..../**13-05-2019** ενδικοφανούς προσφυγής και ως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν είχαν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου, δεδομένου ότι στη σελ. 107 της έκθεσης μερικού ελέγχου χαρτοσήμου αναφέρεται ότι «η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε ουδέν στοιχείο (παραστατικά ή αποδεικτικά μεταφοράς ή αιτία μεταφοράς) που να τεκμηριώνει από πού προέρχονται τα εν λόγω ποσά καθώς και το δικαιούχο εκάστου λογαριασμού,...», τα προσκομισθέντα με το υπόμνημα στοιχεία, **κρίνονται ως νέα στοιχεία**. Τα εν λόγω νέα στοιχεία αφορούν κινήσεις για τις οποίες προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι αυτά καταβλήθηκαν από την .....προκειμένου να πληρωθούν οφειλές που είχε η προσφεύγουσα, και ως εκ τούτου δεν οφείλονται για τις καταθέσεις του Λ/53.98.00.0000 τέλη χαρτοσήμου, κρίθηκε ότι απαιτείται διερεύνηση επ' αυτών και χρήζουν περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων.

**Επειδή** περαιτέρω, προσκομίστηκαν **νέα στοιχεία** για τη **φορολογία εισοδήματος** (ήτοι επί των από **13/05/2019** και με αριθμούς ....., ..... και .....ενδικοφανών προσφυγών) καθώς και για τους **παρακρατούμενους φόρους** (ήτοι επί της υπ' αριθμ. ..../**13-05-2019** ενδικοφανούς προσφυγής), αλλά και για λόγους συνολικής κρίσης επί της υπόθεσης, με την υπ' αριθμ. **59/03-10-2019 Απόφαση** της υπηρεσία μας, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του **άρθρου 63§5** του ν. **4174/2013** (Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 68 του ν. 4587/2018 (ΦΕΚ Α' 218), καθώς και των διευκρινίσεων που δόθηκαν με την υπ' αριθμ. **Ε2010/2019** εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Κεφ. Β'), αποφασίστηκε η **παράταση** της προθεσμίας για την έκδοση απόφασης επί των από **13/05/2019** και με αριθ. πρωτ. ...., ....., ....., .....και .....ενδικοφανών προσφυγών, **κατά τριάντα (30) ημέρες**.

## **2) Επί της παράβασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας**

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι επιδόθηκαν στην Εταιρεία οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις, καθώς και η από 11/04/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου, **σε πιστό αντίγραφο** και όχι σε πρωτότυπο έγγραφο, οι οποίες αναγράφουν μόνο τα ονόματα του Ελεγκτή, του Τμηματάρχη, του Υποδιευθυντή και του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. χωρίς τις υπογραφές τους και ως εκ τούτου δεν προκύπτει εάν τα πρωτότυπα αυτών φέρουν υπογραφές των αρμοδίων προς τούτο υπαλλήλων. Η έλλειψη δε, των ως άνω απαραίτητων υπογραφών αποτελεί έλλειψη ουσιωδών στοιχείων για την κατάρτιση των ως άνω πράξεων (των Οριστικών Πράξεων αλλά και της σχετικής Έκθεσης Ελέγχου) και συνεπώς μη νόμιμες

και ακυρωτές, λόγω παράβασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (βλ. ΔΠρωτΑθ 4521/2010).

**Επειδή** με τις διατάξεις του ν. 2690/1999 (Α' 45), με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας, ορίζονται τα ακόλουθα:

**Άρθρο 16 παρ.1:** «Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου. Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται, επίσης, η τυχόν δυνατότητα άσκησης της, κατ' άρθρο 25, ειδικής διοικητικής, ή ενδικοφανούς, προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμόδιου για την εξέτασή της οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της. Προσφυγή που ασκείται σύμφωνα με τις προαναφερόμενες πληροφορίες της υπηρεσίας δεν μπορεί να παραγάγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος. Η παράλειψη αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης».

**Άρθρο 11 παρ.2:** «Την επικύρωση αντιγράφου από το πρωτότυπο, ή από το ακριβές αντίγραφο της αρχής που εξέδωσε το πρωτότυπο, μπορεί να ζητήσει ο ενδιαφερόμενος από οποιαδήποτε διοικητική αρχή, δικηγόρο ή συμβολαιογράφο,...». Από τη διάταξη αυτή, προκύπτει ότι ο νομοθέτης δίνει το δικαίωμα στην αρχή που εξέδωσε το έγγραφο, να εκδώσει και ακριβές αντίγραφό του, το οποίο δεν είναι δυνατό να φέρει υπογραφές, διαφορετικά θα πρόκειται για πρωτότυπο, πράγμα ανέφικτο αφού το πρωτότυπο είναι ένα και φυλάσσεται στο φάκελο της υπόθεσης ή άλλως θα πρέπει να εκδοθεί ως φωτοαντίγραφο του πρωτοτύπου. Ως προς την υπογραφή αντιγράφου του πρωτοτύπου, σύμφωνα με το άρθρο 11 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, αλλά και σύμφωνα με γενική αρχή του δικαίου, όταν μια δημόσια αρχή επικυρώνει ένα έγγραφο ως ακριβές αντίγραφο του πρωτοτύπου, νοείται ότι το έγγραφο αυτό αποτελεί πιστό αντίγραφο εκ του πρωτοτύπου.

**Επειδή** στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις και η έκθεση ελέγχου φέρουν σφραγίδα «*Ακριβές Αντίγραφο αυθημερόν*», όπως βεβαιώνεται από την ελεγκτή υπάλληλο .....και ως εκ τούτου προκύπτει και ο ακριβής χρόνος σύνταξης των πρωτοτύπων ο οποίος συμπίπτει με αυτόν των αντιγράφων και το όμοιο περιεχόμενό τους. Επιπλέον έχει τεθεί επ' αυτών η στρογγυλή σφραγίδα του Ελληνικού Δημοσίου και η σχετική υπογραφή του ελεγκτή υπαλλήλου. Συνεπώς αυτά (έκθεση ελέγχου και προσβαλλόμενη πράξη) έχουν ισχύ πρωτοτύπου, παράγουν τεκμήριο γνησιότητας και ως δημόσια έγγραφα μπορούν να προσβληθούν μόνο επί πλαστότητι. Άλλωστε από την διαβίβαση φωτοαντιγράφου στην Υπηρεσία μας των πρωτοτύπων των προσβαλλόμενων διοικητικών πράξεων και της συναφούς έκθεσης ελέγχου (τα οποία τηρούνται στο αρχείο της αρμόδιας φορολογικής αρχής) προκύπτει ότι αυτά φέρουν τις υπογραφές όλων των αρμοδίων διοικητικών οργάνων και ότι είναι κατά περιεχόμενο όμοια με τα κοινοποιηθέντα στην προσφεύγουσα αντίγραφα. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη σύννομης έκδοσης των προσβαλλόμενων διοικητικών πράξεων και της έκθεσης ελέγχου **πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.**

### **3) Επί της έλλειψης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου**

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, η σχετική με τις προσβαλλόμενες πράξεις Έκθεση Μερικού Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, στερείται αιτιολογίας, καθ' ό μέτρο ο έλεγχος απλώς επαναλαμβάνει τα όσα είχε αρχικώς υποστηρίξει στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, χωρίς να απαντάει επαρκώς σε κανέναν από τους νόμιμους και αληθείς ισχυρισμούς που εξέθεσε αναλυτικά στο απαντητικό υπόμνημά της και ως εκ τούτου κατ' ουσίαν δεν λήφθηκε πραγματικά υπόψη, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 και της παρ. 3 του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας. Συνεπώς, η ως άνω Έκθεση Ελέγχου καθώς και οι σχετικές Οριστικές Πράξεις είναι ακυρωτές λόγω έλλειψης αιτιολογίας.

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

**Άρθρο 28:** «**2)** Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο»

**Άρθρο 64:** «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»,

Εξάλλου με τις διατάξεις του άρθρου **17** του **ν. 2690/1999** (Α' 45), με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας, ορίζονται τα ακόλουθα: «1) Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2) Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης,...».

**Επειδή** βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας. Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής) Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Σύμφωνα δε με τη νομολογία, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις.

**Επειδή** στην προκείμενη περίπτωση, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του **ν. 4174/2013**, η ελέγχουσα φορολογική αρχή εξέδωσε και κοινοποίησε νομότυπα το υπ' αρ. ....../18-02-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων με τα ευρήματα του φορολογικού ελέγχου, διατυπώνοντας με τρόπο σαφή, ειδικό και επαρκή τις προκύπτουσες διαφορές και εξέδωσε πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 και η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη στο ως άνω Σημείωμα, με το υπ' αρ. πρωτ. ....../12-03-2019 υπόμνημά της, εντός της εικοσαήμερης προθεσμίας που της δόθηκε, προσκόμισε στοιχεία τα οποία αφορούσαν του τηρούμενους λογαριασμούς.

Τα στοιχεία αυτά αξιολογήθηκαν από την ελεγκτική αρχή, όπως διατυπώνεται με τρόπο σαφή, ειδικό και επαρκή στην ενότητα 8.4 της έκθεσης ελέγχου «*Θέση του ελέγχου επί των ισχυρισμών της ελεγχόμενης*» και προσδιόρισε τις διαφορές του ελέγχου, όπως διατυπώνεται στην ενότητα 8.5. «**Ανακεφαλαίωση διαφορών ελέγχου**».

Επομένως, δεδομένου ότι, η ανωτέρω έκθεση ελέγχου μνημονεύει ρητά τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκθέτει λεπτομερειακά, σαφώς και εμπειριστατωμένα τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, ουδεμία ασάφεια και έλλειψη αιτιολογίας υφίσταται επί των ρητώς αναφερομένων στο πόρισμα της έκθεσης όπως υποστηρίζει η προσφεύγουσα. Ο ισχυρισμός δε της προσφεύγουσας περί δήθεν μη εξέτασης του υπομνήματος απόψεων από τη Φορολογική αρχή, είναι καθόλα αυθαίρετος και στερείται αιτιολογικής αναφοράς. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της **πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος**.



#### 4) Επί της Λογ. διαφοράς του τεκμαρτού εισοδήματος ιδιόχρησης ακινήτων

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή ανατιολογήτως προσθέτει στα καθαρά κέρδη της Εταιρείας τεκμαρτό εισόδημα ιδιοχρήσεως ακινήτου ποσού **3.412,42€**, αναφορικά με το ευρισκόμενο επί της οδού ....., στον Γέρακα Αττικής, ακίνητο, που χρησιμοποιήθηκε ως έδρα της επιχείρησής, χωρίς, παραλλήλως, να το αναγνωρίζει και ως εκπιπτόμενη δαπάνη, με την εσφαλμένη «αιτιολογία» ότι δήθεν «δεν αναγνωρίζεται ως ισόποση δαπάνη, δεδομένου ότι δεν πληρούνται αθροιστικά οι προαναφερόμενες προϋποθέσεις έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (δεν έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία)» (βλ. σελ. 74 - 75 της Εκθέσεως Ελέγχου).

Επειδή από την έκθεση ελέγχου (σελ. 79-80) 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                  | ..... - Α.Τ.ΑΚ : ..... | 191.411,43€        | 5.742,34€                   |
| 2                  | ..... - Α.Τ.ΑΚ : ..... | 134.275,72€        | 4.028,27€                   |
| 3                  | ..... - Α.Τ.ΑΚ : ..... | 129.302,55€        | 3.879,08€                   |
| <b>Σ ύ ν ο λ ο</b> |                        | <b>454.989,70€</b> | <b>13.649,69€</b>           |

Το ανωτέρω ποσό των 13.649,69€ που αφορά το ετήσιο τεκμαρτό εισόδημα από ιδιόχρηση των ακινήτων της προσφεύγουσας και ανέρχεται σε 3% επί της αντικειμενικής τους αξίας, δεδομένου δε, ότι το ακίνητο πουλήθηκε, υπολογίστηκε η αναλογία της των μηνών που αυτό χρησιμοποιείτο (Ιανουάριος 2016 – Μάρτιος 2016), ήτοι τα **3/12** αυτού, ποσού **3.412,42€**. Ο έλεγχος, 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, ... **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....»

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 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 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 αμφοτέρων 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 ίδιου νόμου, από ιδιοχρηση ακινήτου νομικού προσώπου, καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία,*
- *Αν δεν καταχωρηθεί στα βιβλία ούτε το έσοδο ούτε το έξοδο μήπως ο φορολογικός έλεγχος δεν αναγνωρίζει το έξοδο επειδή δεν έχει γίνει εγγραφή στα βιβλία (άρθρο 22 ν.4172/2013),*
- *Αν 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. ....../27-02-2015 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) ...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 ιδιοχρηση 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) «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 εγκύκλιο **Ε. 2156/08-08-2019** εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι «το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και κατά συνέπεια για φορολογικούς σκοπούς **συνυπολογίζεται σε κάθε περίπτωση στο φορολογητέο αποτέλεσμα της επιχείρησης, ανεξάρτητα αν έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της**. Όσον αφορά στη τεκμαρτή δαπάνη (μίσθωμα) από την ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου και δεδομένων των ειδικών διατάξεων της περιπτ. η' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, συνάγεται ότι **εφόσον η τεκμαρτή δαπάνη (μίσθωμα) από την ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου δεν υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου αυτή σε κάθε περίπτωση αποτελεί εκπιπόμενη δαπάνη**. ... Αναφορικά με την απεικόνιση των ίδιων ποσών στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (έντυπο Ν), στην περίπτωση που αυτά δεν έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης, το ποσό του εσόδου από ιδιοχρησιμοποίηση (τεκμαρτό εισόδημα) αναγράφεται στον κωδικό 453 και το αντίστοιχο ποσό της δαπάνης (τεκμαρτό μίσθωμα) στον κωδικό 462, προκειμένου να προκύψει φορολογικά αδιάφορο αποτέλεσμα, με βάση τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1069/2015 εγκύκλιο».



**Επειδή** η προσφεύγουσα δεν είχε καταχωρήσει είτε στα βιβλία της, είτε σε οποιοδήποτε άλλο πληροφοριακό, για την φορολογική αρχή, στοιχείο (π.χ. έντυπο 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 (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 ιδιοχρησιν ακινήτων.

**Επειδή** για τις λοιπές διαφορές για τις οποίες δεν γίνεται αναφορά στην παρούσα, ισχύουν όπως αναγράφονται στην από **11/04/2019** έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος που συντάχθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ,

## Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της **13/05/2019** και με αριθμό πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», με **ΑΦΜ:** ....., που εδρεύει στην Αθήνα, οδός ....., και την **τροποποίηση** της υπ' αριθ. .... /**11-04-2019** Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού **φόρου Εισοδήματος** φορολογικού έτους **2015**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ

### **Φορολογητέα κέρδη - Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα Απόφαση:**

| <b>α) Φορολογητέα Κέρδη</b>                                                                     |                     |                     |                     |                                  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|----------------------------------|
| <b>Φορολογικό Έτος 2015</b>                                                                     | <b>Δήλωσης</b>      | <b>Ελέγχου</b>      | <b>Απόφασης</b>     | <b>Οριστική φορολ. υποχρέωση</b> |
| Καθαρά Κέρδη βάσει βιβλίων                                                                      | 1.010.525,03€       | 1.010.525,03€       | 1.010.525,03€       |                                  |
| Πλέον: Λογιστικές Διαφορές βάσει <b>δήλωσης</b>                                                 | -195.644,28€        | -195.644,28€        | -195.644,28€        |                                  |
| Πλέον: Λογιστικές Διαφορές βάσει <b>ελέγχου</b>                                                 |                     | 42.112,83€          | 42.112,83€          |                                  |
| Καθαρά Κέρδη βάσει <b>ελέγχου</b>                                                               | <b>814.880,75€</b>  | <b>856.993,58€</b>  | <b>856.993,58€</b>  |                                  |
| Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα <b>Απόφαση</b>                        |                     |                     | 3.412,42€           |                                  |
| <b>Φορολογητέα κέρδη</b>                                                                        | <b>814.880,75€</b>  | <b>856.993,58€</b>  | <b>853.581,16€</b>  | <b>38.700,41€</b>                |
| <b>β) Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα:</b> |                     |                     |                     |                                  |
| <b>Φορολογικό Έτος 2015</b>                                                                     | <b>Δήλωσης</b>      | <b>Ελέγχου</b>      | <b>Απόφασης</b>     | <b>Οριστική φορολ. υποχρέωση</b> |
| <b>Φορολογητέα κέρδη</b>                                                                        | 814.880,75€         | 856.993,58€         | 853.581,16€         | <b>38.700,41€</b>                |
| Φόρος που αναλογεί (φορολ. κέρδη x 29%)                                                         | <b>236.315,42€</b>  | <b>248.528,14€</b>  | <b>247.538,54€</b>  | 11.223,12€                       |
| <b>Μείον:</b> Προκαταβληθέντες - Παρακρατηθέντες                                                | 669.386,84€         | 669.386,84€         | 669.386,84€         | 0,00€                            |
| <b>Υπόλοιπο</b>                                                                                 | <b>-433.071,42€</b> | <b>-420.858,70€</b> | <b>-421.848,30€</b> | <b>11.223,12€</b>                |
| Πλέον: Προκαταβολή φόρου επομένου έτους                                                         | 236.107,19€         | 236.107,19€         | 236.107,19€         | 0,00€                            |
| Πλέον: Τέλος επιτηδεύματος                                                                      | 2.550,00€           | 2.550,00€           | 2.550,00€           | 0,00€                            |
| <b>Πιστωτικό υπόλοιπο για βεβαίωση</b>                                                          | <b>-194.414,23€</b> | <b>-182.201,51€</b> | <b>-183.191,11€</b> | 11.223,12€                       |
| <b>Ποσό που επεστράφη ή ζητήθηκε προς επιστροφή</b>                                             | <b>194.414,23€</b>  | <b>194.414,23€</b>  | <b>194.414,23€</b>  | 0,00€                            |
| Πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης                                       |                     | 0,00€               | 0,00€               | 0,00€                            |
| <b>Τελικό Χρεωστ. υπόλοιπο για βεβαίωση</b>                                                     | <b>0,00€</b>        | <b>12.212,72€</b>   | <b>11.223,12€</b>   | <b>11.223,12€</b>                |

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ**

---

**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.