



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 11 / 11 / 2019

Αριθμός Απόφασης **3045**

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 Αθήνα, οδός, κατά της υπ' αριθ. /11-04-2019 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος φορολ. έτους 2014, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

4. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊστάμενου 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./13-04-2018 Εντολή ελέγχου του προϊστάμενου 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 κοινωνικές 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€
Σύνολα		345.980,34€	42.112,83€	34.063,02€

Ακολούθως, 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€
Σύνολα					115.798,86€	49.323,50€	2.000,00€	167.122,36€

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 2014**, με την οποία αμφισβητεί τις κατωτέρω λογιστικές διαφορές, προβάλλοντας τους λόγους που κατά περίπτωση αναφέρονται:

Κωδικός λογ.	Περιγραφή Λογαριασμού	Λογ.Διαφ. Φορολ. 2014
64.02.03.0000	Διαφημίσεις σε λοιπά μέσα με ΦΠΑ	69.950,00€
64.02.06.0000	Έξοδα Υποδοχής και φιλοξενίας με ΦΠΑ	1.599,61€
64.02.07	Έξοδα Προβολής - Χορηγίες	2.804,29€
64.98.00.0001	Διάφορα Έξοδα άνευ ΦΠΑ	23.189,85€
64.98.01.0002	Διάφορα Έξοδα	62.524,25€
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€
Λοιπές Λ.Δ	Εξόφληση δαπανών χωρίς τραπ. Μέσο < 500€	2.396,00€
Λοιπές Λ.Δ	Τεκμαρτό Εισόδημα Ιδιόχρησης Ακινήτων	13.649,69€
Λοιπές Λ.Δ	Τεκμαρτό Έσοδο προκ/λής από	42.233,76€
Σ ύ ν ο λ α		250.752,31€

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 Commerzbank, από το οποίο προκύπτει ότι ο τραπεζικός λογαριασμός DEανήκει στην επιχείρηση (.....), (Σχετ. 3),
- ✓ Το από 17/06/2019 έγγραφο του αλλοδαπού εκκαθαριστή συναλλαγών, σχετικά με την καταβολή των χρημάτων από τονλογαριασμό της (Σχετ. 4).

β) Περαιτέρω προσκομίστηκαν νέα στοιχεία και τα από 03/10/2019 και αριθμό πρωτ.,καισυμπληρωματικά υπομνήματα, σε συνέχεια των από 13/05/2019 και με αριθ.,καιενδικοφανών 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 **παρακρατουμένων 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**.

Επειδή περαιτέρω, προσκομίστηκαν **νέα στοιχεία** για τη **φορολογία εισοδήματος** (ήτοι επί των από **13/05/2019** και με αριθμούς,καιενδικοφανών 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.,,καιενδικοφανών προσφυγών, **κατά τριάντα (30) ημέρες**.

2) Επί της Λογ. διαφοράς του λογ. 64.02.03.0000 “Διαφημίσεις με λοιπά μέσα”

Επειδή, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, δαπάνες για τη διαφημιστική προβολή της ποσού **69.950€**, δεδομένου ότι αφενός οι εν λόγω δαπάνες εμπίπτουν στις διατάξεις της κατηγορίας Δ' του άρθρου 15 του Β.Δ. 24-09/20-10-1958, όπως ισχύει με το ν. 2880/2001 και υπόκεινται σε τέλος διαφήμισης μέχρι τη λήξη προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους (άρθρο 9§6γ του ν. 2880/2001), και αφετέρου δεν αποδείχθηκε η καταβολή του οικείου τέλους.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση αυτή του ελέγχου είναι εσφαλμένη, καθόσον:

α) Στο πλαίσιο της εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4172/2013, ήτοι του μόνου κανονιστικού πλαισίου, που τυγχάνει εφαρμοστέο για την επίμαχη φορολογική περίοδο 01/01/- 31/12/2014 σχετικά με τις προϋποθέσεις εκπτώσεως των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, αρκεί αφενός να πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 αυτού -γεγονός, που ουδόλως αμφισβητεί εν προκειμένω η Φορολογική Αρχή και αφετέρου να μην συντρέχει νόμιμη περίπτωση εξαιρέσεως κατ' άρθρο 23 αυτού - την οποία ουδόλως επικαλείται η Φορολογική Αρχή. Αντιθέτως, οι διατάξεις, οι διοικητικές θέσεις και η νομολογία, που επικαλείται ο έλεγχος (βλ. σελ. 68 της Εκθέσεως Ελέγχου), ανάγονται στο προϊσχύσαν καθεστώς του Ν. 2238/1994 και, συνακόλουθα, ουδόλως αναπτύσσουν ισχύ στην κρινόμενη περίπτωση, που διέπεται από τις διατάξεις του Ν. 4172/2013. Κατά συνέπεια, πουθενά στο γράμμα των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του Ν. 4172/2013 δεν αναφέρεται ως προϋπόθεση της εκπτώσεως των δαπανών διαφήμισης η πληρωμή των οικείων τελών διαφήμισης ή ως εξαίρεση της εκπτώσεως των δαπανών αυτών η περίπτωση της μη πληρωμής των εν λόγω τελών.

β) Περαιτέρω, η Φορολογική Αρχή αποδέχεται ότι τα παραστατικά που προσκομίστηκαν αφορούσαν σε αντίγραφα πληρωμής βεβαιωμένων τελών διαφήμισης σε διαφημιστικά πλαίσια και στέγαστρα, εκμίσθωση χώρων για την τοποθέτηση στεγάστρων, χρήση διαφημιστικών θέσεων κ.λπ., που, όπως προαναφέρθηκε, αποτελούν τις διαφημιστικές δαπάνες, στις οποίες προέβη η Εταιρεία κατά την επίμαχη φορολογική περίοδο. Επιπρόσθετα, παγία πρακτική στις υπαίθριες διαφημίσεις, όπως στην υπό κρίση περίπτωση, αποτελεί η ύπαρξη επιχειρήσεως εκμεταλλεύσεως των διαφημιστικών χώρων, η οποία δρα ως «ενδιάμεσος» ή ως διαμεσολαβητής μεταξύ των Δήμων - δημοτικών επιχειρήσεων και των διαφημιζομένων επιχειρήσεων, αναλαμβάνοντας στο σύνολό του το διαχειριστικό και διοικητικό κομμάτι του εν λόγω έργου, ρόλο, τον οποίο επιτέλεσαν εν προκειμένω τρίτες επιχειρήσεις, οι οποίες λειτούργησαν ως «ενδιάμεσες» μεταξύ της εταιρείας «.....» και των οικείων Δήμων, γεγονός, που επιβεβαιώνεται και από την προσκομισθείσα επιστολή της εν λόγω εταιρείας, την οποία μνημονεύει και ο ίδιος ο έλεγχος και επιβεβαιώνει από πλευράς «.....», με προσκόμιση συγκεκριμένων παραστατικών, την καταβολή των σχετικών τελών. Επομένως, σε κάθε περίπτωση, αποδεικνύεται εν προκειμένω η καταβολή των οικείων τελών διαφήμισης

Προς απόδειξη δε των ισχυρισμών της, προσκόμισε μετ' επικλήσεως ενώπιον της ελέγχουσας αρχής, αντίγραφα των τιμολογίων δαπανών διαφήμισης και των τριπλοτύπων καταβολής των αντιστοίχων τελών, ως και επιστολή της εταιρείας «.....» περί καταβολής των αναλογούντων τελών διαφήμισης, τα οποία προσκομίζει και επικαλείται και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή (**Σχετ. 1, 2, 3, 4**)

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 15** του **Β.Δ. 24.9/20.10.1958**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 9 του ν. 2880/2001 ορίζονται τα ακόλουθα:

«1. Επιβάλλεται υπέρ των δήμων και κοινοτήτων τέλος για κάθε διαφήμιση που γίνεται με οποιονδήποτε τρόπο και μορφή σε χώρους που βρίσκονται μέσα στα διοικητικά τους όρια. Ο συντελεστής του τέλους καθορίζεται με απόφαση του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου, κατά περιοχή και κατηγορία διαφήμισης ως εξής:

Κατηγορία Α'

Για διαφημίσεις που αναγράφονται ή αναρτώνται ή επικολλούνται:

α) μέσα σε μόνιμα και σταθερά ή προσωρινά και κινητά πλαίσια, τα οποία τοποθετούνται σε πλατείες, οδούς, πεζοδρόμια, δημόσιους και κοινόχρηστους γενικά χώρους, που καθορίζονται με απόφαση του οικείου δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου, β) στις περιφράξεις ακάλυπτων χώρων και ανεγειρόμενων ή εγκαταλειμμένων οικοδομών με συναίνεση του ιδιοκτήτη ή νομέα ή του διαχειριστή αυτών, γ) σε χώρους σιδηροδρομικών, λιμενικών και αεροπορικών σταθμών καθώς και σε χώρους σταδίων και γηπέδων, που καθορίζονται από τη διοίκηση των αντίστοιχων φορέων, δ) μέσα σε καταστήματα, κινηματογράφους, θέατρα και άλλους δημόσιους χώρους, και ε) σε περίπτερα, στέγαστρα αφετηριών και στάσεων αναμονής επιβατών λεωφορείων αστικών και υπεραστικών συγκοινωνιών, από δραχμές πενήντα (50) μέχρι εκατόν είκοσι πέντε (125) εβδομαδιαίως το τετραγωνικό μέτρο ...

Κατηγορία Δ'

α) Για διαφημίσεις που γίνονται με ημερολόγια, δώρα, έντυπα, κάθε είδους παραστάσεις ή λέξεις σε αυτοκόλλητα ή είδη με διαφημιστικές παραστάσεις ή λέξεις ή με άλλο παρόμοιο τρόπο, καθώς και για διαφημίσεις που γίνονται από τον αέρα με οποιονδήποτε τρόπο, το τέλος ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί της δαπάνης διαφήμισης. Τα ένθετα διαφημιστικά φυλλάδια, που διανέμονται μαζί με τις εφημερίδες και τα περιοδικά, υπόκεινται στο ανωτέρω τέλος διαφήμισης.

β) Η προβολή προϊόντων σε χώρους καταστημάτων, που γίνεται είτε με την τοποθέτηση τους σε ειδικά σημεία εντός του καταστήματος είτε με έντυπα, δώρα, επιγραφές κάθε είδους είτε με άλλο παρόμοιο τρόπο, θεωρείται διαφήμιση και υπόκειται σε τέλος διαφήμισης, βάσει των εκδιδομένων από τα καταστήματα τιμολογίων παροχής υπηρεσιών. Το τέλος υπολογίζεται με συντελεστή 2% επί της διαφημιστικής δαπάνης που καταβάλλεται για τις πράξεις αυτές.

Προβολή προϊόντων που εντάσσεται στην παραπάνω έννοια της διαφήμισης συνιστούν οι εξής ενέργειες:

- η ενοίκιαση χώρων σε ειδικά ράφια,
- η τοποθέτηση προϊόντων σε ειδικές προθήκες ή περίπτερα,
- η διανομή δοκιμαστικών προϊόντων,
- εκδηλώσεις - εκπλήξεις ("Happenings") στους χώρους του καταστήματος.

γ) Η απόδοση του τέλους, για όλες τις ενέργειες της κατηγορίας αυτής, γίνεται πάντοτε από τον διαφημιζόμενο, **μέχρι τη λήξη προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος**. Η καταβολή πραγματοποιείται σε οποιοδήποτε γραφείο του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων λειτουργεί σε Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) και αποδεικνύεται με την παροχή ανάλογου παραστατικού στοιχείου (διπλότυπου). Το σύνολο των ποσών που εισπράττονται αποτελεί πόρο ειδικού λογαριασμού, που τηρείται στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων και αποδίδεται στους δήμους και κοινότητες,...

δ. Ως δαπάνη διαφήμισης για τις διαφημίσεις της παρούσας κατηγορίας είναι το ποσό που καταβάλλεται από τον διαφημιζόμενο για τη διενέργεια της διαφήμισης, με βάση το φορολογικό στοιχείο που πρέπει να εκδίδεται για κάθε περίπτωση. **Σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις».**

Επειδή με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1188/25-07-2001, έχει γίνει δεκτό από τη διοίκηση ότι «για τις παραπάνω διαφημίσεις είναι ενδεχόμενο να διαφοροποιείται, ανάλογα με την περίπτωση, **το πρόσωπο του υπόχρεου προς απόδοση των οικείων τελών** (διαφημιζόμενος ή παρέχων την υπηρεσία της διαφήμισης), για το λόγο αυτό διευκρινίζεται ότι προϋπόθεση αναγνώρισης των οικείων δαπανών είναι η καταβολή των οφειλόμενων τελών και η προσκόμιση του οικείου αποδεικτικού, χωρίς να εξετάζεται ποιος ήταν ο υπόχρεος για καταβολή και ποιος τελικά προέβη σ' αυτήν».

Επειδή με την εγκύκλιο της ΓΓΔΕ ΠΟΛ. 1113/02-06-2015, με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες εφαρμογής των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013, «οι δαπάνες διαφήμισης δεν εκπίπτουν στην περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών διαφήμισης, δηλαδή μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθόσον με τις διατάξεις της περ. δ' της κατηγορίας Δ' της παρ.1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 2880/2001, οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν, ορίζεται ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών, οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις».

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση οι δαπάνες διαφήμισεων της προσφεύγουσας, έγιναν σε υπαίθριους και δημοσίους χώρους, ήτοι σε στάσεις λεωφορείου, μέσω πινακίδων, καθώς και

σε χώρους πλησίον του αγωνιστικού χώρου, κατά την τέλεση ποδοσφαιρικών αγώνων, μέσω φωτεινών πινακίδων,

Επειδή, όπως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 123), προσκομίστηκαν αποδεικτικά καταβολής τελών διαφήμισης από εταιρίες για τις οποίες δεν αποδεικνύεται η σχέση τους με την προσφεύγουσα, εάν δηλαδή αφορούσαν επιχειρήσεις εκμετάλλευσης διαφημιστικών χώρων που δρουν ως «ενδιάμεσοι» μεταξύ Δήμων και διαφημιζόμενων επιχειρήσεων. Επιπλέον, δεν προσκομίστηκε ουδέν στοιχείο που να αποδεικνύει τη σχέση των διαφημιστικών εταιριών που κατέβαλαν τα δημοτικά τέλη με την εταιρία, η οποία βεβαιώνει δια επιστολής της την καταβολή αυτών για την προσφεύγουσα. Σημειώνεται δε, ότι στα διπλότυπα είσπραξης τελών από την εταιρία, με αρ./27-05-2014 του Δήμου Αθηναίων και/28-08-2014 του Δήμου Ελληνικού-Αργυρούπολης, γίνεται αναφορά σε «συνημμένη κατάσταση» τιμολογίων, που δεν προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της.

Επομένως, όπως αυθαίρετως η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι εταιρίες που κατέβαλαν τα τέλη διαφήμισης λειτουργούσαν ως «ενδιάμεσοι» μεταξύ των Δήμων και της εταιρίας, καθώς δεν αποδεικνύεται η καταβολή των τελών διαφήμισης για τις συγκεκριμένες υπηρεσίες ενοικίασης χώρων που παρείχε η εταιρία που είχε αναλάβει τη διαφημιστική προβολή της προσφεύγουσας (.....).

Ως εκ τούτου, οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, **πρέπει να απορριφθούν** ως αβάσιμοι.

3) 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 **13.649,69€** αναφορικά με το ευρισκόμενο επί της οδού, στον Γέρακα Αττικής, ακίνητο, που χρησιμοποιήθηκε ως έδρα της επιχειρήσεως, 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. 74-75) 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	, Γέρακας Αττικής - Α.Τ.ΑΚ :	191.411,43€	5.742,34€
2	, Γέρακας Αττικής - Α.Τ.ΑΚ :	134.275,72€	4.028,27€
3	, Γέρακας Αττικής - Α.Τ.ΑΚ :	129.302,55€	3.879,08€
Σ ύ ν ο λ ο		454.989,70€	13.649,69€

Το ανωτέρω ποσό των **13.649,69€** που αφορά το τεκμαρτό εισόδημα από ιδιόχρηση των ακινήτων της προσφεύγουσας και ανέρχεται σε 3% επί της αντικειμενικής τους αξίας, δεδομένου ότι ο υπολογισμός και η αναγραφή του εσόδου από ιδιοχρησιμοποίηση και της αντίστοιχης δαπάνης στα βιβλία της είναι υποχρεωτική και όχι δυνητική (ΠΟΛ. 1069/2015), πρόσθεσε το έσοδο στις λογιστικές διαφορές ελέγχου, καθόσον δεν είχε διενεργήσει στα βιβλία της καμία εγγραφή εσόδου. Επιπλέον, δεν αναγνώρισε το αντίστοιχο έξοδο καθόσον δεν είχε καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της, (περίπτωση γ' του άρθρου 22 του ν. 4172/2013).

Επειδή στο **άρθρο 39 του ν. 4172/2013** (Α' 170), ορίζεται ότι: **«1) Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων, ... 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 ιδιοχρησίας 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 ιδιοχρησία ακινήτου νομικού προσώπου, καταχωρείται στα λογιστικά βιβλία,*
- *Αν 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),*
- *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 ιδιόχρηση ακινήτων πρέπει προς τεκμηρίωση να διενεργείται λογιστική εγγραφή τόσο στα απλογραφικά όσο και στα διπλογραφικά βιβλία*», αναφέρει τα εξής:

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

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

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

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

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

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

Επειδή η παράλειψη αυτή συνιστά παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας που επισύρει αυτοτελές πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/13 (περί ανακριβούς υποβολής δήλωσης), ως προς τα πληροφοριακά στοιχεία και σε καμία περίπτωση δεν επηρεάζει το φορολογικό αποτέλεσμα.

Ως εκ τούτου, **πρέπει να γίνει δεκτός** ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ως προς την προσβαλλόμενη λογιστική διαφορά του τεκμαρτού εισοδήματος από ιδιοχρησία 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 2014, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ

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

α) Φορολογητέα Κέρδη

Φορολογικό Έτος 2014	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική φορολ. υποχρέωση
Καθαρά Κέρδη βάσει βιβλίων	2.008.056,80€	2.008.056,80€	2.008.056,80€	
Πλέον: Λογιστικές Διαφορές βάσει δήλωσης	609.815,22€	609.815,22€	609.815,22€	
Πλέον: Λογιστικές Διαφορές βάσει ελέγχου		345.980,34€	345.980,34€	
Καθαρά Κέρδη βάσει ελέγχου	2.617.872,02€	2.963.852,36€	2.963.852,36€	
Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα Απόφαση			13.649,69€	
Φορολογητέα κέρδη	2.617.872,02€	2.963.852,36€	2.950.202,67€	332.330,65€

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

Φορολογικό Έτος 2014	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική φορολ. υποχρέωση
Φορολογητέα κέρδη	2.617.872,02€	2.963.852,36€	2.950.202,67€	332.330,65€
Φόρος που αναλογεί (φορολ. κέρδη x 26%)	680.646,73€	770.601,61€	767.052,69€	86.405,96€
Μείον: Προκαταβληθέντες - Παρακρατηθέντες	522.378,63€	518.625,65€	518.625,65€	-3.752,98€
Υπόλοιπο	158.268,10€	251.975,96€	248.427,04€	90.158,94€
Πλέον: Προκαταβολή φόρου επομένου έτους	669.178,61€	669.178,61€	669.178,61€	0,00€
Πλέον: Τέλος επιτηδεύματος	2.200,00€	2.200,00€	2.200,00€	0,00€
Χρεωστικό υπόλοιπο για βεβαίωση	829.646,71€	923.354,57€	919.805,65€	90.158,94€
Πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της δήλωσης		46.853,93€	45.079,47€	45.079,47€
Τελικό Χρεωστ. υπόλοιπο για βεβαίωση	829.646,71€	970.208,50€	964.885,12€	135.238,41€

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.