



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 08/04/2019

Αριθμός απόφασης:1200

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 ισχύει.

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

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

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

4. Την από **20/12/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**, που εδρεύει επί της οδού στις, κατά της με αριθμ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 01/01/2014 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 01/01/2014 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., της οποίας ζητείται η ολική ή μερική ακύρωση, ή τροποποίηση.

6. Τις από 24/12/2018 απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», 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:

Για την προσφεύγουσα εκδόθηκε η εντολή υπ. αριθμ./2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. μερικού επιτόπιου ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και λοιπών φορολογιών για τη χρήση 2014, σύμφωνα με το ν. 4172/2013 και τις ΠΟΛ 1124/2015 και 1036/2017.

Η προσφεύγουσα εταιρεία «.....» προέβη σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υπ. αριθμ./2015 με αναλογούντα φόρο €548.980,59. Κατόπιν, υπέβαλε την υπ. αριθμ./2015 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με αναλογούντα φόρο € 548.980,59. Τέλος, υπέβαλε εντός της προθεσμίας που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 18,19 και 72 παρ. 18 του Ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν.4512/2018, την υπ. αριθμ./2018 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με αναλογούντα φόρο €551.747,61 και με την οποία δηλώθηκαν τα εξής:

		ΑΡΧΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ	ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Ν. 4512/18	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη		5.359.179,53	5.369.821,94	10.642,41
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	548.980,59	551.747,61	2.767,02
Προκαταβολή φόρου		1.391.279,86	1.391.279,86	
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν. 3986/2011)		1.850,00	1.850,00	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών		1.942.110,45	1.944.877,47	2.767,02
Διαφορά φόρου για βεβαίωση με την τροποποιητική δήλωση				2.767,02
Τόκοι άρθ. 53 ν. 4512/18 (38 μήνες X 0,73% X 2.767,02)				767,57
Συνολικό ποσό για βεβαίωση				3.534,59

Από τη σύγκριση των αποτελεσμάτων του ελέγχου με την υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος βάσει του ν.4512/2018, προκύπτουν τα κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014					
Α/Α	ΛΟΓ/ΣΜΟΣ ΕΓΛΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Ν.4512/18	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
1	64.00.09	ΕΞΟΔΑ ΚΙΝΗΣ. ΜΕΤΑΦ. ΜΕΣΩΝ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ ΤΡΙΤΩΝ	10.642,41	10.642,41	0,00
2		ΛΟΙΠΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ (ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΙΔΙΟΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗΣ)	297.379,41	0,00	297.379,41
	ΣΥΝΟΛΟ				297.379,41

Η προσφεύγουσα διαθέτει ιδιόκτητες εγκαταστάσεις τις οποίες ιδιοχρησιμοποιεί. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα της ιδιοχρήσης υπολογίστηκε μόνο επί της αντικειμενικής αξίας των ιδιοχρησιμοποιούμενων γραφείων (οδός όροφος) και δεν συμπεριέλαβε το σύνολο των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων. Η **επιπλέον** αντικειμενική αξία υπολογίστηκε αναλυτικά ως εξής:

ΕΙΔΟΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ	Δ/ΝΣΗ - ΘΕΣΗ	ΕΝΤΥΠΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗ ΑΞΙΑ
ΟΙΚΟΠΕΔΟ	ΑΑ-ΓΗΣ	3.432.843,02
ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ ΚΤΙΡΙΟ	Κ4	906.280,22
ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ ΚΤΙΡΙΟ	Κ4	932.816,91
ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ ΚΤΙΡΙΟ	Κ4	121.201,92
ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ ΚΤΙΡΙΟ	Κ4	390.604,03
ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ ΚΤΙΡΙΟ	Κ4	39.690,00
ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ ΚΤΙΡΙΟ	Κ4	300.127,16
ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ ΚΤΙΡΙΟ	Κ4	996.111,04
ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ ΚΤΙΡΙΟ	Κ4	619.903,19
ΑΠΟΘΗΚΗ	Κ4	324.632,45
ΑΠΟΘΗΚΗ	Κ4	324.632,45
ΑΠΟΘΗΚΗ	Κ4	132.088,32
ΑΠΟΘΗΚΗ	Κ4	1.391.716,29
	ΣΥΝΟΛΟ:		9.912.647,00
	ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ 3% ΕΠΙ ΤΗΣ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ		297.379,41

Κατόπιν, το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καταλόγισε με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος και πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 01/01/2014 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου του, ως τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρήση ακινήτων ποσό €**297.379,41**, ενώ παράλληλα δεν το αναγνώρισε ως ισόποση δαπάνη λόγω του ότι δεν έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα από την προσφεύγουσα βιβλία.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κατωτέρω ισχυρισμούς:

- Βάσει της ΠΟΛ 1069/2015 το εισόδημα που τεκμαίρεται από ιδιοχρησιμοποίηση υπόκειται σε φορολογία στο όνομα του νομικού προσώπου ενώ εκπίπτει, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα 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.
- Σύμφωνα με την απόφαση του ΣΛΟΤ 1239/ΕΞ/23-06-2016 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).
- Τα νομικά πρόσωπα έχουν τη διακριτική ευχέρεια παρακολούθησης των τεκμαρτών εσόδων και εξόδων ιδιοχρήσης ακινήτων μέσω του Σχεδίου Λογαριασμών τους και δύνανται να χρεώνουν τον κατάλληλο υπολογαριασμό τεκμαρτού εξόδου των μισθωμάτων. Κατά συνέπεια, το αποτέλεσμα είναι φορολογικά αδιάφορο για τα νομικά πρόσωπα, αφού για σκοπούς σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων, απαλείφονται οι ανωτέρω εγγραφές, προκειμένου να μην προσαυξάνονται τα αντίστοιχα έσοδα και έξοδα της οντότητας.
- Η καταλογισθείσα λογιστική διαφορά, που έχει σχέση με το τεκμαρτό εισόδημα ιδιοχρησιμοποίησης ακινήτων, δεν αποτελεί πραγματικό εισόδημα
- Αντισυνταγματική και καταχρηστική η επιβολή προστίμου

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

«1. Ο όρος εισόδημα από ακίνητη περιουσία σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

2. Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Κατ' εξαίρεση, το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες, καθώς και το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου απαλλάσσονται από το φόρο.

Ειδικά για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση προς ανιόντες, κατιόντες και συζύγους, αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής.»

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

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

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

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

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

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

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

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

«**Άρθρο 22 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 2 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης (ΚΦΑΣ) «Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών» ορίζεται ότι:

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

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

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

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

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

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

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

Επειδή εξάλλου, σύμφωνα με τη γενικά παραδεκτή λογιστική αρχή της σχετικότητας, οι λογιστικές καταστάσεις πρέπει να περιέχουν μόνο όσες πληροφορίες είναι σχετικές και απαραίτητες για την ενημέρωση των μετόχων, του επενδυτικού κοινού και λοιπών ενδιαφερόμενων για τη χρηματοοικονομική κατάσταση της εταιρείας.

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

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

Κατά συνέπεια, το εισόδημα που τεκμαίρεται από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση γης ή ακινήτου υπόκειται σε φορολογία στο όνομα του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, χωρίς

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία υπολόγισε το ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα της ιδιοχρησίας μόνο επί της αντικειμενικής αξίας των ιδιοχρησιμοποιούμενων γραφείων (οδός), και δεν συμπεριέλαβε το σύνολο των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων. Κατόπιν, υπολόγισε την επιπλέον αντικειμενική αξία ως εξής: Αντικειμενική αξία γης και κτισμάτων X 3%, ήτοι 9.912.647 X 3%=297.379,41 €. Έπειτα, καταλόγισε με την πράξη 612/27-11-2018 ως τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησία ακινήτων το ποσό των 297.379,41 €, ενώ παράλληλα δεν αναγνώρισε ως ισόποση δαπάνη το ποσό αυτό, δεδομένου ότι δεν πληρούνται αθροιστικά οι προαναφερόμενες προϋποθέσεις έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα του άρθ. 22 του ν. 4172/2013, ήτοι δεν έχει καταχωρηθεί η εν λόγω τεκμαρτή δαπάνη στα τηρούμενα βιβλία.

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

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

Επειδή επιπρόσθετα, στην ανωτέρω απόφαση του **ΣΛΟΤ 1239/2016** αναφέρεται ότι η καταγραφή των σχετικών ποσών στα διάφορα φορολογικά έντυπα (Ε1, Ε3, κλπ.), τα οποία συνιστούν μέρος των λογιστικών αρχείων κατά το Ν. 4308/2014 είναι ένας κατάλληλος τρόπος παρακολούθησης δεδομένου ότι διασφαλίζει απολύτως τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Συμπερασματικά λοιπόν, βάσει της γνωμοδότησης του ΣΛΟΤ δεν είναι υποχρεωτική η καταχώρηση των τεκμαρτών εισοδημάτων και δαπανών στα βιβλία της εταιρείας.

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

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

Επειδή η παράλειψη αυτή συνιστά παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας που επισύρει αυτοτελές πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/13 (περί ανακριβούς υποβολής δήλωσης), ως προς τα πληροφοριακά στοιχεία και σε καμία περίπτωση δεν επηρεάζει το φορολογικό αποτέλεσμα.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 20/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ και την ακύρωση της με αριθμ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 01/01/2014 - 31/12/2014.

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

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΔΕΔ (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3) – (1)
Φορολογητέα κέρδη		5.369.821,94	5.667.201,35	5.369.821,94	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				0,00
	Χρεωστικό ποσό	551.747,61	629.066,26	551.747,61	
Προκαταβολή φόρου		1.391.279,86	1.391.279,86	1.391.279,86	0,00
Τέλος επιτηδεύματος (αρ. 31 ν.3986/2011)		1.850,00	1.850,00	1.850,00	0,00
Πιστωτικό ποσό § 6 αρ.3 του Ν. 4046/12					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του					
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας			7.731,87		
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	Για καταβολή	1.944.877,47	2.029.927,99	1.944.877,47	0,00
	Για επιστροφή				

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.