



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ: Α6 Επανεξέταση**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 – Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 213 1604553  
**e-mail** : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 22/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1253

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις:

- α.** του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β.** του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) 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 Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ.** Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

**3.** Την υπ' αριθμόν ΔΕΔ 1126366Ε2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης 20-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ..... ΕΙ 2023 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ....., η οποία εδρεύει στην ..... κατά των υπ' αριθμ. ....../2022 και ....../2022 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017 αντίστοιχα, του προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, καθώς και την από 28/12/2022 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της ίδιας

υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ..... ΕΙ 2023 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. ....../28-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου, ποσού 119.549,66€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 59.774,83€, ήτοι συνολικό ποσό 179.324,49€.

Με την με αριθ. ....../28-12-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου, ποσού 57.435,91€, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 28.717,96€, ήτοι συνολικό ποσό 86.153,87€.

### Ιστορικό

Δυνάμει της υπ'αρ. ....../31-08-2022 εντολής ελέγχου διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στις φορολογικές περιόδους 01/01/2016 – 31/12/2016 και 01/01/2017 – 31/12/2017. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη:

- τη ΔΕΑΦ Β 1087176 ΕΞ 2015/25.06.2015
  - το γεγονός ότι για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, δεν έγινε αναμόρφωση του ποσοστού του μισθώματος Leasing που αναλογεί στο μέρος του οικοπέδου,
  - το γεγονός ότι για τις υπόλοιπες διαφορές υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα τροποποιητικές δηλώσεις βάσει του Ν.4512/2018,
- προσδιόρισε εκ νέου τα αποτελέσματα των ελεγχόμενων ετών 2016-2017 ως κάτωθι.

Φορολογική περίοδος 01/01/2016-31/12/2016

| ΑΝΑΛΥΣΗ           | ΔΗΛΩΣΗΣ   | ΕΛΕΓΧΟΥ    | ΔΙΑΦΟΡΑ    |
|-------------------|-----------|------------|------------|
| Φορολογητέα κέρδη |           | 412.240,19 | 412.240,19 |
| ή ζημία           | 10.804,08 |            | 10.804,08  |

Φορολογική περίοδος 01/01/2017-31/12/2017

| ΑΝΑΛΥΣΗ           | ΔΗΛΩΣΗΣ    | ΕΛΕΓΧΟΥ    | ΔΙΑΦΟΡΑ    |
|-------------------|------------|------------|------------|
| Φορολογητέα κέρδη | 118.035,88 | 316.090,76 | 198.054,88 |
| ή ζημία           |            |            |            |

Ειδικότερα, ο έλεγχος αναμόρφωσε για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 το ποσό των 423.044,27€ και 187.250,80€, αντίστοιχα, καθώς κρίθηκε ότι στις υποβληθείσες δηλώσεις

εισοδήματος των ελεγχόμενων ετών 2016 και 2017 θα έπρεπε να είχε αναμορφωθεί μερικώς τα καταβληθέντα μισθώματα προς την εταιρεία ....., κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου. Ως εκ τούτου:

Για το φορολογικό έτος 2016 ο προσδιορισμός του αποτελέσματος από τον έλεγχο σε κέρδη ύψους 412.240,19€ από τη δηλωθείσα ζημία ύψους 10.804,08€ οφείλεται στην αναμόρφωση του ποσού των 423.044,27€.

Για το φορολογικό έτος 2017 ο προσδιορισμός του αποτελέσματος από τον έλεγχο σε κέρδη ύψους 316.090,76€ από τα δηλωθέντα κέρδη ύψους 118.035,88€ οφείλεται: α) στην αναμόρφωση του ποσού των 187.250,80€ και β) στο γεγονός ότι δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το δηλωθέν ποσό 10.804,08€ στον κωδικό 039 «Ζημία παρελθουσών χρήσεων» δεδομένου ότι ο έλεγχος για το φορολογικό έτος 2016 προσδιόρισε φορολογητέο κέρδος ύψους 412.240,19€.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, την απαλλαγή της από την υποχρέωση καταβολής οιασδήποτε ποσού που εσφαλμένως καταλογίστηκε και να της επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθέν όποιο ποσό έχει καταβληθεί δυνάμει των προσβαλλόμενων πράξεων ή θα καταβληθεί στο μέλλον, με τον νόμιμο τόκο υπερημερίας κατ' αρ. 53 παρ. 2 Ν.4174/2013, από την καταβολή ή άλλως από την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής και μέχρι την ολοσχερή εξόφληση, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, λόγω επίκλησης από τον έλεγχο των διατάξεων του ν.2238/1994, οι οποίες έχουν ισχύ για εισοδήματα και δαπάνες που πραγματοποιούνται μέχρι 31/12/2013. Για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των παραγράφων 2-17 του άρθρου 72 του ίδιου νόμου, ισχύει ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρα 1 έως και 71 του ν.4172/2013).

2) Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, λόγω αντίθεσης στα άρθρα 22 και 23 του ν.4172/2013, ο οποίος έχει ισχύ για εισοδήματα και δαπάνες που πραγματοποιούνται από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2014 και μετά, σύμφωνα με τα οποία ορίζονται οι εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και μη-Αρχή νομιμότητας. Εν προκειμένω, υφίσταται σαφής καταστρατήγηση των άρθρων 22 και 23 του νέου Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013), τα οποία και ρυθμίζουν αποκλειστικά το πλαίσιο διενέργειας της έκπτωσης και μη των επιχειρηματικών δαπανών και ότι μη νόμιμα και πλημμελώς αναμορφώθηκε κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 το φορολογητέο αποτέλεσμα που προέκυψε από τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, διότι κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις ανωτέρω διατάξεις του Κ.Φ.Ε. Δεν υφίσταται νομοθετικό πλαίσιο και έρεισμα στο φορολογικό νόμο 4172/2013, ο οποίος να προβλέπει την υποχρέωση από μέρους της, τον περιορισμό της μη έκπτωσης των μισθωμάτων κατά το μέρος που αναλογούν στο οικόπεδο. Υπό τις συνταγματικές Αρχές των αρθ. 4 παρ. 5 και αρθ. 78 παρ. 1 του Συντάγματος, προκύπτει πως στην περίπτωση μη ύπαρξης τυπικού νόμου, δεν είναι νόμιμος ο καταλογισμός σχετικού φόρου.

3) Ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, λόγω αντίθεσης στο άρθρο 9 και 34 του Κ.Φ.Δ. Ν.4987/2022. Άλλως και όλως επικουρικός τυγχάνει μη νόμιμη η επαπειλούμενη επιβολή προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.. Ελλείπει του νομοθετικού πλαισίου στο νέο Κ.Φ.Ε., δεν δεσμεύεται σύμφωνα με τις

διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 3 Ν.4987/2022 να ακολουθήσει κάποια ερμηνευτική εγκύκλιο, πόσο μάλλον δε μια οδηγία της Διοίκησης. Σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 5 του ν.4987/2022 η δήλωση δεν μπορεί να θεωρηθεί ανακριβής, καθώς αυτή υπεβλήθη σύμφωνα με τα οριζόμενα της ΠΟΛ. 1113/2015, και συνεπώς η αρμόδια φορολογική αρχή μη νόμιμα και παντελώς αναιτιολόγητα εξέδωσε καταλογιστική πράξη του άρθρου 34 του Κ.Φ.Δ.. Είναι σαφές ότι υφίσταται σαφής καταστρατήγηση συνδυαστικά των άρθρων 9 και 34 του Κ.Φ.Δ. τα οποία δεν επιτρέπουν την έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για δήλωση η οποία δεν μπορεί να θεωρηθεί ανακριβής, διότι κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ., οι οποίες ρυθμίζουν αποκλειστικά το πλαίσιο διενέργειας των φορολογικών ελέγχων και τις σχετικές διοικητικές αρμοδιότητες των ελεγκτικών Υπηρεσιών. Άλλως και όλως επικουρικός, τυγχάνει μη νόμιμο και το σε βάρος της επιβληθέν πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.

4) Άλλως και όλως επικουρικός παντελώς αόριστος και λανθασμένος ο προσδιορισμός της αντικειμενικής αξίας του οικοπέδου από τον έλεγχο-Μη τεκμηριωμένος τρόπος υπολογισμού αξίας οικοπέδου. Ο έλεγχος παντελώς αόριστα και χωρίς καμία αιτιολογία προσδιόρισε την αντικειμενική αξία του οικοπέδου στα 1.810.199,34€ εκ του συνόλου των 5.717.527,90€ της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου (κτίσματος και οικοπέδου), ισχυριζόμενος ότι έλαβε υπόψη τις τιμές ζώνης και οικοπέδων της περιοχής που βρίσκεται το ακίνητο, όπως προσδιορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41<sup>Α</sup> του Ν.1249/1982 (ΦΕΚ 43<sup>Α</sup>), και κατά συνέπεια παντελώς αόριστα και αναιτιολόγητα προσδιόρισε την αναλογία του οικοπέδου στο όλο ακίνητο σε ποσοστό 31,66052%. Σε αντίκρουση των ανωτέρω προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα προβλεπόμενα εκ του νόμου φύλλα προσδιορισμού της αντικειμενικής αξίας του οικοπέδου και του κτίσματος, τα οποία και ήταν αναπόσπαστο μέρος της δήλωσης που υπεβλήθη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Μοσχάτου με την υπ' αριθμ. ....../15-12-2006 κοινή δήλωση Φόρου Μεταβίβασης Ακινήτων των δύο συμβαλλομένων, απαιτούμενα για την σύνταξη του υπ' αριθμ. ....../18-12-2006 συμβόλαιο με το οποίο πωλήθηκε το ακίνητο στην τράπεζα ..... .Δυνάμει των εν λόγω φύλλων προσδιορισμού αποδεικνύεται περίτρανα και πλήρως αιτιολογημένα βάσει των διατάξεων των άρθρων 41 και 41<sup>Α</sup> του Ν.1249/1982 (ΦΕΚ 43<sup>Α</sup>) και των εγκυκλίων που εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων των προαναφερόμενων άρθρων, ότι η αντικειμενική αξία του οικοπέδου στο όλο κτίσμα ανέρχεται σε 14.851,03€ εκ του συνόλου των 5.717.527,90€ της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, ήτοι ποσοστό αναλογίας του οικοπέδου στο ακίνητο 0,25974% (=14.851,03/5.717.527,90=0,0025974565). Ωστόσο, ο έλεγχος εντελώς εσφαλμένα και πλήρως αναιτιολόγητα δεν αποδέχτηκε τα φύλλα προσδιορισμού της αξίας όχι μόνο του οικοπέδου αλλά και των κτισμάτων επ' αυτού. Το θεσμικό πλαίσιο προκειμένου να προσδιοριστεί η συνολική αξία του ακινήτου (οικόπεδο - κτίσμα) όπως αυτό προκύπτει από τις αντίστοιχες αξίες που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της φορολογίας κεφαλαίου είναι τα άρθρα 41 και 41<sup>Α</sup> του ν.1249/1982 (ΦΕΚ 43<sup>Α</sup>) και οι ΠΟΛ.1149/1994, 1162/1995 και 1238/1995, οι οποίες εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότηση αυτών. Από την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1238/25.9.1995, καθίσταται σαφές ότι προκειμένου να προσδιοριστεί η αξία του οικοπέδου πρέπει να ληφθούν υπόψη όλοι οι ανωτέρω υπ' αριθμ. 2-17 συντελεστές, όπως αυτοί απεικονίζονται και στο προβλεπόμενο Φύλλο Υπολογισμού Αξίας Ακινήτου - Οικόπεδο εντός σχεδίου ή σε οικισμό - Έντυπο 3 με τις αντίστοιχες συνημμένες οδηγίες.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«....

**2.** Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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.»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 34 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου, ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. ...»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 58 «Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης» του ΚΦΔ ορίζεται:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής: ....»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 31 «Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος» του ν.2238/1994:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος.

....

ιστ) Των μισθωμάτων που καταβάλλει ο μισθωτής στις εταιρείες του Ν. 1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α') ή σε αλλοδαπές εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, για την εκπλήρωση υποχρεώσεων του από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Εξαιρούνται τα μισθώματα που καταβάλλονται για ακίνητα κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου.»

**Επειδή** σύμφωνα με τη αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1087176 ΕΞ 2015/25.6.2015 «Φορολογική μεταχείριση των μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρείες του ν.1665/1986 στα πλαίσια σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτου που συνήφθη πριν την 1.1.2014, κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου μέχρι και την 31.12.2018»:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, οι οποίες ισχύουν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του ίδιου νόμου, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που

αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά, τίθενται οι γενικές προϋποθέσεις που θα πρέπει να πληρούνται για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 24 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις για τον χαρακτηρισμό μιας μίσθωσης ως χρηματοοικονομικής, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από τον μισθωτή, κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα ανωτέρω ισχύουν για συμβάσεις που συνάπτονται από την 1.1.2014 και μετά, ενώ για συμβάσεις που έχουν συναφθεί πριν την έναρξη ισχύος του ως άνω νόμου, ήτοι πριν την 1.1.2014, οι ως άνω διατάξεις τίθενται σε ισχύ από την 1.1.2019, με βάση τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 26 του ν.4223/2013 με τις οποίες προστέθηκε παράγραφος στο άρθρο 72 του ν.4172/2013.

Επομένως, κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου, οι συμβάσεις χρηματοοικονομικής μίσθωσης που είχαν συναφθεί πριν την 1.1.2014 θα ακολουθούν τον φορολογικό χειρισμό που προβλεπόταν από τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν.2238/1994, με τις προϋποθέσεις όμως που τίθενται από τον νέο Κ.Φ.Ε. σχετικά με την έκπτωση των δαπανών. Δηλαδή, ο εκμισθωτής, ως κύριος του παγίου, θα εξακολουθεί να διενεργεί αποσβέσεις επί της αξίας αυτού, ενώ ο μισθωτής θα εκπίπτει τα μισθώματα που καταβάλλει στον εκμισθωτή (εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986).

3. Ειδικά σε ό,τι αφορά τα μισθώματα που καταβάλλονται για ακίνητα και δεδομένου ότι με τον νέο Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013), δεν προβλέπεται ρητά η μη έκπτωση των μισθωμάτων κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου, διευκρινίζεται, ότι αυτά εξακολουθούν και με τις νέες διατάξεις να εκπίπτουν με τον ως άνω περιορισμό, εφόσον βέβαια πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013. Άλλωστε, και σε περίπτωση που η επιχείρηση (μισθώτρια) προέβαινε στην αγορά των υπόψη ακινήτων, δεν θα είχε δικαίωμα να διενεργήσει αποσβέσεις στην αξία του οικοπέδου.

Επομένως, για συμβάσεις χρηματοοικονομικής μίσθωσης ακινήτων που συνήφθησαν πριν την 1.1.2014 με εταιρείες του ν.1665/1986, τα μισθώματα που καταβάλλονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν μετά την 1.1.2014 και κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου, ήτοι μέχρι και την 31.12.2018, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου, ενώ το υπόλοιπο ποσό των μισθωμάτων εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013.»

Επειδή από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη η κύρια δραστηριότητα που άσκησε η προσφεύγουσα ήταν η υπεκμίσθωση ακινήτων.

Επειδή στην από 28/12/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής μεταξύ άλλων αναφέρεται:

- Το μοναδικό έσοδο της προσφεύγουσας προέρχεται από την είσπραξη μηνιαίου μισθώματος από την εταιρεία «.....» (η οποία συγχωνεύτηκε από την «.....», το διακριτικό τίτλο «.....» σύμφωνα με την υπ. αριθμ. Πρωτ. ....../31-07-2020 Ανακοίνωση του Γ.Ε.ΜΗ.) και η οποία λειτουργεί κατά τη σύνταξη του παρόντος ως «.....» με ΑΦΜ .....
- Το εν λόγω μίσθωμα αφορά ακίνητο επί της ....., επιφάνειας 6.077,00 τμ, για το οποίο υπεγράφη στις 19/03/2005 εμπορική σύμβαση εκμίσθωσης μεταξύ των δύο μερών και

θεωρήθηκε από Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ στις 11/09/2006, με την υπ. αριθμ. Πράξη .....

• Αντιστοίχως, το βασικότερο ετήσιο έξοδο της ελεγχόμενης προέρχεται από το μίσθωμα που αποδίδει προς την εταιρεία ....., συνεπεία της υπ. αριθμ. ....../18-12-2006 χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτου, η οποία και αφορά το ανωτέρω μισθωμένο ακίνητο.

**Επειδή** επιπλέον στην από 28/12/2022 οικεία έκθεση ελέγχου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αναφέρεται ότι:

• Και για τα δύο ελεγχόμενα έτη, η προσφεύγουσα κατέβαλλε μηνιαίο μίσθωμα προς την εταιρεία «.....», βάσει του υπ. αριθμ. ....../18-12-2006 συμβόλαιο Χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτου (οικοπέδου μετά κτίσματος) κατά το Ν.1665/1986.

• Σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν.2238/1994, περί λογιστικού προσδιορισμού του καθαρού κέρδους και συγκεκριμένα στην παράγραφο 1στ' του ίδιου άρθρου 31 ορίζεται ότι: «*Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων: [...] Των μισθωμάτων που καταβάλλει ο μισθωτής στις εταιρείες του Ν. 1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α') ή σε αλλοδαπές εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, για την εκπλήρωση υποχρεώσεων του από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης. Εξαιρούνται τα μισθώματα που καταβάλλονται για ακίνητα κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου.*».

• Εν συνεχεία, μετά το Ν. 4172/2013, με την υπ' αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΑΦ Β 1087176 ΕΞ 2015/25.06.2015 «*Φορολογική μεταχείριση των μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρείες του ν.1665/1986 στα πλαίσια σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτου που συνήφθη πριν την 1.1.2014, κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου μέχρι και την 31.12.2018*» εγκύκλιό του, το υπουργείο διευκρίνισε ότι: «*[...] ειδικά σε ό, τι αφορά τα μισθώματα που καταβάλλονται για ακίνητα και δεδομένου ότι με τον νέο ΚΦΕ (Ν.4172/2013), δεν προβλέπεται ρητά η μη έκπτωση των μισθωμάτων κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου, αυτά εξακολουθούν και με τις νέες διατάξεις να εκπίπτουν με τον ως άνω περιορισμό, εφόσον βέβαια πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013. Άλλωστε, και σε περίπτωση που η επιχείρηση (μισθώτρια) προέβαινε στην αγορά των υπόψη ακινήτων, δεν θα είχε δικαίωμα να διενεργήσει αποσβέσεις στην αξία του οικοπέδου.*»

**Επομένως, για συμβάσεις χρηματοοικονομικής μίσθωσης ακινήτων που συνήφθησαν πριν την 1.1.2014 με εταιρείες του ν.1665/1986, τα μισθώματα που καταβάλλονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν μετά την 1.1.2014 και κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου, ήτοι μέχρι και την 31.12.2018, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου, ενώ το υπόλοιπο ποσό των μισθωμάτων εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013.»**

• Ως εκ τούτου και δεδομένου ότι η σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτου συνάφθηκε από την προσφεύγουσα στις 18/12/2006, στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος των ελεγχόμενων ετών 2016-2017, η προσφεύγουσα θα έπρεπε να αναμορφώσει μερικώς τα καταβληθέντα μισθώματα προς την εταιρεία ....., κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου.

• Ο υπολογισμός του μέρους του μισθώματος που αναλογεί στην αξία του οικοπέδου, προσδιορίστηκε από το 1<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ ως εξής:

- Σύμφωνα με το υπ. αριθμ. ....../18-12-2006 συμβόλαιο, με το οποίο πουλήθηκε το ακίνητο στην ....., η αντικειμενική αξία του συνόλου του ακινήτου (οικόπεδο και κτίσμα) ανέρχεται στα € 5.717.527,90, χωρίς να προκύπτει η διακριτή αξία του οικοπέδου.

- Με δεδομένο τον υπολογισμό των αντικειμενικών αξιών, όπως προσδιορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41<sup>Α</sup> του Ν.1249/1982 (ΦΕΚ 43<sup>Α'</sup>) όπως ισχύει, λαμβανομένων υπόψη των τιμών ζώνης και οικοπέδων της περιοχής που βρίσκεται το ακίνητο, ο έλεγχος προσδιόρισε την αντικειμενική τιμή του οικοπέδου για το έτος 2016 στα €1.810.199,34.

Δεδομένου ότι δεν έγινε μεταβολή των αντικειμενικών αξιών στο έτος 2017, η ανωτέρω αξία ισχύει και για το ελεγχόμενο έτος 2017.

Συνεπώς, η αναλογία της αξίας του οικοπέδου στο σύνολο της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου υπολογίζεται σε (€1.810.199,34/€5.717.527,90=) 31,66052% και συνακόλουθα τα ποσά των καταβαλλόμενων ετήσιων μισθωμάτων, όπως αυτά προκύπτουν από τα δηλωθέντα στις υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις εισοδήματος βάσει του Ν.4512/2018, που αναλογούν στο οικόπεδο και δεν αναγνωρίζονται, προσδιορίζονται ως ο ακόλουθος πίνακας:

|                                | 2016         | 2017       |
|--------------------------------|--------------|------------|
| ΕΤΗΣΙΑ ΚΑΤΑΒΑΛΛΟΜΕΝΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ | 1.336.188,44 | 591.433,02 |
| ΠΟΣΟΣΤΟ ΠΡΟΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ        | 31,66052%    | 31,66052%  |
| ΕΠΙΠΛΕΟΝ ΠΟΣΟ ΠΡΟΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ  | 423.044,27   | 187.250,80 |

Για τα ανωτέρω ποσά προς αναμόρφωση συντάχθηκε το με αριθμ. ....../2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων και οι αντίστοιχες Πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος.

**Επειδή** σε αντίκρουση του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου η προσφεύγουσα κατέθεσε στο 1<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ Αττικής το με αρ. πρωτ.: ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤΤΙΚΗ ..... ΕΙ/20.12.2022 Υπόμνημα με το οποίο πρόβαλε και τους κάτωθι ισχυρισμούς:

**Α. Τυπικοί Λόγοι:** Δεν υφίσταται νομοθετικό πλαίσιο για τον περιορισμό της μη έκπτωσης των μισθωμάτων κατά το μέρος που αναλογούν στο οικόπεδο.[...] Κατόπιν όλων των ανωτέρω, ελλείπει του νομοθετικού πλαισίου στο νέο Κ.Φ.Ε., δεν δεσμεύεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9παρ. 3 ν.4987/2022 να ακολουθήσει κάποια ερμηνευτική εγκύκλιο, πόσο μάλλον μια οδηγία της Διοίκησης.

**Β. Ουσιαστικοί λόγοι:** Παντελώς αόριστος και λανθασμένος ο προσδιορισμός της αντικειμενικής αξίας του οικοπέδου από τον έλεγχο.[...] Ο έλεγχος κατά τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας του οικοπέδου δεν έλαβε καθόλου υπόψη του, κατά παράβαση των διατάξεων του νόμου, τις υφιστάμενες επιφάνειες στο ακίνητο που έχουν ήδη οικοδομηθεί και ρητά αναγράφονται στο προαναφερόμενο υπ' αριθμ. ....../18-12-2006 συμβόλαιο.

**Επειδή** οι ανωτέρω ισχυρισμοί προβάλλονται και με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή. Από την 28/12/2022 οικεία έκθεση ελέγχου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτούς τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας για τους ακόλουθους λόγους:

«Α. Όσον αφορά τον πρώτο λόγο αντίκρουσης περί μη ύπαρξης νομοθετικού πλαισίου για τον περιορισμό της μη έκπτωσης των μισθωμάτων κατά το μέρος που αναλογούν στο οικόπεδο, όπως αναφέρθηκε και στην παρούσα, σύμφωνα με την παράγραφο 1στ' του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 προβλέπεται ότι "δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα φορολογητέα έσοδα το τμήμα εκείνο του μισθώματος που αναλογεί στο μέρος του οικοπέδου". Στη συνέχεια, με τον νέο Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013), εξεδόθη η υπ. αριθμ. ΔΕΑΦ Β 1087176 ΕΞ 2015/25.6.2015 διευκρινιστική εγκύκλιος, με την οποία «διευκρινίζεται, ότι αυτά (δηλ. τα ανωτέρω μισθώματα) εξακολουθούν και με τις νέες διατάξεις να εκπίπτουν με τον ως άνω περιορισμό, εφόσον βέβαια πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013. Άλλωστε, και σε περίπτωση που η επιχείρηση (μισθώτρια) προέβαινε στην αγορά των υπόψη ακινήτων, δεν θα είχε δικαίωμα να διενεργήσει αποσβέσεις στην αξία του οικοπέδου.

Επομένως, για συμβάσεις χρηματοοικονομικής μίσθωσης ακινήτων που συνήφθησαν πριν την 1.1.2014 με εταιρείες του ν.1665/1986, τα μισθώματα που καταβάλλονται στα φορολογικά



έτη που αρχίζουν μετά την 1.1.2014 και κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου, ήτοι μέχρι και την 31.12.2018, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου, ενώ το υπόλοιπο ποσό των μισθωμάτων εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013.»

Η νομοθετική ισχύς της ανωτέρω εγκυκλίου δεν αμφισβητείται, καθόσον σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 9 του Ν.4987/2022 «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν.»

**Β. Αναφορικά με τον προσδιορισμό της αντικειμενικής αξίας του οικοπέδου και το γεγονός ότι η Υπηρεσία μας δεν έλαβε υπόψη της την επιφάνεια του οικοπέδου που έχει οικοδομηθεί:** Σύμφωνα με την παράγραφο 1στ' του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 προβλέπεται ότι "δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα φορολογητέα έσοδα το τμήμα εκείνο του μισθώματος που αναλογεί στο μέρος του οικοπέδου". Ομοίως, με την υπ. αριθμ. ΔΕΑΦ Β 1087176 ΕΞ 2015/25.6.2015 διευκρινιστική εγκύκλιο «διευκρινίζεται, ότι αυτά (δηλ. τα ανωτέρω μισθώματα) εξακολουθούν και με τις νέες διατάξεις να εκπίπτουν με τον ως άνω περιορισμό, εφόσον βέβαια πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013. Άλλωστε, και σε περίπτωση που η επιχείρηση (μισθώτρια) προέβαινε στην αγορά των υπόψη ακινήτων, δεν θα είχε δικαίωμα να διενεργήσει αποσβέσεις στην αξία του οικοπέδου. Ως εκ τούτου, από τη νομοθεσία αναφέρεται μόνο η έννοια της αξίας του οικοπέδου και όχι το εν απομείναν μέρος αυτού, μετά την οικοδόμηση του. Επιπλέον, η ελεγχόμενη δεν προέβη σε σύσταση οριζοντίου ιδιοκτησίας στο εν λόγω ακίνητο, ώστε να προκύπτει η αξία του οικοπέδου και οπότε, η αξία αυτού υπολογίστηκε από την Υπηρεσία μας με βάση τις αντικειμενικές αξίες, όπως προσδιορίζονται από τις διατάξεις των άρθρων 41 και 41Α του Ν.1249/1982 (ΦΕΚ 43Α') όπως ισχύει, λαμβανομένων υπόψη των τιμών ζώνης και οικοπέδων της περιοχής που βρίσκεται το ακίνητο κατά τα έτη 2016 και 2017.»

**Επειδή** σύμφωνα με τα ανωτέρω ο έλεγχος παρέθεσε αναλυτικά το νομοθετικό πλαίσιο που εφάρμοσε και τεκμηρίωσε επαρκώς: α) τον τρόπο υπολογισμού της αναλογίας της αξίας του οικοπέδου στο σύνολο της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου υπολογίζοντας το σε (€1.810.199,34/€5.717.527,90=) 31,66052% και β) τα ποσά των καταβαλλόμενων ετήσιων μισθωμάτων, που αναλογούν στο οικοπέδο και δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας. Επιπλέον από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι δεν έπρεπε να είχε εκπεστεί από τα ακαθάριστα έσοδα, της προσφεύγουσας, των κρινόμενων φορολογικών ετών το τμήμα του μισθώματος που αναλογεί στο μέρος του οικοπέδου και συνεπώς ορθώς εκδόθηκαν από τον προϊστάμενο του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ Αττικής οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 34 «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου» του ΚΦΔ. Επιπρόσθετα, δεδομένου ότι το ποσό του φόρου που προέκυψε με βάση τις φορολογικές δηλώσεις της προσφεύγουσας υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από το 1<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ Αττικής, ορθώς η προσφεύγουσα υπόκειται σε πρόστιμο του άρθρου 58 «Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης» του ΚΦΔ.Ως εκ τούτου, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας σχετικά με το νομοθετικό πλαίσιο που εφαρμόστηκε από τον έλεγχο και τον τρόπο υπολογισμού της αντικειμενικής αξίας του οικοπέδου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

## Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 20/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΛ.ΚΕ 1 ΑΤ ..... 2023 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ ..... και την επικύρωση των υπ' αριθμ. .... /2022 και ..... /2022 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017, αντίστοιχα, του προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

**1. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης ..... /2022) Φορ. Έτος 2016**

|                              |                   |
|------------------------------|-------------------|
| Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου | 119.549,66        |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ       | 59.774,83         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>   | <b>179.324,49</b> |

**2. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης ..... / 2022) Φορ. Έτος 2017**

|                              |                  |
|------------------------------|------------------|
| Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου | 57.435,91        |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ       | 28.717,96        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>   | <b>86.153,87</b> |

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

**Ακριβές Αντίγραφο**  
**Υπάλληλος του Τμήματος**  
**Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ**  
**ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
  
**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ**  
**ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**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.