



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 03/01/2019

Αριθμός απόφασης: 6

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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).»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 10/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΡΕΘΥΜΝΟΥ, οδός, κατά της υπ' αριθ./02-07-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου οικονομικού έτους 2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./02-07-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, οικονομικού έτους 2013 της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση, καθώς και την από 02/07/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 10/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./02-07-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, οικονομικού έτους 2013, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 10.952,02 €, πλέον 7.682,44 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 973,52 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 19.607,98 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, βάσει της υπ' αριθμ./02-06-2017 εντολής ελέγχου, που αναγράφονται στην από 02/07/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου,, σύμφωνα με τα οποία τα βιβλία της ελεγχόμενης επιχείρησης του προσφεύγοντος κρίθηκαν ειλικρινή και τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν όπως αυτά προέκυψαν από τα τηρηθέντα βιβλία με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο και αφορούν δαπάνες της ελεγχόμενης επιχείρησης της χρήσης 2012, που δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν 2238/1994.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τη μεταρρύθμιση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Η ένδικη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος τυγχάνει μη νόμιμη ως ουσιαστικά αβάσιμη.

Τα τιμολόγια που σχετίζονται με δαπάνες της επιχείρησης και τα οποία περιλαμβάνονται ως «μη Παραγωγική Δαπάνη» στην Αναλυτικά Κατάσταση Λογιστικών Διαφορών, εσφαλμένως εντάχθηκαν στη κατηγορία αυτή καθώς όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα μετ' επικλήσεως τιμολόγια, οι δαπάνες αυτές καλύπτουν προσωπικές του ανάγκες κατά την ώρα εργασίας του στο γραφείο και αφορούν στη διατροφή και απαραίτητη για το επάγγελμά του ένδυση (παραστατικά με αριθμούς 199,2) στη διαρρύθμιση, διαμόρφωση, διακόσμηση και καθαριότητα του επαγγελματικού του χώρου (παραστατικά με αριθμούς 118792, 622601, 0000007, 825/092414, 13, 81440829, στις δαπάνες μελέτης εγκαταστάσεων, επισκευής και συντήρησης αυτού (παραστατικά με αριθμούς 3, 4 και 6) καθώς και στη συναναστροφή του με υποψήφιους πελάτες της ατομικής του επιχείρησης (παραστατικά με αριθμούς 79,90,133 και 318) η οποία είναι απαραίτητη για την εξέλιξη της εργασίας του και ως εκ τούτου, τα έξοδα αυτά πραγματοποιούνται μόνο για σκοπούς της ατομικής του επιχείρησης.

2) Έλλειψη επαρκούς και πλήρους αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Σε καμία περίπτωση δεν αιτιολογούνται τα ποσά του ελέγχου, ο τρόπος υπολογισμού αυτών, τα αποδεικτικά που χρησιμοποιήθηκαν ώστε να προκύψουν τα ποσά αυτά καθώς και σε τι συνίσταται το ποσό των πρόσθετων φόρων που καταλογίζεται ύψους 7.682,44 ευρώ, το οποίο

μάλιστα τυγχάνει μεγάλο καθώς προσπερνά το ήμισυ του ποσού της υποτιθέμενης διαφοράς ύψους 10.952,02 ευρώ. Μάλιστα ουδόλως διευκρινίζεται βάσει ποίου νόμου επιβάλλονται πρόσθετοι φόροι και πώς αυτοί προκύπτουν.

3) Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Δεν έχει ενημερωθεί πλήρως για το απαιτούμενο ποσό που καταλογίζει η Διοίκηση, η οποία δεν παρουσιάζει αναλυτικά τον τρόπο υπολογισμού τόσο του συνολικού απαιτούμενου ποσού, όσο και του ποσού της διαφοράς αλλά και του ποσού των πρόσθετων φόρων που καταλογίζονται, ώστε καθίσταται ανέλεγκτο ειδικά το ποσό των πρόσθετων φόρων και ως εκ τούτου δεν παρέχεται η δυνατότητα αντίκρουσής του και κατά συνέπεια προκύπτουν αμφιβολίες και αμφισβητήσεις ως προς την ορθή κρίση της διοίκησης για τον καταλογισμό του συνολικού ποσού φόρου.

Επειδή με την παράγραφο 22 άρθρου 72 Ν.4172/2013 (Νέος Κ.Φ.Ε.), η οποία προστέθηκε με το άρθρο 26 παρ.11 Ν.4223/2013, ΦΕΚ Α 287/31.12.2013, ορίζεται ότι:

«22. Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου.»

Επειδή με την παράγραφο 1 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού.

Επειδή σύμφωνα με τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 της παρ. 1 του ν.4174/2013 (το άρθρο 72 αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε άρθρο 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται ότι:

1. Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι:

1. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου,

αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού και εμπειρογνώμονα.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 49 §§1,2,4 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι:

Άρθρο 49

Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα

1. Ως Ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών, που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος,

2. Από το Ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 31, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υποχρέου.

4. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 2 και 3 αποτελεί το καθαρό εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 9 §1 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 9 Υπολογισμός και καταβολή του φόρου

1. Το δηλωθέν εισόδημα πραγματικό ή αυτό που προκύπτει με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες και δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του φορολογουμένου υποβάλλεται σε φόρο με βάση την ακόλουθη κλίμακα:

Κλιμάκιο Συντελεστής (ευρώ)	Φορολογικός Κλιμακίου %	Φόρος Εισοδήματος (ευρώ)	Σύνολο Φόρου (ευρώ)	Σύνολο Εισοδήματος (ευρώ)
5.000	0	0	5.000	0
7.000	10	700	12.000	700
4.000	18	720	16.000	1.420
10.000	25	2.500	26.000	3.920
14.000	35	4.900	40.000	8.820
20.000	38	7.600	60.000	16.420
40.000	40	16.000	100.000	32.420
Άνω των 100.000	45			

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 31 §1 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι:

Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων:

α) των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται, με την επιφύλαξη της παραγράφου 20 του παρόντος άρθρου.

.....
β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων.

Ειδικά για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό μέχρι χίλια εξακόσια (1.600) κυβικά εκατοστά, εκπίπτουν οι δαπάνες συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων και τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης ή οποιονδήποτε τρίτο, σε ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%) του ύψους αυτών, εφόσον τα αυτοκίνητα αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των πιο πάνω δαπανών.

.....

ψ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση και με την προϋπόθεση ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν θα υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων στην επιχείρηση υπαλλήλων αυτής. Από το συνολικό ποσό αυτής της δαπάνης ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή σύμφωνα με το 1078820/1526/A0012/29-08-2007 του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρεται :

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., μεταξύ άλλων δαπανών εκπίπτουν και τα γενικά έξοδα διαχείρισης.

2. Κατά την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων, έχει γίνει παγίως δεκτό από τη διοικητική και δικαστηριακή νομολογία ότι, ως γενικό έξοδο διαχείρισης νοείται κάθε παραγωγική δαπάνη, εφόσον αυτή ενεργείται μέσα στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της επιχείρησης και συμβάλλει στην καλύτερη απόδοση αυτής και στη δημιουργία ή διατήρηση κέρδους.

3. Από τη διατύπωση της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., η οποία αναφέρει ότι στα γενικά έξοδα διαχείρισης προκύπτει ότι οι περιγραφόμενες σε αυτήν κατηγορίες δαπανών είναι ενδεικτικές και επομένως θα μπορούσε να συμπεριληφθούν στα γενικά έξοδα διαχείρισης και οι δαπάνες που αναφέρονται στο έγγραφό σας (ενοίκια, έξοδα μετακίνησης, ΔΕΚΟ κ.τ.λ.).

4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις:

α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.

β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).

γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).

δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη...».

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από την από 02/07/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου,, καθώς και από την

επισυναπτόμενη σε αυτή κατάσταση λογιστικών διαφορών, από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν οι παρακάτω λογιστικές διαφορές :

1) Λογιστικές διαφορές από δαπάνες αυτοκινήτων.

α) Ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης, δαπάνες καυσίμων συνολικής αξίας 8.909,00 ευρώ που αφορούν το ιδιοκτησίας του Ε.Ι.Χ. αυτοκίνητο με αριθμό κυκλοφορίας ΡΕΜ, 1.800 cc, χωρίς να εκπέσει τον αναλογούντα ΦΠΑ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 §1 περ. β' του ν. 2238/1994, λαμβανομένου υπόψη ότι το ως άνω αυτοκίνητο είναι άνω των 1.600 cc, ο προσφεύγων είχε δικαίωμα έκπτωσης ποσοστού 35% επί του ποσού των 8.909,00 ευρώ. Επειδή ο προσφεύγων εξέπεσε ποσό 8.909,00 ευρώ από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2012, ο έλεγχος καταλόγισε ποσοστό 65% επί αυτών ως λογιστική διαφορά, ήτοι ποσό καταλογισμού **5.790,85 ευρώ** (8.909,00 X 65%).

β) Ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης δαπάνη επισκευής – συντήρησης αυτοκινήτων (αρ. παρ. 472/10-12-2012 καθαρής αξίας 130,14 ευρώ πλέον ΦΠΑ 29,93 ευρώ) ποσού 130,14 ευρώ ενώ είχε δικαίωμα έκπτωσης ποσού 56,02 ευρώ (160,07 X 35%). Ο έλεγχος καταλόγισε ως λογιστική διαφορά ποσό **74,12 ευρώ** (130,14 - 56,02)

2) Λογιστικές διαφορές από δαπάνες κινητής τηλεφωνίας.

Ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία της ατομικής του επιχείρησης δαπάνες κινητής τηλεφωνίας ύψους 4.279,72 ευρώ, που αφορούν τα με αριθμούς,,καικινητά τηλέφωνα, τις οποίες εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2012.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 §1 περ. ψ' του ν. 2238/1994, λαμβανομένου υπόψη την προϋπόθεση ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν πρέπει να υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων στην επιχείρηση υπαλλήλων αυτής, ο προσφεύγων είχε δικαίωμα έκπτωσης $4.279,72 \times \frac{2}{4} \times 50\% = 1.069,93$ ευρώ (προσφεύγων καιυπάλληλος). Επειδή ο προσφεύγων εξέπεσε ποσό 4.279,72 ευρώ από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2012, ο έλεγχος καταλόγισε ως λογιστική διαφορά ποσό **3.209,79 ευρώ** (4.279,72 - 1.069,93).

3) Λογιστικές διαφορές από μη παραγωγικές δαπάνες

Ο έλεγχος απέρριψε δαπάνες που αφορούσαν μελέτες ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, υδραυλικών εγκαταστάσεων και κλιματισμού καθώς και λοιπά προσωπικά έξοδα συνολικού ποσού **15.263,06 ευρώ**.

Από το έντυπο Ε 2 (αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακινήτων οικονομικού έτους 2013 – Εισοδήματα από 1/1-31/12/2012) που υπεβλήθη με την οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος από τον, ΑΦΜ, προκύπτει ότι ο προσφεύγων είχε μισθώσει επαγγελματική στέγη επί της οδούΡέθυμνο, επιφάνειας 35,83 τ.μ. ιδιοκτησίας του ιδίου κατά ποσοστό 50%, και της, ΑΦΜκατά το υπόλοιπο 50%, με διάρκεια ενοικίασης από **01/01- 30/09/2012**, ήτοι εννέα (9) μήνες. Από **01/10-31/12/2012** το εν λόγω ακίνητο δηλώνεται από τους ιδιοκτήτες του ως κενό.

Επιπλέον ο προσφεύγων δήλωσε διακοπή της δραστηριότητάς του με ημερομηνία διακοπής την 31/01/2013.

Τα υπ' αριθμ. 3/14-12-2012, 4/17-12-2012 και 6/31-12-2012, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, εκδόσεως της επιχείρησης '....., καθαρής αξίας εκάστου 4.000,00 ευρώ, αφορούν μελέτες ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, υδραυλικών εγκαταστάσεων και κλιματισμού αντίστοιχα, χωρίς να αναφέρεται το ακίνητο για το οποίο αυτές διενεργήθηκαν. Κατά συνέπεια ο έλεγχος έκρινε ότι πρόκειται για μη παραγωγικές δαπάνες, δεδομένου ότι από **01/10-31/12/2012** η επαγγελματική στέγη του προσφεύγοντος, δηλώνεται από τους ιδιοκτήτες της ως κενή.

Από τα λοιπά προσκομιζόμενα την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή παραστατικά προκύπτει ότι αφορούν δαπάνες ένδυσης, γευμάτων, αγορές διακοσμητικών ειδών, ειδών μπάνιου και κουζίνας κ.λ.π., και ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι πρόκειται για μη παραγωγικές δαπάνες.

Επειδή σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και οδηγίες, η συνολική αξία των ως άνω λογιστικών διαφορών ύψους **24.337,82 ευρώ**, δεν δύναται να εκπεστεί από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2012. Κατά συνέπεια ο έλεγχος προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος από ελευθέριο επάγγελμα οικονομικού έτους 2013 στο ύψος των 136.052,27 ευρώ.

Επειδή με το άρθρο 49 §§ 1,2 του ν.4509/2017 ορίζεται ότι:

«1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (Α' 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17.Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.».

Συνεπώς κατά τον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων με την παρούσα Απόφαση έχουν εφαρμογή οι ως άνω διατάξεις του άρθρου του ν.4509/2017.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

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 ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή στην υπό κρίση υπόθεση για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της ως άνω διαφοράς φόρου, επιλέγεται η διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 και 2 του ν.4509/2017, ως επιεικέστερη καθότι:

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) ΚΑΙ (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν. 2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58§1 ΚΦΔ (25%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ, από 01/01/2014 μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης (54 μήνες*0,73%=39,42%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 49§1 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ	13.833,63 €	2.981,39 €	4.701,05 €	7.682,44 €	7.682,44 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 10/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	111.714,45€
Λογιστικές διαφορές βάσει φύλλου ελέγχου	24.337,82€
Φορολογητέα κέρδη βάσει φύλλου ελέγχου	136.052,27€
Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με βάση την παρούσα απόφαση	0,00
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	136.052,27€

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

Διαφορά φόρου	10.952,02 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	7.682,44 €

Διαφορά Εισφοράς Αλληλεγγύης	973,52 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	19.607,98 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ 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.