



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Καλλιθέα, 23/04/2019

Αριθμός απόφασης: **1278**

ΤΜΗΜΑ : Α3
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 521
Φαξ : 213 1604 567

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 ισχύουν.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.3.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ.1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 10.1.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **του**, **ΑΦΜ**, Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων Αττικής, κατοίκου, διεύθυνση &, κατά των υπ' αριθμ: **α)** .../2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΠ) οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ **β)** .../2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, **γ)**/2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ) φυσικών προσώπων έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, **δ)** .../2018 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2012-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ και €)/2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 για το 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγίων Αναργύρων Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. 1) Την με αριθ./2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ

2) Την με αριθ./2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελμάτων έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ

3) Την με αριθ./2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ακίνητης περιουσίας (ΦΑΠ) φυσικών προσώπων έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ

4) Την με αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2012-31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ

5) Την με αριθ./2018 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 για το 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 04-12-2018 οικείες εκθέσεις ελέγχου

6. Την υπ' αριθμ. πρωτ./2019 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής επί του αιτήματος αναστολής εκτέλεσης

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται κατόπιν διορθώσεων στο σχέδιο της απόφασης

.....

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/10-01-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της του, 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 αρ...../2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό ύψους 11.706,35 €

Με την με αρ...../2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενων Φόρων από Ελευθέρια Επαγγέλματα χρήσης 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό των 310,08 €,

Με την με αρ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας φορολογικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό των 292,40 €

Με την με αρ./2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων φορολογικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό των 866,67 €

Με την με αρ./2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/1997 φορολογικού έτους 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ποσό των 600,00 €

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση όλων των παραπάνω Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους

Οι ως άνω αποδιδόμενες σε βάρος της προσφεύγουσας παραβάσεις πράξεις τυγχάνουν πλημμελώς αιτιολογημένες και ουσία αβάσιμες, ως στερούμενες σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν τις συγκεκριμένες πράξεις κατά τα εις το άρθρο 17 εδάφια 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) οριζόμενα.

Σύμφωνα δε με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. Στ Ε 565/2008, 2054/1995).

Α. Σχετικά με την με αρ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2013.

1) Ειδικότερα στην με ημ. θεώρησης 4.12.2018 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος επί της οποίας εδράζεται η ως άνω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος δεν αναφέρεται η ακριβής αιτία της μη αποδοχής της έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για κάθε μία από τις δαπάνες μετακίνησης (βενζίνες, μισθώσεις, διελεύσεις), δαπάνες κινητής τηλεφωνίας, πετρέλαιο θέρμανσης, λογαριασμοί ΔΕΗ, ΟΤΕ, που αναφέρονται αναλυτικά στις σελίδες 11 έως 15 της έκθεσης, καθώς επίσης δεν αναφέρεται εάν υφίστανται πλημμέλειες ως προς τα ίδια τα αποδεικτικά αυτών ή εάν από τη φύση τους δεν υπάγονται στις δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα και σε κάθε περίπτωση ποιος είναι ο λόγος εκείνος που για κάθε ένα από τα έξοδα αυτά κρίθηκε ότι δεν υπάγονται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 που ρυθμίζουν τον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος αναφέρονται ότι :

"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"

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."

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν.2238/1994 πού ρυθμίζουν το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα του ελευθέριου επαγγέλματος αναφέρονται ότι :

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 υπόχρεου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 § 2 του ΠΔ 186/92 κάθε εγγραφή στα βιβλία , πού αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου , πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία πού προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Επειδή στην από 04-12-2018 Έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, παρέχεται σαφής και επαρκής αιτιολογία για την μη αναγνώριση των εν λόγω δαπανών και συγκεκριμένα στις διαπιστώσεις του ελέγχου αναφέρεται ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.2238/94 και εν συνεχεία ακολουθούν πίνακες στους οποίους απεικονίζεται κάθε ένα παραστατικό που δεν αναγνωρίζεται καθώς και η αιτιολογία μη αναγνώρισης της δαπάνης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 § 1 εδάφιο δ' του Ν.2238/1994 που ρυθμίζουν τον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος εκπίπτονται οι δεδουλευμένοι κάθε είδους τόκων δανείων ή πιστώσεων, γενικά, της επιχείρησης

Επειδή στην ίδια έκθεση δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση ουδένα μέρος των τόκων που αφορούν σε τοκοχρεωλυτικές δόσεις δανείου για το έτος 2012 συνολικής αξίας 7.071,97 €, καθώς αυτοί αφορούν τη λήψη δανείου για την ανέγερση - αποπεράτωση του ακινήτου στο οποίο στεγάζεται το ιατρείο της προσφεύγουσας και για αυτό δεν θεωρεί η φορολογούσα αρχή, τους εν λόγω τόκους ως δαπάνη για την απόκτηση εισοδήματος

Επειδή δεν έχουν καταχωρηθεί στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων οι δαπάνες κατασκευής του ακινήτου το οποίο χρησιμοποιεί η προσφεύγουσα ως κεντρικό κατάστημα , για την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος της, οι αναφερόμενοι τόκοι δεν μπορούν να θεωρηθούν ως δαπάνη που έχει σαν σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και όχι την απόκτηση κεφαλαίου, ώστε να αναγνωριστούν και να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, αόριστος και αναπόδεικτος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 § 1 του Ν. 2238/94 από το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου αφαιρούνται κατά περίπτωση τα ποσά των πιο κάτω δαπανών: α) το ποσό της ετήσιας δαπάνης που καταβάλλει ο φορολογούμενος για ασφάλιστρα ζωής ή θανάτου , ασφαλίσεων προσωπικών ατυχημάτων και για ασφαλιστήρια ασθένειας, για την ασφάλιση του ιδίου , του άλλου συζύγου, και των τέκνων που τους βαρύνουν κατά τις διατάξεις του παρόντος.

Επειδή, η προσφεύγουσα στην από 10.01.2019 ασκηθείσα προσφυγή της αναφέρει ότι στη σελίδα 30 της Έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αυτής αν και αυτή προσεκόμισε στον έλεγχο σχετικά αντίγραφα Βεβαιώσεων ασφαλιστηρίων από την Εθνική Ασφαλιστική για δηλωθείσες δαπάνες ασφαλίσεων για ασφάλεια ζωής κλπ ύψους 1.585,50 € (ΚΩΔ:074) , εντούτοις η φορολογούσα αρχή δεν αφείρεσε το ποσό αυτό από τα ακαθάριστα έσοδα της, ενώ σύμφωνα με την ίδια θα έπρεπε να αναγνωρίσει ότι εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της και να αφαιρέσει το ποσό των 1.585,50 € από τα ακαθάριστα έσοδα της.

Επειδή, στην σελίδα 31 της έκθεσης φορολογίας εισοδήματος σε ότι αφορά τα ποσά ασφαλίσεων συνολικής αξίας 1.585,50 €, για τα οποία προσκομίστηκαν βεβαιώσεις, αυτά αφορούν στον κωδικό 074 (ποσά δαπανών που αφαιρούνται από το συνολικό εισόδημα ή από φόρο ποσά ασφαλίσεων για ασφάλιση ζωής, προσωπικών ατυχημάτων, ασθένειας) της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και έχουν αναγνωριστεί από τον έλεγχο, Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται αναπόδεικτος και ως νόμω αβάσιμος .

Β. Ως προς την με αρ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενων Φόρων από Ελευθέρια Επαγγέλματα χρήσης 2012 και της συνημμένης με ημ. θεώρησης 4.12.2018 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Παρακρατούμενων Φόρων από Ελευθέρια Επαγγέλματα

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλούμενη την απόφαση ΔΕΔ/2018) ισχυρίζεται ότι η φορολογούσα αρχή δεν αναφέρει στην έκθεση ελέγχου της και στην πράξη προσδιορισμού προστίμου τον χρόνο έναρξης του υπολογισμού του εκπροθέσμου της δήλωσης, όπως αυτός ορίζεται από το άρθρο 59 του Ν. 2238/1994 και ορίζεται ποια ήταν η ημέρα (ημεροχρονολογία) λήξης της προθεσμίας υποβολής της εν λόγω δήλωσης.

Επειδή η συγκεκριμένη απόφαση της ΔΕΔ αφορά στην μη επιβολή προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 για την υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης παρακρατούμενου φόρου (των διατάξεων των άρθρων 61,62 και 64 του ν.4172/13) περιόδου 2^{ος}/2014 και ουδεμία σχέση έχει με την εν λόγω περίπτωση του υπολογισμού των προσαυξήσεων για την ανακρίβεια της δήλωσης (άρθρο 58 του ΚΦΔ)

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 της ΠΟΛ.1003/2018 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ. Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 62 Κ. Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή η εκδοθείσα Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρων επαγγελματιών για το φορολογικό έτος 2012 συντάχθηκε

από την Φορολογούσα Αρχή κατ' εφαρμογή της ως άνω ΠΟΛ και συγκεκριμένα το προβλεπόμενο σημείωμα του άρθρου 49 ν.4509/2017 αποτυπώνεται στην εν λόγω πράξη.

Για τους ως άνω λόγους ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, αόριστος και αναπόδεικτος.

Γ. Ως προς την με αρ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας φορολογικού έτους 2012 και της συνημμένης με ημ. θεώρησης 4.12.2018 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Ακίνητης Περιουσίας Φυσικών Προσώπων

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι υπάρχει αντίφαση ανάμεσα στην Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού και της αντίστοιχης έκθεσης, καθώς στην μεν πρώτη οι τόκοι του άρθρου 53 ΚΦΔ ανέρχονται στο ποσό των 66,08 € ενώ στην αντίστοιχη έκθεση (σελ. 9) το ίδιο ποσό ανέρχεται στο ύψος των 63,88 €, χωρίς όμως και στα δύο αυτά δημόσια έγγραφα να γίνεται αναλυτική αναφορά για το πώς προκύπτουν αυτά τα ποσά.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 της ΠΟΛ 1003/2018 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ. Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 62 Κ. Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ..

Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, αόριστος και αναπόδεικτος

Δ. Ως προς την με αρ./2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων φορολογικού έτους 2012 και της συνημμένης με ημ. θεώρησης

4.12.2018 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Ν. 2523/1997

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 5 § 1, Ν.2523/1997 ορίζεται ότι

1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.[186/1992](#) ΦΕΚ 84 Α΄) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 75 του Ν.3842/2010

1.Οι υποπεριπτώσεις αα΄, αβ΄ και αγ΄ της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. [2523/1997](#) (ΦΕΚ 179 Α) αντικαθίστανται ως εξής:

"α.α).....

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β΄ κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α΄ και η΄ της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ.

α.γ).....

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 5 § 8 περίπτ. γ΄ του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι :

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα(1).
γ) Η μη αναγραφή ή η ανακριβής αναγραφή σε καθένα από τα στοιχεία που αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση α΄ του ονοματεπώνυμου ή της επωνυμίας, καθώς και του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου, του είδους, της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής. Ειδικά, σε περίπτωση μη αναγραφής του ονοματεπώνυμου στις αποδείξεις λιανικής πώλησης, όταν αυτές αφορούν πωλήσεις αγαθών, εκπιπτόμενες στη φορολογία εισοδήματος, θεωρείται γενική παράβαση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 6 § 1 του Π.Δ. 186/92

1. Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί:

α) Το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων,

β) Τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών, από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις,

γ) Τις δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις,

δ) Τις επιστροφές και τις εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες,

ε) Το Φ.Π.Α που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.

2. Το ποσό κάθε πράξης της προηγούμενης παραγράφου αναλύεται σε ιδιαίτερες στήλες του τηρουμένου βιβλίου ή σε καταστάσεις, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και του Φ.Π.Α.

Η ανάλυση αυτή μπορεί να γίνει το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 75 του Ν.3842/2010(**Κυρώσεις-Ποινές**)

1.Οι υποπεριπτώσεις αα', αβ' και αγ' της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. **2523/1997** (ΦΕΚ 179 Α) αντικαθίστανται ως εξής:

"α.α).....

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ.

α.γ).....

Επειδή τόσο από την Έκθεση Ελέγχου όσο και από την Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου που εξέδωσε η Φορολογούσα Αρχή προκύπτουν ότι πρόκειται για διακεκριμένες παραβάσεις καθώς στην πρώτη περίπτωση πρόκειται για «Ανακριβή καταχώρηση στο πρόσθετο βιβλίο» καθόσον δεν αναγράφεται στο βιβλίο ο αριθμός Α.Π.Υ. και η αξία αυτού, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 παρ.5 του Κ.Β.Σ. ενώ στην δεύτερη πρόκειται για «Μη καταχώρηση στο πρόσθετο βιβλίο» της με αριθμό/2012 Α.Π.Υ., για τις οποίες προβλέπεται μεν πρόστιμο του άρθρου 5 παρ.8 περ. η' του ν.2523/1997,

Ύστερα από τα ως άνω εκτεθέντα ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος, αόριστος και αναπόδεικτος.

Ε. Ως προς την με αρ./2018 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/1997 φορολογικού έτους 2012 και της συνημμένης με ημ. θεώρησης 4.12.2018 Έκθεσης Μερικού Προστίμου Κ.Φ.Δ.

Επειδή, όπως προκύπτει από την σχετική έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα υπέβαλε για την διαχειριστική περίοδο 2012, ανακριβείς, ως προς τις ακαθάριστες αποδοχές, τις

δηλώσεις Δ' και Ε' διμήνου της διαχειριστικής περιόδου 2012 , όπως αναφέρεται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα:

Δίμηνα	Ακαθάριστες αποδοχές ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ Φ.Μ.Υ	Ακαθάριστες αποδοχές ΟΡΙΣΤΙΚΗ Φ.Μ.Υ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Δ	2.532,13 €	2.847,68 €	315,55 €
Ε	1.755,20 €	1.623,50 €	131,70 €
ΣΥΝΟΛΟ	4287,33 €	4471,18 €	183,85 €

Επειδή όπως προέκυψε από την ίδια ως άνω έκθεση ελέγχου η προσφεύγουσα παρακράτησε και απέδωσε με τις προσωρινές δηλώσεις Φ.Μ.Υ. της περιόδου φόρο ύψους 262,52 €, ενώ με την υποβληθείσα Οριστική δήλωση Φ.Μ.Υ. του ιδίου έτους δήλωσε ότι παρακράτησε και απέδωσε ποσό φόρου 248,45 €, όπως αναφέρεται αναλυτικά στον παρακάτω πίνακα:

Δίμηνα	ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΩΡ. Φ.Μ.Υ.	ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΟΡΙΣΤΙΚΩΝ. Φ.Μ.Υ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Δ	44,67 €	44,67 €	0,00 €
Ε	44,19 €	30,12 €	14,07 €
ΣΥΝΟΛΟ	88,86 €	74,79 €	14,07 €

Επειδή οι ανωτέρω παραβάσεις, επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.2523/1997, χωρίς να ξεπερνά το προβλεπόμενο ποσό του άρθρου 54 παρ. 2, περ. α του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) .

Επειδή την ανωτέρω αναφερόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 4 ν.2523/1997, υπολογίστηκε πρόστιμο 300,00 € ανά περίπτωση, ώστε με τον συμβιβασμό της στο 1/3 κατά την βεβαίωση να μην ξεπερνά το προβλεπόμενο ποσό του άρθρου 54 παρ. 2, περ. α του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), στα πλαίσια εφαρμογής της χρηστής διοίκησης

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ Αττικής επί της οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 10.01.19 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του , **ΑΦΜ**, και την **επικύρωση** των υπ' αριθμ. α)/2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ οικονομικού έτους 2013, β)...../2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού

παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών έτους 2012, γ)/2018 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΑΠ φυσικών προσώπων έτους 2012, δ)/2018 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2012-31.12.2012 και ε)/2018 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 Ν. 2523/1997 για το 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓ.ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ Αττικής.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φόρος εισοδήματος οικον. έτους 2013 (χρήση 2012) συνολικού ποσού	11.706,35 €
Φόρος Ακίνητης Περιουσίας φορολ. έτους 2012 συνολικού ποσού	292,40 €
Φόρος Προκαταβληθείς ελευθ. επαγγελματιών έτους 2012 συνολ. ποσού	310,08 €
Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ (Π.Δ 186/92)	ποσού 866,67 €
Πράξη Επιβολής Προστίμου Άρθρου 4 Ν.2523/97	ποσού <u>600,00 €</u>
Συνολική οφειλή έτους 2012	13.775,50 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠ/ΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α/Α**

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.

