



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 22-5-2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης:865

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333245
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75).

4. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **14-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας ... με **ΑΦΜ:.....**, σύζυγος του ... με ΑΦΜ ..., και του προσφεύγοντα

.... με ΑΦΜ ..., κάτοικοι ... **με αντικείμενο εργασιών άμισθος** ..., κατά της υπ' αρ. .../16.12.2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Την παραπάνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α7 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **14-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ... με **ΑΦΜ:...**, σύζυγος του ... με ΑΦΜ ..., η οποία συνυποβλήθηκε και στο όνομα του συζύγου παρά το γεγονός ότι η προσβαλλόμενη πράξη αφορά μόνο τη ... με **ΑΦΜ:...**, κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με τη με αριθ. .../16.12.2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού **7.243,35€**, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού **1.209,16€**, πλέον πρόσθετοι φόροι λόγω ανακρίβειας των άρθρων 58 και 53 του Ν. 4174/2013, ποσού **7.428,78€**, ήτοι συνολικού ποσού **15.881,29€**.

Η ως άνω πράξη κοινοποιήθηκε νόμιμα στην προσφεύγουσα, στις 17-12-2019 με έκθεση επίδοσης.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στη χρήση 2013 από τη Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, με βάση τα άρθρα 48 παρ 3 και 66 του Ν. 2238/1994 και την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1037/2005, δυνάμει της υπ' αρ. .../05-7-2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο με βάση τις διατάξεις της Α.Υ.Ο.1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1037/1-3-2005 διαπιστώθηκαν, οι ακόλουθες λογιστικές διαφορές ως προς τις εκπεστέες δαπάνες:

Περιγραφή δαπανών	ποσό
Οι τοκοχρεωλυτικές δόσεις στεγαστικού δανείου που καταβλήθηκαν από την ελεγχόμενη, με αριθμό σύμβασης ΗΣΤ000.../04/07/2007 για ανακαίνιση ακινήτου	4.681,58

στην οδό ... 0 (ποσό δόσης 2.171,55 ευρώ, τόκοι ποσό 2.419,10 ευρώ και εισφορά ποσό 90,93 ευρώ) διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι: -δεν καταχωρήθηκαν διακριτά στο τηρούμενο βιβλίο στο ελεγχόμενο έτος αλλά ούτε καταχωρήθηκαν ανάλογες δαπάνες και σε προηγούμενα έτη, συνεπώς το δάνειο αυτό δεν χρησιμοποιήθηκε για τις ανάγκες της επιχείρησης και δεν έχει το δικαίωμα έκπτωσης των δεδουλευμένων τόκων από τα ακαθάριστα έσοδα και προστίθενται στα καθαρά κέρδη ως λογιστική διαφορά επειδή, οι δαπάνες αυτές δεν πληρούν τις προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 31 παρ.1 στοιχείο δ' του ν. 2238/94 το οποίο προβλέπει ότι: το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων εξευρίσκονται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, των εξόδων....δ) των δεδουλευμένων κάθε είδους τόκων δανείων γενικά..,	
Τα υπ'αρ..... και ... τιμολόγια αφορούν αγορές βιβλίων μυθιστορημάτων, ποδήλατο, μαξιλάρι, καθαριστικά φούρνου, ηλεκτρικές συσκευές περιποίησης μαλλιών, κάψουλες πλυντηρίου, τσάντα ταξιδιών, φορτιστής κινητού, σακίδιο πλάτης, παπουτσοθήκες, γυναικεία προσωπικά είδη, οι οποίες δεν έγιναν για τις ανάγκες της επιχείρησης επομένως δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης των δαπανών αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα και προστίθενται στα καθαρά κέρδη ως λογιστική διαφορά επειδή, οι δαπάνες αυτές δεν πληρούν τις προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 31 του ν. 2238/94 .	1.025,42
Τα υπ'αρ. και .../2013 τιμολόγια αφορούν γεύματα και δεν είναι παραγωγικές δαπάνες καθότι αφορούν την ελεγχόμενη ως φυσικό πρόσωπο και όχι ως επιχειρηματία και δεν συμβάλουν στην απόκτηση εισοδήματος, συνεπώς δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης των δαπανών αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα και προστίθενται στα καθαρά κέρδη ως λογιστική διαφορά επειδή, οι δαπάνες αυτές δεν πληρούν τις προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 31 του ν. 2238/94 .	855,40
Το υπ'αρ. .../17-5-2013 τιμολόγιο- Δ.Απστολής αφορά αγορά τέντας στο όνομα του συζύγου της ελεγχόμενης ... και με τόπο παράδοσης ... δεν έγινε για τις ανάγκες της επιχείρησης, συνεπώς δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης της δαπάνης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα και προστίθενται στα καθαρά κέρδη ως λογιστική διαφορά επειδή, δεν πληροί τις προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 31 του ν. 2238/94 .	400,00
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ (Α)	6.962,40

Β. Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με το αρ.πρωτ.ΔΕΑΦ Α 1026935 ΕΞ 2018/15-2-2018 Έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης(παρ.3 και παρ.6).

«3.Σύμφωνα με το έγγραφο αυτό με το άρθρο 20 παρ.5 του ν. 2145/1993 θεσπίστηκε και νομοθετήθηκε από το ποσοστό αυτό του ενός τοις χιλίοις, των αναλογικών δικαιωμάτων στα Υποθηκοφυλακεία της χώρας, ο άμισθος υποθηκοφύλακας, πέραν των ήδη υπ' αυτού παρακρατούμενων, παρακρατεί επιπλέον το ένα τέταρτο (1/4) για τη βελτίωση και τον εκσυγχρονισμό των συνθηκών λειτουργίας του υποθηκοφυλακείου, καθώς και για την εισαγωγή συστήματος πληροφορικής, η οποία θα γίνει με δαπάνη του. Με απόφαση επίσης του Υπουργού Δικαιοσύνης, σε περίπτωση υπαίτιας καθυστέρησης ενάρξεως ή περατώσεως των σταδίων της μηχανογραφήσεως, διακόπτεται εφεξής η παρακράτηση του εν λόγω ποσού υπέρ του υποθηκοφύλακα και αποδίδεται στο Δημόσιο, αφαιρουμένων των ποσών που απαιτούνται για τη βελτίωση των συνθηκών λειτουργίας του υποθηκοφυλακείου του.»

«6....Τα παρακρατηθέντα ποσά δεν αποτελούν ακαθάριστα έσοδα για τον άμισθο Υποθηκοφύλακα ενώ παράλληλα οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για τους πιο πάνω σκοπούς δεν αποτελούν δαπάνες οι οποίες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του και καταχωρούνται διακεκριμένα σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων εξόδων».

Περιγραφή δαπανών	ποσό
Οι δαπάνες που έγιναν συνολικής καθαρής αξίας ποσού 17.630,58 ευρώ (ανευ φ.π.α.) αφορά το ποσοστό $\frac{1}{4}$ των αναλογικών δικαιωμάτων από το ποσοστό 1/1000 που παρακρατείται για τον εκσυγχρονισμό και για την βελτίωση του ..., το οποίο δεν είχε δικαίωμα να το εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, σύμφωνα με το οριζόμενο του άρθρου 20 παρ.5 του ν. 2145/1993 και προστίθενται στα καθαρά κέρδη ως λογιστική διαφορά.	17.630,58
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ (Β)	17.630,58
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ (Α)+ (Β)	24.592,98

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Από τον λογιστικό έλεγχο των αριθμητικών δεδομένων του βιβλίου εσόδων-εξόδων(απλογραφικά) και στοιχείων που τηρήθηκαν για την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο προκύπτουν σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν.2238/94 καθαρά κέρδη ως κατωτέρω:

Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2013 31.12.2013

	Ποσά δήλωσης	Ποσά Μερικού Ελέγχου
Ακαθάριστα έσοδα	76.703,08	76.703,08
Συντελεστής Κ.Κ. 50%		
Συνολικές δαπάνες	40.783,65	40.783,65
Κέρδη χρήσης	35.919,43	35.919,43
Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες	1.618,61	1.618,61
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου		24.592,98
Κέρδη	37.538,04	62.131,02

Βάσει των ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ.ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη για το υπό κρίση έτος.

Με τη με αριθμό **.../14-01-2020** ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

1.Εσφαλμένο τρόπο και μη νόμιμο της μη αναγνώρισης δαπανών οι οποίες έγιναν για τις ανάγκες του ... στην ..., από την φορολογική αρχή.

Ειδικότερα:

1^α. Ως προς τις συνολικές δαπάνες ύψους 1.025,42 ευρώ, ισχυρίζεται ότι πρόκειται για παραγωγικές δαπάνες της επιχείρησης και όχι προσωπικές, διότι αφορούν αγορές όπως, βιβλίων-μυθιστορημάτων τα οποία δόθηκαν ως δώρα στους υπαλλήλους του υποθηκοφυλακείου, μαξιλάρι για το κάθισμά της, καθαριστικά φούρνου για να καθαριστούν τα καλύμματα και οι καρέκλες του υποθηκοφυλακείου, ηλεκτρικές συσκευές περιποίησης μαλλιών για να στεγνώνουν τα έγγραφα που έχουν υγρασία, παπουτσοθήκες για την τοποθέτηση των φακέλων.

2^α. Ως προς τις συνολικές δαπάνες ύψους 855,40 ευρώ, ισχυρίζεται ότι αφορούν γεύματα που παρέθεσε στους υπαλλήλους του υποθηκοφυλακείου για σύσφιξη των σχέσεων τους και για την καλύτερη απόδοση όλων.

Συνεπώς όλες οι παραπάνω δαπάνες χρησιμοποιήθηκαν για τις ανάγκες της επιχείρησης.

3^α. Ως προς τις συνολικές δαπάνες ύψους 17.630,58 ευρώ που αφορούν το αναλογικό δικαίωμα του άρθρου 20 παρ.5 του ν. 2145/1993 και δηλώθηκε στον κωδ.660 της (με α/α .../2014 αρχικής και με α/α .../2019 τροποποιητικής) δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ισχυρίζεται ότι δεν φορολογείται και δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο για τον άμισθο Υποθηκοφύλακα και επικαλείται τα υπ'αρ.σχετικά έγγραφα α).Δ12Α1154162/9.11.2012, β)Δ12 Α1046350/12.3.2013, γ) Δ12Α1017672/14.01.2014 και δ) ΔΕΑΦ Α 1026935/15.2.2018

Στη σελ. 8 της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ., γίνεται ενδεικτικά μνεία των δαπανών αυτών που εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Ωστόσο για τις δαπάνες αυτές δεν προκύπτει από καμία διάταξη ότι δεν είναι εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα και απαλλάσσονται από το φόρο. Η Δ.Ο.Υ. επικαλείται το έγγραφο της ΑΑΔΕ αρ.πρωτ.ΔΕΑΦ Α 1026935 ΕΞ 2018/15-2-2018 που είναι μεταγενέστερο του ελεγχόμενου έτους 2013.

Ως προς τους παραπάνω ισχυρισμούς

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (στο εξής, ΚΦΕ), που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 (Α' 151), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο, εν προκειμένω, χρόνο (οικονομικό έτος 2014), ορίζει, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«**στο άρθρο 1**, «Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2», **στο άρθρο 3**, «1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος. 2. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.», **στο άρθρο 4**, «1.Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτηση του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51», **στο άρθρο 49**, «1.Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών, που εισπράττονται από την άσκηση

του ελευθέρου 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. 4. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 2 και 3 αποτελεί το καθαρό εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων», στο άρθρο 31, «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. α) των γενικών εξόδων διαχείρισης...»

Επειδή, στις με αριθμ.83/2016 και αριθμ.99/2017 γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ, γίνεται αναλυτική αναφορά του νομοθετικού πλαισίου των άμισθων υποθηκοφυλάκων (Κ.Δ. 19/23-07-1941, α.ν.153/10/16-10-1967 , νδ811/18/19-01-1971, ν325/1976 , άρθρο 20 του ν.2145/1993) καθώς και ερμηνεία αυτού και συγκεκριμένα, αναφέρεται:

Αριθμ.83/2016 γνωμοδότηση ΝΣΚ

«Ο Υποθηκοφύλακας ως προς τα κατά τις κείμενες διατάξεις εισπρακτέα κατά την άσκηση των καθηκόντων του και αποδοτέα δικαιώματα του Δημοσίου, τα οποία συνιστούν ένα ιδιαίτερο οικονομικό βάρος, έχει την ιδιότητα του δημοσίου υπολόγου και υπόκειται στον έλεγχο και την εποπτεία και του Υπουργείου Οικονομικών σε περίπτωση μη απόδοσης των εν λόγω δικαιωμάτων στο Δημόσιο. Η αρμοδιότητα ελέγχου και καταλογισμού ως δημοσίου υπολόγου ανήκει στη Διεύθυνση Εκτάκτων και Ειδικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών...».

Αριθμ.99/2017 γνωμοδότηση ΝΣΚ

« ...Κατά τη διάταξη του άρθρου 1 του Ν. 325/1976 οι άμισθοι υποθηκοφύλακες εισπράττουν από τους αιτούντες την εγγραφή στα τηρούμενα από αυτούς βιβλία, ανεξαρτήτως των νομίμων τελών, πάγια και αναλογικά δικαιώματα, για την εγγραφή και μεταγραφή των αναφερομένων στα άρθρα 2 και 3 του ίδιου νόμου πράξεων. Τα πάγια δικαιώματα συνίστανται σε κατ'αποκοπή ποσά που εισπράττονται για την εγγραφή και μεταγραφή των πράξεων αυτών στα βιβλία τους, ενώ τα αναλογικά συνίστανται σε ποσοστά επί των ποσών που προκύπτουν από τις πράξεις που εγγράφονται στα βιβλία αυτά. Τα δικαιώματα τα οποία ο άμισθος υποθηκοφύλακας δικαιούται με βάση τις διατάξεις του άνω νόμου δεν είναι δικαιώματα υπέρ τρίτου, αλλά ονομάζονται δικαιώματα υπέρ του Υποθηκοφύλακα (ΕφΑΘ 516/2013). Επιπλέον τούτων, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ίδιου νόμου, εισπράττουν γραφικά δικαιώματα για τα εκδιδόμενα από αυτούς αντίγραφα ή τα πιστοποιητικά.

-Τα αναλογικά δικαιώματα υπέρ του Δημοσίου προβλέπονται για την εγγραφή και μεταγραφή ορισμένων πράξεων, αναφερομένων στο άρθρο 3 του Ν. 325/1976 . Από τη διάταξη του άρθρου 4

του Ν. 325/1976 προκύπτει ότι από το ποσοστό 6% επί της αξίας της εγγραπτέας πράξης, το ήμισυ καταβάλλεται υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου, ενώ το υπόλοιπο ήμισυ καταβάλλεται υπέρ του άμισθου Υποθηκοφύλακα.

-Πέραν όμως των δικαιωμάτων αυτών, το Δημόσιο πορίζεται έσοδα και από τα υπέρ του άμισθου υποθηκοφύλακα προβλεπόμενα αναλογικά δικαιώματα, καθόσον μέρος αυτών παρακρατεί ο άμισθος υποθηκοφύλακας **ως αμοιβή του** και ως **έσοδο** για τις δαπάνες λειτουργίας του υποθηκοφυλακείου, το δε υπόλοιπο αποδίδει στο Δημόσιο. Περαιτέρω, τα υπέρ του Δημοσίου δικαιώματα που εισπράττονται βάσει των διατάξεων του Ν. 325/1976, αποτελούν ιδιαίτερο δημοσιονομικό βάρος το οποίο επιβάλλεται εξουσιαστικά από το Κράτος και αποβλέπει στον πορισμό κρατικών εσόδων (ΣτΕ 342/1992, 1586/2002 πρβλ ΣτΕ 2355/2003, 2613/2009, ΝΣΚ 83/2016).

-Τα άμισθα υποθηκοφυλακεία αποτελούν αυτοτελείς δημόσιες υπηρεσίες, οι οποίες λειτουργικά υπάγονται στο Υπουργείο Δικαιοσύνης, που έχει την εποπτική και ελεγκτική αρμοδιότητα, όπως και οι κατά τόπο Εισαγγελικές Αρχές, ενώ ο άμισθος υποθηκοφύλακας έχει την ιδιότητα δικαστικού υπαλλήλου, στον οποίο έχει ανατεθεί δημόσια εξουσία κατά την άσκηση της οποίας λειτουργεί ως όργανο του Δημοσίου. Ο Υποθηκοφύλακας προΐσταται ή διευθύνει τα υποθηκοφυλακεία ως εκπρόσωπος της δημόσιας αρχής, δεν διαχειρίζεται ως ίδια «κέρδη» τα εισπραττόμενα, για τις διενεργούμενες πράξεις, δικαιώματα ούτε μπορεί να διαθέσει αυτά κατά βούληση αλλά οφείλει να τα αποδώσει στο Δημόσιο αφού παρακρατήσει τα ποσά που απαιτούνται: α) για την αμοιβή του, β) για την αντιμετώπιση των γενικών εξόδων κανονικής λειτουργίας του υποθηκοφυλακείου γ) για τις υπέρ του Ταμείου Νομικών εισφορές και δ) τις δαπάνες μισθοδοσίας των υπαλλήλων (ΝΣΚ 83/2016)...».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 20 του ν. 2145/1993, ορίζεται ότι:

“Τα εισπραττόμενα αναλογικά δικαιώματα για ποσό άνω των είκοσι χιλιάδων (20.000) δρχ. των άρθρων 3, 5 και 12 του ν. 325/1976 αυξάνονται κατά ένα τοις χιλίοις. Από το ποσοστό αυτό του ενός τοις χιλίοις, ο άμισθος υποθηκοφύλακας, πέραν των ήδη υπ' αυτού παρακρατουμένων, παρακρατεί επιπλέον το ένα τέταρτο (1/4) για τη βελτίωση και τον εκσυγχρονισμό των συνθηκών λειτουργίας του υποθηκοφυλακείου, καθώς και για την εισαγωγή συστήματος πληροφορικής, η οποία θα γίνει με δαπάνη του. Ο χρόνος ενάρξεως του ως άνω συστήματος πληροφορικής κατά υποθηκοφυλακείο, η εφαρμογή ενιαίου συστήματος και τα στάδια μηχανοργάνωσης καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Δικαιοσύνης. Με απόφαση επίσης του Υπουργού Δικαιοσύνης, σε περίπτωση υπαίτιας καθυστέρησης ενάρξεως ή περατώσεως των σταδίων της μηχανογραφήσεως, διακόπτεται εφεξής η παρακράτηση του εν λόγω ποσού υπέρ του υποθηκοφύλακα και αποδίδεται στο Δημόσιο, αφαιρουμένων των ποσών που απαιτούνται για τη βελτίωση των συνθηκών λειτουργίας του υποθηκοφυλακείου του”.

Επειδή, στην **ΠΟΛ 1230/1995** του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Τρόπος πληρωμής δικαιωμάτων άμισθων υποθηκοφυλάκων», αναφέρεται ότι:

«Η καταβολή των δικαιωμάτων αυτών γίνεται στους άμισθους υποθηκοφύλακες αφού προηγουμένως εκκαθαριστούν και προσδιοριστούν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του Ν.Δ. 356/1974 ΚΕΔΕ και βεβαιωθούν σε βάρος του οφειλέτη. Για τη βεβαίωση και καταβολή των δικαιωμάτων, οι άμισθοι υποθηκοφύλακες προσκομίζουν στις αρμόδιες ΔΟΥ τα παρακάτω δικαιολογητικά αφού εγγράψουν προηγουμένως τη σχετική πράξη (υποθήκη, κατάσχεση)

α) Κατάσταση σε έξι (6) αντίγραφα που εκδίδεται από το δικαιούχο άμισθο υποθηκοφύλακα και θεωρείται, μετά από έλεγχο του Προϊσταμένου του δικαστικού τμήματος, από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας. Η κατάσταση αυτή περιέχει:

1. Τα πλήρη στοιχεία των οφειλετών.
 2. Τα οφειλόμενα απ' αυτούς πάγια και αναλογικά δικαιώματα
 3. Το ποσό για το οποίο έχει εγγραφεί η σχετική πράξη
 4. Τον αριθμό της έκθεσης κατάσχεσης ή του εγγράφου της Δ.Ο.Υ. περί εγγραφής υποθήκης.
- β) Αντίγραφο της κατά το άρθρο 77 του Ν.Δ. 356/1974 απόφασης του Ειρηνοδίκη ή περίληψη αυτής, η οποία μπορεί και να καταχωρείται στην παραπάνω κατάσταση
- γ) Απόδειξη παροχής υπηρεσιών
- δ) Διπλότυπο είσπραξης των νόμιμων κρατήσεων.

Οι κρατήσεις γίνονται ως εξής:

1. Παρακράτηση φόρου εισοδήματος με συντελεστή 15% που υπολογίζεται στο ύψος των ακαθάριστων αμοιβών. Σημειώνεται ότι, με την Ε.8616/9-11-71 (ΠΟΛ. 298) σχετική διαταγή μας, έχει διευκρινισθεί ότι η παρακράτηση φόρου εισοδήματος περιορίζεται μόνο στο ποσό των δικαιωμάτων που ανήκουν στον άμισθο υποθηκοφύλακα και αποτελούν τις ακαθάριστες αμοιβές του χωρίς να γίνεται παρακράτηση στο ποσό των αμοιβών που πρέπει να αποδίδονται από μέρους του στο Δημόσιο.

Για το λόγο αυτό, ο άμισθος υποθηκοφύλακας έχει υποχρέωση να βεβαιώνει, σε κάθε απόδειξη παροχής υπηρεσιών που εκδίδει, κατά πόσον η αναγραφόμενη αμοιβή αποτελεί δικό του δικαίωμα και πόσο δικαίωμα του δημοσίου, προκειμένου ο υπόχρεος για την καταβολή της αμοιβής), να διενεργήσει την παρακράτηση που προβλέπεται από τις ισχύουσες διατάξεις.

2. Κράτηση 3% υπέρ του Μ.Τ.Π.Υ. που υπολογίζεται στο ύψος των ακαθάριστων αμοιβών του και επί της οποίας οφείλεται τέλος χαρτοσήμου 2% και επ' αυτού εισφορά υπέρ ΟΓΑ 20%.».

Επειδή, με την **ΥΠΟΙΚ 1014217/100/0015/ΠΟΛ 1145/15.5.1998** της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Φορολογικές Υποχρεώσεις Άμισθων Υποθηκοφυλάκων» διευκρινίζεται:

«Σχετικά με υπόμνημα της Ένωσης Αμίσθων Υποθηκοφυλάκων, το οποίο αναφέρεται στις φορολογικές και λοιπές υποχρεώσεις τους, καθώς και ερωτήματα των Υπηρεσιών για το ίδιο θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994, εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών είναι, μεταξύ άλλων, και οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος του άμισθου υποθηκοφύλακα.

2. Εξάλλου, με την παράγραφο 1 του άρθρου 58 του ίδιου ως άνω νόμου, ορίζεται ότι, στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρου επαγγέλματος ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών αυτών. Ο φόρος παρακρατείται από τις δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμούς και επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικούς οργανισμούς, συνεταιρισμούς και ενώσεις τους, συλλόγους γενικά και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και από επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, κατά την καταβολή των αμοιβών.

3. Ως γνωστόν, με τις διατάξεις του Ν. 325/1976, όπως ισχύουν σήμερα, έχουν καθορισθεί τα πάγια και αναλογικά δικαιώματα του άμισθου υποθηκοφύλακα, καθώς και τα εισπραττόμενα από αυτούς δικαιώματα υπέρ του δημοσίου.

4. Επίσης με την Ε. 8616/ΠΟΛ. 298/9.11.1971 και 1084504/6921 - 4/ ΠΟΛ. 1230/11.9.95 σχετικές διαταγές μας έχει διευκρινισθεί ότι, σε κάθε δελτίο παροχής υπηρεσιών που εκδίδεται από άμισθο υποθηκοφύλακα πρέπει να **βεβαιώνεται υπεύθυνα** από αυτόν κατά πόσο η αναγραφόμενη αμοιβή αποτελεί ίδιο αυτού δικαίωμα ή δικαίωμα του δημοσίου, προκειμένου να ενεργείται αναλόγως από τον καταβάλλοντα την αμοιβή η προσήκουσα παρακράτηση.

Με τη διαταγή αυτή διευκρινίστηκε ότι η παρακράτηση του φόρου εισοδήματος περιορίζεται μόνο στο ποσό των δικαιωμάτων που ανήκουν στον άμισθο υποθηκοφύλακα και αποτελούν τις ακαθάριστες αμοιβές του, ενώ, αντίθετα, στο ποσό των αμοιβών, που πρέπει να αποδίδονται από μέρους του στο Δημόσιο, δεν γίνεται παρακράτηση φόρου.

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 49 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι, ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών, που εισπραττονται από την άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις παραγράφους 2 και 4 του ίδιου ως άνω άρθρου, προκειμένου για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 31 του ίδιου νόμου με την προϋπόθεση ότι αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υποχρέου.

Επειδή, σύμφωνα με τη περ.δ' της παρ.17 του άρθρου 4 του ν.4093/2012 στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρούνται διακεκριμένα:

δ) Η αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων.

Το ποσό κάθε πράξης των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' **αναλύεται** στον χρόνο ενημέρωσης, σε ιδιαίτερες στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις ανάλογα με τις ανάγκες του **Φ.Π.Α.**.

Επειδή, οι άμισθοι υποθηκοφύλακες θεωρούνται ελεύθεροι επαγγελματίες (άρθρο 48§ 1 Ν. 2238/94). Σύμφωνα δε με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 4, 6 και 7 του ΚΦΑΣ., **οι άμισθοι υποθηκοφύλακες**, ως ελεύθεροι επαγγελματίες **υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και να εκδίδουν απόδειξη ή τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, κατά περίπτωση, στα οποία** μπορούν να αναλύσουν τα ποσά που αναλογούν ως αμοιβή και τα ποσά που εισπράττονται ως τέλη ή γενικά δικαιώματα υπέρ τρίτων. (Σχετ. Εγκ. ΠΟΛ. 1145/15-5-1998).

Όταν καταβάλλεται αμοιβή σε άμισθους υποθηκοφύλακες από επιτηδευματίες ή ελεύθερους επαγγελματίες με βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας ή από Δημόσιο Ν.Π.Δ.Δ. Δήμους κλπ. ενεργείται παρακράτηση φόρου 20% στο ποσό των δικαιωμάτων που ανήκουν στον άμισθο υποθηκοφύλακα και όχι στα δικαιώματα υπέρ του Δημοσίου (Εγκ. ΠΟΛ. 1145/15-5-98).

Εφόσον πρακτικά είναι δυνατόν επιτρέπεται να συνενωθούν τα τηρούμενα βιβλία που ορίζονται από τη νομοθεσία του Υπουργείου Δικαιοσύνης με το βιβλίο εσόδων - εξόδων, καθώς επίσης και οι αποδείξεις ή τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με τα αντίστοιχα στοιχεία, με την προϋπόθεση της τήρησης και έκδοσης αυτών σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΑΣ. (Σχετ. Εγκ. ΠΟΛ 1145/15-5-1998).

Περαιτέρω, οι ελεύθεροι επαγγελματίες αυτοί υποχρεούνται σε υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων (άρθρο 10, του ΚΦΑΣ).

Οι άμισθοι υποθηκοφύλακες που είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίου εσόδων - εξόδων δύνανται να καταχωρούν τα ακαθάριστα έσοδά τους (παρακρατηθέντα δικαιώματα άμισθου υποθηκοφύλακα) κάθε ημερολογιακού τριμήνου στο βιβλίο αυτό με ένα ποσό μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα από το τέλος κάθε ημερολογιακού τριμήνου, με μεταφορά των σχετικών δεδομένων όπως προκύπτουν από το βιβλίο εισοδημάτων που τηρούν κατ'εφαρμογή της 28771/20-3-1971 απόφασης του Υπουργού Δικαιοσύνης (ΦΕΚ Β 245).

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου καταλαμβάνουν τα ακαθάριστα έσοδα των πιο πάνω άμισθων υποθηκοφυλάκων του ημερολογιακού τριμήνου Οκτωβρίου- Δεκεμβρίου 2007 και επόμενων.

3. Το παραπάνω βιβλίο εισοδημάτων, ως δικαιολογητικό εγγραφής του βιβλίου εσόδων - εξόδων διαφυλάσσεται για όσο χρόνο ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του ΚΒΣ (Σ.Σ. πλέον παρ. 5 του άρθρου 9 του ΚΦΑΣ).

Τα παραπάνω ισχύουν ανάλογα και για τα βιβλία τελών και δικαιωμάτων και εκδόσεως πιστοποιητικών και αντιγράφων, τα οποία συνιστούν δικαιολογητικά εγγραφής του βιβλίου εισοδημάτων.

ΑΥΟ 1100721/661 ΠΟΛ. 1118/19-10-2007

«1 .Τα τέλη και δικαιώματα που εισπράττουν οι άμισθοι υποθηκοφύλακες για λογαριασμό τους και για λογαριασμό τρίτων αναγράφονται στις θεωρημένες αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που εκδίδουν και καταχωρούνται αναλυτικά στα βιβλία τελών και δικαιωμάτων και εκδόσεως πιστοποιητικών και αντιγράφων που τηρούν κατ'εφαρμογή της 28771 /20-3-71 απόφασης του Υπουργού Δικαιοσύνης (ΦΕΚ Β 245)».

(Ανάλυση-ερμηνεία ΚΦΑΣ Σταματόπουλος Δ. εκδόσεις eliforin Αθήνα 2013 σελ.260,261,736,752)

Επειδή, με το αρ.πρωτ. **ΔΕΑΦ Α 10226935 ΕΞ 2018/15-2-2018** Έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης σχετικά με τη μεταχείριση των ποσών που παρακρατούνται από τους άμισθους υποθηκοφύλακες και δαπανώνται για τον εκσυγχρονισμό και τη βελτίωση των συνθηκών λειτουργίας του υποθηκοφυλακείου και την εισαγωγή συστήματος πληροφορικής ισχύουν τα ακόλουθα (παρ.1,παρ.3,παρ.4 και παρ.6:

1.Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 48 του προϊσχύοντος ΚΦΕ (ν.2238/1994) ορίζεται ότι το εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών είναι μεταξύ άλλων και οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος του άμισθου υποθηκοφύλακα.

3.Με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 20 του ν. 2145/1993, ορίζεται ότι:

“Τα εισπραττόμενα αναλογικά δικαιώματα για ποσό άνω των είκοσι χιλιάδων (20.000) δρχ. των άρθρων 3, 5 και 12 του ν. 325/1976 αυξάνονται κατά ένα τοις χιλίοις. Από το ποσοστό αυτό του ενός τοις χιλίοις, ο άμισθος υποθηκοφύλακας, πέραν των ήδη υπ' αυτού παρακρατουμένων, παρακρατεί επιπλέον το ένα τέταρτο (1/4) για τη βελτίωση και τον εκσυγχρονισμό των συνθηκών λειτουργίας του υποθηκοφυλακείου, καθώς και για την εισαγωγή συστήματος πληροφορικής, η οποία θα γίνει με δαπάνη του. Ο χρόνος ενάρξεως του ως άνω συστήματος πληροφορικής κατά υποθηκοφυλακείο, η εφαρμογή ενιαίου συστήματος και τα στάδια μηχανοργάνωσης καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Δικαιοσύνης. Με απόφαση επίσης του Υπουργού Δικαιοσύνης, σε περίπτωση υπαίτιας καθυστέρησης ενάρξεως ή περατώσεως των σταδίων της μηχανογραφήσεως, διακόπτεται εφεξής η παρακράτηση του εν λόγω ποσού υπέρ του υποθηκοφύλακα και αποδίδεται στο Δημόσιο, αφαιρουμένων των ποσών που απαιτούνται για τη βελτίωση των συνθηκών λειτουργίας του υποθηκοφυλακείου του”.

4.Με τα **ΑΠ.1045757/929/Α0012/28.5.2002 και 1086092/2174/Α0012/27.10.2004** έγγραφά μας διευκρινίστηκε ότι τα ανωτέρω ποσά που σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 20 του ν. 2145/1993 παρακρατούνται από τους άμισθους υποθηκοφύλακες για τη βελτίωση και τον εκσυγχρονισμό των συνθηκών λειτουργίας του υποθηκοφυλακείου καθώς και για εισαγωγή συστήματος πληροφορικής, **δεν αποτελούν ακαθάριστα έσοδα για τον άμισθο υποθηκοφύλακα, ενώ παράλληλα οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για τους πιο πάνω σκοπούς δεν αποτελούν δαπάνες οι οποίες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά του.** Επίσης με το Α.Π.1045757/929/Α0012/28.5.2002 έγγραφό μας διευκρινίστηκε ότι τα ανωτέρω εισπραττόμενα ποσά καθώς και οι δαπάνες που γίνονται για την εκπλήρωση του σκοπού για τον οποίο εισπράχθηκαν, όπως επίσης και τα ποσά τα οποία εν τέλει αποδίδονται στο Δημόσιο (λόγω μη εκτέλεσης των σταδίων της μηχανογράφησης) καταχωρούνται διακεκριμένα σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου εσόδων-εξόδων κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 6 του ΚΒΣ(Π.Δ.186/1992).

6.Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει ότι τα ανωτέρω ποσά που παρακρατούνται από τους άμισθους υποθηκοφύλακες αποτελούν στην ουσία ποσά που δίνονται ως αντιστάθμισμα της δαπάνης που πραγματοποιείται προκειμένου για τη βελτίωση και τον εκσυγχρονισμό των συνθηκών λειτουργίας του υποθηκοφυλακείου καθώς και την εισαγωγή συστήματος πληροφορικής. Συνεπώς τα ποσά αυτά δεν αποτελούν ακαθάριστα έσοδα για τους άμισθους υποθηκοφύλακες και δεν φορολογούνται. Η άποψη αυτή, ενισχύεται και από το γεγονός ότι στην περίπτωση που τα ανωτέρω ποσά δεν έχουν αποδεδειγμένα, διατεθεί για τον σκοπό που ορίζουν οι προαναφερόμενες διατάξεις επιστρέφονται στο Δημόσιο.

Επειδή, πέραν του Βιβλίου (Εσόδων-Εξόδων) απλογραφικά η προσφεύγουσα ,ως άμισθος υποθηκοφύλακας τηρεί Βιβλίο τελών και δικαιωμάτων Υποθηκοφυλακείου, Βιβλίο αιτήσεων για την έκδοση και χορήγηση πιστοποιητικών Κτηματολογίου, Βιβλίο Ημερολόγιο αιτήσεων εγγραφής Πράξεων Κτηματολογίου, Βιβλίο Πιστοποιητικών Υποθηκοφυλακείου, Πρωτόκολλο Εισαγωγής Έγγραφων Συμφωνιών ν.2844/2000 και Είσπραξης Τελών και Δικαιωμάτων.

Επειδή, στο **υπ'αριθμ.1078820/1526/Α0012/29-08-2007** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«4.... 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 στο τηρούμενο Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων (απλογραφικά) που προβλέπεται από τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., της προσφεύγουσας, καταχωρήθηκαν τα ακαθάριστα έσοδά της (παρακρατηθέντα δικαιώματα άμισθου υποθηκοφύλακα) στη στήλη των εσόδων, καθώς και δαπάνες του άρθρου 31 του ν.2238/1994 και δαπάνες που αφορούν το ποσοστό $\frac{1}{4}$ των αναλογικών δικαιωμάτων από το ποσοστό $\frac{1}{1000}$ που παρακρατήθηκε για τον εκσυγχρονισμό και για την βελτίωση του Υποθηκοφυλακείου, σύμφωνα με το οριζόμενο του άρθρου 20 παρ.5 του ν. 2145/1993, στη στήλη των εξόδων.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι: α) συνολικές δαπάνες ύψους 6.962,40 ευρώ, επειδή δεν είναι παραγωγικές και δεν έγιναν για τις ανάγκες της επιχείρησης δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας (άρθρου 31 του ν.2238/1994) και β) οι δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 17.630,58 ευρώ (ανευ φ.π.α.) του άρθρου 20 παρ.5 του ν. 2145/1993 οι οποίες δεν βρέθηκαν καταχωρημένες σε ιδιαίτερη στήλη των εξόδων του τηρουμένου βιβλίου εσόδων-εξόδων (απλογραφικά), ως πληροφοριακό στοιχείο, σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 4 παρ.17 περ.δ' του ΚΦΑΣ(Ν.4093/2012). Αυτό είχε ως αποτέλεσμα να εκπέσει τις συγκεκριμένες δαπάνες, η προσφεύγουσα από τα ακαθάριστα έσοδά της, ενώ δεν είχε το δικαίωμα της έκπτωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 31 του ν.2238/1994.

Αναλυτικά για τις παραπάνω δαπάνες που αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου στη σελ. 8, συντάχθηκε από τον έλεγχο αναλυτικός πίνακας κατά παραστατικό και κατά αξία και βρίσκεται στα συνημμένα της έκθεσης ελέγχου με α/α 10.

Επειδή, οι εν λόγω δαπάνες του άρθρου 20 παρ.5 του ν. 2145/1993 βαρύνουν **απευθείας** το Δημόσιο και δεν βαρύνουν την προσφεύγουσα καθ'ότι το κονδύλι αυτό χρηματοδοτήθηκε από το κράτος, διότι επί της ουσίας τα ποσά αυτά που παρακρατήθηκαν από την προσφεύγουσα αποτελούν ποσά που δόθηκαν ως αντιστάθμισμα των δαπανών που θα πραγματοποιηθούν για τις ανάγκες του Υποθηκοφυλακείου, **οι οποίες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (σχετ. τα ΑΠ.1045757/929/Α0012/28.5.2002 και 1086092/2174/Α0012/27.10.2004 έγγραφα)**

Περαιτέρω, με την **ΥΠΟΙΚ 1014217/100/0015/ΠΟΛ 1145/15.5.1998** της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Φορολογικές Υποχρεώσεις Αμισθων Υποθηκοφυλάκων» διευκρινίζεται:

σύμφωνα με τις παραγράφους 2 και 4 του άρθρου 49 του Ν. 2238/1994 , προκειμένου για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 31 του ίδιου νόμου με την προϋπόθεση ότι αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υποχρέου.

Συνεπώς οι δαπάνες αυτές του άρθρου 20 παρ.5 του ν. 2145/1993 δεν αποτελούν δαπάνες του άρθρου 31 του ν.2238/1994, σύμφωνα με το οποίο ορίζονται ρητά οι εκπεστέες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Ως εκ τούτου ορθώς οι παραπάνω συνολικές δαπάνες ύψους **24.592,98 ευρώ** δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο ως εκπεστέες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας καθώς κρίσιμο στοιχείο για την αναγνώριση μιας δαπάνης ως εκπεστέας είναι να βαρύνει το αποκτηθέν εισόδημα της προσφεύγουσας και να πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 31 του ν.2238/1994.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε φορολογικές διαφορές μόνο ως προς τις εκπεστέες δαπάνες, ενώ αντίθετα τα ακαθάριστα έσοδα λήφθηκαν υπόψη όπως δηλώθηκαν από την προσφεύγουσα.

Η επικαλούμενη δε προσθήκη του ποσού των δαπανών ύψους 17.630,58 ευρώ (προς βελτίωση των συνθηκών λειτουργίας του Υποθηκοφυλακείου) στον κωδ.660 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οικ.έτους 2014 είναι άνευ ουσίας και παραπλανητική, αφού τα ποσά που δηλώνονται σε αυτό το πεδίο δεν υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος (παρά μόνο σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης). Ως εκ τούτου, οι ως άνω προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου και μη νόμιμου τρόπου της μη αναγνώρισης δαπανών του υποθηκοφυλακείου από την φορολογική αρχή, δεν γίνονται δεκτοί.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 16/12/2019 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές πλήρως αιτιολογημένες, και σύμφωνες με τις ισχύουσες διατάξεις, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **14-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ... με **ΑΦΜ:...**, σύζυγος του ... με ΑΦΜ ..., και την επικύρωση της υπ' αρ. **.../16.12.2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ

Οικονομικό έτος 2014

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ. .../16.12.2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος, Διαχειριστικής περιόδου 1/1/-31/12/2013

περιγραφή	Ποσά απόφασης
Χρεωστικό υπόλοιπο	7.243,35
Πρόσθετος φόρος(άρθρου 53 και 58 ν.4174/2013)	7.428,78
Εισφορά αλληλεγγύης	1.209,16
Καταλογιζόμενο ποσό	15.881,29

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ 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 με υποχρέωση.