ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213-1604538
ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 5-10-2018

Αριθμός απόφασης: 4310

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 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.)».
γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 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 υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 30-5-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ……. ενδικοφανή προσφυγή του ……. του ……., ΑΦΜ ……., κατοίκου ΚΕΡΚΥΡΑΣ, οδός ……. κατά της από 2-4-2018 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ στην με αριθμό ……./ 30-3-2018 αίτησή του για αποδοχή και εκκαθάριση των από 6-9-2017 τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2012-2014 και τα φορολογικά έτη 2014 και 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την από 2-4-2018 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ στην με αριθμό ……./ 30-3-2018 αίτηση για αποδοχή και εκκαθάριση των από 6-9-2017 τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τα οικονομικά έτη 2012-2014 και τα φορολογικά έτη 2014 και 2016, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30-5-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ……. ενδικοφανούς προσφυγής 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:

Ο προσφεύγων εντάχθηκε τα έτη 2011-2014 σε πρόγραμμα επιχορήγησης νέων ελευθέρων επαγγελματιών βάσει της Κ.Υ.Α. 19057/443/3-12-2012 στο πλαίσιο του ΕΣΠΑ για την περίοδο 2007-2013. Τα ποσά αυτά που έλαβε από το ΕΣΠΑ δεν τα δήλωσε στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε εκείνα τα έτη. Τα δήλωσε στον κωδικό 659, ως εισοδήματα που απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο, του εντύπου Ε1 με τροποποιητικές δηλώσεις που υπέβαλε στις 6-9-2017, για τις οποίες προέκυψαν τα από 6-9-2017 εκκαθαριστικά σημειώματα. Ο προσφεύγων κατέθεσε την δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 με συμπληρωμένο στον κωδικό 787 «Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο» ποσό που καλυπτόταν από τα δηλωμένα ποσά στον κωδικό 659 των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2012-2014 και του φορ. έτους 2014. Η δήλωση αυτή για το φορ. έτος 2016 εκκαθαρίστηκε με την με αριθμό ……./ 27-12-2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, στην οποία δεν ελήφθη υπόψη το ποσό που δήλωσε ο προσφεύγων στον κωδικό 787, με αποτέλεσμα να προκύψει διαφορά αντικειμενικών δαπανών (σε σχέση με τα δηλωμένα εισοδήματα ποσού 982,01€ του προσφεύγοντα) ποσού 2.937,99€ και να υπολογιστεί ο φόρος εισοδήματος και η εισφορά αλληλεγγύης επί του συνόλου αυτών (3.920€). Ο προσφεύγων με την με αριθμό ……./ 30-3-2018 αίτησή του ζήτησε να απαντήσει η Δ.Ο.Υ. αναφορικά με τη διαγραφή του ποσού που είχε δηλώσει στον κωδικό 787 του εντύπου Ε1 για το φορολογικό έτος 2016, καθώς αυτό το ποσό προερχόταν από επιχορήγηση της επιχείρησης ως νέος επαγγελματίας. Στις 7-5-2018 επιδόθηκε στον προσφεύγοντα η από 2-4-2018 απάντηση της Δ.Ο.Υ. στην αίτησή του. Δεδομένης της προέλευσης και της φύσης των ποσών που δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα στους κωδικούς 659 του εντύπου Ε1 των οικονομικών ετών 2012-2014 και του φορολογικού έτους 2014 και βάσει σχετικής οδηγίας της Φορολογικής Διοίκησης (ΔΕΑΦ Α 1148842 ΕΞ 2016/ 17-10-2016), πραγματοποιήθηκε οίκοθεν στη Δ.Ο.Υ. τροποποίηση και νέα εκκαθάριση για τις δηλώσεις αυτές στις 14-5-2018, χωρίς να ληφθούν υπόψη τα ποσά που είχε δηλώσει ο προσφεύγων στους κωδικούς 659 των οικείων δηλώσεων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η από 2-4-2018 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΕΡΚΥΡΑΣ, να ακυρωθούν τα εκκαθαριστικά σημειώματα που εκδόθηκαν στις 14-5-2018 και να πραγματοποιηθεί νέα εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2012-2014 και των φορολογικών ετών 2014 και 2016, βάσει των τροποποιητικών δηλώσεων που είχε καταθέσει στις 6-9-2017. Ζητάει δηλαδή να διαταχθεί εκκαθάριση του οφειλομένου για τα ανωτέρω έτη φόρου εισοδήματος και να ληφθούν υπόψη: α)τα ποσά που έχει συμπληρώσει στον κωδικό 659 του εντύπου Ε1 των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2012-2014 και του φορολογικού έτους 2014 και β)το ποσό που έχει συμπληρώσει στον κωδικό 787 του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016.

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμό ……. δήλωση Ε1 για το οικονομικό έτος 2012, για την οποία εκδόθηκε το με αριθμό ……./ 6-7-2012 εκκαθαριστικό σημείωμα με αποτέλεσμα

πιστωτικό 646,52€. Στη συνέχεια, υποβλήθηκε η με αριθμό ……. 1η τροποποιητική δήλωση Ε1, για την οποία εκδόθηκε το με αριθμό ……/ 6-9-2017 εκκαθαριστικό σημείωμα με αποτέλεσμα πιστωτικό 646,52€. Στην 1η τροποποιητική δήλωση συμπλήρωσε ο προσφεύγων στον κωδικό 659 «Εισοδήματα του 2011 που απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, μερίσματα ΑΕ, ΕΠΕ κτλ» ποσό 10.000€. Η συμπλήρωση του κωδικού αυτού ήταν η μόνη τροποποίηση της αρχικά υποβληθείσας δήλωσης. Στη συνέχεια, πραγματοποιήθηκε οίκοθεν νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (η με αριθμό …… 2η τροποποιητική δήλωση Ε1) και εκδόθηκε το με αριθμό ……./ 14-5-2018 εκκαθαριστικό σημείωμα με αποτέλεσμα πιστωτικό 646,52€. Η 2η τροποποιητική δήλωση εκκαθαρίστηκε με στοιχεία ακριβώς ίδια με την αρχική δήλωση του προσφεύγοντα.

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμό ……. δήλωση Ε1 για το οικονομικό έτος 2013, για την οποία εκδόθηκε το με αριθμό ……../ 20-8-2013 εκκαθαριστικό σημείωμα με αποτέλεσμα πιστωτικό 569,71€. Στη συνέχεια, υποβλήθηκε η με αριθμό ……. 1η τροποποιητική δήλωση Ε1, για την οποία εκδόθηκε το με αριθμό ……/ 6-9-2017 εκκαθαριστικό σημείωμα με αποτέλεσμα πιστωτικό 569,71€. Στην 1η τροποποιητική δήλωση συμπλήρωσε ο προσφεύγων στον κωδικό 659 «Εισοδήματα του 2012 που απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, μερίσματα ΑΕ, ΕΠΕ κτλ» ποσό 5.000€. Η συμπλήρωση του κωδικού αυτού ήταν η μόνη τροποποίηση της αρχικά υποβληθείσας δήλωσης. Στη συνέχεια, πραγματοποιήθηκε οίκοθεν νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (η με αριθμό……. 2η τροποποιητική δήλωση Ε1) και εκδόθηκε το με αριθμό ……/ 14-5-2018 εκκαθαριστικό σημείωμα με αποτέλεσμα πιστωτικό 569,71€. Η 2η τροποποιητική δήλωση εκκαθαρίστηκε με στοιχεία ακριβώς ίδια με την αρχική δήλωση του προσφεύγοντα.

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμό ……. δήλωση Ε1 για το οικονομικό έτος 2014, για την οποία εκδόθηκε το με αριθμό……../ 5-6-2014 εκκαθαριστικό σημείωμα με αποτέλεσμα χρεωστικό 835,87€. Στη συνέχεια, υποβλήθηκε η με αριθμό ……. 1η τροποποιητική δήλωση Ε1, για την οποία εκδόθηκε το με αριθμό ……/ 6-9-2017 εκκαθαριστικό σημείωμα με αποτέλεσμα πιστωτικό 81,54€. Στην 1η τροποποιητική δήλωση συμπλήρωσε ο προσφεύγων στον κωδικό 659 «Εισοδήματα του 2013 που απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο, μερίσματα ΑΕ, ΕΠΕ κτλ» ποσό 5.000€. Η συμπλήρωση του κωδικού αυτού ήταν η μόνη τροποποίηση της αρχικά υποβληθείσας δήλωσης. Στη συνέχεια, πραγματοποιήθηκε οίκοθεν νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (η με αριθμό ……. 2η τροποποιητική δήλωση Ε1) και εκδόθηκε το με αριθμό ……./ 14-5-2018 εκκαθαριστικό σημείωμα με αποτέλεσμα χρεωστικό 1.073,12€. Η 2η τροποποιητική δήλωση εκκαθαρίστηκε με στοιχεία ακριβώς ίδια με την αρχική δήλωση του προσφεύγοντα.

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμό ……. δήλωση Ε1 για το φορολογικό έτος 2014, για την οποία εκδόθηκε η με αριθμό ……/ 27-8-2015 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με αποτέλεσμα μηδενικό. Στη συνέχεια, υποβλήθηκε η με αριθμό …… 1η τροποποιητική δήλωση Ε1, για την οποία εκδόθηκε η με αριθμό……../ 6-9-2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με αποτέλεσμα μηδενικό. Στην 1η τροποποιητική δήλωση συμπλήρωσε ο

προσφεύγων στον κωδικό 659 «Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2014, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση» ποσό 1.000€. Η συμπλήρωση του κωδικού αυτού ήταν η μόνη τροποποίηση της αρχικά υποβληθείσας δήλωσης. Στη συνέχεια, πραγματοποιήθηκε οικοθεν νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (η με αριθμό …….. 2η τροποποιητική δήλωση Ε1) και εκδόθηκε η με αριθμό ……../ 14-5-2018 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με αποτέλεσμα μηδενικό. Η 2η τροποποιητική δήλωση εκκαθαρίστηκε με στοιχεία ακριβώς ίδια με την αρχική δήλωση του προσφεύγοντα.

Επειδή ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμό …… δήλωση Ε1 για το φορολογικό έτος 2016, για την οποία εκδόθηκε η με αριθμό ……../ 27-12-2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με αποτέλεσμα χρεωστικό 1.382,00€. Η δήλωση αυτή εκκαθαρίστηκε με ποσό στον κωδικό 787 «Ανάλωση κεφαλαίου που ήδη φορολογήθηκε ή απαλλασσόταν από το φόρο» 0€.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 45 του ν.4223/2013: «*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, όπως ορίζει το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014: «*11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.*»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 84 «Παραγραφή» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994): «*5.Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου*

παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.»

Επειδή ο προσφεύγων έλαβε επιχορήγηση βάσει της ΚΥΑ 19057/443/3-12-2012 «Πρόγραμμα επιχορήγησης 2.200 νέων ελευθέρων επαγγελματιών ηλικίας 22-64 ετών με το διακριτικό τίτλο «ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΝΕΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ ΕΤΟΥΣ 2009 Β' ΚΥΚΛΟΣ» στο πλαίσιο του Εθνικού Στρατηγικού Πλαισίου Αναφοράς για την Προγραμματική Περίοδο 2007-2013», όπου αναφέρονται οι δαπάνες που καλύπτονταν από την επιχορήγηση:

«*Άρθρο 1*

Αντικείμενο προγράμματος - Στόχος του προγράμματος

Σκοπός του προγράμματος είναι η προώθηση ανέργων ηλικίας 22-64 ετών στην απασχόληση, μέσω της οικονομικής ενίσχυσης επιχειρηματικών πρωτοβουλιών.

Ο αριθμός των ωφελουμένων ανέργων θα ανέλθει συνολικά στα 2.200 άτομα.

Η κάλυψη των θέσεων θα πραγματοποιηθεί ως έξης:

• 1.100 θέσεις θα καλυφθούν από ανέργους ηλικίας 22 - 32 ετών

• 1.100 θέσεις θα καλυφθούν από ανέργους ηλικίας 33 - 64 ετών Προτεραιότητα θα δοθεί στους άνεργους:

• μέλη εταιρείας (Ο.Ε., Ε.Ε. για το ομόρρυθμο μέλος της ή Ε.Π.Ε.), που μετέχουν με ποσοστό από 51% έως 60% στο εταιρικό κεφάλαιο.

• με δικαίωμα επιδότησης ανεργίας

…

Άρθρο 8

Τεκμηρίωση λειτουργίας - Καταβολή επιχορήγησης

1. Τεκμηρίωση λειτουργίας

Ως τεκμηρίωση λειτουργίας της επιχείρησης, θεωρούνται οι δαπάνες που είναι απαραίτητες για την ικανοποίηση του στόχου της πράξης, αποδεικνύονται δε σύμφωνα με τα απαραίτητα δικαιολογητικά και παραστατικά που προβλέπει ο Κ.Β.Σ.

Δαπάνες, όπως: λειτουργικά έξοδα (μίσθωση χώρου, κατανάλωση ΔΕΗ κ.λπ.), παροχής υπηρεσιών (νομική υποστήριξη, λογιστική υποστήριξη κ.λπ.), αναλώσιμα (γραφική ύλη κ.λπ.), αποσβέσεις παγίων, αποδοχές και ασφαλιστικές εισφορές προσλαμβανόμενου προσωπικού, θεωρούνται ως τεκμηρίωση λειτουργίας της επιχείρησης και πιστοποιούνται με εξοφλημένα τιμολόγια και λογιστικά έγγραφα ισοδύναμης αποδεικτικής αξίας περασμένα στα επίσημα θεωρημένα από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. βιβλία της επιχείρησης και συνάδουν με την ικανοποίηση του στόχου της πράξης. Τα εν λόγω τιμολόγια θα πρέπει να αντιστοιχούν σε αξία τουλάχιστον ίση με το εκάστοτε ποσό της επιχορήγησης, μέχρι την ολοκλήρωση της πράξης.

Στις δαπάνες που θα ελέγχονται για την τεκμηρίωση της λειτουργίας της επιχείρησης συμπεριλαμβάνονται και οι ασφαλιστικές εισφορές στον οικείο Ασφαλιστικό Φορέα.

Οι δαπάνες αναφέρονται σε όλες τις δόσεις εκτός των αποσβέσεων παγίων που λαμβάνονται υπόψη για τις β', γ' και δ' δόσεις.

Στην περίπτωση που η ΝΕΕ έχει ως επαγγελματική έδρα την οικία της (ειδικές περιπτώσεις παρ. 3.7, αρ. 7, 3ο στάδιο της παρούσης), λαμβάνεται υπόψη το 1/4 του συνόλου των ενοικίων και των λειτουργικών δαπανών.»

Ως προς τη δήλωση των επιχορηγήσεων

Όσον αφορά στα οικονομικά έτη 2012-2014

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 6 «Απαλλαγές από το φόρο» του ν.2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/ 16-09-1994): «*4.Από το εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις απαλλάσσονται: … γ) Από 1ης Ιανουαρίου 2003 το ποσό της επιχορήγησης που καταβάλλεται στους νέους επαγγελματίες οι οποίοι υπάγονται στα προγράμματα απασχόλησης του Οργανισμού Απασχόλησης Εργατικού Δυναμικού (Ο.Α.Ε.Δ.) της παραγράφου 9 του άρθρου 29 του ν.1262/1982(ΦΕΚ 70Α). Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν και για τα ποσά των επιχορηγήσεων που καταβάλλονται στους νέους ελεύθερους επαγγελματίες.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της ΔΕΑΦ Α 1148842 ΕΞ 2016/ 17-10-2016 «Φορολογική μεταχείριση επιχορήγησης από τον Ο.Α.Ε.Δ.» της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας:

«*1. Με τις διατάξεις της περ. ζ της παρ. 2 του άρθρου 19 του ν.2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος για εισοδήματα που αποκτώνται και για δαπάνες που πραγματοποιούνται μέχρι 31.12.2013), μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι η φορολογική διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά όπως ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.*

2. Κατά την πάγια θέση της Διοίκησης (1030020/487/Α0012/23.4.2008 και Δ12Α 1064770 ΕΞ 2013 έγγραφά μας), οι επιδοτήσεις και επιχορηγήσεις του Ο.Α.Ε.Δ. σε νέους επαγγελματίες δεν αποτελούσαν ακαθάριστα έσοδά τους ούτε μειωτικό στοιχείο των δαπανών της επένδυσης τους, λόγω ειδικής απαλλακτικής διάταξης στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που ίσχυσε μέχρι 31.12.2013 (άρθρο 6 του ν.2238/1994). Περαιτέρω, τα ποσά αυτά δηλώνονταν αποκλειστικά και μόνο στον κωδ. 681 του εντύπου Ε3 για πληροφοριακούς λόγους με ανάλογη σημείωση από το φορολογούμενο.

3. <u>Κατόπιν των ανωτέρω, τα ποσά των επιχορηγήσεων νέων ελεύθερων επαγγελματιών από τον Ο.Α.Ε.Δ. που αφορούν τα έτη 2010 έως 2013, δεν αναγράφονται με συμπληρωματικές δηλώσεις στον κωδ. 659 (Ε1) και κατ' επέκταση δεν μπορεί να χρησιμοποιηθούν από το φορολογούμενο στην ανάλωση κεφαλαίου του επόμενου οικονομικού έτους.</u>»

Βάσει των ανωτέρω διατάξεων και οδηγιών, ορθά η Δ.Ο.Υ. πραγματοποίησε οίκοθεν εκκαθάριση των φορολογικών δηλώσεων που υπέβαλλε ο προσφεύγων, χωρίς να λάβει υπόψη τα ποσά που είχαν συμπληρωθεί στον κωδικό 659 του εντύπου Ε1 και αποτελούσαν τις επιχορηγήσεις που έλαβε ο προσφεύγων βάσει της ΚΥΑ 19057/443/3-12-2012 από τον Ο.Α.Ε.Δ..

Όσον αφορά στο φορολογικό έτος 2014

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-07-2013): «*1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες που επικαλείται ο προσφεύγων της ΔΕΑΦ 1080132 ΕΞ 2015/ 2-6-2015 «Φορολογική αντιμετώπιση των επιδοτήσεων – επιχορηγήσεων στα πλαίσια ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας» της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων:

«*Κατόπιν διαφόρων ερωτημάτων που έχουν τεθεί στην υπηρεσία μας σχετικά με το ανωτέρω θέμα, και προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:*

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

2. Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, <u>οι επιδοτήσεις δεν εξαιρούνται από το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές αλλά προσμετρώνται στον υπολογισμό του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με την ανωτέρω διαδικασία (λογιστικός τρόπος προσδιορισμού).</u>

3. Ωστόσο, όπως έχει γίνει πάγια δεκτό από τη Διοίκηση (1033066/002/Α0012/29.3.2007 και 1053838/1065/Α0012/2005 έγγραφα) και σύμφωνα με τους εκάστοτε νόμους περί ιδιωτικών επενδύσεων, τα εισπραττόμενα ποσά των επιχορηγήσεων για αγορά παγίων δεν θεωρούνται προσθετικά στοιχεία των ακαθάριστων εσόδων, δηλαδή δεν προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο των πραγματοποιηθεισών νέων επενδύσεων. Περαιτέρω, οι

αποσβέσεις υπολογίζονται στην αξία κτήσης των παγίων αφού αφαιρεθούν τα ποσά των επιχορηγήσεων (σχετική η 1040321/10238/Β0012/ ΠΟΛ.1093/5.5.1992 εγκύκλιος που έδινε οδηγίες εφαρμογής του Ν. 1892/1990).

4. Επιπρόσθετα, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1059/18.3.2015 εγκύκλιο, διευκρινίζεται ότι όσον αφορά στις επιχορηγήσεις που εισπράττονται στα πλαίσια αναπτυξιακών νόμων (π.χ. ν. 1892/1990, ν. 3299/2004) συνεχίζουν να ισχύουν όσα ειδικότερα ορίζονται στις σχετικές διατάξεις καθώς και τις οδηγίες που έχουν δοθεί για την εφαρμογή τους, ενώ για τις επιχορηγήσεις που καταβάλλονται για την κάλυψη συγκεκριμένων δαπανών, αυτές δεν προσαυξάνουν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο του κόστους της δαπάνης που επιχορηγήθηκε (π.χ. οι επιχορηγήσεις από τον ΟΑΕΔ για την καταπολέμηση της ανεργίας αποτελούν μειωτικό στοιχείο της δαπάνης για αμοιβές προσωπικού).

5. Διευκρινίζεται ότι τα οριζόμενα ανωτέρω, αφορούν στον γενικό κανόνα αντιμετώπισης των επιδοτήσεων / επιχορηγήσεων και δεν αναφέρονται σε οποιαδήποτε ειδική αντιμετώπιση συγκεκριμένων κατηγοριών επιδοτήσεων / επιχορηγήσεων με ειδικότερες νομοθετικές ρυθμίσεις.»

Επειδή, σύμφωνα με τις Οδηγίες για τη συμπλήρωση της δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων φορολογικού έτους 2014:

«*ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΑ 6: ΠΡΟΣΘΕΤΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ - ΠΟΣΑ ΠΟΥ ΜΕΙΩΝΟΥΝ ΤΗΝ ΕΤΗΣΙΑ ΔΑΠΑΝΗ*

…

Κωδικοί 659-660

Αναγράφονται από το φορολογούμενο τα παρακάτω εισοδήματα - αφού αφαιρεθεί ο τυχόν παρακρατηθείς φόρος - για τα οποία δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση:

α) τα εισοδήματα που αποκτούνται από φορολογικούς κατοίκους αλλοδαπής που εργάζονται σε πρεσβείες, διπλωματικές αποστολές, προξενεία ή αποστολές αλλοδαπού κράτους για την διεκπεραίωση κρατικών υποθέσεων και είναι πολίτες του εν λόγω κράτους και κάτοχοι διπλωματικού διαβατηρίου (περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 14),

β) η διατροφή που λαμβάνει δικαιούχος με δικαστική απόφαση ή συμβολαιογραφική πράξη συμπληρώνοντας τον Α.Φ.Μ. του καταβάλλοντος τη διατροφή (περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 14), γ) οι συντάξεις αναπήρων πολέμου ή θυμάτων πολέμου ή αναπήρων που υπέστησαν βλάβη κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους (περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 14) Οι δηλώσεις αυτές σε κάποιες περιπτώσεις θα οδηγούνται για έλεγχο στη Δ.Ο.Υ μετά από σχετικό μήνυμα,

δ) το εξωϊδρυματικό επίδομα και κάθε συναφές ποσό που καταβάλλεται σε ειδικές κατηγορίες ατόμων με αναπηρίες (περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 14)

ε) οι μισθοί, συντάξεις και πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε αναπήρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον 80% (περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 14),

στ) τα επιδόματα αναγνωρισμένων πολιτικών προσφύγων (περ. η' της παρ. 2 του άρθρου 14),

ζ) τα επιδόματα επικίνδυνης εργασίας (περ. θ' της παρ. 2 του άρθρου 14),

η) τα κέρδη από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας μέχρι 10KW του ειδικού προγράμματος ανάπτυξης φωτοβολταϊκών συστημάτων (παρ. 6 του άρθρου 29),

θ) οι τόκοι ομολόγων ή εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου (παρ. 2 του άρθρου 37),

ι) τα κέρδη από την πώληση εισηγμένων μετοχών όταν ο μεταβιβάζον (πωλητής) συμμετέχει στην εταιρεία με ποσοστό μικρότερο του 0,5% (περ. β' της παρ.1 του άρθρου 42),

ια) τα εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης που φορολογούνται μόνο στην αλλοδαπή με βάση Σ.Α.Δ.Φ.,

ιβ) κέρδη από μεταβίβαση εισηγμένων μετοχών εφόσον αποκτήθηκαν πριν από την 1η Ιανουαρίου 2009,

ιγ) τα κέρδη από αγοραπωλησία μεριδίων ημεδαπών αμοιβαίων κεφαλαίων ή αμοιβαίων κεφαλαίων κράτους μέλους της Ε.Ε.- ΕΟΧ/ΕΖΕΣ,

ιδ) τα απαλλασσόμενα μερίσματα ημεδαπών και αλλοδαπών ναυτιλιακών εταιρειών,

ιε) το ελάχιστο εγγυημένο εισόδημα,

ιστ) κέρδος από μεταβίβαση τίτλων που αποκτάται από φορολογικό κάτοικο χώρας με την οποία η Ελλάδα έχει συνάψει ΣΑΔΦ (παρ. 8 άρθρο 42 Κ.Φ.Ε.),

ιζ) το ασφάλισμα ομαδικών ασφαλιστηρίων της παρ. 4 του άρθ. 15 του Κ.Φ.Ε. και

ιη) οι λοιπές περιπτώσεις εισοδημάτων για τις οποίες ο φορολογούμενος συμπληρώνει την προέλευση του ποσού.»

Επειδή ο προσφεύγων έλαβε επιχορήγηση για δαπάνες που κατέβαλλε στα πλαίσια της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, η οποία, σύμφωνα με τις ανωτέρω οδηγίες, αποτελεί μειωτικό στοιχείο των δαπανών αυτών και πρέπει να δηλωθεί στο έντυπο Ε3 (σχετ. η προαναφερθείσα ΔΕΑΦ 1080132 ΕΞ 2015/ 2-6-2015).

Επειδή οι οδηγίες της ΠΟΛ.1059/ 18-3-2015 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 47, 57 και 58 του ν. 4172/2013» της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων αφορούν σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες.

Κατόπιν των ανωτέρω, στη συγκεκριμένη περίπτωση, στον κωδικό 659 του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος δεν συμπληρώνεται η επιχορήγηση που έλαβε ο προσφεύγων δυνάμει της προαναφερθείσας ΚΥΑ 19057/443/3-12-2012. Το ποσό που έλαβε το συγκεκριμένο έτος αποτελεί μειωτικό στοιχείο των δαπανών που κατέβαλε στα πλαίσια της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.

Ως προς την ανάλωση κεφαλαίου προηγουμένων ετών

Όσον αφορά στο φορολογικό έτος 2016

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 34 «Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/ 23-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 48 του ν.4305/2014:

«*2. Η Φορολογική Διοίκηση κατά τον προσδιορισμό της διαφοράς της προηγούμενης παραγράφου υποχρεούται να λάβει υπόψη τα αναγραφόμενα στη δήλωση χρηματικά ποσά, τα οποία αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία. Ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για τα ποσά που ιδίως είναι:*

α) Πραγματικά εισοδήματα τα οποία αποκτήθηκαν από τον φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη του και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν τα εισοδήματα αυτά αποκτήθηκαν στην αλλοδαπή, αναγνωρίζονται, εφόσον υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα ή απαλλάσσονται νομίμως από αυτόν.

β) Χρηματικά ποσά που δεν θεωρούνται εισόδημα κατά τις ισχύουσες διατάξεις.

γ) Χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη διάθεση περιουσιακών στοιχείων.

δ) Εισαγωγή συναλλάγματος που δεν εκχωρείται υποχρεωτικά στην Τράπεζα της Ελλάδος, εφόσον δικαιολογείται η απόκτησή του στην αλλοδαπή.

…

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα έχει απαλλαγεί από το φόρο.

Για τον προσδιορισμό του κεφαλαίου αυτού ανά έτος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα απαλλαγεί από το φόρο, τα οποία προκύπτουν από συμψηφισμό των θετικών και αρνητικών στοιχείων αυτών, από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ', δ', ε' και στ' της παραγράφου αυτής και από οποιοδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί, εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. Αν δεν υπάρχουν δαπάνες με βάση το άρθρο 31 ή αν το ποσό τους είναι μικρότερο από τις τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ προκειμένου για άγαμο και πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ προκειμένου για συζύγους, το ποσό που πρέπει να εκπέσει προσδιορίζεται με βάση την κοινωνική, οικονομική και οικογενειακή κατάσταση των φορολογουμένων και τις αποδεδειγμένες δαπάνες διαβίωσής τους και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριών χιλιάδων (3.000) και πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αντίστοιχα.

Κάθε ποσό που καταβλήθηκε για την απόκτηση των εσόδων των παραπάνω περιπτώσεων τα μειώνει και η διαφορά που προκύπτει λαμβάνεται υπόψη για την κάλυψη ή τον περιορισμό της συνολικής ετήσιας δαπάνης, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν ληφθεί υπόψη κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος του έτους που καταβλήθηκαν και ο φορολογούμενος επικαλείται ανάλωση κεφαλαίου του έτους αυτού.

Για την κάλυψη ή περιορισμό της διαφοράς που προκύπτει κατά την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της περίπτωσης δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν. 2019/1992 (Α' 34) για τα ποσά των πραγματικών ή τεκμαρτών δαπανών που πραγματοποιούνται από 1.1.1994. Χρηματικά ποσά που έχουν ληφθεί υπόψη από τη δήλωση που, τυχόν, υποβλήθηκε κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του ν. 2019/1992, για την κάλυψη ή τον περιορισμό διαφοράς δαπάνης, αφαιρούνται από το κεφάλαιο που σχηματίζεται από προηγούμενα έτη, όπως αυτό προσδιορίζεται με βάση όσα ορίζονται στα εδάφια δεύτερο, τρίτο και τέταρτο αυτής της περίπτωσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της ΠΟΛ.1076/ 26-3-2015 «Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)» της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων:

«*Άρθρο 34*

Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής

…

Μείωση της διαφοράς

…

ζ) Ανάλωση κεφαλαίου που αποδεδειγμένα έχει φορολογηθεί κατά τα προηγούμενα έτη ή νόμιμα είχε απαλλαγεί από το φόρο.

Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό κάθε χρόνο, του κεφαλαίου που μπορεί να επικαλεστεί ο φορολογούμενος, από τα πραγματικά εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί ή νόμιμα έχουν απαλλαγεί της φορολογίας καθώς και από τα χρηματικά ποσά που ορίζονται στις περιπτώσεις β', γ' , δ' , ε', και στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 34, καθώς και από οποιαδήποτε άλλο ποσό το οποίο αποδεδειγμένα έχει εισπραχθεί εκπίπτουν οι δαπάνες που προσδιορίζονται στα άρθρα 31 και 32 του ΚΦΕ, ανεξάρτητα αν απαλλάσσονται της εφαρμογής των άρθρων αυτών. <u>Σημειώνουμε ότι δεν υπάγονται οι επιχορηγήσεις που λαμβάνει ο φορολογούμενος λόγω υπαγωγής σε αναπτυξιακό νόμο για πραγματοποίηση επενδύσεων</u>.»

Βάσει των ανωτέρω διατάξεων και οδηγιών, οι επιδοτήσεις που έλαβε ο προσφεύγων δυνάμει της προαναφερθείσας ΚΥΑ 19057/443/3-12-2012 **δεν** μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως ανάλωση κεφαλαίου προηγουμένων ετών για την κάλυψη διαφοράς τεκμηρίων και δηλωθέντων εισοδημάτων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό ……../ 30-5-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του …… με ΑΦΜ ……..

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό Έτος 2012

Τελικό πιστωτικό : 646,52€

Οικονομικό Έτος 2013

Τελικό πιστωτικό : 569,71€

Οικονομικό Έτος 2014

Τελικό χρεωστικό : 1.073,12€

Φορολογικό Έτος 2014

Τελικό: 0€

Φορολογικό Έτος 2016

Τελικό χρεωστικό: 1.382,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

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.