



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 29.01.2019

Αριθμός απόφασης: 457

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 1.10.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά της με αριθ./22.08.2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2015, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./22.08.2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6. Την από 5.10.2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 1.10.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., 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 με αριθ./2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου 13.295,18 ευρώ, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 6.647,59 ευρώ, πλέον εισφορά αλληλεγγύης 2.442,59 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 22.385,36 ευρώ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 22.08.2018 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. Σύρου,, η οποία συντάχθηκε κατόπιν έκδοσης της με αριθ./13.02.2017 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας. Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, η ατομική επιχείρηση που διατηρεί ο προσφεύγων με αντικείμενο εργασιών: υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων διαμερισμάτων, με παροχή υπηρεσιών περιποίησης πελατών, πραγματοποίησε δαπάνες κτηριακού πάγιου εξοπλισμού ύψους 124.281,52 ευρώ για τις οποίες έλαβε επιχορήγηση επενδυτικού προγράμματος ύψους 57.190,77 ευρώ. Για το υπόλοιπο ποσό των 67.090,75 ευρώ έγινε έλεγχος της χρηματοδότησης της επένδυσης και ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ποσό 13.986,99 ευρώ καλύφθηκε από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, ενώ το υπόλοιπο ποσό των 53.103,76 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32β του ν.4172/2013, αποτελεί δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων η οποία έπρεπε να καταχωρηθεί στην οικεία δήλωση εισοδήματος. Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων, στις 6.03.2017, υπέβαλλε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, τροποποιώντας τα δεδομένα της κατάστασης οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπο Ε3), η οποία όμως δεν έγινε δεκτή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. διότι είχε προηγηθεί η έκδοση της με αριθ./13.02.2017 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη ερμηνεία και κακή εφαρμογή του άρθρου 19 παρ. 3 του ν.4174/2013. Ο έλεγχος έπρεπε να λάβει υπόψη του τα οικονομικά στοιχεία της επιχείρησής του, όπως

αυτά προκύπτουν από το Έντυπο Ε3 της τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.

- Κάλυψη τεκμηρίου με μετρητά από μείωση κεφαλαίου Α.Ε.

Επειδή, για πράξεις που εκδίδονται από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 όπως ισχύει: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα επανεξέτασης της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης...».

Ειδικότερα, όσον αφορά την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, σύμφωνα με την παρ. 1 του ίδιου άρθρου και νόμου (Κ.Φ.Δ.), αυτή εμπροθέσμως και παραδεκτώς προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.4174/2013 Κ.Φ.Δ.), όπως ίσχυε την 6.03.2017, σχετικά με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58 του ν.4446/2016 (ΦΕΚ Α 240/22.12.2016) περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών:

«1. Κατά παρέκκλιση των διατάξεων του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 18 και της παρ. 3 του άρθρου 19 του ν. 4174/2013, στις διατάξεις του άρθρου 57 μπορούν να υπαχθούν και φορολογούμενοι για τους οποίους έχει εκδοθεί ή θα εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το πέρας της προθεσμίας του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο παρόν άρθρο».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση είχε ήδη εκδοθεί η με αριθ...../13.02.2017 εντολή φορολογικού ελέγχου εισοδήματος χρήσης 2015 από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Σύρου, η οποία κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα ως συνημμένη της με αριθ. πρωτ./17.02.2017 ειδικής πρόσκλησης οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης

παρελθόντων ετών κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4446/2016. Η ως άνω πρόσκληση παραδόθηκε στον προσφεύγοντα με συστημένη επιστολή στις 20.02.2017.

Επειδή, σύμφωνα με την από 22.08.2018 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, ο προσφεύγων αρχικά κατέθεσε στην Δ.Ο.Υ. Σύρου τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 βάσει των διατάξεων των άρθρων 57-61 του ν.4446/2016, η οποία όμως δεν έγινε δεκτή με τις εν λόγω διατάξεις διότι μείωνε τα φορολογητέα κέρδη. Στη συνέχεια ο προσφεύγων υπέβαλλε την από 6.03.2017 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος χρήσης 2015, η οποία όμως επίσης απορρίφθηκε διότι είχε ήδη εκδοθεί και κοινοποιηθεί στον προσφεύγοντα η με αριθ./13.02.2017 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 397 του ν. 4512/2018 αντικαταστάθηκε η παράγραφος 3 του άρθρου 19 του ίδιου νόμου για την υποβολή εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης και παρέχονταν η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης, αρχικής ή τροποποιητικής, χρεωστικής, πιστωτικής ή μηδενικής, και μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, με διαφορετικές κυρώσεις, ανάλογα με τον χρόνο υποβολής της δήλωσης. Οι ως άνω διατάξεις ωστόσο ισχύουν για δηλώσεις που υποβάλλονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του ν.4512/2018, ήτοι από 17.1.2018 και μετά (άρθρο 406 του ν.4512/2018).

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, στην προκειμένη περίπτωση η υποβληθείσα την 6.03.2017 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος ορθώς δεν υπήχθη στις διατάξεις του άρθρου 397 του ν.4512/2018, ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης ερμηνείας και κακής εφαρμογής των εν λόγω διατάξεων από την φορολογική αρχή, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4172/2013, περί διαφοράς εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής:

«..... 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 σύζυγο 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 απόκτηση του στην αλλοδαπή.

ε) Δάνεια, τα οποία έχουν ληφθεί και αποδεικνύονται με έγγραφα στοιχεία που φέρουν βέβαιη χρονολογία. Ειδικώς, όταν πρόκειται για την κάλυψη διαφοράς δαπάνης της προηγούμενης παραγράφου, κατά το ποσό που προέρχεται από δαπάνη του άρθρου 32 , το ποσό του δανείου λαμβάνεται υπόψη εφόσον από το οικείο έγγραφο αποδεικνύεται ότι έχει ληφθεί πριν από την πραγματοποίηση της σχετικής δαπάνης.

στ) Δωρεά ή γονική παροχή χρηματικών ποσών για την οποία η οικεία φορολογική δήλωση έχει υποβληθεί μέχρι τη λήξη του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η σχετική δαπάνη.

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

Επειδή, σύμφωνα με την από 22.08.2018 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Σύρου, ο έλεγχος δέχθηκε τις απόψεις του προσφεύγοντος σχετικά με τη μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών για αγορά παγίου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης από πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, συνυπολόγισε το δικαίωμα ανάλωσης σε 13.986,99 ευρώ από κέρδη προηγούμενων χρήσεων και προσδιόρισε το ποσό που αποτελεί δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων και έπρεπε να καταχωρηθεί στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1003/4.1.2017, δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση επιστρεφόμενου κεφαλαίου εταιρείας: «.... 5. Όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση (1092405/1963/A0012/11.11.2003 και Δ12Α 1145882 ΕΞ 2011/24.10.2011 έγγραφά μας), το μετοχικό κεφάλαιο που επιστρέφεται στους μετόχους λόγω μείωσής του δεν θεωρείται εισόδημα, γιατί δεν συγκεντρώνει τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος και συνεπώς δεν τίθεται θέμα φορολόγησής τους, εφόσον πρόκειται για επιστροφή μόνο του πράγματι καταβληθέντος κεφαλαίου. Επιπλέον, δεν μπορεί να συμπεριληφθεί στη δήλωση και να χρησιμοποιηθεί για κάλυψη τεκμηρίου, γιατί αποτελεί επενδυμένο κεφάλαιο.».

Κατόπιν των ανωτέρω εκτεθέντων, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος για κάλυψη τεκμηρίου με μετρητά από μείωση κεφαλαίου Α.Ε., απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου και ημερομηνία/1.10.2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, κατοίκου και την επικύρωση της με αριθ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σύρου, φορολογικού έτους 2015.

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

Διαφορά φόρου	13.295,18 €
Πρόστιμο του αρ. 58 Κ.Φ.Δ.	6.647,59 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	2.442,59 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.385,36 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΦΑΚΟΣ 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.