



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604529

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 24/12/2018

Αριθμός απόφασης: **5149**

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 11της Δ. ΟΡΓ. Α1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. 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 Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (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' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών <<Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής>>.
4. Την από **03-09-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΛΕΣΒΟΥ, κατά α) της με αρ.και με ημερομηνία έκδοσης 06-07-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ για το φορολογικό έτος 2014, και β) της με αρ.και με ημερομηνία έκδοσης 21-06-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ για το φορολογικό έτος 2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τη με αρ.και με ημερομηνία έκδοσης 06-07-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ για το φορολογικό έτος 2014, και β) τη με αρ.και με ημερομηνία έκδοσης 21-06-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ για το φορολογικό έτος 2015, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από 03-09-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αρ.και με ημερομηνία έκδοσης **06-07-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ **φορολογικού έτους 2014**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 17.423,78€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 8.711,89€, πλέον τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ ύψους 4.833,36€, ήτοι συνολικό ποσό 30.969,03€.

β) Με τη με αρ.και ημερομηνία έκδοσης **21-06-2018 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ **φορολογικού έτους 2015**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ύψους 9.852,89€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 4.926,44€, πλέον τόκοι άρθρου 53 ΚΦΔ ύψους 1.942,00€, ήτοι συνολικό ποσό 16.721,33€.

Στο πλαίσιο έλεγχου που διενεργήθηκε στα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά τον έλεγχο επιστροφής ΦΠΑ, δυνάμει της υπ' αριθμ./7-3-2017 εντολής ελέγχου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης εξέδωσε τη με αριθ. πρωτ./2017 Πρόσκληση με την οποία κλήθηκε ο προσφεύγων εντός προθεσμίας πέντε ημερών από τη λήψη της να προσκομίσει και να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα βιβλία και στοιχεία για την περίοδο 1/7/2016-30/9/2016 (π.χ. αντίγραφα βιβλίων, παραστατικών, τρόπος χρηματοδότησης της επένδυσης, συμφωνητικά, δηλώσεις, κλπ.). Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην παραπάνω πρόσκληση προσκομίζοντας τα βιβλία και στοιχεία που είχε στη διάθεσή του για το διάστημα από 1/1/2013 έως 31/12/2016.

Σύμφωνα με τα προσκομισθέντα αλλά και από το αρχείο της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:

- Ο προσφεύγων έχει επιχείρηση που λειτουργεί στη θέση Καλλονής με τη μορφή ατομικής και έναρξη εργασιών την 31/12/2000 ως αγρότης ειδικού καθεστώτος. Εν συνεχεία, με μεταβολή δραστηριοτήτων την 22/11/2011 προστέθηκε η δραστηριότητα «εργασίες διαμόρφωσης ή ανέγερσης κτίσματος ή άλλου είδους κατασκευών (ως αγαθού επένδυσης του άρθρου 33 παρ.4 του κώδικα ΦΠΑ)» για την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών τους. Στις 27/6/2016 δηλώνεται η διακοπή της παραπάνω δραστηριότητας και η έναρξη λειτουργίας της δραστηριότητας «υπηρεσίες ενοικίασης επιπλωμένων διαμερισμάτων».

-Η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος έτυχε οικονομικής στήριξης από το Μέτρο 311 του Προγράμματος Αγροτικής Ανάπτυξης της Ελλάδας 2007-2013 του Υπ. Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων για σχετική επένδυση ίδρυσης επιχείρησης Τουριστικών κατοικιών, στο Δ.Δ. Πιο συγκεκριμένα, το χρηματοδοτικό σχήμα του επενδυτικού σχεδίου έχει ως εξής:

	ΠΟΣΟ	ΠΟΣΟΣΤΟ (%)
Επιλέξιμος προϋπολογισμός	422.956,72	100%
Δημόσια Δαπάνη	253.774,03	60,00%
Συμμετοχή δικαιούχου	169.182,69	40,00%

Εν συνεχεία, δυνάμει της με αριθ./09-02-2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, που εκδόθηκε με αφορμή το με αρ. πρωτ./2018 Σημείωμα Ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος για την ορθή υποβολή των δηλώσεων Φορολογίας Εισοδήματος στις χρήσεις 2012-2015.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα αρχεία της Δ.Ο.Υ. (έντυπα Ε3 και Ε1) διαπιστώθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν οι παρακάτω αγορές παγίων που αφορούν την προαναφερόμενη επένδυση:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΧΡΗΣΗ	ΑΓΟΡΕΣ ΠΑΓΙΩΝ ΧΡΗΣΗΣ	ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗ
1/1/2011-31/12/2011	81.064,10	
1/1/2012-31/12/2012	71.526,77	
1/1/2013-31/12/2013	22.737,72	86.266,84
1/1/2014-31/12/2014	108.676,59	
1/1/2015-31/12/2015	84.060,37	72.335,82
ΣΥΝΟΛΟ	368.065,55	158.602,66

Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων καθώς και των φορολογικών δηλώσεων που υποβλήθηκαν προέκυψε ότι για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 καταβλήθηκαν χρηματικά ποσά για την αύξηση κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικά και αφορούν την ανέγερση οικοδομών τα οποία δεν δηλώθηκαν στους οικείους κωδικούς της φορολογικής δήλωσης (κωδ.743). Τα ποσά αυτά ανά διαχειριστική περίοδο διαμορφώνονται ως εξής: ποσό ύψους 66.728,27€ (=3.175,50€ + 63.552,77€) για το φορολογικό έτος 2014 και ποσό ύψους 50.844,74€ για το φορολογικό έτος 2015. Τα ως άνω ποσά προέκυψαν αναλυτικά από τις καταστάσεις τιμολογίων όπως αυτά καταχωρήθηκαν στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος καθώς και από τις εξοφλήσεις αυτών που προσκομίστηκαν στη Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης κατά τον έλεγχο Φ.Π.Α. και, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, αφορούν αύξηση κεφαλαίου επιχείρησης που λειτουργεί ατομικά με εξαίρεση δαπάνες που αφορούν αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης για τα φορολογικά έτη 2014-2015, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1) Όπως ρητώς ορίζεται στην ΠΟΛ. 1076/26-03-2015, οι διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 4172/2013 εφαρμόζονται μόνο όταν τις οικείες δαπάνες πραγματοποιούν φυσικά πρόσωπα, ως ιδιώτες και όχι στα πλαίσια άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας όπου οι σχετικές αγορές έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά τους αρχεία. Εν προκειμένω, ο έλεγχος δέχτηκε ότι τα φερόμενα ως καταβληθέντα εκ μέρους του ποσά, ύψους 66.728,27€ για το έτος 2014 και 50.844,74€ για το έτος 2015, τα οποία θεωρήθηκαν ως «δαπάνες διαβίωσής» του, κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 30§2 και 32 περ. β' του ν. 4172/2013, καταβλήθηκαν σε εξόφληση τιμολογίων παροχής υπηρεσιών και τιμολογίων πώλησης, τα οποία εκδόθηκαν επ' ονόματί του και παραδόθηκαν σε εκείνον από τους αντισυμβαλλόμενους, για υπηρεσίες που έλαβε και αγαθά που προμηθεύτηκε, στα πλαίσια της άσκησης της επαγγελματικής του δραστηριότητας και για την κάλυψη επαγγελματικών αναγκών και ειδικότερα για την ανέγερση τριών τουριστικών κατοικιών.

Τα ως άνω φορολογικά παραστατικά έχουν καταχωρηθεί στα φορολογικά του βιβλία και, ακόμα και σύμφωνα με τις παραδοχές του ελέγχου, δεν αφορούν σε δαπάνες λήψης αγαθών και υπηρεσιών που πραγματοποίησε ως ιδιώτης για την κάλυψη προσωπικών ή οικογενειακών αναγκών.

2) Ουδόλως δύναται να θεωρηθεί ότι η διενέργεια επαγγελματικών δαπανών στα πλαίσια ατομικής επιχείρησης, συνιστά ταυτόχρονα και «αύξηση κεφαλαίου» αυτής και δη κατά την έννοια της διάταξης του άρθρου 32 περ. β' του ν. 4172/2013. Επιπλέον, ουδόλως δύναται να γίνει λόγος για «αύξηση κεφαλαίου» ατομικής επιχείρησης, αφού αυτή στην πραγματικότητα στερείται κεφαλαίου, δοθέντος ότι η επιχείρηση δε διακρίνεται από το φορέα της, αλλά αποτελεί στοιχείο της προσωπικής του περιουσίας. Έτσι, λοιπόν, το «κεφάλαιο» της ατομικής επιχείρησης ταυτίζεται απόλυτα και άρρηκτα με τα χρηματικά διαθέσιμα του φορέα της και δεν αποτελεί διακεκριμένη ομάδα περιουσίας. Άλλωστε τα ποσά που καταβάλει ο φορέας της ατομικής επιχείρησης (επιτηδευματίας) για την κάλυψη των πάσης φύσης δαπανών της, είτε πρόκειται για λειτουργικές δαπάνες, είτε για δαπάνες απόκτησης πάσης φύσεως παγίων, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του επιτηδευματία, προκειμένου να λάβει χώρα ο προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος. Σε συμφωνία με τα ανωτέρω στην ΠΟΛ 1076/16-03-2015 ορίστηκε ότι στο πεδίο εφαρμογής της ως άνω διάταξης του άρθρου 32 περ. β' του ν. 4172/2013 εμπίπτουν, όσον αφορά μεν στα νομικά πρόσωπα και στις νομικές οντότητες, τόσο τα ποσά που καταβάλλονται ως εισφορά για την ίδρυσή τους, όσο και τα ποσά που καταβάλλονται προς το σκοπό αύξησης του κεφαλαίου τους, ενώ τουναντίον, όσον αφορά στις ατομικές επιχειρήσεις γίνεται λόγος μόνο για τα ποσά που καταβάλλονται για την ίδρυσή τους.

Εν όψει των ανωτέρω, έπεται ότι τα ως άνω ποσά που κατέβαλε προς το σκοπό εξόφλησης τιμολογίων στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριοποίησης, δε δύναται να θεωρηθούν ως δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, κατά την έννοια του άρθρου 32 περ. β' του ν. 4172/2013.

3) Εντός του έτους 2015 εξοφλήθηκαν τιμολόγια που έλαβε εντός της ίδιας χρήσης και όχι τιμολόγια παλαιότερων χρήσεων, ενώ στο σύνολό του το ποσό των 50.844,74€, το οποίο όπως δέχεται και ο έλεγχος αφορά στην εξόφληση τιμολογίων εκδοθέντων στα πλαίσια της ανέγερσης των τουριστικών κατοικιών εντός του έτους 2015, καταβλήθηκε μετά την εκ μέρους του είσπραξη του ποσού των 72.335,82€.

4) Τα χρηματικά ποσά που πράγματι κατέβαλε κατά το φορολογικό έτος 2015 προς το σκοπό εξόφλησης δαπανών ανέγερσης των οικοδομών ανέρχονται στο ποσό των 47.970,74€. Εσφαλμένα και προφανώς εκ παραδρομής ο έλεγχος δέχτηκε ότι το ποσό που κατέβαλε εντός του 2015 για την εξόφληση δαπανών ανέγερσης των οικοδομών ανήλθε σε 50.844,74€, ποσό το οποίο αντιστοιχεί, σύμφωνα και με τις παραδοχές του ελέγχου, στο συνολικό πόσο της αξίας των φορολογικών παραστατικών που έλαβε για την ανέγερση των κατοικιών εντός του έτους 2015.

Επίσης ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ 165137 ΕΙ 2018/29-11-2018 συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε στην υπηρεσία μας, σε συνέχεια της με αρ. πρωτοκόλλου/03-09-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του, προβάλλει τους παρακάτω επιπρόσθετους ισχυρισμούς:

5) Στην έκθεση ελέγχου (σελ. 1 & 13) γίνεται αναφορά έκδοσης δύο εντολών ελέγχου με αριθμούς/09-02-2018 &/07-03-2017 οι οποίες δεν του κοινοποιήθηκαν.

6) Μη νόμιμος η με αριθμό/21-06-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε. - Π.Ε.Π. φορολογικού έτους 2015 διότι υπογράφηκε την 21-06-2018 χωρίς να υπάρχει έκθεση ελέγχου που να στηρίζει την ως άνω πράξη. Η έκθεση ελέγχου που επιδόθηκε θεωρήθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης την 22-06-2018.

7) Μη νόμιμη η έκδοση των πράξεων διότι δεν υπάρχει αύξηση κεφαλαίου ή προσαύξηση της περιουσίας του μη δηλωμένη ή αγορά επιχειρήσεων, εταιρικών μεριδίων και χρεογράφων γενικά (κωδ. 743 στο Ε1).

8) Παραβίαση αρχής αμεροληψίας – Παραβίαση αρχής χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης – Κατάχρηση εξουσίας – Ανύπαρκτη αιτιολογία της εκθέσεως ελέγχου εν σχέση με τη φύση των επικαλούμενων στοιχείων ώστε να στηριχθεί ο έλεγχος επαρκώς.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 32 περ. β' του ν. 4172/2013** με θέμα «Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων» ορίζεται ότι:

«Ως ετήσια δαπάνη του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λογίζονται και τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται για:

.....

β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας ή αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς, καθώς και οι καταβολές που πραγματοποιούνται για τα ασφαλιστικά επενδυτικά συμβόλαια, κατά το μέρος που αποτελούν επενδυτικό προϊόν.»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1076/26.3.2015** με θέμα «Οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του εναλλακτικού τρόπου υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας εισοδήματος (άρθρα 30-34 Ν.4172/13)» διευκρινίζεται ότι:

«Άρθρο 32

Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προσδιορίζονται τα χρηματικά ποσά που πραγματικά καταβάλλονται από το φορολογούμενο, τη σύζυγό του και τα εξαρτώμενα μέλη για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων και λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του ετήσιου εισοδήματος.

Σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται μόνο όταν τις οικείες δαπάνες πραγματοποιούν φυσικά πρόσωπα, ως ιδιώτες και όχι στα πλαίσια άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας όπου οι σχετικές αγορές έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά τους αρχεία.

.....

β) Αγορά επιχειρήσεων ή σύσταση ή αύξηση του κεφαλαίου επιχειρήσεων που λειτουργούν ατομικώς ή με τη μορφή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης ή ανώνυμης εταιρείας ή περιορισμένης ευθύνης εταιρίας ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας ή αστικής εταιρίας ή αγορά εταιρικών μερίδων και χρεογράφων γενικώς.

Η διατύπωση της διάταξης αυτής είναι γενική και καταλαμβάνει επομένως κάθε περίπτωση δαπάνης για συμμετοχή σε οποιασδήποτε μορφής εταιρία. Υπάγονται κατ' ακολουθία όλα τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται, ως εισφορά σε νεοϊδρυόμενο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, ως κεφάλαιο για την ίδρυση ατομικής επιχείρησης καθώς και τα ποσά για αύξηση κεφαλαίου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.»

Επειδή, κατά το φορολογικό έτος ίδρυσης της ατομικής επιχείρησης, ελέγχεται η ύπαρξη κεφαλαίου που χρησιμοποιήθηκε προκειμένου να τεθεί αυτή σε λειτουργία, πράγμα που σημαίνει ότι εάν δεν τηρούνται βιβλία κατά το διπλογραφικό σύστημα προκειμένου να θεμελιωθεί η ύπαρξη κεφαλαίου για την ίδρυση ατομικής επιχείρησης θεωρείται κεφάλαιο το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν για την θέση σε λειτουργία αυτής.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος εξαίρεσε τις δαπάνες που αφορούσαν στην αγορά πάγιου εξοπλισμού επαγγελματικής χρήσης και προσδιόρισε τις δαπάνες που αφορούν στην ανέγερση οικοδομών ως εισφορά κεφαλαίου για σύσταση επιχείρησης. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ως άνω υπόκεινται στην εφαρμογή τεκμηρίου απόκτησης για τον ασκών την ατομική επιχείρηση.

Επειδή, στο πλαίσιο του ελέγχου επιστροφής Φ.Π.Α., που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθ./7-3-2017 εντολής ελέγχου στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης του προσφεύγοντος, η Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης απέστειλε στον προσφεύγοντα τη με αριθ. πρωτ./2017 πρόσκληση στην οποία ανταποκρίθηκε. Εν συνεχεία, εκδόθηκε η με αριθ./09-02-2018 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου, με αφορμή τις διαπιστώσεις του ως άνω ελέγχου και το με αριθ. πρωτ./2018 Σημείωμα ελέγχου, για την οποία ο προσφεύγων έλαβε γνώση με το με αριθ./11-05-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων. Το εν λόγω Σημείωμα Διαπιστώσεων επιδόθηκε στον προσφεύγοντα την 26-05-2018 και ακολούθως, ο ίδιος υπέβαλε το με αριθ./2018 Υπόμνημα με το οποίο εξέθεσε τις απόψεις του επί τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν έλαβε γνώση για τις εντολές ελέγχου με αριθμούς/09-02-2018 &/07-03-2017 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων έτυχε οικονομικής στήριξης από το Μέτρο 311 του Προγράμματος Αγροτικής Ανάπτυξης της Ελλάδας 2007-2013 του Υπ. Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων για σχετική επένδυση ίδρυσης επιχείρησης Τουριστικών κατοικιών, στο Δ.Δ., λαμβάνοντας α) στις 02-08-2013 ποσό επιχορήγησης ύψους 86.266,84€, β) στις 14-05-2015 ποσό επιχορήγησης ύψους 72.335,82€ και γ) στις 30-11-2016 ποσό επιχορήγησης ύψους 55.269,78€.

Επειδή, σύμφωνα με την από 22-06-2018 έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης, από τις καταστάσεις τιμολογίων όπως αυτά καταχωρήθηκαν στα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος καθώς και από τις εξοφλήσεις αυτών που προσκομίστηκαν στη Δ.Ο.Υ. Μυτιλήνης κατά τον έλεγχο επιστροφής Φ.Π.Α. προέκυψε ότι τα κατά τη χρήση 2013 εξοφλήθηκαν τιμολόγια που αφορούσαν δαπάνες για την ανέγερση οικοδομών, συνολικού ύψους 82.010,00€, κατά το φορολογικό έτος 2014 εξοφλήθηκαν τιμολόγια συνολικού ύψους 66.728,27€ και κατά το φορολογικό έτος 2015 εξοφλήθηκαν τιμολόγια συνολικού ύψους 47.970,74€ (βλ. Πίνακας: Παραστατικά που εξοφλήθηκαν για τα έτη 2013-2015).

Πίνακας: Παραστατικά που εξοφλήθηκαν			
για τα έτη 2013-2015			
Χρήση 2013			
Αριθμός παραστατικού		Συνολική Αξία	Ποσό Εξόφλησης
ΔΑΤ26		5.800,12	5.800,12
ΔΑΤ27		17.400,14	17.400,14
ΔΑΤ32		27.426,57	27.426,57
ΔΑΤ34		26.642,88	26.642,88
ΔΑΤ35		17.489,44	4.740,29
ΣΥΝΟΛΟ			82.010,00€
Φορολογικό Έτος 2014			
Αριθμός Παραστατικού		Συνολική Αξία	Ποσό Εξόφλησης

ΔΑΤ35		1.343,28	1.343,28
ΔΑΤ36		1.832,22	1.832,22
ΔΑΤ35		17.489,44	12.749,15
ΤΠΥ32		2.900,00	2.900,00
ΔΑΤ36		2.320,00	2.320,00
ΤΠΥ7		1.967,62	1.967,62
ΤΔΑ38		32.271,20	32.271,20
ΤΔΑ40		2.644,80	2.644,80
ΤΔΑ39		8.700,00	8.700,00
	ΣΥΝΟΛΟ		66.728,27€
Φορολογικό Έτος 2015			
Αριθμός Παραστατικού		Συνολική Αξία	Ποσό Εξόφλησης
ΤΔΑ230		1.489,01	1.500,00
ΤΠΥ7		4.060,00	4.060,00
ΤΔΑ86		3.000,00	3.000,00
ΤΔΑ77		91,94	91,94
ΤΠ20900		70,00	70,00
ΤΔΑ 89		1.660,82	1.660,82
ΤΔΑ90		2.102,14	2.102,14
ΤΔΑ91		1.356,00	1.356,00
ΤΔΑ92		33.391,84	33.391,84
ΤΠΥ43		738,00	738,00
	ΣΥΝΟΛΟ		47.970,74

Επειδή, όσον αφορά τη χρήση 2013, με το ποσό επιχορήγησης ύψους 86.266,84€ που έλαβε ο προσφεύγων στις 02-08-2013 εξοφλήθηκαν τιμολόγια ύψους 82.010,00€ στις 06-08-2013 και 16-08-2013. Επομένως, με το ως άνω ποσό της επιχορήγησης, ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα να καλύψει με την επιχορήγηση την εξόφληση των τιμολογίων στη χρήση 2013.

Επειδή, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2014, με το υπόλοιπο ποσό της επιχορήγησης που έλαβε ο προσφεύγων στις 02-08-2013 ύψους 4.256,84€ (86.266,84€ - 82.010,00€) είχε τη δυνατότητα να καλύψει μέρος των τιμολογίων που εξοφλήθηκαν στο φορολογικό έτος 2014.

Επειδή, στο φορολογικό έτος 2014 ο προσφεύγων εξόφλησε τιμολόγια συνολικού ποσού 66.728,27€ με δυνατότητα κάλυψης αυτού, όπως αναφέρεται από προηγούμενη επιχορήγηση, του ποσού των 4.256,84€, αποδεικνύεται ότι στο εν λόγω έτος η διαφορά ύψους 62.471,43€ (66.728,27€ - 4.256,84€) χρηματοδοτήθηκε από ίδια κεφάλαια του προσφεύγοντα.

Επειδή, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2014, ο έλεγχος προσδιόρισε ότι η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων ανέρχεται στο ποσό των 54.578,43 και το εισόδημα από τόκους ανέρχεται στο ποσό των 10,66€, ήτοι το συνολικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος ανέρχεται στο ποσό των 54.589,36€.

Προσδιορισμός Τεκμηρίων για το Φορολογικό Έτος 2014		
	Βάσει Ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
Ελάχιστη δαπάνη λόγω της οικογενειακής κατάστασης	5.000,00	5.000,00
Τεκμήριο ακινήτων	4.932,00	4.932,00
Τεκμήρια λόγω εισφοράς κεφαλαίων σε ατομική επιχείρηση	66.728,00	62.471,43€
ΣΥΝΟΛΟ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ	76.660,00	72.403,43
(μείον) Καθαρό εισόδημα από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας της συζύγου	16.081,96	16.081,96
(μείον) Τόκοι (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης του συζύγου	10,66	10,66
(μείον) Τόκοι (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης της συζύγου	25,21	25,21
(μείον) Εισοδήματα που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο	3.023,74	3.023,74
(μείον) Εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά	2.940,00	2.940,00
ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΤΕΚΜΗΡΙΩΝ	54.578,43	50.321,86

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω προεκτεθέντα, η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων ανέρχεται στο ποσό των 50.321,86€ και το εισόδημα από τόκους ανέρχεται στο ποσό των 10,66€, ήτοι το συνολικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2014 ανέρχεται στο ποσό των 50.332,52€.

Επειδή, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2015, με το ποσό επιχορήγησης ύψους 72.335,82€ που έλαβε ο προσφεύγων στις 14-05-2015 εξοφλήθησαν τιμολόγια ύψους 47.970,74€ στο διάστημα από τις 19-06-2015 έως 02-12-2015. Επομένως, με το ως άνω ποσό της επιχορήγησης, ο προσφεύγων είχε τη δυνατότητα να καλύψει με την επιχορήγηση την εξόφληση των τιμολογίων στο φορολογικό έτος 2015. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το σύνολο των καταβολών στις οποίες προέβη εντός του έτους 2015 προς το σκοπό εξόφλησης τιμολογίων που έλαβε στο πλαίσιο της ανέγερσης των τουριστικών κατοικιών, δεν προήλθε από ίδια κεφάλαια αλλά καλύφθηκε από την είσπραξη του ποσού της επιχορήγησης ύψους 72.335,82€ κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 58§1 του ν. 4174/2013:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

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

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

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 53 του ν. 4174/2013:**

«1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **03-09-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜκαι συγκεκριμένα:

α) Την ακύρωση της με αρ.και με ημερομηνία έκδοσης **21-06-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ φορολογικού έτους **2015**.

β) Την τροποποίηση της με αρ.και με ημερομηνία έκδοσης **06-07-2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΜΥΤΙΛΗΝΗΣ φορολογικού έτους **2014**, σύμφωνα με τα ανωτέρω.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2015

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Παρούσας	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	1.802,01	39.412,95	1.802,01	0,00
	της συζύγου	9.455,28	9.455,28	9.455,28	0,00
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	78,52	9.931,41	78,52	0,00
Προκαταβολή φόρου		921,50	921,50	921,50	0,00
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμ. ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		132,33	132,33	132,33	0,00
Πρόστιμο παρ. 1α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%			4.926,44		
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ.			1.942,00		
Τελικό ποσό προστίμου					
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	1.132,35	17.853,68	1.132,35	0,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2014

Προσδιορισμός Φορολογητέου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2014:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)		ΠΟΣΑ Δ.Ε.Δ. (3)		ΔΙΑΦΟΡΑ (3 - 1)
	Ατομικό & τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό & τέκνων	Της συζύγου	Ατομικό & τέκνων	Της συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Τόκοι-Μερίσματα-Δικαιώματα	10,66	25,21	10,66	25,21	10,66	25,21	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	16.081,96	0,00	16.081,96	0,00	16.081,96	0,00
Μισθωτή εργασία - Συντάξεις	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ναυτικό εισόδημα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Συνολικό δηλωθέν εισόδημα	10,66	16.107,17	10,66	16.107,17	10,66	16.107,17	0,00
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	1.150,32	0,00	1.150,32	0,00	1.150,32	0,00	0,00
Υπόλοιπο	1.150,32	16.107,17	1.150,32	16.107,17	1.150,32	16.107,17	0,00
Προστιθέμενη διαφορά δαπανών	2.500,00	7.432,00	2.500,00	7.432,00	2.500,00	7.432,00	0,00
Εκπτώσεις εισοδήματος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα	10,66	16.107,17	54.589,36	16.107,17	50.332,52	16.107,17	50.321,86
Απαλλασσόμενα επιχειρημ. δραστηριότητας	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Αυτοτελώς φορολογούμενα ποσά	2.940,00	3.023,74	2.940,00	3.023,74	2.940,00	3.023,74	0,00
Συνολικό εισόδημα	10,66	19.130,91	10,66	19.130,91	10,66	19.130,91	0,00
Τεκμαρτό εισόδημα	2.500,00	7.432,00	2.500,00	7.432,00	2.500,00	7.432,00	0,00
Εισόδημα επιβολής ειδ. εισφοράς αλλ.	10,66	19.130,91	10,66	19.130,91	10,66	19.130,91	0,00

Φόρος Εισοδήματος Φορολογικού έτους 2014:

Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας	Ποσό Δήλωσης (1)		Ποσά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ. (2)		Διαφορά (2) - (1)
	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	Εισόδημα	Φόρος κλπ.	
1. Εισόδημα-φόρος κλίμακας (του συζύγου)	10,66	1,60	50.332,52	14.436,78	
Μείωση του φόρου (του συζύγου)		0,00		0,00	

Υπόλοιπο φόρου (του συζύγου) (α)		1,60		14.436,78	14.435,18
2. . Εισόδημα-φόρος κλίμακας (της συζύγου)	16.107,17	2.094,43	16.107,17	2.094,43	
Μείωση του φόρου (της συζύγου)		0,00		0,00	
Υπόλοιπο φόρου (της συζύγου) (β)		2.094,43		2.094,43	0,00
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)		0,00	1.200,73	1.200,73	1200,73
Β. Συμπληρωματικός φόρος στο ακαθάριστο εισόδημα από:					
1. Ακίνητα (δ)					0,00
Φόρος που αναλογεί [(α)+(β) + (γ) + (δ)]		2.096,03		17.731,94	15.635,91
Γ. Εκπτώσεις από το φόρο που αναλογεί					
1. Φόρος που παρακρατήθηκε στο Εισόδημα από :					
α) Τόκους-Μερίσματα-Διακιώματα		5,37		5,37	0,00
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε:					
α) Το προηγούμενο οικονομικό έτος					
β) Ειδικών περιπτώσεων					
Υπόλοιπο φόρου		2.090,66		17.726,57	15.635,91
Δ. Σε περίπτωση χρεωστικού υπολοίπου φόρου προστίθενται και σε περίπτωση πιστωτικού υπολοίπου φόρου αφαιρούνται:					
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος		1.149,86		1.149,86	0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
4. Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου					
6. Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας (120%)					
Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ν.4174/2013 (50%)				7.817,96	7.817,96
Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013 (38* 0,73%=27,74%)				4.337,40	4.337,40
10. Εισφορά αλληλεγγύης		191,31		191,31	
Σύνολο		3.431,83		31.223,10	27.791,27
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		3.431,83		31.223,10	27.791,27

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Παρούσας	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	10,66	54.589,36	50.332,52	
	της συζύγου	16.107,17	16.107,17	16.107,17	
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	2.090,66	19.514,44	17.726,57	15.635,91
Προκαταβολή φόρου		1.149,86	1.149,86		
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμ.					

ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		191,31	191,31	191,31	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής 120%					
Πρόστιμο παρ. 1α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%		8.711,89	7.817,96		
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 38μ. =27,74%		4.833,36	4.337,40		
Τελικό ποσό προστίμου			12.155,35	12.155,35	
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Σύνολο φόρων	για καταβολή	3.431,83	34.400,86	31.223,10	27.791,27
τελών & εισφορών	για επιστροφή				

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ
ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.