



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17/09/2020

Αριθμός απόφασης: 1765

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

ΦΑΞ : 213 1604567

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. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **30/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ και την από **30/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της - του, με ΑΦΜ, κατοίκων, οδός, κατά της υπ' αριθ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κατά το μέρος που αφορά έκαστο και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω Οριστική Πράξη της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και τις οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2020 Υπόμνημα του
8. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2020 Υπόμνημα της
..... - ΤΟΥ
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **30/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **1783** ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ και της από **30/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **1786** ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, οι οποίες κατατέθηκαν εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων των ενδικοφανών προσφυγών, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. καταλογίσθηκε σε βάρος των προσφευγόντων κύριος φόρος ποσού 622.868,65 ευρώ, πλέον τελών χαρτοσήμου ποσού 81,02 ευρώ, πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου ποσού 16,20 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 638.913,80 ευρώ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 77.705,85 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 1.339.585,52 ευρώ.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μετά τον μερικό έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος που διενεργήθηκε στους προσφεύγοντες για τη χρήση 01/01-31/12/2013 από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., σύμφωνα με τις /..... /..... /2019 και /..... /..... /2019 εντολές μερικού ελέγχου γραφείου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε προκειμένου να διαπιστωθεί αν συντρέχει η εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2238/1994 (Περί φορολογίας εισοδήματος), κατόπιν αξιοποίησης των τραπεζικών δεδομένων του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας της Α.Α.Δ.Ε. (Χρήσεις 2013-2014) καθώς και των τραπεζικών στοιχείων που θα αντλήθηκαν από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λοιπών Προϊόντων.

Αφού ο έλεγχος επεξεργάστηκε το με αριθμ. πρωτ. /2019 υπόμνημα που υπέβαλαν οι προσφεύγοντες πριν τη κοινοποίηση σε αυτούς των υπ' αριθμ. /2019 και /2019 Σημειωμάτων Διαπιστώσεων Ελέγχου και τα με αριθμ. πρωτ. /2019 και /2019 υπομνήματα που υπέβαλαν μετά τη κοινοποίηση των ως άνω Σημειωμάτων Διαπιστώσεων, ο έλεγχος διαπίστωσε διαφορές στα δηλούμενα εισοδήματα των προσφευγόντων όπως αυτές παρουσιάζονται στους παρακάτω πίνακες:

A/A	ΧΡΗΣΗ 2013	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΣΥΝΤΡΕΧΟΥΝ ΟΙ ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 48 §3 ΤΟΥ Ν. 2238/94 ΠΕΡΙ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	ΑΥΤΟΤΕΛΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΣΥΝΟΛΑ
1	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	223.200,24€	465,04€	223.665,64€
2	ΑΥΞΗΣΕΙΣ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	777.060,00€	0,00€	777.060,00€
3	ΤΑΜΕΙΑΚΕΣ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΙΣ	152.000,00€	0,00€	152.000,00€
4	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΟΚΟΥΣ	0,00€	6.686,36€	6.686,36€

ΣΥΝΟΛΑ ΧΡΗΣΗΣ 2013	1.152.260,24€	7.151,40€	1.159.411,64€
--------------------	---------------	-----------	---------------

A/A	ΧΡΗΣΗ 2013	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΙΣ ΟΠΟΙΕΣ ΣΥΝΤΡΕΧΟΥΝ ΟΙ ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 48 §3 ΤΟΥ Ν. 2238/94 ΠΕΡΙ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	ΑΥΤΟΤΕΛΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΕΝΟΙΚΙΑ	ΣΥΝΟΛΑ
1	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	204.546,31€	1.653,13€	2.700,80€	208.900,24€
2	ΑΥΞΗΣΕΙΣ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	548.940,00€	0,00€	0,00€	548.940,00€
3	ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΤΟΚΟΥΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ	0,00€	1.174,53€	0,00€	1.174,53€
	ΣΥΝΟΛΑ ΧΡΗΣΗΣ 2013	753.486,31€	2.827,66€	2.700,80€	759.014,77 €

Συμπερασματικά, ο έλεγχος χαρακτήρισε ως προσαύξηση περιουσίας, προερχόμενη από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, α) για τον προσφεύγοντα ποσό 223.200,24 ευρώ και για την προσφεύγουσα ποσό 204.546,31 ευρώ από μη αιτιολογημένες πρωτογενείς πιστώσεις, β) ποσό 777.060,00 ευρώ από μη αιτιολογημένη συμμετοχή του προσφεύγοντος σε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου και ποσό 548.940,00 ευρώ από μη αιτιολογημένη συμμετοχή της προσφεύγουσας σε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, και γ) ποσό 152.000,00 ευρώ για τον προσφεύγοντα από μη αιτιολογημένη ταμειακή διευκόλυνση σε εταιρία, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.152.260,24 ευρώ για τον προσφεύγοντα και ποσό ύψους 753.486,31 ευρώ για την προσφεύγουσα κατά την υπό κρίση χρήση 2013.

Τις διαπιστωθείσες αυτές διαφορές ο έλεγχος τις καταλόγισε στους προσφεύγοντες με την έκδοση της υπό κρίση προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

Οι προσφεύγοντες, με τις υπό κρίση ενδικοφανείς προσφυγές και τα υποβληθέντα υπομνήματα ζητούν την ακύρωση ή τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξεως ισχυριζόμενοι ότι:

- Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (παραβίαση των διατάξεων του αρθρ. 28 ν. 4174/2013 και του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης).

- Στα υπ' αριθμ./2019 και/2019 Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου δεν περιλήφθηκαν οι φερόμενες ως «διαφορές», που αφορούσαν στη συμμετοχή των προσφευγόντων κατά τη χρήση 2013, στις αυξήσεις του μετοχικού κεφαλαίου των ανωνύμων εταιριών «.....» με ΑΦΜ (με ποσοστό συμμετοχής 51% ο προσφεύγων και με ποσοστό συμμετοχής 49% η προσφεύγουσα) και «.....» με ΑΦΜ (με ποσοστό συμμετοχής 81% ο προσφεύγων και με ποσοστό συμμετοχής 19% η προσφεύγουσα), όπως, επίσης, και η φερόμενη ως ταμειακή διευκόλυνση που παρείχε ο προσφεύγων προς την εταιρία «.....». Κατ' επέκταση, δεν ζητήθηκε από τον έλεγχο να παρέχουν εξηγήσεις αναφορικά με την αιτία και πηγή προέλευσης των επίμαχων αυτών χρηματικών ποσών, με συνέπεια να στερηθούν του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης και άμυνάς τους.

- Εσφαλμένος και μη νόμιμος καταλογισμός προσαύξησης περιουσίας κατά την έννοια του αρθρ. 48 παρ. 3 ν. 2238/1994, όπως προστέθηκε με το αρθρ. 15 παρ. 3 ν. 3888/2010 – Κακή εκτίμηση των αποδείξεων.

- οι υπό κρίση πιστώσεις οι οποίες χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως μη αιτιολογημένες πρωτογενείς πιστώσεις δεν παρίστανται ανατιπολόγητες, αφού έχουν εμφανή πηγή και αιτία

προέλευσης και ως εκ τούτου, δεν δύναται να χαρακτηρισθούν ως αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας.

- Εσφαλμένος υπολογισμός & εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος για την επίμαχη χρήση.
- Κατά την επίμαχη χρήση 2013 δεν προβλεπόταν τεκμήριο, κατ' άρθρο 17 Ν. 2238/1994, απόκτησης περιουσιακού στοιχείου για τη συμμετοχή σε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας.
- Το σύνολο των χρηματικών ποσών που φέρεται ότι καταβλήθηκαν σε μετρητά από τους προσφεύγοντες για την συμμετοχή τους στην αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου των δύο εταιρειών «.....» και «.....» κατά τα έτη 2010 έως 2013, καλύπτεται και δικαιολογείται πλήρως από το πραγματικό διαθέσιμο εισόδημα τους.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών τους με τα υποβληθέντα από μέρους τους υπομνήματα προσκόμισαν πλήθος δικαιολογητικών :

- Τραπεζικά παραστατικά συναλλαγών.
- Καταστάσεις μισθωμάτων Ε2 για το υπό κρίση έτος 2013.
- Παραστατικά κατάθεσης επιταγών, μεταφοράς ποσών, αναλήψεων και καταθέσεων ποσών σχετικά με τις αυξήσεις μετοχικού κεφαλαίου.
- Λογιστικές καρτέλες εταιρειών και τραπεζικά παραστατικά καταβολών μετοχικού κεφαλαίου.
- Πίνακα αυξήσεων μετοχικού κεφαλαίου εταιρειών.
- Παραστατικά σχετικά με αγοραπωλησίες μετοχών (καταστάσεις πινακιδίων, καρτέλες λογαριασμών επενδυτή από Ελληνικό Κεντρικό Αποθετήριο, πίνακες αποτελεσμάτων ανά μετοχή)
- Αναμορφωμένους πίνακες ανάλωσης.
- Συγκεντρωτικό πίνακα διαθέσιμου οικογενειακού εισοδήματος.

Επειδή στο άρθρο 28 παρ.1 και 2 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστάσιμα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή με το με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2014/02-05-2014 έγγραφο του Υπ. Οικ., με το οποίο δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής διατάξεων του ν. 4174/2013, διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις

που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου,...

Επειδή, η έκθεση ελέγχου δεν μπορεί να περιέχει διαπιστώσεις διαφορετικές ή περισσότερες από αυτές που έχουν διατυπωθεί στο σημείωμα που επιδόθηκε (ΣΤΕ 519/1994).

Επειδή επίσης στο **άρθρο 64 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ. 5 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. **ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο** της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή εν προκειμένω οι προσφεύγοντες με τις υπό κρίση ενδικοφανείς προσφυγές και τα υποβληθέντα από μέρους τους υπομνήματα ισχυρίζονται μεταξύ άλλων την παραβίαση του

δικαιώματός της προηγούμενης ακρόασης καθώς η οικεία Έκθεση Ελέγχου περιέχει κρίσεις και διαπιστώσεις για ποσά που χαρακτηρίζονται ως δήθεν «αδικοιολόγητη προσαύξηση περιουσίας», τα οποία δεν είχαν προσδιοριστεί στα/2019 και/2019 Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου.

Συγκεκριμένα στα ως άνω Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου δεν περιλήφθηκαν οι φερόμενες ως «διαφορές», που αφορούσαν στη συμμετοχή των προσφευγόντων κατά τη χρήση 2013, στις αυξήσεις του μετοχικού κεφαλαίου των ανωνύμων εταιριών «.....» με ΑΦΜ (με ποσοστό συμμετοχής 51% ο προσφεύγων και με ποσοστό συμμετοχής 49% η προσφεύγουσα) και «.....» με ΑΦΜ (με ποσοστό συμμετοχής 81% ο προσφεύγων και με ποσοστό συμμετοχής 19% η προσφεύγουσα), όπως, επίσης, και η φερόμενη ως ταμειακή διευκόλυνση που παρείχε ο προσφεύγων προς την εταιρία «.....»

Επειδή ο έλεγχος εξέδωσε τα/2019 και/2019 Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου και τον υπ' αριθμ./...../2019 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 κρίνοντας ως ανακριβή την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος των προσφευγόντων και καταλήγοντας στα εξής συμπεράσματα:

1. Δεν δηλώθηκε ποσό 398.904,22€ από τον προσφεύγοντα και ποσό 397.558,55€ από την προσφεύγουσα. Για τα εν λόγω ποσά δεν είναι γνωστή στον έλεγχο ή πηγή και ή αιτία προέλευσης τους και χαρακτηρίστηκαν ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στη παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94 (Κ.Φ.Ε.).
2. Δεν δηλώθηκαν στους κωδικούς 668: «Τόκοι Καταθέσεων ημεδαπής προέλευσης» και 434: «Φόρος που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα (αφορολόγητα/αυτοτελώς φορολογούμενα)» τα ποσά 6.686,36€ και 1.174,53€ αντίστοιχα από του προσφεύγοντες.
3. Δεν δηλώθηκαν στους κωδικούς 291 και 292: «Εισοδήματα από κινητές αξίες ημεδαπής προέλευσης που φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις» τα ποσά 596.999,83€ και 193.954,24€ από τον προσφεύγοντα και την προσφεύγουσα αντίστοιχα.
4. Δεν δηλώθηκαν στους κωδικούς 659 και 660: «Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2013, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο φορολογούνται με ειδικό τρόπο, καθώς και από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε., Ε.Π.Ε. κ.λπ.» τα ποσά 216.295,43€ και 71.512,33€ από τον προσφεύγοντα και την προσφεύγουσα αντίστοιχα.
5. Δηλώθηκε ανακριβώς στον κωδικό 733: «Μήνες κυριότητας σκάφους αναψυχής» ο αριθμός 3 αντί του ορθού 12, χωρίς να προκύπτει από τα επισυναπτόμενα της υποβληθείσας δήλωσης.

Ύστερα από την κοινοποίηση των σημειωμάτων διαπιστώσεων, οι προσφεύγοντες με τα υπομνήματα που κατέθεσαν στον έλεγχο ανέφεραν ότι ορισμένες υπό διερεύνηση πρωτογενείς πιστώσεις των προσωπικών τους τραπεζικών λογαριασμών, οι οποίες είχαν κριθεί από τον έλεγχο ως μη αιτιολογημένες ελλείπει προσκομισθέντων στοιχείων, αφορούσαν εισπράξεις των εταιριών «.....» Α.Φ.Μ. και «.....», Α.Φ.Μ., στις οποίες ήταν, σύμφωνα με τις αιτιάσεις τους, μέτοχοι.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη σε έρευνα των δημοσιευμένων ισολογισμών των εταιριών στο ΓΕΜΗ και στο Εθνικό Τυπογραφείο. Από τα στοιχεία που περιήλθαν στη διάθεση του, με βάση τους δημοσιευμένους ισολογισμούς των δύο προαναφερόμενων εταιριών στις 31/12/2013 και 31/12/2012, και από στοιχεία που περιήλθαν στη διάθεση του από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. των εταιριών, Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, προέκυψαν τα εξής για το υπό κρίση οικονομικό έτος 2014

(χρήση 2013):

➤ Αύξηση κεφαλαίου της εταιρίας «.....» Α.Φ.Μ. κατά 990.000,00€.

➤ Αύξηση κεφαλαίου της εταιρίας «.....», Α.Φ.Μ. κατά 336.000,00€.

➤ Ότι οι εν λόγω αυξήσεις κεφαλαίων έγιναν με μετρητά.

Ο έλεγχος διαπίστωσε από το πληροφοριακό σύστημα TAXIS ότι για τις εν λόγω αυξήσεις κεφαλαίου πληρώθηκε ο αναλογούν Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ήτοι στη Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, από όπου αναζητήσε πληροφορίες σχετικά με τη σύνθεση του μετοχικού κεφαλαίου των εταιρειών την εν λόγω χρήση.

Από τον έλεγχο των πληροφοριών αυτών προέκυψε ότι ο προσφεύγων κατέβαλε συνολικά 777.060,00€ μετρητά για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ενώ η προσφεύγουσα προέκυψε ότι κατέβαλε συνολικά 548.940,00€ μετρητά.

Επιπρόσθετα, από την κίνηση του λογαριασμού 53.14 «Βραχυπρόθεσμες Υποχρεώσεις προς εταίρους» της εταιρίας «.....» που προσκομίστηκε στον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων κατέβαλε στην εταιρεία έναντι ταμειακής διευκόλυνσης τα ποσά των 26.000,00€ στις 30/01/2013 και 126.000,00€ στις 30/12/2013, ήτοι σύνολο 152.000,00€.

Επίσης ο έλεγχος, μετά από επεξεργασία των στοιχείων που είχε στη διάθεσή του, αποφάνθηκε ότι οι προσφεύγοντες δεν είχαν τη δυνατότητα να κατέχουν μετρητά εκτός τραπεζικού συστήματος για να δικαιολογούν τις από μέρους τους ως άνω καταβολές και ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής της §3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) περί προσαύξησης περιουσίας στους δύο προσφεύγοντες και συγκεκριμένα:

➤ Ο προσφεύγων κ., δε δύναται να διατηρούσε μετρητά στην κατοχή του εκτός τραπεζικού συστήματος, και του καταλογίστηκε το ποσό των 929.060,00€, που καταβλήθηκε για την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου των δύο εταιρειών και για ταμειακή διευκόλυνση της «.....», ως προσαύξηση της περιουσίας του, που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, καθώς και από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, η οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 §3 του προϋσχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994 Φ.Ε.Κ. Α' 151)

➤ Η προσφεύγουσα σύζυγος του, κ., δε δύναται να διατηρούσε μετρητά στην κατοχή της εκτός τραπεζικού συστήματος και της καταλογίστηκε το ποσό των 548.940,00€, που καταβλήθηκε για την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου των δύο εταιριών, ως προσαύξηση της περιουσίας της, που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, καθώς και από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, η οποία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 §3 του προϋσχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994 Φ.Ε.Κ. Α' 151).

Βάσει των ως άνω πορισμάτων ελέγχου, τα οποία διαφοροποιούνται από τα κοινοποιηθέντα σημειώματα διαπιστώσεων, ως αναφέρθηκε ανωτέρω, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. δεν προέβη ως όφειλε στην έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών σημειωμάτων διαπιστώσεων έτσι ώστε οι προσφεύγοντες να έχουν τη δυνατότητα να διατυπώσουν εγγράφως τις απόψεις τους σχετικά με τις ως άνω διαπιστωθείσες από τον έλεγχο παραβάσεις και να ασκήσουν με πληρότητα και επάρκεια το δικαίωμα προηγούμενη ακρόασής τους.

Επειδή η εν λόγω παράλειψη κατά το στάδιο του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., δηλαδή το γεγονός ότι ο έλεγχος διαφοροποίησε την αρχική του θέση, όπως αυτή είχε διατυπωθεί στα σημειώματα διαπιστώσεων, στα οποία δεν περιλήφθηκαν οι φερόμενες ως «διαφορές», που αφορούσαν στη συμμετοχή των προσφευγόντων κατά τη χρήση 2013, στις αυξήσεις του μετοχικού κεφαλαίου των ανωνύμων εταιριών «.....» με ΑΦΜ (με ποσοστό συμμετοχής 51% ο προσφεύγων και με ποσοστό συμμετοχής 49% η προσφεύγουσα) και «.....» με ΑΦΜ (με ποσοστό συμμετοχής 81% ο προσφεύγων και με ποσοστό συμμετοχής 19% η προσφεύγουσα), όπως, επίσης, και η ως άνω φερόμενη ως ταμειακή διευκόλυνση που παρείχε ο προσφεύγων προς την εταιρία «.....», καθιστούν την έκθεση ελέγχου καθώς και την προσβαλλόμενη πράξη, τυπικά πλημμελείς και ακυρωτές, προκειμένου η φορολογική αρχή να ενεργήσει εκ νέου, και να εκδώσει νέα πράξη λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης, όπως αυτά προσδιορισθούν, αφού τηρηθούν οι προβλεπόμενες διαδικασίες του άρθρου 28 και 64 του Κ.Φ.Δ.

Επομένως, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων είναι βάσιμος καθώς η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας των άρθρων 28§1 του ν. 4174/2013, και η προσβαλλόμενη πράξη, είναι τυπικά πλημμελής και πρέπει για το λόγο αυτό να ακυρωθεί.

Ως εκ τούτου, οι υπό κρίση προσφυγές πρέπει να γίνουν δεκτές, ενώ παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων που προβάλλονται με τις κρινόμενες ενδικοφανείς προσφυγές.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36§1,2 του ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ (Α' 170), ορίζεται ότι:«1) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. 2) Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ..., β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά» και με τις διατάξεις του άρθρου 63§6 του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης»,

Επειδή, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του ν. 4174/2013.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **30/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και της από **30/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της - του με ΑΦΜ και **την ακύρωση** της υπ' αριθ. /2019 Οριστικής Πράξης

Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. **λόγω τυπικής πλημμέλειας**, βάσει του ανωτέρω σκεπτικού.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.