



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 13 / 04 / 2020

Αριθμός Απόφασης **748**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 15/11/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ: κατοίκου οδός αριθ. Τ.Κ., κατά της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Πύργου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου της ΔΟΥ Πύργου, καθώς και την από 15/10/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος, της ίδιας ΔΟΥ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από 15/11/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η προσβαλλόμενη πράξη εστάλη ταχυδρομικώς και παρελήφθη από τον προσφεύγοντα στις 18/10/2019 μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθμ./2019 **εντολή ελέγχου** του προϊσταμένου της ΔΟΥ Πύργου, που εκδόθηκε συνεπεία των υπ' αριθμ. **ΔΕΛ Β 1190548ΕΞ2018/24-12-2018** (Β' 6211) και **Α1105/21-03-2019** (Β' 1055) Αποφάσεων του Διοικητή της ΑΑΔΕ, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, για το **οικονομικό έτος 2014** και το **φορολογικό έτος 2014**, για την εξακρίβωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων, με αξιοποίηση των δεδομένων του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π), στο οποίο περιλαμβάνονταν οι κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων για το χρονικό διάστημα 01/01/2013 - 31/12/2014.

Από την επεξεργασία των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, στους οποίους ο προσφεύγων ήταν δικαιούχος ή συνδικαιούχος, προέκυψαν πιστώσεις μετρητών, μεταφορές χρηματικών ποσών, ονομαστικές καταθέσεις κλπ, οι οποίες, σε όσες περιπτώσεις δεν συσχετιζόνταν με χρεώσεις των τραπεζικών του λογαριασμών και δεν προέκυπτε η αιτία τους, χαρακτηρίστηκαν από την ελέγχουσα φορολογική Αρχή ως **πρωτογενείς πιστώσεις**, δεδομένου δε ότι ο προσφεύγων δεν απάντησε στην πρόσκληση της ελεγκτικής αρχής (κατ' άρθρο 14 ν. 4174/2013), ούτε επί του σημειώματος διαπιστώσεων (κατ' άρθρο 28 ν. 4174/2013), η ελεγκτική αρχή κατέληξε στο πόρισμά της, το οποίο μαζί με τις διαπιστώσεις της ελεγκτριας, καταγράφεται στην από **15/10/2019** έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας **Εισοδήματος**.

Σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκε για τον προσφεύγοντα **Προσαύξηση περιουσίας** (άρθρου 48§3 ν. 2238/1994 και 21§4 ν.4172/2013), για τα έτη **2013** και **2014** συνολικού ποσού **565.780,63€** και **605.118,35€**, η οποία προέκυψε ως διαφορά των κατωτέρω συνοπτικά αναφερόμενων ανά λογαριασμό πρωτογενών πιστώσεων ποσού **585.170,28€** και **618.647,98€** και των δηλωθέντων εισοδημάτων του ποσού **19.389,65€** και **13.529,63€** αντίστοιχα:

Έτος	Τράπεζα	Τραπεζικός Λογαριασμός	Συντομογραφία λογαριασμού	Πρωτογενείς Πιστώσεις		Συνδικαιούχοι	Προσαύξηση Περιουσίας
				πλήθος	Συν. Ποσό		
2013				171	1.166.412,00€	2	583.206,00€
2013				7	1.578,28€	1	1.578,28€
2013				3	402,00€	2	201,00€
2013				2	370,00€	2	185,00€
2013 Αθροισμα				183	1.168.762,28€		585.170,28€
2014				150	1.191.897,95€	2	595.948,98€
2014				8	1.430,00€	1	1.430,00€
2014				7	2.088,00€	2	1.044,00€
2014				9	20.225,00€	1	20.225,00€
2014 Αθροισμα				174	1.215.640,95€		618.647,98€
Γενικό Αθροισμα				531	2.384.403,23€		1.203.818,26€

Μετά τα ανωτέρω, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Πύργου, εξέδωσε τις κατωτέρω Οριστικές Πράξεις, με τις οποίες καταλόγισε στον προσφεύγοντα τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερίνα πράξης	Οριστική Πράξη Διορθ. Προσδ/σμού	Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Τόκοι αρθ. 53 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Σύνολο Καταλογισμού
1	 - 15/10/19	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2013	565.780,63€	184.773,26€	92.386,63€	93.070,29€	22.551,08€	392.781,26€
2	 - 15/10/19	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2014	605.118,35€	198.056,35€	59.416,91€		24.208,04€	281.681,30€
Σύνολα				1.170.898,98€	382.829,61€	151.803,54€	93.070,29€	46.759,12€	674.462,56€

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** της υπ' αρ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** φορολογικού έτους **2014**, προβάλλοντας ότι η ελεγκτική Αρχή έκανε εσφαλμένη εφαρμογή και ερμηνεία του άρθρου 21§4 του ν. 4172/2013, για τραπεζικές πιστώσεις που έγιναν κατά το έτος 2014 και **προέρχονται**:

- 1) Από μεταφορά από λογαριασμούς με δικαιούχο την εταιρεία και ΑΦΜ, στην οποία μετείχαν ως ομόρρυθμοι εταίροι, ο προσφεύγων, και ο συνεργάτης του με ΑΦΜ:
- 2) Από μεταφορά από λογαριασμό του συνεργάτη του συνδικαιούχου του κοινού λογαριασμού της
- 3) Από μεταφορά από λογαριασμούς των πελατών της ανωτέρω ΟΕ, που εκ παραδρομής πιστώθηκαν στον κοινό λογαριασμό και όχι σε λογαριασμό της εταιρείας,
- 4) Από εισπράξεις από πελάτες έναντι εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων της ανωτέρω εταιρείας που εκ παραδρομής πιστώθηκαν στον κοινό λογαριασμό,
- 5) Από κέρδη συμμετοχής σε εταιρεία του συνδικαιούχου του λογαριασμού.

και **χρησιμοποιήθηκαν κυρίως** για την πληρωμή υποχρεώσεων των πελατών της ανωτέρω εταιρείας και συγκεκριμένα βεβαιωμένων οφειλών ΔΟΥ, και Ασφαλιστικών Οργανισμών.

1. Προσκόμιση νέων στοιχείων - Κλήση προς ακρόαση - Παράταση προθεσμίας για έκδοση Απόφασης

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει και επικαλείται **νέα στοιχεία** και **προβάλλει νέους ισχυρισμούς** που δεν ήταν σε γνώση της φορολογικής αρχής κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και ειδικότερα:

- ✓ Κατάσταση μεταφορών – επιστροφών από το λογαριασμό στους λογαριασμούς από τους οποίους προήλθαν (**Σχετ. 1 – Σελ. 1**),
- ✓ Βεβαιώσεις της από τις οποίες προκύπτει ότι η ανωτέρω εταιρεία, είναι δικαιούχος στους με αρ. iban: και λογαριασμούς (**Σχετ. 2α, 2γ**), καθώς και βεβαίωση της από την οποία προκύπτει ότι ο συνεργάτης του Πέττας Δημήτριος είναι δικαιούχος στον με αρ. iban: λογαριασμό (**Σχετ. 2β**),
- ✓ Βεβαίωση κερδών της εταιρείας, από την οποία προκύπτει ότι τα αναλογούντα κέρδη της χρήσης 2013 στον συνεργάτη του, ανήλθαν στο ποσό των 19.863,31€ (**Σχετ. 3**),
- ✓ Καταστάσεις πληρωμών για λογαριασμό πελατών της ανωτέρω εταιρείας (**Σχετ. 4 – Σελ. 33**), καθώς και ιστορικό πληρωμών του λογαριασμού (**Σχετ. 5**), από τα οποία προκύπτει ότι οι χρεώσεις του λογαριασμού αφορούν πληρωμές φόρων, τελών, εισφορών κλπ, που όπως ισχυρίζεται αφορούν πελάτες της ανωτέρω εταιρείας, και επιπλέον ηλεκτρονικό αρχείο σε επεξεργάσιμη μορφή (xls) που περιέχει τα ανωτέρω δεδομένα, καθώς και τις εισπράξεις από πελάτες της ανωτέρω εταιρείας για πληρωμή φόρων – εισφορών και τον συσχετισμό αυτών με τις καταβολές που έγιναν από τον επίμαχο κοινό λογαριασμό

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή υπεβλήθησαν νέα στοιχεία και προβάλλονται νέοι ισχυρισμοί, η υπηρεσία μας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 5 του ν. 4174/2013 όπως ισχύει, κάλεσε τον προσφεύγοντα και τον αντίκλητό του **σε ακρόαση**, προκειμένου να παράσχουν πληροφορίες και να υποβάλλουν τυχόν πρόσθετα στοιχεία. Η ακρόαση έγινε στις **09/03/2020**, ημέρα Δευτέρα και ώρα 10:00 στα γραφεία της υπηρεσίας μας, όπου συμμετείχαν ο προσφεύγων και ο αντίκλητός του , οι οποίοι ανέπτυξαν προφορικά τους ισχυρισμούς τους και έδωσαν διευκρινίσεις σχετικά με στοιχεία που συμπεριέλαβαν στην ενδικοφανή τους προσφυγή, ενώ οι εκπρόσωποι της υπηρεσίας μας ζήτησαν από τον προσφεύγοντα να υποβάλει πρόσθετα στοιχεία που να αιτιολογούν τους ισχυρισμούς του, με συμπληρωματικό υπόμνημα, ούτως

ώστε να συσχετίζονται οι καταθέσεις που γίνονται από πελάτες με τις πληρωμές που κάνει το λογιστικό γραφείο για λογαριασμό των πελατών αυτών.

Περαιτέρω, ο προσφεύγων, στις 16/03/2020 (ημερομηνία λήξης για την έκδοση απόφασης από την υπηρεσία μας), απέστειλε μέσω τηλεομοιοτυπίας (fax) στην υπηρεσία μας, το με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔΕΙ2020ΕΜΠ/2020** έγγραφο, με το οποίο ζήτησε την παράταση της προθεσμίας έκδοσης απόφασης από την υπηρεσία μας, λόγω **ανωτέρας βίας** και ειδικότερα λόγω των εκτάκτων συνθηκών για τον περιορισμό διασποράς του κοροναϊού (Covid-19), είχε αδυναμία άντλησης αποδεικτικών στοιχείων από τις ΔΟΥ, τις τράπεζες και τα ασφαλιστικά ταμεία με αυτοπρόσωπη παρουσία. Η υπηρεσία μας, με την υπ' αριθμ./2020 **Απόφαση** ενέκρινε την παράταση της προθεσμίας για έκδοση απόφασης κατά 30 ημέρες λόγω των έκτακτων συνθηκών που επικρατούσαν κατ' εφαρμογή των Αρχών της Χρηστής Διοίκησης, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 63§5 του ν. 4174/2013 (Α' 170).

Σημειώνεται ότι δεν έγινε χρήση από την υπηρεσία μας της δυνατότητας αναπομπής της υπόθεσης στην αρμόδια ελεγκτική αρχή, λόγω των έκτακτων γεγονότων που μεσολάβησαν από τις 13/03/2020 για τον περιορισμό διασποράς του κοροναϊού (Covid-19).

Επειδή με το άρθρο 6§4 της από 30/03/2020 Π.Ν.Π (Α' 75), ορίζεται ότι «Οι προθεσμίες για την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής, κατά το άρθρο 63 του Ν. 4174/2013 που έχουν λήξει ή λήγουν από την 11η Μαρτίου 2020 έως και την 31η Μαΐου 2020 αναστέλλονται για εξήντα (60) ημέρες. Ειδικά οι προθεσμίες της παρ. 4 και του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 που δεν έχουν συμπληρωθεί από τις 20 Μαρτίου 2020 έως και την 31η Μαΐου 2020, εφόσον έως τις 20 Μαρτίου 2020 δεν έχει εκδοθεί η σχετική απόφαση επί ενδικοφανούς προσφυγής ή αιτήματος αναστολής, παρατείνονται κατά εξήντα (60) ημέρες», ενώ το πρώτο εδάφιο του **άρθρου 63§5 του ν. 4174/2013 (Α' 170)** «Εντός 120 ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση». Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι στην προκείμενη περίπτωση η προθεσμία που ορίζεται από το ως άνω 1^ο εδάφιο για την έκδοση απόφασης από την υπηρεσία μας ήταν στις 16/03/2020, η προθεσμία για έκδοση απόφασης από την υπηρεσία μας, **δεν παρατείνεται** σύμφωνα με την προαναφερόμενη Π.Ν.Π.

2. Αξιολόγηση των προσκομισθέντων νέων στοιχείων και των προβαλλόμενων νέων ισχυρισμών του προσφεύγοντος

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στις 06/09/2007 συστάθηκε η εταιρεία, με αντικείμενο λογιστικό φοροτεχνικό γραφείο και ΑΦΜ: με εταίρους τον προσφεύγοντα και τον συνεργάτη του και ήδη αντίκλητό του με ΑΦΜ: Στις 21/12/2011 αποχώρησε από την εταιρεία και από 1/1/2012 ανέλαβε τμήμα των κοινών πελατών της εταιρείας στην ίδια διεύθυνση.

Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι την μεγάλη ανάπτυξη των ηλεκτρονικών εφαρμογών και ηλεκτρονικών πληρωμών της εποχής δεν ακολούθησε η προσαρμογή και η εξοικείωση των μικρομεσαίων επιχειρήσεων στις ηλεκτρονικές πληρωμές των υποχρεώσεων τους και τα λογιστικά γραφεία επιφορτίστηκαν και με αυτήν την υποχρέωση προκειμένου να εξυπηρετηθεί η ομαλή πληρωμή των φορολογικών και ασφαλιστικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων.

Για το σκοπό αυτό ανέθεσαν σε υπάλληλο του γραφείου την είσπραξη και την απόδοση των ασφαλιστικών και φορολογικών υποχρεώσεων μέσω internet banking των πελατών του γραφείου που αδυνατούσαν να έχουν δική τους υποδομή και γνώση.

Η κοινή λειτουργία εισπράξεων πληρωμών αποσκοπούσε στην επίτευξη οικονομιών κλίμακας. Για το λόγο αυτό χρησιμοποίησαν τον κοινό τραπεζικό λογαριασμό στην με iban: με δικαιούχους τον ίδιο και τον συνεργάτη του και παρέδωσαν στην υπάλληλο τους σχετικούς κωδικούς εισόδου για τις πληρωμές. Για λόγους ασφαλείας δεν κατέθεταν απευθείας στον συγκεκριμένο λογαριασμό τα ποσά προς πληρωμή αλλά σε άλλους λογαριασμούς που είχαν πρόσβαση και μετέφεραν μόνο τα ποσά που ήταν απαραίτητα για τις πληρωμές της ημέρας.

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων παραθέτει συγκεντρωτικό πίνακα των πηγών προέλευσης των πιστώσεων στον ανωτέρω κοινό λογαριασμό, καθώς και την διάθεση αυτών (αιτία) σε λογαριασμούς του δημοσίου και των ασφαλιστικών ταμείων.

Ανάλυση κίνησης λογ/σμου έτους 2014 Α' δικαιούχος : του - ΑΦΜ: Β' δικαιούχος : του - ΑΦΜ:			
α/α	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
1	ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	89.818,00€	
2	Μεταφορά από δικαιούχος ΑΦΜ	833.450,00€	
3	Πλέον Μεταφορά από δικαιούχος ΑΦΜ (δεν έχει υπολογιστεί στην εκθεση ελέγχου ισως εκ παραδρομής)	13.500,00€	
4	Μεταφορά από δικαιούχος - ΑΦΜ	118.600,00€	
5	Μεταφορά από δικαιούχος ΑΦΜ	16.500,00€	
6	Μεταφορά από δικαιούχος ΑΦΜ	940,00€	
7	Μεταφορές από ΑΦΜ: για πληρωμές για λογ/σμο της	63.499,00€	
8	Πληρωμές ΑΦΜ: σε Δ.Ο.Υ. -1ΚΑ για λογ/σμο της και του διαχειριστή της (περιλαμβάνονται στην κατάσταση πληρωμών)		62.164,99€
9	Μεταφορές από ΑΦΜ για πληρωμές για λογ/σμο της	9.715,00€	
10	Πληρωμές ΑΦΜ σε Δ.Ο.Υ. -1 ΚΑ για λογ/σμο της ως κατάσταση		9.698,96€
11	Μεταφορές από ΑΦΜ: για πληρωμές για λογ/σμο του	8.376,50€	
12	Μεταφορές από ΑΦΜ: για εξόφληση ΤΠΥ/2014 ΑΜΟΙΒΩΝ Της αξίας 850+φπα 195,5	1.045,50€	
13	Πληρωμές ΑΦΜ σε Δ.Ο.Υ.-ΙΚΑ για λογ/σμο του ως κατάσταση		8.357,60€
14	Μεταφορές λοιπών πελατών για πληρωμές τους	6.157,95€	
15	Είσπραξη από ΑΦΜ: για λογ/σμο της ΑΦΜ έναντι ΤΠΥ/14 αξίας 500+115 φπα πλέον χρέος από 2013 300,00€	915,00€	
16	Μεταφορές από ΑΦΜ: για πληρωμές για λογ/σμο του	38.400,00€	
17	Πληρωμές μεσω web βεβαιωμένων οφειλών ΑΦΜ (περιλαμβάνονται στην κατάσταση πληρωμών)		38.413,39€
18	Μεταφορές από 1. ΑΦΜ: έναντι κερδών στον εταίρο (επισυνάπτεται βεβαίωση κερδών χρήσης 2013)	4.481,00€	
19	Μεταφορά λοιπών πελατών για πληρωμές τους		
20	ΠΛΗΡΩΜΕΣ βεβαιωμένων οφειλών δ.ο.υ		486.502,96€
21	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΣΕ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΟΥΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ		430.634,14€
22	Επιστροφή μεταφορών σε δικαιούχος ΑΦΜ		120.841,35€
23	Επιστροφή μεταφορών σε δικαιούχος ΑΦΜ		38.400,00€
24	Επιστροφή μεταφορών σε δικαιούχος ΑΦΜ		3.000,00€
25	Σύνολο κινήσεων	1.205.397,95€	1.198.013,39€
26	Διάφορα κινήσεων	7.384,56€	
27	Μειον περίπτωση αα 18 που αφορά είσπραξη από κέρδη συμμετοχής σε ΕΕ	4.481,00€	
28	Μειον περίπτωση 12 Μεταφορές από ΑΦΜ: για εξόφληση ΤΠΥ/2014 ΑΜΟΙΒΩΝ Της	1.045,50€	
29	Μειον περίπτωση 15 Είσπραξη από ΑΦΜ: για λογ/σμο της ΑΦΜ έναντι ΤΠΥ/14 αξίας 500+115 φπα πλέον χρέος	915,00€	
25	Υπολοιπο που δεν δικαιολογείται	943,06€	

Επειδή όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα στοιχεία σε έγχαρτη και ηλεκτρονική μορφή, καθώς και από το **Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π)**, που μας απέστειλε η Ελεγκτική Αρχή, οι **χρεώσεις** του κοινού τραπεζικού λογαριασμού της (εφεξής), αφορούν κυρίως πληρωμές φόρων – τελών, και εισφορών σε ασφαλιστικά ταμεία για λογαριασμό πελατών της επιχείρησης, ήτοι:

Κατηγορία χρεώσεων του λογαριασμού	Αντιλογισμοί & Αντιστοιχίες		Φόροι πελατών		Εισφορές Ασφαλιστικών ταμείων		Μεταφορά σε λογαριασμούς		Λοιπές Δαπάνες		Σύνολο Χρεώσεων	
	Πλήθος	Αξία	Πλήθος	Αξία	Πλήθος	Αξία	Πλήθος	Αξία	Πλήθος	Αξία	Πλήθος	Αξία
Αντιλογισμοί	3	2.413,05€									3	2.413,05€
Αντιστοίχιση	18	28.409,65€									18	28.409,65€
Βεβαιωμένες Οφειλές ΔΟΥ			645	572.246,23€							645	572.246,23€
Τέλη Κυκλοφορίας			7	1.704,00€							7	1.704,00€
e - παράβολο			16	8.714,72€							16	8.714,72€
Εισφορές σε ταμεία εργοδοτών					28	19.415,58€					28	19.415,58€
Εργοδοτικές Εισφορές ΙΚΑ					739	426.131,27€					739	426.131,27€
ΙΚΑ Εργόσημο					8	6.000,00€					8	6.000,00€
Μεταφορά σε λογαριασμό							89	138.101,00€			89	138.101,00€
Πληρωμή Εξόδων									55	2.677,30€	55	2.677,30€
Πρόστιμο Αυθαιρέτων									12	1.560,24€	12	1.560,24€
Φόρος τόκων									2	0,21€	2	0,21€
Σύνολα	21	30.822,70€	668	582.664,95€	775	451.546,85€	89	138.101,00€	69	4.237,75€	1622	1.207.373,25€

Ειδικότερα για κάθε κατηγορία:

- α) **Πληρωμές Φόρων – τελών** συνολικού ποσού **582.664,95€** (πλήθος 668): Στην αιτιολογία της χρέωσης περιλαμβάνεται το είδος του φόρου καθώς και η ταυτότητα οφειλής, (η οποία στο πρώτο από τα τμήματά της περιλαμβάνει τον ΑΦΜ του οφειλέτη), από αντιπαραβολικό δε έλεγχο που διενεργήθηκε στους ΑΦΜ των εγγραφών αυτών σε σχέση με τις Συγκεντρωτικές καταστάσεις Πελατών της ΟΕ διαπιστώθηκε ότι σε **512** χρεώσεις που ανέρχονται συνολικά σε **525.739,47€** οι εν λόγω οφειλέτες είναι πελάτες της ανωτέρω ΟΕ (σημειώνεται ότι στη χρήση 2014 δεν περιλαμβάνονταν οι λιανικές πωλήσεις).
- β) **Πληρωμές σε Ασφαλιστικά Ταμεία** συνολικού ποσού **451.546,85€** (πλήθος 775): Στην αιτιολογία της χρέωσης περιλαμβάνεται το είδος της εισφοράς (Εργοδοτικές Εισφορές ΙΚΑ) καθώς και ο Α.Μ.Ε (Αριθμός Μητρώου Εργοδότη), δεδομένου όμως ότι δεν υπάρχει συσχέτιση του ΑΦΜ με τον ΑΜΕ, η αντιπαραβολή των εγγραφών αυτών είναι αδύνατη, πλην όμως τεκμαίρεται ότι αφορούν εργοδοτικές εισφορές για το απασχολούμενο προσωπικό των επιχειρήσεων που είναι πελάτες της ανωτέρω ΟΕ.
- γ) **Αντιλογισμοί και Αντιστοιχίες** συνολικού ποσού **30.822,70€** (πλήθος 21): Οι χρεώσεις αυτές έχουν αντιστοιχισθεί με πιστώσεις και αντιλογισμούς από το Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.
- δ) **Μεταφορά σε λογαριασμούς** συνολικού ποσού **138.101,00€** (πλήθος 89): Στις χρεώσεις αυτές περιλαμβάνονται ποσά που μεταφέρθηκαν σε λογαριασμούς που ανήκουν στην ανωτέρω ΟΕ (πλήθος 8, ποσού 8.700€), στον (πλήθος 3, ποσού 31.000€), ή σε αγνώστους (πλήθος: 119, συνολικού ποσού 121.908,20€).
- ε) **Πληρωμή εξόδων** συνολικού ποσού **4.237,75€** (πλήθος 69): Στις χρεώσεις αυτές περιλαμβάνονται καταβολή προστίμου αυθαιρέτων, προσωπικές δαπάνες, αλλά και δαπάνες της ανωτέρω ΟΕ.

Περαιτέρω, αναλυτικά, οι χρεώσεις του λογαριασμού ανά μήνα και ανά κατηγορία χρέωσης, έχουν ως εξής:

Μήνας 2014	Φόροι πελατών	Εισφορές Ασφαλιστικών ταμείων	Πρόσπημα Αυθαιρέτων	Λοιπές Δαπάνες	Μεταφορά σε λογ/σμό	Αντιστοιχίσεις με πιστώσεις κλπ	Σύνολο Χρεώσεων
Ιανουάριος	68.474,20€	18.902,39€		294,70€		804,35€	88.475,64€
Φεβρουάριος	19.598,66€	39.721,02€	780,12€	286,10€	800,00€	1.608,70€	62.794,60€
Μάρπος	17.628,76€	12.952,25€		371,20€	95,00€		31.047,21€
Απρίλιος	41.172,87€	13.698,10€		146,00€	101,37€		55.118,34€
Μάιος	28.704,33€	13.752,15€		334,70€	3.050,00€		45.841,18€
Ιούνιος	21.248,34€	42.752,70€		207,50€	1.368,39€	0,04€	65.576,97€
Ιούλιος	90.441,99€	65.501,69€		135,70€	900,00€		156.979,38€
Αύγουστος	46.547,29€	72.353,08€	780,12€	207,00€	9.802,30€		129.689,79€
Σεπτέμβριος	32.997,99€	58.540,73€		305,80€	80.139,74€	9.514,05€	181.498,31€
Οκτώβριος	118.425,12€	63.428,03€		97,00€	29.200,20€	3.161,10€	214.311,45€
Νοέμβριος	78.007,96€	37.306,77€		147,10€	12.546,00€	15.734,50€	143.742,33€
Δεκέμβριος	19.417,44€	12.637,94€		144,50€	98,00€	0,17€	32.298,05€
Σύνολα	582.664,95€	451.546,85€	1.560,24€	2.677,30€	138.101,00€	30.822,91€	1.207.373,25€

Επειδή όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα σε ηλεκτρονική μορφή στοιχεία καθώς και από το αρχείο Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π, οι **πιστώσεις** του κοινού τραπεζικού λογαριασμού της, προέρχονται κυρίως από μεταφορές από τραπεζικούς λογαριασμούς, χωρίς να γνωρίζουμε τον δικαιούχο αυτών, δεδομένου ότι στο αρχείο ΕΛΑΕΠΠ, δεν έχει καταχωρηθεί ο αντικριζόμενος λογαριασμός. Βάσει όμως της περιγραφής των πιστώσεων καθώς και του γεγονότος ότι οι χρεώσεις του λογαριασμού αφορούν οφειλές των πελατών της εν λόγω εταιρείας, είναι πολύ πιθανό, οι πιστώσεις να προέρχονται από λογαριασμούς αυτής, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων. Αναλυτικά οι πιστώσεις του λογαριασμού προέρχονται από:

Αντιστοίχιση	5	15.008,00€							5	15.008,00€
Καταθέσεις Μετρητών			13	125.175,00€					13	125.175,00€
.....					93	969.490,00€			93	969.490,00€
.....					7	9.422,00€			7	9.422,00€
.....					5	1.701,00€			5	1.701,00€
.....					11	63.499,00€			11	63.499,00€
.....					3	2.031,00€			3	2.031,00€
.....					2	915,00€				915,00€
Λοιποί					8	10.297,00€			8	10.297,00€
Εισερχόμενα εμβάσματα					8	9.367,95€			8	9.367,95€
Πιστωτικοί τόκοι							2	1,38€	2	1,38€
Σύνολα	8	17.421,05€	13	125.175,00€	137	1.066.722,95€	2	1,38€	158	1.209.320,38€

Περαιτέρω, αναλυτικά, οι **πιστώσεις** του λογαριασμού ανά μήνα και ανά κατηγορία πίστωσης, έχουν ως εξής:

Μήνας 2014	ΜΤΦ από λογαριασμό (α)	Κατάθεση Μετρητών (β)	Πρωτογενείς Πιστώσεις σύνολο (α)+(β)	Πιστωτικοί τόκοι (γ)	Αντιστοιχίσεις με χρεώσεις κλπ (δ)	Σύνολο Πιστώσεων (α)+(β)+(γ)+(δ)
Ιανουάριος	89.027,00€		89.027,00€		804,35€	89.831,35€
Φεβρουάριος	48.550,00€	12.650,00€	61.200,00€		804,35€	62.004,35€
Μάρπος	24.171,00€	4.990,00€	29.161,00€		1.304,35€	30.465,35€
Απρίλιος	56.400,00€	1.900,00€	58.300,00€			58.300,00€
Μάιος	42.910,00€		42.910,00€		500,00€	43.410,00€
Ιούνιος	64.670,00€		64.670,00€	0,24€		64.670,24€
Ιούλιος	159.871,00€		159.871,00€			159.871,00€
Αύγουστος	121.593,19€	6.420,00€	128.013,19€			128.013,19€
Σεπτέμβριος	166.759,46€	13.145,00€	179.904,46€		500,00€	180.404,46€
Οκτώβριος	176.020,00€	37.825,00€	213.845,00€		508,00€	214.353,00€
Νοέμβριος	82.460,42€	48.245,00€	130.705,42€		13.000,00€	143.705,42€
Δεκέμβριος	34.290,88€		34.290,88€	1,14€		34.292,02€
Σύνολα	1.066.722,95€	125.175,00€	1.191.897,95€	1,38€	17.421,05€	1.209.320,38€

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι ο λογαριασμός της, λειτούργησε ως **ενδιάμεσος κυρίως για τις πληρωμές φόρων και εισφορών**, δεδομένου ότι τα ανά μήνα υπόλοιπα αυτού, ήταν πολύ μικρά, και συγκεκριμένα:

Μήνας 2014	Υπόλοιπο από Μεταφορά	Σύνολο χρώσεων	Σύνολο πιστώσεων	Υπόλοιπο
Ιανουάριος	193,42€	88.475,64€	89.831,35€	1.549,13€
Φεβρουάριος		62.794,60€	62.004,35€	758,88€
Μάρτιος		31.047,21€	30.465,35€	177,02€
Απρίλιος		55.118,34€	58.300,00€	3.358,68€
Μάιος		45.841,18€	43.410,00€	927,50€
Ιούνιος		65.576,97€	64.670,24€	20,77€
Ιούλιος		156.979,38€	159.871,00€	2.912,39€
Αύγουστος		129.689,79€	128.013,19€	1.235,79€
Σεπτέμβριος		181.498,31€	180.404,46€	141,94€
Οκτώβριος		214.311,45€	214.353,00€	183,49€
Νοέμβριος		143.742,33€	143.705,42€	146,58€
Δεκέμβριος		32.298,05€	34.292,02€	2.140,55€
Σύνολα	193,42€	1.207.373,25€	1.209.320,38€	

3. Αιτιολόγηση πιστώσεων σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου

Επειδή η φορολογική Αρχή καταλόγισε στον προσφεύγοντα ως προσαύξηση περιουσίας στη χρήση **2014** από τον κοινό λογαριασμό ύψους **595.948,98€** που προέκυψε από τον επιμερισμό σ' αυτόν, ως ένα από τους δύο συνδικαιούχους, των πρωτογενών πιστώσεων συνολικού ύψους **1.191.897,95€** (πλήθος πιστώσεων: 150), δεδομένου ότι δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο προκειμένου να αποδείξει την πηγή ή αιτία των εν λόγω πιστώσεων.

Όμως, δεδομένου ότι από τα στοιχεία του φακέλου και ειδικότερα από το ηλεκτρονικό αρχείο του Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π., προέκυπτε ότι οι πρωτογενείς πιστώσεις του εν λόγω λογαριασμού διοχετεύονταν κυρίως για την πληρωμή φόρων και εισφορών τρίτων, **η φορολογική αρχή, για τον ακριβή καταλογισμό της ενδεχόμενης προσαύξησης περιουσίας, θα έπρεπε να λάβει υπόψη τις πρωτογενείς πιστώσεις σε σχέση με τους πληρωθέντες φόρους, τέλη και εισφορές που διενεργήθηκαν για λογαριασμό τρίτων**, αλλά και της κίνησης του λογαριασμού, ο οποίος πιστωνόταν με μεγάλα ποσά στο τέλος του μήνα, προκειμένου να πληρωθούν οι εν λόγω οφειλές τους.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **28§1** του **ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ** (Α' 170), ορίζεται ότι: «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 εμπειρισττωμένα 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»,

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου **64** του ίδιου κώδικα ορίζεται ότι: «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**»

Συναφώς με τις διατάξεις του άρθρου **17§§1,2** του **Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας** ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του **ν. 2690/1999** (Α' 45) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1) Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει **αιτιολογία**, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2) Η

αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης»

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5 Αιτιολογία της διοικητικής πράξης). Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, **η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής** (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή η φορολογική Αρχή, δεν έλαβε υπόψιν της το γεγονός ότι οι πρωτογενείς πιστώσεις του κοινού λογαριασμού της ύψους 1.191.897,95€ διοχετεύονταν κυρίως για την πληρωμή φόρων – τελών και εισφορών τρίτων και επομένως η αιτία των πιστώσεων ήταν γνωστή.
Αυτό έχει ως συνέπεια, να μην αντικρούεται ο βασικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ο λογαριασμός αυτός αποτελεί ενδιάμεσο λογαριασμό της εταιρίας με ΑΦΜ και οι πιστώσεις αφορούσαν την πληρωμή φόρων – τελών και εισφορών πελατών της.
Κατά συνέπεια, η έκθεση ελέγχου και η προσβαλλόμενη πράξη, είναι πλημμελώς αιτιολογημένη και ο έλεγχος πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των ανωτέρω στοιχείων.

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 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του ν. 4174/2013,

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **15/11/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **ΑΦΜ:**, κατοίκου, οδός αριθ. Τ.Κ., και την **ακύρωση** της υπ' αριθμ. /**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** φορολογικού έτους **2014**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Πύργου, **ως πλημμελώς αιτιολογημένης**.

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.