



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/10/2021

Αριθμός απόφασης: 3020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

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), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

2. 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».

3. Την υπ'αριθμ.85/22-10-2019 Ημερήσια Διαταγή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3.Την από **23.04.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του
..... του με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου, κατά
των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.:

-Της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού
έτους 2014.

-Της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού
έτους 2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4.Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου,
επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

5.Τις απόψεις του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.**,

6. Το με αριθμ. πρωτ. **ΔΕΔ****ΕΙ2021ΕΜΠ/30-08-2021** υπόμνημα του προσφεύγοντος.

10.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του **A2** τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο
σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **23.04.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς
προσφυγής του 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α)Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού
έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά
φόρου εισοδήματος ύψους 738.374,60 Ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 369.187,30
Ευρώ πλέον διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 70.952,19 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους
1.178.514,09 Ευρώ.

β)Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού
έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά
φόρου εισοδήματος ύψους 408,76 Ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 204,38 Ευρώ πλέον
διαφοράς ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 164,22 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **777,36 Ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από
22/12/2020 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

.....

Συγκεκριμένα δυνάμει της με αριθμ...../2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του
Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα και διαπιστώθηκαν οι παρακάτω διαφορές:

	2014			2015		
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακίνητη περιουσία	0,00	0,00	0,00	5.472,00	5.472,00	0,00
Τόκοι-μερισματα	1.091,61	1.091,61	0,00		2.725,07	2.725,07
Μισθωτή εργασία	12.648,03	1.773.648,03	1.761.000,00	12.537,66	12.537,66	0,00

Προσαύξηση		2.500,00	2.500,00			0,00
Συνολικό εισόδημα	13.739,64	1.777.239,64	1.763.500,00	18.009,66	20.734,73	2.725,07
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Άθροισμα	13.739,64	1.777.239,64	1.763.500,00	18.009,66	20.734,73	2.725,07
Φορολογητέο Εισόδημα	13.739,64	1.777.239,64	1.763.500,00	18.009,66	20.734,73	2.725,07

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράνομη μεταβολή του νομικού χαρακτηρισμού του φερομένου ως εισοδήματος και της νομικής βάσεως του οικείου καταλογισμού μεταξύ προσωρινού και οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου – στέρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως.

Από τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ συνάγεται ότι, προκειμένου να εξασφαλίζεται πράγματι η πλήρης, ακώλυτη, αδιασάλευτη και αποτελεσματική τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως, θα πρέπει ο ελεγχόμενος να γνωρίζει με ακρίβεια τη νομική βάση, δυνάμει της οποίας επιχειρείται ο εις βάρος του καταλογισμός. Τούτο, δε, προκειμένου να έχει πλήρη δυνατότητα αντικρούσεως αυτής και αποτροπής του οριστικού καταλογισμού. Άλλως, εάν η νομική βάση, δυνάμει της οποίας επέρχεται ο οριστικός εις βάρος του καταλογισμός, διαφοροποιείται έναντι εκείνης, στην οποία στηρίχθηκε ο προσωρινός προσδιορισμός του φόρου, στην πραγματικότητα στερείται του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως, καθ' όσον τελικώς επιβάλλεται φόρος δυνάμει αιτίας, ως προς την οποία ουδέποτε του χορηγήθηκε το δικαίωμα να αντεπιχειρηματολογήσει και να την ανατρέψει (πρβλ. ΣτΕ 519/1994 και Δ.Ε.Δ. 2430/2018). Στην υπό κρίση περίπτωση, αναφορικά με τις ελεγχόμενες πιστώσεις του φορολογικού έτους 2014, που προέρχονταν από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ., στο υπ' αριθμ. /2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ο έλεγχος έκρινε (βλ. σελ. 21, 22 αυτού) ότι τα οικεία ποσά αποτελούν αναπαιστούμενη προσαύξηση περιουσίας κατά το άρθρο 21§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και το άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Ωστόσο, μετά την υποβολή του υπ' αριθμ. πρωτ.: /2020 Υπομνήματός του επί του ανωτέρω Σημειώματος, στο τελικό και οριστικό πόρισμά του ελέγχου, που αποτυπώνεται στην από 22-12-2020 Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, ο έλεγχος μεταβάλλει τη νομική βάση του εις βάρος του καταλογισμού. Ειδικότερα, δεχόμενος τους προβληθέντες με το προαναφερθέν Υπόμνημα ισχυρισμούς του, παύει, πλέον, να θεωρεί τα επίμαχα ποσά ως προσαύξηση περιουσίας και, αλλάζοντας νομική βάση και νομικό χαρακτηρισμό, τα αξιολογεί (βλ. σελ. 60), για πρώτη φορά στην Έκθεση Ελέγχου και χωρίς την παραμικρή αντίστοιχη μνεία στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ως παροχή σε είδος κατά τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), φορολογώντας τα, αντιστοίχως, ως εισόδημα από μισθωτή εργασία. Εντούτοις, η ως άνω μεταβολή του νομικού χαρακτηρισμού του φερομένου ως εισοδήματος και της νομικής βάσεως του

οικείου καταλογισμού του εχώρησε χωρίς να του δοθεί η δυνατότητα να ασκήσει επ' αυτών το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεώς του, ήτοι χωρίς να του κοινοποιηθεί, ως έδει, νέο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, στο οποίο να αποτυπώνεται η νέα προσέγγιση του ελέγχου και να του παρέχεται συγκεκριμένως η δυνατότητα να την αντικρούσει, γνωρίζοντας ότι επ' αυτών ειδικώς προτίθεται να στηριχθεί ο έλεγχος για τον οριστικό εις βάρος του καταλογισμό.

2ος Λόγος Προσφυγής: Παράνομος, εσφαλμένος και πλημμελώς αιπολογημένος χαρακτηρισμός ως δήθεν παροχής σε είδος και, συνακόλουθα, εισοδήματος από μισθωτή εργασία ποσών, που χορηγήθηκαν από ανώνυμη εταιρεία στον μοναδικό μέτοχο αυτής έναντι επιστροφής κεφαλαίου, εν όψει της επικείμενης λύσεως και εκκαθαρίσεως αυτής.

Στην υπό κρίση περίπτωση, σχετικά με τα ποσά, τα οποία έλαβε από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ., ήτοι (βλ. σελ. 25 και 27 της Εκθέσεως Ελέγχου):

- πίστωση με REC ID 5000, ποσού 95.000,00 Ευρώ, στις 16-05-2014, στον υπ' αριθμ., λογαριασμό της,
- πίστωση με REC ID 5134, ποσού 155.000,00 Ευρώ, στις 09-09-2014, στον υπ' αριθμ., λογαριασμό της,
- πίστωση με REC ID 5151, ποσού 100.000,00 Ευρώ, στις 15-09-2014, στον υπ' αριθμ., λογαριασμό της,
- πίστωση με REC ID 5152, ποσού 100.000,00 Ευρώ, στις 15-09-2014, στον υπ' αριθμ., λογαριασμό της,
- πίστωση με REC ID 5158, ποσού 1.300.000,00 Ευρώ, στις 25-09-2014, στον υπ' αριθμ., λογαριασμό της,

πλήρως απέδειξε ενώπιον του ελέγχου την προέλευσή τους από την ανωτέρω εταιρεία, η οποία και αποκλείει τον χαρακτηρισμό τους ως τυχόν προσαυξήσεως περιουσίας, σύμφωνα και με τα διαλαμβανόμενα στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1175/2017 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., αλλά και την αιτία της καταβολής αυτών, που εχώρησε έναντι της επιστροφής του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου της, την οποία δικαιούταν εν όψει της επικείμενης λύσεως και εκκαθαρίσεως αυτής, ως μοναδικός μέτοχός της.

Τόσο στον έλεγχο όσο και με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγή προσκομίζει **σχετικά έγγραφα (3-18)** από τα οποία ισχυρίζεται ότι ευθέως και ευχερώς συνάγεται ότι, αφ' ης στιγμής η ανωτέρω εταιρεία πώλησε το μοναδικό περιουσιακό στοιχείο της, ήτοι το ξενοδοχείο μετά του εξοπλισμού του (ξενοδοχειακό συγκρότημα με τον διακριτικό τίτλο «.....» στη θέση «.....», περιοχής, της, του Δήμου), δεν είχε κανέναν άλλο λόγο διατηρήσεώς της ως ενεργής και εξακολουθήσεως της λειτουργίας της, με αποτέλεσμα, ήδη από τον χρόνο ολοκληρώσεως της οικείας πωλήσεως, να παρίσταται δεδομένη η επικείμενη λύση και εκκαθάριση αυτής, η οποία πράγματι εχώρησε σε πολύ σύντομο χρόνο. Εν όψει, δε, αφενός του ότι ήταν ο μοναδικός

μέτοχος αυτής και αφετέρου του ότι είχε πλήρη και σαφή εικόνα των οικονομικών της δεδομένων, με βάση την αναμενόμενη επιστροφή σε αυτόν του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου της, που θα επερχόταν με την ολοκλήρωση της λύσεως και εκκαθαρίσεώς της, αποφάσισε να λάβει τα επίμαχα ως άνω ποσά έναντι αυτού σε χρόνο προγενέστερο. Επομένως, τα προπεριγραφέντα ποσά δεν αποτελούν παρά καταβολές σε αυτόν, ως μοναδικό μέτοχο, έναντι της επιστροφής του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, την οποία θα δικαιούταν κατόπιν ολοκληρώσεως της λύσεως και εκκαθαρίσεως της εν λόγω εταιρείας, με αποτέλεσμα ούτε τυχόν ανατιμολόγητη προσαύξηση περιουσίας να αποτελούν, ως έχοντα καθ' όλα γνωστή προέλευση, αλλά ούτε και παροχή σε είδος, καθ' όσον του καταβλήθηκαν δυνάμει της προαναφερθείσας αιτίας, ήτοι δυνάμει νόμιμης αξιώσεως, που θα είχα έναντι αυτής. Σε κάθε περίπτωση, προσκομίζει και επικαλείται το από 05-09-2014 Ιδιωτικό Συμφωνητικό μεταξύ της ανωτέρω εταιρείας και του ιδίου, με θεωρημένο το γνήσιο της υπογραφής του (ΣΧΕΤ. 19), με το οποίο συμφωνήθηκε να λάβει ως προκαταβολή, έναντι επιστροφής του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας, χρηματικό ποσό μέχρι το 75% επί του εισπραχθέντος τιμήματος από την πώληση του ξενοδοχείου μετά του εξοπλισμού του, τα δε σχετικά ποσά να συμψηφισθούν με το επιστρεπτέο κεφάλαιο της εταιρείας, που με βεβαιότητα θα προέκυπτε μετά την εκκαθάριση και το οποίο θα δικαιούταν να εισπράξει αποκλειστικώς ο ίδιος ως μοναδικός μέτοχός της.

3ος Λόγος Προσφυγής: Εσφαλμένος υπολογισμός διαφορών βάσει τεκμηρίων.

Από τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4172/2013 συνάγεται ότι η προκύπτουσα διαφορά βάσει τεκμηρίων δύναται να καλύπτεται ιδίως με τα ποσά, που απαριθμούνται στην παράγραφο 2 του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε., αλλά και με οποιοδήποτε άλλο έσοδο, που δεν αναφέρεται ρητώς στον νόμο.

Εν προκειμένω, στο φορολογικό έτος 2014 υπολογίζεται διαφορά τεκμαρτής δαπάνης ύψους 160.618,82 Ευρώ λόγω τοκοχρεωλυτικής αποσβέσεως δανείων και ύψους 1.179.180,93 Ευρώ λόγω αγορών χρεογράφων (βλ. σελ. 70, 71 της Εκθέσεως Ελέγχου).

Ωστόσο, οι ως άνω διαφορές ισχυρίζεται ότι υπερκαλύπτονται από το ποσό των 1.761.000,00 Ευρώ, το οποίο, όπως αναλυτικώς εκτίθεται υπό τον 2ο Λόγο Προσφυγής του, έλαβε από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ. και, είτε θεωρηθεί δάνειο είτε επιστροφή κεφαλαίου, ότε και εντάσσεται στην κατηγορία του «οποιοδήποτε άλλου εσόδου δεν αναφέρεται ρητά στον νόμο», δύναται καθ' όλα νομίμως να τύχει επικλήσεως προς κάλυψη τεκμηρίων.

Ο προσφεύγων και με το με αριθμ.πρωτ.ΔΕΔ.....ΕΙ2021/30-08-2021 υπόμνημά του ισχυρίζεται ότι τα υπό κρίση ποσά από την ως άνω εταιρεία αφορούν σε επιστροφή καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου και προσκομίζει προς επίρρωση το από 05/09/2014 Ιδιωτικό Συμφωνητικό (σχ.19) και επίσης αναφέρει ότι και στην περίπτωση που δεν γίνει δεκτό το εν λόγω συμφωνητικό, ως παροχή σε είδος δεν μπορεί να ληφθεί ως παροχή το σύνολο του ποσού αλλά το ποσό των τόκων τους οποίους θα κατέβαλε υπολογιζόμενοι με το μέσο επιτόκιο αγοράς. Επίσης επισημαίνει ότι εσφαλμένα ο έλεγχος αναφέρει ότι το ποσό της επιστροφής κεφαλαίου δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη για κάλυψη τεκμηρίου, διότι ο σχηματισμός του μετοχικού κεφαλαίου κατά τη σύσταση της ανώνυμης εταιρείας έγινε με εισφορά περιουσιακών στοιχείων, όπως προκύπτει και από το καταστατικό της εταιρείας (σελ.19-28).

Επειδή , σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος**:

«**Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του**»

Επειδή , περαιτέρω, σύμφωνα με το **άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999)**, με το οποίο ορίζονται τα εξής:

«**1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα.**

2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον

Ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την

ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών

διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η **διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα:

«**1. 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 εμπεριστατωμένα 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 αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"» έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίζεται:

«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. Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.)...».

Επειδή η κοινοποίηση του Σημειώματος διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου εμπεριέχει και το στοιχείο της κλήσεως του διοικουμένου προς ακρόαση ενώπιον της φορολογικής αρχής, ώστε να εξασφαλίζεται η πλήρης νομική και ουσιαστική διερεύνηση της φορολογικής διαφοράς, καθώς με το Σημείωμα διαπιστώσεων παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να προβάλλει συγκεκριμένους ισχυρισμούς ενώπιον του αρμόδιου για την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως οργάνου, ούτως ώστε να επηρεάσει τη λήψη από το όργανο αυτό της σχετικής απόφαση ύστερα από διαφορετική εμφάνιση ή εκτίμηση του πραγματικού υλικού.

Επειδή, η τήρηση της προηγούμενης ακρόασης πριν την έκδοση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιτάσσεται ρητώς από την παράγραφο 1 του άρθρου 28 του ΚΦΔ σε συνδυασμό με την παράγραφο 4 του άρθρου 6 του ΚΔΔ/σίας. Συνεπώς, η παράλειψη τήρησης της προηγούμενης ακρόασης, εφόσον αυτή απαιτείται πριν από την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής φόρου, δεν καλύπτεται με την άσκηση της προβλεπόμενης ενδικοφανούς προσφυγής (ΣΤΕ 2348/2015, 3516/2014, 2180/2013) και στην περίπτωση αυτή, η πράξη πρέπει να ακυρωθεί και να αναπεμφθεί στην αρμόδια φορολογική αρχή για την τήρηση του τύπου της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, το σημείωμα διαπιστώσεων διακρίνεται σαφώς από την έκθεση ελέγχου, η δε επίδοσή του στον επιτηδευματία, που προηγείται, κατά τα ως άνω, από τη σύνταξη και την κατάρτιση της εκθέσεως

ελέγχου, αποβλέπει ταυτοχρόνως στη διευκόλυνση της συντάξεώς της και στη διασφάλιση της ακριβείας της με τη λήψη υπόψη των ισχυρισμών του επιτηδευματία, αφού έτσι αυτός ακούγεται εγκαίρως. Συνεπώς, η έκθεση ελέγχου δεν μπορεί να περιέχει παραβάσεις διαφορετικές ή περισσότερες από αυτές που έχουν διατυπωθεί στο σημείωμα που επιδόθηκε. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι επίδοση σημειώματος μετά την κατάρτιση και κοινοποίηση της εκθέσεως ελέγχου δεν εκπληρώνει την κατά νόμον αποστολή της και αποτελεί πλημμελή τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας επιβολής του προστίμου (ΣτΕ 519/1994).

Επειδή στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται το εξής:

«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 εν προκειμένω με την υπό κρίση προσφυγή ο προσφεύγων επικαλείται καταρχήν τις διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ και αναφέρει ότι από τις εν λόγω διατάξεις συνάγεται ότι, προκειμένου να εξασφαλίζεται πράγματι η πλήρης, ακώλυτη, αδιασάλευτη και αποτελεσματική τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως, θα πρέπει ο φορολογούμενος να γνωρίζει με ακρίβεια τη νομική βάση, δυνάμει της οποίας επιχειρείται ο εις βάρος του καταλογισμός. Ωστόσο στην υπό κρίση περίπτωση ισχυρίζεται ότι υφίσταται παραβίαση του άρθρου 20§2 του Συντάγματος καθώς η έκθεση ελέγχου περιέχει κρίσεις και διαπιστώσεις οι οποίες δεν είχαν διατυπωθεί στο/2020 Σημείωμα διαπιστώσεων και για τις οποίες δε του χορηγήθηκε το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης ώστε να παράσχει εξηγήσεις και να τις αντικρούσει το πρώτον ενώπιον της φορολογικής αρχής και συνεπώς το σύνολο των προσβαλλόμενων πράξεων τυγχάνει ακυρωτέο κατά παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως του. Συγκεκριμένα αναφορικά με τις πιστώσεις του φορολογικού έτους 2014, που προέρχονταν από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ., στο υπ' αριθμ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ο έλεγχος έκρινε (βλ. σελ. 21, 22 αυτού) ότι τα οικεία ποσά αποτελούν ανατιολόγητη προσαύξηση περιουσίας κατά το άρθρο 21§4 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και το άρθρο 39 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Ωστόσο, μετά την υποβολή του υπ' αριθμ. πρωτ.:/2020 Υπομνήματός του επί του ανωτέρω Σημειώματος, στο τελικό και οριστικό πόρισμά του ελέγχου, που αποτυπώνεται στην από 22-12-2020 Έκθεση Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, ο έλεγχος μεταβάλλει τη νομική βάση του εις βάρος του καταλογισμού. Ειδικότερα, δεχόμενος τους προβληθέντες με το προαναφερθέν Υπόμνημα ισχυρισμούς του, παύει, πλέον, να θεωρεί τα επίμαχα ποσά ως προσαύξηση περιουσίας και, αλλάζοντας νομική βάση και νομικό χαρακτηρισμό, τα αξιολογεί (βλ. σελ. 60), για πρώτη φορά στην Έκθεση Ελέγχου και χωρίς την παραμικρή αντίστοιχη μνεία στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ως παροχή σε είδος κατά τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), φορολογώντας τα, αντιστοίχως, ως εισόδημα από μισθωτή εργασία χωρίς να του δοθεί καμία δυνατότητα αντίκρουσης πριν τον οριστικό

καταλογισμό του ποσού, με την προβλεπόμενη διαδικασία έκδοσης σημειώματος διαπιστώσεων και προσωρινού καταλογισμού.

Επειδή στην οικεία έκθεση ελέγχου αλλά και συνοπτικά στην εισήγηση απόψεων της ελεγκτικής αρχής ως προς το ιστορικό της υπόθεσης και τις διαδικασίες ελέγχου αναφέρονται τα εξής:

«Ι. Πρώτο στάδιο ελέγχου

Στο πρώτο στάδιο του ελέγχου και ύστερα από την επεξεργασία του προγράμματος Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π. και του ηλεκτρονικού αρχείου του Σ.Μ.Τ.Λ. & Λ.Π., διαπιστώθηκε ότι στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος υφίσταντο «**πρωτογενείς πιστώσεις**» που, κατά την κρίσιν του ελέγχου, δεν τις δικαιολογούσε με εισοδήματα φορολογητέα ή απαλλασσόμενα του φόρου, με αποτέλεσμα να χαρακτηριστούν **ως αδικαιολόγητες** επειδή για τις πιστώσεις αυτές **δεν προέκυπτε η αιτία της κατάθεσης**.

Ύστερα από τις ανωτέρω διαπιστώσεις, ο έλεγχος, κοινοποίησε στον προσφεύγοντα νομίμως το με αριθμό πρωτοκόλλου/2020 Αίτημα για Παροχή Πληροφοριών (άρθρου 14 Ν.4174/2013), στο οποίο μεταξύ άλλων του ζητούσε να προσκομίσει στοιχεία και πληροφορίες για την πραγματική **πηγή ή αιτία προέλευσης** των χρηματικών ποσών των τραπεζικών του λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων, που απεικονίζονταν σε δύο πίνακες, έναν για το φορολογικό έτος 2014 και έναν για το φορολογικό έτος 2015, είτε ότι τα εν λόγω ποσά έχουν φορολογηθεί με συγκεκριμένες διατάξεις ή απαλλάσσονται του φόρου με ειδική διάταξη. Επίσης, του επισημαινόταν ότι, σε περίπτωση μη προσκόμισης των κατάλληλων αποδεικτικών στοιχείων τα εν λόγω ποσά θα θεωρηθούν προσαύξηση περιουσίας και θα φορολογηθούν στο έτος στο οποίο επήλθε η προσαύξηση.

Ο προσφεύγων, σε απάντηση του προαναφερόμενου Αιτήματος Παροχής Πληροφοριών κατέθεσε στην υπηρεσία μας τρία «Υπομνήματα», ήτοι το από 30.09.2020 υπόμνημα που έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/2020, το από 06.10.2020 υπόμνημα που έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/2020 και το από 12.10.2020 υπόμνημα που έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/2020.

Μαζί με τα ως άνω Υπομνήματα ο προσφεύγων προσκόμισε και ορισμένα στοιχεία που αφορούσαν τα επίδικα φορολογικά έτη (2014 και 2015), όμως **δεν αιτιολόγησε επαρκώς ή καθόλου την αιτία της κατάθεσης** των υπό διερεύνηση πρωτογενών πιστώσεων.

...

Ήτοι, ο προσφεύγων, **δεν παρείχε** τις εξηγήσεις εκείνες που θα δικαιολογούσαν τις μεταφορές χρηματικών ποσών από τους τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας «.....» στους προσωπικούς του τραπεζικούς λογαριασμούς.

Στο σημείο αυτό αναφέρουμε ότι οι μεταφορές των ποσών αυτών θα ήσαν δικαιολογημένες εάν προέρχονταν παραδείγματος χάριν από (ενδεικτική απαρίθμηση):

- 1) διανομή μερίσματος ή
- 2) διανομή προμερίσματος ή
- 3) διανομή αφορολογήτων αποθεματικών ή
- 4) επιστροφή κεφαλαίου από μείωση του Μ.Κ. της ανώνυμης εταιρείας ή τέλος
- 5) βοήθημα προς τον προσφεύγοντα υπό μορφή δανείου από την «.....».

Σημειώνουμε ότι περισσότερες πληροφορίες για την ανώνυμη εταιρεία «.....» παρέχονται στις σελίδες 4 και 5 της από 22.12.2020 Εκθέσεως Ελέγχου και ότι αναλυτικά οι λογαριασμοί και τα ποσά που χρεώθηκαν και πιστώθηκαν αντίστοιχα, συνολικού ύψους 1.761.000,00 €, αναφέρονται στις σελίδες 25-28 της Εκθέσεως Ελέγχου.

Ύστερα από τα ανωτέρω ο έλεγχος συνέταξε το με αριθμό βιβλίου/2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (άρθρου 28 Ν.4174/2013), το οποίο και κοινοποίησε νομίμως στον προσφεύγοντα, στις 18.11.2020.

Με το ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου κάναμε γνωστά στον προσφεύγοντα τα αποτελέσματα του ελέγχου καθώς και τους Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φ.Ε., φορολογικών ετών 2014 και 2015, που εκδόθηκαν βάσει αυτού, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 §1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και τον καλέσαμε εντός της νόμιμης προθεσμίας των είκοσι ημερών, που προβλέπουν οι διατάξεις αυτές, να μας δώσει εξηγήσεις για τις «αδικαιολόγητες πρωτογενείς πιστώσεις», που είχαν διαπιστωθεί.

Ο προσφεύγων, μας απάντησε εμπρόθεσμα με το από 07.12.2020 «Υπόμνημα» που κατέθεσε στην υπηρεσία μας, το οποίο έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/2020.

II. Δεύτερο στάδιο ελέγχου

Στο δεύτερο στάδιο του ελέγχου, ο προσφεύγων, με το προαναφερόμενο Υπόμνημα (απάντηση στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου), αλλάζει άρδην τα δεδομένα των αιτιολογήσεων και των απόψεών του για τις αδικαιολόγητες πιστώσεις που του είχαμε καταλογίσει.

Συγκεκριμένα, στο «Υπόμνημά του», μεταξύ άλλων, αναφέρει ότι:

«[...] Τα ποσά που πιστώθηκαν στους προσωπικούς μου τραπεζικούς λογαριασμούς με ισόποσες χρεώσεις των τραπεζικών λογαριασμών της εταιρείας «.....», **αφορούν σταδιακή μεταφορά, με σκοπό την επένδυση, των χρηματικών διαθεσίμων της εταιρείας από την πώληση του ξενοδοχείου, ως πρόωρη επιστροφή μετοχικού κεφαλαίου από την επικείμενη εκκαθάριση.** [...]

....

Είναι όμως πασιφανές, όπως τούτο προκύπτει από την μελέτη των κινήσεων των λογαριασμών ότι η προέλευση των εισοδημάτων που κατατέθηκαν ή μεταφέρθηκαν στους προσωπικούς μου λογαριασμούς προέρχονται αποκλειστικά από τα εισοδήματα της Α.Ε. και ειδικότερα από το τίμημα πώλησης του ξενοδοχείου και του κινητού του εξοπλισμού ως πάγια.

Είναι λοιπόν εισοδήματα γνωστής προέλευσης ήτοι εισοδήματα της Α.Ε. **τα οποία φορολογήθηκαν νόμιμα με τις υποβληθείσες δηλώσεις της φορολογικής περιόδου 1/1/2014 - 28/12/2014 και της φορολογικής περιόδου του σταδίου της εκκαθάρισης 28/12/2014 - 31/12/2014.** [...]

Παράλληλα, με το ως άνω υπόμνημα, μας προσκόμισε συνημμένα σε αυτό και διάφορα παραστατικά στοιχεία για την τεκμηρίωση των ισχυρισμών του.

Μεταξύ των προσκομισθέντων στοιχείων είναι:

- ❖ Ένα φ/ο «προσωρινού αναλυτικού καθολικού», περιόδου 1/1/2014 - 31/12/2014, της εταιρείας «.....», από το οποίο προκύπτει συνολικό ποσό 1.761.000,00 € στη χρέωση του λογαριασμού «.....» (Λ.33.95.08.000) του Ε.Γ.Λ.Σ., ήτοι αξίας ισόποσης με τις πιστώσεις που, κατ' εντολή του προσφεύγοντος, είχαν πραγματοποιηθεί από τους τραπεζικούς

λογαριασμούς της εταιρείας «.....» προς τους προσωπικούς του τραπεζικούς λογαριασμούς (Σχετ.16).

- ❖ Ένα φ/ο ενός λογιστικού άρθρου της γενικής λογιστικής της εταιρείας «.....» από το οποίο προκύπτει χρέωση του λογαριασμού «.....» (Λ.33.95.08.000) του Ε.Γ.Λ.Σ. με το ποσό των 95.000,00 € και ισόποση πίστωση του λογαριασμού «.....» (Λ.38.03.06.001) του Ε.Γ.Λ.Σ. (Σχετ.16).
- ❖ Ένα φ/ο ενός λογιστικού άρθρου της γενικής λογιστικής της εταιρείας «.....» από το οποίο προκύπτει χρέωση του λογαριασμού «.....» (Λ.33.95.08.000) του Ε.Γ.Λ.Σ. με το ποσό των 155.000,00 € και ισόποση πίστωση του λογαριασμού «.....» (Λ.38.03.06.002) του Ε.Γ.Λ.Σ. (Σχετ.16).
- ❖ Ένα φ/ο ενός λογιστικού άρθρου της γενικής λογιστικής της εταιρείας «.....» από το οποίο προκύπτει πίστωση του λογαριασμού «.....» (Λ.38.03.06.002) του Ε.Γ.Λ.Σ. με το ποσό των 211.000,00 € και ισόποση χρέωση του λογαριασμού «.....» (Λ.33.95.08.000) του Ε.Γ.Λ.Σ. (Σχετ.16).
- ❖ Ένα φ/ο ενός λογιστικού άρθρου της γενικής λογιστικής της εταιρείας «.....» από το οποίο προκύπτει πίστωση του λογαριασμού «.....» (Λ.38.03.06.002) του Ε.Γ.Λ.Σ. με το ποσό των 1.300.000,00 € και ισόποση χρέωση του λογαριασμού «.....» (Λ.33.95.08.000) του Ε.Γ.Λ.Σ. (Σχετ.16).

Τα παραπάνω πραγματικά περιστατικά ήρθαν σε γνώση του ελέγχου για πρώτη φορά με το ως άνω υπόμνημα (Α.Π...../2020), το οποίο όπως προαναφέρεται κατατέθηκε από τον προσφεύγοντα στην υπηρεσία μας ως απάντηση στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου που του είχαμε κοινοποιήσει με τις διαπιστώσεις του ελέγχου και με τα στοιχεία που είχε στην διάθεσή του ο έλεγχος, μέχρι εκείνη την χρονική στιγμή.

Επίσης, από τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι η πώληση της ξενοδοχειακής μονάδας της εταιρείας «.....» στις 30.06.2014, η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου (εφεξής Μ.Κ.) της εταιρείας «.....» στις 20.12.2014, καθώς και η θέση της εταιρείας σε εκκαθάριση στις 29.12.2014, με την οριστική λύση αυτής στις 31.12.2014, επίσης ήρθαν σε γνώση του ελέγχου για πρώτη φορά με την κατάθεση του ως άνω υπομνήματος.

Παράλληλα, γίνεται ευκόλως αντιληπτό ότι επειδή το επίδικο χρηματικό ποσό του 1.761.000,00 ευρώ δεν επεστράφη στην εταιρεία «.....» μέσω του τραπεζικού συστήματος, όπως προκύπτει από τα ως άνω προσκομισθέντα στοιχεία και από τις αναλυτικές κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών τόσο του προσφεύγοντος όσο και της ανωνύμου εταιρείας, για το λόγο αυτό ο έλεγχος, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 §3 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), έκρινε ότι εφόσον δεν υπάρχει γραπτή συμφωνία, υπό την έννοια της σύμβασης δανείου για το περί ου ο λόγος χρηματικό πόσο του 1.761.000,00 ευρώ, θεώρησε το ποσό αυτό ως «εισόδημα από μισθωτή εργασία» καθώς ολόκληρο το ποσό αντιμετωπίστηκε ως αυτοτελής παροχή σε είδος, το οποίο χορηγήθηκε από την εταιρεία «.....» στον προσφεύγοντα.

Υπό το φως των προαναφερόμενων νέων στοιχείων που προέκυψαν, ο έλεγχος, δεν θα μπορούσε να επιμείνει στην αρχική του τοποθέτηση «περί αδικαιολόγητων πρωτογενών πιστώσεων», για τις οποίες δεν

προέκυπτε «η αιτία της κατάθεσης» και όπως ήταν φυσικό μετέβαλε τη θέση του και την κρίση του ως προς τον καταλογισμό του διερευνώμενου ποσού του 1.761.000,00 ευρώ, το οποίο είχε εκχωρήσει, κατ' εντολή του προσφεύγοντος, μέσω τραπεζικών κινήσεων η εταιρεία «.....» στον μοναδικό μέτοχο αυτής (τον προσφεύγοντα), με τρόπο αυθαίρετο και παράτυπο.

Περισσότερες πληροφορίες και εκτενέστερη ανάλυση για τον καταλογισμό του επίδικου ποσού του 1.761.000,00 ευρώ, ως «Εισόδημα από παροχή σε είδος», δίδονται στις σελίδες 55-60 της Έκθεσης Ελέγχου, στην παράγραφο 6.13.2.1.1.».

...

Περαιτέρω, στο σημείο αυτό θα τονίσουμε το γεγονός ότι ο έλεγχος έλαβε γνώση για πρώτη φορά των περιστατικών, που αναφέρονται στον πρώτο προβαλλόμενο λόγο του προσφεύγοντος, με την κατάθεση του Υπομνήματος (Α.Π...../2020) απάντηση στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και τούτο διότι με τα προηγούμενα Υπομνήματα (Α.Π...../2020 και Α.Π...../2020), που είχε καταθέσει ο προσφεύγων στην υπηρεσία μας ως απάντηση στο Αίτημα για Παροχή Πληροφοριών, δεν είχε πάρει θέση, ούτε μας είχε πληροφορήσει ότι είχε προβεί στις εξής ενέργειες.

Ήτοι ότι:

- ❖ στις 30/06/2014 είχε πουλήσει την ξενοδοχειακή μονάδα με το με αριθμό/2014 συμβόλαιο της συμβολαιογράφου, καθώς και όλον τον εξοπλισμό του ξενοδοχείου, έναντι συνολικού τιμήματος 2.330.000,00 €,
- ❖ στις 16.05.2014, 09.09.2014, 15.09.2014 και 25.09.2014, με εντολή του, είχε μεταφέρει από τους τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας «.....» αντίστοιχα τα ποσά 95.000,00 €, 155.000,00 €, 211.000,00 € και 1.300.000,00 €, ήτοι συνολικά 1.761.000,00 €, στους προσωπικούς του τραπεζικούς λογαριασμούς, παράτυπα και αυθαίρετα, ήτοι χωρίς την απαραίτητα υφιστάμενη νόμιμη κάλυψη και αιτιολογία για την μεταφορά τους,
- ❖ στις 20/12/2014 είχε κεφαλαιοποιήσει την υπεραξία, ύψους 990.000,00 €, η οποία είχε προέλθει από την αναπροσαρμογή της αξίας του ακινήτου (ξενοδοχείου), σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2065/1992 (Α' 113),
- ❖ στις 28/12/2014 αποφάσισε την λύση και εκκαθάριση της ανώνυμης εταιρείας «.....» και τον ορισμό εκκαθαριστών,
- ❖ στις 31/12/2014 μετά την ολοκλήρωση του σταδίου της εκκαθάρισης (29.12.2014 - 31.12.2014), η ανώνυμη εταιρεία «.....» λύθηκε οριστικά, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 26 §2 & §3 του Ν.2065/1992 (Α' 113), στις οποίες μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι: «Ειδικά, για την ανώνυμη εταιρεία και εταιρεία περιορισμένης ευθύνης η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης παρέχεται με την προϋπόθεση ότι, η εταιρεία δεν θα διαλυθεί ή το κεφάλαιό τους δεν θα μειωθεί με σκοπό διανομής στους μετόχους ή εταίρους του ποσού της προκύψασας υπεραξίας των ακινήτων, πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών από το χρόνο της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων και ότι σε περίπτωση διάλυσης των πιο πάνω εταιρειών ή μείωσης του κεφαλαίου τους πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών η υπεραξία δεν θεωρείται φορολογικά ως κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογείται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά στη φορολογία εισοδήματος, προστιθέμενη στα

κέρδη της επιχείρησης του χρόνου διάλυσης ή μείωσης του κεφαλαίου τους μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 24».

Από τα προεκτεθέντα πραγματικά περιστατικά γίνεται ευκόλως αντιληπτό ότι:

- Ο έλεγχος έλαβε γνώση το πρώτον με την κατάθεση του Υπομνήματος απάντηση στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ήτοι κατά την διάρκεια του δευτέρου σταδίου του ελέγχου, με αποτέλεσμα να διαφοροποιήσει τη θέση του ως προς τον καταλογισμό του επίδικου ποσού του 1.761.000,00 € από εισόδημα αγνώστου πηγής, σε εισόδημα από μισθωτή εργασία (παροχή σε είδος), όπως ειδικότερα και αναλυτικότερα αναφέρουμε στην συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου (σελίδες 55-60). Επίσης, ο έλεγχος, επαναπροσδιόρισε την θέση του για τον αρχικό (προσωρινό) καταλογισμό του ποσού των 990.000,12 ευρώ, με το οποίο αυξήθηκε το Μ.Κ. της ανώνυμης εταιρείας «.....», ως δαπάνη απόκτησης (τεκμήριο) του άρθρου 32 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), απαλλάσσοντας τον προσφεύγοντα από τον προαναφερόμενο καταλογισμό, όπως ειδικότερα και αναλυτικότερα αναφέρουμε στην συνταχθείσα Έκθεση Ελέγχου (σελίδες 62-63).
- Επειδή η εταιρεία «.....» τέθηκε σε εκκαθάριση στις 29/12/2014 και λύθηκε οριστικά στις 31/12/2014, το ποσό του διανεμηθέντος κεφαλαίου ύψους 990.000,00 ευρώ, το οποίο προερχόταν από την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας του ξενοδοχείου, την αξία του οποίου είχε αναπροσαρμόσει σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 20-22 του Ν.2065/1992, δεν έχει φορολογηθεί, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 26 §3 του ιδίου νόμου.».

Επειδή από τα ανωτέρω πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης διαπιστώνεται σαφώς και σε κάθε περίπτωση ότι πριν τον οριστικό καταλογισμό σε βάρους του προσφεύγοντος, της διαφοράς εισοδήματος που αφορά σε παροχή σε είδος δεν δόθηκε στον προσφεύγοντα η δυνατότητα να αντικρούσει την συγκεκριμένη κρίση του ελέγχου και να αποδείξει αν όντως για τις καταβολές από την ως άνω εταιρεία υφίσταται θέμα εισοδήματός του, το οποίο οικειοποιήθηκε μέχρι την 31/12/2014 ή εάν τελικώς αφορά σε ποσά τα οποία καταβλήθηκαν στον προσφεύγοντα στο πλαίσιο επιστροφής κεφαλαίου λόγω οριστικής λύσης και εκκαθάρισης της ως άνω εταιρείας.

Η εν λόγω παράλειψη της προβλεπόμενης διαδικασίας του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. ως προς τον διαπιστωθείσα διαφορά της παροχής σε είδος, και το γεγονός ότι και από την οικεία έκθεση ελέγχου δεν υφίσταται επαρκή και εμπεριστατωμένη αιτιολόγηση, ως προς τον καταλογισμό της παροχής σε είδος εντός του έτους 2014, δεδομένου ότι δεν τεκμηριώθηκε με ασφαλή τρόπο από τον έλεγχο ότι τα υπό κρίση ποσά δεν μπορούν να αφορούν και επιστροφή καταβεβλημένου κεφαλαίου καθώς η λύση και εκκαθάριση της ως άνω εταιρείας επίσης πραγματοποιήθηκε εντός του έτους 2014(31/12/2014), καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη του φορολογικού έτους 2014, τυπικά πλημμελής και ακυρωτέα, προκειμένου η φορολογική αρχή να ενεργήσει εκ νέου, και να εκδώσει νέα πράξη λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης, όπως αυτά προσδιορισθούν, αφού σε κάθε περίπτωση τηρηθούν οι προβλεπόμενες διαδικασίες του άρθρου 28 και 64 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται:

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, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

Και με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«6. Αν με την απόφαση 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. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.

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 για το φορολογικό έτος 2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ν.4174/2013.

Επειδή γενομένων δεκτών των ανωτέρω, και δεδομένου ότι για την υπόθεση του φορολογικού έτους 2014 θα τηρηθεί η διαδικασία της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών.

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται το εξής:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στρέφεται επίσης και κατά της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015, χωρίς όμως να αναφέρει κανένα ισχυρισμό. Για τις διαφορές φόρου εισοδήματος που διαπιστώθηκαν κατά το φορολογικό έτος 2015 και αφορούν σε εισοδήματα από τόκους ημεδαπής προέλευσης, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην από 22/12/2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτή του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **23.04.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ., ως εξής:

α) την αποδοχή αυτής και την ακύρωση της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 λόγω τυπικής πλημμέλειας προκειμένου η φορολογική αρχή να ενεργήσει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του 4174/2013,

β) την απόρριψη αυτής και την επικύρωση της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015,

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

Φορολογικό έτος 2015

Εισόδημα

Διαφορά φόρου εισοδήματος	408,76
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	164,22
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	204,38
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	777,36

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

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.