



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 29/06/2020

Αριθμός απόφασης 1346

**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 (Α' 75) όπως κυρώθηκε με τον νόμο 4684/2020 (Α' 86) καθώς και της υπ' αριθμ. Α1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚΒ2088/31-05-2020).

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 με ημερομηνία κατάθεσης **16/01/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού κατά **α)της υπ' αριθμ...../2019 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** φορολογικού έτους 2014, και **β)της υπ' αριθμ...../2019 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις: **α)υπ' αριθμ...../2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος** φορολογικού έτους 2014 και **β)υπ' αριθμ...../2019 Οριστική πράξη**

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και την οικεία έκθεση ελέγχου των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.**.

7. Την με αριθ. πρωτ. **Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ/06-03-2020** κλήση προς υποβολή **έγγραφων απόψεων** της Υπηρεσίας μας προς την προσφεύγουσα.

8. Τη με αριθ. πρωτ. **Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2020 ΕΜΠ/11-06-2020** αίτηση της προσφεύγουσας για κλήση προς ακρόαση.

9. Την με αριθ. πρωτ. **Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ/24-06-2020** κλήση προς ακρόαση της Υπηρεσίας μας προς την προσφεύγουσα.

10. Το με αριθμ...../26-06-2020 **Πρακτικό Ακρόασης**.

11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **16/01/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ...../2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας το δηλωθέν πιστωτικό ποσό 2.213,48 και χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος ποσού 14.715,79 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.321,78 ευρώ, πλέον προσαυξήσεις λόγω ανακρίβειας άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 8.464,64 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **26.715,69 ευρώ**.

β) Με την υπ' αριθμ...../2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 95.251,02 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 18.384,46 ευρώ, πλέον προσαυξήσεις λόγω ανακρίβειας άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 47.625,51 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **161.260,99 ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 29/11/2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των ελεγκτριών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και

Συγκεκριμένα δυνάμει της με αριθμ...../...../2019 εντολής ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα και διαπιστώθηκαν οι παρακάτω διαφορές μη δηλωθέντος εισοδήματος λόγω μη αιτιολόγησης της προέλευσης των παρακάτω τραπεζικών πιστώσεων:

ΕΤΟΣ		ΤΡΑΠΕΖΑ/ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ	ΠΟΣΟ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΝΑΛΟΓΙΑΣ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ
2014				500,00	100%	500,00
			1. 2. 3. 4.	101.390,07	50%	50.695,04
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΩΛ. ΕΤΟΥΣ 2014				101.890,07		51.195,04
ΕΤΟΣ		ΤΡΑΠΕΖΑ/ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΣΥΝΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ	ΠΟΣΟ ΣΕ ΕΥΡΩ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΝΑΛΟΓΙΑΣ	ΠΟΣΟ ΑΝΑΛΟΓΕΙ
2015				5.113,46	100%	5.113,46
			1. 2. 3. 4.	567.051,89	50%	283.525,94
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2015				572.165,35		288.639,40

Η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν άλλως τροποποιηθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Τυπικοί λόγοι

1ος Λόγος Προσφυγής: Νόμω αβάσιμο της προδικασίας του φορολογικού ελέγχου – 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 στο υπ' αριθ./2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από το ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (βλ. σελ 33-34 του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου), η φορολογική αρχή προσδιορίζει χρηματικά ποσά ως δήθεν «αδικοιολόγητη προσαύξηση περιουσίας» λαμβάνοντας υπόψιν και τους λοιπούς συνδικαιούχους των τραπεζικών της λογαριασμών, ήτοι τον αδερφό της, , την μητέρα της και την αδερφή της, Ειδικότερα, ο έλεγχος αναφέρει μεταξύ άλλων ότι «τα λοιπά καταλογιζόμενα ποσά επιμερίζονται στους συνδικαιούχους των ελεγχόμενων λογαριασμών, εφόσον δεν προσκομίσατε αποδεικτικά στοιχεία».

Αντιθέτως, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (βλ. σελ. 39 – 43 της Εκθέσεως Ελέγχου), η φορολογική αρχή προσδιορίζει χρηματικά ποσά ως δήθεν «αδικοιολόγητη προσαύξηση περιουσίας» λαμβάνοντας υπόψιν μόνο τον έναν εκ των τριών λοιπών συνδικαιούχων των τραπεζικών της λογαριασμών, ήτοι τον αδερφό της,

Ουσιαστικοί λόγοι

1ος Λόγος Προσφυγής: Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση του ελέγχου ότι οι διαφορές συνολικού ποσού 50.695,04 Ευρώ στο έτος 2014 και οι διαφορές συνολικού ποσού 278.139,25 Ευρώ στο έτος 2015, αποτελούν εισόδημα του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 καθώς αυτές προέρχονται από ανώνυμες καταθέσεις που πραγματοποιήθηκαν στον υπ' αριθμ. κοινό με τον αδελφό της,, την αδελφή της, και την μητέρα της,, λογαριασμό της και εσφαλμένως έχει καταλογισθεί εις βάρος της το $\frac{1}{2}$ του ποσού των εν λόγω καταθέσεων ως «αδικαιολόγητη προσαύξηση περιουσίας» καθώς αναλογεί εις αυτή το $\frac{1}{4}$ του ποσού αυτών, το οποίο αιτιολογείται πλήρως από ρευστότητά της προερχόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής της και μη αναλωθέν κεφάλαιο προηγούμενων ετών. Ειδικότερα, όπως προκύπτει από τους πίνακες της οικείας Έκθεσης Ελέγχου, ο έλεγχος συνδέει τα έσοδα (εισπράξεις) και τα έξοδα από την δραστηριότητα της επιχείρησής της με τις ανώνυμες τραπεζικές καταθέσεις ανά μήνα και εν συνεχεία καταλήγει στο συμπέρασμα ότι δεν είχε την ρευστότητα προκειμένου να μπορεί να καταθέτει ποσά σε τραπεζικούς της λογαριασμούς. Ωστόσο κατά κοινή συναλλακτική πρακτική των επιχειρήσεων, έτσι και στην δική της επιχείρηση, με την λήψη των φορολογικών στοιχείων (αγορών και δαπανών) από μέρους της, δεν πραγματοποιούνταν ταυτόχρονα και η εξόφληση αυτών, αφού οι πληρωμές πραγματοποιούνταν σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο. Συνεπώς, τις συσσωρευμένες εισπράξεις της μπορούσε να τις διαχειρίζεται και να τις καταθέτει στους τραπεζικούς της λογαριασμούς στον χρόνο που εκείνη κρίνει. Ο έλεγχος από τις εν λόγω εισπράξεις ανά μήνα, αφαιρεί, τις δαπάνες και τις αγορές του ίδιου μήνα, ως αυτές να είχαν εξοφληθεί τον μήνα αυτόν. Ωστόσο, η ως άνω μεθοδολογία του ελέγχου είναι αυθαίρετη, εσφαλμένη, ανατιολόγητη και δεν στηρίζεται σε καμία διάταξη νόμου, δεδομένου μάλιστα ότι στην επιχείρησή της τηρούσε απλογραφικά βιβλία και συνεπώς δεν είχε την υποχρέωση να τηρεί βιβλίο ταμείου, από το οποίο θα μπορούσε ο έλεγχος να διαπιστώσει τον χρόνο που πραγματοποιούσε τις εισπράξεις και τις πληρωμές της.

2ος Λόγος Προσφυγής: Αιτιολόγηση φερομένων ως διαφορών του ελέγχου με μη αναλωθέντα κεφάλαια μου προηγούμενων ετών.

Εν προκειμένω, τα διαθέσιμα εις χείρας της αποταμιευθέντα κεφάλαια, αποτυπώνονται σε Πίνακα Αναλώσεως Κεφαλαίου, τον οποίο προσκομίζει και επικαλείται ενώπιον της Υπηρεσίας μας (**ΣΧΕΤ. 6**) και ο οποίος στηρίζεται στα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των προηγούμενων του ελέγχου οικονομικών ετών 2000 έως 2014 (χρήσεις 1999 έως 2013), και στα υπόλοιπα των τραπεζικών της

λογαριασμών την 31.12.2013. Από τον ως άνω Πίνακα προκύπτει, ότι κατά την έναρξη του φορολογικού έτους 2014 παρουσίαζε διαθέσιμο υπόλοιπο ύψους 486.956,67 Ευρώ.

3ος Λόγος Προσφυγής: Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν «αναιτιολόγητης προσαυξήσεως περιουσίας» ποσού που δεν αποτελεί εισόδημά της. Στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή, όπως παρανόμως και εσφαλμένως θεωρεί ότι η πίστωση με α/α./27-05-2015 ποσού 12.000,38 Ευρώ με αιτιολογία «κατάθ. επιταγής» στον υπ' αριθμ. κοινό κατά τα προαναφερθέντα, λογαριασμό της τράπεζας αποτελεί «αναιτιολόγητη προσαύξηση περιουσίας». Και τούτο, διότι προκύπτει, από τα προσκομισθέντα στοιχεία (ΣΧΕΤ. 23,24) ότι η εν λόγω πίστωση συνιστά χρηματικό ποσό της μητέρας της.

Η Υπηρεσία μας λόγω προσκόμισης νέων στοιχείων απέστειλε στην προσφεύγουσα την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ/06-03-2020 κλήση προς υποβολή έγγραφων απόψεων και επίσης κατόπιν της με αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2020 ΕΜΠ/11-06-2020 αίτησής της για προφορική ακρόαση απέστειλε την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2020 ΕΜΠ/24-06-2020 κλήση προς ακρόαση και εν συνεχεία αυτής έλαβε χώρα την 26/06/2020 η προφορική ακρόαση της προσφεύγουσας (η οποία παρέστη δια του πληρεξούσιου εκπροσώπου της) και σύμφωνα με το με αριθμ...../2020 πρακτικό ακρόασης διατύπωσε επιπλέον διευκρινήσεις και επισημάνσεις επί των προβαλλόμενων με την ενδικοφανή ισχυρισμών και συγκεκριμένα επισήμανε:

-ως προς τους τυπικούς λόγους: ισχυρίστηκε την παραβίαση του δικαιώματός της προηγούμενης ακρόασης από την πλευρά της ελεγκτικής αρχής καθώς στο κοινοποιηθέν Σημείωμα Διαπιστώσεων και στις σχετικές προσωρινές πράξεις ο έλεγχος καταλογίζει τα ποσά των αναιτιολόγητων πιστώσεων ισομερώς σε όλους τους συνδικαιούχους του λογαριασμού (4 συνολικά) ενώ στις οριστικές πράξεις προέβη σε καταλογισμό ισομερίζοντας αυτές σε δύο συνδικαιούχους (στην ίδια και στον αδελφό της)

-ως προς τους ουσιαστικούς λόγους: ισχυρίσθηκε ότι το 99% των καταθέσεων της αφορά έσοδά της από την επαγγελματική της δραστηριότητα (λιανικές και χονδρικές πωλήσεις) και το 90% των δαπανών της αφορά σε εισαγωγές και κατά κοινή συναλλακτική πρακτική των επιχειρήσεων, ο χρόνος είσπραξης των εσόδων της και ο χρόνος εξόφλησης των δαπανών της δεν ταυτίζονταν με τον χρόνο έκδοσης των οικείων φορολογικών παραστατικών ως εκ τούτου ο έλεγχος εσφαλμένα προέβη σε ημερήσια σύγκριση των τραπεζικών πιστώσεων με την διαφορά εισπράξεων-δαπανών. Για τον λόγο αυτό ζητήθηκε από την Υπηρεσία μας όπως προσκομίσει συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει η μεταγενέστερη πληρωμή των δαπανών.

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 εμπειριστатωμένα 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 στις **Αποφάσεις της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ1033/2013 και ΠΟΛ1228/2014** ορίζεται:

«ΠΟΛ1033/2013

«18.Για τους κοινούς τραπεζικούς λογαριασμούς, το ποσό του εμβάσματος επιμερίζεται στους συνδικαιούχους καταρχήν ισομερώς και, εφόσον ο φορολογούμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία, φέρει το βάρος της απόδειξης με κάθε νόμιμο μέσο.

ΠΟΛ 1228/2014

3.Κατανομή κοινών λογαριασμών στους συνδικαιούχους.

Στις περιπτώσεις αποστολών εμβασμάτων που πραγματοποιούνται από κοινούς λογαριασμούς πρέπει να γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων του λογαριασμού προέλευσης του εμβάσματος.

Σημειώνεται ότι στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να εκδίδεται εντολή ελέγχου σε όλα τα πρόσωπα του κοινού λογαριασμού και εφόσον συμμετέχει ανήλικος έχουν εφαρμογή και οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2238/1994 όπως ίσχυαν.

Σε περίπτωση που ο ελεγχόμενος επικαλείται διαφορετική αναλογία των χρηματικών αυτών ποσών οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο τον ισχυρισμό του.

Επί αμφισβήτησης του ισχυρισμού του ελεγχόμενου από τη φορολογική αρχή η ίδια οφείλει να αιτιολογήσει την αναλογία που αυτή επικαλείται εάν αυτή είναι διαφορετική του ισομερούς επιμερισμού. Η αιτιολόγηση αυτή πρέπει να είναι ειδική και εμπεριστατωμένη (σχετ. διατ. άρθ. 28 και 64 Ν. 4174/2013).».

Επειδή από τις προαναφερθείσες διατάξεις ορίζεται ότι στις περιπτώσεις που υφίστανται τραπεζικοί λογαριασμοί με συνδικαιούχους γίνεται καταρχήν ισομερής επιμερισμός αυτών μεταξύ των συνδικαιούχων των υπό διερεύνηση τραπεζικών λογαριασμών, και σε περίπτωση που γίνεται επιμερισμός με διαφορετική αναλογία των χρηματικών ποσών από αυτή του ισομερούς επιμερισμού θα πρέπει να υφίσταται σαφής και εμπεριστατωμένη αιτιολόγηση.

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 η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται 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 στο **υπ' αριθ...../2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου**.

Επειδή στην εισήγηση απόψεων της ελεγκτικής αρχής, αναφέρεται:

«με τα με αριθμ. πρωτ...../2018 και/2019 και/2019 αιτήματα παροχής πληροφοριών η προσφεύγουσα κλήθηκε να προσκομίσει στοιχεία για την πηγή και αιτία προέλευσης των πιστώσεων και χρεώσεων των ως άνω αιτημάτων. Δεδομένου ότι η ελεγκτική αρχή δεν έλαβε απάντηση και κανένα υπόμνημα στα ως άνω αιτήματα ο έλεγχος συνέταξε το με **αριθμ...../2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου** λαμβάνοντας υπόψη όλους τους συνδικαιούχους των ελεγχόμενων λογαριασμών εφόσον δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο από αυτήν.

Με το με **αριθμ. πρωτ...../2019** υπόμνημά της η προσφεύγουσα για τις ανώνυμες καταθέσεις μετρητών αφενός μεν ισχυρίσθηκε ότι αποτελούν καταθέσεις μετρητών που προέρχονται από εκείνη και αφορούν εισπράξεις λιανικής και χονδρικής πώλησης της ατομικής της επιχείρησης και αφετέρου επιμέρισε αυθαίρετα το σύνολο των καταθέσεων μετρητών του έτους χωρίς προσκόμιση κανενός αποδεικτικού στοιχείου σε όλους τους συνδικαιούχους (.....,,)
ΚΑΙ) του ελεγχόμενου λογαριασμού
της Σημειώνουμε ότι μέρος των καταθέσεων μετρητών αφορούν και τους ελεγχόμενους λογαριασμούς και της στους οποίους είναι μοναδική δικαιούχος.

Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα τραπεζικό παραστατικό προς αιτιολόγηση των ισχυρισμών της, η Υπηρεσία μας απέστειλε το με αριθμ. πρωτ...../2019 έγγραφο προς την (Διεύθυνση Κανονιστικής Συμμόρφωσης κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 15 παρ.3 του ν.4174/2013 και ζήτησε ενδεικτικά κάποια παραστατικά

των συναλλαγών κατάθεσης μετρητών. Τα παραπάνω εκτίθενται αναλυτικά στα ΚΕΦΑΛΑΙΑ 7 ΚΑΙ 12 της έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος...

Επισημαίνουμε ότι σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο της Υπηρεσίας μας η
..... με ΑΦΜ δηλώνει εισοδήματα από συντάξεις ποσού 7.568,64
ευρώ και το έτος 2015 από την ίδια πηγή 7.489,82ευρώ και η με
ΑΦΜ δηλώνει εισοδήματα από εκμίσθωση γαιών στην
..... το έτος 2014 ποσού 6.000,00 ευρώ και το έτος 2015 το ίδιο ποσό από την ίδια
πηγή εισοδήματος. Ως εκ τούτου οι λοιποί συνδικαιούχοι του λογαριασμού
..... της
και δεν προκύπτει να διατεθούν τα αναλογούντα χρηματικά
διαθέσιμα προς κατάθεση, παρά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας...».

Επειδή από τα ανωτέρω διαπιστώνεται ότι ο έλεγχος κατόπιν του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και ενώ είχαν μεταβληθεί τα δεδομένα της ελεγχόμενης υπόθεσης επιβαρυντικά ως προς την προσφεύγουσα (τροποποίηση του τρόπου μερισμού των τραπεζικών πιστώσεων από 4 συνδικαιούχους σε δύο) προέβη στον οριστικό καταλογισμό χωρίς ωστόσο να παρέχει σε αυτή την δυνατότητα παροχής εξηγήσεων ως προς τα νέα δεδομένα. Συγκεκριμένα ο έλεγχος κατόπιν του σημειώματος διαπιστώσεων προσαυξάνει τις τραπεζικές πιστώσεις, που αναλογούν στην προσφεύγουσα από το ποσό των **54.575,00 ευρώ** στο ποσό των **108.950,00 ευρώ** για το φορολογικό έτος 2014 και από το ποσό των **162.225,00 ευρώ** στο ποσό των **325.250,00 ευρώ** για το έτος φορολογικό έτος 2015. Συγκεκριμένα ο έλεγχος θεώρησε ότι δεδομένου ότι:

-η προσφεύγουσα και ο αδελφός είχαν επαγγελματική δραστηριότητα βάσει της οποίας προέκυπτε δυνατότητα χρηματικών διαθεσίμων,

-για ορισμένες ενδεικτικώς καταθέσεις που είχε αποσταλεί ερώτημα στην υπήρχε η πληροφορία ότι έχουν πραγματοποιηθεί από τον προσφεύγοντα και τον αδελφό της **(σχετ. αριθμ...../2019 απάντηση της,)**

-οι λοιποί συνδικαιούχοι είχαν εισοδήματα ως αναφέρθηκε βάσει των οποίων δεν είχαν την δυνατότητα χρηματικών διαθεσίμων προς κατάθεση, προέβη σε τροποποίηση του μερισμού των πιστώσεων και βάσει του νέου προσδιορισμού των ανατιολόγητων πιστώσεων προέβη σε οριστικό καταλογισμό χωρίς προηγουμένως για τα ανωτέρω δεδομένα να αποσταλεί εκ νέου σημείωμα διαπιστώσεων προκειμένου να δοθεί η δυνατότητα για παροχή τυχόν εξηγήσεων επ' αυτών από την προσφεύγουσα εξασφαλίζοντας έτσι την τεκμηρίωση του τελικού πορίσματος του ελέγχου. Η εν λόγω παράλειψη κατά το στάδιο του **άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.**, καθιστά την έκθεση ελέγχου καθώς και τις προσβαλλόμενες πράξεις τυπικά πλημμελείς και ακυρωτές, προκειμένου η φορολογική αρχή να ενεργήσει εκ νέου, και να εκδώσει νέες πράξεις 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 της προσφεύγουσας είναι βάσιμος καθώς η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας των άρθρων **28§1** του **ν. 4174/2013**, και οι προσβαλλόμενες πράξεις, είναι **τυπικά πλημμελείς** και πρέπει για το λόγο αυτό να ακυρωθούν.

Ως εκ τούτου, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να γίνει δεκτή, ενώ παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων που προβάλλονται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **16/01/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου **673** ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ**, και την **ακύρωση** της υπ' αριθμ...../2019 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, και β) της υπ'αριθμ...../2019 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (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.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.