



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 31/07 /2020

Αριθμός απόφασης: 1604

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604559
ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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).»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **28/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός κατά των υπ' αριθμ.:

-/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
-/2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ.:

-/2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
-/2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του η οποία υπεβλήθη **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2014 (χρήση 01/01/2013-31/12/2013), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος συνολικού ποσού 86.966,43 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και τόκου του άρθρου 53 του ΚΦΔ συνολικού ποσού 89.192,77 € και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 9.893,69 € και τέλους επιτηδεύματος ποσού 650,00 € ήτοι συνολικό ποσό **186.702,89 €**.

Με την υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2014 (χρήση 01/01/2014-31/12/2014), επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος συνολικού ποσού 196.092,32 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και τόκου του άρθρου 53 του ΚΦΔ συνολικού ποσού 98.046,16 € και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 22.684,30 € και τέλους επιτηδεύματος ποσού 650,00 € ήτοι συνολικό ποσό **317.472,78 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 27/12/2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Γραφείου Φορολογίας Εισοδήματος της ελέκτριας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. κ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει των υπ' αριθμ./...../...../2019 και/...../...../2019 εντολών ελέγχου της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος για την περίοδο 01/01/2013-31/12/2013:

- από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων και σύμφωνα με το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) διαπιστώθηκαν καταθέσεις/πιστώσεις συνολικού ύψους 3.769.374,07 €, για τις οποίες ο έλεγχος έκανε δεκτό

τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι είναι πιστώσεις γνωστής προέλευσης, καθώς σχετίζονται με τη δραστηριότητα της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ. και αντικείμενο δραστηριότητας βάσει καταστατικού την «Εκμετάλλευση επί κέρδει και πρακτόρευση κρατικών λαχείων και ΠΡΟ-ΠΟ» της οποίας ο προσφεύγων τυγχάνει ομόρρυθμος εταίρος σε ποσοστό 75% και διαχειριστής. Ωστόσο, ο έλεγχος, βασιζόμενος στο γεγονός ότι τόσο η σχετική Άδεια Λειτουργίας Πρακτορείου ΠΡΟ-ΠΟ της Διεύθυνσης Κρατικών Λαχείων του Υπουργείου Οικονομικών όσο και οι προσκομισθείσες Βεβαιώσεις Εκκαθάρισης Προμηθειών από την Διεύθυνση Κρατικών Λαχείων, έχουν εκδοθεί στο όνομα του προσφεύγοντος και όχι στο όνομα της ανωτέρω εταιρείας, έκρινε ότι η δραστηριότητα της πρακτόρευσης λαχείων και ΠΡΟ-ΠΟ διενεργείται εν τοις πράγμασι μέσω του προσφεύγοντος ως φυσικό πρόσωπο και όχι μέσω της ετερόρρυθμης εταιρείας. Ως εκ τούτου, καταλόγισε στον προσφεύγοντα εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα (διαμεσολάβηση για πώληση λαχείων τόσο χονδρικώς όσο και λιανικώς), που ισούται με το ποσό της προμήθειας που αναγράφεται στις σχετικές Βεβαιώσεις Εκκαθάρισης Προμηθειών από την Διεύθυνση Κρατικών Λαχείων (ακαθάριστα έσοδα ποσού 609.201,60 €), επί του προβλεπόμενου Μ.Σ.Κ.Κ. προσαυξημένου κατά 50% (Μ.Σ.Κ.Κ. 9208: 30% + 30% * 50% = 45%), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 4110/2013, καταλήγοντας σε καθαρά κέρδη ύψους **274.140,72 € (=609.201,60 * 45%)**.

- βάσει του ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων κατά την επίμαχη χρήση τύχχανε επιτηδευματίας, με αποτέλεσμα να καταλογίσει τέλος επιτηδεύματος ύψους **650,00 €**.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος για την περίοδο 01/01/2014-31/12/2014:

- από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων και σύμφωνα με το Ειδικό Λογισμικό Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας (Ε.Λ.Α.Ε.Π.Π.) διαπιστώθηκαν καταθέσεις/πιστώσεις συνολικού ύψους 1.525.261,76 €, για τις οποίες ο έλεγχος έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι είναι πιστώσεις γνωστής προέλευσης, καθώς σχετίζονται με τη δραστηριότητα της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ. και αντικείμενο δραστηριότητας βάσει καταστατικού την «Εκμετάλλευση επί κέρδει και πρακτόρευση κρατικών λαχείων και ΠΡΟ-ΠΟ» της οποίας ο προσφεύγων τυγχάνει ομόρρυθμος εταίρος σε ποσοστό 75% και διαχειριστής. Ωστόσο, ο έλεγχος, βασιζόμενος στο γεγονός ότι τόσο η σχετική Άδεια Λειτουργίας Πρακτορείου ΠΡΟ-ΠΟ της Διεύθυνσης Κρατικών Λαχείων του Υπουργείου Οικονομικών όσο και οι προσκομισθείσες Βεβαιώσεις Εκκαθάρισης Προμηθειών από την Διεύθυνση Κρατικών Λαχείων και την Ελληνικά Λαχεία Α.Ε., έχουν εκδοθεί στο όνομα του προσφεύγοντος και όχι στο όνομα της ανωτέρω εταιρείας, έκρινε ότι η δραστηριότητα της πρακτόρευσης λαχείων και ΠΡΟ-ΠΟ διενεργείται εν τοις πράγμασι μέσω του προσφεύγοντος ως φυσικό πρόσωπο και όχι μέσω της ετερόρρυθμης εταιρείας. Ως εκ τούτου, καταλόγισε στον

προσφεύγοντα εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (διαμεσολάβηση για πώληση λαχείων τόσο χονδρικώς όσο και λιανικώς), που ισούται με το ποσό της προμήθειας που αναγράφεται στις σχετικές Βεβαιώσεις Εκκαθάρισης Προμηθειών από την Διεύθυνση Κρατικών Λαχείων (172.670,40 €) και την Ελληνικά Λαχεία Α.Ε. (278.961,80 €), ήτοι συνολικό ποσό **451.632,20 €**.

- βάσει του ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων κατά την επίμαχη χρήση τύγχανε επιτηδευματίας, με αποτέλεσμα να καταλογίσει τέλος επιτηδεύματος ύψους **650,00 €**.
- επιπλέον, πέραν των ως άνω καταθέσεων/πιστώσεων, διαπιστώθηκαν και είκοσι τέσσερις (24) καταθέσεις/πιστώσεις συνολικού ύψους **130.851,58 €**, για τις οποίες ο έλεγχος έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι είναι πιστώσεις γνωστής προέλευσης, καθώς σχετίζονται με τη δραστηριότητα της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ. και αντικείμενο δραστηριότητας την «Εμπορία έτοιμων ενδυμάτων» της οποίας ο προσφεύγων τυγχάνει Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος. Ωστόσο, ο έλεγχος, καταλόγισε το ανωτέρω ποσό ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας του κάτωθι λόγους:

1ος λόγος: Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου και πλάνη περί τα πράγματα αναφορικά με τον επιβληθέντα φόρο εισοδήματος από την προμήθεια των λαχείων. Η προμήθεια για τη διαμεσολάβηση για την πώληση λαχείων (τόσο χονδρικώς όσο και λιανικώς) δεν είναι εισόδημα του προσφεύγοντος αλλά εξ ολοκλήρου της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ. και αντικείμενο δραστηριότητας βάσει καταστατικού την «Εκμετάλλευση επί κέρδει και πρακτόρευση κρατικών λαχείων και ΠΡΟ-ΠΟ» της οποίας ο ίδιος τυγχάνει ομόρρυθμος εταίρος σε ποσοστό 75% και διαχειριστής και στην οποία έχει εισφέρει τη σχετική άδεια μέσω της προσωπικής του εργασίας. **Επικουρικά**, σε περίπτωση που θεωρηθεί ότι ο προσφεύγων όντως απέκτησε εισόδημα από τη συγκεκριμένη δραστηριότητα, αυτό αφορά στην προμήθεια για μεσολάβηση αποκλειστικά και μόνο για την χονδρική πώληση προς την ετερόρρυθμη εταιρεία. Κατά συνέπεια, για τη χρήση 2013, αυτή η προμήθεια θα πρέπει να ισούται με 1% της ονομαστικής αξίας των λαχείων, σύμφωνα με το άρθρο 30, παρ. 2 του Ν. 2238/1994, ενώ για τη χρήση 2014, όπου βάσει του Αρ. Πρωτ.: Δ12Α 1140877 ΕΞ 2014/16.10.2014 εγγράφου της ΓΤΔΕ, «τα έσοδα από τις χονδρικές πωλήσεις των πρακτόρων, εξευρίσκονται αν από την προμήθεια τους αφαιρεθεί η παρεχόμενη από αυτούς προμήθεια προς το λιανοπωλητή, η οποία αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο αποδεικτικό μέσο», είναι μηδενική, όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα πρωτόκολλα παράδοσης λαχείων προς την ετερόρρυθμη εταιρεία.

2ος λόγος: Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου και πλάνη περί τα πράγματα αναφορικά με φόρο εισοδήματος από πιστώσεις σε τραπεζικό λογαριασμό που θεωρήθηκαν εισόδημα από μισθωτή

εργασία. Οι συγκεκριμένες πιστώσεις δεν είναι εισόδημα του προσφεύγοντος, δεδομένου ότι τα εν λόγω ποσά, μετά την ανάληψή τους από το ταμείο της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ. και αντικείμενο δραστηριότητας την «Εμπορία έτοιμων ενδυμάτων» της οποίας ο ίδιος τυγχάνει Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος, και την κατάθεσή τους στους ατομικούς τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, χρησιμοποιήθηκαν άμεσα για την αποπληρωμή υποχρεώσεων της ανωτέρω εταιρείας.

3ος λόγος: Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

4ος λόγος: Παράνομη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.

5ος λόγος: Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Σημειώνεται ότι, ο προσφεύγων, με το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2020 ΕΜΠ/2020 έγγραφο της Υπηρεσίας μας, κλήθηκε προς υποβολή εγγράφου γραπτού υπομνήματος εντός πέντε (5) ημερών, προκειμένου να εκθέσει τυχόν περαιτέρω απόψεις του σχετικά με τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκόμισε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, χωρίς να ανταποκριθεί στη σχετική πρόσκληση.

Παράλληλα, ο προσφεύγων, με την υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2020/04.05.2020 αίτησή του, αιτήθηκε όπως κληθεί προς ακρόαση και παράσταση ενώπιον της Υπηρεσίας μας, με σκοπό την ανάπτυξη και υποστήριξη της ενδικοφανούς προσφυγής του.

Η Υπηρεσία μας, με το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2020 ΕΜΠ/2020 έγγραφό της, απάντησε αρνητικά επί του ανωτέρω αιτήματος του προσφεύγοντος, λόγω της επιτακτικής ανάγκης για περιορισμό της μετάδοσης του κορωνοϊού SARS-CoV-2, έχοντας υπόψη την Αρ. Πρωτ. ΔΔΑΔ Α 1037653 ΕΞ 2020/13.03.2020 (Β' 858) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ενώ παράλληλα, υπενθύμισε στον προσφεύγοντα τη δυνατότητά του για υποβολή εγγράφου υπομνήματος, ο οποίος μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης δεν ανταποκρίθηκε σχετικά.

Ως προς τον 1ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Χρήση 2013

Επειδή στο άρθρο 30, παρ. 2 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων. Εξαιρετικά, για επιχειρήσεις πρακτόρων κρατικών λαχείων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται για μεν τις λιανικές πωλήσεις λαχείων που διενεργούνται μέσω των καταστημάτων τους, η προμήθεια που δικαιούνται, για δε τις χονδρικές πωλήσεις, ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί της ονομαστικής αξίας των λαχείων για τη μεσολάβηση πώλησης αυτών.

....»

Επειδή στο Αρ. Πρωτ.: Δ15Α 1066189 ΕΕ 2013/16.04.2013 έγγραφο της ΓΤΔΕ, αναφέρονται μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

- εξαιρετικά για επιχειρήσεις πρακτόρων κρατικών λαχείων ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται για μεν τις λιανικές πωλήσεις λαχείων που διενεργούνται μέσω των καταστημάτων τους, η προμήθεια που δικαιούνται, για δε τις χονδρικές πωλήσεις ποσοστό ένα τις εκατό (1%) επί της ονομαστικής αξίας των λαχείων για τη μεσολάβηση πώλησης αυτών.
- στο βιβλίο εσόδων - εξόδων που τηρείται από τους πράκτορες κρατικών λαχείων καταχωρείται ως έσοδο από την πώληση λαχείων η λαμβανόμενη προμήθεια με βάση την εκκαθάριση που λαμβάνουν από την αρμόδια Υπηρεσία Κρατικών Λαχείων.
- το κέρδος που αποκτάται από τον πλανόδιο λιανοπωλητή λαχείων (διαφορά μεταξύ τιμής αγοράς και ονομαστικής αξίας των λαχείων) κρίνεται σκόπιμο να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο αποδεικτικό μέσο, όπως με τη σύνταξη βεβαίωσης ή πρωτοκόλλου παράδοσης παραλαβής των ανωνύμων χρεογράφων (λαχείων), από οποιαδήποτε από τα συμβαλλόμενα πρόσωπα, όπου θα αναγράφεται εκτός των άλλων η συνολική αξία αγοράς τους και η συνολική ονομαστική τους αξία (εγγ. 1001837/6/9.2.2005).

Χρήση 2014

Επειδή στο άρθρο 21, παρ. 1 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι «ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις».

Επειδή στο Αρ. Πρωτ.: Δ12Α 1140877 ΕΕ 2014/16.10.2014 έγγραφο της ΓΤΔΕ, αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι:

- με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), οι πράκτορες εθνικών λαχείων από τη δραστηριότητα τους αυτή αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα κέρδη από την επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 έως 29 του ίδιου πιο πάνω νόμου. Με τις διατάξεις αυτές το εισόδημα των ανωτέρω προσώπων προσδιορίζεται σε κάθε περίπτωση λογιστικά (έσοδα μείον έξοδα στην περίπτωση απλογραφικών βιβλίων του Κ.Φ.Α.Σ.), αποκλειόμενου κάθε άλλου τρόπου φορολόγησης, όπως με τεκμαρτό εισόδημα ή κατ' αποκοπή ποσά φόρου, καθόσον δεν προβλέπονται από τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος.
- τα έσοδα από τις χονδρικές πωλήσεις των πρακτόρων, εξευρίσκονται αν από την προμήθεια τους αφαιρεθεί η παρεχόμενη από αυτούς προμήθεια προς το λιανοπωλητή, η οποία αποδεικνύεται όπως ορίζεται στην παρ. 6 του Δ15Α 1066189 ΕΕ 16.4.2013 εγγράφου μας προς την Πανελλήνια Ένωση Πρακτόρων Εθνικών Λαχείων, δηλαδή, με οποιοδήποτε

πρόσφορο αποδεικτικό μέσο, όπως με τη σύνταξη βεβαίωσης ή πρωτοκόλλου παράδοσης παραλαβής των ανωνύμων χρεογράφων (λαχείων) από οποιοδήποτε από τα συμβαλλόμενα πρόσωπα, όπου θα αναγράφεται η συνολική αξία πώλησης-αγοράς και η συνολική ονομαστική αξία των λαχείων.

Επειδή στην παράγραφο 10.5.12 της εγκύκλιου ΠΟΛ.3/24.11.1992 είχε διευκρινιστεί ότι ως πράκτορες κρατικών λαχείων, για την εφαρμογή της παραπάνω υποχρέωσης, θεωρούνται εκείνοι οι οποίοι προμηθεύονται τα λαχεία απευθείας από την Διεύθυνση Κρατικών Λαχείων του Υπουργείου Οικονομικών και είναι εφοδιασμένοι με ειδική άδεια από την Διεύθυνση αυτή.

Επειδή εν προκειμένω, τόσο η σχετική Άδεια Πράκτορα Εθνικού Λαχείου με ημερομηνία 27-5-1981 όσο και η σχετική Άδεια Λειτουργίας Πρακτορείου ΠΡΟ-ΠΟ με ημερομηνία 17-7-1986, όπως προσκομίστηκαν στον έλεγχο, έχουν εκδοθεί στο όνομα του ιδίου του προσφεύγοντος.

Επειδή όπως προκύπτει από τις Βεβαιώσεις Αγοράς Λαχείων της Διεύθυνσης Κρατικών Λαχείων του Υπουργείου Οικονομικών και της «Ελληνικά Λαχεία Α.Ε.» και τις Βεβαιώσεις Εκκαθάρισης Προμηθειών, οι οποίες προσκομίστηκαν στον έλεγχο, άμεσα εμπλεκόμενος με το Υπουργείο Οικονομικών τόσο όσον αφορά στην προμήθεια των λαχείων όσο και στην είσπραξη της σχετικής προμήθειας από την πώληση λαχείων, είναι ο ίδιος ο προσφεύγων (με το δικό του ΑΦΜ) και όχι η εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. και αντικείμενο δραστηριότητας βάσει καταστατικού την «Εκμετάλλευση επί κέρδει και πρακτόρευση κρατικών λαχείων και ΠΡΟ-ΠΟ».

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει από τα πρωτόκολλα παράδοσης των λαχείων από τον προσφεύγοντα στην ως άνω ετερόρρυθμη εταιρεία, τα οποία επίσης προσκομίστηκαν στον έλεγχο, ο προσφεύγων παρέδωσε όλα τα λαχεία που προμηθεύτηκε από τη Διεύθυνση Κρατικών Λαχείων του Υπουργείου Οικονομικών στην εταιρεία.

Επειδή με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων προσκομίζει αντίγραφα των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ. για τις οικείες χρήσεις 2013 και 2014, με συνημμένη ανάλυση του τρόπου υπολογισμού των δηλωτέων ακαθαρίστων εσόδων και φορολογητέων κερδών, επικαλούμενος ότι τα έσοδα από την πώληση λαχείων έχουν φορολογηθεί στο όνομα της εταιρείας.

Επειδή η φορολογική αρχή, στηριζόμενη στο γεγονός ότι ο προσφεύγων κατέχει τις σχετικές άδειες του πράκτορα και οι βεβαιώσεις αγοράς λαχείων και εκκαθάρισης προμηθειών έχουν εκδοθεί στο όνομά του, καταλόγισε το φορολογητέο εισόδημα σε αυτόν χωρίς να διενεργήσει παράλληλα έλεγχο στην εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. για τις ίδιες χρήσεις.

Επειδή τυχόν επιβολή φόρου εισοδήματος, αναλογούντος στο σύνολο των ως άνω εσόδων από πώληση λαχείων, στον προσφεύγοντα, θα συνεπάγετο τη διπλή φορολόγηση του ιδίου εισοδήματος αφενός στον προσφεύγοντα και αφετέρου στην ΕΕ.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι:

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 τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν 4174/2013, 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.

Επειδή συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) 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». 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 κρίση του ελέγχου, ότι τα έσοδα από την πώληση των λαχείων για τις κρινόμενες χρήσεις αποτελούν φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος, είναι ανατιολόγητη, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος βασιμώς προβάλλεται.

Σημειώνεται ότι:

Α) 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 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.

Β) Σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων, της Γενικής Δ/νσης 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 ακύρωσή 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».

Ως προς τον 2ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21, παρ. 4 του Ν. 4172/2013, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 39 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1175/2017, διευκρινίστηκε ότι:

«Σε συνέχεια ερωτημάτων που αφορούν στη διενέργεια ελέγχων αναφορικά με προσαύξηση περιουσίας φορολογουμένων, ανεξαρτήτως του τρόπου ή της μεθόδου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και κατόπιν πρόσφατης σχετικής νομολογίας του ΣτΕ, επισημαίνονται τα εξής:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται

κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του ν.2238/1994 ή του ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

....»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 12, παρ. 2 του Ν. 4172/2013, για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

....

δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

....

Επειδή σύμφωνα με το Αρ. Πρωτ.: Δ12Α 1039466 ΕΞ 2014/04.03.2014 έγγραφο της ΓΓΔΕ, ο μισθός μέλους Δ.Σ. θεωρείται εισόδημα από μισθωτή εργασία και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α).

Επειδή εν προκειμένω, διαπιστώθηκαν είκοσι τέσσερις (24) καταθέσεις/πιστώσεις συνολικού ύψους 130.851,58 € στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, οι οποίες προέρχονται από προηγούμενη ανάληψη από το ταμείο της εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ. και αντικείμενο δραστηριότητας την «Εμπορία έτοιμων ενδυμάτων», γεγονός το οποίο έκανε δεκτό ο έλεγχος, με αποτέλεσμα το ως άνω ποσό να κριθεί ότι είναι γνωστής προέλευσης και να μη θεωρηθεί προσαύξηση περιουσίας, αλλά έκρινε ότι αποτελεί εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013.

Επειδή ο προσφεύγων τυγχάνει Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος της ως άνω εταιρείας.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες πιστώσεις δε χρησιμοποιήθηκαν για προσωπικούς σκοπούς αλλά για την αποπληρωμή υποχρεώσεων της ανώνυμης εταιρείας, προσκομίζοντας και σχετικά υποστηρικτικά έγγραφα.

Επειδή εν προκειμένω, στην οικεία Έκθεση Ελέγχου αναφέρεται ρητά ότι οι επίμαχες πιστώσεις κρίθηκαν εισόδημα από μισθωτή εργασία, βάσει των διατάξεων του άρθρου 12 του ΚΦΕ (Ν. 4172/2013) δεδομένου ότι δεν αποδεικνύεται από τα προσκομισθέντα στοιχεία ότι χρησιμοποιήθηκαν για την αποπληρωμή υποχρεώσεων της ανώνυμης εταιρείας.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος σε κανένα σημείο δεν αποδεικνύει, ούτε καν με έμμεσες αποδείξεις, ότι έχει συναφθεί δάνειο μεταξύ του ιδίου και της ανώνυμης εταιρείας «.....» με Α.Φ.Μ.

Επειδή ωστόσο ο έλεγχος δεν έκρινε ότι έχει συναφθεί δάνειο μεταξύ του προσφεύγοντος και της ανωτέρω ανώνυμης εταιρείας, αλλά έκρινε ότι οι επίμαχες πιστώσεις στους ατομικούς τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, αποτελούν εισόδημα του τελευταίου από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ΚΦΕ (Ν. 4172/2013).

Επειδή ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή επαναπροσκομίζει τα ανωτέρω αποδεικτικά έγγραφα, ισχυριζόμενος ότι οι επίμαχες πιστώσεις δε χρησιμοποιήθηκαν για προσωπικούς σκοπούς αλλά για την αποπληρωμή υποχρεώσεων της ανώνυμης εταιρείας.

Επειδή από τον έλεγχο που διενήργησε η Υπηρεσία μας στα προσκομιθέντα αποδεικτικά έγγραφα, προέκυψε ότι, από το συνολικό ποσό των επίμαχων πιστώσεων (130.851,58 €) που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο:

- Οι πιστώσεις με REC ID 75994 (4.119,25 €) και 75995 (4.784,25 €), αποδεικνύεται ότι δε χρησιμοποιήθηκαν για προσωπικούς σκοπούς αλλά για την αποπληρωμή υποχρεώσεων της ανώνυμης εταιρείας, δεδομένου ότι αποτέλεσαν μέρος του ποσού των 9.990,00 € που αναλήφθηκε σε μετρητά την ίδια ημέρα και κατατέθηκε σε λογαριασμό προμηθευτή της ΑΕ (προσκομίζεται αποδεικτικό κατάθεσης της).
- Η πίστωση με REC ID 76041 (1.190,00 €), αποδεικνύεται ότι δε χρησιμοποιήθηκε για προσωπικούς σκοπούς αλλά για την αποπληρωμή υποχρεώσεων της ανώνυμης εταιρείας, δεδομένου ότι αποτέλεσε μέρος του ποσού των 1.520,00 € που αναλήφθηκε σε μετρητά την ίδια ημέρα από την κ., με σκοπό την πληρωμή του ενοικίου της ΑΕ για τον μήνα Απρίλιο 2014 (προσκομίζεται απόδειξη είσπραξης ενοικίου αξίας 1.554,00 €). Ως προς τον ισχυρισμό του ελέγχου ότι το ποσό της απόδειξης είσπραξης ενοικίου είναι μεγαλύτερο κατά 34,00 €, κρίνεται ότι η διαφορά είναι ιδιαίτερα επουσιώδης και θα μπορούσε να καλυφθεί από μετρητά της ΑΕ που θα είχε ήδη ανά χείρας της η κ.
- Οι πιστώσεις με REC ID 76479 (3.183,00 €-με εξαίρεση το επιμέρους ποσό των 202,42 €) και 76480 (44.136,36 €), αποδεικνύεται ότι δε χρησιμοποιήθηκαν για προσωπικούς σκοπούς αλλά για την αποπληρωμή υποχρεώσεων της ανώνυμης εταιρείας, δεδομένου ότι κατευθύνθηκαν στην πληρωμή οφειλών της ΑΕ στο ΙΚΑ (προσκομίζονται αποδεικτικά εξόφλησης του ΙΚΑ Υπ/μα).
- Η πίστωση με REC ID 76713 (1.085,00 €), αποδεικνύεται ότι δε χρησιμοποιήθηκε για προσωπικούς σκοπούς αλλά για την αποπληρωμή υποχρεώσεων της ανώνυμης εταιρείας, δεδομένου ότι κατευθύνθηκε στην πληρωμή προστίμου της ΑΕ στο Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας (προσκομίζονται σχετικά αποδεικτικά εξόφλησης).
- Για τις υπόλοιπες πιστώσεις συνολικού ύψους 72.556,14 € δεν αποδεικνύεται ότι χρησιμοποιήθηκαν για την αποπληρωμή υποχρεώσεων της ανώνυμης εταιρείας, καθότι είτε δεν αποσαφηνίζεται ο μετέπειτα προορισμός των χρημάτων, είτε αποδεικνύεται μεν ότι χρησιμοποιήθηκαν για την αποπληρωμή υποχρεώσεων, αλλά αυτές οι υποχρεώσεις δεν είναι της ανωτέρω ανώνυμης εταιρείας.

Ως εκ τούτου, το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία του προσφεύγοντος καθορίζεται σε **72.556,14 €**, περιοριζόμενο σε σχέση με αυτό που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο.

Με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται **μερικώς αποδεκτός**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **28/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014 (01/01/2013-31/12/2013)

Βάσει Ελέγχου	186.702,89 €
Βάσει ΔΕΔ	0,00 €

Υπ' αριθμ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2014 (01/01/2014-31/12/2014)

Ανάλυση	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ-Δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα Ατομικό και τέκνων	28.500,14	610.983,92	101.056,28	72.556,14
Φόρος χρεωστικό ποσό	4.945,76	201.038,08	28.719,34	23.773,58
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν. 4174/2013	0,00	98.046,16	11.886,79	11.886,79
Τόκος άρθρου 53 Ν. 4174/2013	0,00	0,00(*)	9.371,54	9.371,54
Εισφορά αλληλεγγύης	1.870,33	24.554,63	4.157,53	2.287,20
Τέλος επιτηδεύματος	0,00	650,00	0,00	0,00
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών		317.472,78	47.319,11	47.319,11

(*) Δεν υπολογίστηκε τόκος από τον έλεγχο κατά την έκδοση της οικείας Πράξης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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