



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24/05/2022

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

Αριθμός απόφασης: 1920

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

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 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»

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

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 **26/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου οδός , κατά των υπ' αριθμ.:

-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2015,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2016.

5. Τις ως άνω πράξεις, 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 Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 26/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 208.868,41 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ποσού 104.434,21 €, εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 49.287,97 € και τέλους επιτηδεύματος ποσού 433,33 €, ήτοι συνολικό ποσό **363.023,92 €**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 186.588,63 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) ποσού 93.280,71 €, εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 41.826,88 € και τέλους επιτηδεύματος ποσού 650,00 €, ήτοι συνολικό ποσό **322.346,22 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 15/12/2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./....../...../01-06-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος **2015**:

- από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων και σύμφωνα με το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών (Σ.Μ.Τ.Λ.) διαπιστώθηκαν καταθέσεις/πιστώσεις για τις οποίες ο έλεγχος έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι είναι πιστώσεις γνωστής προέλευσης, καθώς σχετίζονται με τη δραστηριότητα της εταιρείας «.....
..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ» με Α.Φ.Μ. και αντικείμενο δραστηριότητας βάσει καταστατικού την «.....
.....» της οποίας ο προσφεύγων τυγχάνει ομόρρυθμος εταίρος και διαχειριστής. Ωστόσο, ο έλεγχος, βασιζόμενος στο γεγονός ότι τόσο η σχετική Άδεια Λειτουργίας Πρακτορείου της Διεύθυνσης Κρατικών Λαχείων του Υπουργείου Οικονομικών όσο και οι προσκομισθείσες Βεβαιώσεις Εκκαθάρισης Προμηθειών από την
και την 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 χονδρικής όσο και λιανικής), που ισούται με το ποσό της προμήθειας που αναγράφεται στις σχετικές Βεβαιώσεις Εκκαθάρισης Προμηθειών, ήτοι συνολικό ποσό **305.262,58 €**.
- βάσει του ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων κατά την επίμαχη χρήση τύγχανε επιτηδευματίας, με αποτέλεσμα να καταλογίσει τέλος επιτηδεύματος ύψους **433,33 €** (ο προσφεύγων είχε ήδη καταβάλει ποσό 216,67 €).
- επιπλέον, πέραν των ως άνω καταθέσεων/πιστώσεων, διαπιστώθηκαν και καταθέσεις/πιστώσεις συνολικού ύψους **177.569,66 €**, για τις οποίες ο έλεγχος έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι είναι πιστώσεις γνωστής προέλευσης, καθώς σχετίζονται με τη δραστηριότητα της εταιρείας «.....
..... ΚΑΙ
..... ΑΕ» με Α.Φ.Μ. και αντικείμενο δραστηριότητας την «.....
.....» της οποίας ο προσφεύγων τυγχάνει Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος. Ωστόσο, ο έλεγχος, καταλόγισε το ανωτέρω ποσό ως εισόδημα από

μισθωτή εργασία (παροχή σε είδος), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13, παρ. 3 του Ν. 4172/2013.

- επίσης, διαπιστώθηκαν και καταθέσεις/πιστώσεις συνολικού ύψους **132.837,21 €**, οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο άγνωστης προέλευσης και καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21, παρ. 4 του Ν. 4172/2013.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος **2016**:

- από τον έλεγχο των τραπεζικών κινήσεων και σύμφωνα με το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών (Σ.Μ.Τ.Λ.) διαπιστώθηκαν καταθέσεις/πιστώσεις για τις οποίες ο έλεγχος έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι είναι πιστώσεις γνωστής προέλευσης, καθώς σχετίζονται με τη δραστηριότητα της εταιρείας «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ» με Α.Φ.Μ. και αντικείμενο δραστηριότητας βάσει καταστατικού την «Εκμετάλλευση επί κέρδει και πρακτόρευση κρατικών λαχείων και» της οποίας ο προσφεύγων τυγχάνει ομόρρυθμος εταίρος και διαχειριστής. Ωστόσο, ο έλεγχος, βασιζόμενος στο γεγονός ότι τόσο η σχετική Άδεια Λειτουργίας Πρακτορείου της Διεύθυνσης Κρατικών Λαχείων του Υπουργείου Οικονομικών όσο και οι προσκομισθείσες Βεβαιώσεις Εκκαθάρισης Προμηθειών από την Ελληνικά Α.Ε. και την Α.Ε., έχουν εκδοθεί στο όνομα του προσφεύγοντος και όχι στο όνομα της ανωτέρω εταιρείας, έκρινε ότι η δραστηριότητα της πρακτόρευσης λαχείων και 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, ήτοι συνολικό ποσό **280.618,26 €**.
- 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 καταθέσεις/πιστώσεις συνολικού ύψους **127.719,58 €**, για τις οποίες ο έλεγχος έκανε δεκτό τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι είναι πιστώσεις γνωστής προέλευσης, καθώς σχετίζονται με τη δραστηριότητα της εταιρείας «..... ΚΑΙ ΑΕ» με Α.Φ.Μ. και αντικείμενο δραστηριότητας την «.....» της οποίας ο προσφεύγων τυγχάνει Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος. Ωστόσο, ο έλεγχος, καταλόγισε το ανωτέρω ποσό ως εισόδημα από μισθωτή εργασία (παροχή σε είδος), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13, παρ. 3 του Ν. 4172/2013.
- επίσης, διαπιστώθηκαν και καταθέσεις/πιστώσεις συνολικού ύψους **32.800,93 €**, οι οποίες κρίθηκαν από τον έλεγχο άγνωστης προέλευσης και καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21, παρ. 4 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 «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ» με Α.Φ.Μ. και αντικείμενο δραστηριότητας βάσει καταστατικού την «.....» της οποίας ο ίδιος τυγχάνει ομόρρυθμος εταίρος και διαχειριστής και στην οποία έχει εισφέρει τη σχετική άδεια μέσω της προσωπικής του εργασίας.

2ος λόγος: Καταλογισμός του φόρου κατά παράβαση της αρχής της απαγόρευσης της διπλής φορολόγησης των ίδιων εισοδημάτων.

3ος λόγος: Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου αναφορικά με την έννοια της τεχνητής διευθέτησης.

4ος 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 (παροχή σε είδος). Οι συγκεκριμένες πιστώσεις που προέρχονται από το ταμείο της εταιρείας «..... ΚΑΙ ΑΕ» με Α.Φ.Μ. και αντικείμενο δραστηριότητας την «Εμπορία έτοιμων ενδυμάτων» της οποίας ο ίδιος τυγχάνει Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος, εσφαλμένως θεωρήθηκαν ως δάνειο.

5ος λόγος: Εσφαλμένη εφαρμογή του νόμου και πλάνη περί τα πράγματα αναφορικά με τις καταθέσεις/πιστώσεις που καταλογίστηκαν ως εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας κατ' άρθρο 21, παρ. 4 Ν. 4172/2013.

6ος λόγος: Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.

7ος λόγος: Παράνομη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.

8ος λόγος: Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων, με το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/17.05.2022 αίτημά 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, απέστειλε στον προσφεύγοντα, μέσω του από 19/05/2022 και ώρα 10:31 πμ e-mail, την υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/19.05.2022 Κλήση προς Ακρόαση για τη Δευτέρα 23/05/2022 και ώρα 11:00 πμ.

Ακολούθως των παραπάνω, την Δευτέρα 23/05/2022 προσήλθαν στα γραφεία της Υπηρεσίας μας οι πληρεξούσιοι εκπρόσωποι του προσφεύγοντος κκ. και (σχετικώς εξουσιοδοτημένοι προς τούτο) και έλαβε χώρα η προφορική ακρόαση του προσφεύγοντος. Κατά τη διάρκεια αυτής, στην οποία από πλευράς της Υπηρεσίας μας συμμετείχαν η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης, ο Αναπληρωτής Προϊστάμενος του Τμήματος Επανεξέτασης Α2, ο αρμόδιος υπάλληλος του Τμήματος Επανεξέτασης Α2 και μία υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης, αναλύθηκαν διεξοδικά οι λόγοι και τα επιχειρήματα που αναφέρονται στην ενδικοφανή προσφυγή και καταρτίστηκε το υπ' αριθμόν/23-05-2022 Πρακτικό Ακρόασης, το οποίο υπογράφηκε από όλα τα συμμετέχοντα μέλη και αντίγραφο του οποίου παραδόθηκε στους πληρεξουσίους εκπροσώπους του προσφεύγοντος.

Ως προς τον 4ο 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 13, παρ. 3 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη «Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας και αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα. Σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών θεωρείται δάνειο».

Επειδή εν προκειμένω, διαπιστώθηκαν καταθέσεις/πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος συνολικού ύψους:

- **177.569,66 €** στο φορολογικό έτος 2015 και
- **127.719,58 €** στο φορολογικό έτος 2016

οι οποίες προέρχονται από προηγούμενες αναλήψεις από τα χρηματικά διαθέσιμα της εταιρείας «..... ΚΑΙ ΑΕ» με Α.Φ.Μ. και αντικείμενο δραστηριότητας την «.....», 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, ωστόσο έκρινε ότι αποτελεί εισόδημα από μισθωτή εργασία (παροχή σε είδος), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13, παρ. 3 του Ν. 4172/2013, δεδομένου ότι δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου.

Επειδή ο προσφεύγων, ο οποίος τυγχάνει Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος της ως άνω εταιρείας, ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη, δεδομένου ότι η εταιρεία ελέγχθηκε για το αντικείμενο του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τα έτη 2015-2016, από τον οποίο έλεγχο προέκυψε ότι οι επίμαχες χρηματικές μεταφορές δεν

αποτελούν δάνειο αλλά αναλήψεις από μετόχους (προσωρινές ταμειακές διευκολύνσεις) και στα πλαίσια του οποίου, η εταιρεία υπέβαλε δηλώσεις απόδοσης τελών χαρτοσήμου κατά τις διατάξεις εθελοντικής συμμόρφωσης του Ν. 4512/2018.

Επειδή εν προκειμένω, στην οικεία Έκθεση Ελέγχου αναφέρεται ρητά (σελ. 23) η αποστολή του υπ' αριθμόν/03-10-2019 Δελτίου Πληροφοριών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προς τον έλεγχο, όπου αναφερόταν ότι «Από τον έλεγχο των βιβλίων της Α.Ε προέκυψε ότι, στα φορολογικά έτη 2015, 2016...**αναλήφθηκαν** από τα χρηματικά διαθέσιμα της ελεγχόμενης επιχείρησης, διάφορα χρηματικά ποσά, όπως αυτά προκύπτουν από το αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 33.95.00.012-ΑΦΜ, προς τον μέτοχο και διευθύνοντα σύμβουλο της ελεγχόμενης.

...

Οι καταβολές των χρημάτων γίνονται χωρίς μνεία της αιτίας της κατάθεσης (π.χ. δάνειο)...

Επειδή συνεπώς, προκύπτει ότι οι επίμαχες χρηματικές μεταφορές είχαν ήδη κριθεί από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. στην εταιρεία ως αναλήψεις (ταμειακές διευκολύνσεις) και όχι ως δάνεια.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι η ως άνω εταιρεία, στα πλαίσια των διατάξεων του Ν. 4512/2018, ήτοι πριν την κοινοποίηση του σχετικού Σημειώματος Διαπιστώσεων, προέβη στις 05/07/2019, ήτοι δύο (2) και πλέον έτη πριν την ολοκλήρωση του ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. στον προσφεύγοντα, σε υποβολή των υπ' αριθμόν/2019,/2019,/2019,/2019,/2019,/2019,/2019,/2019,/2019,/2019,/2019 και/2019 δηλώσεων απόδοσης των τελών χαρτοσήμου με συντελεστή 1,2% που αναλογούν στις επίμαχες αναλήψεις (περίοδος από Ιούλιο 2015 έως και Ιούνιο 2016).

Επειδή στην Έκθεση Απόψεων του ελέγχου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία μας, αναφέρεται ότι «ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αφορά τη χαρτοσήμανση του δοσοληπτικού λογαριασμού της εταιρείας ΑΕ και όχι τη φορολογία εισοδήματος του φυσικού προσώπου».

Επειδή η φορολογική αρχή είναι μία και ενιαία και θα υφίστατο καταστρατήγηση των αρχών της αναλογικότητας και της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, σε περίπτωση που ο έτερος και μεταγενέστερος έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. στο φυσικό πρόσωπο, αντιμετώπιζε φορολογικά με διαφορετικό τρόπο τις ίδιες ακριβώς συναλλαγές.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τους 1^ο, 2^ο και 3^ο ως άνω λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

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 ΕΞ 2014/16.10.2014 έγγραφο της ΓΓΔΕ, 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 ΕΞ 16.4.2013 εγγράφου μας προς την Πανελλήνια Ένωση Πρακτόρων, 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 «..... 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 «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ» 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 την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 78), «με το αριθμ. πρωτ./20-10-2021 υπόμνημά του, ο ελεγχόμενος προσκόμισε στην υπηρεσία μας **αποδείξεις εμπιστευσης και παράδοσης κρατικών, λαϊκών λαχείων και σκρατς για τα φορολογικά έτη 2015-2016 προς την εταιρεία ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ, χωρίς αξία προμήθειας, παρόλο που από την έκδοση των ανωτέρω αποδείξεων προκύπτει εμπορική πράξη και θα έπρεπε να εμπεριέχεται τουλάχιστον αξία προμήθειας 1% επί των παραδοθέντων λαχείων και τυχερών παιγνίων**».

Επειδή παράλληλα, στην οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 21) αναφέρεται ότι «**διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι η συνδεδεμένη εταιρεία ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ με Α.Φ.Μ. στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ετών 2015 και 2016, δήλωσε έσοδα από πώληση λαχείων και διενέργεια τυχερών παιγνίων ποσού 150.938,36 € και 152.166,22 €, αντίστοιχα. Τα ανωτέρω ποσά ο ελεγχόμενος στο με αριθμ. Πρωτ./20-10-2021 υποβληθέν υπόμνημα έγγραφων εξηγήσεων που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, ισχυρίστηκε ότι στο σύνολό τους, αφορούν το σύνολο των διαθέσιμων λαχείων και τυχερών παιγνίων που προμηθεύτηκε ο ίδιος από τον ΟΠΑΠ Α.Ε.**».

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 διενεργηθεί παράλληλα έλεγχος στην εταιρεία «..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ» 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 της ίδιας φορολογητέας ύλης αφενός στο όνομα του προσφεύγοντα και αφετέρου στο όνομα της ΕΕ.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 38 του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη:

«1. Κατά τον προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Οι εν λόγω ρυθμίσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, με βάση τα χαρακτηριστικά της οικονομικής τους υπόστασης.

...

6. Για να καθοριστεί εάν η ρύθμιση ή η σειρά ρυθμίσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα με την έννοια της παραγράφου 1, η Φορολογική Διοίκηση συγκρίνει το ύψος του οφειλόμενου φόρου από έναν υποκείμενο στο φόρο, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω ρύθμιση, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος υποκείμενος στο φόρο υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της εν λόγω ρύθμισης».

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 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 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 στην προκειμένη περίπτωση, η Έκθεση Ελέγχου δεν περιλαμβάνει σύγκριση μεταξύ οφειλόμενου φόρου από τη φορολόγηση των κερδών σε επίπεδο φυσικού προσώπου και σε επίπεδο νομικού προσώπου (ετερόρρυθμη εταιρεία).

Επειδή συνεπώς, οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται τυπικά πλημμελείς και συνεπώς ακυρωτέες, ως ερειδόμενες σε πλημμελώς αιτιολογημένη έκθεση ελέγχου και ο έλεγχος πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου, με παράλληλο έλεγχο των βιβλίων της εταιρείας

..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ με Α.Φ.Μ.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63, παρ. 6 του Ν. 4174/2013, «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 σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

....

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

...».

Επειδή ο έλεγχος δύναται να προβεί σε έκδοση νέων πράξεων εντός περιόδου ενός (1) έτους από την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας.

Επειδή η Υπηρεσία μας, για υπόθεση του ιδίου προσφεύγοντος με ίδια ακριβώς πραγματικά περιστατικά που αφορούσε τις χρήσεις 2013 και 2014, εξέδωσε την υπ' αριθμόν/2020 απόφασή της, με το ίδιο σκεπτικό.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος γίνονται **αποδεκτοί**.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Δεδομένου ότι η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται αποδεκτή λόγω τυπικής πλημμέλειας με βάση όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **26/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και την ακύρωση των υπ' αριθμόν-...../2021 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

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

Α)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

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

0,00 €

B)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

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

0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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