



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604551

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 21.05.2019

Αριθμός Απόφασης: 1637

## Α Π Ο Φ Α Σ Η

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 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.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 από **21.01.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με **ΑΦΜ** ....., κατοίκου ....., οδός ..... αριθ. ...., ΤΚ....., κατά των κάτωθι οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ :

Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Σύνολο καταλογισθέντων ποσών (διαφορά φόρου, πρόσθετος φόρος)
.....	12/12/2018	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01-31/12/2012	0

.....	12/12/2018	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01-31/12/2013	0
.....	12/12/2018	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	01/01-31/12/2014	13.820,09

των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και της από 17.12.2018 οικείας έκθεσης ελέγχου.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΥΡΟΥ
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4.

Επί της από **21.01.2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... 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:

- Με την με αριθμό ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2012 δεν καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου διότι με το σημείωμα διαπιστώσεων αιτιολογήθηκαν οι προσδιορισθείσες διαφορές του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.
- Με την με αριθμό ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2013 δεν καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου διότι με το σημείωμα διαπιστώσεων αιτιολογήθηκαν οι προσδιορισθείσες διαφορές του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.
- Με την με αριθμό ...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2014 καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 8.686,25 €, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 4.343,13 €, πλέον της αναλογούσας εισφοράς αλληλεγγύης 790,71 €, ήτοι συνολικό ποσό 13.820,09 €.

Οι παραπάνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 12.12.2018 οικείας εκθέσεως μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, δυνάμει της με αριθμό ...../2018 εντολής μερικού ελέγχου γραφείου φορολογίας εισοδήματος.

Από την επεξεργασία των στοιχείων που ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του και από αυτά που ο προσφεύγων προσκόμισε κατά τη διάρκεια του ελέγχου, αφού η φορολογική αρχή τά έλαβε υπόψη της, έκανε αποδεκτές τις αιτιάσεις του, για πλείστες των ελεγχόμενων πιστώσεων, οι οποίες δεν αποτελούν προσαύξηση περιουσίας των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994.

Ο έλεγχος έκρινε ότι οι πρωτογενείς καταθέσεις (πιστώσεις), στον κοινό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα με τους γονείς του, με αρ. .... της ....., της φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2014 (όπως αναγράφονται στον παρακάτω πίνακα), αφορούν παροχή σε είδος του άρθρου 13 του Ν. 4172/2014 2014,

λαμβάνοντας υπόψη και τους ισχυρισμούς του ίδιου του προσφεύγοντα ότι οι πιστώσεις αυτές προέρχονται από αναλήψεις - μεταφορές ποσών από τον λογαριασμό όψεως της εταιρείας ....., με Α.Φ.Μ. ...., στην οποία μετέχει ως ομόρρυθμο μέλος με ποσοστό 99 % και οι οποίες είναι οι εξής:

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01. - 31.12.2014)**

ΤΡΑΠΕΖΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΠΙΟΛΟΠΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΣΕ ΕΙΔΟΣ
.....	07/04/2014	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ .....	5.150,00
.....	15/04/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	788,00
.....	30/05/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	1.579,80
.....	28/07/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	13.173,00
.....	28/08/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	2.390,62
.....	06/10/2014	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ .....	2.481,00
.....	13/11/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	4.068,10
.....	29/12/2014	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ	ΜΤΦ ΑΠΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ	5.180,00
		<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>		<b>34.810,52</b>

**Ο προσφεύγων** με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι:

1) οι πιστώσεις συνολικού ποσού 34.810,52€ στον τραπεζικό του λογαριασμό κατά το έτος 2014, προέρχονται από τμηματική επιστροφή ταμειακής διευκόλυνσης, στην οποία είχε προβεί κατά το έτος 2011 προς την ομόρρυθμη εταιρεία «....., με Α.Φ.Μ. ....», της οποίας είναι ομόρρυθμος εταίρος με ποσοστό 99%.

2) στις 04-01-2011 ανέλαβε το ποσό των 10.000,00€, με χρέωση του υπ' αρ..... λογαριασμού του που τηρούσε στην ....., το οποίο εμβάστηκε αυθημερόν στην εταιρεία με την επωνυμία «.....», η οποία ήταν προμηθεύτρια της πρώτης.

3) στις 28-01-2011 εκδόθηκε η υπ' αρ. .... τραπεζική επιταγή της ....., ποσού 25.000,00€, με χρέωση του υπ' αρ..... λογαριασμού του που τηρούσε στην ίδια τράπεζα, σε διαταγή της «.....».

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του ο προσφεύγων συνυπέβαλε με την ενδικοφανή προσφυγή του φωτοτυπίες, ήτοι:

α) Της από 04-01-2011 αίτησης έκδοσης τραπεζικής επιταγής προς την .....

ποσού 10.000,00€, με χρέωση του υπ' αρ..... λογαριασμού της ίδιας τράπεζας.

β) Του από 04-01-2011 δελτίου κατάθεσης της ....., ποσού 10.000,00€, στον υπ' αρ. .... λογαριασμό της εταιρείας με την επωνυμία «.....».

γ) Του από 17-07-2010 ιδιωτικού συμφωνητικού μεταξύ των εταιρειών «.....» και «.....».

δ) Της από 28-01-2011 αίτησης έκδοσης τραπεζικής επιταγής προς την ....., ποσού 25.000,00€, με χρέωση του υπ' αρ..... λογαριασμού της ίδιας τράπεζας.

ε) Της υπ' αρ. .... τραπεζικής επιταγής της ....., σε διαταγή της «.....» ( αρ. λογ. ....), μόνο της μπροστινής όψης αυτής.

στ) Της Νο ...../2011 απόδειξης εισπραξης της εταιρείας «..... Α.Φ.Μ. ....», σύμφωνα με την οποία εισέπραξε από την «.....», για αντικατάσταση επιταγής ....., μετρητά 40.400,00€, για τις υπ' αριθ. .... ποσού 25.000,00€ και .... ποσού 17.000,00€ (συνολικό ποσό 42.000,00€).

Σύμφωνα με το πόρισμα της έκθεσης ελέγχου, επειδή δεν αποδείχθηκαν οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα περί τμηματικής επιστροφής ταμειακής διευκόλυνσης που παρείχε στην εταιρεία του ο ίδιος, το έτος 2011, το συνολικό ως άνω ποσό, λόγω μη ύπαρξης έγγραφης συμφωνίας δανείου, λογίστηκε παροχή σε είδος του άρθρου 13 του Ν. 4172/2014 2014.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν.4172/2013 «Παροχές σε είδος» , «1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 οποιεσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.

**2.** .....

**3. 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** ο προσφεύγων, για τις ως άνω πιστώσεις φορολογικού έτους 2014, συνολικού ποσού 34.810,52 €, στον υπ' αρ. .... κοινό τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα με τους γονείς του που τηρούσε στην ..... (απαρτιζόμενο από οκτώ μη στρογγυλοποιημένα ποσά), επικαλείται με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής, δύο αναλήψεις από έτερο (κοινό) τραπεζικό λογαριασμό, με αρ. .... επίσης της ....., για έκδοση τραπεζικών επιταγών κατά το έτος 2011, προκειμένου να καλυφθούν υποχρεώσεις της εταιρείας ..... με Α.Φ.Μ. ...., τις οποίες αιτιολογεί ως ταμειακή διευκόλυνση προς την εταιρεία του και η οποία «του επεστράφη τμηματικά το έτος 2014». (ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι συμμετέχει στην εταιρεία με ποσοστό 99%, ενώ από το σύστημα μητρώου του TAXIS προκύπτει ότι μέχρι 08-06-2015 συμμετείχε με ποσοστό 67%)

**Επειδή** ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ενέβασε αυθημερόν το ποσό των 10.000,00€, στην εταιρεία με την επωνυμία «.....», το οποίο είχε αναλάβει στις 04-01-2011 από τον υπ' αρ. .... λογαριασμό του που τηρούσε στην ....., διότι αυτή ήταν προμηθεύτρια της «.....», εταιρεία στην οποία συμμετείχε ο ίδιος.

**Επειδή** προκειμένου να αιτιολογήσει τον ισχυρισμό του προσκόμισε το από 17-07-2010 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ των εταιρειών «.....» και «.....».

**Επειδή** σύμφωνα με την παρ. 16. Του άρθ. 8 του ν. 1882/1990 «*Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιανδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.*».

**Επειδή** το ανωτέρω συμφωνητικό δεν έχει θεωρηθεί από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν έχει ισχύ έναντι αυτής και συνεπώς δεν αποδεικνύει τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα.

**Επειδή** όσον αφορά την υπ' αρ. .... τραπεζική επιταγή της ....., ποσού 25.000,00€, με χρέωση του υπ' αρ..... λογαριασμού του που τηρούσε στην ίδια τράπεζα, σε διαταγή της «.....», δεν έχει προσκομισθεί η πίσω όψη αυτής προκειμένου να διαπιστωθούν τυχόν οπισθογραφήσεις αυτής.

**Επειδή** σύμφωνα με τον Αστικό Κώδικα και το άρθρο 806: «*Με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλον κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.*».

Το δάνειο αποτελεί παραδοτική σύμβαση και ως τέτοια ανήκει στην κατηγορία των αμφοτεροβαρών συμβάσεων. Ο Αστικός Κώδικας δεν ορίζει συγκεκριμένο τύπο για την κατάρτιση του δανείου οπότε μπορεί να καταρτιστεί έγγραφα ή και προφορικά.

Το δάνειο αποτελεί την κατεξοχήν πιστωτική σύμβαση, αφού από οικονομική άποψη

κατευθύνεται στη χρονικά περιορισμένη παραχώρηση ενός κεφαλαίου, κατά κανόνα ενός χρηματικού ποσού, για οικονομική χρησιμοποίησή του από το λήπτη.

Έτσι με την σύμβαση του δανείου δημιουργείται μια καθαρή προσωπική ενοχική σχέση μεταξύ του δανειστή και του οφειλέτη. Επίσης από αυτή γεννάται δικαίωμα για τον δανειστή να στραφεί μόνο κατά του οφειλέτη. Εκτός από την υποχρέωση απόδοσης του κεφαλαίου, ο δανειολήπτης ενδέχεται να υποχρεούται και σε καταβολή τόκων.

**Επειδή** η λήψη και μόνο χρημάτων από τον λογαριασμό όψεως της εταιρείας δεν συνιστά δανεισμό, όταν δεν υπάρχει κανένα άλλο στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι πρόκειται για δάνειο, όπως εν προκειμένω δεν υπάρχει κανένα σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας και ούτε μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου από άλλα στοιχεία.

**Επειδή**, οι πιστώσεις χρηματικών ποσών στον τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντα (κοινό με τους γονείς του) προέρχονται από αναλήψεις και μεταφορές από τον λογαριασμό της εταιρείας, από την έκθεση ελέγχου όμως δεν προκύπτει ο λόγος για τον οποίο προέβη σε αυτές, ήτοι **δεν αιτιολογείται** εάν πρόκειται για μισθό, απόληψη κερδών, επιστροφή δανείου κ.α.

**Επειδή** εν προκειμένω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις της φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2014, στον υπ' αρ. .... τραπεζικό λογαριασμό της ....., κοινό με τους γονείς του, προέρχονται από τμηματική επιστροφή ταμειακής διευκόλυνσης της εταιρείας του από τον ίδιο, που έλαβε χώρα το 2011.

**Επειδή** η Δ.Ο.Υ. αποδεχόμενη τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι τα ποσά αυτά προέρχονται από την εταιρεία του, τα θεώρησε δάνειο από αυτήν και λόγω μη ύπαρξης έγγραφης συμφωνίας μεταξύ των μερών, έκρινε ότι το συνολικό ποσό αποτελεί παροχή σε είδος.

**Επειδή** η φορολογική αρχή αναιτιολόγητα καταλόγισε ως παροχή σε είδος τις υπό κρίση πιστώσεις με το σκεπτικό ότι τα ποσά αυτά προέρχονται από την εταιρεία του προσφεύγοντα, χωρίς να αποδεικνύει στην συγκεκριμένη περίπτωση ότι υφίσταται δάνειο.

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθ. 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.».

Αν μια ατομική πράξη δεν φέρει την απαιτούμενη αιτιολογία τότε υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που συνιστά και λόγο ακύρωσης, διότι η αιτιολογία αποτελεί έκφραση της αρχής της νομιμότητας της πράξης (ΣτΕ 171/2002) («Διοικητικό Δίκαιο», Απ. Γέροντας, Σ. Λύτρας, Πρ. Παυλόπουλος, Γλ. Σιούτη, Σ. Φλογαϊτης, εκδ. Σάκκουλα).

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **αποδοχή** της με αριθμό ...../21.01.2019 ενδικοφανούς προσφυγής του  
..... ΤΟΥ ..... με **ΑΦΜ** .....

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 ΦΑΚΟΣ**

**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.