



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 13 / 05 / 2019

Αριθμός Απόφασης **1422**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 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).

β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)

γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)

δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»

ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την από **11/01/2019** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στην Αθήνα, επί της οδού, τ.κ 10563, κατά της υπ' αριθ. **/07-12-2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Εισοδήματος**, φορολογικού έτους **2014**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, καθώς και την από **07/12/2018** έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος**, της ίδιας υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **11/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης «.....», με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε στις **12/12/2018**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθμ. **/07-12-2018** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Εισοδήματος**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, φορολογικού έτους **2014**, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού **23.900,99€**, πλέον προστίμου λόγω ανακρίβειας της δήλωσης (άρθρου 58 ΚΦΔ) ποσού **5.975,25€**, και συνολικά το ποσό των **29.876,24€**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά τη διενέργεια μερικού ελέγχου με βάση την υπ' αριθμ. **/11-05-2018 εντολή ελέγχου** του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, από τον οποίο προέκυψαν **λογιστικές διαφορές ύψους 91.926,91€**.

Οι ανωτέρω κατ' έλεγχο λογιστικές διαφορές προέκυψαν από τεκμαρτούς τόκους δανείων που είχε χορηγήσει η προσφεύγουσα στον υπάλληλό της και στον εταίρο και διαχειριστή της Ειδικότερα:

A. Από τον έλεγχο του λογαριασμού **33.02.00.0001** “..... διαπιστώθηκε η καταβολή καταναλωτικού δανείου σε υπάλληλο της επιχείρησης σε προγενέστερα έτη της ελεγχόμενης χρήσης, με αποτέλεσμα κατά την 1/1/2014 να υπάρχει υπόλοιπο από απογραφή ποσού **483.000,00€**, το οποίο παρέμεινε ανεξόφλητο ως τις 31/12/2014.

Για το συγκεκριμένο δανειακό λογαριασμό υπολογίστηκαν από την προσφεύγουσα τόκοι με επιτόκιο **2,24%** ύψους **10.819,20€** (ήτοι 483.000€ x 2,24%), το οποίο συμπεριέλαβε στην φορολογική αναμόρφωση των κερδών της υποβληθείσας δήλωσης, ενώ από τον έλεγχο, αφού ελήφθησαν υπόψη οι διατάξεις της ΠΟΛ. 1034/2014, τα επιτόκια που ίσχυαν κατά την αντίστοιχη περίοδο και δημοσιεύτηκαν από την Τράπεζα της Ελλάδος, καθώς και το είδος δανείου, υπολογίστηκαν τόκοι με επιτόκιο **7%**, ύψους **33.810,00€** (ήτοι 483.000€ x 7%), και έτσι προέκυψε **λογιστική διαφορά** ποσού **22.990,80€** (ήτοι 33.810,00€ - 10.819,20€).

B. Από τον έλεγχο των λογαριασμών **33.07.00.0000** “Λογ/σμός Δανείου ΕΠΙ” και **33.08.00.0000** “..... διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε προβεί σε δανεισμό στον Κο, εταίρο και διαχειριστή της εταιρείας, βάσει δανειακών συμβάσεων, στις οποίες δεν προβλέπονταν επιτόκιο δανεισμού.

Βάσει των συμβάσεων αυτών η προσφεύγουσα παρείχε δάνεια στον ως άνω εταίρο και διαχειριστή της, η είσπραξη των οποίων εκκρεμούσε έως την 31.12.2013 ύψους **1.590.000€**.

Από την προσφεύγουσα υπολογίστηκαν τόκοι με επιτόκιο **2,24%** ύψους **42.599,35€**, ποσό το οποίο συμπεριέλαβε στην φορολογική αναμόρφωση των κερδών της υποβληθείσας δήλωσης, ενώ από τον έλεγχο, αφού ελήφθησαν υπόψη οι διατάξεις της ΠΟΛ. 1034/2014, τα επιτόκια που ίσχυαν κατά την αντίστοιχη περίοδο και δημοσιεύτηκαν από την Τράπεζα της Ελλάδος, καθώς και το είδος δανείου, υπολογίστηκαν τόκοι με επιτόκιο **7%**, ύψους **111.535,46€**, και έτσι προέκυψε **λογιστική διαφορά** ποσού **68.936,11€** (ήτοι 111.535,46€ - 42.599,35€).

Ήτοι συνολικές λογιστικές διαφορές ελέγχου προερχόμενες από **τεκμαρτούς τόκους** δανείων:

Λογιστική Διαφορά τεκμαρτών τόκων	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Δανειακός λογ/σμός	10.819,20	33.810,00	22.990,80
Δανειακοί λογ/σμοί	42.599,35	111.535,46	68.936,11
Σ ύ ν ο λ α	53.418,55	145.345,46	91.926,91

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** της ανωτέρω πράξης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, προβάλλοντας τους κατωτέρω τυπικούς και ουσιαστικούς λόγους:

1. Έλλειψη νόμιμης και ειδικής αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου, παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης,
2. Παραβιάστηκε η διάταξη του άρθρου 28§2 του ΚΦΔ, καθόσον η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση της κατά χρόνον αρμοδιότητας της Φορολογικής Αρχής,
3. Δεν είχε υποχρέωση υπολογισμού τεκμαρτών εσόδων από τόκους δανείων, ελλείπει σχετικής διάταξης στο ν. 4172/2013,
4. Επικουρικά, αναδρομική εφαρμογή δυσμενέστερου νόμου.

1. Ως προς την φερόμενη έλλειψη νόμιμης και ειδικής αιτιολογίας του σημειώματος διαπιστώσεων, της έκθεσης ελέγχου, της παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή αρκέστηκε στην απλή, αόριστη και γενικόλογη περιγραφική παράθεση των διαπιστώσεων του ελέγχου, κατά τη γνώμη του οποίου το επιτόκιο που έπρεπε να ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό των τεκμαρτών τόκων δανείων της εταιρείας προς τρίτους ή εργαζόμενους δεν ήταν αυτό που είχε η ίδια η εταιρεία υπολογίσει με τη δήλωσή της, αλλά το επιτόκιο που κατά τη χρήση εκείνη οριζόταν με απόφαση της ΤΤΕ και δη 7%. Ουδόλως δε η ελεγκτική αρχή παρέπεμπε σε διάταξη νόμου, από την οποία να προκύπτει η υποχρέωση της εταιρείας να υπολογίσει τεκμαρτούς τόκους των χορηγούμενων από αυτήν σε τρίτους δανείων της. Αρκείτο μόνο στην απλή αναφορά των διατάξεων του νόμου 4172/2013 και της ΠΟΛ 1034/2014 στις οποίες βασίστηκε, χωρίς να εξηγήσει οποία η σχέση των διατάξεων αυτών με το ζήτημα του υπολογισμού τεκμαρτών τόκων δανείων, που η εταιρεία χορηγεί προς τρίτους. Η μη εξήγηση ήταν άλλωστε μάλλον σκόπιμη, καθόσον οι επικαλούμενες από την αντίδικο φορολογική αρχή διατάξεις ουδεμία σχέση έχουν με το κρίσιμο εν προκειμένω ζήτημα του υπολογισμού τεκμαρτών τόκων, που προσauξανουν τα κέρδη της εταιρείας, που αποτελούσε και τη βάση του εις βάρος της καταλογισμού,

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 28§1 του ν. 4174/2013** (Α' 170), όπου ορίζεται ότι «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», και κατ' εφαρμογή της διάταξης αυτής, κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθμό **/10-10-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου** και την αντίστοιχη Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, σε απάντηση δε αυτού, υπέβαλλε τις απόψεις της εγγράφως με το με αρ. πρωτ. **/19.10.2018 Υπόμνημά της**, το οποίο ελήφθη υπόψιν από τον έλεγχο πριν από την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή από το ανωτέρω υπόμνημα της προσφεύγουσας προκύπτει ότι τα αποτελέσματα του ελέγχου έγιναν πλήρως αντιληπτά, δεδομένου ότι το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου ήταν αναλυτικό και πλήρως τεκμηριωμένο, και δόθηκε στην επιχείρηση το δικαίωμα της ακρόασης και της υποβολής των απόψεων της πριν την έκδοση της Οριστικής Πράξης Προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της **απορρίπτονται** ως αβάσιμοι.

2. Ως προς τον ισχυρισμό ότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση της κατά χρόνον αρμοδιότητας της Φορολογικής Αρχής

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις 07/12/2018, ήτοι μετά την παρέλευση μηνός από την παραλαβή των απόψεων της επί του σημειώματος διαπιστώσεων το οποίο έλαβε αριθ. πρωτ. /19.10.2018. Αυτή η καθυστέρηση έκδοσης της οριστικής πράξης, η οποία κοινοποιήθηκε αλλά και συνετάγη μετά την 19.11.2018, που ήταν η κατά νόμον καταληκτική ημερομηνία έκδοσης της οριστικής πράξης κατά τα ανωτέρω, καθιστά την κοινοποιηθείσα πράξη μη νόμιμη ως εκδοθείσα κατά παράβαση διάταξης νόμου και ως εκ τούτου ακυρωτέα,

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ορίζεται ότι «1) Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο 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,...

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, η φορολογική Αρχή στις 10/10/2018 κοινοποίησε το υπ' αριθ. /10-10-2018 **Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου**, επί του οποίου η προσφεύγουσα απάντησε με το με αριθ. πρωτ. /19.10.2018 υπόμνημα, η δε προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε στις **14/03/2018, ήτοι εντός μηνός από την εκπνοή της προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών** και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της **απορρίπτεται ως αβάσιμος**.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μετά την παρέλευση του ενός μηνός από την ημερομηνία κατάθεσης των εγγράφων απόψεων της προσφεύγουσας με το υπ' αριθμ. /19.10.2018 υπόμνημά της, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 § 2 του ν. 4174/2013, πλην όμως αυτές εκδόθηκαν εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος. Περαιτέρω, η προθεσμία που ορίζεται από την εν λόγω διάταξη, έχει ενδεικτικό χαρακτήρα, διότι δεν χαρακτηρίζεται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστική ούτε προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη, αλλά περιέχει έντονη υπόδειξη προς την Διοίκηση να ολοκληρώσει την σχετική διαδικασία μέσα σε σύντομο και πάντως εύλογο χρόνο (πρβλ ΣτΕ3762/2009 σκέψη 9). Κατά συνέπεια η υπέρβαση της προθεσμίας αυτής δεν δημιουργεί ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης. Άλλωστε η προσφεύγουσα, ούτε επικαλείται ούτε αποδεικνύει βλάβη από την καθυστέρηση της έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης κατά το άρθρο 79 § 5 περ. β του Κ.Δ.Δ. και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της πρέπει να **απορριφθεί** ως αβάσιμος.

3. Ως προς τον ισχυρισμό ότι δεν είχε υποχρέωση υπολογισμού τεκμαρτών εσόδων από τόκους δανείων, ελλείπει σχετικής διάταξης στο ν. 4172/2013

Επειδή η προσφεύγουσα βασιζόμενη στο υπ' αριθ. **ΔΕΑΦ Β 1140428ΕΞ2016/27-09-2016** έγγραφο της Δ/σης Άμεσης Φορολογίας του Υπουργείου Οικονομικών, ισχυρίζεται ότι δεν υφίσταται υποχρέωση υπολογισμού τεκμαρτών τόκων για δάνεια χορηγούμενα από εταιρεία (πιστωτικοί τόκοι) και με δεδομένη την άνευ νομικής υποχρέωσης συμπερίληψη στη δήλωσή της τεκμαρτών τόκων υπολογιζόμενων με βάση το παλιό καθεστώς στο πλαίσιο της φορολογικής της συνειδήσης, επιφυλάσσεται να υποβάλει τροποποιητική δήλωση, αφαιρώντας από τα εμφανιζόμενα στην ελεγχόμενη χρήση καθώς και στις επόμενες χρήσεις κέρδη της εταιρείας τα ποσά των τεκμαρτών τόκων.

Επειδή το ως άνω έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών αναφέρεται σε ζητήματα που ανέκυψαν μεταξύ δύο ανωνύμων εταιρειών και των εμπορικών δραστηριοτήτων τους, και την αδυναμία της μίας απ' αυτές να εκπληρώσει τις εμπορικές της υποχρεώσεις και δεν αφορά δάνεια προς εργαζόμενο ή διαχειριστή εταιρείας όπως εν προκειμένω,

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 25§3 του ν. 2238/1994** (Α' 151) ορίζεται ότι: «Κάθε δάνειο που συννομολογείται μεταξύ ιδιωτών ή παρέχεται από εταιρία προς τα μέλη της ή τρίτους, λογίζεται ότι συνάπτεται με ελάχιστο επιτόκιο αυτό που ισχύει για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατά το χρόνο σύναψης του δανείου»,

Με τις διατάξεις του **άρθρου 13§3 του ν. 4172/2013** (Α' 167) ορίζεται ότι: «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» και με την **ΠΟΛ. 1219/2014**, διευκρινίστηκε μεταξύ των άλλων ότι: «3) Με την παράγραφο 3 του άρθρου 13 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι παροχή σε είδος αποτελεί και η χορήγηση δανείου κατόπιν έγγραφης συμφωνίας από φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο. Η ωφέλεια για τον λήπτη της παροχής αυτής προσδιορίζεται ανά φορολογικό έτος, υπολογίζεται κατά το μήνα στον οποίον έγινε η παροχή και αποτιμάται ως η διαφορά μεταξύ των τόκων που υπολογίζονται με βάση το μέσο επιτόκιο αγοράς (σχετική η ΠΟΛ.1034/2014 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών) και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος βάσει της σχετικής έγγραφης συμφωνίας. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει έγγραφη συμφωνία ως παροχή σε είδος λαμβάνεται το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών, ήτοι ποσά που υπερβαίνουν το ποσό των τριών μισθών, θεωρούνται δάνειο,... Τέλος, γίνεται δεκτό ότι **οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 13 Ν.4172/2013 δεν καταλαμβάνουν τα ποσά που είχαν καταβληθεί ή πιστωθεί στα υπόψη πρόσωπα (εργαζόμενους, εταίρους, μέτοχους κ.λπ.) πριν από την έναρξη ισχύος του Ν.4172/2013**, ανεξαρτήτως του αν τα υπόψη ποσά έχουν καταβληθεί ως δάνεια με έγγραφη συμφωνία ή άνευ αυτής ή ως προκαταβολές μισθών»

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 50§1 του ν. 4172/2013** (Α' 167) ορίζεται ότι: «Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου» και με τις διατάξεις του **άρθρου 2 περ. ζ' του ίδιου νόμου** ότι «συνδεδεμένο πρόσωπο είναι κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα: αα) ..., ββ) ..., γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι είχε δώσει δάνεια σε προηγούμενες χρήσεις, με βάση υπογραφείσες συμβάσεις, η είσπραξη των οποίων εκκρεμούσε έως την 31.12.2013 και συγκεκριμένα: α) στον διαχειριστή και εταίρο της, ύψους **1.590.000€** και β) σε υπάλληλό της, ύψους **483.000€**, ενώ κατά την ελεγχόμενη χρήση 2014 από τα δάνεια που έδωσε, ποσό **36.883,00€** εκταμιεύτηκε στις 09/09/2014 και ποσό **517.000€** εκταμιεύτηκε στις 31/12/2014. Για την τελευταία αυτή εκταμίευση, δεν υπολογίστηκαν τόκοι από τον έλεγχο.

3.1 Ως προς την παροχή δανείου στον διαχειριστή και εταίρο της

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είχε χορηγήσει δάνεια στον κ^ο, εταίρο και διαχειριστή της, η είσπραξη των οποίων εκκρεμούσε έως την 31.12.2013 ύψους **1.590.000€**, ενώ κατά την ελεγχόμενη χρήση 2014 εκταμιεύτηκε ποσό δανείου ύψους **36.883,00€**. Για τα ποσά αυτά η προσφεύγουσα χρέωσε τον δανειζόμενο με τόκους ποσού **6.983,35€**, ενώ προέβη σε φορολογική αναμόρφωση των κερδών της δήλωσης, καθ' υπόδειξη των ορκωτών λογιστών, για ποσό **35.616,00€**, το οποίο αποτελούσε το ποσό των τεκμαρτών τόκων με επιτόκιο 2,24% (ήτοι 1.590.000€ x 2,24%)

Επειδή από 01/01/2014 και μετά, καταργήθηκαν οι διατάξεις του ν. 2238/1994, άρα και των άρθρων 25§3 και 105 με τις οποίες προβλεπόταν ότι αποτελούσε εισόδημα της εταιρείας το ποσό των τεκμαρτών τόκων επί του χορηγηθέντος δανείου με επιτόκιο που ίσχυε για τα έντοκα γραμμάτια του δημοσίου τρίμηνης διάρκειας,

Επειδή ο κ^{ος}, κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 περ. ζ' του ν. 4172/2013, είναι **πρόσωπο συνδεδεμένο** με την προσφεύγουσα, δεδομένου ότι είναι διαχειριστής αυτής, και η χορήγηση των εν λόγω δανείων προς το συνδεδεμένο πρόσωπο, έγινε με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ήτοι περιελήφθη στα κέρδη της ποσό εσόδων από τόκους ποσού 42.599,35€), ενώ αν το δάνειο χορηγείτο σε μη συνδεδεμένο πρόσωπο, θα αποκόμιζε έσοδα από τόκους υπολογιζόμενους με επιτόκιο 7% (που αποτελεί το μέσο επιτόκιο της αγοράς για το συγκεκριμένο είδος δανείου), ήτοι θα αποκόμιζε έσοδα ποσού 111.535,46€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4172/2013 (όπως ο υπολογισμός αυτός προκύπτει από την έκθεση ελέγχου σελ. 31-32), η δε διαφορά ποσού **68.936,11€ αποτελεί λογιστική διαφορά**, η οποία πρέπει να προστεθεί στα κατ' έλεγχο αποτελέσματα της χρήσης.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, **πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος**, δεδομένου ότι από τον έλεγχο έγινε εφαρμογή των άρθρων 2 και 50 του ν. 4172/2013 και όχι του άρθρου 13 του ίδιου νόμου.

3.2 Ως προς την παροχή δανείου στον υπάλληλό της

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είχε χορηγήσει δάνειο στον υπάλληλό της κ^ο, η είσπραξη του οποίου εκκρεμούσε έως την 31.12.2013 ύψους **483.000€**. Για το ποσό αυτό η προσφεύγουσα προέβη σε φορολογική αναμόρφωση των κερδών της δήλωσης, καθ' υπόδειξη των ορκωτών λογιστών, για ποσό **10.819,20€**, το οποίο αποτελούσε το ποσό των τεκμαρτών τόκων με επιτόκιο 2,24% (ήτοι 483.000€ x 2,24%)

Επειδή από 01/01/2014 και μετά, καταργήθηκαν οι διατάξεις του ν. 2238/1994, άρα και των άρθρων 25§3 και 105 με τις οποίες προβλεπόταν ότι αποτελούσε εισόδημα της εταιρείας το ποσό των τεκμαρτών τόκων επί του χορηγηθέντος δανείου με επιτόκιο που ίσχυε για τα έντοκα γραμμάτια του δημοσίου τρίμηνης διάρκειας,

Επειδή ο κ^{ος}, στον οποίο χορηγήθηκε το δάνειο από την προσφεύγουσα ήταν υπάλληλος της, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 13§3 του ν. 4172/2013, καθόσον το ποσό του τόκου αποτελεί παροχή σε είδος για τον υπάλληλο, και δεν αποτελεί έσοδο για την επιχείρηση. Ως εκ τούτου, το ποσό της λογιστικής διαφοράς που καταλογίστηκε από τον έλεγχο, δεν αποτελεί εισόδημα για την επιχείρηση, αλλά ούτε και για τον εργαζόμενο σύμφωνα με τις διευκρινήσεις που δόθηκαν με την **ΠΟΛ 1219/2014**, όπου αναφέρεται ότι η διάταξη αυτή δεν καταλαμβάνει τα ποσά που είχαν καταβληθεί πριν από την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013,

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, **πρέπει να γίνει δεκτός**, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4172/2013, το ποσό των τεκμαρτών τόκων με το μέσο επιτόκιο της αγοράς, αποτελεί εισόδημα για τον λήπτη του δανείου και όχι για την επιχείρηση.

Επειδή, πέραν των προαναφερομένων, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στην από **07/12/2018** έκθεση μερικού ελέγχου **φορολογίας Εισοδήματος** του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της **11/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στην Αθήνα, επί της οδού, τ.κ 10563, και την **τροποποίηση** της υπ' αριθ. **/07-12-2018** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού **Φόρου Εισοδήματος**, φορολογικού έτους **2014**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση

Κατόπιν αυτών οι συνολικά καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές επαναπροσδιορίζονται ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος		2014
Καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού		113.618,91€
Πλέον: Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης		273.839,15€
Πλέον: Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου		91.926,91€
Μείον: Διαγραφείσες λογιστικές διαφορές βάσει παρούσας απόφασης		22.990,80€
Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση		456.394,17€

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

Φορολογικό έτος 2014	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική φορ. Υποχρέωση
Φορολογητέα κέρδη	387.458,06€	479.384,97€	456.394,17€	68.936,11€
Φόρος που αναλογεί 26%	100.739,10€	124.640,09€	118.662,48€	17.923,38€
Μείον: Παρακρατηθέντες - προκαταβληθέντες φόροι	2.784,05€	2.784,05€	2.784,05€	
Πλέον: Προκαταβολή επόμενης χρήσης & λοιπά	98.726,17€	98.726,17€	98.726,17€	
Χρεωστικό υπόλοιπο φόρου	196.681,22€	220.582,21€	214.604,60€	17.923,38€
Πρόστιμο βάσει άρθρου 58 ΚΦΔ 25%		5.975,25€	4.480,84€	4.480,84€
Σύνολο για βεβαίωση	196.681,22€	226.557,46€	219.085,44€	22.404,22€

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
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.