



ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Fax : 2131604567

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. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε , τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. 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 με ημερομηνία κατάθεσης **29.01.20** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **Α.Φ.Μ:**, κατοίκου κατά : α) της με αρ. /31.12.19 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της οποίας αιτείται και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αρ. /31.12.19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ.

5. 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), όπως τροποποιήθηκε με την Α 1122/2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-5-20)

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29.01.20 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ: 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 υπ' αριθμ. /21.05.19, εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 επί του οποίου εδράζεται η με αρ. /27.12.19 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ . με την οποία καταλογίσθηκε κύριος φόρος ύψους 181.277,47 € , πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 54.383,24 € ,ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 18.610,69 € , ήτοι συνολικό ποσό ύψους 254.271,40 €

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν διότι, στα πλαίσια του ως άνω ελέγχου, διαπιστώθηκε βάσει της από 27.12.2019 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας ως άνω φορολογικής αρχής, αποκρυσταλλώσεως φορολογητέα ύλη, η οποία ποσό 447.000,00 € το οποίο_υπάγεται στην κατηγορία εισοδήματος από μισθωτή εργασία (Κατηγορία Α') του άρθρου 7 §2 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) και αποτελεί παροχή σε είδος με τη μορφή δανείου χωρίς έγγραφη συμφωνία, από το νομικό πρόσωπο προς τον εταίρο. Εκ του λόγου τούτου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 § 3 του ίδιου νόμου και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της υπ' αριθ. /27.12.19 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 της

Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1) Παραβίαση του άρθρου 20 §. 2.του Συντάγματος, καθότι η έκθεση ελέγχου περιέχει κρίσεις και διαπιστώσεις για παραβάσεις (εισοδήμα άρθρου 13 Ν. 4172/2013) οι οποίες δεν είχαν διατυπωθεί στο υπ' αρ. /29-11-2019 σημείωμα διαπιστώσεων και για τις οποίες δε χορηγήθηκε στον προσφεύγοντα το δικαίωμα προηγούμενης ακροάσεως, ώστε να παράσχει εξηγήσεις και να τις αντικρούσει το πρώτον ενώπιον της φορολογικής αρχής.
- 2) Η έκθεση ελέγχου δεν μπορεί να περιέχει παραβάσεις διαφορετικές από αυτές, που έχουν διατυπωθεί στο σημείωμα ελέγχου που επιδόθηκε.
- 3) Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση ότι πιστώσεις ποσού 447.000 ευρώ συνιστούν παροχές σε είδος. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 13 παρ.3 Ν. 4172/2013.
- 4) Νομικά αβάσιμη η κρίση του ελέγχου για τις λογιστικές διαφορές ποσού 672,00 € από δαπάνες καυσίμων.

Ως προς τον πρώτο επικαλούμενο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **28 § 1 του ν.4174/13** (Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου) ορίζονται 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.

Επειδή η Φορολογούσα Αρχή κοινοποίησε στον προσφεύγοντα την 29.11.19 το υπ' αρθ' /28.11.19 προβλεπόμενο από το άρθρο 28 του ν. 4174/13 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου με το οποίο γνωστοποίησε σ' αυτόν τις διαπιστώσεις του ελέγχου, επέχοντας έτσι αυτό ως κλήση προς ακρόαση. Στην συνέχεια ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ αρθ' πρωτ /18-12-2019 απαντητικό υπόμνημα με συνημμένα δικαιολογητικά σχετικά με πρωτογενείς καταθέσεις, τα οποία η Φορολογούσα Αρχή αφού αξιολόγησε κατά περίπτωση συνέταξε την από 27.12.19 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος

στην οποία αναφέρει μεταξύ άλλων ότι πρωτογενείς καταθέσεις ύψους 447.000,00 € αποτελούν εισόδημα από παροχές σε είδος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4172/13. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, σχετικά με την παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης, απορρίπτονται ως κατά νόμο και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον δεύτερο επικαλούμενο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή μεταξύ του σημειώματος του άρθρου 28 του Ν. 4174/13 που συνέταξε η Φορολογούσα Αρχή για τη χρήση 2014 και της έκθεσης ελέγχου αυτής δεν υπάρχουν διαφορές γιατί ναι μεν στο σημείωμα καταλογίζεται προσαύξηση από άγνωστη πηγή ποσό 832.474,70, κατόπιν όμως των εξηγήσεων που παρείχε ο προσφεύγων και των στοιχείων που προσκόμισε στον έλεγχο και την αποδοχή αυτών, ποσό 447.000,00€ μετατράπηκε σε παροχή σε είδος από γνωστή πηγή όπως λεπτομερώς αναφέρονται στην από 27.12.2019 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Φορολογούσας Αρχής.

Ως προς τον τρίτο επικαλούμενο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), (Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις) ορίζουν, ότι:

1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής:

α) ημερομίσθιο, μισθός, επίδομα αδείας, επίδομα ασθενείας, επίδομα εορτών, αποζημίωση μη ληφθείσας άδειας, αμοιβές, προμήθειες, επιμίσθια και φιλοδωρήματα,

β) επιδόματα περιλαμβανομένων του επιδόματος κόστους διαβίωσης, του επιδόματος ενοικίου, της αποζημίωσης εξόδων φιλοξενίας ή ταξιδιού,

γ) αποζημίωση εξόδων στα οποία έχει υποβληθεί ο εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο του εργαζομένου

δ) παροχή οποιασδήποτε μορφής που λαμβάνει ο εργαζόμενος πριν την έναρξη της εργασιακής σχέσης,

ε) αποζημιώσεις για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης,

στ) συντάξεις που χορηγούνται από κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο,

ζ) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,

η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου **13** του Ν. **4172/2013** (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), (Παροχές σε είδος) ορίζουν, ότι :

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.

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.

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.».

Από τη στενή – γραμματική ερμηνεία των προπαρατεθεισών διατάξεων, η οποία και μόνο προσήκει σε αυτές, αφ' ης στιγμής αφορούν στον προσδιορισμό του αντικειμένου του φόρου, όπως παγίως αναγνωρίζεται από τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (βλ. ΣτΕ 1922/1959, ΣτΕ 2243/1963, ΣτΕ 2733/1974, ΣτΕ 454-455/1976, ΣτΕ 1056-1057/1977, ΣτΕ 4135-7/1977, ΣτΕ 2765/1979, ΣτΕ 2895/1981, ΣτΕ 192/1983, ΣτΕ 3113/1989 ΔΦΝ 1990.696, ΣτΕ 2052/1990 ΔΦΝ 1992.394 ΔΔίκη 1991.455 Λογιστής 1992.204, ΣτΕ 2312/1992 ΔΦΝ 1993.870 Αρμ

1992.766, ΣΤΕ 1305/1999, ΣΤΕ 3587/2001 ΔΕΕ 2003.99) και τις γνωμοδοτήσεις του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (ΝΣΚ 191/1999, ΝΣΚ 530/2008), ευθέως προκύπτει ότι, προκειμένου να τυγχάνουν εφαρμογής οι εν λόγω διατάξεις και να αποτελεί το δάνειο φορολογητέα ως εισόδημα από μισθωτή εργασία παροχή σε είδος, είτε υφίσταται έγγραφη συμφωνία είτε όχι, πρέπει η εν λόγω παροχή να φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της συμβάσεως δανείου, όπως αυτά προκύπτουν από τις οικείες διατάξεις του Αστικού Κώδικα.

Επειδή, κατά τον Αστικό Κώδικα, δάνειο είναι η σύμβαση, με την οποία ο ένας συμβαλλόμενος (δανειοδότης) μεταβιβάζει στον άλλο (δανειολήπτη) κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα και ο τελευταίος υποχρεούται κατά τη λήξη της σύμβασης να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας (ΑΚ 806).

Από τη διάταξη του άρθρου **806 ΑΚ** και τη φύση της συμβάσεως δανείου, ως συμβάσεως παραχωρήσεως της χρήσεως, προκύπτει ότι ουσιώδη στοιχεία του δανείου είναι τα εξής (βλ. Απόστολος Σ. Γεωργιάδης, Ενοχικό Δίκαιο, Ειδικό Μέρος Τόμος Ι σελ. 575):

- α) το δάνειο έχει ως αντικείμενο μόνο αντικαταστατά πράγματα (ΑΚ 806,950)
- β) μεταβίβαση της κυριότητας του δανείσματος: το δάνειο διαπλάσσεται στην ΑΚ 806 ως σύμβαση *re* καταρτιζομένη, απαιτείται δηλαδή για τη σύστασή του μεταβίβαση της κυριότητας του δανείσματος από τον δανειοδότη στον δανειολήπτη.
- γ) σκοπός χρησιμοποίησεως του δανείσματος: Η μεταβίβαση της κυριότητας των αντικαταστατών πραγμάτων πρέπει να γίνεται με σκοπό να χρησιμοποιηθούν αυτά από τον δανειολήπτη. Ο σκοπός χρησιμοποίησεως του δανείσματος είναι το στοιχείο, που διαφοροποιεί το δάνειο από άλλες συγγενείς συμβάσεις, όπως την ανώμαλη παρακαταθήκη και το ανώμαλο ενέχυρο.
- δ) συμφωνία απόδοσης του δανείου: Για την ύπαρξη δανείου απαιτείται, τέλος, συμφωνία των μερών ότι το δάνεισμα θα αποδοθεί από τον δανειολήπτη σε πράγματα της ίδιας ποιότητας και ποσότητας (ΑΚ 806).

Επειδή, από τη νομολογία έχουν κριθεί τα ακόλουθα: «Επειδή, η παρ. 5 του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ., όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 9 του Ν. 3300/1955 (φ. 178 Α'), ορίζει ότι στο κατά τις γενικές διατάξεις του κώδικα αναλογικό τέλος χαρτοσήμου υπόκεινται και οι συμβάσεις δανείων που χορηγούνται από εταίρους ή μετόχους ή άλλα πρόσωπα σε εμπορικές γενικά εταιρίες ή επιχειρήσεις και

αντίθετα, έστω και αν τα δάνεια αυτά αποδεικνύονται από μόνη την εγγραφή τους στα βιβλία (εδ. γ').

Για την υποβολή του δε σε τέλος χαρτοσήμου απαιτείται όπως οι σχετικές με αυτόν εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία περιέχουν τα εκάστοτε στοιχεία, ώστε από τις εγγραφές αυτές και μόνο να προκύπτει η συνομολόγηση του δανείου, χωρίς να επιτρέπεται πάντως να συναχθεί η συνομολόγηση τέτοιας συμβάσεως από εγγραφή που αναφέρεται σε άλλες έννομες σχέσεις» **(ΣτΕ 1701/1990, Β' Τμήμα)**.

Τέλος, στη διάταξη του άρθρου 13 παρ. 3 του Ν. 4172/2013, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 4 του Ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) και σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 66 εφαρμόζεται για τις παροχές σε είδος που λαμβάνονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά, ορίζονται τα ακόλουθα: «3. Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, είτε περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας είτε όχι, αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος 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.»

Με τη νέα διάταξη, λοιπόν, η οποία, είναι ευνοϊκότερη της μέχρι τις 31.12.2019 ισχύουσας, αποσαφηνίζεται και ορίζεται ρητώς ότι, σε περίπτωση παροχής σε είδος με τη μορφή δανείου, οριοθετείται το ύψος της παροχής στο ποσό εκείνο, που συνιστά τη διαφορά, η οποία προκύπτει μεταξύ των τόκων, τους οποίους θα κατέβαλε ο εργαζόμενος, ή ο εταίρος ή ο μέτοχος, κατά τη 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 ίδιος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα, ανεξαρτήτως εάν έχει συναφθεί σχετική έγγραφη συμφωνία ή όχι.

Στο ίδιο πλαίσιο, με την υπ' αριθμ. **2805/1994** απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα) κρίθηκαν τα ακόλουθα: «Επειδή, εκ των διατάξεων του εδ. α της παρ. 1 του άρθρου 15 του Κώδικος των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου (π.δ. 28-7-1931, ΦΕΚ 239, ως αντικατεστάθη δια του άρθρου 2 του ν.δ. 1033/1942, ΦΕΚ 32), εν συνδυασμώ προς

τας του άρθρου 12 του ν.δ. 3717/1957 (ΦΕΚ 131), συνάγεται ότι επί δανείων χορηγουμένων υπό εμπορικών εν γένει εταιρειών ή επιχειρήσεων προς εταίρους ή μετόχους αυτών ή άλλα πρόσωπα και τανάπαλιν, δια την επιβολήν του προβλεπομένου αναλογικού τέλους χαρτοσήμου απαιτείται, εφ' όσον δεν κατηρτίσθη έγγραφος σύμβασις, να υφίσταται εγγραφή εις τα βιβλία της εταιρείας ή επιχειρήσεως δια τα εν λόγω δάνεια. Περαιτέρω, εκ των αυτών ως άνω διατάξεων συνάγεται ότι δεν επιβάλλεται μεν να αναφέρεται η εγγραφή αυτή ρητώς εις "σύμβασιν δανείου", απαιτείται όμως να περιέχει όλα τα αναγκαία κατά νόμον στοιχεία ώστε εξ αυτής και μόνον να προκύπτει η συνομολόγησις συμβάσεως δανείου, δεν επιτρέπεται δέ να συναχθεί η συνομολόγησις τοιαύτης συμβάσεως από εγγραφήν εις τα βιβλία της εταιρείας ή επιχειρήσεως, αναφερομένην εις άλλας ενόμους σχέσεις. Εκ τούτων παρέπεται ότι αποτελεί στοιχείον της νομίμου βάσεως της φορολογικής εγγραφής δι' οφειλήν χαρτοσήμου δανειακής συμβάσεως η εν αυτή μνεία ότι υπάρχει σύμβασις δανείου η ύπαρξις δέ τοιαύτης συμβάσεως πρέπει να αποδεικνύεται υπό της φορολογικής αρχής δι' εγγράφου συμβάσεως ή ελλείψει αυτής, δι' εγγραφής εις τα βιβλία της εταιρείας ή επιχειρήσεως, αναφερομένης εις σύμβασιν δανείου ή περιεχούσης τα αναγκαία κατά νόμον στοιχεία ώστε εξ αυτής και μόνον να προκύπτει η συνομολόγησις συμβάσεως δανείου. Κατ' ακολουθίαν, παράλειψις της μνείας περί υπάρξεως συμβάσεως δανείου εις την πράξιν επιβολής των τελών χαρτοσήμου ή εις την εφ' ής αύτη στηρίζεται έκθεσιν ελέγχου ή παράλειψις της μνείας εις τα έγγραφα ταύτα περί υπάρξεως εγγράφου συμβάσεως δανείου ή εγγραφής εις τα βιβλία της εταιρείας ή επιχειρήσεως εχούσης το ανωτέρω περιεχόμενον, καθιστά νομικώς πλημμελή την πράξιν επιβολής τελών χαρτοσήμου συμβάσεως δανείου, η παράλειψις δε αύτη δεν δύναται να καλυφθή δια της προβλεπομένης υπό του άρθρου 82 παρ. 1 του Κώδικος Φορολογικής Δικονομίας εκθέσεως προς το δικαστήριον, η οποία, κατά τον νόμον, μόνον "ητιολογημένην γνώμην επί της προσφυγής" δύναται να περιέχη».

Περαιτέρω, με την υπ' αριθμ. **6170/1995** απόφαση του **Συμβουλίου της Επικρατείας (Β' Τμήμα)** κρίθηκε ότι: «Κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου για σύμβαση δανείου η εγγραφή στα βιβλία, ως αναπληρώνουσα το σχετικό έγγραφο περί δανείου, πρέπει να περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία της συμβάσεως του δανείου, ώστε από την εγγραφή αυτή και μόνο να προκύπτει η συνομολόγησις της συμβάσεως αυτής. Απαραίτητα δε στοιχεία της συμβάσεως δανείου είναι, κατά το άρθρο 806 του Α.Κ., η δόση ορισμένου ποσού χρημάτων ή άλλων αντικαταστατών πραγμάτων με τη συμφωνία αποδόσεώς τους

και, συνεπώς, και η συμφωνία αυτή πρέπει να προκύπτει από την εγγραφή στα βιβλία».

Επειδή, με την υπ' αριθμ. **1353/09-02-2017** απόφαση της Υπηρεσίας μας κρίθηκε ότι: «Επειδή, όπως έχει κριθεί (ΣΤΕ 190/2009, 6172, 6170, 4287/1995, 2805/1994, 1802/1993, 725/1990), κατά την έννοια των διατάξεων αυτών, ερμηνευόμενων εν όψει και της εκ του ανωτέρω Κώδικα βασικής αρχής ότι σε τέλη υπόκεινται κατά κανόνα τα έγγραφα περί συνάψεως των συμβάσεων και όχι απλώς οι συνομολογούμενες συμβάσεις (ΣΤΕ 1966/1998 7μελ., 1368/1989, 2230/1988, 2746/1987), για την επιβολή ειδικότερα του υπό των ανωτέρω διατάξεων, τέλους χαρτοσήμου για σύμβαση δανείου, η εγγραφή στα βιβλία, ως αναπληρώνουσα το σχετικό έγγραφο περί δανείου, πρέπει να περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία της συμβάσεως του δανείου, ώστε από την εγγραφή αυτή και μόνο να προκύπτει η συνομολόγηση της συμβάσεως αυτής, χωρίς να επιτρέπεται να συναχθεί ότι συνομολογήθηκε σύμβαση δανείου από εγγραφές στα βιβλία που αναφέρονται σε άλλες σχέσεις (ΣΤΕ 1666/1991, 314/1987), έστω και αν αυτές λογίζονται ως δάνειο (ΣΤΕ 1367-8/1989: ανώμαλη παρακαταθήκη). Δεν απαιτείται όμως να αναφέρεται η σχετική εγγραφή, ρητά, σε σύμβαση δανείου (ΣΤΕ 73/1990). Εξάλλου, απαραίτητα στοιχεία της σύμβασης δανείου είναι, κατά το άρθρο 806 του Α.Κ., η δόση ορισμένου ποσού χρημάτων, με τη συμφωνία απόδοσής του. Συνεπώς, σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις, τα στοιχεία της συμφωνίας αυτής πρέπει να προκύπτουν είτε από τη σχετική σύμβαση είτε από την εγγραφή στα βιβλία του επιτηδευματία, η οποία "λογίζεται ως έγγραφον αποδεικνύον την σύμβασιν" (ΣΤΕ 6172, 4287/1995, 2073/1989

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει και από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, από τον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας μεταφέρονται χρηματικά ποσά στον λογαριασμό του προσφεύγοντος, χωρίς να διενεργείται ουδεμία εγγραφή στα βιβλία της εταιρείας, δεδομένου ότι η εν λόγω ετερόρρυθμη εταιρεία τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα και, ως εκ τούτου, δεν διενεργούνται λογιστικές εγγραφές.

Επειδή σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου έγινε μεταφορά ποσών, συνολικού ύψους 447.000,00 €, από τον τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας, στον λογαριασμό του προσφεύγοντος, ο οποίος τυγχάνει ομόρρυθμος εταίρος αυτής, χωρίς την διενέργεια οποιασδήποτε εγγραφής, δεδομένου ότι, όπως προαναφέρθηκε,

η Εταιρεία τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με το οποίο δεν διενεργούνται αναλυτικές εγγραφές και, συνεπώς, δεν δύναται να ελεγχθεί η ροή του χρήματος από την εταιρεία προς τον προσφεύγοντα και αντιστρόφως, αλλά ούτε προβλέπεται η ύπαρξη λογαριασμού ταμείου.

Συνεπώς καθίσταται αδύνατη η διαπίστωση ύπαρξης δανείου από την εταιρεία προς τον εταίρο προσφεύγοντα με βάση τις εγγραφές στα βιβλία της εταιρείας

Επειδή, από το ηλεκτρονικό σύστημα του elenxis προκύπτει ότι η εταιρεία με ΑΦΜ της οποίας είναι ομόρρυθμο μέλος ο προσφεύγων και από τους λογαριασμούς της οποίας έγινε μεταφορά ποσών συνολικού ύψους 447.000,00 € στους ατομικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος, κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2014, πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα ύψους 418.899,32 € με προκύπτουσες ζημίες χρήσης 44.397,10 €, αριθμητικά δεδομένα και παράμετροι που δεν συνάδουν με τους κανόνες της αγοράς και της κανονικής λειτουργίας μια υγιούς οικονομικά επιχείρησης .

Επειδή, τυχόν παραβατική συμπεριφορά ως προς την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του ως άνω νομικού προσώπου, αναφορικά τη μεταφορά ποσού ύψους 447.000,00 Ευρώ αποτελεί αντικείμενο άλλου ελέγχου, ο οποίος θα μπορούσε να διαπιστώσει τυχόν απόκρυψη φορολογητέας ύλης και να καταλογίσει τα σχετικά ποσά στην Εταιρεία

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου **28§2** του ν. **4174/2013** (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: “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, περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου **64** του ν. **4174/2013** (Κ.Φ.Δ.) με τίτλο “Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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 (Ν. 2690/1999) Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας 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”.

Επειδή, 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).

Επειδή, βάσει των αρχών της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης, της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, οι οποίες μεταξύ άλλων διέπουν και νομιμοποιούν τη δράση της Δημόσιας Διοίκησης, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που ορίζει ότι η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών έχει την εξουσία να εξετάσει τόσο την νομιμότητα όσο και την ουσία της υπόθεσης με δυνατότητα να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση.

Επειδή η Φορολογική Αρχή δεν παρείχε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την κρίση της ότι το φορολογικό έτος 2014 οι ως άνω κρινόμενες καταθέσεις συνολικού ποσού 447.000,00 € αποτελούν παροχή σε είδος με τη μορφή δανείου που φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 §3 ν.4172/2013 και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται δεκτός.

Επειδή η Φορολογική Αρχή από το σύνολο των καταθέσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος προσδιόρισε κατάθεση ποσού ύψους 600,00 € πού αφορούν κατάθεση ενοικίου από μισθωτή με το επώνυμο

Ως προς τον τέταρτο επικαλούμενο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **Άρθρου 22** του **N.4172/13** (Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες για την χρήση 2014) ορίζονται τα παρακάτω :

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο **6 § 16** της Υποπαραγράφου Ε.1 του Άρθρου Πρώτου του Ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), εξομοιώνονται με τιμολόγια:α).....β).....

(γ) η απόδειξη λιανικής, στην οποία αναγράφεται γενική περιγραφή του είδους των αγαθών ή υπηρεσιών ή η γενική περιγραφή του είδους που προκύπτει από το αντικείμενο εργασιών που εμφανίζεται στα στοιχεία του εκδότη για τις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών, καθώς και τις πωλήσεις μη εμπορεύσιμων αγαθών για τον αγοραστή υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α., **αξίας κάθε συναλλαγής μέχρι εκατό (100) ευρώ.**

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο **63** παράγ. **6** του Ν. **4174/2013**, αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. 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 από την έκθεση ελέγχου της Φορολογούσας Αρχής και ειδικότερα στην σελίδα 26 αυτής προέκυψε ότι στο Βιβλίο Εσόδων-Εξόδων καταχωρήθηκαν διακόσιες τριάντα μία (31) αποδείξεις λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) από Φ.Τ.Μ. για δαπάνες καυσίμων, συνολικής αξίας 672,20 € χωρίς να προκύπτει ευκρινώς ποιές από αυτές αφορούν αγορά πετρελαίου κίνησης, απαραίτητο για την επαγγελματική του δραστηριότητα, και ποιές από αυτές αφορούν αγορά βενζίνης, απαραίτητης για την κίνηση του ΕΙΧ ούτως ώστε να χαρακτηρισθούν οι μεν πρώτες δαπάνες για επαγγελματικές ανάγκες, οι δε δεύτερες για προσωπικές ανάγκες.

Επειδή βάσει των προαναφερθέντων ο προσφεύγων δεν υποχρεούτο να λάβει τιμολόγιο για τις εν λόγω αγορές καυσίμων, αλλά αρκούσε η λήψη αποδείξεων λιανικής πώλησης όπου δεν είναι απαραίτητο να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του εκάστοτε εφοδιαζόμενου οχήματος και από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η αξία εκάστης ΑΛΠ ήταν μικρότερα των 100,00 €, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος γίνονται δεκτοί.

Ως εκ τούτου σύμφωνα με τα ανωτέρω ο προσδιορισμός του εισοδήματος για τη χρήση 2014 (φορολογικό έτος 2014) διαμορφώνεται ως εξής:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Προέλευση εισοδήματος	Βάσει δήλωσης	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
A-B από ακίνητα		570,00	570,00
Γ-Τόκοι-Μερίσματα-Δικαιώματα	3.553,49	3.553,49	0
Δ- από εμπορικές επιχειρήσεις	19.147,68	19.147,68	0
Φορολ. εισόδημα	22.701,17	23.271,17	570,00
Αυτοτ.φορολ.ποσα	11.349,18	11349,18	0

ΦΟΡΟΣ & ΕΙΣΦΟΡΑ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φόρος κλίμακος	5.511,42	5.568,42	57,00
Μείον παρακρατηθείς φόρος από τόκους	533,06	533,06	0
Μείον προκαταβολή προηγ.έτους	1.315,35	1.315,35	0
Υπόλοιπο	3.663,01	3.720,01	57,00

Πλέον προκαταβολή επομένου έτους	2.738,12	2.738,12	0
Εισφορά Αλληλεγγύης	681,01	692,40	11,39
Τέλος Επιτηδεύματος	650,00	650,00	0
Φόρος Πολυτ. Διαβίωσης	440,00	440,00	0
Διαφορά	8.172,14	8.240,53	68,39

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 29/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ και την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ. /27.12.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Χρήση 2014

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Κύριος φόρος : 57,00 €

Εισφορά Αλληλεγγύης : 11,39 €

Σύνολο : 68,39 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογισθούν οι τόκοι σύμφωνα με το άρθρο 53 του ν. 4174/2013

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.

