



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 02/09/2022

Αριθμός απόφασης: 2713

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **11/04/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ.

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **11/04/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, φορολογικού έτους 2020, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 125.674,33 €, πλέον προστίμου λόγω ανακρίβειας ύψους 62.837,17 € και εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 25.554,26 €, ήτοι συνολικό ποσό **214.065,76 €**.

Το ως άνω ποσό καταλογίστηκε με βάση το πόρισμα της από 16/03/2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ (αριθμός εντολής/2021). Σύμφωνα με την ανωτέρω Έκθεση, αιτία του ελέγχου ήταν το υπ' αριθμόν ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. ΕΞ 2021/25-11-2021 έγγραφο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ/2021). Συγκεκριμένα, στο εν λόγω έγγραφο αναφέρεται πως «Από έλεγχο που διενεργήθηκε στα φορολογικά στοιχεία και βιβλία της εταιρείας με Α.Φ.Μ., Τ.Κ., Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ προέκυψαν τα εξής για τον εταίρο του ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ

...
Όπως διαπιστώθηκε από τα λογιστικά αρχεία που μας προσκόμισε η ελεγχόμενη οντότητα Α.Φ.Μ. είναι καταχωρισμένα στο Ισοζύγιο Γενικού-Αναλυτικών Καθολικών στον λ/σμό 35.02.01 των φορολογικών ετών 2015, 2016, 2017, 2018, 2019, 2020, χρηματικά ποσά στη χρέωση του λογαριασμού (αναλήψεις από τα χρηματικά διαθέσιμα της ελεγχόμενης) όπου το Μέλος και Εταίρος της ελεγχόμενης Α.Φ.Μ. πραγματοποίησε πληρωμές σε προμηθευτές, πληρωμές στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό της ελεγχόμενης και άλλες δαπάνες για λογαριασμό της εταιρείας. Από την κίνηση του ανωτέρω λογαριασμού 35.02.01 όπως προκύπτει από την αιτιολογία κίνησης, χρεώνεται με χρηματικά ποσά και πιστώνεται όταν το Μέλος και Εταίρος της εταιρείας Α.Φ.Μ. πληρώνει διάφορες υποχρεώσεις της εταιρείας όπως προμηθευτές, εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, διάφορες δαπάνες.

Το λογιστικό υπόλοιπο του ανωτέρω λογαριασμού παραμένει ανενεργό από το φορολογικό έτος 01/07/2019 - 30/06/2020 και σύμφωνα με την αιτιολογία κίνησης δεν εξυπηρετεί πλέον τον σκοπό για τον οποίο δημιουργήθηκε, αφού δεν εξοφλούνται υποχρεώσεις της εταιρείας προς τρίτους.

Το χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 304.032,57 € της φορολογικής περιόδου από 01-07-2019 έως 30-06-2020 δε διατίθεται για την εξόφληση των υποχρεώσεων της ελεγχόμενης, αλλά ούτε επιστράφηκε στα ταμεία της ελεγχόμενης ώστε να κλείσει ο λογαριασμός αυτός, αφού δημιουργήθηκε για την εξόφληση των υποχρεώσεων της ελεγχόμενης εταιρείας.

Το ανωτέρω χρεωστικό υπόλοιπο του λογ. 35.02.01 δημιουργεί υποχρέωση για εισόδημα από μισθωτή υπηρεσία (ν.4172/2013) για τον εταίρο Α.Φ.Μ. Συνυπολογίζεται ως φορολογητέο εισόδημά του στο φορολογικό έτος 2020 που είναι και το τελευταίο έτος διαπίστωσής του».

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ καταλόγισε στον προσφεύγοντα το ποσό των **304.032,57 €** ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 12, παρ. 2 (δ') του Ν. 4172/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Ο ίδιος σαν φυσικό πρόσωπο δε φορολογείται για τα εισοδήματα μέχρι 30/06/2020 αλλά μέχρι 31/12/2020, για αυτό ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ όφειλε να συνεχίσει τον έλεγχο του

λογαριασμού 35.02.01 και να διαπιστώσει πώς διαμορφώθηκε το τελικό χρεωστικό ποσό την τελευταία ημέρα του έτους 2020. Παρά το γεγονός ότι επιμόνως ζητήθηκε από τους ελεγκτές να προβούν στον έλεγχο αυτό, δεν το έπραξαν επειδή από 01/07/2020 για την ελεγχόμενη ΕΠΕ άρχιζε άλλη διαχειριστική περίοδος η οποία έληγε την 30/06/2021. Από την καρτέλα όμως του λογαριασμού αυτού (35.02.01) στις 28/12/2020 το χρεωστικό υπόλοιπο είχε περιοριστεί στο ποσό των 1.917,73 €, δεδομένου ότι από 04/07/2020 είχε προβεί σε καταβολή για λογαριασμό της εταιρείας σε διάφορους προμηθευτές αυτής, όπως έπραττε και τα προηγούμενα χρόνια και σε επιστροφές χρημάτων. Προσκομίζεται αντίγραφο της καρτέλας.

2ος λόγος: Το συγκεκριμένο υπόλοιπο ποσού 304.032,57 € δε δημιουργήθηκε από καταβολές από την εταιρεία σε αυτόν της περιόδου 01/07/2019 - 30/06/2020, κατά την οποία το υπόλοιπο έχει μειωθεί σε σχέση με το υπόλοιπο της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Επομένως, μέσα στο έτος 2020 δεν έχει λάβει κανένα ποσό από την εταιρεία και όσα αντιθέτως ισχυρίζεται ο έλεγχος στερούνται αιτιολογίας. Το άρθρο 12 του Ν. 4172/2013 που επικαλείται ο έλεγχος για τον καταλογισμό του φόρου, αναφέρεται σε εισόδημα που καταβάλλεται κάθε φορολογικό έτος. Για την δε καταβολή των χρημάτων και το ύψος του ποσού αυτού, η Φορολογική Διοίκηση έχει το βάρος της απόδειξης. Στην προκειμένη περίπτωση, η Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ δεν αποδεικνύει ότι μέσα στο έτος 2020 του κατεβλήθη έστω 1 ευρώ από την εταιρεία Αντίθετα, μετά την 30/06/2020 και μέχρι 31/12/2020 ο ίδιος μόνο πλήρωνε για υποχρεώσεις της εταιρείας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 12 του Ν. 4172/2013:

«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.

2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

...

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

...».

Επειδή όπως διευκρινίστηκε με το υπ' αριθμόν ΔΕΑΦ Α 1064780 ΕΞ 2015/11.5.2015 έγγραφο της ΓΓΔΕ «Κατόπιν των ανωτέρω, γίνεται δεκτό ότι οι αμοιβές μελών και διαχειριστών ΕΠΕ, καθώς και οι αμοιβές εκπροσώπων και εταίρων ΟΕ και ΕΕ για τις υπηρεσίες που παρέχουν με βάση την ιδιότητά τους αυτή προς τις υπόψη εταιρίες, εξομοιώνονται με τις αμοιβές διευθυντών ή μελών Δ.Σ. εταιρίας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. Κατά συνέπεια, αυτές χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8, παρ. 4 του Ν. 4172/2013 «Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του».

Επειδή με την ΠΟΛ 1223/2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

- «Με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του ν.4172/2013, με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν.2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο»
- «Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του

οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα εισπραξής του εντός του ίδιου έτους. Οι δύο αυτές προϋποθέσεις για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2015 και μετά είναι ανάλογες με τις τιθέμενες από τα άρθρα 11 και 13 του ν.4308/2014 προϋποθέσεις σχετικά με το χρόνο έκδοσης τιμολογίου ή στοιχείου λιανικής πώλησης. Επομένως, το εισόδημα θεωρείται σε κάθε περίπτωση ότι αποκτάται στο χρόνο που υπάρχει υποχρέωση έκδοσης των προβλεπόμενων παραστατικών, καθόσον κατά το χρόνο αυτό πληρούνται και οι δύο ως άνω προϋποθέσεις. Στην περίπτωση που το σχετικό παραστατικό εκδίδεται εντός του επόμενου φορολογικού έτους, όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του ν.4308/2014 (μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα), αλλά αφορά το προηγούμενο φορολογικό έτος, το σχετικό εισόδημα θεωρείται ότι έχει αποκτηθεί στο φορολογικό έτος το οποίο αφορά, δηλαδή το προηγούμενο»

- «Αναφορικά με το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, χρόνος κτήσης σε κάθε περίπτωση θεωρείται ο χρόνος, δηλαδή το φορολογικό έτος, που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα εισπραξής».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, ο προσφεύγων τυγχάνει μέλος (εταίρος) της εταιρείας, Α.Φ.Μ., κατέχοντας το 83,33% των εταιρικών της μεριδίων και, κατά τη διάρκεια των περιόδων από 01/01/2015 έως και 30/06/2020 είχε τρεχούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό με την εν λόγω εταιρεία. **Επειδή** ο έλεγχος καταλόγισε στον προσφεύγοντα το υπόλοιπο του τρεχούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού της 30/06/2020 ως εισόδημα από μισθωτή εργασία του φορολογικού έτους 2020.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999):

«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. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή».

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013): «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, όπως ορίζει το άρθρο 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013): «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε 8 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 συνεπώς, ο έλεγχος δεν απέδειξε, ως όφειλε, ότι ο προσφεύγων απέκτησε όντως εισόδημα από μισθωτή εργασία ύψους 304.032,57 € εντός του κρινόμενου έτους 2020.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ δύναται να επανέλθει με νέα εντολή ελέγχου, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013 περί παραγραφής, για όλα τα μη παραγεγραμμένα φορολογικά έτη με σκοπό την εξακρίβωση σε καθένα από αυτά της συμμόρφωσης του προσφεύγοντος

τόσο από πλευράς φορολογίας εισοδήματος όσο και από πλευράς λοιπών φορολογιών (π.χ. τέλη χαρτοσήμου).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **11/04/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜκαι την ακύρωση της υπ' αριθμ./2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - 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

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

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.