



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/12/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2102

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
- 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 (Α.Α.Δ.Ε.),» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).
- ε. Της ΠΟΛ 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1456 /26-04-2018).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου κατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη όλων των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 265.965,80 ευρώ, πλέον πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ποσού 132.982,90 ευρώ, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 55.453,55 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **454.402,25 ευρώ**.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε βάσει των διαπιστώσεων της από έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. Δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (εσωτερικό).

Κατά τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στα τηρούμενα διπλογραφικά βιβλία της εταιρείας, την από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην έδρα της ως άνω οντότητας, κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμόν έκθεση κατάσχεσης αντίγραφα ισοζυγίων καρτέλες των λογαριασμών 33.03.00.000, 33.03.00.001, 33.03.00.002, και 33.03.00.003 χρήσεων από 2017 έως 2020. Από την επεξεργασία των κατασχεμένων και συγκεκριμένα από τα αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού λογιστικού σχεδίου 33.03.00.001 που τηρούσε στο έτος 2019 η οντότητα της οποίας ο προσφεύγων ήταν μέτοχος, προέκυψε ότι του χορηγήθηκαν χρηματικές διευκολύνσεις/δάνειο συνολικού ποσού 576.000,00€ για τα φορολογικά έτη 2019 και ο προσφεύγων δεν συμπεριέλαβε τα ποσά που εισέπραξε από αυτήν στην υποβληθείσα δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος του αντίστοιχου έτους, και τα οποία έχουν ως κάτωθι:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση
.....		Προσωρινή Διευκ/νση	33.03.00.001	.....	360.000,00
.....		Προσωρινή Διευκ/νση	33.03.00.001	.....	76.000,00
.....		Αναλήψεις μετόχων	33.03.00.001	.....	140.000, 00
Σύνολα					576.000,00

Η ισοσκέλιση των κινήσεων των παραπάνω ποσών στις ημερολογιακές εγγραφές, πραγματοποιήθηκε με αντίστοιχες πιστώσεις των λογαριασμού ταμειακών διαθεσίμων (λογ. 38.00) στα λογιστικά αρχεία της

Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο υπ' αριθμόν αίτημα για παροχή πληροφοριών άρθρου 14 ν. 4987/2022, προκειμένου να προσκομίσει κάποια έγγραφη συμφωνία δανείου ή κάποιο άλλο στοιχείο, όπως δεν ανταποκρίθηκε και στο ΣΔΕ-Κλήση προς Ακρόαση που εκδόθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Τα ανωτέρω ποσά συνολικού ύψους 576.000,00 € θεωρήθηκαν από τον έλεγχο **παροχή σε είδος** με τη μορφή δανείου, προς μέτοχο από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, ήτοι εισόδημα της παρ. 3 του άρθ. 13 του Ν. 4172/2013, το οποίο φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που δεν συμπεριλήφθηκε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 που υπέβαλε ο προσφεύγων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξεως προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Έλλειψη αιτιολογίας προσβαλλόμενης πράξης
- Παράβαση των συνταγματικών αρχών της καλής πίστης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου.
- Εσφαλμένος χαρακτηρισμός ποσού που αφορά σε ανακριβή λογιστική εγγραφή, ως προσωρινής διευκόλυνσης - δανείου.
- Παραβίαση άρθρου. 145 παρ. 1 ΚΔΔ.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκόμισε αντίγραφα των κινήσεων του μηνός Σεπτεμβρίου 2019 των υπ' αριθμ.τραπεζικών λογαριασμών που τηρεί η εταιρείαστην Τράπεζα

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 13 «Παροχές σε είδος» του ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν τα κρινόμενα έτη, πριν την τροποποίηση με το άρθρο 4 του Ν. 4646/2019, οριζόταν ότι:

«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, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1219/2014, με θέμα «Φορολογική μεταχείριση παροχών σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013:

«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.1034/30.1.2014 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.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 806 του ΑΚ: «Με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλόμενους μεταβιβάζει στον άλλο κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.».

Επειδή, απαραίτητα στοιχεία της σύμβασης δανείου, κατά το άρθρο 806 του Α.Κ., είναι η μεταβίβαση στον άλλο κατά κυριότητα χρημάτων, με τη συμφωνία απόδοσής τους. Συνεπώς,

όταν δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, απαιτείται να έχει γίνει εγγραφή στα βιβλία της επιχειρήσεως, από την οποία να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της συμβάσεως δανείου, χωρίς να επιτρέπεται πάντως να συναχθεί η συνολολόγηση τέτοιας συμβάσεως από εγγραφές που αναφέρονται σε άλλες έννομες σχέσεις και δεν συνιστούν δανειακή σύμβαση ή απλή χρέωση λογαριασμών της εταιρείας με γενικούς τίτλους όπως «Διάφοροι» ή «Χρηματοδότηση εισαγωγών» και «προμηθευτές -πιστωτές» κλπ, καθόσον δεν προκύπτουν τα στοιχεία που απαιτούνται, κατά το ως άνω άρθρο του Α.Κ., για την ύπαρξη δανειακής σύμβασης».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει και από την έκθεση ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ρόδου, σύμφωνα με το υπ' αριθ. δελτίο πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαπιστώθηκαν τα εξής:

«Κατά τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε την στην έδρα της οντότητας με ΑΦΜ: κατασχέθηκαν με την υπ' αριθμόν έκθεση κατάσχεσης, αντίγραφα ισοζυγίων καρτέλες των λογαριασμών 33.03.00.000, 33.03.00.001, 33.03.00.002, και 33.03.00.003 χρήσεων από 2017 έως 2020. Από την επεξεργασία των κατασχεμένων και ειδικότερα στον τηρούμενο λογαριασμό 33.03.00.001 χρεώθηκαν και πιστώθηκαν χρηματικά ποσά στις χρήσεις 2017 και 2019. Στο φορολογικό έτος 2017 στο λογαριασμό 33.03.00.001 χρεώθηκε και πιστώθηκε στις το ποσό 386.128,60€ με αιτιολογία «ΚΑΛΥΨΗ ΑΥΞΗΣΗΣ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ». Από έρευνα στο ΓΕΜΗ προκύπτει καταχώρηση ανακοίνωσης περί καταβολής του μετοχικού κεφαλαίου ύψους 1.363.542,30€ με αριθμό πρωτοκόλλου Στο φορολογικό έτος 2019 στο λογαριασμό 33.03.00.001 χρεώθηκαν το μήνα Σεπτέμβριο τα ποσά των 360.000,00€ και 76.000,00€ με αιτιολογία «ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΔΙΕΚΟΛΥΝΣΗ» και το ποσό των 140.000,00€ με αιτιολογία «ΑΝΑΛΗΨΕΙΣ ΜΕΤΟΧΩΝ», ήτοι συνολικό ποσό 576.000,00€. Στον έλεγχο δεν προσκομίστηκε έγγραφη συμφωνία δανείου μεταξύ της εταιρείας ή άλλα έγγραφα στοιχεία. Συνέπεια των ανωτέρω συντάχθηκε το υπ' αριθμόν Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση Προς Ακρόαση στο οποίο περιεγράφηκαν αναλυτικά οι ανωτέρω παραλήψεις και αντίγραφο του οποίου παρέλαβε στις 14/07/2022 η λογίστρια κ. Αν και παρήλθε το χρονικό διάστημα των είκοσι (20) ημερών η ελεγχόμενη οντότητα δεν ανταποκρίθηκε προκειμένου να υποβάλει στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής τις απόψεις της για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική διοίκηση δεν απέδειξε με κανέναν απολύτως νόμιμο τρόπο, ως όφειλε κατ' άρθρο 145 παρ.1 ΚΔΔ, ούτε με άμεσες αποδείξεις, αλλά ούτε και με τεκμήρια, ότι έλαβε ως δάνειο από την εταιρεία το συνολικό ποσό των 576.000,00€. Επιπλέον, ακόμη και στην περίπτωση που ήθελε γίνει δεκτό ότι πράγματι έλαβε δάνειο από την εταιρεία «.....», θα έπρεπε να του καταλογισθεί η διαφορά των τόκων που τυχόν κατέβαλε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 3 του ν.4172/2013, όπως αυτές ισχύουν σήμερα μετά την τροποποίηση τους με το άρθρο 4 του ν. 4646/2019. Προβάλλει δε ως επιχείρημα ότι οι λογιστικές εγγραφές έγιναν στα βιβλία της Α.Ε. με την επωνυμία μετά από απαίτηση της Τράπεζας για την χορήγηση δανείου και η ύπαρξη στα λογιστικά βιβλία της Α.Ε. με την επωνυμία χρηματικών διαθεσίμων, που έπρεπε να μην υπάρχουν για την χορήγηση δανείου από την Τράπεζα τακτοποιήθηκε με τις ως άνω λογιστικές εγγραφές χωρίς ωστόσο ο ίδιος να έχει λάβει το πιο πάνω χρηματικό ποσό.

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, όπως προέκυψε από τα αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού λογιστικού σχεδίου 33.03.00.001που τηρούσε στο έτος 2019 η οντότητα της οποίας ο προσφεύγων ήταν μέτοχος, του χορηγήθηκαν χρηματικές διευκολύνσεις/δάνειο συνολικού ποσού 576.000,00€. Αναλυτικά οι κινήσεις αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα του αναλυτικού καθολικού:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση
.....		Προσωρινή Διευκ/νση	33.03.00.001	.....	360.000,00
.....		Προσωρινή Διευκ/νση	33.03.00.001	.....	76.000,00
.....		Αναλήψεις μετόχων	33.03.00.001	.....	140.000, 00
Σύνολα					576.000,00

Η ισοσκέλιση των κινήσεων των παραπάνω ποσών στις ημερολογιακές εγγραφές, πραγματοποιήθηκε με αντίστοιχες πιστώσεις των λογαριασμού ταμειακών διαθεσίμων (λογ. 38.00) στα λογιστικά αρχεία της

Επειδή σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 13 §3 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου των παροχών σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα αντιμετωπίζεται ως αυτοτελής παροχή σε είδος. Δηλαδή, οι συναλλαγές αυτές συνιστούν παροχή σε είδος, επί της οποίας επιβάλλεται και ο ανάλογος φόρος ως εισόδημα από μισθωτή εργασία στον λήπτη για την καθεμία απόληψη, καθώς ολόκληρο το ποσό αντιμετωπίζεται ως αυτοτελής παροχή σε είδος, εάν δεν υφίσταται έγγραφη σύμβαση δανείου με βέβαιη ημερομηνία. Άρα ως παροχή σε είδος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 §3 του ν. 4172/2013, θεωρείται το συνολικό ποσό των χρηματικών διευκολύνσεων/δανείου 576.000,00€ το οποίο φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που δεν συμπεριλήφθηκε στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 που υπέβαλε ο προσφεύγων.

Επειδή επιπλέον, οι συναλλαγές που πραγματοποιεί μία ανώνυμη εταιρεία, πιστοποιούνται από τα λογιστικά αρχεία που τηρεί ήτοι, αναλυτικό καθολικό, γενικό ημερολόγιο, ισοζύγιο, όπως αυτό ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 3§10 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16§1 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν.4308/2013 που αφορά το λογιστικό σύστημα και τα βασικά λογιστικά αρχεία ορίζεται:

« 1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. [...]

10. Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου και τηρεί:

α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).

β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).

γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο).»

Επειδή, στο άρθρο 16 του ν.4308/2013 που αφορά τον ορισμό των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ορίζεται:

«1. Όλες οι συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου, βάσει των διατάξεων του παρόντος νόμου.

2. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν εύλογα (εύλογη παρουσίαση), τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία (στοιχεία του ενεργητικού), τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου».

Επειδή μέτοχοι της εταιρείας με την επωνυμίαμε ΑΦΜ: το έτος 2019 ήταν οι Σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, το έτος 2019 η οντότηταχορήγησε στους μετόχους της χρηματικές διευκολύνσεις/δάνεια συνολικού ποσού 1.149.000,00€, οι οποίες αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα, όπως αυτές καταχωρήθηκαν στα αναλυτικά καθολικά των λογαριασμών λογιστικού σχεδίου 33.03 «ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ» των μετόχων της εταιρείας:

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση
.....		Προσωρινή Διευκ/νση	33.03.00.001	.....	360.000,00
.....		Προσωρινή Διευκ/νση	33.03.00.001	.....	76.000,00
.....		Αναλήψεις μετόχων	33.03.00.001	.....	140.000,00
Σύνολα					576.000,00

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση/πιστωση
.....		Προσωρινή Διευκ/νση	33.03.00.002	.....	226.000,00
.....		Επιστροφή προς. Διευκόλυνσης	33.03.00.002	.....	-200.000,00
Υπόλοιπο					26.000,00

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση/πιστωση
.....		Προσωρινή Διευκ/νση	33.03.00.000	.....	365.000,00
.....		Προσωρινή Διευκ/νση	33.03.00.000	.....	76.000,00
.....		Προσωρινή Διευκ/νση	33.03.00.000	.....	140.000,00
.....		Επιστροφή προς. Διευκόλυνσης	33.03.00.001	.....	-550.000,00
Υπόλοιπο					31.000,00

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Λογαριασμός	Περιγραφή	Χρέωση/πιστωση
.....		Προσωρινή Διευκ/νση	33.03.00.003	.....	290.000,00
.....		Προσωρινή Διευκ/νση	33.03.00.003	.....	226.000,00
Υπόλοιπο					516.000,00

(Σημειώνεται ότι για τους,, για τα ποσά που έχουν λάβει ως χρηματικές διευκολύνσεις/δάνεια, έχουν συνταχθεί εκθέσεις ελέγχου σε εκτέλεση των εντολών αντίστοιχα

έχουν καταλογιστεί οι διαπιστωθείσες διαφορές φόρου εισοδήματος και κατά των πράξεων προσδιορισμού φόρου έχουν υποβληθεί ενδικοφανείς προσφυγές οι οποίες θα εξεταστούν από την υπηρεσία μας.)

Οι ανωτέρω συναλλαγές ενσωματώθηκαν και στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του έτους 2019, οι οποίες δημοσιεύθηκαν στο ΓΕΜΗ στις με αριθμό πρωτοκόλλου και ως προς τις «Λοιπές Απαιτήσεις» και ως προς τα «Ταμειακά διαθέσιμα».

Συγκεκριμένα, ο λογαριασμός «Λοιπών Απαιτήσεων» των «Χρηματοοικονομικών Στοιχείων και Προκαταβολών» της χρηματοοικονομικής κατάστασης Β5. «ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31ΗΣ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2019», στο οποίο περιλαμβάνεται ο λογαριασμός λογιστικού σχεδίου 33.03 «ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ», είχε υπόλοιπο 1.164.031,44€. Ομοίως, ο λογαριασμός «Λοιπών Απαιτήσεων» των «Χρηματοοικονομικών Στοιχείων και Προκαταβολών» της χρηματοοικονομικής κατάστασης Β5. «ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31ΗΣ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2018», στο οποίο περιλαμβάνεται ο λογαριασμός λογιστικού σχεδίου 33.03 «ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ», είχε υπόλοιπο 14.428,21€. Η χρηματοοικονομική κατάσταση του ισολογισμού του έτους 2018 δημοσιεύθηκε στο ΓΕΜΗ στις με αριθμό πρωτοκόλλου

Δηλαδή, μεταξύ της 31/12/2018 και της 31/12/2019 σημειώθηκε αύξηση των απαιτήσεων της εταιρείας οι οποίες αποτυπώνονται στο λογαριασμό 33.03 «ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ» κατά 1.149.603,23€ και η αύξηση αυτή προήλθε και από την χορήγηση στους μετόχους χρηματικών διευκολύνσεων/δανείων συνολικού ποσού 1.149.000,00€.

Επίσης, ο λογαριασμός «Ταμειακών διαθεσίμων και ισοδυνάμων» των «Χρηματοοικονομικών Στοιχείων και Προκαταβολών» της χρηματοοικονομικής κατάστασης Β5. «ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31ΗΣ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2019», στο οποίο περιλαμβάνεται ο λογαριασμός λογιστικού σχεδίου 38.00 «ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ», είχε υπόλοιπο 565.057,27€.

Ομοίως, ο λογαριασμός «Ταμειακών διαθεσίμων και ισοδυνάμων» των «Χρηματοοικονομικών Στοιχείων και Προκαταβολών» της χρηματοοικονομικής κατάστασης Β5. «ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ 31ΗΣ ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 2018», στο οποίο περιλαμβάνεται ο λογαριασμός λογιστικού σχεδίου 38.00 «ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ», είχε υπόλοιπο 2.223.122,62.

Δηλαδή, μεταξύ της 31/12/2018 και της 31/12/2019 σημειώθηκε μείωση των χρηματικών διαθεσίμων (ταμείο) της εταιρείας οι οποίες αποτυπώνονται στο λογαριασμό 38.00 «ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ» κατά 1.658.065,35 και η μείωση αυτή προήλθε μεταξύ άλλων και από την χορήγηση στους μετόχους χρηματικών διευκολύνσεων/δανείων συνολικού ποσού 1.149.000,00€.

Τα ανωτέρω πιστοποιούνται και από τις εκθέσεις του Διοικητικού Συμβουλίου των ετών 2018 και 2019 οι οποίες δημοσιεύθηκαν στο ΓΕΜΗ στις και αντίστοιχα και υπογράφονται από τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, Πρόεδρος, Αντιπρόεδρος και μέλος, στις οποίες μεταξύ των άλλων αναφέρονται τα εξής:

- Έκθεση Διαχείρισης Διοικητικού Συμβουλίου: «..... Τα στοιχεία του κυκλοφορούντος και διαθεσίμου ενεργητικού ευρώ 2.437.385,03 αφορούν: ευρώ 149.478,14 υπόλοιπα χρεωστικά πελατών μας, ευρώ 14.428,21 χρεώστες διάφορους, αποθέματα εμπορευμάτων ευρώ 50.329,06 και ευρώ 2.223.122,62 χρηματικά διαθέσιμα της 31/12/2018 και ειδικότερα 2.069.319,46 υπόλοιπο ταμείου και ευρώ 153.803,16€ καταθέσεις όψεως».
- Έκθεση Διαχείρισης Διοικητικού Συμβουλίου: «..... Τα στοιχεία του κυκλοφορούντος και διαθεσίμου ενεργητικού ευρώ 1.915.304,68 αφορούν: ευρώ 127.581,28 υπόλοιπα χρεωστικά πελατών μας, ευρώ 1.164.031,44 χρεώστες διάφορους, αποθέματα

εμπορευμάτων ευρώ 58.664,69 και ευρώ 565.027,27 χρηματικά διαθέσιμα της 31/12/2019 και ειδικότερα 561.369,14€ υπόλοιπο ταμείου και ευρώ 3.678,13€ καταθέσεις όψεως».

Τέλος ο προσφεύγων, δεν προσκόμισε κάποια έγγραφη συμφωνία δανείου ή κάποιο άλλο στοιχείο για την καταβολή από τηντης χρηματικής διευκόλυνσης/δανείου ποσού 576.000,00€.

Επειδή επομένως, ορθά ο έλεγχος προσδιόρισε ως παροχή σε είδος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 §3 του ν.4172/2013 το ποσό των 576.000,00€ για τον προσφεύγοντα, ποσό το οποίο φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και ο αντίθετος ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή η παρ. 3 του ν.4172/2013 τροποποιήθηκε με το άρθρο με το άρθρο 4 του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), ως ακολούθως:

«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». Όπως ρητά αναφέρεται την παράγραφο 2 του άρθρου 66 του ιδίου νόμου η ανωτέρω διάταξη εφαρμόζεται για τις παροχές σε είδος που λαμβάνονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020.

Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση δεν είναι δυνατό να ληφθεί υπόψη η ανωτέρω τροποποίηση του ν.4646/2019, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, αφού ρητά αναφέρεται ότι η τροποποίηση αυτή ισχύει για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά, ενώ στην υπό κρίση υπόθεση ο έλεγχος αφορά το φορολογικό έτος 2019.

Επειδή ο προσφεύγων, για να αποδείξει ότι δεν έλαβε αυτό το δάνειο και δεν απέκτησε κανένα οικονομικό όφελος από την εταιρεία προσκόμισε αντίγραφα των κινήσεων του μηνός Σεπτεμβρίου 2019 των υπ' αριθμ. τραπεζικών λογαριασμών που τηρεί η εταιρείαστην Τράπεζα

Ωστόσο οι κινήσεις αυτές, πέρα του ότι είναι αποσπασματικές, δεν αλλάζουν τις διαπιστώσεις του ελέγχου, καθώς οι καταβολές των υπό κρίση ποσών, όπως προαναφέρθηκε, έγιναν με μετρητά (μέσω του λογαριασμού του ΕΓΛΣ : 38.00 Ταμείο κεντρικό) και όχι μέσω των τραπεζικών λογαριασμών της εταιρείας.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος σχετικά με την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξεως, επισημαίνεται ότι η έκθεση ελέγχου αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης, αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης και σε αυτήν εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στη προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων και προστίμων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της υπό

κρίση πράξης δεν είναι αόριστη και ανεπαρκώς αιτιολογημένη. Στην προκειμένη περίπτωση, στην έκθεση ελέγχου αναφέρονται οι νόμιμες διατάξεις, τα πραγματικά περιστατικά, καθώς και οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, που στοιχειοθετούν τους λόγους καταλογισμού, σε βάρος του προσφεύγοντος, της διαφοράς κυρίου φόρου εισοδήματος και προστίμου και ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα έλλειψης ή ανεπαρκούς αιτιολογίας ούτε της προσβαλλόμενης πράξης ούτε της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2019** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ρόδου.

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

Διαφορά φόρου	265.965,80 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	132.982,90 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	55.453,55 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	454.402,25 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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.