



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/01/2024

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

Αριθμός απόφασης: 207

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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.

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)».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου κατά των υπ' αριθμ.:

- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2017,
- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2018,
- Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ φορολογικού έτους 2019.

5. Τις ανωτέρω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της η οποία υπεβλήθη **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 20.867,85 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 10.433,93 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 3.226,21 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **34.527,99 €**.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 30.751,63 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 15.375,82 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 5.033,82 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **51.161,27 €**.

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 47.618,81 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 23.809,41 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 8.094,75 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **79.522,97 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος της από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Γραφείου Φορολογίας Εισοδήματος του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (αριθμός εντολής).

Σύμφωνα με την ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου, αιτία για τη διενέργεια του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμόν έγγραφο της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, με το οποίο διαβιβάστηκε η σχετική από Πληροφοριακή Έκθεση της εν λόγω Υπηρεσίας. Σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην τελευταία, στα πλαίσια ελέγχου που διενεργήθηκε στην εταιρεία και ειδικότερα στον δοσοληπτικό λογαριασμό (33.07.000) των βιβλίων της, διαπιστώθηκαν ποσά που έλαβε η προσφεύγουσα, η οποία **τυγχάνει μέτοχος κατά 40% και διαχειρίστρια** της εταιρείας. Η προσφεύγουσα δεν είχε συμπεριλάβει τα εισπραχθέντα ποσά στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματός της για τα φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019, με αποτέλεσμα να κριθεί ότι υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις, καθότι δεν είχε συμπεριλάβει **για κάθε έτος το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 33.07.000** ως εισόδημα από μισθωτή δραστηριότητα και συγκεκριμένα ως παροχή σε είδος, κατ' άρθρο 13, παρ. 3 του Ν. 4172/2013.

Ο έλεγχος του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω αναφερόμενα στην από Πληροφοριακή Έκθεση της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, απέστειλε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμόν Αίτημα παροχής στοιχείων του άρθρου 14 Κ.Φ.Δ. με το οποίο την καλούσε εντός πέντε ημερών να προσκομίσει αντίγραφα των δηλώσεων φορολογίας

εισοδήματός της, καθώς και κάθε στοιχείο σχετικό με το πόρισμα του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Η προσφεύγουσα επικοινωνήσε με τον έλεγχο του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ μέσω του από ηλεκτρονικού μηνύματός της, στο οποίο υποστήριξε, χωρίς την παράθεση κάποιου στοιχείου, ότι τα ως άνω καταλογιζόμενα από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ αποτελούν δανεισμό της από την εταιρεία και όχι εισόδημα.

Παράλληλα, ο έλεγχος του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ προέβη σε εκ νέου ελεγκτικές επαληθεύσεις, συγκρίνοντας τα δεδομένα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας με τα ισοζύγια της εταιρείας που ήταν συνημμένα στην Έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Όπως αναγράφεται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ (σελ. 9) «Η ελεγχόμενη, παρά τη συστηματική προσπάθεια του ελέγχου για επιπλέον στοιχεία σχετικά με τα ως άνω χρεωστικά υπόλοιπα του δοσοληπτικού της λογαριασμού, δεν παρουσίασε κανένα στοιχείο εκτός από την ατεκμηρίωτη τοποθέτησή της ότι πρόκειται για δάνειο. Ενδεικτικά, αλλά όχι περιοριστικά, δεν προσκόμισε:

1. Αναλυτικά καθολικά του εν λόγω λογαριασμού ή/και ημερολόγιο εγγραφών της εν λόγω επιχείρησης, καθώς και κανένα συνοδευτικό ή αποδεικτικό των δεδομένων των ετήσιων ισοζυγίων.
2. Σύμβαση δανείου.
3. Αποδεικτικά αποπληρωμής έστω τμήματος του τμήματος με τρόπο σταθερό και συστηματικό που να προσιδιάζει σε τοκοχρεολυτικές δόσεις δανείου.
4. Δημοσιοποιημένα στο ΓΕΜΗ πρακτικά της γενικής συνέλευσης της επιχείρησης έκθεση διαχείρισης του διαχειριστή ή προσάρτημα των λογιστικών καταστάσεων που να περιλαμβάνουν ή να αναφέρουν με οποιονδήποτε τρόπο, απόφαση για δανεισμό τέτοιου ποσού ή έστω οποιουδήποτε άλλου ποσού.
5. Αποδεικτικά λογιστικών εγγραφών, υπολογισμού ή/και εξόφλησης του αναλογούντος τέλους χαρτοσήμου για το δάνειο που επικαλείται η ελεγχόμενη».

Ωστόσο, ο έλεγχος του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ καταλόγισε στην προσφεύγουσα σε κάθε έτος το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 33.07.000 ως εισόδημα από μισθωτή δραστηριότητα και συγκεκριμένα ως παροχή σε είδος, κατ' άρθρο 13, παρ. 3 του Ν. 4172/2013 (σύμφωνα και με το πόρισμα του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ). Ήτοι, τα ποσά που καταλογίστηκαν σε κάθε έτος ήταν τα κάτωθι:

- 2017: 64.641,22 €
- 2018: 83.594,05 €
- 2019: 115.726,40 €

Σημειωτέον ότι η προσφεύγουσα, σε όλα τα ως άνω φορολογικά έτη, είχε φορολογηθεί βάσει τεκμηρίων, με το φορολογητέο της εισόδημα σε κάθε έτος να ανέρχεται σε:

- 2017: 16.527,00 €
- 2018: 15.111,40 €
- 2019: 12.635,32 €

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:
1ος λόγος: Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

2ος λόγος: Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων κατά παράβαση του αρ. 17 ΚΔΔιαδ και των αρ. 28 παρ. 2 και 64 Κ.Φ.Δ..

3ος λόγος: Εσφαλμένος προσδιορισμός των φορολογητέων εισοδημάτων της λόγω εσφαλμένης εκτίμησης των πραγματικών περιστατικών.

Επισημαίνεται ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά στις Συμπληρωματικό Υπόμνημα, στο οποίο επανέλαβε τους ισχυρισμούς που είχε προβάλει και στην κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, ενώ πρόσθεσε ως επικουρικό ισχυρισμό, σε περίπτωση μη αποδοχής των λοιπών, την θεώρηση ως παροχής σε είδος κατ' άρθρο 13, παρ. 3 του Ν. 4172/2013 μόνο της διαφοράς των τόκων που θα όφειλε να καταβάλει σε σχέση με το μέσο επιτόκιο της αγοράς. Παράλληλα προσκόμισε:

- Αρχείο βιβλιογραφίας αναφορικά με το άρθρο 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (Σχ.10.19)
- Αρχείο βιβλιογραφίας αναφορικά με τον Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Σχ.8.22)
- Αντίγραφο της Α. 1165/2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ περί ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανών προσφυγών (Σχ.5.17)
- Υπεύθυνη Δήλωση περί γνησιότητας των υποβληθέντων εγγράφων (Σχ.3.18)
- Προηγούμενες αποφάσεις της Υπηρεσίας μας επί περιπτώσεων όπου δεν κρίθηκαν ως παροχή σε είδος κατά το άρθρο 13, παρ. 3 του Ν. 4172/2013, ποσά που δεν ήταν αποδεδειγμένα «δάνεια» (Σχ.11.21 & 6.20)
- Αντίγραφο της υπ' αριθμόν Απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, σύμφωνα με την οποία «Σε περίπτωση που εταίρος ή εργαζόμενος λάβει δάνειο από κάποιο νομικό πρόσωπο, είτε περιβάλλεται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας, είτε όχι, αυτό αποτιμάται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος ή εταίρος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα που έλαβε την παροχή σε είδος (δάνειο)» (Σχ.9.24)
- Αντίγραφα των κινήσεων του τραπεζικού λογαριασμού της με αριθμό και δικαιούχο την ίδια (Σχ.23)

Ως προς τον 1^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 25, παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. «Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
 - β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους έχει ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
 - γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
 - δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
 - ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
 - στ) τον χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.
- Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις τυγχάνουν ακυρωτέες λόγω μη κοινοποίησης της οικείας εντολής ελέγχου από την ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Συγκεκριμένα, επικαλείται ότι η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ εξέδωσε αρχικά την με αρ. εντολή ελέγχου που αφορούσε στην εταιρεία, επί τη βάσει της οποίας κοινοποίησε την με αρ. πρωτ. Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων. Ωστόσο, κατόπιν προσκόμισης των εν λόγω στοιχείων, στις η ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ κοινοποίησε δύο (2) Σημειώματα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ήτοι αφενός αυτό με αρ. πρωτ. που αφορούσε την ως άνω εταιρεία και αφετέρου αυτό με αρ. πρωτ. που αφορούσε την ίδια, χωρίς δηλαδή να έχει κοινοποιηθεί ξεχωριστή εντολή ελέγχου που να αφορά την ίδια ως φυσικό πρόσωπο.

Επειδή ωστόσο, οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν ερείδονται σε Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, αλλά στην οικεία από Έκθεση Ελέγχου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Επειδή για τη διενέργεια του ελέγχου στην ίδια την προσφεύγουσα από το 3ο ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ εκδόθηκε η υπ' αριθμόν εντολή ελέγχου, η οποία και κοινοποιήθηκε νομίμως στην προσφεύγουσα.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 17 του 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.

...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28, παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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 σύμφωνα με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ. «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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η οικεία Έκθεση Ελέγχου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ τυγχάνει αναιτιολόγητη, καθότι ο έλεγχος αυτοαναιρείται στα αναγραφόμενα σε αυτήν. Ειδικότερα, ενώ στη σελ. 9 ο έλεγχος αμφισβητεί ότι τα επίμαχα ποσά αφορούν σε δάνειο της εταιρείας προς την προσφεύγουσα, καθότι δεν προσκομίστηκε κανένα

σχετικό στοιχείο, εντούτοις τελικά το πόρισμά του είναι πως θα πρέπει τα ποσά να φορολογηθούν στο όνομα της προσφεύγουσας ως παροχή σε είδος (εννοώντας με τη μορφή δανείου του άρθρου 13, παρ. 3 του Ν. 4172/2013).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13, παρ. 3 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη «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 με την ΠΟΛ 1219/2014 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, 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 με την Ε. 2197/2020, η οποία εκδόθηκε μετά την τροποποίηση του άρθρου 13, παρ. 3 του Ν. 4172/2013 με το άρθρο 4 του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) (έναρξη ισχύος 01/01/2020), διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «προκειμένου για την εφαρμογή της διάταξης αυτής εναπόκειται στα μέρη να αποδείξουν τόσο την ύπαρξη δανείου όσο και τους όρους της δανειακής σύμβασης. Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό της ως άνω διαφοράς τόκων, επί μη ύπαρξης έγγραφης συμφωνίας δανείου, εναπόκειται στα αντισυμβαλλόμενα μέρη να αποδείξουν τη διάρκεια του δανείου, επιτόκιο, δόσεις, σκοπό κλπ, με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο (πχ σχετικές εγγραφές στα βιβλία της εργοδότης επιχείρησης και καταβολή και επιστροφή του δανείου με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, κλπ)».

Επειδή για να ισχύσει η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 13, παρ. 3 του Ν. 4172/2013 και να φορολογηθούν ποσά στο όνομα φυσικού προσώπου ως παροχή σε είδος, θα πρέπει να αυτά να έχουν χορηγηθεί εν τοις πράγμασι στα πλαίσια δανειακής σύμβασης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 806 του π.δ. 456/1984 (Α.Κ.), όπως ισχύει: «Έννοια Δανείου: Με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλον κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος αμφισβητεί την ύπαρξη δανείου, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα κανένα σχετικό στοιχείο που θα ενίσχυε αυτό το πόρισμα (βλ. σελ. 9 οικείας Έκθεσης Ελέγχου).

Επειδή και η ίδια η προσφεύγουσα, στην κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή (σελ. 4) αναφέρει πως είχε εξ αρχής υποστηρίξει προς τον έλεγχο πως τα επίμαχα ποσά αφορούσαν δανεισμό με την έννοια της **ταμειακής διευκόλυνσης** της εταιρείας προς την ίδια.

Επειδή συνεπώς, από κανένα στοιχείο του φακέλου της υπόθεσης δεν προκύπτει ότι υπήρχε σύμβαση δανείου, με αποτέλεσμα **ο καταλογισμός του ελέγχου με βάση τη διάταξη του άρθρου 13, παρ. 3 του Ν. 4172/2013 να τυγχάνει αναπιολόγητος.**

Επειδή σύμφωνα με τη νομολογία, η Υπηρεσία μας έχει την εξουσία να μεταβάλει την αιτιολογία για την απόρριψη προβαλλόμενου ισχυρισμού με την ενδικοφανή προσφυγή (ΔΠρωτΑθ 11286/2021, ΣτΕ 2350/2022).

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 με το Αρ. Πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1064780 ΕΞ 2015/11-05-2015 έγγραφο της ΓΓΔΕ διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «...οι ΕΠΕ έχουν μέλη και διαχειριστές οι οποίοι είτε είναι και οι ίδιοι μέλη της εταιρίας είτε όχι και παρέχουν υπηρεσίες, όπως διαχείριση εταιρικών υποθέσεων και εκπροσώπηση της εταιρίας απέναντι σε τρίτους, όπως και οι διευθυντές ή μέλη ΔΣ εταιρίας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

Ομοίως, οι ΟΕ και ΕΕ έχουν εκπροσώπους και εταίρους που παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες.

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 Καταστατικό της εταιρείας, το οποίο έχει προσκομιστεί με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή (σχετ. 12.10), η προσφεύγουσα έχει οριστεί διαχειρίστρια αυτής (άρθρο 17), ενώ σύμφωνα με το ίδιο άρθρο «**οι διαχειριστές δύνανται να λαμβάνουν αμοιβή, το ύψος της οποίας θα καθορίζεται με απόφαση της συνέλευσης των εταίρων.**».

Επειδή συνεπώς, με την παρούσα κρίνεται ότι τα επίμαχα ποσά δόθηκαν στην προσφεύγουσα στα πλαίσια **αμοιβών της για τις υπηρεσίες διαχείρισης** που παρέχει προς την εταιρεία, τα οποία επίσης φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία.

Επειδή δεδομένης της μεταβολής της αιτιολογίας του καταλογισμού, ο επικουρικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας που προβλήθηκε με το από Συμπληρωματικό Υπόμνημα, περί υπολογισμού της παροχής σε είδος με βάση τη διαφορά των τόκων, καθίσταται άνευ περιεχομένου.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **μερικώς δεκτός**.

Ως προς τον 3^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος έχει σφάλει κατά την εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών. Ειδικότερα, αναφέρει πως ο έλεγχος, σε κάθε φορολογικό έτος, καταλόγισε το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού, το οποίο ωστόσο συμπεριελάμβανε και το εκ μεταφοράς χρεωστικό υπόλοιπο του εκάστοτε προηγούμενου έτους, με αποτέλεσμα να έχει φορολογηθεί περισσότερες από μία φορές το ίδιο ποσό εισοδήματος.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, η προσφεύγουσα, αν και της ζητήθηκε σχετικά, δεν προσκόμισε το αναλυτικό καθολικό του εν λόγω λογαριασμού.

Επειδή στην κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή της (σελ. 13), επικαλείται ότι είχε ήδη εξηγήσει στον έλεγχο ότι δε διαθέτει το εν λόγω αναλυτικό καθολικό για τα έτη έως και το 2019, διότι κατά τη μετακόμιση της έδρας της εταιρείας καταστράφηκε ο Η/Υ όπου τηρούνταν τα σχετικά λογιστικά αρχεία. Αντ' αυτού, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, προσκόμισε αντίγραφα κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών (extrait) της εταιρείας και βάσει αυτών έχει καταρτίσει πίνακες με εκατέρωθεν εμβάσματα μεταξύ της εταιρείας και της ίδιας, προς επίρρωση του ισχυρισμού της ότι τα πραγματικά καταλογιστέα ποσά είναι χαμηλότερα από αυτά που προσδιόρισε ο έλεγχος. Τα ποσά στα οποία καταλήγει η προσφεύγουσα σε κάθε έτος είναι τα κάτωθι:

- 2017: 25.130,00 €
- 2018: 45.158,00 €
- 2019: 31.035,00 €

Επειδή ωστόσο, στα προσκομισθέντα αντίγραφα κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών (extrait) της εταιρείας που προσκομίστηκαν με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή δεν αναγράφονται σαφείς αιτιολογίες κατάθεσης, ενώ και οι βάσει αυτών καταρτισθέντες πίνακες δε δύνανται να υποκαταστήσουν τα αναλυτικά καθολικά που ουδέποτε προσκομίστηκαν.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα, προς επίρρωση του ισχυρισμού της ότι τα καθαρά ποσά που πραγματικά έλαβε (λήψεις μείον επιστροφές), δεν υπερέβησαν τα ανωτέρω, ήτοι 25.130,00 € το 2017, 45.158,00 € το 2018 και 31.035,00 € το 2019, προσκόμισε με το από Συμπληρωματικό Υπόμνημα, αντίγραφα των κινήσεων του τραπεζικού λογαριασμού της με αριθμό και δικαιούχο την ίδια για την περίοδο 01/01/2017-31/12/2019.

Επειδή ωστόσο, με δεδομένη τη μη προσκόμιση του αναλυτικού καθολικού της εταιρείας, μόνη η προσκόμιση της κίνησης του ανωτέρω τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας, δε δύναται να αποτελέσει αποδεικτικό στοιχείο ότι τα ποσά που έλαβε ήταν μόνο αυτά που η ίδια επικαλείται. Ειδικότερα, από το αναλυτικό καθολικό της

εταιρείας θα φαινόταν το πλήρες κύκλωμα των λογιστικών εγγραφών που έλαβαν χώρα, ήτοι οι λογαριασμοί ΓΛ που πιστώνονται κατά τη χρέωση του επίμαχου λογαριασμού (αν δηλαδή έχουν υπάρξει και περιπτώσεις όπου τα ποσά δεν έφυγαν από τραπεζικούς λογαριασμούς της εταιρείας αλλά από το ταμείο της, που θα σήμαινε ότι η προσφεύγουσα θα είχε εισπράξει ποσά εις χείρας της σε μορφή μετρητών). Επιπλέον, η προσφεύγουσα προσκόμισε αντίγραφα κίνησης ενός μόνο τραπεζικού λογαριασμού της, μη αποκλεισμένης της περίπτωσης να έχουν κατατεθεί ποσά σε λοιπούς τραπεζικούς λογαριασμούς όπου τυγχάνει δικαιούχος ή συνδικαιούχος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν. 4308/2014, η προσφεύγουσα, ως διαχειρίστρια της εταιρείας όφειλε να έχει φροντίσει για τη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων αυτής και ο ισχυρισμός περί καταστροφής δεν αποδεικνύεται με κανένα στοιχείο.

Επειδή η Υπηρεσία μας, κρίνοντας ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί υπολοίπων εξ απογραφής είναι καταρχήν βάσιμος, λαμβάνοντας υπόψη τα ισοζύγια της εταιρείας που ήταν **συνημμένα στην Έκθεση Ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ** (ως τα **μόνα έγκυρα**), προέβη σε επαναπροσδιορισμό των καταλογιστέων ποσών σε κάθε φορολογικό έτος, αφαιρώντας από το χρεωστικό υπόλοιπο το υπόλοιπο εξ απογραφής. Ειδικά για το φορολογικό έτος 2019, όπου το ισοζύγιο παρουσιάζει μηδενικό υπόλοιπο εξ απογραφής, δέχθηκε τον επιμέρους ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι επρόκειτο για διαφορετική απεικόνιση εκ μέρους του λογιστή και αφαίρεσε από το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού το χρεωστικό υπόλοιπο του προηγούμενου φορολογικού έτους 2018. Η αλήθεια του εν λόγω ισχυρισμού προκύπτει και από το γεγονός ότι παρατηρούνται επιμέρους λογαριασμοί (π.χ.), των οποίων το υπόλοιπο κλεισίματος του 2018 εμφανίζεται (αυτούσιο) στο 2019 ως κίνηση περιόδου και όχι ως υπόλοιπο έναρξης. Τα ποσά που προσδιορίστηκαν από την Υπηρεσία μας σε κάθε έτος είναι τα κάτωθι:

Έτος	Υπόλοιπο εξ απογραφής (Α)	Χρεωστικό υπόλοιπο (Β)	Ποσό βάσει ΔΕΔ (Β) - (Α)
2017	546,18 €	64.641,22 €	64.095,04 €
2018	64.641,22 €	83.594,05 €	18.952,83 €
2019	83.594,05 €	115.726,40 €	32.132,35 €

Τελικά, κατόπιν σύγκρισης των ποσών που προτείνει η ίδια η προσφεύγουσα και αυτών που προσδιορίστηκαν από την Υπηρεσία μας, τα ποσά που καταλογίζονται με βάση την παρούσα σε κάθε έτος είναι τα κάτωθι (**μεγαλύτερο** μεταξύ των δύο):

Έτος	Έλεγχος	Προσφεύγουσα (Α)	ΔΕΔ (Β)	Τελικό ποσό προς καταλογισμό [MAX: (Α), (Β)]
2017	64.641,22 €	25.130,00 €	64.095,04 €	64.095,04 €
2018	83.594,05 €	45.158,00 €	18.952,83 €	45.158,00 €
2019	115.726,40 €	31.035,00 €	32.132,35 €	32.132,35 €

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται μερικώς δεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της κατά των υπ' αριθμ. Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Α) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

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

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Τόκοι -μερίσματα-δικαιώματα	0,06 €	0,06 €	0,06 €	- €
Μισθωτή εργασία-συντάξεις	16.526,94 €	64.641,22 €	64.095,04 €	47.568,10 €
Φορολογητέο εισόδημα	16.527,00 €	64.641,28 €	64.095,10 €	47.568,10 €
Φόρος κλίμακας	3.635,94 €	22.088,56 €	21.842,78 €	18.206,84 €
(-) Μειώσεις φόρου	1.950,00 €	1.503,59 €	1.509,05 €	- 440,95 €
(+) Προσαύξηση φόρου αποδείξεων	128,41 €	2.097,23 €	2.073,20 €	1.944,79 €
Αναλογών φόρος	1.814,35 €	22.682,20 €	22.406,93 €	20.592,58 €
Φόρος που παρακρατήθηκε	- €	- €	- €	- €
Φόρος που προκαταβλήθηκε	87,04 €	87,04 €	87,04 €	- €
Υπόλοιπο φόρου	1.727,31 €	22.595,16 €	22.319,89 €	20.592,58 €
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας (50%)		10.433,93 €	10.296,29 €	10.296,29 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	150,41 €	3.376,62 €	3.327,46 €	3.177,05 €
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	1.877,72 €	36.405,71 €	35.943,64 €	34.065,92 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		34.527,99 €	34.065,92 €	

Β) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

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

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Τόκοι -μερίσματα-δικαιώματα	0,10 €	0,10 €	0,10 €	- €
Μισθωτή εργασία-συντάξεις	15.111,30 €	83.594,05 €	45.158,00 €	30.046,70 €
Φορολογητέο εισόδημα	15.111,40 €	83.594,15 €	45.158,10 €	30.046,70 €

Φόρος κλίμακας	3.324,50 €	30.617,34 €	13.321,12 €	9.996,61 €
(-) Μειώσεις φόρου	1.950,00 €	1.314,06 €	1.698,42 €	- 251,58 €
(+) Προσαύξηση φόρου αποδείξεων		2.822,88 €	1.131,69 €	1.131,69 €
Αναλογών φόρος	1.374,50 €	32.126,16 €	12.754,39 €	11.379,89 €
Φόρος που παρακρατήθηκε	0,02 €	0,02 €	0,02 €	- €
Φόρος που προκαταβλήθηκε	- €	- €	- €	- €
Υπόλοιπο φόρου	1.374,48 €	32.126,14 €	12.754,37 €	11.379,89 €
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας (50%)		15.375,83 €	5.689,94 €	5.689,94 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	142,15 €	5.175,97 €	1.964,11 €	1.821,96 €
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	1.516,63 €	52.677,94 €	20.408,42 €	18.891,78 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		51.161,30 €	18.891,78 €	

Γ) Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

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

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Τόκοι -μερίσματα-δικαιώματα	- €	- €	- €	- €
Μισθωτή εργασία-συντάξεις	12.635,32 €	116.500,51 €	32.132,35 €	19.497,03 €
Φορολογητέο εισόδημα	12.635,32 €	116.500,51 €	32.132,35 €	19.497,03 €
Φόρος κλίμακας	2.779,77 €	45.425,23 €	8.088,97 €	5.309,20 €
(-) Μειώσεις φόρου	1.950,00 €	984,99 €	1.828,68 €	- 121,32 €
(+) Προσαύξηση φόρου αποδείξεων		4.008,38 €	296,18 €	296,18 €
Αναλογών φόρος	829,77 €	48.448,61 €	6.556,47 €	5.726,70 €
Φόρος που παρακρατήθηκε	- €	- €	- €	- €
Φόρος που προκαταβλήθηκε	- €	- €	- €	- €
Υπόλοιπο φόρου	829,77 €	48.448,61 €	6.556,47 €	5.726,70 €
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας (50%)		23.809,42 €	2.863,35 €	2.863,35 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	102,20 €	8.196,95 €	1.075,25 €	973,06 €
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	931,97 €	80.454,98 €	10.495,07 €	9.563,11 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		79.523,01 €	9.563,11 €	

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.