



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ: Α2 Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 – Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604520

**Email** : [ded.ath@aade.gr](mailto:ded.ath@aade.gr)

Καλλιθέα, 28/02/2024

Αριθμός απόφασης: 529

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

δ. Τη με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., συνταξιούχου – διαχειριστή της εταιρείας με την επωνυμία ..... διεύθυνση κατοικίας ....., κατά:

- Της με αριθμό ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- Της με αριθμό ..... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία από ..... έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,  
7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2016**, του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσδιορίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ποσού 54.011,70 ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 27.030,85 ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 10.686,15 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **91.728,70** ευρώ,

- Με τη με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους **2017**, του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσδιορίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ποσού 733,42 ευρώ, πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 366,71 ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 112,67 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **1.212,80** ευρώ.

#### ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Οι ως άνω διαφορές προσδιορίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου, βάσει της από ..... έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, που συντάχθηκε δυνάμει της με αριθμό ..... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

Αίτια του ελέγχου αποτέλεσε η από ..... Πληροφοριακή έκθεση εισοδήματος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σύμφωνα με την οποία κατά τη διενέργεια ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και του Κ.Φ.Δ. στην εταιρεία με την επωνυμία ..... πραγματοποιήθηκε έλεγχος στα τηρούμενα διπλογραφικά βιβλία της εταιρείας και ειδικότερα στο λογαριασμό ..... «ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΤΑΙΡΩΝ» καθώς και στον υπολογαριασμό αυτού ..... «ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗ» και διαπιστώθηκε ότι ο διαχειριστής και εταίρος της εταιρείας, κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, ....., εισέπραξε ποσά από την εταιρεία, τα οποία θεωρήθηκαν εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε., που δε δήλωσε, ως όφειλε, στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ως εξής:

- Φορολογικό έτος 2016: συνολικό ποσό 1.018.529,44 ευρώ και

- Φορολογικό έτος 2017: συνολικό ποσό 762.846,94 ευρώ.

Συγκεκριμένα από το Ισοζύγιο Γενικής Λογιστικής 31/12/2016 και 31/12/2017 καθώς και από την καρτέλα κίνησης του λογαριασμού ....., προέκυψε η καταχώρηση των εξής ποσών:

| ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ..... «ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗ» |            |            |            |
|----------------------------------------------------------|------------|------------|------------|
| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ                                          | ΧΡΕΩΣΕΙΣ   | ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ  | ΥΠΟΛΟΙΠΟ   |
| ΑΠΟΓΡΑΦΗ 2015                                            |            |            | 904.074,44 |
| 2016                                                     | 114.455,00 | 255.682,50 | 762.846,94 |
| 2017                                                     | 0,00       | 762.846,94 | 0,00       |

Ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο:

α) Τη με αριθμό ..... δήλωση για την απόδοση τελών Χαρτοσήμου που αφορούσε, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του, ταμειακή διευκόλυνση από το ..... για το έτος 2015, με αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο 457.054,86 ευρώ. Επιβλήθηκε χαρτόσημο 1,2% ήτοι ποσό προς καταβολή 5.484,66 ευρώ πλέον προστίμου εκπροθέσμου 548,47 ευρώ.

β) Τη με αριθμό ..... δήλωση για την απόδοση τελών Χαρτοσήμου που αφορούσε, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του, επίσης ταμειακή διευκόλυνση από το ..... για το έτος 2016, με αξία υποκείμενη σε χαρτόσημο 903.774,44 ευρώ. Επιβλήθηκε χαρτόσημο 1,2%, ήτοι ποσό προς καταβολή 10.845,29 ευρώ πλέον προστίμου εκπροθέσμου 1.084,53 ευρώ.

Όπως διευκρινίστηκε δεν υπήρχαν δανειακές συμβάσεις για τα ανωτέρω ποσά και για τον λόγο αυτό, δεν κατατέθηκαν συμβάσεις μαζί με τις δηλώσεις τελών χαρτοσήμου.

Στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε με συστημένη επιστολή το με αριθμό πρωτ. .... Αίτημα παροχής πληροφοριών άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., με το οποίο ζητήθηκε μεταξύ άλλων να προσκομισθούν αντίγραφο καρτέλας Γενικού Καθολικού του λογαριασμού ..... «ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΤΑΙΡΩΝ» της εταιρείας με την επωνυμία ..... καθώς και αντίγραφα των αντίστοιχων ισοζυγίων μηνός Δεκεμβρίου των ετών 2016 και 2017.

Επιπροσθέτως, για τα ίδια έτη ζητήθηκαν αποδεικτικά στοιχεία και πληροφορίες για την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης, χρηματικών ποσών/πιστώσεων που προέκυψαν κατόπιν επεξεργασίας των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων του προσφεύγοντος, είτε ότι τα εν λόγω ποσά έχουν φορολογηθεί με συγκεκριμένες διατάξεις ή απαλλάσσονται του φόρου με ειδική διάταξη.

Από την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου από τον προσφεύγοντα, την επεξεργασία των στοιχείων που τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή στα συστήματα Taxis και Elenxis, όλα τα έγγραφα στοιχεία που τέθηκαν σε γνώση του ελέγχου κατόπιν αιτημάτων και σχετικής αλληλογραφίας, καθώς και από τις κινήσεις των χρηματοπιστωτικών δεδομένων του προσφεύγοντος, όπως αυτά αντλήθηκαν μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ. & Λ.Π.), ο έλεγχος συνεκτιμώντας τα πραγματικά περιστατικά, προέβη σε διαπιστώσεις, τις οποίες συμπεριέλαβε στο με αριθμό ..... Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ.. Επί του ως άνω σημειώματος, ο προσφεύγων υπέβαλε τα με αριθμό πρωτ. .... έγγραφα υπομνήματα εξηγήσεων-αντιρρήσεων.

Ακολούθως και αφού λήφθηκαν υπόψη οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, συντάχθηκε η από ..... έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Συγκεκριμένα από το διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν τα κάτωθι:

- ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΗΚΕ ΑΠΟ ΤΗΝ Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΣΕ ΕΙΔΟΣ, ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 13 ΠΑΡ. 3 ΤΟΥ Κ.Φ.Ε. ΠΟΣΟΥ 1.018.529,44 ΕΥΡΩ ΓΙΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016 ΚΑΙ 762.846,94 ΕΥΡΩ ΓΙΑ ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017:

Σχετικά με το χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 1.018.529,44 ευρώ του λογαριασμού .....«ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΤΑΙΡΩΝ» που τηρήθηκε για το φορολογικό έτος 2016 από την εταιρεία ..... στην οποία ο προσφεύγων είναι διαχειριστής, ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό της χρέωσης που αναλήφθηκε από τον προσφεύγοντα εντός της φορολογικής περιόδου 2016 ανήλθε σε **114.455,00 ευρώ**, ενώ το ποσό των 904.074.44,00 ευρώ μεταφέρεται ως χρεωστικό υπόλοιπο από την προηγούμενη φορολογική περίοδο. Κατά συνέπεια ο έλεγχος σε εφαρμογή του άρθρου 13 παρ. 3 του ν. 4172/2013, έκρινε ότι το εν λόγω ποσό των 114.455,00 ευρώ, συνιστά παροχή σε είδος που θα φορολογηθεί ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, εφόσον επιπλέον δεν υφίσταται έγγραφη σύμβαση δανείου με βέβαιη ημερομηνία και εμπρόθεσμη καταβολή των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου.

Για το φορολογικό έτος 2017 δεν υπάρχουν απολήψεις, ενώ το μεταφερόμενο από το προηγούμενο έτος χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 762.846,94 ευρώ εξοφλείται και ο λογαριασμός μηδενίζεται την 29/12/2017. Κατά συνέπεια ο έλεγχος έκρινε ότι για το φορολογικό έτος 2017 δεν υφίσταται εισόδημα από παροχή σε είδος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 13 παρ. 3 του ν. 4172/2013.

- ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ:

Ο έλεγχος αιτήθηκε και έλαβε αρχείο από το Σύστημα Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (Σ.Μ.Τ.Λ.& Λ.Π.), στο οποίο περιλαμβάνονται οι κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων του προσφεύγοντος στην Ελλάδα, για το χρονικό διάστημα 01/01/2016 έως 31/12/2017. Κατόπιν ανάλυσης δε και επεξεργασίας της κίνησης του συνόλου των τραπεζικών προϊόντων του προσφεύγοντος και αφού έλαβε υπόψη τους ισχυρισμούς που αυτός πρόβαλε επί του Σ.Δ.Ε., κατέληξε σε πρωτογενείς αρχικές καταθέσεις/πιστώσεις και λοιπές τραπεζικές συναλλαγές, όπως αναλυτικά παρουσιάζονται στην από ..... έκθεση μερικού ελέγχου, τις οποίες κατέγραψε σε πίνακες πιστώσεων ανά φορολογικό έτος (2016 και 2017), ανά τράπεζα, αριθμό λογ/σμού, αιτιολογία, ποσό λογαριασμού και που συνιστούν προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013 και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 4 του ίδιου νόμου με συντελεστή 33%.

Συγκεκριμένα προέκυψαν τα εξής:

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ<br>ΕΤΟΣ | ΠΟΣΟ ΠΟΥ<br>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΕΤΑΙ ΩΣ<br>ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΡ. 21<br>ΠΑΡ.4 ΤΟΥ Κ.Φ.Ε. |
|--------------------|---------------------------------------------------------------------|
| 2016               | 4.280,00                                                            |
| 2017               | 2.222,50                                                            |

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος προσδιόρισε το εισόδημα του προσφεύγοντος ανά φορολογική περίοδο με την προσθήκη των κάτωθι ποσών:

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016                                                                   | ΠΟΣΟ       |
|----------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες βάσει του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013 (Παροχή σε είδος) | 114.455,00 |
| Προσαύξηση περιουσίας βάσει του άρθρ. 21 Ν. 4172/2013                                  | 4.280,00   |

  

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017                                  | ΠΟΣΟ     |
|-------------------------------------------------------|----------|
| Προσαύξηση περιουσίας βάσει του άρθρ. 21 Ν. 4172/2013 | 2.222,50 |

Ο προσφεύγων υπέβαλε στις ..... την υπ' αριθ. .... τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2016, με την οποία δηλώθηκαν αμοιβές μελών Δ.Σ., κάνοντας χρήση των διατάξεων του ν.4512/2018, συνεπώς η παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου για την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα έτος, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμη η κρίση ότι το ποσό ύψους 114.455,00 ευρώ συνιστά παροχή σε είδος. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 13 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε. και του άρθρου 15 παρ. 5γ' του Κώδικα Χαρτοσήμου.

Συγκεκριμένα ισχυρίζεται ότι ποσά συνολικού ύψους 114.455,00 ευρώ, τα οποία έλαβε ως διαχειριστής της εταιρείας με την επωνυμία .....επιστράφηκαν στην εταιρεία στο ακέραιο, καταχωρήθηκαν οι σχετικές λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της εταιρείας, στο λογαριασμό ....., δεν καταρτίστηκε δανειακή σύμβαση και συνεπώς αυτά αποτελούν χρηματική διευκόλυνση που υπάγεται στις διατάξεις περί επιβολής τέλους χαρτοσήμου 1%, ως ορίζεται με το τέταρτο εδάφιο της παρ. 5γ' του άρθρου 15 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου.

**Επειδή, στο άρθρο 12 του ν.4172/2013, ορίζεται 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.

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

α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο,

β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών,

γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου,

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

ε) ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών,

στ) βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα και δεν διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που διαφέρει από την κατοικία του. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του παρόντος άρθρου. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα μπορούν να προβλέπονται περαιτέρω προϋποθέσεις και να καθορίζονται όλες οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης.

**Επειδή, στο άρθρο 13 του ν.4172/2013, ως ίσχυε κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, ορίζεται 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, στην ΠΟΛ 1219/2014 με θέμα: Φορολογική μεταχείριση παροχών σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013., ορίζεται ότι:**

Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι 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.

Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 ορίζονται περιπτώσεις, για τις οποίες θεωρείται ότι υφίσταται εργασιακή σχέση, και κατά συνέπεια το εισόδημα που αποκτάται από τα πρόσωπα των περιπτώσεων αυτών θεωρείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 13 ν. 4172/2013 προσδιορίζονται οι παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό του πρόσωπο ή κατά περίπτωση όπου ρητά προβλέπεται στο νόμο ένας εταίρος ή μέτοχος και οι οποίες συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις...

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. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών, ήτοι ποσά που υπερβαίνουν το ποσό των τριών μισθών, θεωρούνται δάνειο...

Τέλος, γίνεται δεκτό ότι οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 13 ν. 4172/2013 δεν καταλαμβάνουν τα ποσά που είχαν καταβληθεί ή πιστωθεί στα υπόψη πρόσωπα (εργαζόμενους, εταίρους, μέτοχους κ.λπ.) πριν από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013, ανεξαρτήτως του αν τα υπόψη ποσά έχουν καταβληθεί ως δάνεια με έγγραφη συμφωνία ή άνευ αυτής ή ως προκαταβολές μισθών...

6. Οι διατάξεις του άρθρου 13 ν. 4172/2013 έχουν εφαρμογή για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που ξεκίνησαν από 1.1.2014 και μετά».

**Επειδή,** συνεπώς, προκειμένου να τύχουν εφαρμογής οι ως άνω 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 του 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 καταρτιζόμενη, 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 το δανειολήπτη σε πράγματα της ίδιας ποιότητας και ποσότητας (ΑΚ 806).

**Επειδή,** η υπό κρίση παροχή ποσού 114.455,00 ευρώ, για την οποία δεν υφίσταται σύμβαση δανείου, φέρει όμως τα εννοιολογικά ως άνω χαρακτηριστικά του δανείου, όπως αυτά προκύπτουν από τις οικείες διατάξεις του Αστικού Κώδικα.

**Επειδή,** όπως προκύπτει από τις καρτέλες γενικής λογιστικής καθώς και από το Ισοζύγιο γενικής λογιστικής της εταιρείας ..... και συγκεκριμένα από το δοσοληπτικό λογαριασμό ..... «Δοσοληπτικός λογαριασμός διαχειριστή», εντός της φορολογικής περιόδου 2016, ο προσφεύγων με την ιδιότητά του ως εταίρος και διαχειριστής της εταιρείας,

εισέπραξε ποσό ύψους 114.455,00 ευρώ, γεγονός το οποίο καταχωρήθηκε στα βιβλία της εταιρείας με χρέωση του σχετικού ως άνω δοσοληπτικού λογαριασμού.

Κατόπιν αυτών ορθώς το υπό κρίση ποσό 114.450,00 ευρώ, κρίθηκε από τον έλεγχο ότι αποτελεί παροχή σε είδος με τη μορφή δανείου που φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε. ως εισόδημα από μισθωτή εργασία. Επειδή δε δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, ορθώς λογίστηκε ως παροχή σε είδος το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου.

Επειδή, ως προς την προσ αύξηση περιουσίας δεν προβλήθηκαν ισχυρισμοί.

## **Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε**

Την απόρριψη της με αρ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

### **Φορολογικό έτος 2016**

Η με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:

**Σύνολο φόρων για καταβολή 91.728,70 ευρώ.**

### **Φορολογικό έτος 2017**

Η με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:

**Σύνολο φόρων για καταβολή 1.212,80 ευρώ.**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της Υποδιεύθυνσης  
Επίλυσης Διαφορών  
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

**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.