



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27.3.2024

Αριθμός απόφασης: 879

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /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.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 5.12.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ. /8.11.2023 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξεως Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, φορολογικού έτους 2018, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 8.11.2023 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του ΚΕΦΟΜΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 5.12.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή 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 την υπ' αριθμ. /8.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 68.501,09 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 34.250,55 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 16.602,56 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 119.354,20 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 8.11.2023 οικείας εκθέσεως μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ΚΕΦΟΜΕΠ, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθ. /9.2.2023 εντολής ελέγχου που αφορά στα τα φορολογικά έτη 2017 και 2018. Στα πλαίσια του παραπάνω ελέγχου αντλήθηκαν, μεταξύ άλλων, τα τραπεζικά και χρηματοπιστωτικά δεδομένα από τα πιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής μέσω της μηχανογραφικής εφαρμογής του Σ.Μ.Τ.Λ. που περιλαμβάνουν κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος. Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη: α) τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2017- 2018, β) την επεξεργασία των κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, γ) το υπ' αριθ. /30.10.2023 υπόμνημα του στο με αριθ. /9.10.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου που αφορά στα φορολογικά έτη 2017- 2018 και δ) τα τηρούμενα βιβλία των επιχειρήσεων στις οποίες συμμετέχει ο προσφεύγων διαπίστωσε ως προς το φορολογικό έτος 2018 α) πιστώσεις, ποσού 49.880,92 €, από την εταιρεία Α.Ε. και ποσού 84.200,00 €, από την επιχείρηση Α.Ε., για τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ότι εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 3 του ν. 4172/2013 και β) πιστώσεις συνολικού ποσού 42.426,97 €, για τις οποίες δεν προσκομίσθηκαν δικαιολογητικά και για τις οποίες ο έλεγχος έκρινε ότι εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξεως και την έντοκη επιστροφή οποιουδήποτε καταβληθέντος ποσού, ισχυριζόμενος ότι:

Α) Έχει γίνει εσφαλμένος υπολογισμός άθροισης συνόλου Παροχών σε Είδος άρθρ. 13 ν.4172/13 κατά την διαδικασία αντιγραφής του ποσού από την Έκθεση Μερικού Ελέγχου της Χρήσης 2018, για το σύνολο των ποσών που κατατέθηκαν από τις δύο ανώνυμες εταιρείες «..... ΑΕ» 49.880,92 (57.880,92-8.000), και «..... ΑΕ» 82.200 ευρώ αντίστοιχα, καθόσον το σύνολο ανέρχεται στις 132.080,92€ (49.880,92+ 82.200), ενώ ο έλεγχος το υπολόγισε στην Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου Φορολογικού Έτους 2018 λάθος σε 134.080,92 ευρώ.

Β) Ο έλεγχος εσφαλμένα ερμήνευσε και εφάρμοσε την νομοθετική διάταξη του άρθρου 13 ν.4172/2013, θεωρώντας τα ποσά που εισέπραξε το 2017 από τις δύο εταιρείες «..... ΑΕ» και «..... ΑΕ», συνολικού ύψους 48.000,00 ευρώ, παροχές σε είδος και κατά συνέπεια καταλογίζοντας τον φόρο σε αυτό ως εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών, καθώς

οι παροχές σε είδος που εξυπηρετούν μόνο προσωπικούς σκοπούς των φυσικών προσώπων, εμπίπτουν στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν μέχρι την 31/12/2019. Επίσης ισχυρίζεται ότι τα εν λόγω ποσά τα έλαβε ως δάνειο, για την αντιμετώπιση εξόδων λειτουργίας των δαπανών ανακαίνισης των τουριστικών καταλυμάτων της ατομικής του επιχείρησης και ότι είναι σφάλμα του ελέγχου ότι δεν εξέτασε την διαδρομή του χρήματος ώστε να εξακριβώσει τη χρήση των ποσών αυτών.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13§3 του ν.4172/2013, όπως ίσχυαν στο υπό κρίση διάστημα, ορίζονταν 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, με την ΠΟΛ.1219/6.10.2014 με θέμα: «Φορολογική μεταχείριση παροχών σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013» στο άρθρο 3 ορίζεται ότι:

«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.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:

α) Σε εργαζόμενο με μηνιαίες καθαρές αποδοχές 1.000 ευρώ καταβάλλεται την 30/6/2014 ο μισθός του και επιπλέον 1.000 ευρώ. Το επιπλέον αυτό ποσό των 1.000 ευρώ δεν θεωρείται δάνειο.

β) Σε εργαζόμενο με μηνιαίες καθαρές αποδοχές 1.000 ευρώ καταβάλλεται την 30/6/2014 ο μισθός του και επιπλέον 4.000 ευρώ. Επειδή το ποσό αυτό υπερβαίνει τις καθαρές αποδοχές τριών μηνών ($4.000 > 3.000 (1.000 \times 3)$) θεωρείται δάνειο. Στην περίπτωση αυτή, παροχή θεωρείται το ποσό που υπολογίζεται με βάση το μέσο επιτόκιο αγοράς κατά το μήνα που ελήφθη η προκαταβολή με έγγραφη συμφωνία.

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.»

Επειδή, εν προκειμένω, στον προσφεύγοντα με έδρα στη και αντικείμενο διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2017- 2018 από το ΚΕΦΟΜΕΠ βάσει της υπ' αριθ./9.2.2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας.

Επειδή στα πλαίσια του παραπάνω ελέγχου αντλήθηκαν, μεταξύ άλλων, τα τραπεζικά και χρηματοπιστωτικά δεδομένα από τα πιστωτικά ιδρύματα της ημεδαπής μέσω της μηχανογραφικής εφαρμογής του Σ.Μ.Τ.Λ. που περιλαμβάνουν κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος. Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη: α) την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, β) την επεξεργασία των κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, γ) το υπ' αριθ./30.10.2023 υπόμνημα του στο με αριθ./9.10.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και δ) τα τηρούμενα βιβλία των επιχειρήσεων στις οποίες συμμετέχει ο προσφεύγων, διαπίστωσε ως προς το φορολογικό έτος 2018 πιστώσεις, ποσού 49.880,92 €, από την εταιρεία Α.Ε. και ποσού 84.200,00 €, από την επιχείρηση Α.Ε., στις οποίες ο προσφεύγων είναι μέτοχος και, τα οποία βρέθηκαν καταχωρισμένα στο λογαριασμό 33 των τηρούμενων βιβλίων όπου καταγράφεται η υποχρέωση του προσφεύγοντος προς τις εταιρείες, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι πρόκειται για δανεισμό του προσφεύγοντος από τις επιχειρήσεις Α.Ε. και Α.Ε., στις οποίες μετέχει και διευθύνει και έκρινε ότι αποτελούν εισόδημα που εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 3 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε μέχρι την 31.12.2019.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υφίσταται αριθμητικό λάθος κατά την άθροιση των ποσών που έλαβε από τις δύο επιχειρήσεις στις οποίες συμμετέχει καθώς το σύνολο ανέρχεται σε 132.080,92€ (49.880,92 από την Α.Ε. +82.200,00 από την Α.Ε.), ενώ ο έλεγχος το υπολόγισε 134.080,92 €, πλην όμως όπως προκύπτει από το αντίγραφο της καρτέλας του λογαριασμού 33 της δεύτερης επιχείρησης, η οποία βρίσκεται στο φάκελο της υπό κρίση υπόθεσης, ο προσφεύγων έλαβε από αυτήν 84.200,00 € και όχι 82.200,00 €, όπως εκ παραδρομής αναφέρεται στη σελίδα 79 της οικείας έκθεσης ελέγχου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος προβάλλεται αβάσιμα.

Επειδή με την παρούσα ενδικοφανή ο προσφεύγων αποδέχεται ότι οι ως άνω πιστώσεις αφορούν σε δάνειο που έλαβε από τις επιχειρήσεις Α.Ε. και Α.Ε., το οποίο χρησιμοποιήθηκε για την ανακαίνιση των τουριστικών καταλυμάτων της ατομικής του επιχείρησης.

Επειδή από τον φάκελο της υπόθεσης δεν προκύπτει η επιστροφή του δανείου στις ως άνω επιχειρήσεις μέχρι και σήμερα αν και έχουν παρέλθει πάνω από έξι έτη από τη λήψη του.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι σφάλμα του ελέγχου ότι δεν εξέτασε την διαδρομή του χρήματος ώστε να εξακριβώσει τη χρήση των ποσών αυτών αφού μόνο οι παροχές σε είδος που εξυπηρετούν προσωπικούς σκοπούς των φυσικών προσώπων εμπίπτουν στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013, πλην όμως από κανένα σημείο του νόμου και των εκδοθεισών εγκυκλίων και οδηγιών δεν προκύπτει ότι παίζει ρόλο ο σκοπός της λήψης του δανείου και δεν τίθεται θέμα εξαίρεσης αυτών από τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 3 του ΚΦΕ ανάλογα με τον σκοπό, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 8.11.2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής φορολογίας εισοδήματος του ΚΕΦΟΜΕΠ, 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 ημερομηνία κατάθεσης 5.12.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ' αριθμ./8.11.2023 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξεως Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογικό έτος 2018**

Χρεωστικό ποσό	68.501,09
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	34.250,55
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	16.602,56
Σύνολο για καταβολή	119.354,20

(Ως η υπ' αριθ./8.11.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

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

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της

Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

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.