



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 08 / 10 / 2024

Αριθμός απόφασης: 2741

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση: Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- 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' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 23-05-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου(ID.....) ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός αρ., Τ.Κ., κατά των:

- με αριθμό/25-04-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019 και
- με αριθμό/25-04-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **23-05-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID.....) ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, 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:

Ιστορικό:

Στον προσφεύγοντα, ο οποίος είναι φυσικό πρόσωπο μη επιτηδευματίας και διαχειριστής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, διενεργήθηκε έλεγχος από το 4^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2019 και 2020. Στον προσφεύγοντα εστάλη η με αριθ. πρωτ. με αρ. πρωτ./24-03-2023 γνωστοποίηση της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, για τις φορολογίες και τις φορολογικές περιόδους/χρήσεις ή υποθέσεις που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Από τον έλεγχο ελήφθησαν υπόψη οι υποβληθείσες δηλώσεις του προσφεύγοντος, καθώς και τα δεδομένα των κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών που τηρεί στην ημεδαπή και που ελήφθησαν από το σύστημα «Σ.Μ.Τ.Λ.» της Α.Α.Δ.Ε. και οι κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του που τηρεί στο εξωτερικό και καθώς διαπιστώθηκε πλήθος πιστώσεων-καταθέσεων ή μεταφορών χρηματικών ποσών, που δεν κατέστη δυνατό να προσδιοριστεί η πηγή και αιτία προέλευσης τους ή εάν πρόκειται για χρηματικά ποσά τα οποία έχουν ήδη φορολογηθεί ή απαλλαχθεί με ειδικές διατάξεις, εστάλη στον προσφεύγοντα το με αριθμό πρωτ.ΕΞ 2024 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών προκειμένου να θέσει στην διάθεση του ελέγχου πληροφορίες σχετικά με το σύνολο των πιστώσεων που εμπεριέχονταν σε αυτό. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος κατέθεσε σχετικά υπομνήματα με τους ισχυρισμούς του, τα οποία ο έλεγχος κατόπιν αξιολόγησης αυτών ως αναφέρεται στη σχετική από 25-042024 έκθεση ελέγχου, κατέληξε πως και για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις, πλήθος πιστώσεων που προέρχονται από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, στην οποία είναι μέτοχος και διαχειριστής, αφορούν σε εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες του άρθρου 13 παρ.1 του ΚΦΕ περί παροχής σε είδος.

Στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά το με αριθ./20-03-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τα αποτελέσματα του ελέγχου και τους προσωρινούς προσδιορισμούς του φόρου, στο οποίο ανταποκρίθηκε και υπέβαλε το με αριθμό πρωτ./04-04-2024 υπόμνημα, στο οποίο ο έλεγχος αφού πήρε θέση, προέβη στην έκδοση :

-της με αριθμό/25-04-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου ποσού 25.398,85 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 12.699,44 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 6.876,65 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **44.974,93 €** και

-της με αριθμό/25-04-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, χρεωστικό ποσό φόρου ποσού 23.721,69 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 11.860,85 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 3.730,01 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **39.312,55 €**.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή καθώς και να ακυρωθούν, εξαφανισθούν, άλλως τροποποιηθούν οι ανωτέρω πράξεις, προβάλλοντας κατά βάση ότι τα εν λόγω ποσά αφορούν σε φορολογηθέντα μερίσματα χρήσεων 2018 και 2019 που διανεμήθηκαν από την εταιρεία «.....», όπου ο προσφεύγων συμμετέχει με ποσοστό 20,16 % καθώς και τα δύο τέκνα του που συμμετέχουν με ποσοστό 14,91 % έκαστο, ήτοι συνολικό ποσοστό 50% και εκ παραδρομής κατατέθηκαν σε κοινό λογαριασμό του προσφεύγοντος με συνδικαιούχο τη σύζυγο του χωρίς να είναι συνδικαιούχοι και τα τέκνα του και ότι πλημμελώς ο έλεγχος απέρριψε τον ισχυρισμό του και το θεώρησε δικό του εισόδημα και ειδικότερα ως «παροχή σε είδος» επικαλούμενος την παρ.1 του άρθρου 13 του ΚΦΕ. Ο

προσφεύγων ισχυρίζεται κατά βάση την εσφαλμένη κρίση του ελέγχου καθότι αφενός εφαρμόσε τη διάταξη του άρθρου 13 πργ. 1 του ΚΦΕ σε εταίρο, σε χρόνο κατά τον οποίο οι «εταίροι/μέτοχοι» κλπ δεν περιλαμβάνονταν στο πεδίο εφαρμογής της διάταξης αφετέρου δεν δύναται, εξ αντικειμένου, να υπαχθούν στο πραγματικό μιας διάταξης που προβλέπει τη φορολόγηση παροχών σε είδος, πιστώσεις σε χρήμα (καταθέσεις), αφού εκ των πραγμάτων δεν πρόκειται για «είδος» και ως εκ τούτου δεν νοείται εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 13 πργ. 1 του ΚΦΕ εν προκειμένω.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 23 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 23 - Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ.4 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ1223/2015 της ΓΓΔΕ:

«Όσον αφορά στις συγκεκριμένες κατηγορίες εισοδήματος που παρατίθενται πιο κάτω, ο χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Ε. έχει ως ακολούθως:

ι) Για το εισόδημα από μερίσματα ημεδαπής προέλευσης, προμερίσματα, καθώς και για προσωρινές απολήψεις κερδών, ο χρόνος λήψης της απόφασης για την έγκριση της διανομής τους από το αρμόδιο όργανο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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.

3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής:

- α) ημερομίσθιο, μισθός, επίδομα αδείας, επίδομα ασθενείας, επίδομα εορτών, αποζημίωση μη ληφθείσας άδειας, αμοιβές, προμήθειες, επιμίσθια και φιλοδωρήματα,

- β) επιδόματα περιλαμβανομένων του επιδόματος κόστους διαβίωσης, του επιδόματος ενοικίου, της αποζημίωσης εξόδων φιλοξενίας ή ταξιδιού,

- γ) αποζημίωση εξόδων στα οποία έχει υποβληθεί ο εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο του εργαζομένου,

- δ) παροχή οποιασδήποτε μορφής που λαμβάνει ο εργαζόμενος πριν την έναρξη της εργασιακής σχέσης,

- ε) αποζημιώσεις για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης,

- στ) συντάξεις που χορηγούνται από κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο,

- ζ) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,

- η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

- θ) Ποσοστό έως 35% των κερδών προ φόρων, το οποίο καταβάλλεται από τους Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας στους εργαζομένους τους.

4. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει και τις αποζημιώσεις και συντάξεις, τις οποίες λαμβάνουν οι Ευρωβουλευτές της Ελλάδας, κατ' εφαρμογή του άρθρου 9 της απόφασης 2005/684/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου.»

Επειδή, σύμφωνα διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4172/2013 , ορίζεται ότι:

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 **οποιοσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο** αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.

2. Η αξία της παραχώρησης ενός οχήματος σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του φορολογικού έτους, υπολογίζεται ως ποσοστό της Λιανικής Τιμής Προ Φόρων (ΛΤΠΦ) του οχήματος ως εξής:

...

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.

4. Η αγοραία αξία των παροχών σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών προσδιορίζεται κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ή μεταβίβασής του και ανεξαρτήτως εάν συνεχίζει να ισχύει η εργασιακή σχέση. Η αγοραία αξία άσκησης δικαιώματος είναι η τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο μειωμένη κατά την τιμή διάθεσης του δικαιώματος.

5. Η αγοραία αξία της παραχώρησης κατοικίας σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα ενός φορολογικού

έτους, αποτιμάται στο ποσό του μισθώματος που καταβάλλει η επιχείρηση ή σε περίπτωση ιδιόκτητης κατοικίας σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις τροποποιηθείσες με το άρθρο 4 του Ν.4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 και του άρθρου 14, οποιεσδήποτε παροχές σε είδος λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού κατά την έννοια της περίπτωσης στ' του άρθρου 2, συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος και μόνο για το υπερβάλλον ποσό.

2. Η αξία της παραχώρησης ενός οχήματος σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα (1) φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του φορολογικού έτους, υπολογίζεται με βάση την ακόλουθη κλίμακα ως ποσοστό της Λιανικής Τιμής Προ Φόρων (ΛΤΠΦ) του οχήματος ως εξής: [.....]

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. [.....]».

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

«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.

Ειδικότερα, επί του άρθρου 13 του Ν.4172/2013 και με δεδομένο ότι, όταν μία παροχή δίνεται αποδεδειγμένα για την εκτέλεση εργασίας, δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτή εργασία, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι, με την επιφύλαξη των διατάξεων των παρ. 2, 3, 4 και 5 του ίδιου άρθρου, οποιεσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος. Ως αγοραία αξία νοείται το κόστος της παροχής που βαρύνει τον εργοδότη, αποδεικνύεται από τα κατά νόμο προβλεπόμενα δικαιολογητικά και καταχωρείται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης συναλλαγών του.

Από την ανωτέρω διάταξη προκύπτει ότι με εξαίρεση τις παροχές που περιγράφονται στις παραγράφους 2, 3, 4 και 5 του άρθρου 13 Ν.4172/2013, (δηλαδή την παραχώρηση αυτοκινήτου, τα δάνεια, τα δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών και την παραχώρηση κατοικίας), για τις οποίες δεν υφίσταται περιορισμός όσον αφορά την αξία αυτών, οι λοιπές παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό του πρόσωπο συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία, εφόσον η

συνολική αξία των παροχών αυτών υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.

Η διάταξη αυτή καταλαμβάνει τα πρόσωπα που συνδέονται με εργασιακή σχέση με τον εργοδότη τους κατά τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α' - στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ) και τα εξαρτωμένα ή/και συγγενικά τους πρόσωπα κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 11 και της περίπτωσης στ' του άρθρου 2 του Ν.4172/2013 αντίστοιχα. Επισημαίνεται, ότι οι παροχές σε είδος που χορηγούνται προς τρίτα πρόσωπα, που δεν συνδέονται με κανενός είδους εργασιακή σχέση με την επιχείρηση που χορηγεί τις παροχές αυτές, δεν καταλαμβάνονται από τις διατάξεις του άρθρου 13.

Στην έννοια των παροχών σε είδος που φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία εντάσσεται κάθε παροχή σε είδος που χορηγείται στο μισθωτό, με εξαίρεση τις παροχές που αποβλέπουν αποκλειστικά στην κάλυψη δαπανών ή αποκατάσταση ζημιών του φυσικού προσώπου στα πλαίσια της εργασιακής του σχέσης και κατά την εκτέλεση της εργασίας του, όπως ορίζεται στο άρθρο 12 παρ. 2 Ν.4172/2013, οι οποίες ως εκ του είδους τους, βαρύνουν τον εργοδότη, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η παροχή αυτή δεν έχει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος.

Ως τέτοιες παροχές, τις οποίες δεν καταλαμβάνει η παρ. 1 του άρθρου 13 του Ν.4172/2013 και οι οποίες δεν θεωρούνται παροχές σε είδος και κατά συνέπεια εισόδημα από μισθωτή εργασία, αναφέρονται:

οι παροχές σε είδος, οι οποίες χορηγούνται προσωπικά προς τους δικαιούχους, μόνο αυτούσια και όχι σε χρήμα και οι οποίες εξυπηρετούν λειτουργικές και παραγωγικές ανάγκες της επιχείρησης, συμβάλλουν στην αύξηση της παραγωγικότητάς της και στην ποιότητα των συνθηκών εργασίας ή αποτελούν μέτρα για την υγιεινή και ασφάλεια των εργαζομένων. Ενδεικτικά, τέτοιες παροχές σε είδος, οι οποίες δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτή εργασία, είναι η χορήγηση ειδικών στολών εργασίας, η χορήγηση γάλακτος, η παροχή τροφής στο χώρο εργασίας, η χορήγηση θέσης στάθμευσης στο χώρο εργασίας κλπ.

Αντιθέτως, στις παροχές σε είδος στους εργαζόμενους και στα συγγενικά τους πρόσωπα που υπερβαίνουν τα 300 ευρώ ανά φορολογικό έτος και συνεπώς προσαυξάνουν το φορολογητέο εισόδημα των εργαζόμενων περιλαμβάνονται ενδεικτικά:

α) η αξία των αγαθών, που αντιπροσωπεύουν οι χορηγούμενες «δωροεπιταγές», καθώς και η αξία της αγοράς αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, που αντιπροσωπεύουν τα χορηγούμενα «κουπόνια»,
β) η αξία των διατακτικών που χορηγούνται δωρεάν για την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών από συμβεβλημένα καταστήματα. Εξαιρετικά για τις διατακτικές σίτισης ως παροχή σε είδος λαμβάνεται το ποσό που υπερβαίνει τα 6 ευρώ ανά εργάσιμη ημέρα καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ.1 του άρθρου 14 του Ν.4172/2013 εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις η αξία των διατακτικών σίτισης έως έξι (6) ευρώ ανά εργάσιμη ημέρα,

γ) η παροχή της χρήσης εταιρικών πιστωτικών καρτών στα ανωτέρω πρόσωπα για δαπάνες που δεν πραγματοποιούνται για το συμφέρον της επιχείρησης αλλά για την κάλυψη προσωπικών, οικογενειακών ή άλλων δαπανών που δεν σχετίζονται με το συμφέρον της επιχείρησης του εργοδότη ή δεν χρησιμοποιούνται κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές αυτής και το σχετικό κόστος αναλαμβάνει ο εργοδότης,

δ) το όφελος που προκύπτει για τους εργαζόμενους, διευθυντές, διαχειριστές, μέλη διοίκησης και συνταξιούχους των εταιρειών παροχής ηλεκτρικής ενέργειας, τηλεφωνίας, ύδρευσης, παροχής αερίου, συνδρομητικών υπηρεσιών (π.χ. τηλεόραση) από την παροχή σε αυτούς ορισμένης ποσότητας ηλεκτρικής ενέργειας, τηλεφωνικών συνδιαλέξεων, νερού, φυσικού αερίου και συνδρομητικών καναλιών αντίστοιχα με μειωμένο τιμολόγιο ή άνευ ανταλλάγματος,

ε) οι διάφορες πληρωμές που γίνονται απευθείας από τους εργοδότες σε τρίτους, όπως αυτές που γίνονται προς φροντιστήρια, σχολεία, βρεφονηπιακούς σταθμούς, κατασκηνώσεις κ.λπ. και αφορούν την κάλυψη εξόδων διδασκτρων, βρεφονηπιακών σταθμών, κ.λπ. των ανωτέρω προσώπων, οι απευθείας πληρωμές που αφορούν την κάλυψη εξόδων συμμετοχής των προσώπων αυτών σε ημερίδες, προγράμματα ή σεμινάρια εκπαίδευσης, επιμόρφωσης ή επαγγελματικής κατάρτισης ή την κάλυψη συνδρομών σε περιοδικά και επιμελητήρια, που δεν

αφορούν το αντικείμενο της εργασίας τους ή το επίπεδο της θέσης που κατέχουν, οι απευθείας πληρωμές που αφορούν την κάλυψη συνδρομών των προσώπων αυτών (σε γυμναστήρια, λέσχες κ.λπ.), καθώς και αυτές που αφορούν την κάλυψη ιατρικών εξόδων τους (π.χ. check-up).

Περαιτέρω, στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνεται και το όφελος που προκύπτει για τους εργαζόμενους, διευθυντές, διαχειριστές και μέλη διοίκησης ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων εξαιτίας της δωρεάν φοίτησης ή της φοίτησης με μειωμένα δίδακτρα σε αυτά των τέκνων τους, με εξαίρεση τις υποτροφίες που χορηγούνται από τα εν λόγω εκπαιδευτήρια.

στ) η παροχή της χρήσης εταιρικών συνδέσεων κινητής τηλεφωνίας που γίνεται στους εργαζόμενους, διευθυντές, διαχειριστές και μέλη διοίκησης κατά το μέρος που υπερβαίνει το κόστος των προγραμμάτων χρήσης και υπό την προϋπόθεση ότι το υπερβάλλον ποσό του προγράμματος χρήσης χρησιμοποιείται για προσωπικούς τους σκοπούς και όχι για σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη, λαμβάνοντας υπόψη ότι πολλές επιχειρήσεις καλύπτουν τη συγκεκριμένη παροχή στα προαναφερόμενα πρόσωπα με σκοπό την εξυπηρέτηση λειτουργικών αναγκών τους, την αύξηση της παραγωγικότητάς τους και την παροχή υψηλού επιπέδου υπηρεσιών (επικοινωνία με πελάτες, συνεργάτες, κ.λπ.) ακόμα και πέραν του ημερήσιου εργάσιμου χρόνου. Ο διαχωρισμός της παροχής που εξυπηρετεί την επιχειρηματική δραστηριότητα του εργοδότη από την παροχή που εξυπηρετεί προσωπικούς σκοπούς των ανωτέρω προσώπων είναι εφικτός διότι κατά την έκδοση του λογαριασμού από την εταιρεία κινητής τηλεφωνίας παρέχεται ανάλυση ανά αριθμό. Σε κάθε περίπτωση, ο διαχωρισμός μπορεί να βασιστεί και σε βεβαίωση του εργοδότη, με την οποία βεβαιώνεται σε ετήσια βάση το ποσό που αφορά σε επαγγελματική χρήση ή άλλη χρήση της εταιρικής σύνδεσης κινητής τηλεφωνίας. Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός ή ο εργοδότης δεν προβεί στον διαχωρισμό αυτό για οποιοδήποτε λόγο και δεν χορηγήσει σχετική βεβαίωση, τότε το υπερβάλλον ποσό του κόστους του προγράμματος χρήσης θεωρείται ως παροχή σε είδος. Στην παροχή αυτή που προσauξάνει το φορολογητέο εισόδημα των ανωτέρω προσώπων εντάσσονται και οι φόροι και τα τέλη που αντιστοιχούν σε αυτήν (Φ.Π.Α., λοιπά τέλη).

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα: Επιχείρηση χορήγησε μέσα στο 2014 σε εργαζόμενό της κινητό τηλέφωνο πληρώνοντάς του όλους τους λογαριασμούς, οι οποίοι αθροιστικά για το έτος αυτό ανήλθαν σε 2.000 ευρώ. Το πρόγραμμα χρήσης είναι 100 ευρώ ανά μήνα, ήτοι 1.200 ευρώ ετησίως. Περίπτωση α : Από την ανάλυση ανά αριθμό προέκυψε ότι από τη διαφορά των 800 ευρώ (δηλαδή το υπερβάλλον ποσό του προγράμματος χρήσης), 300 ευρώ αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα του εργοδότη και τα 500 ευρώ αφορούν προσωπικούς σκοπούς του εργαζόμενου. Κατά συνέπεια ως παροχή σε είδος προς τον εργαζόμενο θεωρείται το ποσό των 500 ευρώ. Περίπτωση β : Εφόσον από τον αναλυτικό λογαριασμό δεν προκύπτει ή δεν έγινε ο διαχωρισμός επιχειρηματικής ή προσωπικής χρήσης (συμπεριλαμβανομένης της παροχής βεβαίωσης της επιχείρησης κατά τα ανωτέρω), τότε το σύνολο της διαφοράς (ήτοι τα 800 ευρώ) θεωρείται ως παροχή σε είδος για τον εργαζόμενο. Διευκρινίζεται ότι όταν η επιχείρηση καλύπτει για το ίδιο εκ των ανωτέρω πρόσωπο και την παροχή της χρήσης περισσότερων της μίας συσκευής και εταιρικής σύνδεσης κινητής τηλεφωνίας, τότε η συνολική αξία των επιπρόσθετων συσκευών και εταιρικών συνδέσεων κινητής τηλεφωνίας θεωρείται παροχή σε είδος και προσauξάνει το φορολογητέο εισόδημα του δικαιούχου.

Τέλος, η αξία των παραχωρούμενων προς τα ανωτέρω πρόσωπα εργαλείων εργασίας π.χ. tablets, φορητοί υπολογιστές ακόμα και πέραν του ημερήσιου εργάσιμου χρόνου δεν προσauξάνει το φορολογητέο εισόδημα του δικαιούχου δεδομένου ότι η παραχώρηση αυτή εξυπηρετεί λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης, την αύξηση της παραγωγικότητάς της και την παροχή υψηλού επιπέδου υπηρεσιών. Το ανωτέρω ισχύει για ένα εργαλείο εργασίας ανά είδος (π.χ. έναν φορητό υπολογιστή, ένα tablet κ.λπ.). Επισημαίνεται ότι ομοίως δεν θεωρούνται παροχές σε είδος οι δαπάνες πρόσβασης στο διαδίκτυο ως προς τα ανωτέρω εργαλεία εργασίας (π.χ. Mobile internet).

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 13 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι παροχή σε είδος αποτελεί και η αγοραία αξία παραχώρησης εταιρικού οχήματος σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός

του φορολογικού έτους, η οποία αποτιμάται σε ποσοστό 30% του κόστους των αποσβέσεων, των τελών κυκλοφορίας, του κόστους των επισκευών και συντηρήσεων καθώς και του χρηματοδοτικού κόστους αγοράς ή μίσθωσης, όπως αυτά προκύπτουν από τις εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης. Τα ποσά αυτά φορολογούνται σαν εισόδημα από μισθωτή εργασία. Όταν το ανωτέρω κόστος είναι μηδέν, η παροχή αυτή αποτιμάται σε ποσοστό 30% της μέσης δαπάνης ή απόσβεσης κατά τα τελευταία τρία έτη. Επισημαίνεται ότι οι λοιπές δαπάνες που αφορούν τα υπόψη οχήματα (καύσιμα, διόδια κλπ) δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της αγοραίας αξίας του παραχωρούμενου εταιρικού οχήματος. Τέλος, σημειώνεται ότι σε περίπτωση χρήσης εταιρικού οχήματος για χρονικό διάστημα μικρότερο του έτους (νέα πρόσληψη, αποχώρηση εργαζόμενου λόγω συνταξιοδότησης ή άλλου λόγου, απόλυσης κλπ), η αξία της παροχής υπολογίζεται αναλογικά με το πραγματικό χρονικό διάστημα (μήνες) χρησιμοποίησής της. Η χρήση εταιρικού οχήματος από εργαζόμενο για διάστημα άνω των 15 ημερολογιακών ημερών θα λαμβάνεται ως μήνας.

Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 δεν καταλαμβάνουν:

α) τα αυτοκίνητα, τα οποία παρέχουν οι επιχειρήσεις σε συγκεκριμένους πωλητές, τεχνικούς και λοιπούς εργαζομένους, των οποίων η εργασία απαιτεί συχνή μετακίνηση εκτός των εγκαταστάσεων του εργοδότη (tool cars) και χρησιμοποιούνται για την επιχειρηματική δραστηριότητα του εργοδότη, ανεξάρτητα αν τα αυτοκίνητα αυτά μπορεί να χρησιμοποιούνται από τον δικαιούχο και εκτός του ωραρίου εργασίας τους. Αντιθέτως, καταλαμβάνεται και αποτελεί παροχή σε είδος η κατά τα ανωτέρω προσδιοριζόμενη αγοραία αξία των αυτοκινήτων που παρέχονται στους εργαζόμενους λόγω της θέσης τους (π.χ. σε διευθυντές και επιθεωρητές πωλήσεων, τεχνικούς διευθυντές και λοιπά στελέχη).

β) για αυτοκίνητα δοκιμών (test-drive), που διαθέτουν οι επιχειρήσεις εμπορίας αυτοκινήτων,

γ) για αυτοκίνητα μεταφοράς προσωπικού (π.χ. mini-bus),

δ) για αυτοκίνητα που χρησιμοποιούν επιχειρήσεις (π.χ. ξενοδοχειακές

επιχειρήσεις) για μεταφορά καλεσμένων ή πελατών τους,

ε) για αυτοκίνητα τα οποία διαθέτουν οι επιχειρήσεις επισκευής και συντήρησης (service) αυτοκινήτων προσωρινά σε αντικατάσταση των επισκευαζόμενων,

στ) για αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης που χρησιμοποιούνται από τις αεροπορικές εταιρείες και τις επιχειρήσεις διαχείρισης αεροδρομίων για την εξυπηρέτηση των αεροσκαφών και των επιβατών τους (αυτοκίνητα πίστας) καθώς και για την μεταφορά VIPS ή προσωπικού.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα:...

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. 1034/2014 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 καταβάλεται 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 καταβάλεται 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.

4. Με την παράγραφο 4 του άρθρου 13 του Ν.4172/2013 ορίζεται, ότι παροχή σε είδος είναι και η ωφέλεια που λαμβάνει εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών. Η αξία της παροχής προσδιορίζεται κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ή μεταβίβασής του και όχι κατά το χρόνο χορήγησης αυτών. Επομένως, ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται η ωφέλεια που αποκτάται κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ανεξάρτητα από το γεγονός του εάν υφίσταται ή όχι η εργασιακή σχέση του δικαιούχου της ωφέλειας κατά το χρόνο αυτό. Η ωφέλεια αυτή αποτιμάται στην τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο μειωμένη κατά την τιμή διάθεσης του δικαιώματος.

5. Με την παράγραφο 5 του άρθρου 13 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι παροχή σε είδος είναι και η αγοραία αξία από την παραχώρηση κατοικίας σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του φορολογικού έτους. Η παροχή αυτή αποτιμάται στο ποσό του μισθώματος που καταβάλλεται απευθείας από τον εργοδότη προς τον εκμισθωτή της παραχωρούμενης κατοικίας, ενώ στην περίπτωση που η προς παραχώρηση κατοικία ανήκει στον εργοδότη, η παροχή σε είδος αποτιμάται σε ποσοστό 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Η ανωτέρω διάταξη δεν καταλαμβάνει τις κάτωθι περιπτώσεις:

α) Την παροχή καταλύματος από το Δημόσιο και φορείς του Δημοσίου σε υπηρετούντες σε αυτό (π.χ. σε ένστολους), δεδομένου ότι η μετακίνησή τους αποτελεί εκ του νόμου υποχρέωση.

β) Την παροχή καταλύματος (οικίας) σε εργαζόμενους, εταίρους ή μετόχους από φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα λόγω πρόσκαιρης μετακίνησής αυτών σε υποκαταστήματα ή εργοτάξια ή λοιπές επαγγελματικές εγκαταστάσεις του εργοδότη στα πλαίσια της εργασίας τους (ενδεικτικά αναφέρεται η περίπτωση όπου ο εργοδότης διατηρεί οικία εκτός της έδρας της επιχείρησής του για τις ανάγκες προσωρινής διαμονής - π.χ. μία εβδομάδα, ένας μήνας - των εργαζομένων που χρειάζεται να μεταβούν προσωρινά εκτός έδρας για τις ανάγκες της επιχείρησης του εργοδότη).

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.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 60 και της παρ. 21 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013 , όπως ισχύουν μετά τις τροποποιήσεις του Ν.4223/2013, οι παροχές αυτές υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου από 1.1.2015 και μετά. Οδηγίες για την παρακράτηση φόρου στις παροχές αυτές θα δοθούν με νεώτερη εγκύκλιο.

Οι εκκαθαριστές μισθοδοσίας πρέπει να αποτιμούν τις παροχές αυτές που προσαυξάνουν το φορολογητέο εισόδημα των ανωτέρω προσώπων και να τις συμπεριλαμβάνουν και αυτές στις βεβαιώσεις αποδοχών των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις που θα χορηγηθούν.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«1. Ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 100 του ν.4072/2012 «Έγκριση των καταστάσεων από τους εταίρους και διανομή κερδών» ορίζεται:

«1. Για την έγκριση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και τη διανομή κερδών απαιτείται απόφαση των εταίρων.

2. Κάθε έτος και πριν από κάθε διανομή κερδών πρέπει να κρατείται τουλάχιστον το ένα εικοστό (1/20) των καθαρών κερδών, για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Το αποθεματικό αυτό

μπορεί μόνο να κεφαλαιοποιείται ή να συμψηφίζεται με ζημίες. Πρόσθετα αποθεματικά μπορούν να προβλέπονται από το καταστατικό ή να αποφασίζονται από τους εταίρους.

3. Για να διανεμηθούν κέρδη, πρέπει αυτά να προκύπτουν από τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Οι εταίροι αποφασίζουν για τα κέρδη που θα διανεμηθούν. Το καταστατικό μπορεί να ορίζει ελάχιστη υποχρεωτική διανομή κερδών....».

[.....]

5. Οι εταίροι που εισέπραξαν κέρδη κατά παράβαση των προηγούμενων παραγράφων οφείλουν να τα επιστρέψουν στην εταιρεία. Η αξίωση αυτή μπορεί να ασκηθεί και πλαγιαστικά από τους δανειστές.» .

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις περί ΙΚΕ συνάγεται ότι η διανομή κερδών έπεται της σύνταξης και έγκρισης των ετησίων οικονομικών καταστάσεων από τη συνέλευση των εταίρων. Εξ αντιδιαστολής των προαναφερομένων συνάγεται ότι προδιανομή κερδών στους εταίρους Ι.Κ.Ε. δεν επιτρέπεται ενώ αντιθέτως επιτρέπονται οι προσωρινές απολήψεις έναντι κερδών από τους εταίρους της Ι.Κ.Ε., οι οποίες τελούν υπό την έγκριση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων.

Επειδή άλλωστε η περίπτωση περί προσωρινών απολήψεων έναντι κερδών ΙΚΕ αναφέρεται και στην ΠΟΛ1068/2016 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των παραγράφων 7, 8 και 11 του άρθρου 112 του Ν.4387/2016 και της παραγράφου 4 του άρθρου 44 του Ν.4389/2016» αναφέρονται τα εξής:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των παραγράφων 7, 8 και 11 του άρθρου 112 του Ν.4387/2016 (ΦΕΚ Α 85/12.05.2016), με τις οποίες τροποποιούνται οι διατάξεις του Ν.4172/2013 αναφορικά με τον συντελεστή φορολόγησης των μερισμάτων και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου αυτού τροποποιούνται, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 40 του Ν. 4172/2013 . Συγκεκριμένα, με τις νέες διατάξεις αυξάνεται από 10% σε 15% ο συντελεστής φορολογίας των μερισμάτων προκειμένου να επιβάλλεται ο ίδιος συντελεστής στα εισοδήματα της ίδιας κατηγορίας (από κεφάλαιο). Ομοίως, με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του ίδιου άρθρου αντικαθίσταται η περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του Ν.4172/2013 , ώστε ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στα μερίσματα να ορισθεί στο 15%, αντί του 10% που ίσχυε μέχρι πρότινος.

Οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου αυτού, όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παρ. 4 του άρθρου 44 του πρόσφατα ψηφισθέντος νόμου Ν.4389/2016 (ΦΕΚ Α 94/27.05.2016), για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1.01.2017 και μετά.

2. Επομένως, τα μερίσματα που διανέμονται μέσα στο τρέχον έτος 2016 εξακολουθούν να υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10%, ενώ τα μερίσματα που θα διανεμηθούν το επόμενο φορολογικό έτος, ήτοι μέσα στο έτος 2017, υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15%. Σε περίπτωση που μέχρι την έναρξη ισχύος του Ν.4389/2016 έχει παρακρατηθεί φόρος με συντελεστή 15%, η επιπλέον διαφορά φόρου 5% δεν οφείλεται ενώ ο τυχόν αποδοθείς επιπλέον φόρος επιστρέφεται ως αχρεωστήτως καταβληθείς, με βάση τη διαδικασία που προβλέπεται στις ΠΟΛ.1129/2011 και 1039/2015 εγκυκλίου μας. Σε περίπτωση που διανέμονται προμερίσματα από Α.Ε. ή πραγματοποιούνται προσωρινές απολήψεις έναντι κερδών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. μέσα στο φορολογικό έτος 2016, η απόφαση διανομής των οποίων τελεί υπό την έγκριση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων, αντίστοιχα, που θα πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους 2017, παρακρατείται φόρος με τον αυξημένο συντελεστή (15%). Τα ανωτέρω δεν εφαρμόζονται για τις προσωρινές απολήψεις κερδών προσωπικών εταιρειών, κοινωνιών αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικών κερδοσκοπικών εταιρειών, συμμετοχικών ή αφανών εταιρειών, καθώς και κοινοπραξιών, που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθόσον χρόνος κτήσης του εισοδήματος αυτού θεωρείται ο χρόνος που λαμβάνει χώρα η απόληψη (πίστωση ή καταβολή), με βάση την ΠΟΛ.1223/2015 εγκύκλιο και επομένως, για τα εν λόγω κέρδη παρακρατείται φόρος με τον

συντελεστή που ισχύει κατά τον χρόνο της απόληψης (ήτοι, για απολήψεις κερδών εντός του φορολογικού έτους 2016 παρακρατείται φόρος με συντελεστή 10%).».

Επειδή και στην Ε2092/2019 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: Παροχή οδηγιών σχετικά με τη μείωση του συντελεστή φορολογίας και παρακράτησης φόρου μερισμάτων από 15% σε 10%, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 65 του Ν.4603/2019 αναφέρονται τα εξής:
«Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 65 του Ν.4603/2019 (ΦΕΚ Α' 49), οι οποίες κοινοποιήθηκαν με την Ε.2047/2019 εγκύκλιό μας, μειώθηκε από 15% σε 10% ο συντελεστής φορολογίας των μερισμάτων. Ομοίως, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου αντικαταστάθηκε η περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του Ν.4172/2013, ώστε ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στα μερίσματα να ορισθεί στο 10%, αντί του 15% που ίσχυε μέχρι πρότινος.

2. Οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, για τα εισοδήματα που αποκτώνται κατά τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2019 και μετά.

3. Επομένως, ο μειωμένος συντελεστής φορολογίας και παρακράτησης φόρου μερισμάτων 10% εφαρμόζεται επί των ακόλουθων διανομών:

α) στα κέρδη που διανέμουν οι Α.Ε., ΕΠΕ και ΙΚΕ, για τα οποία η απόφαση έγκρισης διανομής (του τρέχοντος ή των προηγούμενων φορολογικών ετών) από το αρμόδιο όργανο του νομικού προσώπου έχει ληφθεί από την 1.1.2019 και μετά. Ως εκ τούτου, για τα κέρδη που διανέμουν τα υπόψη νομικά πρόσωπα και για τα οποία η καταληκτική προθεσμία για τη λήψη απόφασης έγκρισής τους είναι πριν την 1.1.2019 εφαρμόζεται ο συντελεστής παρακράτησης 15%. Σε περίπτωση που έχουν διανεμηθεί προμερίσματα από Α.Ε. ή έχουν πραγματοποιηθεί προσωρινές απολήψεις έναντι κερδών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. μέσα στο φορολογικό έτος 2018, επί των οποίων έχει διενεργηθεί παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15%, δεδομένου ότι η απόφαση διανομής των οποίων τελεί υπό την έγκριση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων, αντίστοιχα, που θα πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους 2019, εφαρμόζεται ο μειωμένος συντελεστής (10%).

β) στα κέρδη που διανέμουν οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανής εταιρείες, καθώς και κοινοπραξίες, που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, για τα οποία ο χρόνος του δικαιώματος είσπραξής τους από τα μέλη των υπόψη νομικών οντοτήτων είναι μετά την 1.1.2019. Όπως έχει διευκρινισθεί με την ΠΟΛ.1223/2015 εγκύκλιό μας, ως χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης των διανεμόμενων κερδών (μερισμάτων), τα οποία αφορούν κέρδη του τρέχοντος φορολογικού έτους, όπως αυτά προκύπτουν από τις σχετικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία, θεωρείται η τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους. Για τυχόν διανεμόμενα κέρδη παρελθόντων φορολογικών ετών, καθώς και για τις προσωρινές απολήψεις κερδών των πιο πάνω εταιρειών, δεδομένου ότι ως χρόνος κτήσης του υπόψη εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που λαμβάνει χώρα η διανομή ή απόληψη (πίστωση ή καταβολή), όπως προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία, παρακρατείται φόρος με τον συντελεστή που ισχύει κατά τον χρόνο της διανομής ή απόληψης (ήτοι, για διανομές παρελθουσών χρήσεων ή απολήψεις κερδών εντός του φορολογικού έτους 2018 παρακρατείται φόρος με συντελεστή 15%, ενώ για διανομές παρελθουσών χρήσεων ή απολήψεις κερδών εντός του φορολογικού έτους 2019 παρακρατείται φόρος με συντελεστή 10%).

4. Για εισόδημα από μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης, ο μειωμένος συντελεστής 10% εφαρμόζεται όταν η απόκτηση του δικαιώματος είσπραξης αυτού (π.χ. απόφαση του αρμόδιου οργάνου) είναι μετά την 1.1.2019 και σε περίπτωση που δεν είναι ευχερής η διαπίστωση του χρόνου αυτού, όταν ο χρόνος καταβολής τους στον δικαιούχο, μέσω πίστωσης του τραπεζικού του λογαριασμού ή με άλλο τρόπο, πραγματοποιείται μετά την 1.1.2019 (σχετ. ΠΟΛ.1223/2015 εγκύκλιός μας).

5. Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που μέχρι τη δημοσίευση του Ν.4603/2019, ήτοι 14.3.2019, έχει παρακρατηθεί φόρος με συντελεστή 15% (αντί του μειωμένου συντελεστή 10%), ο τυχόν αποδοθείς επιπλέον φόρος 5% επιστρέφεται ως αχρεωστήτως καταβληθείς, με βάση τη διαδικασία που προβλέπεται στις ΠΟΛ.1129/2011 και 1039/2015 εγκυκλίου μας.».

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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 την απόφαση ΣΤΕ 1542/2016 : «..η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώντας τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣΤΕ 2054/1995, ΣΤΕ 3108/1996, ΣΤΕ 565/2008, ΣΤΕ 1509/2013).»

Επειδή από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή στο άρθρο 64 του ΚΦΔ (άρθρο 76 του νέου ΚΦΔ) ορίζεται:

«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, εν προκειμένω, όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, στον προσφεύγοντα, ο οποίος είναι φυσικό πρόσωπο μη επιτηδευματίας μέτοχος και διαχειριστής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, διενεργήθηκε βάσει της με αριθ./2024 εντολής του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τις χρήσεις 2019 και 2020. Στον προσφεύγοντα εστάλη η με αριθ. πρωτ. με αρ. πρωτ./24-03-2023 γνωστοποίηση της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, για τις φορολογίες και τις φορολογικές περιόδους/χρήσεις ή υποθέσεις που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού.

Από τον έλεγχο ελήφθησαν υπόψη οι υποβληθείσες δηλώσεις του προσφεύγοντος, καθώς και τα δεδομένα των κινήσεων των τραπεζικών του λογαριασμών που τηρεί στην ημεδαπή και που ελήφθησαν από το σύστημα «Σ.Μ.Τ.Λ.» της Α.Α.Δ.Ε. και οι κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του που τηρεί στο εξωτερικό και καθώς διαπιστώθηκε πλήθος πιστώσεων-καταθέσεων ή μεταφορών χρηματικών ποσών, που δεν κατέστη δυνατό να προσδιοριστεί η πηγή και αιτία προέλευσης τους ή εάν πρόκειται για χρηματικά ποσά τα οποία έχουν ήδη φορολογηθεί ή απαλλαχθεί με ειδικές διατάξεις, εστάλη στον προσφεύγοντα το με αριθμό πρωτ./ΕΞ/2024 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών προκειμένου να θέσει στην διάθεση του ελέγχου πληροφορίες σχετικά με το σύνολο των πιστώσεων που εμπεριείχονταν σε αυτό. Ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος κατέθεσε σχετικά υπομνήματα με τους ισχυρισμούς του, τα οποία ο έλεγχος κατόπιν αξιολόγησε αυτών

ως αναφέρεται στη σχετική από 25-04-2024 έκθεση ελέγχου, κατέληξε πως και για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις, πλήθος πιστώσεων που προέρχονται από την εταιρεία «.....», στην οποία είναι μέτοχος και διαχειριστής, καταλογίσθηκε ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Στον προσφεύγοντα κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά το με αριθ. /20-03-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τα αποτελέσματα του ελέγχου και τους προσωρινούς προσδιορισμούς του φόρου, στο οποίο ανταποκρίθηκε και υπέβαλε το με αριθμό πρωτ. /04-04-2024 υπόμνημα, στο οποίο διατύπωσε τους ισχυρισμούς του και προσκόμισε στοιχεία (όπως το καταστατικό της εταιρείας «.....», οικονομικές καταστάσεις της, πρακτικά Δ.Σ. για διανομή κερδών, υποβληθείσες καταστάσεις μερισμάτων) κι ο έλεγχος αφού πήρε θέση επ' αυτών και έλαβε υπόψη τα μερίσματα που αφορούν στον ίδιο τελικά κατέληξε πως λοιπές πιστώσεις που προέρχονται από την εταιρεία «.....» ποσού 72.547,00 € για την χρήση 2019 και ποσού 70.877,88 € για την χρήση 2020, (κατόπιν αφαίρεσης των μερισμάτων που του αναλογούν) καταλογίσθηκε ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες του άρθρου 13 παρ.1 του ΚΦΕ περί παροχής σε είδος και προς τούτο προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος αβάσιμα και χωρίς επαρκή αιτιολογία έκρινε ότι οι υπό κρίση πιστώσεις αφορούν στον ίδιο και απέρριψε τον ισχυρισμό του ότι πρόκειται για μερίσματα που αφορούν στα τέκνα του παρά το γεγονός ότι ο ίδιος προσκόμισε στοιχεία. Ειδικότερα αναφέρει ότι τα εν λόγω ποσά αφορούν φορολογηθέντα μερίσματα χρήσεων 2018 και 2019 που διανεμήθηκαν από την εταιρεία «.....» (σύμφωνα και με τα σχετικά προσκομισθέντα οικονομικά στοιχεία της εν λόγω εταιρείας, όπως καταστατικό, οικονομικές καταστάσεις της, πρακτικά Δ.Σ. για διανομή κερδών, υποβληθείσες καταστάσεις μερισμάτων), όπου ο προσφεύγων συμμετέχει με ποσοστό 20,16 % καθώς και τα δύο τέκνα του (..... του) συμμετέχουν με ποσοστό 14,91 % έκαστο. Ήτοι το συνολικό ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρεία είναι 50% και εκ παραδρομής κατατέθηκαν σε κοινό λογαριασμό του προσφεύγοντος με συνδικαιούχο τη σύζυγο του χωρίς να είναι συνδικαιούχοι και τα τέκνα του, άλλωστε ισχυρίζεται ότι ο ίδιος προέβαινε στην συνέχεια από τον τραπεζικό του λογαριασμό σε σχετικές πληρωμές που αφορούσαν σε υποχρεώσεις των παιδιών του .

Σε κάθε περίπτωση αναφέρει ότι τα χρήματα αυτά τα έχει λάβει ως μερίσματα ή ως προσωρινές απολήψεις έναντι μερισμάτων, κατά τα υπό κρίση έτη και δεν έχει εισπράξει περισσότερα από ότι αναλογεί σε αυτόν και στην οικογένειά του. Συγκεκριμένα αναφέρει ότι από την εταιρεία ΦΩΤΟΒΟΛΤΑΙΚΑ αναλογούν στην οικογένειά του τα εξής ποσά:

Από τα κέρδη του έτους 2018 αναλογούν στην οικογένειά του μερίσματα 45.000,00 ευρώ (Η απόφαση για έγκριση λήφθηκε εντός του 2019).

Από τα κέρδη του έτους 2019 αναλογούν στην οικογένειά του μερίσματα 85.500,00 ευρώ (Η απόφαση για έγκριση λήφθηκε εντός του 2020).

Από τα κέρδη του έτους 2020 αναλογούν στην οικογένειά του μερίσματα 95.000,00 ευρώ (Η απόφαση για έγκριση λήφθηκε εντός του 2021).

Ήτοι σύνολο 225.500,00 ευρώ. Εντός των υπό κρίση ετών έλαβε το συνολικό ποσό των 193.000,88 ευρώ και το υπόλοιπο ποσό των 32.499,12 ευρώ το έλαβε μέσα στο 2021.

Συνεπώς ισχυρίζεται ότι τα υπό κρίση καταλογισθέντα ποσά αφορούν αποκλειστικά σε μερίσματα δικά του και των παιδιών του τα οποία αφορούν σε διανομές κερδών των ετών 2018, 2019 και 2020 και έχουν συμπεριληφθεί στις δηλώσεις των οικείων φορολογικών ετών ήτοι κάθε φορά στον χρόνο που λαμβάνεται απόφαση για έγκριση από την Τακτική Γενική Συνέλευση. Συνεπώς δεν έχει εισπράξει τίποτα πέραν των ανωτέρω διανομών ώστε να θεωρηθεί ότι δεν αφορά σε εισόδημα από μερίσματα.

Προς τεκμηρίωση των ανωτέρω προσκομίζει αποδεικτικά πληρωμής Δ.Ο.Υ., Πρακτικά Γενικής Συνέλευσης για την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων για τα έτη 2018, 2019, 2020, δηλώσεις απόδοσης φόρου μερισμάτων για τα έτη 2018, 2019 και 2020 και αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού 33.07.00.0000 «.....» για το διάστημα από 01/01/2019-31/12/2020 που φέρεται να τηρεί η αντισυμβαλλόμενη εταιρεία.

Πέραν των ανωτέρω προβάλλει ότι πλημμελώς ο έλεγχος απέρριψε τον ισχυρισμό του περί εισοδήματος από μερίσματα και το θεώρησε δικό του εισόδημα και ειδικότερα ως «παροχή σε είδος» επικαλούμενος την παρ. 1 του άρθρου 13 του ΚΦΕ. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται κατά βάση την εσφαλμένη κρίση του ελέγχου καθότι αφενός εφαρμόσε τη διάταξη του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΕ σε εταίρο, σε χρόνο κατά τον οποίο οι «εταίροι/μέτοχοι» κλπ δεν περιλαμβάνονταν στο πεδίο εφαρμογής της διάταξης αφετέρου δεν δύναται, εξ αντικειμένου, να υπαχθούν στο πραγματικό μιας διάταξης που προβλέπει τη φορολόγηση παροχών σε είδος, πιστώσεις σε χρήμα (καταθέσεις), αφού εκ των πραγμάτων δεν πρόκειται για «είδος» και ως εκ τούτου δεν νοείται εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΕ εν προκειμένω.

Επειδή, ως προς τον ανωτέρω ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί μη αιτιολόγησης και ακυρότητας των προσβαλλόμενων πράξεων σημειώνεται ότι βασίμως προβάλλεται καθώς:

α) ο έλεγχος έκρινε ότι δεν δύναται ο προσφεύγων να εισπράττει ποσά πριν την απόφαση έγκρισης των οικονομικών καταστάσεων, ωστόσο όπως προκύπτει από τις προαναφερθείσες διατάξεις προβλέπεται περίπτωση προσωρινών απολήψεων έναντι κερδών Ι.Κ.Ε., η απόφαση διανομής των οποίων τελεί υπό την έγκριση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων, αντίστοιχα, που θα πραγματοποιηθεί εντός επόμενου έτους,

β) Πέραν των ανωτέρω και ενώ προβάλλεται από τον προσφεύγοντα ότι έχει εισπράξει μερίσματα που αφορούν και τα τέκνα του και παρά το γεγονός ότι από την προσκομισθείσα καρτέλα του δοσοληπτικού λογαριασμού 33.07.00.000 «.....» της ως άνω εταιρείας απεικονίζεται ο λογαριασμός να έχει ενημερωθεί με χρεώσεις που αφορούν στις υπό κρίση χρηματικές καταθέσεις, αλλά και να έχει πιστωθεί με την αιτιολογία «διανομή κερδών» με ποσά μεγαλύτερα από αυτά που αφορούν στον προσφεύγοντα, ο έλεγχος δεν εξέτασε εάν από τα προσκομισθέντα στοιχεία που αφορούν στην εταιρεία έχει πραγματοποιηθεί καταβολή των μερισμάτων των τέκνων μέσω του προσφεύγοντος,

γ) Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος έκρινε ότι οι υπό κρίση πιστώσεις μειωμένες κατά το μέρος που του αναλογεί, αφορούν σε παροχή σε είδος και επικαλείται την γενικότερη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 13 του ΚΦΕ, ωστόσο από τις προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες της Διοίκησης συνάγεται ότι παροχή σε είδος συνιστούν περιπτώσεις παροχών που αποτιμώνται με συγκεκριμένο τρόπο σε χρηματικές αξίες. Για την καταβολή χρηματικών ποσών (πέραν του μερίσματος) σε διαχειριστή/εταίρο διερευνάται αν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις είτε του άρθρου 12 του ΚΦΕ (συμβατική σχέση διαχειριστή) είτε στα πλαίσια δανεισμού βάσει των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 3 του ΚΦΕ, που εν προκειμένω δεν έγινε, παρά το γεγονός ότι ο προσφεύγων για τις υπό κρίση συναλλαγές επικαλείται καρτέλα δοσοληπτικού λογαριασμού που τηρεί η εταιρεία.

Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι δεν εξετάστηκαν τα προαναφερθέντα, δεν υφίσταται επαρκής και εμπεριστατωμένη αιτιολόγηση ως προβλέπεται και απαιτείται από τις διατάξεις των άρθρων 28 και 64 του ΚΦΔ (33 και 76 του νέου ΚΦΔ) άρα και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος βασίμως προβάλλεται και οι προσβαλλόμενες πράξεις φόρου εισοδήματος, είναι τυπικά πλημμελείς και λόγω των προαναφερθέντων πρέπει να ακυρωθούν.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ΚΦΔ, (παρ. 6 του άρθρου 72 του νέου ΚΦΔ) σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμελείας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή σε κάθε περίπτωση παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2019 και 2020 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.6 του ΚΦΔ (72 παρ.6 του νέου ΚΦΔ) και λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις των άρθρων 23 και 36 του ΚΦΔ (27 και 37 του νέου ΚΦΔ) .

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **23-05-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID.....) ενδικοφανούς προσφυγής του με **ΑΦΜ** και την ακύρωση της με αριθμό/25-04-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019 και της με αριθμό/25-04-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, βάσει του ανωτέρω σκεπτικού.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ