



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15-05-2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Αριθμός απόφασης: 1156

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604537

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της 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 1064/12.04.2017 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 πρωτοκόλλου .....ενδικοφανή προσφυγή της ..... κατοίκου ..... κατά των υπ' αριθ. .... Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών **2015, 2016, 2017** και **2018** αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση αυτών, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου.

**6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

**7.** Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ..... Υπόμνημα με συμπληρωματικά στοιχεία που κατέθεσε η προσφεύγουσα στην Υπηρεσία μας.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της .....η οποία κατατέθηκε **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:

### Σύντομο Ιστορικό

Δυνάμει της υπ' αριθμ. .... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη **2015 - 2018**.

Αιτία του παραπάνω ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου **ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ.....** **δελτίο πληροφοριών** της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σύμφωνα με το οποίο ύστερα από έλεγχο που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής στην ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία ..... της οποίας **μέτοχος είναι η προσφεύγουσα**, διαπιστώθηκε από τους δοσοληπτικούς λογαριασμούς ότι για τα φορολογικά έτη 2018 - 2019 η προσφεύγουσα δεν συμπεριέλαβε στις αντίστοιχες Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος που υπέβαλε, ποσά που εισέπραξε ούσα μέτοχος της ως άνω εταιρείας και τα οποία ο έλεγχος θεώρησε εισόδημα σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ.3 του Ν.4172/2013. Περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι δεν συμπεριέλαβε στις Δ.Φ.Ε. τεκμαρτά εισοδήματα ακινήτων στο ποσοστό που της αναλογεί.

Κατόπιν των ανωτέρω, το 1<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ Αττικής, λαμβάνοντας υπόψη τις διαπιστώσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθ. .... **Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου**, η οποία ανταποκρινόμενη παρέθεσε τους ισχυρισμούς της, οι οποίοι έγιναν εν μέρει δεκτοί με αποτέλεσμα η Φορολογική Αρχή να προβεί στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και των οικείων εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Σύμφωνα με το πόρισμα των εκθέσεων ελέγχου, διαπιστώθηκε για την προσφεύγουσα:

1) **Τεκμαρτό εισόδημα από ακίνητα** (άρθρου 39 ν. 4172/2013), για τα έτη **2015-2018** συνολικού ποσού **20.211,68€** εκάστου έτους, και

2) **Εισόδημα από παροχή σε είδος άρθρου 13§3 ν. 4172/2013** για το φορολογικό έτος **2018** συνολικού ποσού **10.469,66€**.

Μετά τα ανωτέρω, ο Προϊστάμενος του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, με τις οποίες καταλόγισε στην προσφεύγουσα τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός-Ημ/νία πράξης	ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΥ	Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ	Εισφορά Αλληλεγγύης	Σύνολο Καταλογισμού
1		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2015	20.211,68	€ 6.669,85	€ 1.667,46	€ 2.546,77	€ 10.884,09 €
2		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2016	20.211,68	€ 9.095,26	€ 4.547,63	€ 1.819,05	€ 15.461,94 €
3		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2017	20.211,68	€ 9.095,25	€ 4.547,63	€ 1.676,84	€ 15.319,72 €
4		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	2018	30.681,34	€ 11.398,58	€ 5.699,29	€ 2.636,29	€ 19.734,16 €
<b>ΣΥΝΟΛΑ</b>				<b>91.316,38</b>	<b>€ 36.258,94</b>	<b>€ 16.462,01</b>	<b>€ 8.678,95</b>	<b>€ 61.399,91 €</b>

### Λόγοι Ενδικοφανούς

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων και την έντοκη επιστροφή κάθε ποσού που έχει καταβληθεί ή πρόκειται να καταβληθεί αχρεωστήτως δυνάμει των ανωτέρων πράξεων, προβάλλοντας ότι:

- 1) Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός διαφορών εισοδήματος από ακίνητα δυνάμει φερομένου ως εφαρμοστέου τεκμαρτού μισθώματος.
- 2) Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός διαφορών φόρου εισοδήματος από μισθωτή εργασία λόγω δήθεν θεμελιουμένης παροχής σε είδος.

### **1. Τεκμαρτό εισόδημα από ακίνητα**

**Επειδή**, στην προκείμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και ειδικότερα:

α) από την από ..... πληροφοριακή έκθεση της **ΥΕΔΔΕ Αττικής** προκύπτει ότι έγινε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22§1 του ν.2238/1994 και συγκεκριμένα ότι «ειδικώς το εισόδημα αυτό (οικοδομής που εκμισθώνεται) δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το 3,5% της αξίας του ακινήτου που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία, όπως η αξία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν.1249/1982....»

β) από την έκθεση ελέγχου, μετά την κοινοποίηση των προσωρινών πράξεων και του σημειώματος διαπιστώσεων, έγιναν μερικώς δεκτοί οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας για τη μη νόμιμη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 του ν.2238/1994, στην οποία αναφέρεται ότι «...εκ παραδρομής αναφέρθηκαν οι ισχύουσες διατάξεις του ν.2238/1994..... ισχύει ο ν.4172/2013, το άρθρο 39 του οποίου ορίζει αντίστοιχα συντελεστή 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 39§2 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

*«2. Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Κατ' εξαίρεση, το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες, καθώς και το τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από τη δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου απαλλάσσονται από τον φόρο.»*

**Επειδή**, στον ισχύοντα Κ.Φ.Ε. δεν περιλαμβάνεται όμοια διάταξη με αυτήν του άρθρου 22 του ν.2238/1994, η οποία να προβλέπει ελάχιστο τεκμαρτό μίσθωμα σε περίπτωση μισθώσεως λόγω φερόμενης «δυσαναλογίας» του δηλωθέντος.

**Επειδή**, δεν υφίσταται περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης ή δωρεάν παραχώρησης, αλλά μισθώσεως μεταξύ της κοινωνίας κληρονόμων .....ως εκμισθώτριας, στην οποία η προσφεύγουσα είναι μέλος, και της εταιρείας με την επωνυμία ....., στην οποία η προσφεύγουσα είναι επίσης μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου, ως μισθώτριας, όπως προκύπτει από το από 01/04/2008 Ιδιωτικό Συμφωνητικό Μίσθωσης με τις τροποποιήσεις αυτού και τις υποβληθείσες Δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος της ανωτέρω κοινωνίας, τα οποία προσκομίζει και επικαλείται η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.4172/2013 προκύπτει ότι η επιβολή τεκμαρτού μισθώματος εφαρμόζεται **μόνο** στις περιπτώσεις ιδιοχρησιμοποίησης ή δωρεάν παραχώρησης ακινήτου. Αντιθέτως, απουσιάζει η οποιαδήποτε ρητή μνεία περί δυνατότητας εφαρμογής του εν λόγω τεκμαρτού μισθώματος σε περίπτωση μισθώσεως.

Δεδομένου δε, ότι σύμφωνα με το άρθρο 28 του ΚΦΔ, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένα, γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν καταλείπεται νόμιμο έδαφος εφαρμογής της προμνημονευθείσας διάταξης και στην περίπτωση της μίσθωσης ανάμεσα σε χωριστά νομικά πρόσωπα των οποίων τα μέλη συμπίπτουν.

## **2. Εισόδημα από παροχή σε είδος άρθρου 13§3 ν. 4172/2013**

Επειδή, όπως προκύπτει από τις εκθέσεις ελέγχου, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εισόδημα από παροχή σε είδος άρθρου 13§3 ν. 4172/2013 από την εταιρεία ..... της οποίας είναι μέτοχος, για το έτος 2018 συνολικού ποσού 10.469,66€, το οποίο ο έλεγχος το θεώρησε δάνειο από αυτή, και λόγω μη ύπαρξης έγγραφης συμφωνίας μεταξύ των μερών, έκρινε ότι το συνολικό ποσό αποτελεί παροχή σε είδος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 13§3 του ν. 4172/2013 (Α' 167), όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα 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»,

Περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1034/2014 (Β' 327) Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών, προσδιορίστηκε το μέσο επιτόκιο αγοράς, ενώ με την ΠΟΛ. 1219/2014, δόθηκαν οδηγίες για τις παροχές σε είδος.

Επειδή, συγκεκριμένα, με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1219/06-10-2014 της ΓΓΔΕ, με θέμα (Φορολογική μεταχείριση παροχών σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013), διευκρινίστηκε 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 η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι παρανόμως και εσφαλμένως καταλογίζονται ως παροχή σε είδος τα ποσά, που εμφανίζονται στον τηρούμενο δοσοληπτικό λογαριασμό με την εταιρεία με την επωνυμία ..... καθώς στην περίπτωση κατά την οποία χορηγήθηκαν ποσά από εταιρεία προς εταίρο ή μέτοχο αυτής και, εν συνεχεία, ο εταίρος επέστρεψε στην εταιρεία τα εν λόγω ποσά, αποδεικνυόμενης της εν λόγω δοσοληψίας αφενός από τις λογιστικές εγγραφές της εταιρείας και αφετέρου από τις κινήσεις των σχετικών τραπεζικών λογαριασμών, μέσω των οποίων διακινήθηκαν τα αντίστοιχα χρηματικά ποσά, στοιχειοθετείται η έννοια της «έγγραφης συμφωνίας», δε θεμελιώνεται η έννοια της «ωφελείας» του εταίρου και, συνακόλουθα, επ' ουδενί δε νομιμοποιείται να φορολογηθεί ως δήθεν «παροχή σε είδος», κατ' άρθρο 13§3 ν. 4172/2013, το σύνολο του οικείου ποσού.

Επειδή, η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει επικυρωμένο ακριβές φωτοαντίγραφο εκ του πρωτοτύπου, της καρτέλας του τηρούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού της προσφεύγουσας με την εταιρεία ..... από την οποία προκύπτουν οι κάτωθι εγγραφές:

33.09.00.0002									
						Προοδευτικά		Υπόλοιπο	
Ημερ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση	
<b>Από μεταφορά</b>			<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>
20/3/2015			750,00	0,00	750,00	0,00	750,00	0,00	
18/5/2015			700,74	0,00	1.450,74	0,00	1.450,74	0,00	
15/9/2015			700,00	0,00	2.150,74	0,00	2.150,74	0,00	
23/11/2015			520,40	0,00	2.671,14	0,00	2.671,14	0,00	
15/12/2015			811,94	0,00	3.483,08	0,00	3.483,08	0,00	
31/12/2015			0,00	3.483,08	3.483,08	3.483,08	0,00	0,00	
15/9/2016			6.363,86	0,00	9.846,94	3.483,08	6.363,86	0,00	
16/9/2016			0,00	6.363,86	9.846,94	9.846,94	0,00	0,00	
27/11/2018			10.469,66	0,00	20.316,60	9.846,94	10.469,66	0,00	
1/2/2019M-			0,00	10.469,66	20.316,60	20.316,60	0,00	0,00	
<b>Σύνολα</b>			<b>20.316,60</b>	<b>20.316,60</b>	<b>74.315,86</b>	<b>46.976,64</b>	<b>27.339,22</b>	<b>0,00</b>	

Επειδή, ακολούθως, όσον αφορά στο φορολογικό έτος 2018, ως παροχή σε είδος καταλογίστηκε το ποσό ύψους 10.469,66€, το οποίο όπως προκύπτει από την καρτέλα του Λογαριασμού 33.09 καταβλήθηκε στα τέλη του έτους 2018 και επιστράφηκε στις αρχές του έτους 2019.

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 28 του ν.4987/2022 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας):

« Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου».

**Επειδή**, στο άρθρο 64 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

«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**, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.[2690/1999](#)) ορίζεται ότι:

«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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

**Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

**Επειδή**, η φορολογική αρχή αναπιολόγητα καταλόγισε ως παροχή σε είδος τις υπό κρίση κινήσεις του τηρούμενου δοσοληπτικού λογαριασμού, με το σκεπτικό ότι τα ποσά αυτά προέρχονται από την εταιρεία στην οποία είναι μέτοχος η προσφεύγουσα, χωρίς να αποδεικνύει στην συγκεκριμένη περίπτωση ότι υφίσταται δάνειο.

**Επειδή**, στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της φορολογικής αρχής, η οποία φέρει το σχετικό βάρος της απόδειξης, για την ως άνω περίπτωση που κρίθηκε από τον έλεγχο ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 13 του Ν.4172/2013, δεν προκύπτουν τα απαιτούμενα στοιχεία για την ύπαρξη δανειακής σύμβασης κατά το άρθρο 806 ΑΚ, ώστε οι εγγραφές αυτές να αποτελέσουν απόδειξη της κατάρτισης δανειακής σύμβασης, προκειμένου τα ποσά που προβλέπονται από το ανωτέρω άρθρα να αποτελέσουν εισόδημα, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός και τα ως άνω αναφερόμενα ποσά δεν αποδεικνύεται ότι αποτελούν παροχές σε είδος.

**Ως προς την έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος:**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 42 του Κ.Φ.Δ.:

«1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό

καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.»

**Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 2 και 4 του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.:**

«2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. [...]. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

**Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 16 του άρ. 72 του Κ.Φ.Δ.:**

«16. Το άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής.»

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 της υπ' αριθ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα της προσφεύγουσας για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού Χ που αφορά σε Φόρο: «2. Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α' 170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως.3. Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας.»**

**Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την ..... και μετά, η Φορολογική Διοίκηση και εν προκειμένω το αρμόδιο 1<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς, μετά την πάροδο των 90 ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει τόκους. Η τοκοφορία αρχίζει από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος και οι τόκοι υπολογίζονται, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και αποφάσεις περί καθορισμού των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4174/2013, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς.**

**Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, το αίτημα της προσφεύγουσας περί έντοκης επιστροφής κρίνεται βάσιμο και πρέπει να γίνει αποδεκτό.**

## Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από ..... και με αριθμό πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... και την ακύρωση των υπ' αριθ. .... Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών **2015, 2016, 2017** και **2018** αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ Αττικής.

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

1. Η με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους **2015**

	<b>ΕΛΕΓΧΟΣ</b>	<b>ΔΕΔ</b>
Διαφορά φόρου	6.669,85 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	1.667,46 €	0,00 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	2.546,77 €	0,00 €
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>	<b>10.884,09 €</b>	<b>0,00 €</b>

2. Η με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους **2016**

	<b>ΕΛΕΓΧΟΣ</b>	<b>ΔΕΔ</b>
Διαφορά φόρου	9.095,26 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	4.547,63 €	0,00 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	1.819,05 €	0,00 €
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>	<b>15.461,94 €</b>	<b>0,00 €</b>

3. Η με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους **2017**

	<b>ΕΛΕΓΧΟΣ</b>	<b>ΔΕΔ</b>
Διαφορά φόρου	9.095,26 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	4.547,63 €	0,00 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	1.676,84 €	0,00 €
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>	<b>15.319,72 €</b>	<b>0,00 €</b>

4. Η με αριθμό ..... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους **2018**

	<b>ΕΛΕΓΧΟΣ</b>	<b>ΔΕΔ</b>
Διαφορά φόρου	11.398,58 €	0,00 €



Πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	5.699,29 €	0,00 €
Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	2.636,29 €	0,00 €
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>	<b>19.734,16 €</b>	<b>0,00 €</b>

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ  
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ**

**ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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.