



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 988

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8 – 10  
**Ταχ. Κώδικας** : 546 39 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-332239, 240  
**e-mail** : ded.thess@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Α.Ε.» με

ΑΦΜ: ....., κατά της υπ' αριθ. ....../23.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. ....../23.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: ....., 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:

Με την υπ' αριθ. ....../23.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για το φορολογικό έτος 2017, κύριος φόρος ποσού 10.027,58€ και πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 5.013,79€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 15.041,37€, κατόπιν προσθήκης στα φορολογητέα κέρδη της α) δαπανών, ως λογιστικής διαφοράς, ποσού 17.033,88€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από τα άρθρα 22 – 27 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης, και β) δεδουλευμένων τόκων δανείου ποσού 17.544,00€, λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του ν.4172/2013.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 23/12/2022 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013), του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ....../15.09.2022 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να τροποποιηθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η προσθήκη τεκμαρτών τόκων είναι μη νόμιμη διότι ουδέποτε συνάφθηκε ή χορηγήθηκε δάνειο προς τρίτους, ούτε αποδεικνύεται αυτό από την ύπαρξη χρεωστικού υπολοίπου σε ανενεργό δοσοληπτικό λογαριασμό από το 2007.

Επίσης, η αξίωση του Δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή καθότι η συναλλαγή αφορά στο έτος 2007, ενώ και οι εφαρμοσθείσες διατάξεις του ν.4172/2013 είναι μεταγενέστερες της συναλλαγής.

**Επειδή**, με το άρθρο 64 του ΚΦΔ 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».*

**Επειδή**, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: *«...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**, με το άρθρο 34 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...».*

**Επειδή**, με το άρθρο 12 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) 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...».*

**Επειδή**, με το άρθρο 13 παρ. 3 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: *«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...».*

**Επειδή**, με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1219/2014 της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος παρασχέθηκαν οδηγίες για την φορολογική μεταχείριση των παροχών σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013 και 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. 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:...

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... 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**, με το άρθρο 44 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων» είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες».

**Επειδή**, με το άρθρο 45 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται: α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, ...».

**Επειδή**, με το άρθρο 47 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του

Κεφαλαίου Γ', του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο...».

**Επειδή**, με το άρθρο 50 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου. 2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές».

**Επειδή**, με το άρθρο 2 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως:... ζ) «συνδεδεμένο πρόσωπο»: κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα: αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου, ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου, γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ.1142/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «1. Σύμφωνα τις διατάξεις της περ. ζ' του άρθρου 2 του Ν.4172/2013, οι οποίες ισχύουν

για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά, ως «συνδεδεμένο πρόσωπο» νοείται κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα: αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου, ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιος πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου, γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο... 3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν.4172/2013, οι οποίες επίσης εφαρμόζονται για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά, ορίζεται ότι τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου (παρ. 1). Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές (παρ. 2)... 5. Σε περιπτώσεις σύναψης δανειακών συμβάσεων καθώς και παροχής πιστώσεων, ταμειακών διευκολύνσεων και καταθέσεων μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του Ν.4172/2013 και προκειμένου για τον υπολογισμό των ορίων της παρ. 2 του άρθρου 21 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), βάσει των οποίων υφίσταται απαλλαγή ή υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, λαμβάνεται υπόψη το ποσό

*των δεδουλευμένων τόκων που χρεώνεται/πιστώνεται και όχι το ποσό του κεφαλαίου επί του οποίου υπολογίστηκαν...».*

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, από την οικεία έκθεση φορολογίας εισοδήματος του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, μεταξύ άλλων, προκύπτει ότι στο ισοζύγιο κλεισίματος, στους λογαριασμούς 33.02.01.0001 και 33.02.01.0002 (δοσοληπτικούς με τους μετόχους) εμφανίζονται ποσά συνολικής αξίας 163.200,00€, που η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι αφορούν σε χρηματοδότηση των μετόχων από την προσφεύγουσα εταιρία. Τα ποσά αυτά προέρχονται εκ μεταφοράς από παλαιότερες χρήσεις (01/07/2006 – 30/06/2007) και οι εν λόγω λογαριασμοί δεν κινήθηκαν στην ελεγχόμενη χρήση. Αναλυτικότερα, στο λογαριασμό 33.02.01.0001, με ονομασία ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΣ Κ..... 24% υφίσταται χρεωστικό ποσό 81.600,00€ και στο λογαριασμό 33.02.01.0002, με ονομασία ΔΟΣΟΛΗΠΤΙΚΟΣ ΛΟΓ/ΣΜΟΣ Ι..... 24% υφίσταται χρεωστικό ποσό 81.600,00€.

Κατόπιν των ανωτέρω και με δεδομένο ότι η Κ..... (ΑΦΜ ..... ) είναι Πρόεδρος και Διευθύνουσα Σύμβουλος της προσφεύγουσας εταιρείας (και μέτοχος σε ποσοστό 24%), ήτοι συνδεδεμένο πρόσωπο της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, η ελεγκτική αρχή συμπέρανε ότι η προσφεύγουσα εταιρία προέβη σε δανεισμό της με μηδενικό επιτόκιο, παραβιάζοντας την αρχή των ίσων αποστάσεων, όπως ορίζεται από το άρθρο 50 του ΚΦΕ και πρόσθεσε στα κέρδη της προσφεύγουσας ποσό τόκων 8.772,00€, υπολογιζόμενων με επιτόκιο 10,75%, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1034/2014, που αντιστοιχεί στο επιτόκιο που ορίζει η Τράπεζα της Ελλάδος για τις υπεραναλήψεις από τρεχούμενους λογαριασμούς.

Επιπλέον, η ελεγκτική αρχή συμπεριέλαβε στα κέρδη της προσφεύγουσας εταιρείας ποσό τόκων 8.772,00€, υπολογιζόμενων με επιτόκιο 10,75%, στο εκληφθέν ως δάνειο χορηγηθέν ποσό 81.600,00€ προς την Ι..... (ΑΦΜ .....), μέτοχο της εταιρείας σε ποσοστό 24% ως παροχή σε είδος, όπως προβλέπεται από το άρθρο 13 παρ. 3 του ν.4172/2013.

**Επειδή**, με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρία ισχυρίζεται ότι η προσθήκη τεκμαρτών τόκων είναι μη νόμιμη διότι ουδέποτε συνάφθηκε ή χορηγήθηκε δάνειο προς τρίτους, ούτε αποδεικνύεται αυτό από την ύπαρξη χρεωστικού υπολοίπου σε ανενεργό δοσοληπτικό λογαριασμό από το 2007. Εν τούτοις, η προσφεύγουσα εταιρία δεν

αιτιολογεί το λόγο χορήγησης των υπό κρίση χρηματικών ποσών παρά μόνον ισχυρίζεται ότι δεν υφίσταται σύμβαση δανείου ούτε προκύπτει τέτοια από τις εγγραφές στα λογιστικά βιβλία. Εξάλλου, η προσαύξηση των κερδών με τεκμαρτούς τόκους, λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, συντρέχει όχι μόνο στις περιπτώσεις σύναψης δανειακών συμβάσεων αλλά και παροχής πιστώσεων, ταμειακών διευκολύνσεων και καταθέσεων μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, όπως εν προκειμένω. Ως εκ τούτου, ορθά η ελεγκτική αρχή προέβη στην προσαύξηση των κερδών της προσφεύγουσας εταιρείας με την προσθήκη τόκων ποσού 8.772,00€, που αφορά στην άτυπη χρηματοδότηση της Προέδρου και Διευθύνουσας Συμβούλου, Κ..... (ΑΦΜ .....).

Περαιτέρω, η κρίση της ελεγκτικής αρχής να συμπεριλάβει στα κέρδη της προσφεύγουσας εταιρείας ποσό τεκμαρτών τόκων 8.772,00€, ως παροχή σε είδος, εκλαμβάνοντας και στην περίπτωση αυτή ως δάνειο το χορηγηθέν ποσό των 81.600,00€ προς την Ι..... (ΑΦΜ .....), όπως προβλέπεται από το άρθρο 13 παρ. 3 του ν.4172/2013, είναι εσφαλμένη διότι αφενός η παροχή σε είδος συνιστά εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες του φυσικού προσώπου και όχι της προσφεύγουσας εταιρείας αφετέρου 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, ήτοι πριν την 01/01/2014, καθώς από το γεγονός ότι ο εν λόγω δοσοληπτικός λογαριασμός δεν έχει κινηθεί από το έτος 2007, συνάγεται ότι το εν λόγω χρηματικό ποσό χορηγήθηκε το έτος 2007.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία υποστηρίζει ότι η αξίωση του Δημοσίου έχει υποπέσει σε παραγραφή καθότι η συναλλαγή αφορά στο έτος 2007, ενώ και οι εφαρμοσθείσες διατάξεις του ν.4172/2013 είναι μεταγενέστερες της συναλλαγής. Ωστόσο και με το προϊσχύον καθεστώς του ν.2238/1994 υφίστατο ρητή πρόβλεψη ότι κάθε δάνειο που παρεχόταν από εταιρία προς τα μέλη της ή τρίτους, λογιζόταν ότι συνάφθηκε με ελάχιστο επιτόκιο αυτό που ίσχυε για τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου τρίμηνης διάρκειας κατά το χρόνο σύναψης του δανείου, οι δε προσδιορισθέντες τόκοι αποτελούσαν εισόδημα ειδικών περιπτώσεων από κινητές αξίες.

Κατά συνέπεια, ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας προβάλλεται εν μέρει βάσιμα και γίνεται αποδεκτός ως το ανωτέρω σκεπτικό.



**Επειδή**, ουδείς ισχυρισμός προβάλλεται για τις λοιπές λογιστικές διαφορές που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο και συμπεριλήφθηκαν στην προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

### **Αποφασίζουμε**

τη **μερική αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ. ....../27.01.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: ..... και συγκεκριμένα την **τροποποίηση** της υπ' αριθ. ....../23.12.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Υπ' αριθ. ....../23.12.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κέρδη ή ζημιά	-403,95	-403,95	-403,95	0,00
Λογιστικές διαφορές δήλωσης/ελέγχου	2.554,87	37.132,75	28.360,75	-8.772,00
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	2.150,92	36.728,80	27.956,80	-8.772,00
Κύριος φόρος/ Πιστωτικό ποσό	408,50	10.436,08	7.892,20	-2.543,88
Διαφορά φόρου προς καταβολή		10.027,58	7.483,70	-2.543,88
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		5.013,79	3.741,85	-1.271,94
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή</b>		<b>15.041,37</b>	<b>11.225,55</b>	<b>-3.815,82</b>

*\* Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.*

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**Σημείωση :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.