



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15-05-2023
Αριθμός απόφασης: 1170

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604562
E-mail : ded.ath@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 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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από 16-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «..... του, με Α.Φ.Μ.», κατοίκου, επί της οδού αρ., κατά: α) της με αριθ./16-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού

Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολ. έτους 2015, β) της με αριθ./16-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολ. έτους 2017 και γ) της με αριθ./16-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολ. έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση, καθώς και την από 16-12-2022 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

6. Τις απόψεις του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. EI 2023 ΕΜΠ/12-05-2023 υπόμνημα.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «....., με Α.Φ.Μ.», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθ./16-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολ. έτους 2015, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 19.453,05€, πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 9.726,53€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.905,60€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **32.085,18€**.

- Με την με αριθ./16-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολ. έτους 2017, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 51.938,51€, πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 25.969,26€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 10.458,10€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **88.365,87€**.

- Με την με αριθ./16-12-2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολ. έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 99.817,71€, πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 49.909,86€, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ποσού 20.461,79€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **170.191,36€**.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν βάσει των διαπιστώσεων της από 16-12-2022 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ. Εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθ./20-9-2022 εντολής μερικού ελέγχου, σε αντικατάσταση της με αριθμό/..... εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, λόγω ίδρυσης των Ελεγκτικών Κέντρων βάσει της υπό στοιχεία Δ.ΟΡΓ.Α ΕΞ 2020/23-10-2020 (Β' 4738) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. ΕΞ 2021 Δελτίο πληροφοριών που απεστάλη στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

Κατά τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε την 11/02/2021 από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, με την υπ. αριθ./..... εντολή ελέγχου, στα τηρούμενα διπλογραφικά βιβλία της εταιρείας «..... Α.Ε., με ΑΦΜ, της οποίας η προσφεύγουσα είναι μέλος-μέτοχος και ειδικότερα στον λογαριασμό 33.09.00.0000 (Δοσοληπτικός λογαριασμός ιδρυτών Α.Ε. και μελών διοικητικού συμβουλίου), διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, για τα φορολογικά έτη 2015 έως 2019 δεν συμπεριέλαβε τα ποσά που εισέπραξε από αυτήν στις υποβληθείσες δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος των αντίστοιχων ετών, και τα οποία έχουν ως κάτωθι:

ΓΙΑ ΤΟ ΦΟΡ/ΚΟ ΕΤΟΣ 2015 : Συνολικό ποσό 49.490,39€ .

ΓΙΑ ΤΟ ΦΟΡ/ΚΟ ΕΤΟΣ 2017 : Συνολικό ποσό 121.500,00€ .

ΓΙΑ ΤΟ ΦΟΡ/ΚΟ ΕΤΟΣ 2018 : Συνολικό ποσό 227.576,29€ .

Τα ανωτέρω ποσά θεωρήθηκαν από τον έλεγχο παροχή σε είδος με τη μορφή δανείου, προς μέτοχο από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, ήτοι εισόδημα της παρ. 3 του άρθ. 13 του Ν. 4172/2013. Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, τα χρεωστικά ή πιστωτικά υπόλοιπα ενός δοσοληπτικού λογαριασμού, μεταφερόμενα στην επόμενη διαχειριστική περίοδο θεωρούνται ως νέα κατάθεση.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση των άνω προσβαλλόμενων πράξεων, την ακύρωση άλλως την τροποποίηση επί τα βελτίω αυτών και την επιστροφή νομιμοτόκως κάθε ποσού που κατέβαλε ή θα καταβάλει, προβάλλοντας συνοπτικά τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Αντίθετη η έννοια της «παροχής σε είδος» με την υποχρέωση επιστροφής του οικείου ποσού, καθώς δεν προσαυξάνεται με οριστικό και βέβαιο χαρακτήρα, το εισόδημα του δικαιούχου.
- Φορολογητέα διάσταση προσλαμβάνει το οικείο «δάνειο» μόνον εφ' όσον και καθ' ο μέρος δεν επιστρέφεται στο νομικό πρόσωπο, όταν δηλαδή δεν διατηρείται εκκρεμής η υποχρέωση επιστροφής του.
- Η χορηγηθείσα χρηματική καταβολή από εταιρεία σε εταίρο αυτής, χωρίς να

υφίσταται σχετικό συμβατικό κείμενο, αναμφισβητήτως αποδεικνύεται ότι επιστρέφεται στην εταιρεία αφενός από τις λογιστικές εγγραφές αυτής και αφετέρου από την αντίστοιχη κίνηση των εκατέρωθεν τραπεζικών λογαριασμών, συνεπώς θεμελιώνεται – στοιχειοθετείται στο ακέραιο η απαιτούμενη εκ του νόμου προϋπόθεση περί υπάρξεως «έγγραφης συμφωνίας». Με τις λογιστικές εγγραφές και τις τραπεζικές κινήσεις αποτυπώνεται, και επαληθεύεται η συμφωνία επιστροφής του χορηγηθέντος ποσού και η υλοποίηση της εν λόγω επιστροφής.

- Δεν νοείται ο χαρακτηρισμός ως τυχόν παροχής σε είδος του πιστωτικού υπολοίπου, ήτοι της οφειλής της εταιρείας προς τον μέτοχο, ούτε βεβαίως των ποσών που καταβάλλει ο μέτοχος προς την εταιρεία, καθώς καμιά ωφέλεια δεν αντλεί προφανώς τούτος εξ αυτών και ομοίως, δεν νοείται ο χαρακτηρισμός ως τυχόν παροχής σε είδος των ποσών, που καταβάλλει η εταιρεία στον μέτοχο προς απομείωση του πιστωτικού υπολοίπου, καθώς και πάλι δεν πρόκειται για πρωτογενή ωφέλεια του μετόχου, αλλά για εξόφληση οφειλής της εταιρείας προς αυτόν.

- Επ' ουδενί δεν μπορεί να φορολογείται για δεύτερη φορά το εκ μεταφοράς υπόλοιπο τηρουμένου δοσοληπτικού λογαριασμού, το ποσό του οποίου ήδη φορολογήθηκε εντός της χρήσεως, στην οποία δημιουργήθηκε.

- Επικουρικώς:

- Όσον αφορά στο φορ. έτος 2015, όπως προκύπτει από την Καρτέλα του Λογαριασμού 33.09, ως δήθεν παροχή σε είδος καταλογίζεται εσφαλμένως και παρανόμως το εκ μεταφοράς υπόλοιπο από το φορολογικό έτος 2014, ύψους 49.490,39 Ευρώ, ήτοι κατά το εν λόγω φορολογικό έτος 2015 δεν προέκυψε πρωτογενώς κανένα ποσό τέτοιας φύσεως.

- Εσφαλμένως και παρανόμως από το ανωτέρω ποσό δεν αφαιρείται συνολικό ποσό ύψους 26.181,50 Ευρώ, το οποίο, όπως προκύπτει από την ανωτέρω Καρτέλα, επιστράφηκε στην εταιρεία κατά το εν λόγω φορολογικό έτος 2015 και, συνακόλουθα, αφ' ης στιγμής εχώρησε η επιστροφή του εντός του αυτού φορολογικού έτους, ουδόλως στοιχειοθετείται και τυχόν αντίστοιχη ωφέλειά μου. Επίσης θα πρέπει τουλάχιστον να αφαιρεθεί ποσό ύψους 9.781,50 Ευρώ, το οποίο, σύμφωνα με την ανωτέρω Καρτέλα, συμψηφίστηκε με αμοιβές της ως μέλους Δ.Σ.

- Όσον αφορά στο φορ. έτος 2017, από το ποσό των 121.500,00 Ευρώ, της παροχής σε είδος, εσφαλμένως και παρανόμως δεν αφαιρείται συνολικό ποσό ύψους 11.000,00 Ευρώ, το οποίο, όπως προκύπτει από την ανωτέρω Καρτέλα (ΣΧΕΤ. 1), επιστράφηκε στην εταιρεία εντός του έτους και συνακόλουθα, αφού επεστράφη, ουδόλως στοιχειοθετείται τυχόν αντίστοιχη ωφέλειά της.

- Όσον αφορά στο φορολογικό έτος 2018, από το ποσό των 227.576,29 Ευρώ, που καταλογίζεται ως δήθεν παροχή σε είδος, εσφαλμένως και παρανόμως δεν αφαιρείται συνολικό ποσό ύψους 97.000,00 Ευρώ, το οποίο, όπως προκύπτει από την ανωτέρω Καρτέλα

(ΣΧΕΤ. 1) και τις αντίστοιχες κινήσεις του οικείου τραπεζικού λογαριασμού μου (ΣΧΕΤ. 2), επιστράφηκε στην εταιρεία εντός του έτους και συνακόλουθα, αφού επεστράφη, ουδόλως στοιχειοθετείται τυχόν αντίστοιχη ωφέλειά της.

- Σε κάθε περίπτωση, όπως προκύπτει από την ανωτέρω Καρτέλα (ΣΧΕΤ. 1), το υπόλοιπο του εν λόγω Λογαριασμού έκλεισε – μηδενίστηκε το έτος 2020 και δη κατά το μεγαλύτερο μέρος του, ύψους, 225.000,00 Ευρώ, διά του συμφητισμού του με την απόδοση μερισμάτων, τα οποία μερίσματα, όπως προκύπτει από την Καρτέλα των κερδών εις νέον (ΣΧΕΤ. 3), αφορούσαν σε αδιανέμητα κέρδη προηγούμενων ετών. Επομένως, αφ' ης στιγμής εχώρησε πλήρης και ολοσχερής επιστροφή των χορηγηθέντων ποσών και δη διά συμφητισμού με απαιτήσεις της έναντι της ως άνω εταιρείας, των ίδιων ετών με τα οποία έλαβε τα επίμαχα ποσά, ουδόλως στοιχειοθετείται η αναγκαία, για τη θεμελίωση της εννοίας της παροχής σε είδος, προϋπόθεση της αποκομίσεως από μέρους της ωφελείας.

- Δεν υφίσταται θέμα παροχής σε είδος διότι τα ποσά αφενός έχουν απεικονισθεί λογιστικά στα βιβλία της προαναφερθείσης εταιρείας με αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές και αφετέρου έχουν διακινηθεί διατραπεζικά, όπως προκύπτει και από τα αντίγραφα κινήσεων τόσο του εταιρικού όσο και του ατομικού λογαριασμού, συνεπώς υπάρχει η εκ του νόμου απαιτούμενη «έγγραφη συμφωνία» και ως εκ τούτου ως παροχή σε είδος θα μπορούσε να θεωρηθεί μόνον το ποσό της διαφοράς των τόκων που θα κατέβαλλε.

Η προσφεύγουσα, σε συνέχεια της ενδικοφανούς προσφυγής της, υπέβαλε το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2023 ΕΜΠ/12-05-2023 υπόμνημα, με το οποίο προσκομίζει και επικαλείται:

-Την καρτέλα του Λογαριασμού 33.09 (δοσοληπτικοί λογαρ. Ιδρυτών Α.Ε. και μελών Δ.Σ.),

-Την καρτέλα του Λογαριασμού 42.00 (Υπόλοιπο κερδών εις νέο),

-Την καρτέλα του Λογαριασμού 53.14 (Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους),

-Ισοζύγια Γενικής Λογιστικής, της 31-12-2015, 31-12-2016, 31-12-2017, 31-12-2018, 31-12-2019, 31-12-2020 και 31-12-2021.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθ. 13 «Παροχές σε είδος» του ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν τα κρινόμενα έτη, οριζόταν ότι:

«3. Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας και αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα.

Σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών θεωρείται δάνειο.».

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

«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.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 806 του ΑΚ: «Με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλόμενους μεταβιβάζει στον άλλο κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.».

Επειδή, απαραίτητα στοιχεία της σύμβασης δανείου, κατά το άρθρο 806 του Α.Κ., είναι η μεταβίβαση στον άλλο κατά κυριότητα χρημάτων, με τη συμφωνία απόδοσής τους. Συνεπώς, όταν δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, απαιτείται να έχει γίνει εγγραφή στα βιβλία της επιχειρήσεως, από την οποία να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της συμβάσεως δανείου, χωρίς να επιτρέπεται πάντως να συναχθεί η συνολομολόγηση τέτοιας συμβάσεως από εγγραφές που αναφέρονται σε άλλες έννομες σχέσεις και δεν συνιστούν δανειακή σύμβαση η απλή χρέωση λογαριασμών της εταιρείας με γενικούς τίτλους όπως «Διάφοροι» ή «Χρηματοδότηση εισαγωγών» και «προμηθευτές -πιστωτές» κλπ, καθόσον δεν προκύπτουν τα στοιχεία που απαιτούνται, κατά το ως άνω άρθρο του Α.Κ., για την ύπαρξη δανειακής σύμβασης».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι όσον αφορά στο φορ. έτος 2015, από την Καρτέλα του Λογαριασμού 33.09, εσφαλμένως και παρανόμως καταλογίζεται το εκ μεταφοράς υπόλοιπο από το φορ. έτος 2014, ύψους 49.490,39 €, ενώ κατά φορ. έτος 2015 δεν προέκυψε πρωτογενώς κανένα ποσό τέτοιας φύσεως.

Επειδή, πράγματι, από την επισκόπηση της ως άνω καρτέλας προκύπτει ότι το εν λόγω ποσό εμφανίζεται στην χρέωση εξ' απογραφής από την προηγούμενη χρονιά, ήτοι το 2014.

Επειδή, μέσα στη χρήση 2015 η καρτέλα της εταιρείας δεν προκύπτει να χρεώνεται με κανένα ποσό τέτοιας φύσεως, αλλά αντιθέτως να πιστώνεται (επιστροφή στην εταιρεία) με το ποσό των 26.181,50€ και το χρεωστικό υπόλοιπο να διαμορφώνεται στο ποσό των 23.308,89€ .

Επειδή, το ποσό των 49.490,39 €, προέχεται από έτος για το οποίο το δικαίωμα του δημοσίου προς καταλογισμό έχει υποπέσει σε παραγραφή, οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται δεκτοί, καθώς δεν τίθεται θέμα παροχής σε είδος κατά το έτος αυτό, ούτε συνυπολογισμού του ποσού στο φορολογητέο εισόδημά της.

Επειδή, όσον αφορά στα φορολ. έτη 2017 και 2018, από τον έλεγχο λογίστηκε ως παροχή σε είδος το ποσό των 121.500,00 € και το ποσό των 227.576,29 €, αντίστοιχα, τα οποία ποσά, προσ αύξησαν το φορολογητέο εισόδημά της κατά τα έτη αυτά.

Επειδή, από την επισκόπηση της ως άνω καρτέλας, προκύπτει ότι:

1) όσον αφορά στο φορ. έτος 2017: α) ο λογαριασμός χρεώθηκε, μέσα στη χρήση, με το συνολικό ποσό των 121.500,00 € (118.500,00€ + 3.000,00€), δηλαδή η προσφεύγουσα ανέλαβε από την εταιρεία το ως άνω ποσό και β) ο λογαριασμός πιστώθηκε με το ποσό των 11.000,00€, δηλαδή η προσφεύγουσα επέστρεψε στην εταιρεία εντός του έτους, το ως άνω ποσό και το χρεωστικό υπόλοιπο διαμορφώθηκε στο ποσό των 110.500,00€, το οποίο μεταφέρθηκε στο επόμενο έτος (2018).

2) όσον αφορά στο φορ. έτος 2018: α) ο λογαριασμός χρεώθηκε, μέσα στη χρήση, με το συνολικό ποσό των 227.576,29 € (186.576,29€ + 41.000,00€), δηλαδή η προσφεύγουσα ανέλαβε από την εταιρεία το ως άνω ποσό και β) ο λογαριασμός πιστώθηκε με το ποσό των 98.428,95€, δηλαδή η προσφεύγουσα επέστρεψε στην εταιρεία εντός του έτους, το ως άνω ποσό και το χρεωστικό υπόλοιπο διαμορφώθηκε στο ποσό των 239.647,34€, το οποίο μεταφέρθηκε στο επόμενο έτος (2019).

3) όσον αφορά στο φορ. έτος 2019: α) ο λογαριασμός χρεώθηκε, μέσα στη χρήση, με το ποσό των 7.000,00€, δηλαδή η προσφεύγουσα ανέλαβε από την εταιρεία το ως άνω ποσό και β) ο λογαριασμός πιστώθηκε με το συνολικό ποσό των 25.502,97€, δηλαδή η προσφεύγουσα επέστρεψε στην εταιρεία εντός του έτους, το ως άνω ποσό και το χρεωστικό υπόλοιπο διαμορφώθηκε στο ποσό των 221.144,37€, το οποίο μεταφέρθηκε στο επόμενο έτος (2020).

Επειδή, όπως προκύπτει από την ανωτέρω καρτέλα 33.09.00.0000, το υπόλοιπο του εν λόγω Λογαριασμού έκλεισε – μηδενίστηκε το έτος 2020 και δη κατά το μεγαλύτερο μέρος του, ύψους, 225.000,00 €, διά της «απόδοσης μερισμάτων σε μετόχους», τα οποία μερίσματα, όπως προκύπτει από την καρτέλα 42.00.00.000 «Υπόλοιπο κερδών εις νέον» (ΣΧΕΤ. 3), αφορούσαν σε αδιανέμητα κέρδη προηγούμενων ετών. Επομένως, εφόσον επεστράφησαν πλήρως τα χορηγηθέντα ποσά και μάλιστα διά συμφηφισμού με απαιτήσεις της έναντι της ως άνω εταιρείας, των ίδιων ετών με τα οποία έλαβε η προσφεύγουσα τα επίμαχα ποσά, ουδόλως στοιχειοθετείται η αναγκασία, για τη θεμελίωση της εννοίας της παροχής σε είδος, προϋπόθεση της αποκομίσεως από μέρους της αντίστοιχης ωφελείας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 36 «Μερίσματα» 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.

2. Εάν η διανομή των μερισμάτων υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε., ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον Κ.Φ.Ε..».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 40 «Φορολογικός συντελεστής για το εισόδημα από κεφάλαιο» του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, οριζόταν ότι:

«1. Τα μερίσματα φορολογούνται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (15%).....» (όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 7 του άρθ. 112 του ν. 4387/2016)

Επειδή, από τα ανωτέρω αναφερόμενα προκύπτει ότι εν προκειμένω δεν πρόκειται για παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου της παρ. 3 του άρθ. 13 του ν. 4172/2013, προς μέτοχο αλλά για

Προσωρινά μερίσματα (προμερίσματα), έναντι των μελλοντικών μερισμάτων που θα εγκρίνονταν από την Γενική Συνέλευση της ως άνω Α.Ε.

Επειδή, με την **A 1100/2019**, με θέμα: «Καθορισμός του ηλεκτρονικού τρόπου υποβολής, καθώς και του τύπου και περιεχομένου της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4172/2013», αποφασίστηκε ότι:

«.....Άρθρο 2 -Χρόνος καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής

1. Ως «καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής» νοείται και η πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα των περιπτώσεων α , β και γ της παρ. 1 του άρθ. 62 του ν. 4172/2013

2. Πέραν των ανωτέρω, ειδικά για το εισόδημα από μερίσματα, η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής, σε κάθε περίπτωση, νοείται ότι έχει διενεργηθεί μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τα αρμόδια όργανα.

Αν διανεμηθούν μερίσματα από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η καταβολή θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από τα αρμόδια όργανα.

Ειδικά επί διανομής προμερισμάτων, καθώς και προσωρινών απολήψεων κερδών, η καταβολή θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί, σε κάθε περίπτωση, μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής.....

4. Η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα της παρ. 1 του άρθρου 1 της παρούσας, υποβάλλεται από τους υπόχρεους μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την καταβολή ή την πίστωση των ποσών των σχετικών εισοδημάτων. Σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης, καθώς και μη καταβολής ή εκπρόθεσμης καταβολής του βεβαιωθέντος φόρου επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4174/2013.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 61 «Υπόχρεοι σε παρακράτηση» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, οι φορείς γενικής κυβέρνησης ή κάθε φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, και προβαίνει σε πληρωμές σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 62, καθώς και οι συμβολαιογράφοι για τις συναλλαγές της περίπτωσης στ' του άρθρου 62 υποχρεούνται σε παρακράτηση φόρου όπως ορίζεται στο άρθρο 64. Όσον αφορά στα ομόλογα του άρθρου 37 παράγραφος 5, σε παρακράτηση φόρου υποχρεούνται από τα πρόσωπα του προηγούμενου εδαφίου μόνον οι φορείς πληρωμής που προβαίνουν σε καταβολές τόκων και δεν υποχρεούνται σε παρακράτηση ο εκδότης των ομολόγων.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 64 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«1. Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής:

α) για μερίσματα δέκα τοις εκατό (15%),».(όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 8 του άρθρ. 112 του ν. 4387/2016 για εισοδήματα που αποκτώνται από την 01/01/2017 και μετά.)

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 38 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) «Γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων», ορίζεται ότι:

«1. Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμώμενων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.

2. Για τους σκοπούς της παρ. 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παρ. 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. Για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της,

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη

επιχειρηματική συμπεριφορά,

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους,

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα,

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του,

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Όταν, κατ' εφαρμογή της παρ. 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης. ...».

Επειδή, εάν υφίσταται θέμα τεχνητής διευθέτησης του άρθ. 38 του Κ.Φ.Δ., δηλαδή η καταβολή προμερισμάτων, με τη μορφή διαφόρων χρεώσεων, για αποφυγή παρακράτησης φόρου με μεγαλύτερο συντελεστή, είναι θέμα άλλου ελέγχου που δύναται να διενεργηθεί στην εταιρεία «..... Α.Ε..

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 16-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «....., με Α.Φ.Μ.», και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων:

-Επί της με αριθ./16-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολ. έτους 2015,
-Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	40.379,09€	89.869,48€	40.379,09€	0,00€
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ					
Χρεωστικό ποσό		4.288,16€	23.741,21€	4.288,16€	0,00€
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		369,00€	369,00€	369,00€	-
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ		73,80€	73,80€	73,80€	-
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			9,726,53€	0,00€	0,00€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		826,01€	3.731,61€	826,01€	0,00€
Διαφορά συμψηφισμού		-18,92€	-18,92€	-18,92€	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		5.538,05€	37.623,23€	5.538,05€	0,00€

-Επί της με αριθ./16-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολ. έτους 2017,
-Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	30.244,11€	151.744,11	30.244,11€	0,00€
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ					
Χρεωστικό ποσό		2.347,83€	54.286,34€	2.347,83€	0,00€
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		369,00€	369,00€	369,00€	-
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ		73,80€	73,80€	73,80€	-
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			25.969,26€		0,00€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		1.017,79€	11.475,89€	1.017,79€	0,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		3.808,42€	92.174,29€	3.808,42€	0,00€

-Επί της με αριθ./16-12-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολ. έτους 2018,

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

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	Ατομικό	30.902,10€	258.478,39€	30.902,10	0,00€
	της συζύγου				
ΦΟΡΟΣ					
Χρεωστικό ποσό		2.447,53€	102.267,24€	2.447,53€	0,00€
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		369,00€	369,00€	369,00€	-
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ		73,80€	73,80€	73,80€	-
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			49.909,86€		0,00€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		1.060,64€	21.522,43€	1.060,64€	0,00€
Διαφορά συμψηφισμού		-3.950,97	-3.950,97	-3.950,97	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		0,00€	170.191,36€	0,00€	0,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος Διοικητικής
Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.