



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

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

Θεσσαλονίκη, 11/04/2023

Αριθμός απόφασης: 756

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. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 19/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ:, κατά της υπ'

αριθ./14.11.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./14.11.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ.

7. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ.....ΕΙ2023ΕΜΠ/22.03.2023 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.

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

Επί της από 19/12/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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, καθώς και των πρόσθετων λόγων που προβάλλει ο προσφεύγων με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ.....ΕΙ2023ΕΜΠ/22.03.2023 συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./14.11.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα, για το φορολογικό έτος 2016, κύριος φόρος ποσού 251.808,62€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 125.904,31€, εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 52.914,24€ και επιστροφής διαφοράς συμψηφισμού ποσού 25,77€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 430.652,94€, κατόπιν προσθήκης στο ακαθάριστο εισόδημά του από μισθωτή εργασία παροχής σε είδος με τη μορφή δανείου, ποσού 562.500,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12 και 13 παρ. 3 του ν.4172/2013.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 14/11/2022 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./22.08.2022 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από 09/08/2022 έκθεση φορολογίας εισοδήματος της ίδιας ελεγκτικής αρχής για την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:

....., σύμφωνα με την οποία, για το φορολογικό έτος 2016, η τελευταία α) δεν επέδειξε παραστατικά και δεν τεκμηρίωσε την σκοπιμότητα της ανάληψης από το ταμείο ποσού 1.100.000,00€ και β) καταχώρησε καταχρηστικώς στα βιβλία της δαπάνη ιδιόχρησης ποσού 25.000,00€, με σκοπό να καλύψει άτυπο υποκρυπτόμενο δανεισμό προς τρίτο πρόσωπο εν γνώσει των ατόμων που είχαν την ευθύνη διοίκησης της οντότητας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Η ελεγκτική αρχή δε διενήργησε ελεγκτικές επαληθεύσεις ούτε απέδειξε τη συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής της παρ. 3 του άρθρου 13 του ν.4172/2013. Άτοπο το πόρισμά της ότι οι ταμειακές εγγραφές συνιστούν άτυπο υποκρυπτόμενο δανεισμό. Αυθαίρετος ο επιμερισμός του επίμαχου ποσού στον Πρόεδρο και στον Αντιπρόεδρο του Δ.Σ. της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:
.....
2. Έλλειψη της απαιτούμενης αιτιολογίας. Μη απόδειξη της ύπαρξης δανειακής σύμβασης ούτε του δανειακού χαρακτήρα των επίμαχων καταβολών.

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 πράξεως 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: *«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 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.....».

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το βάρος της απόδειξης για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) σαφής, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000), β) ειδική, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) επαρκής, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣτΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου (Ευγενία Πρεβεδούρου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου, Διάγραμμα). Η υποχρέωση αιτιολογίας αφορά τις πράξεις όλων των λειτουργιών της ενιαίας εξουσίας του Κράτους και επιβεβαιώνει την αρχή της φανεράς δράσης των οργάνων του, διότι μόνο με την αιτιολογία η δημόσια διοίκηση εξαναγκάζεται να αποδείξει ότι είναι αμερόληπτη και χρηστή, δηλαδή ότι τηρεί την αρχή της νομιμότητας. Η ελαττωματική αιτιολογία (ελλείπουσα, ανεπαρκής, πλημμελής ή εσφαλμένη) καθιστά τη διοικητική πράξη άκυρη, όπως και η αόριστη αιτιολογία (ΣτΕ 277/1996) (Αναστάσιος Τάχος, Ελληνικό Διοικητικό Δίκαιο, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003, σελ.609-612).

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣΤΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣΤΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣΤΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

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. 2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:... δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,... 3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής:... η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης...».

Επειδή, με το άρθρο 13 παρ. 3 του ανωτέρω νόμου, ως ίσχυε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2016, οριζόταν 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. Σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος...».

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...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 806 του Αστικού Κώδικα, με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλον κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας. Το δάνειο αποτελεί παραδοτική σύμβαση και ως τέτοια ανήκει στην κατηγορία των αμφοτεροβαρών συμβάσεων. Ο Αστικός Κώδικας δεν ορίζει συγκεκριμένο τύπο για την κατάρτιση του δανείου οπότε μπορεί να καταρτιστεί έγγραφα ή και προφορικά. (βλ. και ΑΚ 158). Για τη σύσταση του δανείου απαιτείται να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις: α) Συμφωνία δανειστή και οφειλέτη, σχετικά με την αιτία, για την οποία μεταβιβάζεται η κυριότητα των αντικαταστατών πραγμάτων και β) Παράδοση του πράγματος από τον δανειστή στον οφειλέτη.

Επειδή, το ΣτΕ με αποφάσεις (2699/1972, 2660/1973, 317/1974, 2483/1975, 770/1977, 575/1978, 283/1979, 2368/1980, 1169/1980, 1219/1982, 3013/1984, 314/1987, 703/1988, 3402/1988) έκρινε ότι η σύμβαση του δανείου θεωρείται αποδεικνυόμενη από τα βιβλία, όταν από τη σχετική εγγραφή προκύπτουν όλα τα κατά νόμο στοιχεία, που είναι απαραίτητα, ώστε από αυτά και μόνο να συνάγεται η συνολολόγηση της σύμβασης του δανείου, χωρίς να απαιτείται η εγγραφή αυτή να αναφέρεται ρητά στην εν λόγω σύμβαση. Σύμφωνη με την ανωτέρω άποψη του ΣτΕ είναι και η Φορολογική Διοίκηση (Υπ. Οικ, Ν.6/5/ΠΟΛ.19/1978 κατόπιν της υπ' αριθ. 960/1977 γνωμοδότησης του ΝΣΚ).

Επειδή, βάσει των προαναφερθέντων, με την σύμβαση δανείου, ο ένας από τους συμβαλλομένους μεταβιβάζει στον άλλο κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας, η σύμβαση δε αυτή, είναι, από τη φύση της, αιτιώδης και πιστωτική. Συνεπώς, απαιτείται η ύπαρξη έγγραφης σύμβασης ή εγγραφής στα βιβλία της επιχείρησης η οποία να περιέχει όλα τα απαραίτητα στοιχεία της συμβάσεως δανείου, ώστε από την εγγραφή αυτή και μόνο να προκύπτει συνομολόγηση της συμβάσεως αυτής, χωρίς να επιτρέπεται να συναχθεί ότι συνομολογήθηκε σύμβαση δανείου από εγγραφές στα βιβλία που αναφέρονται σε άλλες σχέσεις (ΣΤΕ 2286/1990, 190/2009, 3178/2013).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από 14/11/2022 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε ότι, βάσει των δεδομένων των λογιστικών αρχείων (ισοζυγίου λογαριασμών, αναλυτικών καθολικών, γενικού ημερολογίου) που είχε στη διάθεση της για την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, στα βιβλία της προαναφερθείσας επιχείρησης έχει καταχωρηθεί α) λογιστική εγγραφή με ημερομηνία 30/01/2016 και αιτιολογία «ΚΕΡΔΗ ΠΡΟΣ ΔΙΑΝΟΜΗ», όπου πιστώνεται ο λογαριασμός 38.00.00.000 ΚΕΝΤΡΙΚΟ ΤΑΜΕΙΟ και χρεώνεται ο λογαριασμός 33.00.00.000 (ΑΝΑ ΑΤΟΜΟ) με ποσό 1.100,000,00€ και β) λογιστική εγγραφή με ημερομηνία 31/12/2016 και αιτιολογία «ΙΔΙΟΧΡΗΣΗ», όπου πιστώνεται ο λογαριασμός 38.00.00.000 ΚΕΝΤΡΙΚΟ ΤΑΜΕΙΟ και χρεώνεται ο λογαριασμός 62.04.01.000 ΕΝΟΙΚΙΟ ΚΤΙΡΙΟΥ (ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ) με ποσό 25.000,00€. Η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι η λογιστική εγγραφή της ανάληψης ποσού 1.100.000,00€ από το ταμείο της εταιρείας με αιτιολογία «ΚΕΡΔΗ ΠΡΟΣ ΔΙΑΝΟΜΗ» δεν αποτυπώνει ορθώς την πραγματοποιημένη συναλλαγή, καθώς η εν λόγω επιχείρηση δεν έχει εγγράψει αντίστοιχα κέρδη στα βιβλία, δεν προσκόμισε απόφαση της Γενικής Συνέλευσης για διανομή κερδών και δεν υπέβαλε δήλωση φόρου μερισμάτων. Επίσης, η αναγραφείσα αιτιολογία σε καμία περίπτωση δεν αφορά ανάληψη ποσού από εταίρο έναντι κερδών, καθώς κέρδη τέτοιου ύψους δεν υφίστανται. Επιπλέον, η υπό κρίση ανάληψη δεν έχει προσωρινό χαρακτήρα και δεν συνιστά ταμειακή διευκόλυνση, καθώς ο συγκεκριμένος λογαριασμός (33.00.00.000) δεν εμφανίζει καμία κίνηση στα επόμενα έτη μέχρι την ημέρα του ελέγχου. Ομοίως, η λογιστική εγγραφή ποσού 25.000,00€ με αιτιολογία «ΙΔΙΟΧΡΗΣΗ» κρίθηκε ότι καταχωρήθηκε με σκοπό να καλύψει την πραγματική συναλλαγή της ανάληψης χρημάτων από το ταμείο της επιχείρησης, καθώς δεν πραγματοποιήθηκε εγγραφή

αντίστοιχου τεκμαρτού εσόδου στα βιβλία της οντότητας ούτε αφορά ανάληψη ποσού από εταίρο έναντι κερδών. Κατόπιν των ανωτέρω, η ελεγκτική αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι υπό κρίση εγγραφές αναλήψεων, συνολικού ποσού 1.125.000,00€, αφορούν σε άτυπο υποκρυπτόμενο δανεισμό της προαναφερθείσας εταιρείας προς τρίτο πρόσωπο εν γνώσει των ατόμων που είχαν την ευθύνη διοίκησής της και εμπίπτουν στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 13 του ν.4172/2013 περί παροχών σε είδος. Αποφάνθηκε δε ότι η τέλεση και η αποδοχή των εν λόγω ταμειακών πράξεων αποδίδεται (εξ ημισείας) στον Πρόεδρο της προαναφερθείσας εταιρείας, ήτοι στον προσφεύγοντα και στον Αντιπρόεδρο (ΑΦΜ) διότι η εξουσία και η αρμοδιότητα για την τέλεση των επίμαχων ταμειακών κινήσεων έχει παρασχεθεί αποκλειστικά στους ανωτέρω, βάσει καταστατικού και απόφασης του Δ.Σ. της εταιρείας. Εν συνεχεία, η ελεγκτική αρχή προέβη στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος στο ποσό των 578.515,86€ έναντι δηλωθέντος ποσού 16.015,86€, κατόπιν προσθήκης στο ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία παροχής σε είδος με τη μορφή δανείου, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12 και 13 παρ. 3 του ν.4172/2013, ποσού 562.500,00€, ήτοι του μισού των ταμειακών πράξεων συνολικού ύψους 1.125.000,00€.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής της παρ. 3 του άρθρου 13 του ν.4172/2013 διότι το πόρισμα της ελεγκτικής αρχής ότι οι ταμειακές εγγραφές συνιστούν άτυπο υποκρυπτόμενο δανεισμό είναι άτοπο, ενώ και ο επιμερισμός του επίμαχου ποσού στον Πρόεδρο και στον Αντιπρόεδρο του Δ.Σ. της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και ΑΦΜ: τυχάνει αυθαίρετος.

Επειδή, οι υπό κρίση εγγραφές στα λογιστικά αρχεία της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και ΑΦΜ: δε συμπεριλαμβάνουν τα απαραίτητα στοιχεία κατά το άρθρο 806 Α.Κ., ήτοι τα αντισυμβαλλόμενα μέρη (τον οφειλέτη σε κάθε περίπτωση), τη συμφωνία των μερών για την αιτία με την οποία μεταβιβάζονται τα χρήματα και την παράδοση των χρημάτων από την ανώνυμη εταιρεία (δανειστή) στον προσφεύγοντα (οφειλέτη), που απαιτούνται για την ύπαρξη (στοιχειοθέτηση)

δανειακής σύμβασης, ώστε να θεωρηθεί ότι αποτελούν παροχή σε είδος και κατ' επέκταση ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, κατά τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 13 του ν.4172/2013.

Περαιτέρω, η λογιστική εγγραφή με ημερομηνία 30/01/2016 και αιτιολογία «ΚΕΡΔΗ ΠΡΟΣ ΔΙΑΝΟΜΗ», όπου πιστώνεται ο λογαριασμός 38.00.00.000 ΚΕΝΤΡΙΚΟ ΤΑΜΕΙΟ και χρεώνεται ο λογαριασμός 33.00.00.000 (ΑΝΑ ΑΤΟΜΟ) με ποσό 1.100,000,00€ είχε ως αποτέλεσμα ο λογαριασμός ταμείου να εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 222.952,78€, γεγονός που εγείρει εύλογες αμφιβολίες για τη δυνατότητα της εταιρείας να εκπληρώσει τουλάχιστον μερικώς την παροχή. Επίσης, η λογιστική εγγραφή με ημερομηνία 31/12/2016 και αιτιολογία «ΙΔΙΟΧΡΗΣΗ», όπου πιστώνεται ο λογαριασμός 38.00.00.000 ΚΕΝΤΡΙΚΟ ΤΑΜΕΙΟ και χρεώνεται ο λογαριασμός 62.04.01.000 ΕΝΟΙΚΙΟ ΚΤΙΡΙΟΥ (ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ) με ποσό 25.000,00€ δε συνάδει με τις αρχές της λογιστικής επιστήμης διότι η δαπάνη ιδιόχρησης δεν αποτελεί πραγματική δαπάνη. Με βάση όλα τα προεκτεθέντα πραγματικά περιστατικά και ανεξάρτητα αν αυτά θίγουν αδιαμφισβήτητα την αξιοπιστία και την καταλληλότητα των τηρούμενων λογιστικών αρχείων της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» και ΑΦΜ:, βάσει των διατάξεων των ΕΛΠ (ν.4308/2014), τα ίδια αυτά περιστατικά σε καμιά περίπτωση δε στοιχειοθετούν παροχή σε είδος, κατά τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 13 του ν.4172/2013, όπως αποδόθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, δεδομένου ότι η ελεγκτική αρχή δε διενήργησε επαληθεύσεις για τη διαπίστωση της ολοκλήρωσης της παροχής (της απόδοσης του πράγματος). Πόσο μάλλον στην περίπτωση που η ελεγκτική αρχή δεν αποδεικνύει ότι τα υπό κρίση χρηματικά ποσά αναλήφθηκαν ή πιστώθηκαν, εξ ημισείας, σε όφελος του Προέδρου της προαναφερθείσας ανώνυμης εταιρείας, ήτοι του προσφεύγοντος και του Αντιπροέδρου της (ΑΦΜ), αλλά άγεται στην εικασία αυτή κατά τρόπο συμπερασματικό. Άλλωστε, από τις οικείες διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 13 του ν.4172/2013 δεν ορίζεται ότι ο καταλογισμός της παροχής σε είδος βαρύνει τα πρόσωπα εκείνα που άσκησαν διοίκηση κατά το επίμαχο διάστημα στις περιπτώσεις που δεν προκύπτει ο λήπτης των χρηματικών ποσών. Τούτο δε, διότι για να τεκμηριωθεί επαρκώς ένας τέτοιος συλλογισμός της ελεγκτικής αρχής, δεν αρκεί η απλή αλλά αόριστη λογιστική εγγραφή (δίχως τα απαραίτητα στοιχεία μιας άτυπης δανειακής σύμβασης), αλλά πρέπει επιπλέον να προκύπτει, κατ' εκτίμηση του συνόλου των στοιχείων και των συνθηκών της υπόθεσης, ότι οι υπό κρίση ταμειακές εγγραφές απεικονίζουν πράγματι ληφθέντα ποσά δανείων κατά το άρθρο 806 Α.Κ.,

ώστε να τεκμηριώνεται ο αιτιώδης σύνδεσμος μεταξύ των ποσών των ταμειακών εγγραφών και του άτυπου υποκρυπτόμενου δανεισμού. Ενδεικτικά, λόγω του ταμειακού χαρακτήρα της φερόμενης παροχής (μετρητών) και όχι με αδιαμφισβήτητη χορήγηση διαθεσίμων μέσα από το χρηματοπιστωτικό σύστημα, τέτοιος άτυπος υποκρυπτόμενος δανεισμός μπορεί να συναχθεί έπειτα από έρευνα για απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή/και διαρκών καταναλωτικών αγαθών στο έτος 2016 και στα επόμενα, κάτι που δεν προκύπτει από το φάκελο της υπόθεσης.

Η αναντίρρητη δε λογιστική αταξία των λογιστικών αρχείων (βιβλία) της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» και ΑΦΜ:, δεδομένου μάλιστα ότι με τη φερόμενη παροχή του ποσού του 1.100.000,00€ προκύπτει αρνητικό ταμείο, δηλαδή φέρεται να δίδονται και μετρητά τα οποία δεν υπάρχουν, καταδεικνύει την προσπάθεια για την τακτοποίηση του μεγάλου υπολοίπου του λογαριασμού 38.00.00.000 ΚΕΝΤΡΙΚΟ ΤΑΜΕΙΟ (τη μείωση αυτού), που προφανώς δεν ήταν πραγματικό. Τέτοια όμως κατάσταση, ως αποτέλεσμα των συγκεκριμένων εγγραφών, από τις οποίες δεν προκύπτουν συγκεκριμένοι αντισυμβαλλόμενοι με την προαναφερθείσα ανώνυμη εταιρεία, έδιδε αναμφίβολα τη δυνατότητα στη φορολογική αρχή να προβεί στο προσδιορισμό του εισοδήματός της με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με την εφαρμογή των έμμεσων τεχνικών ελέγχου (αρθ. 28 του ΚΦΕ), σε καμία όμως περίπτωση δεν επάγεται την αύξηση του φορολογητέου εισοδήματος των διοικούντων της, ως αποτέλεσμα των συγκεκριμένων διαπιστώσεων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί μη συνδρομής των προϋποθέσεων εφαρμογής της παρ. 3 του άρθρου 13 του ν.4172/2013 προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός, παρελκούς ως αλυσιτελούς της εξέτασης των έτερων προβαλλόμενων ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./19.12.2022 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα την **ακύρωση** της υπ' αριθ./14.11.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΥΠΟΛΗΣ.

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

Η υπ' αριθ./14.11.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κύριος φόρος	32,15 €	251.808,62 €	32,15 €	-251.776,47 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		125.904,31 €	0,00 €	-125.904,31 €
Εισφορά αλληλεγγύης	-6,38 €	52.914,24 €	-6,38 €	-52.920,62 €
Διαφορά συμψηφισμού	25,77 €	25,77 €	25,77 €	0,00 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	0,00 €	430.652,94 €	0,00 €	-430.652,94 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

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

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.