



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09/03/2023

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

Αριθμός απόφασης: 499

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 - 10  
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη  
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240  
e-mail : ded.thess@aaade.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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (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 Α.Α.Δ.Ε.» (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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 10/11/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με ΑΦΜ ....., κατά της υπ' αριθ. ειδοποίησης ...../11.10.2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ, με βάση την υπ' αριθ. ....../29.08.2022 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, υποβληθείσα κατ' επιφύλαξη και κατά της από 11/10/2022 ρητής απόρριψης αυτής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. ειδοποίησης ...../11.10.2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ, με βάση την υπ' αριθ. ....../29.08.2022 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, υποβληθείσα κατ' επιφύλαξη, και την από 11/10/2022 ρητή απόρριψης αυτής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ.
7. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ..... ΕΙ 2023 ΕΜΠ/08.03.2023 συμπληρωματικό υπόμνημα του προσφεύγοντος.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10/11/2022 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 του υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ..... ΕΙ 2023 ΕΜΠ/08.03.2023 συμπληρωματικού υπομνήματος του προσφεύγοντος, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά και με επιφύλαξη, στις 29/08/2022, την με α/α καταχώρισης ..... δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, στην οποία συμπεριέλαβε στον κωδικό 301 [1. Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κτλ.], μεταξύ άλλων, ποσό 56.302,14€, που αφορά σε

παροχές σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ), τις οποίες καταχώρησε στο ηλεκτρονικό αρχείο βεβαιώσεων αποδοχών ή συντάξεων και λοιπών παροχών του η επιχείρηση με την επωνυμία «.....  
..... ΑΕ» και ΑΦΜ ..... Δια της υπ' αρ. πρωτ. .... /29-08-2022 έγγραφης δήλωσης επιφύλαξής του υποστήριξε, συγκεκριμένα, ότι, το εν λόγω ποσό που φαίνεται να αφορά σε διαφορά τόκων ληφθέντος δανείου καταχωρήθηκε εσφαλμένα, καθότι από την με ID ..... έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτει πως ουδέποτε εκτελέστηκε η από 02/01/2016 δανειακή σύμβαση μεταξύ της προαναφερθείσας εταιρείας και του προσφεύγοντος.

Με την από 11/10/2022 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ απορρίφθηκε η επιφύλαξη του προσφεύγοντος και το υπό κρίση ποσό λήφθηκε υπόψη στον κωδικό 301 [1. Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κτλ.].

Κατόπιν τούτου, εκδόθηκε η υπ' αριθ. ειδοποίησης ..... /11.10.2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.4174/2013, από την οποία προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό ποσό 38.426,11€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της υπ' αριθ. ειδοποίησης ..... /11.10.2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η δανειακή σύμβαση ουδέποτε υλοποιήθηκε και εκτελέσθηκε ως προς το περιεχόμενό της και ουδέποτε του καταβλήθηκε καθ' οιονδήποτε τρόπο το ποσό, που αποτέλεσε αντικείμενο αυτής, κατ' ακολουθίαν ουδέποτε προέκυψε πραγματικώς, συνεπεία αυτής, κτήση εισοδήματος υπό τη μορφή των υπό κρίση τόκων.

**Επειδή**, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 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 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**, 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). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

**Επειδή**, με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παράγραφο 1. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο πρέπει να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες».

**Επειδή**, με την εν λόγω διάταξη εισάγεται η δυνατότητα της Φορολογικής Διοίκησης να αναζητά, κατόπιν αιτήματος ή μέσω ρυθμιστικού πλαισίου αυτόματης χορήγησης, πληροφορίες και έγγραφα από τρίτα πρόσωπα για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις

διασταυρώσεις των στοιχείων. Το αίτημα που υποβάλλεται πρέπει να είναι συγκεκριμένο και να υποβάλλεται στο πλαίσιο συγκεκριμένης διαδικασίας, όπως π.χ. παραλαβής δήλωσης. Σκοπός της εν λόγω διάταξης είναι η άμεση συνδρομή της Φορολογικής Διοίκησης στην άσκηση των αρμοδιοτήτων της, προκειμένου αυτή να σχηματίσει εύκολα ακριβή και ολοκληρωμένη εικόνα για τον φορολογούμενο, πριν την επιβολή οποιουδήποτε φόρου. Προς τούτο, οι πληροφορίες αυτές παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση από τα τρίτα πρόσωπα εντός σύντομης προθεσμίας, ώστε να μην προκαλείται πρόσθετο διοικητικό κόστος (Βλ. Χ. Λιβιτσάνου, σε Φωτόπουλο Ι. (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία Ν.4174/2013, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 330 επ.).

**Επειδή**, με το άρθρο 18 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. α. Ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία...».

**Επειδή**, η διοικητική φορολογική διαδικασία χαρακτηρίζεται από την πρόβλεψη και οργάνωση της συνεργασίας μεταξύ των οργάνων της φορολογικής αρχής και των φορολογούμενων. Η συνεργασία αυτή λαμβάνει κατ' αρχήν τη μορφή υποβολής από το φορολογούμενο δήλωσης, με την οποία εκφράζεται η βούλησή του να υπαχθεί σε ορισμένη φορολογία ή σε ειδικότερο φορολογικό καθεστώς και γνωστοποιείται η ύπαρξη ορισμένων περιστατικών και στοιχείων. Η σύμπραξη των φορολογούμενων στη βεβαιωτική διαδικασία επιβάλλεται προκειμένου να διασφαλισθεί η τήρηση της αρχής της εξατομίκευσης του φόρου. Η φορολογική δήλωση δεν διαρρυθμίζεται από τη νομοθεσία ως μια απλή δήλωση βούλησης για την παραγωγή έννομων αποτελεσμάτων, αλλά ως μορφή εκπλήρωσης δημόσιου καθήκοντος του φορολογούμενου, το οποίο συνίσταται στην υποχρέωση γνωστοποίησης προς τη φορολογική αρχή των στοιχείων που αφορούν στις φορολογικές υποχρεώσεις του. Τα δηλούμενα στοιχεία τίθενται συνεπώς στη διάθεση της φορολογικής αρχής προς επεξεργασία και επαλήθευση (Φορολογικό Δίκαιο, Θ. Φορτσάκης – Κ. Σαββαΐδου, Νομική Βιβλιοθήκη, 5<sup>η</sup> έκδοση 2014, σελ.492).

**Επειδή**, με το άρθρο 20 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής

δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία για το οποίο διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα. 2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα...».

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι η δήλωση με επιφύλαξη έχει την έννοια ότι ο φορολογούμενος υποβάλλει τη φορολογική του δήλωση σύμφωνα με τις θέσεις που υιοθετεί η Φορολογική Αρχή, προκειμένου να προφυλαχθεί από τις συνέπειες της ανακριβούς υποβολής ή μη υποβολής δήλωσης (σε περίπτωση που διενεργηθεί φορολογικός έλεγχος), ενώ παράλληλα επιφυλάσσεται ως προς ορισμένα στοιχεία της φορολογητέας ύλης (Βλ. Μ. Βραχάτη, σε Φωτόπουλο Ι. (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία Ν.4174/2013, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 487). Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να αποφανθεί επί της επιφύλαξης του φορολογούμενου εντός ενενήντα (90) ημερών από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης. Κατά της δε ρητής ή σιωπηρής απόρριψης της επιφύλαξης ο φορολογούμενος δύναται να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή.

Σύμφωνα με τη ρητή διατύπωση του νόμου (άρθρο 20 παρ. 2 ΚΦΔ), η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου (σύμφωνα με την ΣΤΕ 2436/1990, η καταβολή του οφειλόμενου φόρου δεν γίνεται για την οριστική

απόσβεση της φορολογικής ενοχής, αλλά για την αποφυγή των συνεπειών της ανακρίβειας ή της παράλειψης υποβολής φορολογικής δήλωσης), ενώ σε περίπτωση που η επιφύλαξη γίνει δεκτή, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως επιστρέφεται, κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του ΚΦΔ. Τούτο συνεπάγεται ότι η Φορολογική Αρχή αφενός υποχρεούται να εκκαθαρίσει την υποβληθείσα φορολογική δήλωση βάσει της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης και αφετέρου, σε δεύτερο χρόνο, οφείλει να αποφανθεί επί της διατυπωθείσας επιφυλάξεως, στην δε περίπτωση αποδοχής της, πρέπει να διενεργήσει νέα εκκαθάριση και να διαγράψει ή να επιστρέψει, κατά περίπτωση, τον τυχόν βεβαιωθέντα ή καταβληθέντα φόρο. Η δε πράξη απόρριψης της επιφύλαξης θα πρέπει να έχει επαρκή και ειδική αιτιολογία (Βλ. Μ. Βραχάτη, σε Φωτόπουλο Ι. (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας - Συστηματική κατ' άρθρο ερμηνεία Ν. 4174/2013, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2018, σελ. 491).

**Επειδή**, με το άρθρο 32 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. 3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου».*

**Επειδή**, με το ρυθμιστικό πλαίσιο του άρθρου 32 του ΚΦΔ παρέχεται ευρεία εξουσία στη Φορολογική Διοίκηση να αποστεί από τα δεδομένα της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και να εκδώσει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου με τη χρήση κάθε άλλου στοιχείου που έχει στη διάθεσή της, καθόσον, πλέον, δηλώσεις τρίτων προσώπων για διασταύρωση πληροφοριών και στοιχεία, που περιέρχονται σε γνώση της φορολογικής αρχής μέσω ηλεκτρονικής πληροφόρησης δύναται να αποτελέσουν χρήσιμη πηγή πληροφοριών για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Εφόσον τα στοιχεία που παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση διαφοροποιούνται, ολικώς ή μερικώς, από τα δηλωθέντα από το φορολογούμενο στη φορολογική του δήλωση, η

Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση επαρκούς και ειδικής αιτιολόγησης, με αναλυτική παράθεση των στοιχείων τα οποία λήφθηκαν υπόψη (Β. Αθανασάκη, σε Γ. Μέντη (επιμ.), Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας – Ερμηνεία κατ' άρθρο, Τόμος Α', Εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, σελ. 836 επ.).

**Επειδή**, με το άρθρο 1 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος: α) των φυσικών προσώπων,... 2. Ο Κ.Φ.Ε. ρυθμίζει τον τρόπο φορολόγησης για τις κατηγορίες εισοδημάτων, όπως ορίζονται στον Κ.Φ.Ε., καθώς και τον τρόπο απόδοσης των φόρων με την υποβολή της δήλωσης, την προκαταβολή του φόρου και την παρακράτησή του».

**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, είτε περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας είτε όχι, αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα».

**Επειδή**, με την εγκύκλιο Ε.2197/2020 παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 13 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «22. Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 4 του Ν.4646/2019 αντικαταστάθηκε η παρ. 3 του άρθρου 13 του ΚΦΕ, αναφορικά με τις παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα. Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις ορίζεται ότι σε περίπτωση παροχής σε είδος με τη μορφή δανείου, ανεξαρτήτως εάν η σύμβαση έχει συναφθεί εγγράφως ή όχι, το ύψος της παροχής συνίσταται στη διαφορά που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα. Για τον



προσδιορισμό του μέσου επιτοκίου αγοράς ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1034/2014 Απόφαση Υφυπουργού Οικονομικών. 23. Με τις ως άνω διατάξεις προβλέπεται ρητά ότι, πλέον, ακόμη και στις περιπτώσεις στις οποίες το δάνειο δεν έχει περιβληθεί τη μορφή έγγραφης συμφωνίας, ως παροχή σε είδος, λαμβάνεται η διαφορά των τόκων που προκύπτει κατά τα ανωτέρω και όχι το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου του δανείου, όπως ίσχυε με τις προγενέστερες διατάξεις. 24. Διευκρινίζεται ότι, προκειμένου για την εφαρμογή της διάταξης αυτής εναπόκειται στα μέρη να αποδείξουν τόσο την ύπαρξη δανείου όσο και τους όρους της δανειακής σύμβασης. Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό της ως άνω διαφοράς τόκων, επί μη ύπαρξης έγγραφης συμφωνίας δανείου, εναπόκειται στα αντισυμβαλλόμενα μέρη να αποδείξουν τη διάρκεια του δανείου, επιτόκιο, δόσεις, σκοπό κλπ, με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο (πχ σχετικές εγγραφές στα βιβλία της εργοδότης επιχείρησης και καταβολή και επιστροφή του δανείου με ηλεκτρονικά μέσα πληρωμής, κλπ). 25. Σε όσες περιπτώσεις δεν υφίσταται έγγραφη σύμβαση δανείου και δεν είναι δυνατό να αποδειχθούν οι όροι της δανειακής σύμβασης, θεωρείται ότι το δάνειο έχει ληφθεί με μηδενικό επιτόκιο (άτοκο) και ως μέσο επιτόκιο αγοράς λαμβάνεται το επιτόκιο που ορίζει η Τράπεζα της Ελλάδας για τις υπεραναλήψεις από τρεχούμενους λογαριασμούς για το μήνα κατά τον οποίο ελήφθη η παροχή (ΠΟΛ.1034/2014 Απόφαση Υφυπουργού Οικονομικών)...

Επειδή, με το άρθρο 5 της υπ' αριθ. Α.1034/2022 (ΦΕΚ Β' 1098) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα "Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2021, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2021 και εφεξής για φορολογούμενους που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 5B του Ν.4172/2013 (Α' 167)" ορίζεται ότι: «3. Με βάση τα ηλεκτρονικά αρχεία που αποστέλλονται στη Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ, με τις υπό στοιχεία Α. 1099/2019 (Β' 949), Α. 1100/2019 (Β' 951), Α. 1101/2019 (Β' 948), Α.1204/2020 (Β' 3972) και Α.1275/2021 (Β' 6375) αποφάσεις Διοικητή ΑΑΔΕ και την ΠΟΛ. 1033/2014 (Β' 276), όπως αυτή τροποποιήθηκε με τις ΠΟΛ. 1054/2015 (Β' 495), 1260/2015 (Β' 2637), Α.1177/2019 (Β' 1509) και Α.1271/2021 (Β' 6476) αποφάσεις, είτε προσυμπληρώνονται ορισμένες κατηγορίες εισοδημάτων (όπως από μισθωτές υπηρεσίες, συντάξεις κ.λπ.) και οι

παρακρατηθέντες φόροι στους αντίστοιχους κωδικούς των πινάκων της δήλωσης, είτε οι φορολογούμενοι ενημερώνονται μέσω πίνακα για τα ποσά των εισοδημάτων τους και των παρακρατηθέντων φόρων, καθώς και λοιπών στοιχείων της δήλωσης (πχ. δόσεις δανείων)....».

**Επειδή**, με το άρθρο 5 της υπ' αριθ. Α.1275/2021 (ΦΕΚ Β' 6375) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα "Τύπος και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων, της βεβαίωσης των αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα καθώς και υποβολή αυτών με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου για το φορολογικό έτος 2021", ορίζεται ότι: «1. Τα στοιχεία που περιλαμβάνονται με βάση τα ανωτέρω στις εκδιδόμενες βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων ή αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα φορολογικού έτους 2021, ο φόρος που παρακρατήθηκε επί αυτών καθώς και το ποσό της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Ν. 4172/2013, ανεξάρτητα από την τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων και από τον τρόπο ενημέρωσής τους (μηχανογραφικά ή χειρόγραφα), υποβάλλονται αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας και αποστέλλονται με τη μορφή ηλεκτρονικού αρχείου μέσω διαδικτύου (myAADE). Για τον σκοπό αυτό οι υπόχρεοι δύνανται, για τη δημιουργία των κατάλληλων αρχείων, να χρησιμοποιούν τις αντίστοιχες εφαρμογές του myAADE».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθ. ....../29.08.2022 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, με επιφύλαξη ως προς το ποσό των 56.302,14€, που προσυμπληρώθηκε στον κωδικό 301 [1. Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κτλ.] και εμφανίζεται στη βεβαίωση αποδοχών που εκδόθηκε και απεστάλη με τη μορφή ηλεκτρονικού αρχείου μέσω διαδικτύου στη Φορολογική Διοίκηση από την επιχείρηση με την επωνυμία «..... AE» και ΑΦΜ ....., με την επισήμανση ότι αφορούν παροχές σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ). Με την από 11/10/2022 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ απορρίφθηκε η επιφύλαξη του προσφεύγοντος που διατυπώθηκε κατά την υποβολή της υπ' αριθ. ....../29.08.2022 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, με το αιτιολογικό ότι το εν

λόγω ποσό περιλαμβάνεται στο ηλεκτρονικό αρχείο που απέστειλε ο εργοδότης. Ακολούθως, εκδόθηκε η υπ' αριθ. ειδοποίησης ...../11.10.2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ, με βάση τα στοιχεία, που είχε στην διάθεσή της η Δ.Ο.Υ. ΚΑΛΑΜΑΡΙΑΣ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 ν.4174/2013, καθότι, μέχρι την ημερομηνία έκδοσής της, ο κατά νόμο αρμόδιος εκδότης των βεβαιώσεων αποδοχών και παροχών δεν μετέβαλε το ηλεκτρονικό αρχείο αυτών.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η από 02/01/2016 συναφθείσα και με βέβαιη χρονολογία την 13η/09/2017, ημερομηνία επικύρωσης του οικείου ιδιωτικού συμφωνητικού - δανειακή σύμβαση ουδέποτε υλοποιήθηκε και εκτελέστηκε ως προς το περιεχόμενό της και ουδέποτε του καταβλήθηκε καθ' οιονδήποτε τρόπο το ποσό, που αποτέλεσε αντικείμενο αυτής, κατ' ακολουθίαν ουδέποτε προέκυψε πραγματικώς, συνεπεία αυτής, κτήση εισοδήματος υπό τη μορφή των δηλωθέντων τόκων. Προς απόδειξη των ισχυρισμών του και προς θεμελίωση της νομίμως και βασίμως διατυπωθείσας επιφύλαξής του, προσκόμισε στην αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς και συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τα κάτωθι:

1. Το από 02/01/2016 Ιδιωτικό Συμφωνητικό – Σύμβαση Δανείου μεταξύ αυτού και της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΕ» και ΑΦΜ ....., με το οποίο συμφωνήθηκε να συναφθεί ανοικτό αλληλόχρεο δάνειο για το ποσό των 500.000,00€ Ευρώ, διάρκειας 3 ετών, με έναρξη την 01/01/2016 και λήξη την 31/12/2018, και ρητή αναφορά ότι «ο οφειλέτης έλαβε σήμερα από τον δανειστή ολόκληρο το παραπάνω ποσό με κατάθεση στο λογαριασμό του», χωρίς ουδέποτε στην πραγματικότητα να έχει καταβληθεί στον λογαριασμό του το ποσό του δανείου, όπως ο ίδιος διατείνεται.
2. Την από 05/05/2022 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για τα φορολογικά έτη 2016 – 2018, με βάση την υπ' αριθ. ....../29.11.2021 εντολή ελέγχου, σύμφωνα με την οποία από τον έλεγχο των τραπεζικών του λογαριασμών δε διαπιστώθηκε η πίστωση του προϊόντος της εν λόγω δανειακής σύμβασης.
3. Δικόγραφα στο πλαίσιο της αστικής του αντιδικίας με την εταιρεία «..... ΑΕ» και ΑΦΜ ....., απ' όπου

προκύπτει η φύση της συμβάσεως δανείου.

4. Έγγραφα, που αποδεικνύουν, όπως υποστηρίζει, την εικονικότητα του δανείου και ότι η σχετική σύμβαση συνάφθηκε καθ' υπόδειξη της αντίδικης πλευράς.
5. Ένορκη βεβαίωση με αριθμό ...../08.01.2020 του ....., μετόχου και πρώην μέλους του ΔΣ της εταιρείας με την επωνυμία «..... AE» και ΑΦΜ ....., η οποία λήφθηκε στο πλαίσιο αγωγής της τελευταίας εναντίον του προσφεύγοντος για αδικοπραξία.

**Επειδή**, από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου της υπόθεσης, καίτοι προκύπτουν εύλογες αμφιβολίες για την εκτέλεση και εκταμίευση του επίμαχου δανείου και, κατ' επέκταση, για την τυχόν ωφέλεια από τη μη καταβολή τόκων επ' αυτού, ώστε να στοιχειοθετείται και η έννοια της παροχής σε είδος, κατά τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 13 του ν.4172/2013, από την προαναφερθείσα εταιρεία προς τον προσφεύγοντα, η φορολογική αρχή απέρριψε την επιφύλαξη του τελευταίου, υποστηρίζοντας ότι το υπό κρίση ποσό περιλαμβάνεται στο ηλεκτρονικό αρχείο αποδοχών που αναρτήθηκε στο Taxis από την εταιρεία, δίχως να εξετάσει και να συνεκτιμήσει τα προσκομισθέντα από αυτόν έγγραφα και δίχως να ασκήσει τις διευρυμένες δυνατότητες για την αποτελεσματική άσκηση της εξουσίας της για την συλλογή και την αξιοποίηση όλων των απαραίτητων και κρίσιμων στοιχείων, στις οποίες περιλαμβάνεται και η προβλεπόμενη από την παρ. 3 του άρθρου 15 του ΚΦΔ κλήση της εταιρείας με την επωνυμία «..... AE» και ΑΦΜ ..... για παροχή συμπληρωματικών στοιχείων, σε συνδυασμό με την παρ. 24 της Ε.2197/2020, προκειμένου να σχηματίσει βέβαιη κρίση πριν την επιβολή οποιουδήποτε φόρου.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω, κρίνεται ότι η φορολογική αρχή, εκδίδοντας πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος επί τη βάση μόνο του ηλεκτρονικού αρχείου με τις αποδοχές (παροχή εις είδος) που απέστειλε ο εργοδότης - δανειστής του προσφεύγοντος χωρίς, να εξετάσει τα προσκομισθέντα από αυτόν έγγραφα αλλά και να αξιοποιήσει τις ευρύτερες δυνατότητες διερεύνησης/ελέγχου, όπως να καλέσει την εταιρεία με την επωνυμία «..... AE» και ΑΦΜ ..... να αποδείξει την εκταμίευση του δανείου, ενήργησε κατά παράβαση των διαδικασιών που προβλέπονται από τα άρθρα 32 παρ. 2 αλλά και 15 παρ. 3 του ν.4174/2013, σε συνδυασμό με την παρ. 24 της Ε.2197/2020, με αποτέλεσμα η

προσβαλλόμενη υπ' αρ. ειδοποίησης ...../11.10.2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς να καθίσταται τυπικά πλημμελής. Η συλλογή δε και επεξεργασία απαραίτητων στοιχείων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 32 παρ. 2 αλλά και 15 παρ. 3 του ΚΦΔ, για τη διαμόρφωση κρίσης επί του πραγματικού, αποτελεί ενέργεια που αφορά προδήλως τη φορολογική αρχή και όχι το δικαιοδοτικό όργανο που είναι αρμόδιο για την εξέταση της φορολογικής διαφοράς (ΔΕΔ).

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς... Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών*».

**Επειδή**, με το άρθρο 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,...*».

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **αποδοχή** της από 10/11/2022 και με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με Α.Φ.Μ. .... και την **τροποποίηση** της υπ' αρ. ειδοποίησης ...../11.10.2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμαριάς, ως προς τη μη φορολόγηση του επίμαχου ποσού των

56.302,14€ (στον κωδ. 301) που αφορά παροχές σε είδος, για λόγους τυπικής πλημμέλειας.

Καλείται ο Προϊστάμενος της εν λόγω φορολογικής αρχής όπως ενεργήσει με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης, ήτοι όπως υπαγάγει το εν λόγω ποσό σε φορολόγηση διά της έκδοσης νέας πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, μόνον στην περίπτωση που από την αξιολόγηση και συνεκτίμηση των στοιχείων/πληροφοριών που θα συλλεγούν προκύψει κατά τη βέβαιη κρίση της φορολογικής αρχής η λήψη του αμφισβητούμενου δανείου.

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 ΤΟΥ  
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

**ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ**

*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.*