



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 6/6/2023

Αριθμός απόφασης: **1415**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

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' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 05/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθμό/07.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Το υπ' αριθμ./27.04.2023 Υπόμνημα του προσφεύγοντος.

7. Την υπ' αριθμ./28.04.2023 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης της προθεσμίας έκδοσης της ενδικοφανούς.

8. Την υπ' αριθμ./02.05.2023 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας καθώς και την υπ' αριθμ./15.05.2023 Απάντηση του ΚΕΦΟΜΕΠ.

9. Την υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΥΠΗΔΕΔ Ε ΕΞ 2023 ΕΜΠ/01.06.2023 απάντηση της Δ.ΥΠΗ.ΔΕΔ. επί του υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2023 ΕΜΠ/17.05.2023 αιτήματος παροχής στοιχείων της Υπηρεσίας μας.

10. Τις απόψεις του ΚΕΦΟΜΕΠ.

11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 05/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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' αριθμ./07.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 151.107,21 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., ύψους 75.553,61 €, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 1.000,00 €, ήτοι συνολικό ποσό 227.660,82 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον από τον διενεργηθέντα βάσει της υπ' αριθμ./05.04.2022 εντολής έλεγχου αφενός προέκυψαν σε ελεγχόμενο τραπεζικό λογαριασμό του προσφεύγοντος πιστώσεις συνολικού ποσού 1.641.949,93 € από την αλλοδαπή εταιρεία οι οποίες κρίθηκαν εισόδημα από μερίσματα, και αφετέρου προέκυψε μία τραπεζική πίστωση, ποσού 10.000,00 €, η οποία δεν αιτιολογήθηκε και θεωρήθηκε ως προσαύξηση περιουσίας του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2023.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Ο έλεγχος της συμβάσης πώλησης μέτοχων της που συνάφθηκε μεταξύ του και της εντός του 2012 δεν είναι νόμιμος λόγω παραγραφής.
2. Το ΚΕΦΟΜΕΠ παραβίασε την αρχή της χρηστής διοίκησης.
3. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει ανακρίβειες σχετικά με τα πραγματικά περιστατικά.
4. Οι διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 4987/2022 δεν μπορούν να εφαρμοστούν.
5. Οι καταβολές που έγιναν από την δεν είναι μερίσματα άλλα αφορούν στην καταβολή του τιμήματος και των τόκων που συμφωνήθηκαν με τη σύμβαση πώλησης μετοχών που συνάφθηκε μεταξύ του και της εντός του 2012. Για την εν λόγω συναλλαγή καταβλήθηκε φόρος ποσού 1.000.000,00 €, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, με το υπ' αριθμ./24.09.2012 Διπλότυπο Είσπραξης της Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων, ενώ οι τόκοι του έτους, ποσού 109.551,89 € δηλώθηκαν στον κωδικό 669 του Εντύπου Ε1 της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Υποβληθέν υπόμνημα από τον προσφεύγοντα μετά την κατάθεση της παρούσας ενδικοφανούς:

Ο προσφεύγων με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/27.4.2023 Συμπληρωματικό Υπόμνημα που υπέβαλε στην Υπηρεσία μας, προσκόμισε νέα στοιχεία σχετικά με την καταβολή των δόσεων του τιμήματος των 20 εκατ. ευρώ για την αγορά από την εταιρεία των μετοχών της εταιρείας που κατείχε και μεταβιβάστηκαν στην εν λόγω εταιρεία βάσει του από 24.9.2012 συμφωνητικού.

Αναπομπή της υπόθεσης στο ΚΕΦΟΜΕΠ:

Στα πλαίσια της εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς, και δεδομένου ότι τα έγγραφα που προσκομίστηκαν με το ανωτέρω υπόμνημα του προσφεύγοντος κρίθηκαν από την Υπηρεσία μας ως νέα στοιχεία αναπέμψαμε την υπόθεση στο ΚΕΦΟΜΕΠ με την υπ' αριθμ.

...../02.05.2023 Πράξη του Προϊσταμένου, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες), ως προς τα προαναφερθέντα στοιχεία και να μας αποστείλει το σχετικό της πόρισμα. Η εν λόγω αναπομπή διαβιβάστηκε με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ/02.05.2023 έγγραφο.

Επίσης, με την ανωτέρω πράξη αναπομπής γνωρίσαμε στον έλεγχο τη με ημερομηνία σύνταξης 24.7.2019 έκθεση ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ, η οποία περιέχει τα πορίσματα του ελέγχου που διενεργήθηκε με βάση την υπ' αριθμ./23.01.2019 εντολή του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας, στην οποία κρίθηκε ότι πιστώσεις από την που βρέθηκαν κατά τα έτη 2013 και 2014 σε λογαριασμούς που τηρούσε ο αδερφός του προσφεύγοντος, ο οποίος κατείχε τα υπόλοιπα 50% των μετοχών της, αφορούσαν την είσπραξη μέρους του τιμήματος από την πώληση των εν λόγω μετοχών.

Το ΚΕΦΟΜΕΠ απάντησε στην ως άνω αναπομπή με το με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφο, στο οποίο αναφέρει τα εξής:

«Α) Ως προς την με ημερομηνία σύνταξης 24.07.2019 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.Φ.Ο.Μ.Ε.Π. συνεπεία έκδοσης της με αριθμ./2019 εντολής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, η οποία αφορούσε στο φυσικό πρόσωπο με ΑΦΜ με ελεγχόμενο διάστημα 01/01/2013-31/12/2014 διατυπώνουμε τα εξής:

Επειδή η με ημερομηνία σύνταξης 24.07.2019 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος που επικαλείται ο προσφεύγων δεν αποτελεί νέο στοιχείο αλλά επίσημο ήδη κοινοποιηθέν νομίμως έγγραφο στον ελεγχόμενο

Επειδή όπως προκύπτει από το απόσπασμα της συν/νης ως άνω έκθεσης μερικού ελέγχου που αφορά στον, της υποενότητας αυτής 6.3.2 Πιστώσεις που σχετίζονται με την πώληση μετοχών του στην εταιρεία τα διαλαμβανόμενα είχαν ως εξής:

Με το με αριθμό πρωτ./02-04-2019 απαντητικό στο αίτημα παροχής πληροφοριών υπόμνημα, ο ελεγχόμενος ισχυρίστηκε ότι οι πιστώσεις που αναφέρονται στον κατωτέρω Πίνακα [9] και έγιναν στους με αριθμό και ελεγχόμενους τραπεζικούς λογαριασμών των τραπεζών και αντίστοιχα, αφορούν καταβληθείσες δόσεις από την εταιρεία στον πατέρα του ελεγχόμενου κο, με βάση το από 24/09/2012 συμφωνητικό.

Ο ελεγχόμενος προς απόδειξη του ισχυρισμού του προσκόμισε στον έλεγχο:

-Φωτοαντίγραφα τραπεζικών ειδοποιήσεων για εντολή μεταφοράς πίστωσης εκδόσεως της τράπεζας για τις πιστώσεις με α/α 12, 16, 21, 23, 24, 25, 28, 31, 32, 33, 34, 38, 41, 42, 48, 51, 54, 59, 67, 68, 71, 75, 77, 80, 83 και 86 του Πίνακα [9].

-Εκτυπώσεις των ηλεκτρονικά υποβληθεισών δηλώσεων φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014 του πατέρα του ελεγχόμενου κο, μαζί με φωτοτυπίες των επισυναπτόμενων δικαιολογητικών των εν λόγω δηλώσεων.

-Την με αριθμό καταχώρισης/03-10-2012 σύμβαση αγοράς μετοχών της εταιρείας «.....» με πωλητή τον και αγοράστρια την εταιρεία «.....» που κατατέθηκε στην Δ. Ο. Υ. Κηφισιάς. Φωτοαντίγραφα των με αριθμό/24-09-2012,/24-09-2012,/24-09-2012,/24-09-2012,/24-09-2012 και/24-09-2012 μη εξασφαλισμένων χρεωστικών γραμματίων σε διαταγή πληρωμής στον, ποσού 1.000.000,00 € έκαστο, από την εταιρεία

-Φωτοαντίγραφο της με αριθμό/24-09-2012 δήλωσης απόδοσης φόρου μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α. που κατατέθηκε στην Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων.

-Φωτοαντίγραφο του με αριθμό/24-09-2012 διπλότυπου είσπραξης φόρου μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α. ποσού 1.000.000,00 € από τη Δ.Ο. Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων.

[Ακολουθεί πίνακας με τις πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν σε λογαριασμούς του από την συνολικού ποσού 4.184.283,76 € για το έτος 2013 και 2.658.775,29 € για το έτος 2014.]

Από τα ως άνω αναφερόμενα προσκομισθέντα αποδεικτικά στοιχεία προκύπτει ότι:

- Ο πατέρας του ελεγχόμενου και συνδικαιούχος των τραπεζικών λογαριασμών κος κατείχε 6.648.650 ονομαστικές μετοχές, ονομαστικής αξίας 2,94 € έκαστη, οι οποίες αντιπροσώπευαν το 50% των εκδοθεισών μετοχών και του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας με την επωνυμία «.....». Με την από 24/09/2012 σύμβαση αγοράς μετοχών, ο μεταβίβασε τις μετοχές του στην εταιρεία που εδρεύει στην έναντι του ποσού των 20.000.000,00 €. Η πληρωμή έγινε με την έκδοση είκοσι (20) μη εξασφαλισμένων χρεωστικών γραμματίων με ονομαστική αξία 1.000.000,00 € έκαστο, τα οποία θα είναι πληρωτέα και ληξιπρόθεσμα στις 23/09/2021. Ορίστηκε η πληρωμή τόκου επί του γραμματίου ετησίως (στα καθυστερούμενα), με επιτόκιο 0,84 ανά έτος καταπιπτόμενος ετησίως (το επιτόκιο τόκου), αρχόμενος από τις 30 Σεπτεμβρίου 2013 και συνεχίζοντας την ίδια μέρα κάθε επόμενου χρόνου με τελική πληρωμή (συμπεριλαμβανομένων καθυστερούμενων και απλήρωτων τόκων) πληρωτέα και ληξιπρόθεσμα την ημερομηνία λήξης, δηλαδή την 23/09/2021.

- Καταβλήθηκε ο αναλογούν φόρος μεταβίβασης μετοχών (τίμημα 20.000.000,00 €) ύψους 1.000.000,00 € στις 24/09/2012 στην Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων.

- Κατατέθηκε η από 24/09/2012 σύμβαση μεταβίβασης μετοχών στην Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς και έλαβε τον/03-10-2012 αριθμό καταχώρησης.

- Με την ηλεκτρονικά υποβληθείσα δήλωση οικονομικού έτους 2014 προσκομίσθηκε φωτοαντίγραφο της από 17/06/2014 βεβαίωσης της εταιρείας, σύμφωνα με την οποία επιβεβαιώνονται πληρωμές ύψους 4.184.633,72 € έναντι γραμματίου πληρωτέου προς τον κατά την διάρκεια του ημερολογιακού έτους 2013, που αντιπροσωπεύουν τόκο 164.144,36 € και κεφάλαιο 4.020.489,36 €. Το ποσό των 4.020.489,36 € που αφορά μέρος εξόφλησης του τιμήματος πώλησης των προαναφερθέντων μετοχών, δηλώθηκε στον ΚΩΔ 659 (Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2013, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο, φορολογούνται με ειδικό τρόπο κτλ.) της οικείας φορολογικής δήλωσης. Το ποσό των τόκων ύψους 164.144,36 € δηλώθηκε στον ΚΩΔ 295 (Εισοδήματα από κινητές αξίες αλλοδαπής προέλευσης που φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις) της οικείας φορολογικής δήλωσης.

- Με την ηλεκτρονικά υποβληθείσα δήλωση φορολογικού έτους 2014 προσκομίσθηκε φωτοαντίγραφο της από 09/03/2015 βεβαίωσης της εταιρείας, σύμφωνα με την οποία επιβεβαιώνονται πληρωμές προς τον, ύψους 2.659.075,29 € έναντι γραμματίου πληρωτέου κατά την διάρκεια του ημερολογιακού έτους 2014, που αντιπροσωπεύουν τόκο 129.793,70 € και κεφάλαιο 2.529.281,59 €. Το ποσό των 2.529.281,59 € που αφορά μέρος εξόφλησης του τιμήματος πώλησης των προαναφερθέντων μετοχών, δηλώθηκε στον ΚΩΔ 659 (Εισοδήματα που αποκτήσατε το 2014, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση) της οικείας φορολογικής δήλωσης. Το ποσό των τόκων ύψους 129.793,70 € δηλώθηκε στον ΚΩΔ 669 (Τόκοι προ φόρου ημεδαπής προέλευσης) της οικείας φορολογικής δήλωσης.

Θέση ελέγχου : Κατόπιν αυτών και δεδομένου ότι αφενός οι ως ανωτέρω πιστώσεις του Πίνακα [9] συνολικού ποσού 6.843.059,05 € σχετίζονται με την είσπραξη μέρος του τιμήματος από την πώληση μετοχών της εταιρείας, που κατείχε ο, στην εταιρείακαι αφετέρου έχει αποδοθεί στο δημόσιο ο αναλογούν φόρος μεταβίβασης μετοχών και δηλώθηκαν στις οικείες φορολογικές δηλώσεις του τόσο το εισόδημα από την πώληση των μετοχών όσο και το εισόδημα από τους τόκους, για τις πιστώσεις αυτές δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 48 § 3 του ν. 2238/1994 για την χρήση 2013 και 21 § 4 του ν. 4172/2013 για την χρήση 2014 περί προσαύξησης περιουσίας....»

- Επειδή από το ανωτέρω απόσπασμα της σχετικής Έκθεσης με διάστημα ελέγχου 01/01/2013-31/12/2014 προκύπτει ότι ο έλεγχος είχε λάβει για την αξιολόγηση των πιστώσεων υπόψιν του μόνο τα ανωτέρω αναφερθέντα δεδομένα και δεν προκύπτει καμία άλλη διερεύνηση για τη πηγή και την αιτία κατάθεσης των πιστώσεων αυτών.

- Επειδή από τον έλεγχο της Υπηρεσίας μας στο φυσικό πρόσωπο με ΑΦΜ, όπως αυτός διενεργήθηκε σύμφωνα με την με ημερ. σύνταξης 07.12.2022 έκθεσης ελέγχου για το φορολογικό έτος 2016, τις απόψεις της Υπηρεσίας μας στους προβαλλόμενους λόγους του προσφεύγοντος στην/05-01-2023 ενδικοφανή προσφυγή του, προκύπτει σαφώς ότι αντλήθηκαν περαιτέρω ουσιώδεις πληροφορίες κατόπιν αλληλογραφίας με την Δ.Ο.Σ. όπως αυτές καταγράφονται και αναλύονται στην έκθεση μερικού ελέγχου και στις απόψεις της Υπηρεσίας μας κατόπιν κατάθεσης της ενδικοφανούς προσφυγής του ελεγχόμενου.

- Επειδή αιτιολογημένα ο έλεγχος υπεισήλθε στην ανάλυση των στοιχείων αυτών ήτοι, των Οικονομικών καταστάσεων και στοιχείων των ανωτέρω νομικών προσώπων και οντοτήτων στα οποία συμμετείχε άμεσα ή έμμεσα το φυσικό πρόσωπο με δεδομένο το γεγονός ότι τα ερευνώμενα ποσά, σύμφωνα με τα προσκομισθέντα υπομνήματα, τις αιτιάσεις, τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου, καθώς και τους ισχυρισμούς των νομίμων εκπροσώπων του, αφορούν στο τίμημα του 100% των μετοχών της, που κατείχε ο ελεγχόμενος και ο κ. και η οποία μεταβιβάστηκε, μετά από διαδοχικές μεταβιβάσεις μεταξύ εταιρειών συμφερόντων τους, στη

- Επειδή επομένως προκύπτει άλλη αρκούντως αιτιολογημένη βάση της θέσης και της κρίσης του ελέγχου για το φορολογικό έτος 2016 βάσει των νέων στοιχείων και πληροφοριών που έλαβε, το πόρισμα του ελέγχου όπως αυτό διατυπώνεται στην από 07.12.2022 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και η φορολόγηση των πιστώσεων σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του Ν.4172/2013 είναι απολύτως αιτιολογημένα.

Β) Ως προς τα λοιπά νέα στοιχεία που επικαλείται ο προσφεύγων, σχετικά με την καταβολή των δόσεων του τιμήματος των 20 εκ. ευρώ διατυπώνουμε τα εξής:

- Επειδή τα συν/να στοιχεία - account statements του φυσικού προσώπου για το φορολογικό έτος 2016 για το οποίο κατατέθηκε η ενδικοφανής προσφυγή δεν αποτελούν νέα στοιχεία καθώς επιβεβαιώνουν και αποδεικνύουν την πορεία της τραπεζικής συναλλαγής και επομένως δεν αναιρούν την αιτιολογική βάση της συνταχθείσας έκθεσης ελέγχου συνεπώς τα δεδομένα αυτά δεν επηρεάζουν ούτε μεταβάλλουν τη θέση και την κρίση του ελέγχου όπως αυτή διατυπώνεται στην από 07.12.2022 έκθεση.

- Επειδή τα συν/να στοιχεία - account statements του φυσικού προσώπου για τα φορολογικά έτη 2017-2022 δεν θα μπορούσαν να αναλυθούν περαιτέρω ως νέα στοιχεία καθώς αφορούν σε φορολογικές περιόδους για τις οποίες η Υπηρεσία μας δεν έχει διενεργήσει μερικό ή άλλο έλεγχο επομένως δύναται να αξιοποιηθούν σε περίπτωση που διενεργηθεί έλεγχος για τα διαστήματα στα οποία αφορούν οι επισυναπτόμενες τραπεζικές κινήσεις.

Συνεπώς κατόπιν όλων των ανωτέρω το πόρισμα της Υπηρεσίας μας δεν μεταβάλλεται ή διαφοροποιείται από τα αρχικά πορίσματα του ελέγχου όπως αυτά αποτυπώνονται στην από 07.12.2022 έκθεση μερικού ελέγχου.»

Αλληλογραφία μετά την κατάθεση της παρούσας ενδικοφανούς:

Στα πλαίσια εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αποστείλαμε στη ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ της ΑΑΔΕ το υπ' αριθμ. πρωτ./17.05.2023 έγγραφο προκειμένου να μας γνωρίσει τα στοιχεία που υφίστανται για τους τραπεζικούς λογαριασμούς που τήρησε ο προσφεύγων στην αλλοδαπή για τα έτη 2013- 2021.

Η ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ανταποκρίθηκε αποστέλλοντάς μας τα σχετικά μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου την 26/05/2023.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ.: «Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ.:

«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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 67§3 του ν. 4172/2013 η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 38 «Γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων» του Κ.Φ.Δ., όπως ίσχυε κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα:

«1. Κατά τον προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Οι εν λόγω διευθετήσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, με βάση τα χαρακτηριστικά της οικονομικής τους υπόστασης.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 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 παραγράφου 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι τεχνητή εφόσον στερείται οικονομικής ή εμπορικής ουσίας. Για τον καθορισμό του τεχνητού ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει εάν αυτές αφορούν μια ή περισσότερες από τις ακόλουθες καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολο 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 αντανakλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος ή στις ταμειακές ροές του

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

4. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ο στόχος μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, εφόσον, ανεξαρτήτως από τις υποκειμενικές προθέσεις του φορολογούμενου αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση.

5. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ένας δεδομένος στόχος πρέπει να θεωρείται κρίσιμος, εφόσον οποιοσδήποτε άλλος στόχος που αποδίδεται ή θα μπορούσε να αποδοθεί στη διευθέτηση ή στη σειρά διευθετήσεων φαίνεται αμελητέος, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υπόθεσης.

6. Για να καθοριστεί εάν η διευθέτηση ή η σειρά διευθετήσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα με την έννοια της παραγράφου 1, η Φορολογική Διοίκηση συγκρίνει το ύψος του οφειλόμενου φόρου από τον φορολογούμενο, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω διευθέτηση, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος φορολογούμενος υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.»

Επειδή στην Εγκύκλιο Ε.2167/2019 με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του ανωτέρω άρθρου αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«3. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 38 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι 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, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.

Το γεγονός αυτό προϋποθέτει τη συνολική ανάλυση και αξιολόγηση της διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων από τη Φορολογική Διοίκηση, η οποία φέρει και το σχετικό βάρος της απόδειξης, υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας.»

Επειδή στο άρθρο 36 παρ. 1 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«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.»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1042/26.01.2015 αναφέρονται τα εξής:

«2. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι 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.

3. Με βάση τα ανωτέρω, στην έννοια του μερίσματος εμπίπτει, μεταξύ άλλων, κάθε διανομή κερδών, ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, που προέρχεται από εισηγμένες και μη μετοχές,

από ιδρυτικούς τίτλους, από εταιρικά μερίδια ΕΠΕ ή από συμμετοχή σε προσωπικές εταιρείες, κοινοπραξίες και λοιπές νομικές οντότητες, τα προμερίσματα που διανέμουν οι ανώνυμες εταιρείες σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν.2190/1920, οι προσωρινές απολήψεις κερδών των εταίρων, οι τόκοι προνομιούχων μετοχών, οι υπεραποδόσεις επενδύσεων μαθηματικών αποθεμάτων των ασφαλιστικών εταιρειών, οι διανομές κερδών των καταπιστευμάτων και των εξωχώριων εταιρειών, καθώς και οι αμοιβές που καταβάλλονται με οποιαδήποτε μορφή στα μέλη ΔΣ, διαχειριστές και εργατοϋπαλληλικό προσωπικό από τα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας (σχετ. το αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1046040 ΕΞ2014/14.03.2014 έγγραφό μας).»

Επειδή στο άρθρο 23 παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις «και μέσα μεταφοράς» που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του Κ.Φ.Δ.: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ.: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999): «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 στην υποβληθείσα υπ' αριθμ./29.06.2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος ο προσφεύγων δήλωσε στον κωδικό 659 «εισοδήματα που αποκτήσατε το 2016, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση» ποσό 1.532.698,04 € και στον κωδικό 669 «τόκοι (προ φόρου) αλλοδαπής προέλευσης» ποσό 109.551,89 €.

Επειδή, με βάση την υπ' αριθμ./05.04.2022 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ, διενεργήθηκε έλεγχος στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα σε συνδυασμό με τα δηλωθέντα εισοδήματά του για το φορολογικό έτος 2016, η δήλωση για το οποίο υπεβλήθη κατά το 2017. Τα αποτελέσματα του ελέγχου αποτυπώθηκαν στην από 07/12/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η από 07/12/2022 προσβαλλόμενη πράξη. Συνεπώς, ο έλεγχος έλαβε χώρα εντός της προβλεπόμενης στο άρθρο 36 του Κ.Φ.Δ. πενταετούς προθεσμίας και δεν τίθεται θέμα παραγραφής.

Επειδή από τον έλεγχο προέκυψαν δεκατρείς (13) καταθέσεις, συνολικού ποσού 1.641.949,93 €, στον υπ' αριθμ. λογαριασμό που τηρεί ο προσφεύγων στην και συγκεκριμένα οι εξής:

A/A	Ημερομηνία Συναλλαγής	Περιγραφή συναλλαγής	Ποσό σε (€)
1	19/01/2016	.....	90.472,74
2	18/02/2016	.....	177.594,89
3	09/03/2016	.....	180.155,18
4	14/04/2016	.....	173.888,04
5	24/05/2016	.....	88.392,33
6	15/06/2016	.....	175.490,58
7	14/07/2016	.....	133.724,44
8	05/08/2016	.....	88.666,80
9	21/09/2016	.....	132.718,36
10	05/10/2016	.....	102.803,65
11	21/10/2016	.....	90.415,91
12	25/11/2016	.....	93.093,54
13	22/12/2016	.....	114.533,47
		Σύνολο	1.641.949,93

Επίσης, προέκυψε μία πίστωση ποσού 10.000,00 € στον λογαριασμό υπ' αριθμ. IBAN που τηρεί ο προσφεύγων στην

Επειδή στα πλαίσια προγενέστερης εντολής ελέγχου στον αδερφό του προσφεύγοντος, , ο έλεγχος είχε αποστείλει το υπ' αριθμ./12.11.2021 έγγραφο προς τη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ με το οποίο ζητήθηκαν από τις ΗΠΑ στοιχεία αναφορικά με την οντότητα από την οποία αποκτήθηκε το 100% των μετοχών της και από το Λουξεμβούργο στοιχεία αναφορικά με την απόκτηση των μετοχών της από την Οι φορολογικές αρχές των εν λόγω κρατών απάντησαν με τα υπ' αριθμ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/20.04.2022 και ΔΟΣ Γ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/01.03.2022 έγγραφα. Επίσης, σε αναζήτηση περαιτέρω διευκρινίσεων, απεστάλη το υπ' αριθμ./19.04.2022 έγγραφο προς τη Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ με το οποίο ζητήθηκαν από το Λουξεμβούργο στοιχεία αναφορικά με την απόκτηση των μετοχών της από τις εταιρείες και καθώς και με την υπόσταση, τη μετοχική/ εταιρική σύνθεση, τους λογαριασμούς και τα οικονομικά τους στοιχεία. Η εν λόγω φορολογική αρχή ανταποκρίθηκε στο αίτημα με τα υπ' αριθμ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/31.08.2022 και ΔΟ Γ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/25.10.2022 έγγραφα.

Επειδή από τα ανωτέρω έγγραφα, τις πληροφορίες που έλαβε ο έλεγχος από τις επιχειρήσεις και, τις προσκομισθείσες συμβάσεις και τις δημοσιευμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις του ομίλου και της εταιρείας προκύπτουν τα εξής:

- Οι κ.κ. και, κατείχαν το 50% έκαστος των μετοχών της εταιρείας μέχρι το Σεπτέμβριο του 2012.
- Οι μετοχές της μεταβιβάσθηκαν αρχικά από τους ανωτέρω στην εταιρεία στις 24.09.2012 με αντάλλαγμα γραμμάτια ύψους 40.000.000,00 € (ή 51.728.000,00 USD) με ημερομηνία λήξης την 23/09/2021 και επιτόκιο 0,84% ετησίως.
- Οι εταιρείες και, απέκτησαν το σύνολο των μετοχών της από την εταιρεία με την έκδοση ομολογίων μετατρέψιμων σε προνομιούχες μετοχές στις 26.09.2012. Οι εταιρείες και συστάθηκαν από την εταιρεία στις 25.09.2012, με εταιρικό κεφάλαιο 30.000,00 USD έκαστη και το σύνολο των μετοχών τους ανήκουν στην εταιρεία Στις υποχρεώσεις του Ισολογισμού κάθε μιας από τις εταιρείες, και, υπάρχει καταχωρημένο το ποσό των 25.844.549,00USD στα μετατρέψιμα Ομολογιακά Δάνεια, καθώς εκδόθηκαν από την κάθε εταιρεία 25.864.000,00USD Ομολογίες (CPECs) μετατρέψιμες σε προνομιούχες μετοχές, ονομαστικής αξίας 1 USD έκαστη. Οι εταιρείες και, με την από 26.09.2012 Σύμβαση, αγόρασαν τις μετοχές της εταιρείας στο συνολικό ποσό των 51.728.000,00 USD.
- Το σύνολο των μετοχών του κεφαλαίου της, εισήχθη στο μετοχικό κεφάλαιο της στις 27 Σεπτεμβρίου 2012, κατά την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου που πραγματοποίησε, από τους μετόχους της, ήτοι τις εταιρείες (“.....”) και Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από το πρακτικό της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της εταιρείας: «Βάσει της έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων της με ημερομηνία 27.9.2012 αποφασίστηκε να πραγματοποιηθεί αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της με εισφορά σε είδος όλων των εκδοθέντων και σε κυκλοφορία μετοχών του κεφαλαίου της τις οποίες κατείχαν οι και-κάτοχοι από τις 26/9/2012 των μετοχών της- αφού εξέδωσαν ομολογίες μετατρέψιμες σε προνομιούχες μετοχές τις οποίες πούλησαν στην (η οποία κατέβαλλε το τίμημα με εισφορά σε είδος ήτοι τις μετοχές της V.)» Η συνολική αξία των μετοχών της που εισέφεραν στο μετοχικό κεφάλαιο της ανήλθε στο ύψος των 51.728.000 USD.

Επειδή από τα ανωτέρω έγγραφα της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ ως προς τις εταιρείες και προκύπτουν οι εξής πληροφορίες:

- Στις 30.11.2012 η ήρθε σε συμφωνία με την εταιρείες και για την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών, με ισχύ από την 01.12.2012. Πιο συγκεκριμένα, οι εταιρείες και συμφώνησαν να παρέχουν στην εταιρεία συμβουλευτικές υπηρεσίες, για τη διεθνή δραστηριότητά της, με αμοιβή 300.000,00USD μηνιαίως έκαστη, και συνεπώς, με συνολική ετήσια αμοιβή ύψους 7.200.000,00USD.
- Το 2015 και το 2016 είχαν ως κύρια έσοδα τα μερίσματα και τις αμοιβές συμβούλων.
- Αναφορικά με τη φορολόγηση των ποσών που αφορούν στα μερίσματα και στις αμοιβές συμβουλευτικών υπηρεσιών, στο υπ’ αριθμ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/31.08.2022 έγγραφο των φορολογικών αρχών του Λουξεμβούργου αναφέρεται ότι τα μερίσματα εξαιρούνται σύμφωνα με το καθεστώς για τις μητρικές εταιρείες και τις θυγατρικές των κρατών μελών βάσει της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ έως τις 17 Ιανουαρίου 2012 που καταργήθηκε με την οδηγία 2011/96/ΕΕ. Η φορολόγηση των αμοιβών συμβούλων αντισταθμίστηκε κυρίως από την πληρωμή των Το 2015 οι εταιρείες είχαν ζημία και το 2016 το κέρδος αντισταθμίστηκε από τη δημοσιονομική ζημία από το 2015. Ως εκ τούτου, οι εταιρείες δεν κατέβαλαν φόρους.
- Από τα extrait επίσης των τραπεζικών λογαριασμών των εταιρειών και στην τράπεζα, για το διάστημα από 01.01.2016 – 31.12.2016, προκύπτει ότι οι εταιρείες η

..... και τροφοδοτούν τους λογαριασμούς των δύο ως άνω εταιρειών με ποσά είτε 351.000,00USD, είτε 345.000,00USD, σχεδόν κάθε μήνα. Στη συνέχεια, στις ίδιες ή σε αμέσως επόμενες ημερομηνίες, οι λογαριασμοί αυτοί χρεώνονται κάθε φορά με ποσό 300.000,00USD (εξερχόμενα κεφάλαια) τα οποία πιστώνονται στο λογαριασμό τηςμε αριθμό, στην τράπεζα, με την αιτιολογία “.....” και “.....”.

Επειδή από το υπ’ αριθμ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/ 20.04.2022 έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ ως προς την επιχείρηση προκύπτουν τα εξής:

- Δεν συντάξε οικονομικές καταστάσεις επομένως η φορολογική αρχή των ΗΠΑ δεν ήταν σε θέση να παράσχει πληροφορίες σχετικά με το εάν υφίσταται οποιαδήποτε υποχρέωση ή απαίτηση αυτής.
- Πραγματικοί δικαιούχοι της εταιρείας είναι οι και
- Οντότητες όπως η οι οποίες εντάσσονται στο εταιρικό σχήμα των partnerships οφείλουν να υποβάλλουν στις ΗΠΑ μια πληροφοριακή δήλωση (έντυπο 1065) στην οποία αναφέρουν τα έσοδα, τα κέρδη, τις ζημίες, τις κρατήσεις, τις πιστώσεις κλπ από τις εργασίες της αλλά δεν καταβάλλει φόρο εισοδήματος. Τα κέρδη ή οι ζημίες της φορολογούνται στους μεμονωμένους εταίρους στην ατομική ομοσπονδιακή φορολογική τους δήλωση.

Επειδή, βάσει των προαναφερομένων, ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι πληρούνται σαφώς οι προϋποθέσεις του άρθρου 38 του ν. 4987/2022 καθότι προκύπτει η διενέργεια μη γνήσιας ή τεχνητής διευθέτησης, αφού παρατηρείται η δημιουργία μιας τεχνητής σειράς ρυθμίσεων η οποία στερείται εμπορικής ουσίας με τη σύσταση νομικών οντοτήτων σε κράτη με ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς από της Ελλάδας οι οποίες σε άμεσο χρονικό διάστημα από τη σύστασή τους αγοράζουν και πωλούν μία εταιρεία δημιουργώντας επί της ουσίας υποχρεώσεις και απαιτήσεις μεταξύ τους στο όνομα των οποίων διακινούνται αυτούσια χρηματικά ποσά τα οποία καθίστανται τεχνηέντως αφορολόγητα και καταλήγουν αφορολόγητα στους λογαριασμούς των φυσικών προσώπων.

Επειδή ο έλεγχος κατέληξε στο ανωτέρω συμπέρασμα κρίνοντας συλλήβδην ως μη γνήσιες τις συμβάσεις αγοραπωλησίας των μετοχών της στις αλλοδαπές επιχειρήσεις, τις συμφωνίες για την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών μεταξύ αλλοδαπών επιχειρήσεων (..... με τις εταιρείες και) καθώς και τα ομολογιακά δάνεια των εταιρειών και από την, οι οποίες έχουν κατατεθεί στις αρμόδιες φορολογικές αρχές τόσο στην Ελλάδα όσο και στην αλλοδαπή.

Επειδή, βάσει του ως άνω συμπεράσματος ο έλεγχος έκρινε ότι οι δεκατρείς (13) καταθέσεις, συνολικού ποσού 1.641.949,93 €, στον υπ’ αριθμ. λογαριασμό που τηρεί ο προσφεύγων στην κυπριακή τράπεζα «τεκμαίρονται ως εισόδημα από μερίσματα καθότι σαφώς προκύπτει από μετοχές/ συμμετοχές του ελεγχόμενου» και θα πρέπει να υπαχθούν στις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 του ν. 4172/2013.

Επειδή, ωστόσο από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι α) για την από 24.09.2012 σύμβαση πώλησης του 50% των μετοχών της από τον προσφεύγοντα στην επιχείρηση προς 20.000.000,00 €, καταβλήθηκε φόρος ποσού 1.000.000,00 €, και β) υφίσταται η με ημερομηνία 24.7.2019 έκθεση ελέγχου του ΚΕΦΟΜΕΠ, στην οποία κρίθηκε ότι πιστώσεις που πραγματοποιήθηκαν κατά τα έτη 2013 και 2014 από την σε λογαριασμούς που τηρούσε ο αδερφός του προσφεύγοντος, ο οποίος κατείχε τα υπόλοιπα 50% των μετοχών της

ΦΑΓΕ ΑΕ, αφορούσαν την είσπραξη μέρους του τιμήματος από την πώληση των εν λόγω μετοχών.

Επειδή, δεν προκύπτει η ύπαρξη κερδών από τις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις, γεγονός που, σύμφωνα και με το άρθρο 36 του Κ.Φ.Ε., αποτελεί βασική προϋπόθεση για τη διανομή μερίσματος. Συγκεκριμένα, α) δεν προκύπτει η ύπαρξη κερδών από την επιχείρηση από 01/01/2013 έως 31/12/2015, καθώς αυτή δεν δημιούργησε ούτε τήρησε χρηματοοικονομικές καταστάσεις ούτε κατέβαλε φόρο εισοδήματος στις ΗΠΑ (σύμφωνα με την οικεία νομοθεσία αυτού του είδους τα εταιρικό σχήμα- partnership οφείλει να υποβάλει μια πληροφοριακή δήλωση για να αναφέρει τα έσοδα, τα κέρδη, τις ζημίες, τις κρατήσεις, τις πιστώσεις κλπ από τις εργασίες της αλλά δεν καταβάλλει φόρο εισοδήματος, τα εισοδήματα ή οι ζημίες φορολογούνται στους μεμονωμένους εταίρους), β) από τις πληροφορίες που εστάλησαν από τη φορολογική αρχή του Λουξεμβούργου αναφορικά με τις εταιρείες και επίσης δεν προκύπτει η ύπαρξη κερδών από αυτές, μέτοχος των οποίων είναι η και γ) από το σύνολο της αλληλογραφίας του ελέγχου με τις αλλοδαπές φορολογικές αρχές δεν προέκυψαν στοιχεία για συμμετοχές της σε λοιπές εταιρείες.

Επειδή ο έλεγχος, ο οποίος σύμφωνα με την Εγκύκλιο Ε. 2167/2019 φέρει το σχετικό βάρος της απόδειξης, δεν προσδιόρισε σαφώς σε ποιες από τις περιπτώσεις/ καταστάσεις του άρθρου 38 παρ. 3 του Κ.Φ.Δ. αφορά η υπό κρίση διευθέτηση προκειμένου να καθοριστεί ο γνήσιος ή μη χαρακτήρας αυτής, ενώ επίσης δεν προσδιόρισε επαρκώς το φορολογικό πλεονέκτημα που απέκτησε ο προσφεύγων ως αποτέλεσμα της κρινόμενης ως διευθέτησης σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 6 του ως άνω άρθρου, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο.

Επειδή με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/27.4.2023 Συμπληρωματικό Υπόμνημα που ο προσφεύγων υπέβαλε στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να αποδείξει ότι οι κρινόμενες πιστώσεις αποτελούν μέρος του τιμήματος από την πώληση των μετοχών της προς την εταιρεία, προσκόμισε τραπεζικά στοιχεία σχετικά με την καταβολή των δόσεων του συνολικού τιμήματος των 20 εκατ. ευρώ, βάσει του από 24.9.2012 συμφωνητικού. Συγκεκριμένα, προσκομίσθηκαν βεβαιώσεις ετήσιων καταβολών της εν λόγω επιχείρησης για τα έτη 2013 έως και 2022 καθώς και κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών για τα σχετικά ποσά τα οποία συγκεντρωτικά έχουν ως εξής:

ΕΤΟΣ	ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ	ΠΟΣΟ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ	ΚΕΦΑΛΑΙΟ	ΤΟΚΟΙ
2013	2.916.218,02 €	2.916.543,02 €	2.749.341,20 €	167.201,82 €
2014	2.710.853,29 €	2.711.178,65 €	2.570.206,73 €	140.971,92 €
2015	1.494.043,36 €	1.494.367,36 €	1.371.668,12 €	122.699,24 €
2016	1.641.949,93 €	1.642.249,93 €	1.532.698,04 €	109.551,89 €
2017	2.086.618,75 €	2.085.943,75 €	1.990.325,67 €	95.618,08 €
2018	2.009.903,71 €	2.018.799,36 €	1.938.987,18 €	79.812,18 €
2019	2.082.999,78 €	2.093.839,31 €	2.031.494,37 €	62.344,97 €
2020	2.446.218,10 €	2.451.578,77 €	2.408.383,21 €	43.195,56 €
2021	2.051.067,54 €	2.053.317,18 €	2.027.607,24 €	25.709,94 €
2022	1.386.259,36 €	1.386.259,36 €	1.379.288,24 €	6.971,12 €
ΣΥΝΟΛΟ	20.826.131,84 €	20.854.076,69 €	20.000.000,00 €	854.076,72 €

Επειδή, τόσο τα ως άνω προσκομισθέντα από τον προσφεύγοντα στοιχεία όσο και οι πληροφορίες που περιέχονται στην υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΥΠΗΔΕΔ Ε ΕΞ 2023 ΕΜΠ/01.06.2023 απάντηση της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ της ΑΑΔΕ στο υπ' αριθμ. πρωτ./17.05.2023 έγγραφο της Υπηρεσίας μας δύνανται να αξιολογηθούν σε συνδυασμό με υφιστάμενα και τυχόν νέα στοιχεία που θα περιέλθουν στην ελεγκτική αρχή στα πλαίσια ελέγχου των επομένων φορολογικών ετών, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις των άρθρων 23 και 36 του Κ.Φ.Δ.. Σχετικά με το υπό κρίση φορολογικό έτος 2016 από την ως άνω απάντηση της ΔΥΠΗΔΕΔ δεν προέκυψαν νέα στοιχεία που να έρχονται σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και ειδικότερα από την υπό κρίση έκθεση ελέγχου που απέρριψε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ότι οι υπό κρίση πιστώσεις αφορούν καταβολές βάσει του από 24.9.2012 συμφωνητικού αγοραπωλησίας μετοχών της στην για το έτος 2016 και θεώρησε το σύνολο αυτών εισόδημα από μερίσματα δεν παρέχεται σαφής, ειδική και επαρκής αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που να θεμελιώνουν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξεως κατά το μέρος που με αυτήν καταλογίστηκε φόρος μερισμάτων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να τροποποιηθεί.

Επειδή για την πίστωση ποσού 10.000,00 € στον λογαριασμό υπ' αριθμ. IBAN που τηρεί ο προσφεύγων στην Τράπεζα, η οποία δεν αιτιολογήθηκε και θεωρήθηκε ως προσάυξηση περιουσίας του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4172/2023, δεν προβάλλεται καμία αιτίαση με την υπό κρίση ενδικοφανή.

Επειδή το ανωτέρω ποσό φορολογείται με συντελεστή 33% σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε., συνεπώς στο εισόδημα των 10.000,00 € αντιστοιχεί φόρος, ποσού 3.300,00 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., ποσού 330,00 €, και ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ποσού 1.000,00 €, σύμφωνα με το άρθρο 43^Α του Κ.Φ.Ε..

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 05/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την τροποποίηση της με αριθμό/07.12.2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:
Φόρος Εισοδήματος (Φορολογικό έτος 2016):**

	Βάσει ελέγχου	Βάσει Δ.Ε.Δ.
Χρεωστικό ποσό	151.107,21	3.300,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	75.553,61	330,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.000,00	1.000,00
Σύνολο	227.660,82	4.630,00

(Η με αριθμό/07.12.2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΦΟΜΕΠ)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.