



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01/11/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 4121

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - 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)»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση της Προϊσταμένης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **23/06/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή:
 - 1) της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα στη, οδός και
 - 2) του του, ΑΦΜ, κατοίκου οδός, ως διαχειριστή και νομίμου εκπροσώπου της ανωτέρω εταιρείας,κατά της άρνησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ να κάνει δεκτή την υπ' αριθμόν/2021 αίτησή τους.
5. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 24/05/2021 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Παρακράτησης και Απόδοσης Φόρου Μερισμάτων της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 23/06/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου 24717 ενδικοφανούς προσφυγής:

- 1) της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα στη, οδός και
- 2) του του, ΑΦΜ, κατοίκου οδός, ως διαχειριστή και νομίμου εκπροσώπου της ανωτέρω εταιρείας,

η οποία υπεβλήθη εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Όπως προκύπτει από την από 24/05/2021 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Παρακράτησης και Απόδοσης Φόρου Μερισμάτων της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ:

- Με το από 10/09/2018 Πρακτικό (αρ. καταχ. ΓΕΜΗ/2018), η Τακτική Συνέλευση των Εταίρων της προσφεύγουσας ενέκρινε τις οικονομικές της καταστάσεις για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017 και αποφάσισε τη διανομή μερίσματος ύψους 171.934,67 € από τα κέρδη προς διάθεση της χρήσης 2017 στον προσφεύγοντα και μοναδικό εταίρο αυτής. Για την εν λόγω διανομή, παρακρατήθηκε φόρος με συντελεστή 15% ποσού 25.790,20 € και υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ χειρόγραφα η από 18-12-2018 Δήλωση Απόδοσης παρακρατούμενου φόρου από μερίσματα, ενώ το σχετικό ποσό εξοφλήθηκε στις 28/12/2018. Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα υπέβαλε, ως όφειλε, την υπ' αριθμόν/2019 Βεβαίωση εισοδημάτων από μερίσματα και ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμόν/2019 ΔΦΕ φορολογικού έτους 2018, στην οποία δήλωσε το ανωτέρω μέρισμα (προ φόρου), καθώς και τον παρακρατηθέντα φόρο.
- Με το από 10/09/2019 Πρακτικό (αρ. καταχ. ΓΕΜΗ/2019), η Τακτική Συνέλευση των Εταίρων της προσφεύγουσας ενέκρινε τις οικονομικές της καταστάσεις για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018 και αποφάσισε τη διανομή μερίσματος ύψους 76.101,17 € από τα κέρδη προς διάθεση της χρήσης 2018 στον προσφεύγοντα και μοναδικό εταίρο αυτής. Για την εν λόγω διανομή, παρακρατήθηκε φόρος με συντελεστή 10% ποσού 7.610,17 € και υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ χειρόγραφα η από 23-12-2019 Δήλωση Απόδοσης παρακρατούμενου φόρου από μερίσματα. Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα υπέβαλε, ως όφειλε, την υπ' αριθμόν/2020 Βεβαίωση εισοδημάτων από μερίσματα, ωστόσο ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμόν/2020 ΔΦΕ φορολογικού έτους 2019, χωρίς να συμπεριλάβει το ανωτέρω μέρισμα.
- Στις 17/12/2020 ο προσφεύγων υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ την υπ' αριθμόν/2020 αίτηση εκ μέρους της προσφεύγουσας, με την οποία ζητούσε να υποβάλει χειρόγραφα τροποποιητικές (μηδενικές) Δηλώσεις Απόδοσης παρακρατούμενου φόρου από μερίσματα για τις ανωτέρω χρήσεις, ισχυριζόμενος ότι τα χρήματα που εισέπραξε από την προσφεύγουσα εκ παραδρομής δηλώθηκαν ως διανομή μερίσματος ενώ στην πραγματικότητα επρόκειτο για μείωση εταιρικού κεφαλαίου και επιστροφή αυτού στον ίδιο (και μοναδικό εταίρο αυτής). Μαζί με την

αίτηση, προσκόμισε το από 23/11/2020 Πρακτικό της Τακτικής Συνέλευσης των Εταίρων, στην οποία ως επιπλέον θέμα της ημερήσιας διάταξης ήταν και η διόρθωση των Πρακτικών των από 10/09/2018 και 10/09/2019 Τακτικών Συνελεύσεων, καθώς και τα από 31/12/2018 και 31/12/2019 Πρακτικά της Έκτακτης Συνέλευσης των Εταίρων, όπου αποφασίστηκε η μείωση του εταιρικού κεφαλαίου της προσφεύγουσας κατά 170.000,00 € και 76.000,00 αντίστοιχα.

- Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από το Τμήμα Συμμόρφωσης & Σχέσεων Φορολογουμένων της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ στα δικαιολογητικά της ανωτέρω αίτησης, ενημερώθηκε ο προσφεύγων προφορικά ότι δεν γίνεται δεκτή η αίτηση, δεδομένου ότι τόσο τα από 31/12/2018 και 31/12/2019 Πρακτικά της Έκτακτης Συνέλευσης των Εταίρων όσο και το από 23/11/2020 Πρακτικό της Τακτικής Συνέλευσης των Εταίρων, δεν είχαν καταχωρηθεί στο ΓΕΜΗ.
- Κατόπιν των ανωτέρω, ο προσφεύγων, και αφού εντωμεταξύ είχε προβεί στην εκπρόθεσμη γνωστοποίηση των ανωτέρω πρακτικών τόσο στο ΓΕΜΗ (18/01/2021) όσο και στο Μητρώο της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ (26/01/2021), επανήλθε με νέα αίτηση (υπ' αριθμόν/2021), αποτέλεσμα της οποίας ήταν η έκδοση της υπ' αριθμόν/2021 εντολής ελέγχου.

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η κρίση της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ είναι εσφαλμένη, δεδομένου ότι είχαν κάθε δικαίωμα για αναδρομική τροποποίηση των οικονομικών καταστάσεων και υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων, εντός της νόμιμης περιόδου της παραγραφής.

Επειδή ο προσφεύγων επιζητεί ουσιαστικά την επιστροφή του συνολικού ποσού του φόρου μερισμάτων που του παρακρατήθηκε από την προσφεύγουσα κατά την καταβολή αυτών εντός των χρήσεων 2018 και 2019, ήτοι ποσό **33.400,37 €** (= 25.790,20 + 7.610,17).

Επειδή η Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ δεν έκανε δεκτή την αίτηση του προσφεύγοντος, κρίνοντας ότι πρόκειται για τεχνητή διευθέτηση που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα, σύμφωνα με το άρθρο 38 του Ν. 4174/2013.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 38 του Ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 13 του ν. 4607/2019 (ΦΕΚ Α' 65/24-04-2019) και έχει εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2019 και μετά, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ιδίου νόμου:

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

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.

...».

Επειδή με την Ε. 2167/2019 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 13 του ν. 4607/2019, με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 38 του ΚΦΔ οι γενικοί κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων (ΓΚΑΚ) περιλαμβάνονται στα

φορολογικά συστήματα για την αντιμετώπιση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών που δεν έχουν ακόμη αντιμετωπιστεί με ειδικά στοχευμένες διατάξεις».

Επειδή ο προσφεύγων, προς επίρρωση του ισχυρισμού του, επικαλείται και την υπ' αριθμόν 1356/2020 Απόφαση της Υπηρεσίας μας, με την οποία κρίθηκε ότι «*Εν προκειμένω από τα ανωτέρω πραγματικά περιστατικά διαπιστώνεται ότι επιλέγεται η πρακτική μείωσης και επιστροφής κεφαλαίου, ήτοι η πρακτική με την χαμηλότερη φορολογική επιβάρυνση ενώ δεν τεκμηριώνεται περίπτωση τεχνητής διευθέτησης...*».

Επειδή η εν λόγω απόφαση της Υπηρεσίας μας εκδόθηκε στις 29/06/2020.

Επειδή όπως προκύπτει από τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υπόθεσης, όπως αναλυτικά παρατίθενται ανωτέρω, ο προσφεύγων στις 17/12/2020, ήτοι κατόπιν της έκδοσης της ανωτέρω απόφασης της Υπηρεσίας μας, κίνησε τις διαδικασίες προκειμένου να τροποποιήσει σε αναδρομική βάση τις οικονομικές καταστάσεις της προσφεύγουσας όσον αφορά στη διανομή του υπολοίπου των κερδών και τις δικές του υποβληθείσες ΔΦΕ, προκειμένου τα ποσά που είχε εισπράξει από την προσφεύγουσα και τα οποία αρχικά είχαν χαρακτηριστεί ως μερίσματα και νομίμως υπαχθεί σε παρακράτηση φόρου, να χαρακτηριστούν ως επιστροφή κεφαλαίου, γεγονός το οποίο δεν υπόκειται σε φορολόγηση.

Επειδή με την παρούσα κρίνεται ότι ο προσφεύγων έδρασε επί σκοπόν, προκειμένου να αποκτήσει φορολογικό πλεονέκτημα μέσω της επιστροφής του παρακρατηθέντος φόρου μερισμάτων.

Επειδή η ανωτέρω κρίση επιρρωνύεται:

- αφενός από το γεγονός ότι η εταιρεία τυγχάνει μονοπρόσωπη ΙΚΕ, που σημαίνει ότι ο προσφεύγων (ως ο μοναδικός εταίρος) μπορούσε ανά πάσα στιγμή να συντάξει τα από 31/12/2018 και 31/12/2019 Πρακτικά της Έκτακτης Συνέλευσης των Εταίρων όσο και το από 23/11/2020 Πρακτικό της Τακτικής Συνέλευσης των Εταίρων περί διόρθωσης των αρχικά συνταχθέντων και δημοσιευμένων από 10/09/2018 και 10/09/2019 πρακτικών.
- αφετέρου από το γεγονός ότι κατά την ημερομηνία της πρώτης αίτησης του προσφεύγοντος (17/12/2020), τα ανωτέρω πρακτικά δεν είχαν δημοσιευτεί στο ΓΕΜΗ, γεγονός που έλαβε χώρα στη συνέχεια, κατόπιν της σχετικής παρατήρησης της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ και πριν την ημερομηνία υποβολής της δεύτερης όμοιας αίτησης (23/03/2021).

•

Επειδή η ειδοποιός διαφορά μεταξύ της υπό κρίση υπόθεσης και αυτής που κρίθηκε με την υπ' αριθμόν 1356/2020 Απόφαση της Υπηρεσίας μας, είναι ότι στην υπό κρίση περίπτωση, είχε ακολουθηθεί ένας συγκεκριμένος φορολογικός χειρισμός, ο οποίος ζητείται να μεταβληθεί σε αναδρομική βάση, χωρίς να υφίσταται εμπορική ουσία.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, με την παρούσα επικυρώνεται η κρίση της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ περί εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 38 του Ν. 4174/2013.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός των προσφευγόντων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **23/06/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής:

- 1) της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ με έδρα στη, οδός και
- 2) του του, ΑΦΜ, κατοίκου οδός, ως διαχειριστή και νομίμου εκπροσώπου της ανωτέρω εταιρείας.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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