



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 29/06/2020

Αριθμός απόφασης 1357

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4 της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) όπως κυρώθηκε με τον νόμο 4684/2020 (Α' 86) καθώς και της υπ' αριθμ.Α1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚΒ2088/31-05-2020) .

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **21/01/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού κατά **α)της υπ' αριθμ...../2019 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 και β)της υπ' αριθμ...../2019 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.**

5. Τις: **α)υπ' αριθμ...../2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014, και β)υπ' αριθμ...../2019 Οριστική πράξη διορθωτικού**

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) και την οικεία έκθεση ελέγχου των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του **Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.**.

7. Την με **αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ.ΕΞ 2020 ΕΜΠ/2020** κλήση προς υποβολή **έγγραφων απόψεων** της Υπηρεσίας μας προς τον προσφεύγοντα.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **21/01/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α)Με την υπ' αριθμ...../2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014, της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 23.604,60 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.449,18 ευρώ, πλέον προσαυξήσεις λόγω ανακρίβειας ποσού 24.208,88 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **50.262,66 ευρώ**.

β)Με την υπ' αριθμ...../2019 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 163.808,26 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 61.597,63 ευρώ, πλέον προσαυξήσεις λόγω ανακρίβειας άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 81.904,13 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **307.310,02 ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος και ειδικής εισφοράς καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 20/12/2019 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

Συγκεκριμένα δυνάμει της με αριθμ...../...../...../2019 εντολής ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα και διαπιστώθηκαν οι παρακάτω διαφορές μη δηλωθέντος εισοδήματος:

ΔΙΑΦΟΡΑ	2013	2014
Διαφορά εισοδήματος από Υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λόγω μη αιτιολόγησης της προέλευσης τραπεζικών πιστώσεων	73.738,29	
Διαφορά εισοδήματος από μερίσματα		1.473.473,65
Παροχές σε είδος άρθρο 13 παρ.3 του ν.4174/2013		12.929,79

Διαφορά Κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα λόγω μη αιτιολόγησης της προέλευσης τραπεζικών πιστώσεων		45.186,07
--	--	-----------

Ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν άλλως τροποποιηθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

A. «Δικαιολόγηση πιστώσεων που κρίθηκαν α) ως «πρωτογενείς» (προσαύξηση περιουσίας) – εσφαλμένη εκτίμηση από τη φορολογική αρχή του αποδεικτικού υλικού που εισέφερε – εσφαλμένη κατανομή αποδεικτικού βάρους και β) ως παροχή σε είδος

-Η με α/α πίστωση 117, ΕΤΕ, ποσό € 20.000,00 την 16.12.2014 (εκ παραδρομής καταλογισμός) (χρήση 2014): η Φορολογική αρχή, προδήλως εκ παραδρομής, καταλόγισε ως προσαύξηση περιουσίας το χρηματικό ποσό της άνω πίστωσης, ενώ το ποσό αυτό έχει δικαιολογηθεί από τον συνδικαιούχο του λογαριασμού και ελεγχόμενο από την ίδια υπηρεσία (συνεταίρο του) και ο ισχυρισμός έγινε αποδεκτός από τον έλεγχο.

-Η με α/α 7 πίστωση ύψους € 40.000,00 την 21.2.2013 (εκ των οποίων του αναλογούν € 20.000,00) Η εν λόγω πίστωση αφορά σε κατάθεση επιταγής, η οποία παραδόθηκε και πιστώθηκε στον ελεγχόμενο κοινό λογαριασμό (με δικαιούχους τον προσφεύγοντα και τον κ.) για την επιστροφή χρηματικού ποσού που είχαν καταβάλει (1/2 έκαστος), ως χρηματική διευκόλυνση, σε φιλικό τους πρόσωπο, τον κ., την 9.1.2013.(ΣΧ.21).

-Οι με α/α 7, 13, 14, 24, 34, 44, 45, 58 (χρήση 2013) («.....,») Ως εξέθεσε ενώπιον του ελέγχου, προσκομίζοντας (τόσο ο ίδιος όσο και ο) τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, οι εν λόγω πιστώσεις σχετίζονται με απόδοση δαπανών υπέρ ΤΣΜΕΔΕ (ασφαλιστικές εισφορές), τις οποίες πραγματοποίησε για λογαριασμό της, μέλους της – της οποίας ήταν διαχειριστής. Σε κάθε περίπτωση σημειώνει ότι εφόσον η προέλευση των πιστώσεων συσχετίζεται με την Κοινοπραξία έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της ΠΟΛ 1175/2017 ως συναλλαγές του νομικού προσώπου και επίσης επικουρικώς ισχυρίζεται ότι είχε δυνατότητα να χρηματοδοτήσει προσωρινώς την κοινοπραξία από χρηματικά διαθέσιμα που ο ίδιος κατείχε. (ΣΧ.ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ ΜΕΤΡΗΤΩΝ).

-Οι με α/α 74, 87, 114, 101 (χρήση 2014) («.....,»). Ομοίως οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν σε απόδοση δαπανών υπέρ ΤΣΜΕΔΕ (ασφαλιστικές εισφορές), τις οποίες πραγματοποίησε για λογαριασμό της, μέλους της της οποίας ήταν διαχειριστής. (ΣΧ.ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΕΙΣΦΟΡΕΣ). Ο έλεγχος καταλόγισε τις εν λόγω πιστώσεις ως παροχή σε είδος με την μορφή δανείου υπό την αιτιολογία ότι από τα βιβλία της εταιρείας προκύπτει η καταβολή αυτών και η μεταφορά στους λογαριασμούς του προσφεύγοντος και δεδομένου ότι δεν

προσκομίσθηκε σύμβαση δανείου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 13 παρ.3 του ν.4174/2013. Ωστόσο η ως άνω θέση είναι μη νόμιμη καθώς επί του ανωτέρω ζητήματος (παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου), από το γράμμα της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 13 του ν.4172/2013 και της κατ' εξουσιοδότηση του νόμου εκδοθείσας ΠΟΛ 1219/2014, προκύπτει ότι, προκειμένου να χαρακτηριστεί ένα χορηγούμενο από την εταιρεία προς μέτοχο χρηματικό ποσό, ως παροχή σε είδος με τη μορφή δανείου, απαιτείται να προκύπτει κατ' αρχήν ότι η καταβολή γίνεται για την άνω αιτία, ήτοι αιτία δανείου. Τέλος σημειώνεται ότι επειδή ακριβώς είναι απόλυτα βάσιμος ο άνω ισχυρισμός του, αυτός προβλήθηκε και από τον κ. ενώπιον του ελέγχου και έγινε αποδεκτός ήτοι κρίθηκε ότι δεν υφίσταται δανειακή σχέση ώστε να εφαρμοσθεί το αρ. 13 παρ. 3 ΚΦΕ (το γεγονός ότι μεταβλήθηκε η θέση του ελέγχου για τον κ. και φορολόγησε τα αυτά ποσά ως δήθεν εισόδημα από μισθωτή εργασία κατ' αρ. 12 παρ 2 ΚΦΕ είναι διάφορο ζήτημα και θα αντικρουσθεί από τον κ.). Πάντως, η αυτή φορολογική αρχή έχει αποδεχθεί με θετική ενέργεια τον ισχυρισμό του ότι δεν συντρέχει νόμιμη εφαρμογή του αρ. 13 παρ. 3 για τα εν λόγω ποσά.

-Η με α/α πίστωση 78, «.....»: Η εν λόγω πίστωση αυταπόδεικτα σχετίζεται με τον έτερο συνδικαιούχο του λογαριασμού, ως προερχόμενη από μέλος της οικογενείας του. Η ευρισκόμενη στο διοικητικό φάκελο υπεύθυνη δήλωση της (βλ. προσκομιζόμενο ΣΧ. 78), κόρης του, με την οποία βεβαιώνεται ότι η κατάθεση αφορά σε απόδοση εξόδων που κάλυψε για λογαριασμό της ο πατέρας της, σε συνδυασμό (κυρίως) με την ιδιότητα του καταθέτη (κόρη του συνδικαιούχου), συνιστούν επαρκή απόδειξη για την ανατροπή του τεκμηρίου αρ. ΑΚ 493 περί ισομερούς κατανομής των ποσών σε κοινό λογαριασμό (πρβλ ΣτΕ 1891/2018, ΠΟΛ 1050/2014). Επομένως, η εν λόγω πίστωση δεν αφορά το πρόσωπό του και πρέπει να εξαιρεθεί.

-Οι με α/α 8, 19, 23, 29, 35, 38, 42, 47, 55, 67, 68, 69, 72, 77, 86, 90, 95, 104, 113, 115, 118, 123 πιστώσεις αφορούν σε επιστροφές ταμειακών διευκολύνσεων προς φιλικά του πρόσωπα από το οικογενειακό και επαγγελματικό του περιβάλλον, βρίσκεται σε αναζήτηση πρόσφορων για την απόδειξη των ισχυρισμών του εγγράφων στοιχείων και επιφυλάσσεται ρητώς να προσκομίσει αυτά ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

-Η με α/α πίστωση 80 : Η εν λόγω πίστωση αφορά χρηματικό ποσό που κατείχε ως νόμιμος εκπρόσωπος της Εταιρείας (.....) στα πλαίσια άσκησης των καθηκόντων του. Η ενδεχομένως ελλιπής λογιστική παρακολούθηση του από την Εταιρεία με αποτέλεσμα να μην προκύπτει αδιάσειστα η επιστροφή του σε αυτήν δεν αναιρεί το πραγματικό της μη απόδειξης δανειακής σχέσης, ώστε να εφαρμοσθεί το αρ. 13 παρ. 3 ΚΦΕ περί παροχών σε είδος με τη μορφή δανείου.

-Η με α/α πίστωση 110: όφειλε να εξαιρεθεί στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης δεδομένου ότι ο φορολογικός έλεγχος κατ' αρ. 48 παρ. 3 ΚΦΕ εφαρμόζεται για τα «μεγάλα» ή «σημαντικά» ποσά που βρίσκονται στους λογαριασμούς του ελεγχόμενου (πρβλ. ΣτΕ 884/2016, 1891/2018

κ.α.), το ύψος των οποίων, καθορίζεται στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης και με βάση την αρχή της αναλογικότητας από τον έλεγχο.

B. Επιβολή φόρου επί μερισμάτων (άρ. 36 ν.4172/13) κατ' εσφαλμένη εφαρμογή του άρθ. 38 του ν.4174/2013 (Γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων).

Εν προκειμένω, η φορολογική αρχή έκρινε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 38 του ν.4174/2013 στη φορολογία μερισμάτων του άρθρου 36 ΚΦΕ. Ειδικότερα κρίθηκε ότι ο προσφεύγων από κοινού με τον κ., ως ασκούντες απόλυτο μετοχικό έλεγχο στην «.....» (η Εταιρεία), προέβησαν σε σειρά «διευθετήσεων» κατά τον εταιρικό και φορολογικό χειρισμό των κερδών και του μετοχικού κεφαλαίου (ΜΚ) της Εταιρείας στο διάστημα 2010-2016, οι οποίες [δήθεν] δεν συνάδουν με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική και οδηγούν στην αλληλοαντιστάθμιση ή αλληλοακύρωσή τους, με σκοπό την αποφυγή φόρου μερισμάτων. Συγκεκριμένα ο έλεγχος έκρινε ότι από τον ισολογισμό που υπέβαλε η εταιρία «.....» της 31/12/2013 προκύπτει ότι κατά την ημερομηνία που μειώθηκε το εταιρικό της κεφάλαιο κατά 3.251.873,30 € το υπόλοιπο κερδών εις νέον ήταν 3.923.103,41 €. Κατά τη μείωση του εταιρικού κεφαλαίου της εταιρίας «.....» δεν καταβλήθηκε κανένας φόρος από τους εταίρους. Ο έλεγχος έκρινε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις τεκμηρίωσης φοροαποφυγής για τις καταστάσεις που ορίζονται στο άρθρο 38§3 του ν. 4174/2013 και συγκεκριμένα έκρινε ότι έχουν εφαρμογή η περίπτωση β και γ του εν λόγω άρθρου και ειδικότερα:

β) υφίσταται διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων που δεν συνάδουν με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά. Συγκεκριμένα ο έλεγχος έκρινε ότι δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική πρακτική η πράξη μείωσης κεφαλαίου καθώς από τις 31/12/2010 που υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση των δηλώσεων της εταιρίας μέχρι τις 31/12/2016 δεν έχει γίνει διανομή κερδών ενώ τα αποτελέσματα εις νέον την 31/12/2016 ήταν 7.846.305,24 € και το καταβλημένο εταιρικό κεφάλαιο 2.381.940,90 € .

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους . Ο έλεγχος έκρινε ότι οι αποφάσεις μείωσης του κεφαλαίου με επιστροφή μετρητών και εν συνεχεία αυξήσεων αυτού μέσω κεφαλαιοποιήσεως αποθεματικών αλληλοαντισταθμίζονται και αλληλοακυρώνονται στην περίπτωση που θεωρηθεί ότι η λήψη των αποφάσεων αφορούν την λειτουργικότητα της εταιρίας και επίσης δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος ότι η μείωση κεφαλαίου έγινε με σκοπό να διατεθούν τα χρήματα σε λοιπές επενδύσεις διότι έκρινε ότι δεν τεκμηριώνονται από τα προσκομισθέντα στοιχεία και από τα στοιχεία που προκύπτουν από τις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Ωστόσο η κρίση του ελέγχου είναι πλημμελώς αιτιολογημένη καθώς στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν εκτίθεντο τα υπό του νόμου απαιτούμενα περιστατικά που θα δικαιολογούσαν την εφαρμογή του άρθρου 38 ΚΦΔ. Και συγκεκριμένα:

1. **Θεμιτή η αποδέσμευση της περιουσίας των μετόχων.** Σύμφωνα με την νομολογία του Δ.Ε.Ε. ως τεχνητή διευθέτηση νοείται μια αμιγώς επίπλαστη πράξη, δηλαδή μια «εικονική» ενέργεια άλλως μια πράξη στερούμενη οικονομικής και εμπορικής ουσίας. Ενόψει του χαρακτήρα του μετοχικού κεφαλαίου ως μέσου εξασφάλισης των εταιρικών δανειστών, η δέσμευση των σχετικών κεφαλαίων των εισφερόντων μετόχων, δεν δικαιολογείται και καθίσταται επιχειρηματικά και οικονομικά επιβαρυντική για τους ίδιους, όταν οι δανειστές δύνανται να ικανοποιηθούν και η εταιρεία δύναται να χρηματοδοτηθεί από τα αδιανέμητα κέρδη της. Υπό την ανωτέρω έννοια, η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου εταιρείας που τηρεί αποθεματικό αδιανέμητων κερδών, προς ανακούφιση του σχετικού βάρους που έχουν ήδη υποστεί οι μέτοχοι, δια της δεσμεύσεως της ατομικής τους περιουσίας, χάριν εξασφάλισης των δανειστών τους, δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να θεωρηθεί ως πράξη στερούμενη οικονομικής ή εμπορικής ουσίας.
2. **Δεν αποδεικνύεται από την φορολογική αρχή ως φέρουσα το βάρος της απόδειξης η αποφυγή φορολόγησης.** Ο έλεγχος δεν λαμβάνει καθόλου υπόψη του το γεγονός ότι για την εφαρμογή του αρ. 38 του Κ.Φ.Δ., πρέπει κατά ρητή νομοθετική πρόβλεψη να αποδεικνύεται από τη φέρουσα το βάρος απόδειξης φορολογική Αρχή, αποφυγή φορολόγησης. Εν προκειμένω όμως, η ανωτέρω μείωση του μετοχικού κεφαλαίου, δεν θα μπορούσε σε καμία περίπτωση να αποτελέσει τεχνητή διευθέτηση, με σκοπό την αποφυγή καταβολής φόρου μερισμάτων για διανεμόμενα κέρδη, δεδομένου ότι, με τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου δεν αποδεσμεύονται κέρδη, αλλά μετοχικό κεφάλαιο, τα δε κέρδη εξακολουθούν να παραμένουν δεσμευμένα στην εταιρεία, υποκείμενα έτσι σε φορολόγηση κατά τη διανομή τους.
3. **Ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι «οι αυξήσεις και μειώσεις μετοχικού κεφαλαίου αλληλοσταθμίζονται» είναι κατ' αρχάς μη νόμιμος και δεν συνάδει με την ορθή ερμηνεία της επίμαχης διάταξης.** Εν προκειμένω, ο ισχυρισμός περί αλληλοακύρωσης είναι παντελώς αβάσιμος για τον προφανή λόγο ότι καθεμία από τις πράξεις αυξήσεως και μείωσης μετοχικού κεφαλαίου εξυπηρέτησαν κατ' αρχάς συγκεκριμένο (θεμιτό) σκοπό, κυρίως όμως, καθεμία εξ αυτών δεν επέφερε ούτε θα μπορούσε να επιφέρει φορολογική συνέπεια ή όφελος, ώστε να δύναται να τεθεί ζήτημα «αλληλοαντιστάθμισης» ή «αλληλοακύρωσης», περαιτέρω δε, οι πράξεις αυτές ουδόλως σχετίζονται μεταξύ τους και έγιναν για εντελώς διαφορετική (θεμιτή) αιτία. Σε κάθε περίπτωση, αποδεικνύεται ότι ουδεμία σύνδεση ή αλληλουχία υπάρχει μεταξύ των αυξήσεων και μειώσεων του μετοχικού κεφαλαίου και η κάθε μια από τις εν λόγω κινήσεις στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας πραγματοποιήθηκαν επί σκοπώ και μάλιστα ορισμένες από αυτές πραγματοποιήθηκαν υποχρεωτικά διότι επιβάλλονταν εκ

του νόμου ((βλ. πρακτικά ΓΣ μετόχων σε ΣΧ. Παράρτημα «ΣΧ. ΑΥΞΗΣΕΙΣ/ΜΕΙΩΣΕΙΣ ΜΚ» όπου περιέχονται τα (έξι) πρακτικών των παραπάνω ΓΣ).

4. **Οι διευθετήσεις δεν μπορούν να έπονται χρονικά της αποδιδόμενης «φοροαποφυγής» - μη νόμιμη κρίση του ελέγχου.** Οι αποδιδόμενες διευθετήσεις (αυξομειώσεις ΜΚ) δεν δύνανται, υπό οποιαδήποτε εκδοχή, να στοιχειοθετήσουν φοροαποφυγή και να οδηγήσουν σε διορθωτικό προσδιορισμό φόρου για το φορολογικό έτος 2014, καθόσον οι ενέργειες και αποφάσεις που επικαλείται ο ίδιος ο έλεγχος για την στοιχειοθέτηση «μη γνήσιας διευθέτησης» και εν τέλει φοροαποφυγής (μεταξύ των οποίων οι από 2015 ΑΜΚ λόγω συγχώνευσης επιχειρήσεων διά απορροφήσεως) ανάγονται σε μεταγενέστερο χρόνο του ελεγχόμενου έτους και της επίμαχης μείωσης ΜΚ. Ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι «Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη» προδήλως έχει μόνον την έννοια ότι, ως μέσο περάτωσης της φοροαποφυγής, μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερες ενέργειες και στάδια για την επέλευση του σκοπούμενου αποτελέσματος, δηλ. τη δημιουργία μίας επίπλαστης κατάστασης κατά την οποία δεν οφείλεται φόρος.
5. **Ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι η μη διανομή ελάχιστου μερίσματος (αρ. 3 ΑΝ.148/1967) συνιστά συμπεριφορά που ελέγχεται υπό το αρ. 38 ΚΦΔ ως αποκλίνουσα της συνήθους είναι αβάσιμος** και τίθεται μόνον προς δημιουργία εντυπώσεων και ενίσχυσης της (μη ορθής) αιτιολογίας και συμπερασμάτων του ελέγχου, διότι, ως γνωστόν, η άνω νομοθετική διάταξη σκοπεύει στην προστασία των μετόχων μειοψηφίας (μικρομετόχων) από την μη διανομή μερισμάτων, ενώ, κυρίως, στις διατάξεις της παρ. 3 του άνω άρθρου προβλέπεται ότι δεν διανέμεται μέρισμα κατόπιν απόφασης της ΓΣ με πλειοψηφία 70% των μετόχων. Επομένως, ο έλεγχος καταχρηστικώς εμφανίζει ως αποκλίνουσα μία συμπεριφορά η οποία προβλέπεται ευθέως στο νόμο και εφαρμόζεται διαχρονικά στις ανώνυμες εταιρείες, οι οποίες, κατόπιν της ανέλεγκτης απόφασης του ανώτατου οργάνου τους (Γενική Συνέλευση) διανέμουν κατά τη βούλησή τους τα (ήδη φορολογηθέντα επ' ονόματί τους) εταιρικά κέρδη.
6. **Ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι το ποσό από ΑΜΚ από κεφαλαιοποίηση αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων ν.2065/92 φορολογείται ως «μέρισμα», είναι αβάσιμος** διότι, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 αρ. 26 του άνω νόμου, σε περίπτωση μείωσης του κεφαλαίου τους πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών, η υπεραξία δεν φορολογείται ως «μέρισμα» (ως αναφέρει ο έλεγχος, σελ. 72 έκθεσης ελέγχου), αλλά, προστίθεται ως διαφορά στα κέρδη της επιχείρησης.
7. **Η «διευθέτηση» απαιτείται να είναι θετική ενέργεια (και όχι παράλειψη) – Ο έλεγχος νομιμοποιείται μόνο να αγνοήσει τη διευθέτηση και όχι να διαπλάσει κατά την κρίση του τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, υπάγοντας την**

απόληψη των συγκεκριμένων κεφαλαίων, σε φόρο εισοδήματος, ως μέρος. Με βάση την Αρχή της νομιμότητας η Διοίκηση δεσμεύεται από το γράμμα του νόμου και δεν δύναται να υπερβαίνει στο ρυθμιστικό πεδίο αυτού. Στην προκειμένη περίπτωση συνεπώς, ακόμη και εάν η Διοίκηση έχει τη νομιμοποίηση να αγνοήσει τη δήθεν τεχνητή μείωση και ακολούθως αύξηση κεφαλαίου, ως φερόμενες διευθετήσεις (αυξομειώσεις ΜΚ), δεν νομιμοποιείται να διαπλάσσει ο ίδιος τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης, κατά την κρίση του, καθώς δεσμεύεται από την Αρχή της νομιμότητας, η οποία του επιβάλλει να πράξει, ωσάν να μην υπήρξαν ποτέ αυτές οι αυξομειώσεις μετοχικού κεφαλαίου. Ο έλεγχος εν προκειμένω θεωρεί ως γενομένη μία μη πραγματοποιηθείσα (κατά την άποψή του) διανομή κερδών και τη φορολογεί με την επιβολή του αναλογούντος φόρου εισοδήματος, ως γενομένη, θεωρώντας, μεταξύ άλλων, ως καταχρηστική (και την ανωτέρω παράλειψη ως τεχνητή μεθόδευση ;) η οποία, σε συνδυασμό με μία δεύτερη τεχνητή μεθόδευση, δηλαδή τη δήθεν, μη συνάδουσα στην επιχειρηματική πρακτική, μείωση κεφαλαίου, δημιούργησε φορολογικό πλεονέκτημα αποφυγής του οικείου φόρου εισοδήματος. Ακόμη όμως κι αν ήθελε υποτεθεί ότι η μείωση του εταιρικού κεφαλαίου, θεωρητικά, μπορεί να αποτελέσει και να αγνοηθεί από τον έλεγχο, ο τελευταίος δεν δύναται να μετατρέψει, με την επίκληση δήθεν τεχνητής μεθόδευσης, μία παράλειψη δηλ. την παράλειψη διανομής μερίσματος, σε θετική ενέργεια, δηλαδή σε δήθεν γενομένη πλασματικά διανομή μερίσματος και να τη φορολογήσει κατ' επίκληση του αρ. 38 ΚΦΔ, καθώς παραβιάζει την παρ. 2 που ορίζει ότι ως διευθέτηση που μπορεί να αγνοηθεί είναι μόνο θετική ενέργεια, η δε παράλειψη επ' ουδενί, με βάση τον νόμο, δεν μπορεί να θεωρηθεί διευθέτηση και να αγνοηθεί, μεταβάλλοντας την ο έλεγχος σε θετική ενέργεια, όπως και πράττει. Εξάλλου, το υπόλοιπο κερδών εις νέο (της ΑΕ) παραμένει αυτούσιο στα βιβλία της εταιρείας και θα φορολογηθεί νομίμως, κατόπιν της (ελεύθερης) απόφασης των μετόχων στο μέλλον περί διανομής τους, ή κατά τον απώτατο χρόνο ήτοι αυτόν της λύσης της εταιρείας.

8. **Απελευθέρωση κεφαλαίων και διάθεσή τους σε χρηματοδότηση άλλων έργων.** Από καθήκον αληθείας (δεδομένου ότι ουδεμία νόμιμη υποχρέωση έχει να αποδείξει τον τρόπο διάθεσης της περιουσίας του), σημειώνει ότι η ελεγχόμενη (ως καταχρηστική) μείωση μετοχικού κεφαλαίου αποφασίσθηκε από κοινού με τον συνεταίρο του, προκειμένου, μέσω της επιστροφής των κεφαλαίων τους, να ενισχυθεί η ρευστότητά τους και να απελευθερωθούν κεφάλαια προς ολοκλήρωση άλλων έργων που εκπονούσαν οι ομόρρυθμες εταιρείες και Όπως προκύπτει από τις προσαγόμενες καρτέλες των άνω εταιρειών, το διάστημα που ακολούθησε την επίμαχη μείωση κεφαλαίου (Ιουν. 2014 και έπειτα) πραγματοποίησε πληρωμές και επενδύσεις ύψους άνω των €

500.000,00 (σχετ. Παράρτημα «ΣΧ.», όπου περιέχονται λογιστικές καρτέλες (λογ. 50 ΕΓΛΣ) προμηθευτών των άνω εταιρειών στις οποίες εμφανίζονται οι προς αυτούς καταβολές κατά το διάστημα που ακολουθεί την μείωση ΜΚ). Επομένως, ο ισχυρισμός του αποδεικνύεται πλήρως. Επίσης, είναι αβάσιμος ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι, μετά την επίμαχη μείωση ΜΚ, οι άνω επενδύσεις δεν εμφανίσθηκαν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, αφού το φορολογικό έτος 2015 αμφότεροι δηλώσαν, ως αντικειμενική δαπάνη, την αύξηση των εταιρικών κεφαλαίων των δύο ΟΕ (κωδ. 743) που εν συνεχεία απορροφήθηκαν από την ΑΕ και οι οποίες καλύφθηκαν (ως τεκμήρια) με ανάλωση κεφαλαίου, διότι, τα ποσά από την επίμαχη μείωση μετοχικού κεφαλαίου έτους 2014 δεν δηλώθηκαν στον σχετικό κωδικό της δήλωσης (κωδ. 781), διότι δεν είχαν αποτελέσει αντίστοιχα τεκμήριο στο παρελθόν κατά το χρόνο εισφοράς τους μέσω ΑΜΚ στην ΑΕ (βλ. και παρ. 7 της ΠΟΛ 1003/2017). Επομένως, ο έλεγχος, προκειμένου και μόνο να ενισχύσει την θέση του, παρότι προδήλως γνωρίζει την άνω διάταξη από την οποία προκύπτει ότι η πραγματικότητα απεικονίσθηκε και στις δηλώσεις ΦΕ, όλως καταχρηστικώς επιδιώκει να μας εμφανίσει ως ανακόλουθους και τους ισχυρισμούς μας ως αναπόδεικτους.

9. **Παραβίαση των διατάξεων της ΠΟΛ 2167/2019 και της αρχής της αναλογικότητας.** Με τις διατάξεις της ΠΟΛ 2167/2019, με τις οποίες δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του αρ. 38 ΚΦΔ και οι οποίες είναι δεσμευτικές για τη διοίκηση (αρ. 9 ΚΦΔ), ορίζεται μεταξύ άλλων ότι απαιτείται ««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».
10. **Επέμβαση στην ατομική και επιχειρηματική ελευθερία (αρ. 5 Σ), επέμβαση στην περιουσία του προσώπου του φορολογουμένου (αλλά και του - τρίτου- προσώπου της Εταιρείας αρ. 17 Σ, αρ. 1 ΠΠ ΕΣΔΑ).** Η προσβαλλόμενη θίγει ευθέως τις διατάξεις του αρ. 5 Σ παρ. 1 που κατοχυρώνει την ελευθερία της οικονομικής δραστηριότητας, στην οποία περιλαμβάνεται η ελευθερία επιλογής και ασκήσεως του εμπορίου, ώστε να δύνανται οι πολίτες να δραστηριοποιούνται κερδοσκοπικώς στο πλαίσιο της ανταγωνιστικής αγοράς. Επίσης αντιτίθεται στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 17 του Συντάγματος και άρ. 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ, κυρωθείσης με το άρθρο πρώτο του ν.δ/τος 53/1974 (Α' 256), οι οποίες κατοχυρώνουν το δικαίωμα κάθε φυσικού ή νομικού προσώπου στην ακώλυτη απόλαυση των αγαθών και της περιουσίας του. Στην προκείμενη περίπτωση, διά των προσβαλλομένων επιβλήθηκε φόρος επί μη κτηθέντος (ανύπαρκτου) εισοδήματος, το οποίο ουδέποτε απέκτησα (μερίσματα) και η κτήση του οποίου τελεί υπό τη διακριτική ευχέρεια του σώματος της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της Εταιρείας

(τρίτου προσώπου). Ως προαναφέρθηκε, ουδόλως αποφεύχθηκε η καταβολή φόρου για τα εν λόγω μερίσματα, τα οποία παραμένουν αυτούσια στα οικονομικά αποτελέσματα της εταιρείας και θα υπαχθούν σε φόρο κατά τη διανομή τους στο μέλλον ή τη λύση της εταιρείας. Επίσης, διά της προσβαλλομένης θίγεται ο πυρήνας της επιχειρηματικής ελευθερίας τόσο του ιδίου, όσο και του νομικού προσώπου της Εταιρείας, αφού η «υποχρεωτική» διανομή κερδών συνεπάγεται την ανάγκη τροποποίησης των οικονομικών καταστάσεων της Εταιρείας, κατά παράβαση των κανόνων της οριστικότητας των οικονομικών καταστάσεων και της αρχής της ασφάλειας των συναλλαγών που υπηρετεί η δημοσιότητα των πράξεων των ανωνύμων εταιρειών. Ειδικότερα, ο κρινόμενος καταλογισμός οδηγεί ανεπίτρεπτα σε αναδρομική μεταβολή και τροποποίηση των ιδίων κεφαλαίων της Εταιρείας (μετοχικό κεφάλαιο, υπόλοιπο κερδών εις νέο) μετά την πάροδο μακρού χρονικού διαστήματος (άνω των 5 ετών) από την οριστικοποίηση των οικονομικών καταστάσεων. Είναι σαφές ότι είναι μη νόμιμη η επαναφορά του μετοχικού κεφαλαίου στο προ της επίμαχης μείωσης ΜΚ ύψος, διότι συνιστά ανεπίτρεπτη ανάκληση της δημοσιευθείσας διοικητικής πράξης των αρμοδίων αρχών (Υπηρεσία ΜΑΕ Περιφέρειας και ΓΕΜΗ) με την οποία εγκρίθηκε η επίμαχη μείωση μετοχικού κεφαλαίου το 2014.

Α. Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό: «Δικαιολόγηση πιστώσεων που κρίθηκαν α) ως «πρωτογενείς» (προσαύξηση περιουσίας) – εσφαλμένη εκτίμηση από τη φορολογική αρχή του αποδεικτικού υλικού που εισέφερε – εσφαλμένη κατανομή αποδεικτικού βάρους β)ως παροχή σε είδος

Επειδή στο άρθρο 48 παρ.3 του ν.2238/1994 (Όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 48 προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ Α΄ 175/30-9-2010) και σύμφωνα με το άρθρο 20 του ίδιου νόμου ισχύει από 30/9/2010 και μετά) ορίζεται:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α΄ έως Ζ΄ της παρ. 2 του άρθρου 4.Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.».

Επειδή στην παρ.4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή στο άρθρο 39 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.».

Επειδή στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1175/2017 «Διευκρινίσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας» μεταξύ άλλων ορίζεται:

«1. Δεν υφίσταται προσαύξηση περιουσίας κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013, στην περίπτωση κατά την οποία είναι εμφανής η πηγή προέλευσης ενός χρηματικού ποσού, το οποίο εμφανίζεται ως πίστωση στον τραπεζικό λογαριασμό του ελεγχόμενου φυσικού προσώπου (π.χ. εισόδημα από κεφάλαιο, εισόδημα από κινητές αξίες, εισόδημα Δ' πηγής του Ν.2238/1994, πώληση περιουσιακών στοιχείων, δάνειο, κ.τλ.), ακόμα και αν το ποσό αυτό δεν συμπεριελήφθη στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ υπήρχε σχετική υποχρέωση. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον οι εν λόγω πιστώσεις συνεπάγονται φορολογική υποχρέωση στον φόρο εισοδήματος, ο καταλογισμός δεν θα γίνεται κατ' επίκληση των ανωτέρω διατάξεων, αλλά των, κατά περίπτωση, εφαρμοστέων διατάξεων του Ν.2238/1994 ή του Ν.4172/2013, αναλόγως του είδους του εισοδήματος.

2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου.

Σημειώνεται ότι ο φορολογούμενος οφείλει κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα στοιχεία των φορολογικών του δηλώσεων. Η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή των αποδείξεων σε βάρος του...

Σε περίπτωση που δεν προσκομίζονται στοιχεία για επένδυση ή κίνηση λογαριασμού ημεδαπής ή αλλοδαπής, λόγω αντικειμενικής αδυναμίας προσκόμισης των σχετικών δικαιολογητικών (για παράδειγμα, διότι έχει παρέλθει ο χρόνος που η τράπεζα ή άλλο ίδρυμα έχει υποχρέωση διαφύλαξης των σχετικών αρχείων), γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελεγχόμενου, εκτός αν η φορολογική αρχή αιτιολογημένα απορρίψει αυτούς στη βάση άλλων στοιχείων που διαθέτει.

Σε κάθε περίπτωση, εάν διαπιστωθεί ότι η απόκτηση της επένδυσης έλαβε χώρα σε χρόνο εκτός των φορολογικών ετών που περιλαμβάνονται στην εντολή ελέγχου, ή το εισερχόμενο έμβασμα αλλοδαπής προέρχεται από καταθέσεις / πραγματικά εισοδήματα προγενέστερων ετών της ελεγχόμενης περιόδου, οι εν λόγω πιστώσεις θεωρούνται δικαιολογημένες για το ελεγχόμενο διάστημα και δεν θεμελιώνεται, εξ αυτού του λόγου, επέκταση του φορολογικού ελέγχου στα προγενέστερα αυτά έτη, εκτός εάν και στο μέτρο που είναι απολύτως αναγκαίο για την διακρίβωση της υπαγωγής σε φόρο ή νόμιμης απαλλαγής από αυτόν των κεφαλαίων από τα οποία προέρχονται οι εν λόγω πιστώσεις, υπό την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

5. Ειδικότερα, σχετικά με τον έλεγχο υποθέσεων για προσαύξηση περιουσίας παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση των υποθέσεων:

5.1. Ως προς τον χρόνο μεταξύ ανάληψης και επανακατάθεσης ισχύουν τα αναγραφόμενα στο **ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015 έγγραφό μας...**

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενη ή σχετιζόμενη με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του Ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας, καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός...».

Επειδή στο με αριθμ. **ΔΕΑΦ Α 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** έγγραφο της Διεύθυνσης **Ελέγχων** μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα.

Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.».

Επειδή στην **παρ.3 του άρθρου 13 του ν.4172/2013** ορίζεται:

«Οι παροχές σε είδος με τη μορφή δανείου, προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα περιβάλλονται τη μορφή έγγραφης συμφωνίας και αποτιμώνται με βάση το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μεταξύ των τόκων που θα κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του ημερολογιακού μήνα κατά τον οποίο έλαβε την παροχή, εάν το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων ήταν το μέσο επιτόκιο αγοράς, του οποίου η μέθοδος υπολογισμού ορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, κατά τον ίδιο μήνα και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος στη διάρκεια του εν λόγω ημερολογιακού μήνα. Σε περίπτωση που δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου λογίζεται ως παροχή σε είδος. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών θεωρείται δάνειο.».

Επειδή στην **Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1219/2014** ορίζεται:

«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. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών, ήτοι ποσά που υπερβαίνουν το ποσό των τριών μισθών, θεωρούνται δάνειο.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:

α) Σε εργαζόμενο με μηνιαίες καθαρές αποδοχές 1.000 ευρώ καταβάλλεται την 30/6/2014 ο μισθός του και επιπλέον 1.000 ευρώ. Το επιπλέον αυτό ποσό των 1.000 ευρώ δεν θεωρείται δάνειο.

β) Σε εργαζόμενο με μηνιαίες καθαρές αποδοχές 1.000 ευρώ καταβάλλεται την 30/6/2014 ο μισθός του και επιπλέον 4.000 ευρώ. Επειδή το ποσό αυτό υπερβαίνει τις καθαρές αποδοχές τριών μηνών ($4.000 > 3.000 (1.000 \times 3)$) θεωρείται δάνειο. Στην περίπτωση αυτή, παροχή θεωρείται το ποσό που υπολογίζεται με βάση το μέσο επιτόκιο αγοράς κατά το μήνα που ελήφθη η προκαταβολή με έγγραφη συμφωνία.

Τέλος, γίνεται δεκτό ότι οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 13 Ν.4172/2013 δεν καταλαμβάνουν τα ποσά που είχαν καταβληθεί ή πιστωθεί στα υπόψη πρόσωπα (εργαζόμενους, εταίρους, μέτοχους κ.λπ.) πριν από την έναρξη ισχύος του Ν.4172/2013, ανεξαρτήτως του αν τα υπόψη ποσά έχουν καταβληθεί ως δάνεια με έγγραφη συμφωνία ή άνευ αυτής ή ως προκαταβολές μισθών.».

Επειδή στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«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 στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«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 εν προκειμένω κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου διαπιστώθηκε αφενός προσαύξηση περιουσίας λόγω μη αιτιολόγησης της προέλευσης τραπεζικών πιστώσεων και αφετέρου στην χρήση 2014 διαπιστώθηκε επίσης ότι για ορισμένες τραπεζικές πιστώσεις έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 13 παρ.3 του ν.4172/2013 περί παροχής σε είδος. Ο προσφεύγων με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αμφισβητεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου και για τις παρακάτω τραπεζικές πιστώσεις προβάλλει τους ισχυρισμούς που απεικονίζονται συνοπτικά στην τελευταία στήλη του παρακάτω πίνακα προσκομίζοντας προς τεκμηρίωση αυτών και σχετικά έγγραφα:

ΠΙΝΑΚΑΣ 1-ΧΡΗΣΗ 2013 (προσαύξηση)

A/A	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Δικαιούχοι Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ Πίστωση	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα	Ισχυρισμοί προσφεύγοντος	Προσκομισθέντα στοιχεία	
7				21/2/2013 12:34		40.000,00	20.000,00	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΗΣ ΑΠΟ	σχ.21	1
13				27/3/2013 10:31		1.266,00	633,00	ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΑΠΟΔΟΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΤΣΜΕΔΕ ΤΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ	ΣΧ.ΠΑΡΑΡΤΗ ΜΑ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	2
14				27/3/2013 10:31		2.000,00	1.000,00	ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΑΠΟΔΟΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΤΣΜΕΔΕ ΤΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ	ΣΧ.ΠΑΡΑΡΤΗ ΜΑ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	2
24				8/5/2013 11:36	..... ..... .....	1.325,51	662,76	ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΑΠΟΔΟΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΤΣΜΕΔΕ ΤΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ	ΣΧ.ΠΑΡΑΡΤΗ ΜΑ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	2
34				2/7/2013 12:40	..... ..... .....	2.151,91	1.075,96	ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΑΠΟΔΟΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΤΣΜΕΔΕ ΤΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ	ΣΧ.ΠΑΡΑΡΤΗ ΜΑ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	2
44				24/9/2013 9:07		838,12	419,06	ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΑΠΟΔΟΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΤΣΜΕΔΕ ΤΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ	ΣΧ.ΠΑΡΑΡΤΗ ΜΑ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	2
45				23/10/2013 13:35		1.583,71	791,86	ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΑΠΟΔΟΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΤΣΜΕΔΕ ΤΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ	ΣΧ.ΠΑΡΑΡΤΗ ΜΑ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	2
						49.165,25	24.582,63	-	-	-
								-	-	-

8				8/3/201 3 9:20		3.116,65	1.558,33	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕ Σ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝ ΣΕΩΝ		1
19				10/4/20 13 12:04		3.686,66	1.843,33	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕ Σ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝ ΣΕΩΝ	-	1
23				2/5/201 3 12:20		4.422,84	2.211,42	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕ Σ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝ ΣΕΩΝ		1
29				3/6/201 3 17:49		4.216,09	2.108,05	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕ Σ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝ ΣΕΩΝ		1
35				9/7/201 3 19:38		4.544,15	2.272,08	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕ Σ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝ ΣΕΩΝ		1
38				1/8/201 3 9:14		3.476,65	1.738,33	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕ Σ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝ ΣΕΩΝ		1
42				6/9/201 3 18:21		3.477,00	1.738,50	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕ Σ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝ ΣΕΩΝ		1
47				24/10/2 013 14:57		4.142,71	2.071,36	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕ Σ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝ ΣΕΩΝ		1
55				15/12/2 013 19:13		4.337,67	2.168,84	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕ Σ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝ ΣΕΩΝ		1
58				24/12/2 013 10:57		9.890,86	4.945,43	ΠΟΣΑ ΓΙΑ ΑΠΟΔΟΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΤΣΜΕΔΕ ΤΗΣ ΚΑΙ ΤΗΣ	ΣΧ.ΠΑΡΑΡΤΗ ΜΑ ΕΙΣΦΟΡΕΣ	2
						45.311,28	22.655,64			
17				3/4/201 3 0:00		26.500,00	26.500,00			
					Σύνολο	120.976,53	73.738,27			

Ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς σε συνδυασμό και με τα προσκομισθέντα στοιχεία διαπιστώνονται τα ακόλουθα:

Ως προς τις τραπεζικές πιστώσεις με την ένδειξη (1): Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά σε επιστροφές ταμειακών διευκολύνσεων από φιλικά του πρόσωπα ωστόσο δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο που να τεκμηριώνει την βέβαιη χρονολογία της αρχικής χορήγησης των εν λόγω ποσών ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τις τραπεζικές πιστώσεις με την ένδειξη (2): Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω πιστώσεις σχετίζονται με απόδοση δαπανών υπέρ ΤΣΜΕΔΕ (ασφαλιστικές εισφορές), τις οποίες πραγματοποίησε για λογαριασμό της , μέλους της της οποίας ήταν διαχειριστής. Σε κάθε περίπτωση σημειώνει ότι εφόσον η προέλευση των πιστώσεων συσχετίζεται με την Κοινοπραξία έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της ΠΟΛ 1175/2017 ως συναλλαγές του νομικού προσώπου και επίσης επικουρικώς ισχυρίζεται ότι είχε δυνατότητα να χρηματοδοτήσει προσωρινώς την κοινοπραξία από χρηματικά διαθέσιμα που ο ίδιος κατείχε. (ΣΧ.ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΕΙΣΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΙΜΩΝ ΜΕΤΡΗΤΩΝ).

Για τις εν λόγω πιστώσεις στην έκθεση ελέγχου που αφορά τον συνδικαιούχο του λογαριασμού και συνεργάτη του κ. αναφέρονται τα εξής:

«Οι παρακάτω καταθέσεις επίσης σχετίζονται με την εταιρία «.....»:

Λογαριασμός της Δικαιούχοι Λογαριασμού: 1. , 2.				
A/A	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό σε Ευρώ	Ποσό που αντιστοιχεί στον ελεγχόμενο (υπόχρεος).
23	27/03/2013	Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/	1.266,00	633,00
24	27/03/2013	Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/	2.000,00	1.000,00
25	08/05/2013	.....	1.325,51	662,76
26	02/07/2013	.....	2.151,91	1.075,96
27	24/09/2013	Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/	838,12	419,06
28	23/10/2013	Κατάθεση Μετρητών Ευρώ σε λογ/	1.583,71	791,86
Σύνολα λογαριασμού			9.165,25	4.582,64

Λογαριασμός της Δικαιούχοι Λογαριασμού: 1. , 2. , 3.				
A/A	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό σε Ευρώ	Ποσό που αντιστοιχεί στον ελεγχόμενο (υπόχρεος).
61	24/12/2013	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	9.890,86	4.945,43
Σύνολα λογαριασμού			9.890,86	4.945,43

Για τις παραπάνω καταθέσεις προσκομίστηκαν στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι οι παραπάνω καταθέσεις αφορούν καταβολές των κρατήσεων του ΤΣΜΕΔΕ που έγιναν για την εταιρία Σύμφωνα με τα στοιχεία που προσκομίστηκαν στις 22/06/2011 συστάθηκε Κοινοπραξία των εταιριών «.....» και «.....» για την εκτέλεση του έργου «.....», όπως προκύπτει από το με αριθμό καταχώρισης/2011 στη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης Ιδιωτικό Συμφωνητικό Σύστασης Κοινοπραξίας Εκτέλεσης Έργου που προσκομίστηκε. Από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν προκύπτει ότι διαχειριστές της Κοινοπραξίας είναι ο ελεγχόμενος και ο κ. που είναι και δικαιούχοι στον παραπάνω λογαριασμό και ο κ. που από την περιγραφή των συναλλαγών προκύπτει ότι είναι καταθέτης σε μέρος των παραπάνω καταθέσεων. Από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν για το έτος 2013 σε συνδυασμό με τα στοιχεία που

προσκομίστηκαν για το φορολογικό έτος 2014 ο έλεγχος κρίνει ότι προκύπτει ότι οι ανωτέρω καταθέσεις αφορούν τις καταβολές ΤΣΜΕΔΕ της εταιρίας Από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν για το φορολογικό έτος 2014 προκύπτει ότι οι λογιστικές εγγραφές στα βιβλία της εταιρίας έγιναν σε συμφωνία με τα παραπάνω λογιστικά σημειώματα. Επισημαίνουμε ότι στις λογιστικές εγγραφές δεν αποτυπώθηκε ότι οι πληρωμές έγιναν μέσω του ελεγχόμενου ως διαχειριστή της εταιρίας ούτε τηρήθηκε κάποιος λογαριασμός όπως στην περίπτωση τήρησης του τεταρτοβάθμιου λογαριασμού διαχειριστή 35.02.00.019 της εταιρίας «.....» που αναφέρεται παραπάνω. Στην κίνηση των προσωπικών λογαριασμών του ελεγχόμενου δεν προκύπτει ότι τα εν λόγω ποσά καταβλήθηκαν μέσω του τραπεζικού του λογαριασμού ούτε και παρείχε ο ελεγχόμενος σχετικές εξηγήσεις στα Υπομνήματά του. Επομένως στην προκειμένη περίπτωση είναι γνωστή στον έλεγχο η προέλευση των παραπάνω καταθέσεων αλλά είναι άγνωστη η αιτία καθώς δεν είναι γνωστό αν όντως κατέβαλε τα παραπάνω ποσά στο ΤΣΜΕΔΕ και για την περίπτωση που καταβλήθηκαν δεν έγινε γνωστός ούτε ο τρόπος καταβολής ούτε και ο τρόπος απόκτησης του εν λόγω ποσού. Για το Οικονομικό έτος 2014 δεν προσκομίστηκαν αντίστοιχα στοιχεία σχετικά με τις εγγραφές που έγιναν στα βιβλία της εταιρίας «.....» παρά μόνο τα λογιστικά σημειώματα που γίνεται διαχωρισμός των κρατήσεων της κοινοπραξίας στα μέλη της. Σε αντιστοιχία όμως με τα στοιχεία που προσκομίστηκαν για το φορολογικό έτος 2014 ο έλεγχος κρίνει ότι προκύπτει η πηγή προέλευσης των παραπάνω ποσών χωρίς όμως να προκύπτει η αιτία καταβολής αφού ο ελεγχόμενος δεν παρείχε εξηγήσεις για τον τρόπο απόκτησης των ποσών που ισχυρίζεται ότι κατέβαλε.

Από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν δεν δικαιολογήθηκε η προσαύξηση στην περιουσία του ελεγχόμενου ούτε και προκύπτει ότι τα παραπάνω ποσά αφορούν τον ελεγχόμενο κι όχι τον κ. Παπανικολάου που επίσης είναι δικαιούχος του λογαριασμού και διαχειριστής της κοινοπραξίας. Κατόπιν των ανωτέρω το ποσό για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 επιμερίστηκε εξ ημισείας στον ελεγχόμενο και τον κ. Παπανικολάου στην προκειμένη περίπτωση.».

Από τα ανωτέρω αφενός γίνεται αποδεκτό από τον έλεγχο στον κ. βάσει των πραγματικών δεδομένων ότι οι εν λόγω συναλλαγές πίστωσης είναι γνωστής προέλευσης, και όχι άγνωστης ως κρίθηκε από τον παράλληλο έλεγχο που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα ήτοι προέρχονται από την εταιρεία «.....», αφετέρου λόγω του ότι δεν είναι γνωστό το πότε και πως καταβλήθηκαν από την πλευρά των διαχειριστών οι κρατήσεις και εάν αυτοί είχαν την δυνατότητα πληρωμής αυτών, κρίθηκε ότι εξαιτίας της μη απόδειξης αυτών ότι υφίσταται προσαύξηση.

Ωστόσο σύμφωνα με τα οριζόμενα στην Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ΠΟΛ1175/2017 οι εν λόγω τραπεζικές πιστώσεις συνολικού ποσού **9.528,07 ευρώ** δεν δύναται να αποτελούν προσαύξηση διότι είναι γνωστής προέλευσης, ήτοι αφορούν συναλλαγές της ως άνω εταιρείας. Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι από την φορολογική εικόνα του προσφεύγοντος για το οικονομικό έτος 2014 (ως αυτή παρουσιάζεται αναλυτικά στην οικεία έκθεση ελέγχου) διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων είχε την δυνατότητα καταβολής ποσών τέτοιου ύψους, ο

ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεικτός ως προς τις εν λόγω τραπεζικές πιστώσεις και δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις περί προσαύξησης καθότι βάσει των πραγματικών δεδομένων που αναλύθηκαν στην έκθεση ελέγχου του κ....., αφορούν σε συγκεκριμένες συναλλαγές επιστροφής χρημάτων από την εταιρεία στους υπό κρίση τραπεζικούς λογαριασμούς λόγω προγενέστερης πληρωμής των κρατήσεων από την πλευρά των διαχειριστών (του προσφεύγοντος και του κ.....) .

ΠΙΝΑΚΑΣ 2-ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (προσαύξηση)

A/A	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Δικαιούχοι Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ Πίστωση	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα	ισχυρισμοί προσφεύγοντος	
113				5/12/2014 0:00		20.000,00	20.000,00	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ	1
						20.000,00	20.000,00		

69	..... ..... .....	..... ..... .....	..... ..... .....	19/2/2014 0:00	..... ..... .....	1.000,00	1.000,00	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ	1
						1.000,00	1.000,00		
117	..... ..... .....	..... ..... .....	..... ..... .....	16/12/2014 12:09	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	20.000,00	10.000,00	ΑΦΟΡΑ ΤΟΝ ΚΑΙ ΕΧΕΙ ΗΔΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΕΙ ΑΠΟ ΑΥΤΟΝ	2

20.000,00 10.000,00

67	..... ..... .....	..... ..... .....	..... ..... .....	23/1/2014 10:14	..... ..... .....	3.282,24	1.641,12	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ	1
68	..... ..... .....	..... ..... .....	..... ..... .....	10/2/2014 9:30	..... ..... .....	4.519,45	2.259,73	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ	1
72	..... ..... .....	..... ..... .....	..... ..... .....	28/3/2014 8:14	..... ..... .....	3.203,67	1.601,84	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ	1
77	..... ..... .....	..... ..... .....	..... ..... .....	22/4/2014 13:51	..... ..... .....	1.770,62	885,31	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ	1

78				23/4/2014 1:45		2.259,61	1.129,81	ΑΦΟΡΑ ΤΗΝ	3
86				18/6/2014 22:34		3.832,55	1.916,28	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩ N	1
90				28/7/2014 9:24		3.361,70	1.680,85	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩ N	1
95				15/8/2014 13:50		1.424,43	712,22	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩ N	1
104				31/10/2014 11:47		1.734,46	867,23	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩ N	1
115				8/12/2014 17:01		1.014,84	507,42	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩ N	1
118				24/12/2014 15:16		374,54	187,27	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩ N	1
123				31/12/2014 12:23		1.194,05	597,03	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩ N	1
						27.972,16	13.986,07		
110				26/11/2014 13:41		200	200,00	ΜΙΚΡΟ ΠΟΣΟ	4
					Σύνολο	200,00	200,00		
						69.172,16	45.186,07		

Ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς σε συνδυασμό και με τα προσκομισθέντα στοιχεία διαπιστώνονται τα ακόλουθα:

Ως προς τις τραπεζικές πιστώσεις με την ένδειξη (1): Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορά σε επιστροφή ταμειακής διευκόλυνσης από φιλικά του πρόσωπα ωστόσο δεν προσκομίσθηκε κανένα στοιχείο που να τεκμηριώνει την βέβαιη χρονολογία της αρχικής χορήγησης των εν λόγω ποσών ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς την τραπεζική πίστωση με την ένδειξη (2): Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός καθώς στην εισήγηση απόψεων της ελεγκτικής αρχής αναφέρεται: «Ο

ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εκ παραδρομής καταλογισμού του ποσού των 20.000,00 ευρώ την 16/12/2014 γίνεται αποδεκτός καθώς προκύπτει η αιτιολόγησή του από τον έτερο δικαιούχο του λογαριασμού και ελεγχόμενο με χωριστή εντολή ελέγχου από την Υπηρεσία μας κ.».

Ως προς την τραπεζική πίστωση με την ένδειξη (3): Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι αφορούν τον άλλο συνδικαιούχο του λογαριασμού κ. και συγκεκριμένα ότι αφορά κατάθεση από την κόρη του για έξοδα που είχε πραγματοποιήσει ο πατέρας της για λογαριασμό της και προς τεκμηρίωση του ισχυρισμού του προσκομίζει υπεύθυνη δήλωση αυτής. Ωστόσο δεν προσκομίσθηκε παραστατικό κατάθεσης ώστε να αποδεικνύεται ότι όντως η εν λόγω κατάθεση πραγματοποιήθηκε από την
.....

Ως προς την τραπεζική πίστωση με την ένδειξη (4), ως έχει κριθεί με την πρόσφατη νομολογία σε συνδυασμό με την φορολογική εικόνα του προσφεύγοντος θεωρείται ότι αποτελεί μικρό ποσό κατάθεσης μετρητών το οποίο δεν λαμβάνεται υπόψη κατά την διερεύνηση τυχόν αποκρυσβείσας φορολογητέας ύλης, καθώς η διερεύνηση και διαπίστωση προσαύξεσης περιουσίας πρέπει να εδράζεται σε «**μεγάλα ποσά**» (**ΣΤΕ 884/2016**) για τα οποία ο φορολογούμενος οφείλει να γνωρίζει την πηγή προέλευσής τους.

ΠΙΝΑΚΑΣ 3-ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (παροχή σε είδος)

A/A	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Δικαιούχοι Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγή	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ Πίστωσης	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα	ισχυρισμοί προσφεύγοντος	
80				7/5/2014 0:00	..... .. ..... ..	5.000,00	5.000,00	ΧΡΗΜΑΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΑΠΟ	1
							5.000,00		
74				14/4/2014 13:56	..... .. ..... ..	7.712,90	3.856,45	ΑΠΟΔΟΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΤΣΜΕΔΕ	2
87				19/6/2014 14:24	..... .. ..... ..	1.763,70	881,85	ΑΠΟΔΟΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΤΣΜΕΔΕ	2
98				16/9/2014 10:25	..... .. ..... ..	2.983,57	1.491,79	ΑΠΟΔΟΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΤΣΜΕΔΕ	2
101				3/10/2014 13:58	..... .. ..... ..	1.188,57	594,29	ΑΠΟΔΟΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΤΣΜΕΔΕ	2

					..				
11 4	.....	.....	..... ..... .....	8/12/2014 13:18	..... .. ..... ..	936,82	468,41	ΑΠΟΔΟΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ ΤΣΜΕΔΕ	2
						14.585,5 6	7.292,78		
							12.292,78		

Ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς σε συνδυασμό και με τα προσκομισθέντα στοιχεία διαπιστώνονται τα ακόλουθα:

Ως προς την τραπεζική πίστωση με την ένδειξη (1): Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το εν λόγω ποσό το κατείχε ως νόμιμος εκπρόσωπος της εταιρείας στα πλαίσια άσκησης των καθηκόντων του. Η ελλιπής λογιστική παρακολούθηση από την πλευρά της εταιρείας με αποτέλεσμα να μην προκύπτει η επιστροφή του δεν σημαίνει ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 13 παρ.3 του ν.4174/2013, καθώς ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι υφίσταται περίπτωση δανειακής σχέσης.

Σύμφωνα με το άρθρο 806 του ΑΚ: «Με τη σύμβαση του δανείου ο ένας από τους συμβαλλόμενους μεταβιβάζει στον άλλο κατά κυριότητα χρήματα ή άλλα αντικαταστά πράγματα, και αυτός έχει υποχρέωση να αποδώσει άλλα πράγματα της ίδιας ποσότητας και ποιότητας.» Απαραίτητα στοιχεία της σύμβασης δανείου είναι, κατά το άρθρο 806 του Α.Κ., η δόση ορισμένου ποσού χρημάτων, με τη συμφωνία απόδοσής του. Συνεπώς, όταν δεν υφίσταται έγγραφη συμφωνία δανείου, απαιτείται να έχει γίνει εγγραφή στα βιβλία της επιχείρησής, από την οποία να προκύπτουν όλα τα πραγματικά στοιχεία που συνιστούν κατά νόμο την έννοια της συμβάσεως δανείου.

Στην οικεία έκθεση ελέγχου της φορολογικής αρχής, στην οποία σύμφωνα με τις τις διατάξεις των άρθρων 28, 64 του ν.4174/2013 και του άρθρου 17 του ν.2690/1999 θα πρέπει να υφίσταται ειδική και επαρκής αιτιολογία, ο έλεγχος έκρινε για την υπό κρίση συναλλαγή ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 13 του Ν.4172/2013, χωρίς ωστόσο να προκύπτουν τα απαιτούμενα στοιχεία για την ύπαρξη δανειακής σύμβασης κατά το άρθρο 806 ΑΚ, ώστε η υπό κρίση συναλλαγή να αποτελέσει εισόδημα σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις. Δεδομένου ότι οι διατάξεις του άρθρου 13 παρ.3 του ν.4172/2013 εφαρμόζονται σαφώς και μόνο για περιπτώσεις όπου υφίσταται δανεισμός, εν προκειμένω ο έλεγχος δεν απέδειξε με συγκεκριμένα στοιχεία ότι η εν λόγω συναλλαγή έχει τα χαρακτηριστικά του δανείου.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§§ 1, 2, 3 του ν. 4172/2013 (Α' 167), 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,...».

Λαμβάνοντας υπόψη ότι ο προσφεύγων αποδέχεται ότι τα εν λόγω χρήματα δόθηκαν στα πλαίσια των καθηκόντων του ως νόμιμος εκπρόσωπος, της ως άνω εταιρείας, και δεδομένου ότι δεν απέδειξε την επιστροφή τους ή την απόδοσή τους στην εταιρεία, το εν λόγω ποσό ελλείπει άλλης νόμιμης αιτίας, θεωρείται ως αμοιβή που έλαβε για υπηρεσίες που παρείχε ως διευθύνων σύμβουλος της ως άνω εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12§ 1, §2 περ. δ' και §3 περ. η' του ν. 4172/2013.

Ως προς τις τραπεζικές πιστώσεις με την ένδειξη (2): Για τις εν λόγω τραπεζικές πιστώσεις ο έλεγχος που διενεργήθηκε στον συνδικαιούχο του λογαριασμού κ. έκρινε αρχικώς ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 12 παρ.2 περ. η του ν.4172/2013 διότι θεώρησε ότι οι καταβολές για απόδοση εισφορών ΤΣΜΕΔΕ που πραγματοποιήθηκαν από την εταιρεία και την κοινοπραξία αποτελούν εισόδημα για αυτόν. Ωστόσο κατόπιν αξιολόγησης των στοιχείων που προσκομίσθηκαν για τις εν λόγω πιστώσεις στην εισήγηση απόψεων της ίδιας ελεγκτικής αρχής επί της ενδικοφανούς προσφυγής του κ. αναφέρεται:

Άποψη της φορολογικής αρχής:

Ο προσφεύγων εν προκειμένω επικαλείται νέα στοιχεία. Τα στοιχεία που προσκόμισε αφορούν το χρόνο καταβολής των επίμαχων κρατήσεων για τις καταθέσεις που αναφέρονται στη σελίδα 30 της συνταχθείσας έκθεσης ελέγχου.

(σελ. 30 έκθεσης ελέγχου ...Για τις παρακάτω καταθέσεις:

Λογαριασμός της				
Δικαιούχοι Λογαριασμού: 1. , 2. , 3.				
A/A	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό σε Ευρώ	Ποσό που αντιστοιχεί στον ελεγχόμενο (υπόχρεος).
117	14/04/2014	.....	7.712,90	3.856,45
121	19/06/2014	.....	1.763,70	881,85
124	16/09/2014	.....	2.983,57	1.491,79
125	03/10/2014	.....	1.188,57	594,29

127	08/12/2014	.....	936,82	468,41
Σύνολα λογαριασμού			14.585,56	7.292,79

Για τις παραπάνω καταθέσεις προσκομίστηκαν στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι οι παραπάνω καταθέσεις αφορούν καταβολές των κρατήσεων του ΤΣΜΕΔΕ που έγιναν για την εταιρία

Από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν όμως προκύπτει ότι οι καταβολές στο ΤΣΜΕΔΕ είχαν γίνει πριν τις καταθέσεις. Επομένως, κατά την άποψη της φορολογικής αρχής δεν υφίσταται η εφαρμογή της περίπτωσης ή της παραγράφου 3 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, καθώς τα ποσά που πιστώθηκαν σε λογαριασμό του προσφεύγοντος είχαν ήδη πληρωθεί από τον ίδιο. Κατά συνέπεια δεν υφίσταται εισόδημα του προσφεύγοντος από τις επίμαχες καταθέσεις.

Σχετικά με την πηγή προέλευσης του ποσού που έγιναν οι πληρωμές όπως επισημαίνεται και στη συνταχθείσα έκθεση οι αναλήψεις που έγιναν σε μετρητά υπερκαλύπτουν το επίμαχο ποσό των 7.292,79 €. Επομένως, κατά την άποψή μας δικαιολογείται η πηγή προέλευσης του εν λόγω ποσού από τα επιπλέον στοιχεία που προσκόμισε ο ελεγχόμενος.».

Επειδή από τα ανωτέρω διαπιστώνεται από τον έλεγχο στον κ. ότι οι εν λόγω καταβολές δεν αποτελούν δάνειο ή εισόδημα αλλά αφορούν σε καταβολές γνωστής προέλευσης που συσχετίζονται με πληρωμές κρατήσεων ΤΣΜΕΔΕ της εταιρείας «.....» και της «.....» και της κοινοπραξίας αυτών, που ήδη είχαν πραγματοποιηθεί από την πλευρά των διαχειριστών για λογαριασμό αυτών των εταιρειών. Δεδομένου ότι από τον έλεγχο στον κ., αφενός διαπιστώθηκε ότι οι εν λόγω καταβολές δεν έχουν ούτε τα χαρακτηριστικά του εισοδήματος αλλά ούτε και του δανείου, διότι δεν προέκυψε εισόδημα από τις συναλλαγές αυτές καθώς ο ίδιος είχε προβεί προγενέστερα των καταβολών από την πλευρά των εταιρειών, σε αναλήψεις μετρητών για πληρωμές των κρατήσεων και κρίθηκε ότι είχε αυτή την δυνατότητα, αφετέρου από τον έλεγχο που έγινε εν προκειμένω στον προσφεύγοντα για τις ίδιες συναλλαγές, πέραν της αποδοχής του ελέγχου ότι προέρχονται από την εταιρεία και της απλής αναφοράς ότι δεν προσκομίσθηκε σύμβαση δανείου, δεν υφίσταται περαιτέρω αιτιολογία από την οποία να τεκμηριώνεται ότι οι εν λόγω συναλλαγές δεν αφορούν στα ανωτέρω πραγματικά δεδομένα περί επιστροφής από την εταιρεία ποσών λόγω προγενέστερης καταβολής κρατήσεων ΤΣΜΕΔΕ από την πλευρά των εταίρων της, και ότι πρόκειται για περιπτώσεις συναλλαγής δανείου. Συνεπώς οι εν λόγω καταθέσεις δεν αφορούν σε πρωτογενείς πιστώσεις από τις οποίες υφίσταται εισόδημα και σε κάθε περίπτωση δεν αποδεικνύεται ότι έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 13 παρ.3 του ν.4172/2013, ως κρίθηκε από τον έλεγχο.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω οι τελικώς διαπιστωθείσες διαφορές με βάση την παρούσα Απόφαση έχουν ως εξής :

		ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΙΤΙΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ (ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ) ΚΡΙΘΗΚΑΝ ΩΣ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΚΡΙΘΗΚΑΝ ΩΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 13 παρ.3 ΚΦΕ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΗΚΑΝ ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΙΤΙΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ (ΠΡΩΤΟΓΕΝΕΙΣ) - ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΑΡΘΡΟΥ 48 ΠΑΡ.3 του Ν.2238/1994 ΚΑΙ 21ΠΑΡ.4 του Ν.4272/2013 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΚΡΙΘΗΚΑΝ ΩΣ ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΕΛΩΝ Δ.Σ. ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
A/A	ΧΡΗΣΗ					
1	2013	73.738,29	0,00	9.528,06	64.210,23	0,00
2	2014	45.186,07	12.929,79	18.129,79	34.986,07	5.000,00

και αφορούν τις παρακάτω τραπεζικές πιστώσεις :

ΠΙΝΑΚΑΣ 1-ΧΡΗΣΗ 2013 (προσαύξηση)

A/A	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Δικαιούχο ι Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ Πίστωση	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα	ισχυρισμοί προσφεύγοντος
7				21/2/2013 12:34	.....	40.000,00	20.000,00	ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΔΙΕΥΚΟΛΥΒΣΗ ΑΠΟ
						40.000,00	20.000,00	-
								-
8				8/3/2013 9:20	..... ..... ...	3.116,65	1.558,33	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ
19				10/4/2013 12:04	..... ..... ...	3.686,66	1.843,33	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ
23				2/5/2013 12:20	..... ..... ...	4.422,84	2.211,42	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ
29				3/6/2013 17:49	..... ..... ...	4.216,09	2.108,05	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ
35				9/7/2013 19:38	..... ..... ...	4.544,15	2.272,08	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ
38				1/8/2013 9:14	..... ..... ...	3.476,65	1.738,33	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ
42				6/9/2013 18:21	..... ..... ...	3.477,00	1.738,50	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ
47				24/10/2013 14:57	..... ..... ...	4.142,71	2.071,36	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ

55	..... .....	..... ..... .....	..... ..... .....	15/12/2 013 19:13	..... ..... .....	4.337,67	2.168,84	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ
						35.420,42	17.710,24	
17	..... .....	..... ..... .....	..... ..... .....	3/4/201 3 0:00		26.500,00	26.500,00	
					Σύνολο	101.920,42	64.210,24	

ΠΙΝΑΚΑΣ 2-ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (προσαύξηση)

A/A	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Δικαιούχοι Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ Πίστωση	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα	Ισχυρισμοί προσφεύγοντος
113				5/12/2 014 0:00		20.000,00	20.000,00	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ
						20.000,00	20.000,00	

69	..... .....	..... ..... .....	..... ..... .....	19/2/2 014 0:00	..... ..... .....	1.000,00	1.000,00	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ
						1.000,00	1.000,00	
67	..... .....	..... ..... .....	..... ..... .....	23/1/2 014 10:14	..... ..... .....	3.282,24	1.641,12	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ
68	..... .....	..... ..... .....	..... ..... .....	10/2/2 014 9:30	..... ..... .....	4.519,45	2.259,73	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ
72	..... .....	..... ..... .....	..... ..... .....	28/3/2 014 8:14	..... ..... .....	3.203,67	1.601,84	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ
77	..... .....	..... ..... .....	..... ..... .....	22/4/2 014 13:51	..... ..... .....	1.770,62	885,31	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ
78	..... .....	..... ..... .....	..... ..... .....	23/4/2 014 1:45	..... ..... .....	2.259,61	1.129,81	ΑΦΟΡΑ ΤΗΝ

86				18/6/2014 22:34		3.832,55	1.916,28	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ
90				28/7/2014 9:24		3.361,70	1.680,85	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ
95				15/8/2014 13:50		1.424,43	712,22	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ
104				31/10/2014 11:47		1.734,46	867,23	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ
115				8/12/2014 17:01		1.014,84	507,42	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ
118				24/12/2014 15:16		374,54	187,27	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ
123				31/12/2014 12:23		1.194,05	597,03	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΤΑΜΕΙΑΚΩΝ ΔΙΕΥΚΟΛΥΝΣΕΩΝ
						27.972,16	13.986,07	
						48.972,16	34.986,07	

ΠΙΝΑΚΑΣ 3-ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014 (αμοιβές μελών ΔΣ)

A/A	Επωνυμία Target Π.Ι.	Αριθμός Λογαριασμού	Δικαιούχοι Λογαριασμού	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Ευρώ Πίστωση	Ποσό που αναλογεί στον προσφεύγοντα	Ισχυρισμός ή προσφεύγοντος
80				7/5/2014 0:00		5.000,00	5.000,00	ΧΡΗΜΑΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΑΠΟ
						5.000,00	5.000,00	

Β. Ως προς την επιβολή φόρου επί μερισμάτων (άρ. 36 ν.4172/13) κατ' εφαρμογή του άρθρου 38 του ν.4174/2013 (Γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων).

Επειδή στο άρθρο 38 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«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 σύνολό της

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

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

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν 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 με την Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ Ε2167/2019 με θέμα «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 παρ. 5 και 56 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2013), και του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013)» αναφέρεται:

«Με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, ΚΦΔ) έχει τεθεί γενικός αντικαταχρηστικός κανόνας (ΓΚΑΚ), κατόπιν ενσωμάτωσης του άρθρου 6 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ (ΑΤΑΔ Ι). Το εν λόγω άρθρο αντικαταστάθηκε με το άρθρο 13 του Ν. 4607/2019, προς τον σκοπό της εναρμόνισης με το άρθρο 6 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ του Συμβουλίου.

Με δεδομένο ότι οι φορολογικές διατάξεις, σε κάθε περίπτωση, ερμηνεύονται στενά, οι αντικαταχρηστικοί κανόνες πρέπει να εφαρμόζονται μόνο στις περιπτώσεις που έχει διαπιστωθεί πραγματική κατάχρηση των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, και πάντοτε υπό το πρίσμα των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 5 του Συντάγματος οι οποίες θεμελιώνουν την αρχή της ελευθερίας των συμβάσεων.

Επισημαίνεται ιδίως ότι, όπως αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση του άρθρου 13 του Ν. 4607/2019, με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 38 ΚΦΔ, οι διατάξεις αυτές που θεσπίζουν αντικαταχρηστικούς κανόνες, κατά τη διεθνή πρακτική, δεν τυγχάνουν και δεν προορίζονται να τυγχάνουν ευρείας και γενικευμένης εφαρμογής αλλά εφαρμόζονται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις τεχνητών σχημάτων φοροαποφυγής.

Τέλος, επισημαίνεται ότι καθώς οι διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 5 είναι ειδικές σε σχέση με τις διατάξεις του άρθρου 56 και του άρθρου 38 ΚΦΔ, ενώ οι διατάξεις του άρθρου 56 είναι ειδικότερες σε σχέση με τις διατάξεις του άρθρου 38 ΚΦΔ. Όταν μια υπόθεση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής ειδικότερης διάταξης, εξετάζεται μόνο υπό το πρίσμα αυτής και όχι υπό το πρίσμα των γενικότερων διατάξεων, ούτε σωρευτικά ούτε εναλλακτικά.

Γ. ΑΡΘΡΟ 38 ΤΟΥ Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Γ.), ΟΠΩΣ ΙΣΧΥΟΥΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥΣ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 13 ΤΟΥ Ν. 4607/2019 - ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗΣ ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΩΝ

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν.4607/2019 τροποποιήθηκε το άρθρο 38 του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ), προκειμένου να εναρμονιστεί με το άρθρο 6 της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ του Συμβουλίου της Ε.Ε. για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. Με τις νέες διατάξεις διατηρείται η συστηματική ένταξη της διάταξης του άρθρου 38 στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προς τον σκοπό της γενικής εφαρμογής της σε όλους τους φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., δεδομένου ότι ο σκοπός της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ (σχετική η

παράγραφος 3 του Προοιμίου αυτής) είναι η θέσπιση ενός ελάχιστου επιπέδου προστασίας στο εθνικό δίκαιο και επομένως τα κράτη - μέλη έχουν τη δυνατότητα αυστηρότερων ή και ευρύτερων ρυθμίσεων.

2. 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.

Ως εκ τούτου, η λειτουργία των ΓΚΑΚ, όπως αναφέρεται και στο προοίμιο της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ (παράγραφος 11), έχει σκοπό να συμπληρώνει κενά, γεγονόσ που δεν θα πρέπει να θίγει την εφαρμογή ειδικών κανόνων κατά των καταχρήσεων (π.χ. διατάξεις περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών, αντικαταχρηστικός κανόνας της Οδηγίας Μητρικών - θυγατρικών, ειδικός αντικαταχρηστικός κανόνας του άρθρου 56 του Ν.4172/2013 για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής στον τομέα των εταιρικών αναδιαρθρώσεων, κ.λπ.).

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.

4. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι 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.

Σημειώνεται ότι η εφαρμογή του γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων καταλαμβάνει διευθετήσεις που πραγματοποιούνται τόσο στην ημεδαπή όσο και διασυνοριακά, τόσο εντός όσο και εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Διευκρινίζεται επίσης ότι ο τύπος της συναλλαγής, δράσης, πράξης, συμφωνίας, κ.λπ., δηλαδή το γεγονός εάν αυτή είναι γραπτή ή προφορική, δεν επηρεάζει τον χαρακτηρισμό της ως διευθέτησης, εφόσον διαπιστώνεται αντικειμενικά ότι υπάρχει.

5. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 38 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα.

Περαιτέρω, προκειμένου για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις όπως αυτές περιγράφονται στο κείμενο της Σύστασης της Ε.Ε. 2012/772/ΕΕ:

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

Αυτό αφορά στην περίπτωση που υπάρχει πλήρης εικόνα της σειράς διευθετήσεων προκειμένου να επιτευχθεί ο ορθός νομικός χαρακτηρισμός της συναλλαγής. Για παράδειγμα, αν μελετηθούν μεμονωμένα ορισμένες συναλλαγές μπορεί να εμφανίζονται ως ίδια κεφάλαια, ενώ αν εξεταστεί ένας αριθμός αλληλένδετων συναλλαγών τελικά χαρακτηρίζονται ως χρέος. Εν προκειμένω τα μεμονωμένα στάδια είναι ασυμβίβαστα με τη νομική υπόσταση του συνόλου.

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

Για παράδειγμα, προκειμένου για τη χρηματοδότηση εταιρείας εγκατεστημένη στη Χώρα Α από εταιρεία στη χώρα Β παρεμβάλλεται τρίτη εταιρεία (*conduit company*) στη χώρα Γ, ώστε να εκμεταλλευτεί τις ευνοϊκότερες διατάξεις της ΣΑΔΦ μεταξύ Β και Γ (*treaty shopping*) (π.χ. μειωμένος ή και μηδενικός συντελεστής παρακράτησης επί του εισοδήματος των καταβαλλόμενων τόκων (*back-to-back loan*)).

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 τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

Για παράδειγμα, τα σχήματα που επωφελούνται από επιστροφές ή πιστώσεις φόρου ή από κανόνες οριοθέτησης (*ringfencing rules*), που αφήνουν αφορολόγητο το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης των εταιρειών που εμπλέκονται σε διεθνείς συναλλαγές.

6. Με την παράγραφο 4 του άρθρου 38 του ΚΦΔ ορίζεται ότι όταν, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

Ειδικότερα, σε περίπτωση εφαρμογής του γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν.4174/2013 ως προς τις επιβαλλόμενες κυρώσεις (σχετική η παράγραφος 11 του Προοιμίου της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ).

7. Περαιτέρω, για λόγους ασφάλειας δικαίου και προκειμένου να εξασφαλισθεί, σύμφωνα με την παράγραφο 11 του Προοιμίου της Οδηγίας, ότι ο κανόνας του άρθρου 6 της Οδηγίας εφαρμόζεται με ομοιόμορφο τρόπο, για την ερμηνεία της διάταξης ακολουθείται συμπληρωματικά η συναφής νομολογία του ΔΕΕ και η Σύσταση της Ε.Ε. 2012/772/ΕΕ.

8. Επίσης, όσον αφορά την έννοια των όρων «τεχνητές (artificial) διευθετήσεις», η οποία περιλαμβανόταν στις διατάξεις της πρώτης παραγράφου του άρθρου 38 του ΚΦΔ όπως ίσχυε από 1.1.2014 έως και 31.12.2018 (ακολουθώντας το κείμενο της Σύστασης της Ε.Ε. 2012/772/ΕΕ, η οποία υιοθέτησε τη νομολογία του ΔΕΕ (π.χ. Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes C-196/04) και «μη γνήσιες (not-genuine) διευθετήσεις», η οποία ακολουθείται από την Οδηγία 1164/2016/ΕΕ και καθώς και από το άρθρο 38 του ΚΦΔ όπως ισχύει από 1.1.2019 και μετά (ορολογία η οποία τέθηκε για πρώτη φορά, με τις διατάξεις της Οδηγίας 2015/121/ΕΕ σχετικά με την υιοθέτηση γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων όσον αφορά την Οδηγία Μητρικών - Θυγατρικών (2011/96/ΕΕ), το περιεχόμενο των διατάξεων της οποίας έχει ενσωματωθεί στο εσωτερικό μας δίκαιο με τις διατάξεις της παραγράφου 41 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013), επισημαίνεται ότι για ερμηνευτικούς σκοπούς οι δύο όροι θεωρούνται ταυτόσημοι.

Προς διευκόλυνση ιδίως της Φορολογικής Διοίκησης αναφέρονται περιπτώσεις που έχουν κριθεί **νομολογιακά (ΔΕΕ)** ότι **δεν συνιστούν**, χωρίς την εξέταση και άλλων δεδομένων της υπόθεσης, τεχνητές διευθετήσεις (artificial) διευθετήσεις με σκοπό την **φοροαποφυγή**:

α) Η δημιουργία δευτερεύουσας εγκατάστασης σε άλλο κράτος μέλος, είτε με τη μορφή γραφείου, υποκαταστήματος κ.λπ. ή με τη μορφή θυγατρικής εταιρείας (Απόφαση ΔΕΕ Imperial Chemical Industries (ICI) C-264/96, παρ. 26),

β) Το γεγονός ότι οι δραστηριότητες της δευτερεύουσας εγκατάστασης στο άλλο κράτος μέλος (κράτος υποδοχής) είναι δραστηριότητες που θα μπορούσε να αναλάβει ο ίδιος ο φορολογούμενος στο κράτος κατοικίας του (Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes C-196/04, παρ. 69),

γ) Το γεγονός ότι η εταιρεία έχει συσταθεί σε κράτος μέλος με αποκλειστικό σκοπό να επωφεληθεί από μια ευνοϊκότερη νομοθεσία που ισχύει στο άλλο κράτος μέλος (Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes C-196/04, παρ. 37),

δ) Το γεγονός της ύπαρξης χαμηλότερης φορολογίας σε άλλο κράτος μέλος (Απόφαση ΔΕΕ Eurowings Luftverkehr C-294/97, παρ. 44),

ε) Ο σκοπός της μείωσης της φορολογικής επιβάρυνσης (ομοίως),

στ) Η ύπαρξη ενός ευνοϊκού φορολογικού καθεστώτος σε άλλο κράτος μέλος (Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes C-196/04, παρ. 36-38),

ζ) Η χορήγηση κρατικών ενισχύσεων στο άλλο κράτος μέλος, ακόμα και αν οι κρατικές ενισχύσεις δεν είναι συμβατές με τη Συνθήκη (Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes C-196/04, παρ. 55-60),

η) Η μεταφορά της έδρας ή της κατοικίας του φορολογούμενου σε άλλο κράτος μέλος (Απόφαση ΔΕΕ Lasteyrie du Saillant C-9/02, παρ. 51).

9. Ως προς την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 38 του Ν.4174/2013 σε σχέση με τις Συμβάσεις αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ), με την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4607/2019 διευκρινίστηκε ότι εάν σε ΣΑΔΦ περιέχονται ειδικές διατάξεις κατά της φοροαποφυγής (π.ρ. *Principle Purpose Test*), τότε, εφόσον ο σκοπός της μη γνώσιας διευθέτησης είναι η απόκτηση πλεονεκτήματος που παρέχεται από την οικεία ΣΑΔΦ, οι διατάξεις αυτές υπερισχύουν σε κάθε περίπτωση του άρθρου 38 του Κ.Φ.Δ. και εφαρμόζονται αποκλειστικά. Σε κάθε άλλη περίπτωση τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 38 Κ.Φ.Δ. και εφόσον διαπιστωθεί ότι μια διευθέτηση έχει ως κύριο ή έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, τότε δεν χορηγούνται τα ευεργετήματα των ΣΑΔΦ.».

Επειδή στην με αριθμ. Πρωτ.Α.1293/2019 (Αριθ. ΦΕΚ: Β' 3085/31-7-2019) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα: «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά» και συγκεκριμένα στο άρθρο 8 αυτής ορίζεται ο έλεγχος Φοροαποφυγής και συγκεκριμένα στα πλαίσια του ελέγχου εξετάζεται η ύπαρξη τυχόν διευθετήσεων για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 4174/2013.

Επειδή στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1109583 ΕΞ 2017/18-07-2017 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ αναφέρεται:

«...Επίσης, με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 22 του Ν.1828/1989 , όπως αυτές ισχύουν, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι το συνολικό ποσό του αφορολόγητου αποθεματικού που χρησιμοποιήθηκε σε παραγωγικές επενδύσεις στο διάστημα των τριών (3) ετών από τον χρόνο σχηματισμού του αφορολόγητου αποθεματικού μεταφέρεται σε αύξηση του κεφαλαίου της επιχείρησης και απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος.

4. Όπως είχε γίνει δεκτό από τη Διοίκηση, προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων του προϋσχύοντος Κ.Φ.Ε., το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων που είχε σχηματισθεί με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.1828/1989 μεταφέρεται σε αύξηση του κεφαλαίου της επιχείρησης και απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος, δίχως ο νόμος να ορίζει προθεσμία για την κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού αυτού (σχετ. τα αριθ. πρωτ. Δ12Β 1140939 ΕΞ 2010/25.10.2010 και 1057054/10866/Β0012/3.08.2004 έγγραφά μας).

5. Από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και δεδομένου ότι οι διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.1828/1989 ως ειδικότερες κασιγχύουν των γενικών διατάξεων του Κ.Φ.Ε., συνάγεται ότι κατά την κεφαλαιοποίηση (μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Ν.4172/2013) του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού του νόμου αυτού που σχημάτισε η εταιρεία στις διαχειριστικές περιόδους 1993 έως και 2000, δεν οφείλεται φόρος εισοδήματος, κατά ρητή διατύπωση του εν λόγω νόμου.».

Επειδή στο άρθρο 2 παρ.6 του ν.3220/2004 ορίζεται:

«Το συνολικό ποσό του αφορολόγητου αποθεματικού που χρησιμοποιήθηκε για την πραγματοποίηση επενδύσεων σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 μεταφέρεται, μετά την παρέλευση τριετίας από το χρόνο σχηματισμού του αποθεματικού, σε αύξηση του κεφαλαίου της επιχείρησης και απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος.».

Επειδή γίνεται θεωρητικά δεκτό από το δίκαιο των ανωνύμων εταιρειών ότι το μετοχικό κεφάλαιο είναι η σταθερή αφηρημένη μαθηματική ποσότητα που αναγράφεται στο καταστατικό με απόλυτο αριθμό, προσδιορίζεται σε χρήμα και στο οποίο αντιστοιχεί η καθαρή περιουσία που πρέπει να τεθεί και να παραμείνει στη διάθεση της εταιρείας. Διαφέρει από την εταιρική περιουσία, η οποία ως σύνολο εννόμων σχέσεων (δικαιωμάτων και υποχρεώσεων) και καταστάσεων που επιδέχονται χρηματική αποτίμηση, αποτελεί μεταβλητό μέγεθος, υποκείμενο σε συνεχείς αυξομειώσεις κατά την λειτουργία της εταιρείας, εφόσον αναφέρεται σε συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία, ενώ το μετοχικό κεφάλαιο αποτελεί σταθερό μαθηματικό μέγεθος και εκφράζει αφηρημένη περιουσιακή αξία. Λαμβανομένου δε υπόψη, ότι η εταιρική περιουσία αποτελεί την μόνη εξασφάλιση για τους εταιρικούς δανειστές, εφόσον στην ανώνυμη εταιρεία οι εταίροι δεν ευθύνονται, κατ' αρχήν, προσωπικά για τις εταιρικές υποχρεώσεις, καθίσταται αναγκαίο να σχηματίζεται και να παραμένει στην εταιρεία τουλάχιστον τόση εταιρική περιουσία, όση αντιστοιχεί στο μετοχικό κεφάλαιο (αρχή της δέσμευσης της εταιρικής περιουσίας). Ενόψει λοιπόν, της θεμελιώδους σημασίας του μετοχικού κεφαλαίου στην λειτουργία της ανώνυμης εταιρείας, εφόσον, θεωρητικά τουλάχιστον, υφίσταται πάντοτε ένα δεσμευμένο ενεργητικό της ανώνυμης εταιρείας ισόποσο με το μετοχικό κεφάλαιο που είναι «διαθέσιμο» για την εξόφληση των απαιτήσεων των εταιρικών δανειστών, οποιαδήποτε μείωση του μετοχικού κεφαλαίου υπόκειται σε αυστηρούς κανόνες, ώστε να διασφαλίζεται η προστασία τους. Και τούτο διότι, η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου συνεπάγεται, κατ' αρχήν, αποδέσμευση του ενεργητικού της α.ε., γεγονός το οποίο επιτρέπει την άμεση (αλλά υπό όρους) επιστροφή του απελευθερωθέντος αυτού ενεργητικού στους μετόχους της, με αντίστοιχη μείωση της δικής της διαθέσιμης περιουσίας, γεγονός το οποίο αυξάνει την εν δυνάμει αφερεγγυότητά της έναντι των δανειστών της, και συνακόλουθα χειροτερεύει τη θέση τους, ιδίως όταν η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου είναι «πραγματική» (και όχι ονομαστική), δηλαδή γίνεται με επιστροφή «εν τοις πράγμασι» περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας στους μετόχους της (βλ. οχ. Ευαγγ. Περράκη «Το δίκαιο της ανώνυμης εταιρείας - Κατ' άρθρο ερμηνεία», υπό άρθρο 4 σελ. 225 επ., έκδοση Γ' έτος 2010, Β. Αντωνόπουλου «Δίκαιο Α.Ε. & ΕΠΕ» σελ. 133 επ. έκδοση 2009, με εκεί παραπομπές σε βιβλιογραφία, Κ. Παμπούκη «Δίκαιο Ανώνυμης Εταιρείας» τ. δεύτερο παρ. 38, 39, 60 έκδοση 1990).

Περαιτέρω, η διαδικασία μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου της ανώνυμης εταιρείας, διέπεται κυρίως από τις προεκτεθείσες διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 3, 4 και 5 του κ.ν. 2190/1920 (θεσμικός νόμος των α.ε.), ερμηνευόμενες σε συνδυασμό και με άλλες διατάξεις του εταιρικού και λοιπού δικαίου, ενώ κρίσιμο ερμηνευτικό εργαλείο αποτελεί και η Οδηγία 77/91/ΕΟΚ (εφεξής «Δεύτερη Οδηγία»), με την οποία θεσπίστηκαν κοινοί κανόνες για

την προστασία του μετοχικού κεφαλαίου των ανωνύμων εταιρειών και συνακόλουθα των δανειστών τους, όπως τροποποιήθηκε στη συνέχεια από την Οδηγία 2006/68/EK, η οποία ρύθμισε διάφορα ζητήματα σχετικά με την μείωση του μετοχικού κεφαλαίου. **Από τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 1 εδ. α του κ.ν. 2190/1920 προκύπτει ότι η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου συνιστά τροποποίηση του καταστατικού της ανώνυμης εταιρείας, και επομένως συντελείται κατά τις διατάξεις του άρθρου 7β παρ. 11 του ιδίου νόμου, με την καταχώριση στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών (ΜΑΕ) της σχετικής απόφασης του αρμοδίου εταιρικού οργάνου μαζί με ολόκληρο το νέο κείμενο του καταστατικού, και όπου απαιτείται, και της διοικητικής απόφασης για την έγκριση της τροποποίησης {βλ. σχ. άρθρο 4 παρ. 2 εδ. β', δηλ. για α.ε. με μετοχικό κεφάλαιο που υπερβαίνει τα 3.000.000 ευρώ}.** Από την καταχώριση της εν λόγω απόφασης του αρμοδίου εταιρικού οργάνου (και όπου απαιτείται και της διοικητικής εγκριτικής απόφασης) στο ΜΑΕ, γεννάται και η σχετική αξίωση των μετόχων έναντι της εταιρείας επί του συνόλου του προϊόντος της μείωσης, δηλαδή στο αποδεδειγμένο ενεργητικό της α.ε. που τους αναλογεί, η οποία ικανοποιείται μόνον εφόσον προηγηθεί η ικανοποίηση των προϋφιστάμενων δανειστών, δηλαδή εκείνων των οποίων οι απαιτήσεις προϋφίσταντο της δημοσιότητας της απόφασης για τη μείωση, όπως επιτάσσουν οι επίμαχες διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 4 του ιδίου θεσμικού νόμου, διότι τότε καθίσταται ληξιπρόθεσμη η σχετική απαίτηση των μετόχων, επί ποινή ακυρότητας των καταβολών που έγιναν σ' αυτούς, κατά παράβαση των εν λόγω διατάξεων.

Σύμφωνα με τις ίδιες παραπάνω διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 1 εδ. α, αποκλειστικά αρμόδιο εταιρικό όργανο για την μείωση του μετοχικού κεφαλαίου είναι η εξαιρετική ή καταστατική γενική συνέλευση των μετόχων της ανώνυμης εταιρείας, η οποία αποφασίζει κατά κανόνα, με την αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία που ορίζουν τα άρθρα 29 παρ. 3 και 31 παρ. 2 του νόμου αυτού. Εντούτοις, την μείωση του μετοχικού κεφαλαίου μπορεί να αποφασίσει και η έκτακτη γενική συνέλευση, καθ' οιονδήποτε χρόνο, όπως και η καθολική γενική συνέλευση, δηλαδή εκείνη στην οποία παρίστανται ή αντιπροσωπεύονται μέτοχοι που εκπροσωπούν το σύνολο του μετοχικού κεφαλαίου, χωρίς να απαιτείται έγγραφη πρόσκληση για την νόμιμη σύγκλησή της, εφόσον συναινούν όλοι οι μέτοχοι στην πραγματοποίησή της και στη λήψη απόφασης επί του συγκεκριμένου ζητήματος (άρθρο 26 παρ. 3 του ν. 2190/1920).

Η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου αποδεδειγμένη κατ' αρχήν ενεργητικό της ανώνυμης εταιρείας και επιτρέπει την άμεση (αλλά υπό όρους) επιστροφή του απελευθερωθέντος αυτού ενεργητικού στους μετόχους της. Ειδικότερα, με την «πραγματική» μείωση, που ενδιαφέρει εν προκειμένω, ενόψει του πραγματικού του ερωτήματος, επιστρέφονται «εν τοις πράγμασι» κεφάλαια στους μετόχους, εφόσον πληρωθούν οι προϋποθέσεις του άρθρου 4 παρ. 4 του κ.ν. 2190/1920, δηλαδή ικανοποιηθούν οι προϋφιστάμενοι δανειστές της εταιρείας, δηλαδή εκείνοι των οποίων οι απαιτήσεις γεννήθηκαν πριν από τη δημοσιότητα της απόφασης για την μείωση ή, όπου απαιτείται, και της σχετικής εγκριτικής διοικητικής πράξης, και είναι ληξιπρόθεσμες. Εφόσον οι απαιτήσεις των προϋφιστάμενων δανειστών δεν είναι ληξιπρόθεσμες, η καταβολή στους μετόχους του προϊόντος της μείωσης προϋποθέτει ότι οι εν λόγω δανειστές έχουν λάβει επαρκείς ασφάλειες. Τόσο οι δανειστές των οποίων οι απαιτήσεις

είναι ληξιπρόθεσμες, όσο και εκείνοι με μη ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις, δικαιούνται να υποβάλουν αντιρρήσεις στην εταιρεία κατά της πραγματοποίησης των ανωτέρω καταβολών, εντός προθεσμίας εξήντα (60) ημερών από την παραπάνω δημοσιότητα. Είναι αυτονόητο ότι, οι υποβαλλόμενες αντιρρήσεις θα είναι κατά της καταβολής και όχι κατά της απόφασης για τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου, η οποία μπορεί να αποφασισθεί νόμιμα. Επί του βάσιμου των αντιρρήσεων κρίνει το Μονομελές Πρωτοδικείο της έδρας της εταιρείας κατά την διαδικασία της εκούσιας δικαιοδοσίας, μετά από αίτηση της εταιρείας.

Εάν το δικαστήριο κρίνει τις αντιρρήσεις των δανειστών βάσιμες, τότε διατάσσει την εξόφληση των ληξιπρόθεσμων απαιτήσεων πριν από την καταβολή του αποδεσμευόμενου ενεργητικού στους μετόχους, ή την παροχή επαρκών ασφαλειών για την εξόφληση των μη ληξιπρόθεσμων απαιτήσεων, διότι άλλως δεν είναι επιτρεπτή η καταβολή στους μετόχους.(ΝΣΚ 167/2012).

Επειδή στο άρθρο 45 του ν.2190/1920 ορίζεται:

«1.Καθαρά κέρδη της εταιρείας είναι τα προκύπτοντα μετά την αφαίρεσιν εκ των πραγματοποιηθέντων ακαθαρίστων κερδών παντός εξόδου, πάσης ζημίας, το κατά το νόμον αποσβέσεων και παντός άλλου εταιρικού βάρους.

2.Τα καθαρά κέρδη διανέμονται κατά την εξής σειρά: α) αφαιρείται η κατά τον παρόντα νόμον ή το καταστατικό κράτησις δια τακτικόν Αποθεματικών,

"β) κρατείται το απαιτούμενο ποσό για την καταβολή του μερίσματος, που προβλέπεται από το άρθρο 3 του α.ν. 148/1967 (ΦΕΚ 173 Α').".

γ) το υπόλοιπον διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού.».

Επειδή στο άρθρο 3 του ν.148/1967 ορίζεται:

«1. Αι ανώνυμοι εταιρείαι υποχρεούνται να διανέμουν εις μετρητά, κατά έτος εις τους μετόχους ποσοστόν τουλάχιστον τριάκοντα πέντε επί τοις εκατόν (35%) επί των καθαρών κερδών, μετά την αφαίρεσιν μόνον του τακτικού αποθεματικού και των κερδών από την εκποίηση μετοχών οι οποίες κατέχονται τουλάχιστον από δεκαετίας και αντιπροσωπεύουν συμμετοχήν ανωτέρω του 20% επί του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου θυγατρικής των εταιρείας, εφ' όσον το κατά το παρόν άρθρο διανεμητέον τμήμα κερδών είναι μεγαλύτερον από το προκύπτον εκ της εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως (β) της παραγράφου 2 του άρθρου 45 του ν. 2190/1920 "περί Ανωνύμων Εταιρειών", ως ούτως εκωδικοποιήθη δια του β.δ. 174/1963 "περί κωδικοποιήσεως των διατάξεων του ν.2190/1920" και ισχύει.

"Το καθαρό κέρδος που απομένει από την αποτίμηση χρηματοπιστωτικών μέσων στην εύλογη αξία τους μετά την αφαίρεση των ζημιών από την ίδια αιτία δεν λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του υποχρεωτικού μερίσματος που προβλέπεται από την υφιστάμενη νομοθεσία."

"2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου δεν εφαρμόζονται αν η γενική συνέλευση των μετόχων με πλειοψηφία τουλάχιστον εξήντα πέντε τοις εκατό (65%) του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου αποφασίσει αυτό. Στην περίπτωση αυτήν, το μη διανεμόμενο μέρος μέχρι τουλάχιστον ποσοστού τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) επί των καθαρών κερδών, που προβλέπεται από την προηγούμενη παράγραφο, μεταφέρεται στα βιβλία της εταιρείας σε ειδικό

λογαριασμό αποθεματικού προς κεφαλαιοποίηση. Το αποθεματικό αυτό υποχρεούται η ανώνυμη εταιρία εντός τετραετίας από το χρόνο του σχηματισμού του να κεφαλαιοποιήσει, με έκδοση νέων μετοχών που παραδίδει δωρεάν στους δικαιούχους μετόχους"

3. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 δεν εφαρμόζονται εφόσον το αποφασίσει η Γενική Συνέλευση με πλειοψηφία εβδομήντα τοις εκατό (70%) τουλάχιστον του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου".

4. Αι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται επί των διανεμομένων κερδών των προερχομένων εξ ισολογισμών εγκρινόμενων υπό της Γενικής Συνελεύσεως των μετόχων από της ενάρξεως ισχύος του παρόντος Νόμου και εφεξής".

Επειδή στο άρθρο 161 παρ. 2 του ν.4548/2018 ορίζεται:

«Το ελάχιστο μέρισμα ορίζεται σε ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των καθαρών κερδών μετά τις μειώσεις της παραγράφου 1 και καταβάλλεται σε μετρητά. Με απόφαση της γενικής συνέλευσης που λαμβάνεται με αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία μπορεί να μειωθεί το ως άνω ποσοστό, όχι όμως κάτω του δέκα τοις εκατό (10%). Μη διανομή του ελάχιστου μερίσματος επιτρέπεται μόνο με απόφαση της γενικής συνέλευσης, που λαμβάνεται με την αυξημένη απαρτία των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 130 και πλειοψηφία ογδόντα τοις εκατό (80%) του εκπροσωπούμενου στη συνέλευση κεφαλαίου.».

Επειδή εν προκειμένω, όπως αναφέρεται στο πόρισμα της οικείας έκθεσης ελέγχου διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

«Οι προσφεύγων καθώς και ο έλαβαν τα παρακάτω ποσά ως μείωση εταιρικού κεφαλαίου της εταιρείας «.....» :

REC ID	Τράπεζα	Λογαριασμός	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό σε Ευρώ
16149			28/07/2014	..... ..... .....	273.473,65
16150			28/07/2014	..... ..... .....	1.200.000,00
16151			28/07/2014	..... ..... .....	1.473.473,65
ΣΥΝΟΛΟ					2.946.947,30

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ως προς την κίνηση μείωσης εταιρικού κεφαλαίου συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 38 του ν. 4174/2013 που αναφέρονται στην φοροαποφυγή, δηλαδή ότι με σειρά από διευθετήσεις καταστρατηγήθηκε η εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων.

Ειδικότερα διαπιστώθηκε ότι ενώ το υπόλοιπο κερδών εις νέον της εταιρίας ήταν **7.846.305,24 €** στις 31/12/2016 η διανομή κερδών ήταν 0,00 € στα έτη που λειτουργεί η επιχείρηση και έχει ο έλεγχος ηλεκτρονική ενημέρωση για τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Και

συγκεκριμένα στα δημοσιευθέντα οικονομικά στοιχεία της ως άνω επιχείρησης απεικονίζονται τα εξής:

Έτος	Φορολογητέα Κέρδη	Αποτελέσματα εις νέο στις 31/12	Κεφάλαιο στις 31/12	Μειώσεις κεφαλαίου	Αυξήσεις κεφαλαίου	Διανομή Κερδών
2010	128.297,11	3.174.619,43	5.663.012,00			0
2011	155.446,80	3.274.936,02	5.663.012,00			0
2012	168.309,98	3.376.276,83	5.663.012,00			0
2013	856.077,37	3.927.990,89	5.663.012,00			0
2014	252.457,04	3.985.723,14	2.445.389,10	3.251.873,30	34.250,40	0
2015	5.620.825,93	7.777.001,02	2.407.390,20	1.649.999,47	1.612.000,40	0
2016	-257.969,06	7.846.305,24	2.381.940,90	594.000,00	568.550,70	0
				5.495.872,77	2.214.801,50	

Ο έλεγχος έκρινε ότι η σειρά των διευθετήσεων με βάση τις οποίες διαμορφώθηκε η παραπάνω κατάσταση της καθαρής θέσης της εταιρείας δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά.

Διαπιστώθηκε ότι στην ίδια χρονική περίοδο οι μειώσεις στο κεφάλαιο της εταιρίας που ήταν συνολικά ποσού **5.495.872,77 €** και κατά κύριο λόγο έγιναν με μετρητά, αντισταθμίστηκαν από αυξήσεις κεφαλαίου συνολικά ποσού **2.214.801,50 €**, που έγιναν κατά κύριο λόγο με αναπροσαρμογή αξίας ακινήτων, απορροφήσεις-συγχωνεύσεις ΟΕ που συμμετείχε ο προσφεύγων με τον κ. και με κεφαλαιοποίηση αφορολόγητου αποθεματικού, χωρίς ωστόσο οι συγκεκριμένες αυξομειώσεις στην καθαρή θέση της εταιρίας να έχουν επιχειρηματική σκοπιμότητα.

Διαπιστώθηκε επίσης ότι με αποφάσεις των μετόχων (ήτοι του προσφεύγοντος και του Παπανικολάου Δημήτριου), μέσω των Γενικών ή Έκτακτων Συνελεύσεων του Δ.Σ. της εταιρίας, δεν γινόταν η διανομή του μερίσματος που προβλέπεται από το Νόμο ως ελάχιστο (άρθρο 3 του ν. 148/1967) γεγονός που αντίκειται στη συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά που είναι η επίτευξη κέρδους και διανομής αυτού προκειμένου να το καρπωθεί ο μέτοχος.

Από τα ανωτέρω κρίθηκε από τον έλεγχο ότι η παραπάνω σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους και σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στις περιπτώσεις β' και γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 38 του ν. 4174/2013 η παραπάνω σειρά διευθετήσεων τεκμηριώνει την ύπαρξη φοροαποφυγής καθώς οι μέτοχοι απέκτησαν φορολογικό πλεονέκτημα και επωφελήθηκαν των κερδών της εταιρίας χωρίς να φορολογηθούν για τα κέρδη ως φυσικά πρόσωπα. Σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 38 του ν. 4174/2013 ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του την ανωτέρω μείωση του κεφαλαίου και προσδιόρισε τα ποσά που κατατέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς των ελεγχόμενων ως εισόδημα από μερίσματα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κ.Φ.Ε. Ν. 4172/2013.

Επειδή ως προς το άρθρο 38 του ν.4174/2013 η Διοίκηση με τις σχετικές εκδοθείσες αποφάσεις, διευκρινίζει ότι 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, χαρακτηρίζοντάς αυτές ως μη γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων. **Συνεπώς η εφαρμογή αυτών των διατάξεων 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.**

Εν προκειμένω η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι η υπό κρίση μείωση κεφαλαίου σε συνδυασμό με τις προγενέστερες και μεταγενέστερες μεταβολές στα ίδια κεφάλαια της επιχείρησης αποτελεί διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων, θεωρώντας τες ως μη γνήσιες, οι οποίες αφενός δεν συνάδουν με την συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά αφετέρου οι μεταβολές που ακολούθησαν (2015, 2016) στα ίδια κεφάλαια και συγκεκριμένα στο κεφάλαιο της επιχείρησης μετά την μείωση κεφαλαίου εντός του έτους 2014 είχαν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους.

Από τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης διαπιστώνεται ότι :

-Η οικονομική κατάσταση της επιχείρησης καθώς και η μεταβολή της καθαρής θέσης για τα έτη από το 2010-2018 έχει ως εξής:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ 2010-2014

	31/12/2010	31/12/2011	31/12/2012	31/12/2013	31/12/2014
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	12.920.015,51	12.639.574,54	12.997.464,04	13.071.209,31	10.072.231,43
ΠΑΘΗΤΙΚΟ	2.275.351,20	1.888.290,78	2.103.857,13	1.812.385,54	1.971.794,87
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ	10.644.664,31	10.751.283,76	10.893.606,91	11.258.823,47	8.100.436,56
	31/12/2010	31/12/2011	31/12/2012	31/12/2013	31/12/2014
ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ	5.663.012,00	5.663.012,00	5.663.012,00	5.663.012,00	2.445.389,10
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	0,00	0,00	34.249,94	34.249,94	0,00
ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	401.421,38	407.724,24	414.456,64	415.265,30	446.193,73
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΑΠ'Ο ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟ	62,23	62,23	62,23	62,23	0,00
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΕΙΔΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΩΝ	1.223.130,59	1.223.130,59	1.223.130,59	1.223.130,59	1.223.130,59
ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧ.	182.418,68	182.418,68	182.418,68	0,00	0,00
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟΝ	3.174.619,43	3.274.936,02	3.376.276,83	3.923.103,41	3.985.723,14
ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	10.644.664,31	10.751.283,76	10.893.606,91	11.258.823,47	8.100.436,56

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΟΛΗ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ

	31/12/2010	31/12/2011	31/12/2012	31/12/2013	31/12/2014
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ	128.297,11	155.446,80	168.309,98	856.077,37	62.619,73
ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	0,00	6.302,86	6.732,40	808,66	30.928,43
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	0,00	0,00	0,00	155.055,88	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΙΣ ΝΕΟΝ	-336.053,14	100.316,59	101.340,81	546.826,58	62.619,73

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ 2014-2018

	31/12/2014	31/12/2015	31/12/2016	31/12/2017	31/12/2018
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	10.072.231,43	14.658.534,85	12.404.498,36	12.943.780,26	13.724.156,23
ΠΑΘΗΤΙΚΟ	1.971.794,87	2.824.437,71	1.095.097,00	1.559.636,33	1.753.341,97
ΙΔΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ	8.100.436,56	11.834.097,14	11.309.401,36	11.384.143,93	11.970.814,35
	31/12/2014	31/12/2015	31/12/2016	31/12/2017	31/12/2018
ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ	2.445.389,10	2.407.390,20	2.381.940,90	3.016.900,80	3.016.900,80
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	446.193,73	446.193,73	446.193,73	448.654,03	453.892,02
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΑΠΟ ΜΕΤΑΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΕΙΔΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΩΝ	1.223.130,59	1.203.512,19	634.961,49	1,59	1,59
ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧ.	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟΝ	3.985.723,14	7.777.001,02	7.846.305,24	7.918.587,51	8.500.019,94
ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ	8.100.436,56	11.834.097,14	11.309.401,36	11.384.143,93	11.970.814,35

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΚΑΙ ΜΕΤΑΒΟΛΗ ΚΑΘΑΡΗΣ ΘΕΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ

	31/12/2014	31/12/2015	31/12/2016	31/12/2017	31/12/2018
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ	62.619,73	3.791.277,88	69.304,22	74.742,57	586.670,42
ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	30.928,43	0,00	0,00	2.460,30	5.237,99
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΙΣ ΝΕΟΝ	62.619,73	3.791.277,88	69.304,22	72.282,27	581.432,43

-Η εταιρεία κατά την ανωτέρω περίοδο δεν είχε προβεί σε διανομή μερίσματος πλην της χρήσης 2013. Η επιλογή της μη διανομής μερίσματος προβλέπεται στις διατάξεις τόσο του άρθρου 45 του ν.2190/1920 και του άρθρου 3 του αν.148/1967, όσο και στις διατάξεις του άρθρου 161 του ν.4548/2018.

Συνεπώς λόγω του ότι η εταιρεία έχει δύο βασικούς μετόχους η εν λόγω επιλογή-πρακτική λήφθηκε σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διαδικασίες ως η πιο ικανοποιητική από την πλευρά των μετόχων της. Επισημαίνεται ότι την χρονική περίοδο από το 2010-2018 η επιλογή της μη διανομής των κερδών ήταν αυτή που υιοθέτησαν οι περισσότερες εταιρείες. Ως εκ τούτου η

αιτιολογία του ελέγχου βασιζόμενη στο ότι η μη διανομή κερδών αντίκειται στη συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά, δεν επαρκεί για να κριθεί ότι υφίσταται στην υπό κρίση περίπτωση εφαρμογή του άρθρου 38 του ν.4174/2013.

-Το μετοχικό κεφάλαιο για την ανωτέρω περίοδο (2010-2020) είχε τις εξής μεταβολές:

	Αξία	Μετοχές	αξία ανά μετοχή
Μετοχικό κεφάλαιο 31/12/2010	5.663.012,00	5.663.012	1,00
Μείωση μετοχικού κεφαλαίου 27/05/2014	3.251.873,30		1,00
	2.411.138,70	5.358.086	0,45
Αύξηση μετοχικού κεφαλαίου 30/06/2014 με κεφαλαιοποίηση αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων	34.250,40		
Μετοχικό κεφάλαιο 31/12/2014	2.445.389,10	5.434.198	0,45
Αύξηση μετοχικού κεφαλαίου 21/09/2015 λόγω απορρόφησης της	545.000,40	1.211.112	0,45
Αύξηση μετοχικού κεφαλαίου 21/09/2015 λόγω απορρόφησης της ΚΑΙ	1.067.000,40	2.371.112	0,45
	4.057.389,90	9.016.422	0,45
Μείωση μετοχικού κεφαλαίου 01/10/2015	1.649.999,70	3.666.666	0,45
Μετοχικό κεφάλαιο 31/12/2015	2.407.390,20	5.349.756	0,45
Μείωση μετοχικού κεφαλαίου 15/03/2016	594.000,00	1.320.000	0,45
	1.813.390,20	4.029.756	0,45
Αύξηση μετοχικού κεφαλαίου 30/06/2016 με κεφαλαιοποίηση του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού άρθρου 22 του ν.1828/1989	568.550,70	1.263.446	0,45
Μετοχικό κεφάλαιο 31/12/2016	2.381.940,90	5.293.202,00	0,45
Αύξηση μετοχικού κεφαλαίου 20/01/2017 με κεφαλαιοποίηση του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού ν.3220/2004	634.959,90	1.411.022	0,45
Μετοχικό κεφάλαιο 31/12/2017	3.016.900,80	6.704.224,00	0,45
Μετοχικό κεφάλαιο μέχρι και 30/04/2020	3.016.900,80	6.704.224,00	0,45

-Η εταιρεία κατά το ανωτέρω χρονικό διάστημα είχε προβεί σε μείωση αλλά και σε αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου. Οι διαδικασίες των μεταβολών του μετοχικού κεφαλαίου αρχικώς ελέγχονται από την αρμόδια υπηρεσία (ΓΕΜΗ και Γενική Γραμματεία Εμπορίου του Υπουργείου Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας & Ναυτιλίας) προκειμένου να εξασφαλισθεί ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του εμπορικού νόμου και εν συνεχεία τηρούνται οι προβλεπόμενες διαδικασίες δημοσιότητας. Από τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ. 1 εδ. α του κ.ν. 2190/1920 προκύπτει ότι η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου συνιστά τροποποίηση του καταστατικού της ανώνυμης εταιρείας, και επομένως συντελείται κατά τις διατάξεις του άρθρου 7β παρ. 11 του ίδιου νόμου, με την καταχώριση στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών (ΜΑΕ) της σχετικής απόφασης του αρμοδίου εταιρικού οργάνου μαζί με ολόκληρο το νέο κείμενο του καταστατικού, και όπου

απαιτείται, και της διοικητικής απόφασης για την έγκριση της τροποποίησης (βλ. σχ. άρθρο 4 παρ. 2 εδ. β', δηλ. για α.ε. με μετοχικό κεφάλαιο που υπερβαίνει τα 3.000.000 ευρώ).

Συνεπώς ως προς την υπό κρίση μείωση του κεφαλαίου στην χρήση 2014 η καθαρή θέση της εταιρείας περιορίσθηκε, ωστόσο ως ανωτέρω προκύπτει από τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας, και βάσει αυτών εγκρίθηκε και από τις αρμόδιες αρχές η εν λόγω μείωση μετοχικού κεφαλαίου (σχ. η με κωδικό αριθμό καταχώρησης ΚΑΚ και αριθμ...../2014) Απόφαση έγκρισης του Περιφερειάρχη Κεντρικής Μακεδονίας-ΦΕΚ...../2014), η καθαρή θέση περιορίσθηκε σε βαθμό που δεν παραβιάζεται η αρχή της συντηρητικότητας και η αρχή της δέσμευσης της εταιρικής περιουσίας που ορίζει ο εμπορικός νόμος ν.2190/1920 και χωρίς να θίγονται τα συμφέροντα και των δανειστών-τρίτων προς την εταιρεία. Ως εκ τούτου, η επιλογή μείωσης και επιστροφής πλεονάζοντος κεφαλαίου στους μετόχους σε βαθμό που δεν θίγεται η βιωσιμότητα της επιχείρησης, δεν αποτελεί επιχειρηματική επιλογή ανακόλουθη με την πορεία και την εξέλιξη της εταιρείας.

-Οι αυξήσεις του μετοχικού κεφαλαίου που ακολούθησαν μεταγενέστερα της υπό κρίση μείωσης τις οποίες ο έλεγχος χαρακτηρίζει επίσης ως μια σειρά τεχνητών διευθετήσεων που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους, πραγματοποιήθηκαν από άλλες αιτίες όπως κεφαλαιοποιήσεις αποθεματικών βάσει υποχρεώσεων που πηγάζουν από σχετικές διατάξεις (λόγω συγχώνευσης βάσει του από 03/09/2015 Σχεδίου Σύμβασης Απορρόφησης, κεφαλαιοποίηση αποθεματικών ειδικών διατάξεων (επενδυτικών νόμων) σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν.3220/2004 και το άρθρο 22 παρ.4 του ν.1828/1989), ως εκ τούτου οι εν λόγω αυξήσεις δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχουν τον χαρακτήρα της «τεχνητής διευθέτησης» από την πλευρά της επιχείρησης και να κριθούν στην λογική αυτή ως μη γνήσιες, ενώ επίσης σε καμία από αυτές δεν διαπιστώθηκε να έχουν κεφαλαιοποιηθεί αδιανέμητα κέρδη, διότι στην περίπτωση που κεφαλαιοποιούνταν αδιανέμητα κέρδη κατόπιν μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου, τότε θα μπορούσε να διερευνηθεί εάν συντρέχει περίπτωση τεχνητής διευθέτησης, ήτοι έμμεσης διανομής κερδών.

Εν προκειμένω ο λογαριασμός «υπόλοιπο κερδών εις νέον», απεικονίζεται ως εξής:

	31/12/2010	31/12/2011	31/12/2012	31/12/2013	31/12/2014
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟΝ	3.174.619,43	3.274.936,02	3.376.276,83	3.923.103,41	3.985.723,14

	31/12/2014	31/12/2015	31/12/2016	31/12/2017	31/12/2018
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΙΣ ΝΕΟΝ	3.985.723,14	7.777.001,02	7.846.305,24	7.918.587,51	8.500.019,94

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το υπόλοιπο κερδών εις νέον (αδιανέμητα κέρδη) δεν έχει μεταβληθεί και παραμένει στην καθαρή θέση της επιχείρησης μέχρις ότου διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί. Συνεπώς η επιχειρηματική επιλογή της μη διανομής μερίσματος έχει ως αποτέλεσμα την αναβολή της φορολόγησης και όχι την αποφυγή αυτής.

Ο έλεγχος για τις ως άνω μεταβολές του μετοχικού κεφαλαίου (μειώσεις και αυξήσεις) σε συνδυασμό με την μη διανομή κερδών στους μετόχους, έκρινε αφενός ότι δεν συνάδουν με την επιχειρηματική πρακτική αφετέρου έκρινε ότι αποτελούν τεχνητή διευθέτηση ή τεχνητές διευθετήσεις που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους. Από την εικόνα της καθαρής θέσης και τις αιτίες μεταβολών της (επιστροφή πλεονάζοντος κεφαλαίου, συγχώνευση-κεφαλαιοποιήσεις αποθεματικών ειδικών διατάξεων) δεν διαπιστώνεται το εν λόγω, ενώ σαφώς διαπιστώνεται ότι τόσο η ως άνω εταιρεία όσο και άλλες εταιρείες δεδομένου ότι είχαν την δυνατότητα (βάσει της οικονομικής τους κατάστασης και βάσει των προϋποθέσεων του εμπορικού νόμου), έχουν υιοθετήσει την επιλογή της επιστροφής του πλεονάζοντος μετοχικού κεφαλαίου αντί της διανομής κερδών, προκειμένου να μειώσουν την φορολογική επιβάρυνση των μετόχων τους.

Ωστόσο ως αναφέρθηκε και με τις προαναφερθείσες οδηγίες της Διοίκησης και έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΕ) **«δεν συνιστά, χωρίς την εξέταση και άλλων δεδομένων της υπόθεσης, τεχνητές διευθετήσεις (artificial) με σκοπό την φοροαποφυγή, οι πράξεις που έχουν σκοπό τη μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης.»**.

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 και δεν πληρούνται οι επικαλούμενες από τον έλεγχο προϋποθέσεις της περ. β) « η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά» και γ) «η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους» του άρθρου 38 του ν.4174/2013.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω οι τελικώς προσδιορισθείσες διαφορές με την παρούσα Απόφαση έχουν ως εξής:

	ΟΙΚ.ΕΤΟΣ 2014		
ΔΙΑΦΟΡΑ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤ'Α ΤΗΝ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά εισοδήματος από Υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λόγω μη αιτιολόγησης της προέλευσης τραπεζικών πιστώσεων	73.738,29	9.528,07	64.210,22
	ΦΟΡΟΛ.ΕΤΟΣ 2014		
ΔΙΑΦΟΡΑ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΤ'Α ΤΗΝ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά εισοδήματος από μερίσματα	1.473.473,65	1.473.473,65	0,00

Παροχές σε είδος	12.929,79	12.929,79	0,00
Αμοιβές μελών Δ.Σ.			5.000,00
Διαφορά Κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα λόγω μη αιτιολόγησης της προέλευσης τραπεζικών πιστώσεων	45.186,07	10.200,00	34.986,07

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **21/01/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **του με ΑΦΜ**, και την τροποποίηση της υπ' αριθμ...../2019 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 και της υπ' αριθμ...../2019 Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.) ως εξής:

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

Οικονομικό έτος 2014

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΠΟΣΑ ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	
Α-Β Από ακίνητα	2.966,53	7.862,54	2.966,53	7.862,54	2.966,53	7.862,54	0,00
Γ. Από κινητές αξίες							0,00
Δ. Από εμπορικές επιχειρήσεις	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Ε. Από γεωργικές επιχειρήσεις							0,00
ΣΤ. Από μισθωτές υπηρεσίες	0,00	9.693,71	0,00	9.693,71	0,00	9.693,71	0,00
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα	34.823,92		108.562,21		99.034,14		64.210,22
Συνολικό εισόδημα	37.790,45	17.556,25	111.528,74	17.556,25	102.000,67	17.556,25	64.210,22

Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται							
Υπόλοιπο	37.790,45	17.556,25	111.528,74	17.556,25	102.000,67	17.556,25	64.210,22
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	0,00	0,00	0,00			0,00	0,00
Άθροισμα	37.790,45	17.556,25	111.528,74	17.556,25	102.000,67	17.556,25	64.210,22
Εκπτώσεις δαπανών άρθρου 8 του ν.2238/1994	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα	37.790,45	17.556,25	111.528,74	17.556,25	102.000,67	17.556,25	64.210,22

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΥΗΣ								
	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)		ΕΛΕΓΧΟΥ (2)		ΔΕΔ (3)		ΔΙΑΦΟΡΑ (3)-(1)	
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	37.790,45	17.556,25	111.528,74	17.556,25	102.000,67	17.556,25	64.210,22	0,00
ΑΥΤΟΤΕΛ.ΦΟΡΟΛΟ.ΠΟΣΑ	79.702,57	6.345,63	79.702,57	6.345,63	79.702,57	6.345,63	0,00	0,00
ΦΟΡΟΣ ΑΥΤΟΤΕΛΩΝ ΦΟΡΟΛ.ΠΟΣΩΝ	14.065,19	1.115,41	14.065,19	1.115,41	14.065,19	1.115,41	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	131.558,21	25.017,29	205.296,50	25.017,29	195.768,43	25.017,29	64.210,22	0,00
ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	13.610,00	5.274,53	13.610,00	5.274,53	13.610,00	5.274,53	0,00	0,00
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΡΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	131.558,21	25.017,29	205.296,50	25.017,29	195.768,43	25.017,29	64.210,22	0,00
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	4%	2%	4%	2%	4%	2%		
ΕΙΣΦΟΡΑ	5.262,33	500,35	8.211,86	500,35	7.830,74	500,35	2.568,41	0,00
ΕΙΣΦΟΡΑ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ	0,00	0	0	0	0	0	0,00	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.262,33	500,35	8.211,86	500,35	7.830,74	500,35	2.568,41	0,00
	5.762,68		8.712,21		8.331,08		2.568,41	

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΟΙΚ.ΕΤΟΥΣ 2014 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ								
		Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
		ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΦΟΡΟΣ	
Α. ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΙ ΦΟΡΟΣ ΒΑΣΕΙ ΚΛΙΜΑΚΑΣ								
ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΟΥ	Εισόδημα	37.790,45	9.350,87	111.528,74	32.622,18	102.000,67	29.477,92	20.127,05

	Μείωση φόρου		0,00		0,00		0,00	
	Υπόλοιπο φόρου (α)		9.350,87		32.622,18		29.477,92	20.127,05
	Εισόδημα	17.556,25	2.918,87	17.556,25	2.918,87	17.556,25	2.918,87	0,00
	Μείωση φόρου		2.100,00		2.100,00		2.100,00	
ΤΗΣ ΣΥΖΥΓΟΥ	Υπόλοιπο φόρου (β)		818,87		818,87		818,87	0,00
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων (γ)			0,00		0,00		0,00	0,00
Β.ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ								
Στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα (δ)			229,17		229,17		229,17	0,00
ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ (α) +(β) +(γ) +(δ)			10.398,91		33.670,22		30.525,96	20.127,05
Γ.ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ								
1.φορος που παρακρατήθηκε								
1(α)Κινητές αξίες			0,00		0,00		0,00	
1(δ)Μισθωτές υπηρεσίες			333,29				333,29	
1(ε)από ελευθέρια επαγγέλματα			8.160,00		8.160,00		8.160,00	
2α.Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγ. έτος			1.236,92		1.236,92		1.236,92	
β)ειδικών περιπτώσεων			0,00		0,00		0,00	
Σύνολο εκπτώσεων			9.730,21		9.396,92		9.730,21	
Υπόλοιπο φόρου			668,70		24.273,30		20.795,75	20.127,05
Δ.ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΝΤΑΙ ΚΑΙ ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ								
1.Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος			191,61		191,61		191,61	0,00
2.Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων			116,37		116,37		116,37	0,00
3.Εισφορά υπέρ ΟΓΑ			23,28		23,28		23,28	0,00
6.Πρόσθετος φόρος λόγω εκπροθέσμου			-9,30		-9,30		-9,30	0,00
6.Πρόσθετο τέλος χαρτοσήμου ανακρίβειας (120%) (1)					0,00		0,00	0,00
6α.Πρόσθετος φόρος άρθρου 58 του ν.4174/2013 50%					11.802,30		10.063,53	10.063,53
6β.Τόκοι άρθρου 53 του ν.4174/2013(72Χ 0,73%=52,56%)					12.406,58		10.578,78	10.578,78
9.Εισφορά ΕΛΓΑ								0,00
10.Εισφορά αλληλεγγύης			5.762,68		8.211,86		8.331,08	2.568,40
11.Τέλος επιτηδεύματος			650,00		650,00		650,00	0,00
12.Φόρος πολυτελούς διαβίωσης			0,00		0,00		0,00	0,00
Σύνολο κεφαλαίου Δ			6.734,64		33.392,70		29.945,34	23.210,70
Γενικό Σύνολο			7.403,34		57.666,00		50.741,09	43.337,75
ποσό που επιστράφηκε			5,00		5,00		5,00	0,00
Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση			7.408,34		57.671,00		50.746,09	43.337,75

Φορολογικό έτος 2014

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ							
	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ		ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΠΟΣΑ ΔΕΔ		ΔΙΑΦΟΡΑ
	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	Ατομικό και Τέκνων	Συζύγου	
Ακίνητη περιουσία	2.734,01	5.147,01	2.734,01	5.147,01	2.734,01	5.147,01	0,00
Τόκοι-μερισματα	1.958,54	32,83	1.475.432,19	32,83	1.958,54	32,83	0,00
Επιχειρηματική δραστηριότητα							0,00
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα άρθρου 21 παρ.4 του ν.4172/2013			45.186,07		34.986,07		34.986,07
Μισθωτή εργασία και Αμοιβές μελών ΔΣ	3.658,79	9.210,07	16.588,58	9.210,07	8.658,79	9.210,07	5.000,00
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Ναυτικό εισόδημα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Συνολικό εισόδημα	8.351,34	14.389,91	1.539.940,85	14.389,91	48.337,41	14.389,91	39.986,07
Αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο	8.351,34	14.389,91	1.539.940,85	14.389,91	48.337,41	14.389,91	39.986,07
Διαφορά τεκμαρτής δαπάνης που προστίθεται	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Άθροισμα	8.351,34	14.389,91	1.539.940,85	14.389,91	48.337,41	14.389,91	39.986,07
Εκπτώσεις εισοδήματος	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέο Εισόδημα	8.351,34	14.389,91	1.539.940,85	14.389,91	48.337,41	14.389,91	39.986,07

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ ΑΛΛΗΛΕΓΥΗΣ								
	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)		ΕΛΕΓΧΟΥ (2)		ΔΕΔ (3)		ΔΙΑΦΟΡΑ (3)-(1)	
	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΣΥΖΥΓΟΥ
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	8.351,34	14.389,91	1.539.940,85	14.389,91	48.337,41	14.389,91	39.986,07	0,00
ΑΥΤΟΤΕΛ.ΦΟΡΟΛΟ.ΠΟΣΑ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΦΟΡΟΣ ΑΥΤΟΤΕΛΩΝ ΦΟΡΟΛ.ΠΟΣΩΝ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ	8.351,34	14.389,91	1.539.940,85	14.389,91	48.337,41	14.389,91	39.986,07	0,00
ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	19.840,00	2.908,13	19.840,00	2.908,13	19.840,00	2.908,13	0,00	0,00
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΡΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗ ΕΙΔΙΚΗΣ ΕΙΣΦΟΡΑΣ	8.351,34	14.389,91	1.539.940,85	14.389,91	48.337,41	14.389,91	39.986,07	0,00
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	0%	1%	4%	1%	2%	1%		
ΕΙΣΦΟΡΑ	0,00	143,90	61.597,63	143,90	966,75	143,90	966,75	0,00
ΕΙΣΦΟΡΑ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ΤΕΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00	143,90	61.597,63	143,90	966,75	143,90	966,75	0,00
	143,90		61.741,53		1.110,65		966,75	

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2014 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ							
	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας							
Εισόδημα	8.351,34	14.389,91	1.539.940,85	14.389,91	48.337,41	14.389,91	39.986,07
Φόρος κλίμακας	1.399,45	2.597,31	166.502,78	2.597,31	14.044,85	2.597,31	12.645,40
Μείωση φόρου	804,93	2.026,22	2.100,00	2.026,22	1.904,93	2.026,22	1.100,00
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Φόρος που αναλογεί	594,52	571,09	164.402,78	571,09	12.139,92	571,09	11.545,40
Β. Μείον							0,00
1.φορος που παρακρατήθηκε από							0,00
α. Τόκους -μερίσματα- δικαιώματα	293,81	4,42	293,81	4,42	293,81	4,42	0,00
β. επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
γ. Μισθωτή εργασία-συντάξεις	0,00	129,74	0,00	129,74	0,00	129,74	0,00
2.φορος που προκαταβλήθηκε							0,00
α. Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγ. έτος		191,61		191,61		191,61	0,00
β. ειδικών περιπτώσεων		0,00		0,00		0,00	0,00
Μείωση φόρου		0,00		0,00		0,00	
Υπόλοιπο φόρου	300,71	245,32	164.108,97	245,32	11.846,11	245,32	11.545,40
Γ. Πλέον							0,00
1.Προκαταβολή φόρου για το επόμενο		0,00		0,00		0,00	0,00

έτος							
2.Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	86,34	22,74	86,34	22,74	86,34	22,74	0,00
3.Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	17,27	4,55	17,27	4,55	17,27	4,55	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	809,90	0,00	809,90	0,00	809,90	0,00	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	0,00	143,90	61.597,63	143,90	1.110,65	143,90	1.110,65
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	0,00	650,00	0,00	650,00	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/2013 50%		0,00	81.904,13	0,00	5.772,70	0,00	5.772,70
Γενικό Σύνολο	1.864,22	416,51	309.174,24	416,51	20.292,97	416,51	18.428,75
Διαφορά συμψηφισμού	0,00		0,00		0,00		0,00
Τελικό Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	2.280,73		309.590,75		20.709,48		18.428,75

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**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.