



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/09/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 1413

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/Τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **26/05/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /**2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2015.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 26/05/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. /2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 16.706,01 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 1.670,60 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 3.037,46 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **21.414,07 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί του πορίσματος της από 27/04/2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (αριθμός εντολής /23-01-2023).

Συγκεκριμένα, στον προσφεύγοντα είχε διενεργηθεί έλεγχος από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για το φορολογικό έτος 2015, στα πλαίσια της υπ' αριθμόν /2021 εντολής ελέγχου και είχε συνταχθεί η από 27/12/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος. Κατά εκείνον τον έλεγχο, είχε διαπιστωθεί ότι ο προσφεύγων ήταν ο μοναδικός μέτοχος της εταιρείας, ΑΦΜ με έδρα στη και η οποία τύγχανε προμηθευτής της ατομικής επιχείρησής του. Ο έλεγχος είχε αποδεχτεί τις σχετικές δαπάνες που είχε καταχωρήσει ο προσφεύγων στα βιβλία του, επιφυλασσόμενος ωστόσο για τυχόν νέα στοιχεία που ενδεχομένως να περιέρχονταν σε γνώση του κατόπιν σχετικού αιτήματος διοικητικής συνδρομής που θα απηύθυνε στις φορολογικές αρχές της μέσω της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων (Δ.Ο.Σ.).

Πράγματι, ο έλεγχος απέστειλε το υπ' αριθμόν /24-12-2021 έγγραφο, με το οποίο αιτήθηκε τη χορήγηση στοιχείων αναφορικά με την ανωτέρω εταιρεία και τις συναλλαγές της με την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος. Σε απάντηση του εν λόγω αιτήματος, ο έλεγχος έλαβε το υπ' αριθμόν εισερχ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. /20-05-2022 (Δ.Ο.Σ. Γ ΕΞ 2022 ΕΜΠ) έγγραφο ως μερική απάντηση και το υπ' αριθμόν εισερχ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. /18-07-2022 (Δ.Ο.Σ. Γ ΕΞ 2022 ΕΜΠ) έγγραφο ως τελική απάντηση από τις φορολογικές αρχές της

Από τις απαντήσεις των φορολογικών αρχών της, προέκυψε, μεταξύ άλλων, ότι:

- πρόκειται για γνωστή στις αρχές εταιρεία, με κύρια οικονομική δραστηριότητα το εμπόριο γούνας (επεξεργασμένη και ακατέργαστη)
- ο προσφεύγων διετέλεσε διαχειριστής της και ήταν αποκλειστικός ιδιοκτήτης της το διάστημα 22/12/2010-22/12/2016
- η δηλωθείσα στις αρχές διεύθυνση (.....) δεν αποτελεί έδρα της, αλλά διεύθυνση της βουλγαρικής δικηγορικής εταιρείας, ΑΦΜ και η ίδια δε διαθέτει έδρα
- είχε δύο προμηθευτές, οι οποίοι ήταν εταιρείες με έδρα το (.....) και συγκεκριμένα οι: και Οι παραδόσεις έλαβαν χώρα στη Μεταφέρθηκαν στη με μεταφορική εταιρεία, όπου και υπέστησαν επεξεργασία (υπηρεσίες ραπτικής) από τρίτη εταιρεία (....., ΑΦΜ), πριν μεταφερθούν στην Ελλάδα (.....) από την ίδια ανωτέρω γερμανική μεταφορική εταιρεία (....., ΑΦΜ)

- το 2015 οι μοναδικοί πελάτες της ήταν η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος και η επιχείρηση & ΣΙΑ, ΑΦΜ
- δεν απασχολούσε υπαλληλικό προσωπικό
- δεν υπάρχουν πληροφορίες για διανομή μερισμάτων.

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε πως πληρούνταν όλες οι προϋποθέσεις του άρθρου 66 του Ν. 4172/2013 περί Ελεγχόμενων Αλλοδαπών Εταιρειών, με συνέπεια να καταλογίσει στον προσφεύγοντα το σύνολο του μη διανεμηθέντος εισοδήματος της βουλγαρικής εταιρείας ύψους **50.624,29 € (= 99.000,00 BGN / 1,95583)**.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Παραγραφή του δικαιώματος της διοίκησης για καταλογισμό φόρου.

2^{ος} λόγος: Μη νόμιμη η προσβαλλόμενη πράξη δεδομένου ότι η έκδοσή της βασίστηκε σε ξενόγλωσσα έγγραφα άνευ οποιασδήποτε μετάφρασης.

3^{ος} λόγος: Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης κατά παρέκκλιση του άρθρου 28 Κ.Φ.Δ..

4^{ος} λόγος: Μη συνδρομή των προϋποθέσεων για την εφαρμογή του άρθρου 66 Κ.Φ.Ε..

5^{ος} λόγος: Επίκληση της αναδρομικής εφαρμογής του ευμενέστερου νομοθετικού πλαισίου.

6^{ος} λόγος: Πλημμελής αιτιολογία της εκθέσεως ελέγχου.

Ως προς τον 1^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 του Κ.Φ.Δ.:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παρ. 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα (1) έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά,

δ) για όσο διάστημα διαρκεί η προθεσμία υποβολής αιτήματος Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού (Δ.Α.Δ.) του άρθρου 63Α, όπως αυτή ορίζεται στις ειδικότερες διατάξεις που προβλέπουν τη δυνατότητα υποβολής αιτήματος Δ.Α.Δ., και μόνο για την υποβολή και αποδοχή του σχετικού αιτήματος, καθώς επίσης και εφόσον υποβληθεί τέτοιο αίτημα, για όσο χρόνο διαρκεί η Δ.Α.Δ. και μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορά ή σχετίζεται με αυτή. Σε περίπτωση

έκδοσης απόφασης Αμοιβαίου Διακανονισμού, παρατείνεται για ένα (1) έτος μετά την έκδοση της απόφασης η περίοδος παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου με έρεισμα την απόφαση αυτή και με σκοπό τη συμμόρφωση με αυτήν,

ε) εάν υποβληθεί αίτηση για ακύρωση ή τροποποίηση, σύμφωνα με το άρθρο 63B ή ακυρωθεί ή τροποποιηθεί άμεσος προσδιορισμός φόρου, πράξη προσδιορισμού φόρου ή πράξη επιβολής προστίμου χωρίς αίτηση του φορολογούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 63B, για περίοδο ενός (1) έτους μετά την έκδοση της πράξης ακύρωσης ή τροποποίησης του άρθρου 63B, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

...».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό όσον αφορά στο φορολογικό έτος 2015 έχει ήδη παραγραφεί. Ειδικότερα, επικαλείται πως στα πλαίσια του αρχικά διενεργηθέντος ελέγχου και συγκεκριμένα στο από 02/12/2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων, ουδεμία μνεία είχε γίνει σχετικά με την τυχόν σκοπούμενη αναζήτηση στοιχείων για τη βουλγαρική εταιρεία, ενώ τα αιτήματα προς τις βουλγαρικές αρχές διατυπώθηκαν μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων του ελέγχου και σχετική μνεία έγινε για πρώτη φορά στην από 27/12/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου.

Επειδή ο έλεγχος δεν ήταν σε καμία περίπτωση υποχρεωμένος να συμπεριλάβει σχετική επιφύλαξη στο Σημείωμα Διαπιστώσεων, καθώς σε αυτό καταγράφονται μόνο οι προσωρινές φορολογητέες διαφορές.

Επειδή ο έλεγχος είχε συμπεριλάβει σχετική αναφορά σε δύο (2) σημεία της από 27/12/2021 Έκθεσης Ελέγχου και συγκεκριμένα:

- στη σελ. 34, όπου αναφερόταν ότι: «...Επειδή ο ελεγχόμενος δεν προσκόμισε περαιτέρω στοιχεία που αφορούν στη σχέση του με την εν λόγω εταιρεία και δεδομένου ότι η Βουλγαρία, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1277/2015, περιλαμβάνεται στα κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013 για το έτος 2015, η υπηρεσία μας θα αποστείλει έγγραφο στη Διεύθυνση Οικονομικών Σχέσεων (Δ.Ο.Σ.), με αίτημα τη χορήγηση στοιχείων που αφορούν στην εταιρεία, στη σχέση της με τον ελεγχόμενο και στις συναλλαγές της με την ελεγχόμενη οντότητα. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος αποδέχεται τη δαπάνη των 275.900,00 € με την επιφύλαξη τυχόν νέων στοιχείων που θα περιέλθουν εις γνώση του...» και
- στη σελ. 123, όπου αναφερόταν ότι: «...Επίσης, η υπηρεσία μας επιφυλάσσεται για οποιοδήποτε νέο στοιχείο προκύψει από τη διενεργηθείσα αλληλογραφία, στα πλαίσια υποβολής αιτήματος ανταλλαγής πληροφοριών προς τις αρμόδιες φορολογικές αρχές».

Επειδή σε κάθε περίπτωση, το υπ' αριθμόν/24-12-2021 έγγραφο για διοικητική συνδρομή απεστάλη πριν τις 31/12/2021, ήτοι εντός της αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής για το φορολογικό έτος 2015.

Επειδή στη συνέχεια, λόγω λήψης των υπ' αριθμ. εισερχ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π./20-05-2022 (Δ.Ο.Σ. Γ ΕΞ 2022 ΕΜΠ) και υπ' αριθμ. εισερχ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π./18-07-2022 (Δ.Ο.Σ. Γ ΕΞ 2022 ΕΜΠ) εγγράφων, η προθεσμία παραγραφής παρατάθηκε για διάστημα ενός (1) έτους από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τους 2^ο και 3^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή όπως προελέχθη, ο έλεγχος βάσισε το πόρισμά του στα απαντητικά έγγραφα της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, στα οποία επισυνάπτονταν, μεταξύ άλλων, οι οικονομικές καταστάσεις και αντίγραφα των φορολογικών στοιχείων και παραστατικών πληρωμής της βουλγαρικής εταιρείας.

Επειδή μετά την κοινοποίηση στον προσφεύγοντα του υπ' αριθμόν/14-03-2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων κατ' άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ., αυτός κατέθεσε στο Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. την υπ' αριθμόν/22-03-2023 αίτηση, με την οποία ζήτησε να του γνωστοποιηθούν τα στοιχεία βάσει των οποίων εκδόθηκε το εν λόγω Σημείωμα Διαπιστώσεων. Ο έλεγχος ανταποκρίθηκε αυθημερόν, αποστέλλοντας τα συνημμένα στα έγγραφα της Δ.Ο.Σ. παραστατικά, ήτοι συνολικά ογδόντα πέντε (85) σελίδες. Στη συνέχεια, ο προσφεύγων με την υπ' αριθμόν/27-03-2023 αίτησή του, ζήτησε να ενημερωθεί εάν υφίσταται μετάφραση στα ελληνικά των εγγράφων που του χορηγήθηκαν και σε περίπτωση θετικής απάντησης, να λάβει αντίγραφα αυτών. Ο έλεγχος, του απάντησε ότι του είχε ήδη χορηγήσει το σύνολο των στοιχείων που είχε λάβει από τη Δ.Ο.Σ..

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ουσιαστικά στερήθηκε του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης, δεδομένου ότι απεστάλησαν σε αυτόν συνολικά ογδόντα πέντε (85) σελίδες ξενόγλωσσων εγγράφων και δη στην αγγλική, βουλγαρική και γερμανική γλώσσα, χωρίς επίσημη μετάφραση στα ελληνικά, με αποτέλεσμα να μην είναι σε θέση να αντικρούσει το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή στην Έκθεση Απόψεων του ελέγχου επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία μας αναφέρονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«...Οι διαπιστώσεις του ελέγχου βασίστηκαν κυρίως στις πληροφορίες που παρασχέθηκαν από τις φορολογικές αρχές της Βουλγαρίας και περιλαμβάνονται στις απαντητικές επιστολές της Δ/σης Οικονομικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ. Οι πληροφορίες αυτές περιήλθαν στη διάθεση του ελέγχου στην ελληνική γλώσσα (μεταφρασμένες από τη ΔΟΣ) και γνωστοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με το αρ./14.3.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (σελ. 4 στην ενότητα 6.1 Πληροφορίες που παρασχέθηκαν από τις φορολογικές αρχές της).

Αναλυτικότερα, η εξέταση από μέρους του ελέγχου εάν συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις για να θεωρηθεί το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ελεγχόμενο για την φορολογία στην Ελλάδα των αδιανέμητων κερδών του και η τεκμηρίωση των διαπιστώσεων του βασίστηκε αποκλειστικά στις “μεταφρασμένες” πληροφορίες από τη ΔΟΣ που αφορούν στην έδρα, τη δραστηριότητα, τη μετοχικά σύνθεση, τις συναλλαγές, τη λειτουργία και τα συνεργαζόμενα με την αλλοδαπή εταιρεία πρόσωπα.

Η μοναδική μετάφραση που έγινε από τον παρόντα έλεγχο αφορά στις οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμός και αποτελέσματα χρήσης) της αλλοδαπής εταιρείας και συγκεκριμένα στο ποσό του συνολικού καθαρού κέρδους της κρινόμενης περιόδου. Άλλωστε, σύμφωνα με τις διεθνείς λογιστικές αρχές, οι οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών ενσωματώνουν και παρουσιάζουν με τρόπο σαφή και κατανοητό όλες τις συναλλαγές και τα λογιστικά γεγονότα, παρέχοντας πληροφορίες σε οποιονδήποτε τις αναζητήσει π.χ. μέτοχος, πιστωτές, ελεγκτικές αρχές κ.λ.π.».

Επειδή σε κάθε περίπτωση, αποτελεί πραγματικό και αδιαμφισβήτητο γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας, ΑΦΜ καταρτίστηκαν σε γνώση και τη σύμφωνη γνώμη του προσφεύγοντος, όντας ο μοναδικός μέτοχος και διαχειριστής αυτής κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος.

Επειδή περαιτέρω, ο έλεγχος, με το αρχικό υπ' αριθμόν/16-03-2021 Αίτημα Παροχής πληροφοριών, είχε ζητήσει από τον προσφεύγοντα να γνωστοποιήσει-προσκομίζοντας δικαιολογητικά έγγραφα-όλες τις συμμετοχές του σε ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα.

Επειδή ο προσφεύγων δεν είχε γνωστοποιήσει στον έλεγχο τη συμμετοχή του στη εταιρεία, ΑΦΜ

Επειδή ακόμη και όταν περιήλθαν τελικά οι σχετικές πληροφορίες στον έλεγχο από τις φορολογικές αρχές της και ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα η προσκόμιση στοιχείων που αφορούσαν την βουλγαρική εταιρεία μέσω του υπ' αριθμόν/21-02-2023 Αιτήματος Παροχής πληροφοριών, ο τελευταίος και πάλι δεν επέδειξε συνεργατική στάση, απαντώντας μέσω του υπ' αριθμόν/03-03-2023 υπομνήματός του ότι έχει ήδη προσκομίσει όλα τα σχετικά στοιχεία των συναλλαγών μεταξύ των δύο (2) οντοτήτων και πως εάν ο έλεγχος χρειαζόταν στοιχεία για αυτήν καθ' αυτήν τη εταιρεία, θα έπρεπε να αποταθεί στην ίδια.

Ως εκ τούτου, κρίνεται με την παρούσα ότι ο προσφεύγων τελούσε σε πλήρη γνώση των οικονομικών δεδομένων της εταιρείας και οι ισχυρισμοί του **απορρίπτονται** ως προβαλλόμενοι σε καταχρηστική βάση.

Ως προς τους 4^ο, 5^ο και 6^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 66 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2015 και πριν την τροποποίησή του με το άρθρο 12 του Ν. 4607/2019:

«1. Το φορολογητέο εισόδημα περιλαμβάνει το μη διανεμηθέν εισόδημα νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) ο φορολογούμενος, μόνος του ή από κοινού με τα συνδεδεμένα πρόσωπα, κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, μετοχές, μερίδια, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο σε ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) ή δικαιούται να εισπράττει ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών του εν λόγω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

β) το παραπάνω νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα υπόκειται σε φορολογία σε μη συνεργάσιμο κράτος ή κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, ήτοι σε ειδικό καθεστώς που επιτρέπει ουσιαστικά χαμηλότερο επίπεδο φορολογίας από ό,τι το γενικό καθεστώς,

γ) άνω του τριάντα τοις εκατό (30%) του καθαρού εισοδήματος προ φόρων που πραγματοποιεί το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα εμπίπτει σε μία ή περισσότερες από τις κατηγορίες που ορίζονται στην παράγραφο 3,

δ) δεν πρόκειται για εταιρεία, της οποίας η κύρια κατηγορία μετοχών αποτελεί αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά.

2. Η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε. Ε., εκτός εάν η εγκατάσταση ή η οικονομική δραστηριότητα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας συνιστά επίπλαστη κατάσταση που δημιουργήθηκε με ουσιαστικό σκοπό την αποφυγή του αναλογούντος φόρου. Σε περίπτωση που το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος χώρας που είναι συμβαλλόμενο μέρος της συμφωνίας για τον Ε.Ο.Χ. και υφίσταται και εφαρμόζεται συμφωνία ανταλλαγής πληροφοριών, ανάλογης με την ανταλλαγή πληροφοριών, κατόπιν αιτήσεως που προβλέπεται στην Οδηγία 2011/16/ΕΕ, η παράγραφος 1 δεν εφαρμόζεται, εκτός εάν η εγκατάσταση ή η οικονομική δραστηριότητα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας συνιστά επίπλαστη κατάσταση, που δημιουργήθηκε με ουσιαστικό σκοπό την αποφυγή του αναλογούντος φόρου.

3. Οι ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή του στοιχείου γ' της παραγράφου 1, εφόσον άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) της αντίστοιχης κατηγορίας εισοδήματος του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας προέρχεται από συναλλαγές με τη φορολογούμενη εταιρεία ή τα συνδεδεμένα με αυτή πρόσωπα:

- α) τόκοι ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα παράγεται από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία,
- β) δικαιώματα ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα παράγεται από πνευματική ιδιοκτησία,
- γ) μερίσματα και εισόδημα από τη μεταβίβαση μετοχών,
- δ) εισόδημα από κινητά περιουσιακά στοιχεία,
- ε) εισόδημα από ακίνητη περιουσία, εκτός εάν το κράτος του φορολογούμενου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας δεν θα είχε δικαίωμα να φορολογήσει το εισόδημα βάσει συμφωνίας που έχει συναφθεί με τρίτη χώρα,
- στ) εισόδημα από ασφαλιστικές, τραπεζικές και άλλες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

4. Οι κατηγορίες εισοδήματος που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο υπολογίζονται στη βάση του φορολογικού έτους και με το φορολογικό συντελεστή που ισχύει για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων σύμφωνα με το Δεύτερο Μέρος του παρόντα Κώδικα ή με το φορολογικό συντελεστή που ισχύει για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων σύμφωνα με το Τρίτο Μέρος, κατά περίπτωση».

Επειδή όπως διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ 1076/2014:

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23.07.2013), αναφορικά με τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (ΕΑΕ) και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ΚΦΕ (ν. 4172/2013) προσαρμόστηκε η εσωτερική φορολογική νομοθεσία στις υποδείξεις/οδηγίες του Ψηφίσματος του Συμβουλίου της 8ης Ιουνίου 2010 για το συντονισμό των κανόνων περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιριών (ΕΑΕ) και περί υποκεφαλαιοποίησης εντός της ΕΕ (2010/C 156/01) αλλά και της Ανακοίνωσης της Επιτροπής (COM(2007) 785), με την οποία συστήνεται η εφαρμογή κανόνων κατά των καταχρήσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας εντός της ΕΕ και όσον αφορά τρίτες χώρες με Κανόνες για τις ΕΑΕ.

Συγκεκριμένα, εισήχθησαν για πρώτη φορά στο εσωτερικό μας δίκαιο κανόνες για την αποτροπή της φοροαποφυγής των ημεδαπών εταιρειών μέσω της μεταφοράς των εσόδων τους σε θυγατρικές που βρίσκονται σε χώρες με χαμηλή φορολογία.

Το πεδίο εφαρμογής των κανόνων αυτών ορίζεται γενικά με αναφορά σε κριτήρια που αφορούν στον έλεγχο της αλλοδαπής εταιρείας (ΕΑΕ), το ικανοποιητικό επίπεδο φορολόγησής της, στη δραστηριότητα και στον τύπο των εσόδων της.

2. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού εισήχθησαν διατάξεις περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών που αφορούν στη συμπερίληψη στο φορολογητέο εισόδημα φορολογούμενου που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, του μη διανεμηθέντος εισοδήματος νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) ο φορολογούμενος, μόνος του ή από κοινού με τα συνδεδεμένα πρόσωπα, όπως αυτά ορίζονται στην περ. ζ' του άρθρου 2, κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, μετοχές, μερίδια, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο σε ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) ή δικαιούται να εισπράττει ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών του εν λόγω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,
- β) το παραπάνω αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα υπόκειται σε φορολογία σε μη συνεργάσιμο κράτος ή κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, ήτοι σε ειδικό καθεστώς που επιτρέπει ουσιαδώς χαμηλότερο επίπεδο φορολογίας από ό,τι το γενικό καθεστώς,

γ) άνω του τριάντα τοις εκατό (30%) του καθαρού εισοδήματος προ φόρων που πραγματοποιεί το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα εμπίπτει σε μία ή περισσότερες από τις κατηγορίες που ορίζονται στην παράγραφο 3,

δ) το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα δεν είναι εταιρεία, της οποίας η κύρια κατηγορία μετοχών αποτελεί αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά.

Επισημαίνεται ότι το ως άνω φορολογητέο εισόδημα του μη διανεμηθέντος εισοδήματος του αλλοδαπού νομικού προσώπου υπολογίζεται με βάση το ποσοστό συμμετοχής του φορολογούμενου σε αυτό, όπως αυτό ορίζεται στην περ. α', το οποίο σε κάθε περίπτωση είναι μεγαλύτερο του 50%. Στην περίπτωση κατά την οποία η προϋπόθεση της περίπτωσης αυτής πληρείται από κοινού από συνδεδεμένα πρόσωπα, το φορολογητέο εισόδημα υπολογίζεται από κάθε φορολογούμενο ξεχωριστά, με βάση το ποσοστό συμμετοχής του.

3. Με την παράγραφο 2 προβλέπεται ότι σε περίπτωση που το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε. ή κάτοικος χώρας που είναι συμβαλλόμενο μέρος της συμφωνίας για τον Ε.Ο.Χ. και υφίσταται και εφαρμόζεται συμφωνία ανταλλαγής πληροφοριών, ανάλογης με την ανταλλαγή πληροφοριών, κατόπιν αιτήσεως που προβλέπεται στην Οδηγία 2011/16/ΕΕ, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 περί ελεγχόμενων εταιρειών, εκτός εάν η εγκατάσταση ή η οικονομική δραστηριότητα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας συνιστά επίπλαστη κατάσταση που δημιουργήθηκε με ουσιαστικό σκοπό την αποφυγή του αναλογούντος φόρου.

Επομένως, προκειμένου να μην εφαρμοσθούν οι διατάξεις της παραγράφου 1, στην περίπτωση φορολογικού κατοίκου κράτους-μέλους της Ε.Ε. ή χώρας που είναι συμβαλλόμενο μέρος της συμφωνίας για τον ΕΟΧ, απαιτείται η απόδειξη περί επιδίωξης από την ΕΑΕ πραγματικής οικονομικής δραστηριότητας (π.χ. η αλλοδαπή εταιρία να πραγματοποιεί ουσιαστική επιχειρηματική δραστηριότητα στη χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένη, δηλαδή να έχει αποδεδειγμένα φυσική υπόσταση στη χώρα εγκατάστασής της, ήτοι έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, μόνιμα απασχολούμενο προσωπικό, κλπ., να είναι φορολογικός κάτοικος της αλλοδαπής χώρας στην οποία έχει την έδρα της και να φορολογείται εκεί, κλπ).

4. Με την παράγραφο 3 ορίζονται οι κατηγορίες εισοδήματος που λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή του στοιχείου γ' της παραγράφου 1 (καθαρό εισόδημα προ φόρων). Συγκεκριμένα, εφόσον άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) της αντίστοιχης κατηγορίας εισοδήματος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας προέρχεται από συναλλαγές με το φορολογούμενο ή με τα συνδεδεμένα με αυτό πρόσωπα, λαμβάνονται υπόψη οι ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος:

α) τόκοι ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα παράγεται από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία,

β) δικαιώματα ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα παράγεται από πνευματική ιδιοκτησία,

γ) μερίσματα και εισόδημα από τη μεταβίβαση μετοχών,

δ) εισόδημα από κινητά περιουσιακά στοιχεία (π.χ. εμπορεύματα, κλπ),

ε) εισόδημα από ακίνητη περιουσία, εκτός εάν το κράτος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας δεν θα είχε δικαίωμα να φορολογήσει το εισόδημα βάσει συμφωνίας που έχει συναφθεί με τρίτη χώρα,

στ) εισόδημα από ασφαλιστικές, τραπεζικές και άλλες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Επισημαίνεται, ότι για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 του ν. 4172/2013, ήτοι την προσαύξηση του φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου με το αδιανέμητο εισόδημα της αλλοδαπής εταιρείας, αρκεί έστω και μια κατηγορία εισοδήματος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας να προέρχεται από συναλλαγές με τον φορολογούμενο με βάση το οριζόμενο στις πιο πάνω διατάξεις ποσοστό, δηλαδή άνω του 50% της αντίστοιχης κατηγορίας εισοδήματος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής

οντότητας να προέρχεται από συναλλαγές με το φορολογούμενο ή με τα συνδεδεμένα με αυτό πρόσωπα.

5. Με την παράγραφο 4 καθορίζεται ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος που επιβάλλεται στις κατηγορίες εισοδήματος που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο. Συγκεκριμένα, τα υπόψη εισοδήματα υπολογίζονται στη βάση του φορολογικού έτους και με το φορολογικό συντελεστή που ισχύει για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων σύμφωνα με το Δεύτερο Μέρος του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ή με το φορολογικό συντελεστή που ισχύει για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων σύμφωνα με το Τρίτο Μέρος, κατά περίπτωση.

6. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ως φορολογητέο εισόδημα λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του μη διανεμηθέντος εισοδήματος της ΕΑΕ του οικείου φορολογικού έτους, όπως αυτό προκύπτει από τον επίσημο ισολογισμό του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας ή από οποιοδήποτε άλλο αντίστοιχο επίσημο στοιχείο που προβλέπεται από την νομοθεσία της αλλοδαπής του οικείου φορολογικού έτους, κατά το μέρος που αναλογεί στον φορολογούμενο - μέτοχο με βάση το ποσοστό συμμετοχής του και όχι μόνο το εισόδημα των περ. α' έως στ' της παρ. 3 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Ε. του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

Στην περίπτωση κατά την οποία το φορολογικό έτος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας λήγει σε διαφορετικό χρόνο από αυτό του ημεδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας - μετόχου, λαμβάνεται υπόψη το μη διανεμηθέν εισόδημα όπως προκύπτει από τον επίσημο ισολογισμό του τελευταίου φορολογικού έτους. Για παράδειγμα, ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία, της οποίας το φορολογικό έτος λήγει στις 31.12.2014, η οποία συμμετέχει με ποσοστό μεγαλύτερο του 50% στο κεφάλαιο αλλοδαπού νομικού προσώπου, του οποίου το φορολογικό έτος λήγει στις 30 Ιουνίου κάθε έτους και πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου 66 του ΚΦΕ (ν.4172/2013), θα λάβει υπόψη το μη διανεμηθέν εισόδημα του αλλοδαπού νομικού προσώπου όπως αυτό προκύπτει από τον ισολογισμό του φορολογικού έτους που έληξε την 30.06.2014, για τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.

Το υπόψη εισόδημα νοείται ότι έχει αποκτηθεί από το ημεδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, στο τέλος του οικείου φορολογικού έτους του εν λόγω προσώπου ή οντότητας. Ως εκ τούτου, στις περιπτώσεις που ημεδαπό πρόσωπο συμμετέχει σε αλλοδαπή εταιρεία φορολογικό κάτοικο κράτους που δεν εντάσσεται στη ζώνη του ευρώ, το φορολογητέο εισόδημά του, όπως υπολογίζεται με βάση τις κοινοποιούμενες διατάξεις, θα μετατραπεί σε ευρώ λαμβάνοντας υπόψη τη συναλλαγματική ισοτιμία της τελευταίας εργάσιμης ημέρας του φορολογικού έτους του ημεδαπού προσώπου ή οντότητας.

Επισημαίνεται ότι, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 9 του ν.4172/2013, ο φορολογούμενος δικαιούται να μειώσει το ποσό του καταβλητέου φόρου εισοδήματος κατά το ποσό του φόρου εισοδήματος νομικού προσώπου που τυχόν καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα αυτό.

Στο χρόνο κατά τον οποίο, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα προβεί σε διανομή των κερδών, τα οποία έχουν υπαχθεί σε φορολογία σύμφωνα με τις κοινοποιούμενες διατάξεις, τα ποσά αυτά απαλλάσσονται της φορολογίας, κατά το μέρος που έχουν φορολογηθεί, δεδομένου ότι σε διαφορετική περίπτωση θα υπήρχε διπλή φορολόγηση του υπόψη εισοδήματος.

Οι κοινοποιούμενες διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4172/2013 έχουν εφαρμογή για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1.1.2014 και μετά, ήτοι για τα μη διανεμηθέντα κέρδη αλλοδαπών ελεγχόμενων εταιρειών που προκύπτουν από την ημερομηνία αυτή και μετά και ως εκ τούτου δεν καταλαμβάνουν τα μη διανεμηθέντα κέρδη παρελθουσών χρήσεων των εταιρειών αυτών.

7. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα: Ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία, της οποίας η χρήση λήγει στις 31.12.2014, κατέχει το 60% των μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο μετοχών αλλοδαπής εταιρείας η οποία είναι εγκατεστημένη σε κράτος μη συνεργάσιμο.

Με βάση τον τελευταίο επίσημο ισολογισμό της αλλοδαπής εταιρείας προκύπτουν τα ακόλουθα:

Το συνολικό καθαρό ποσό τόκων και δικαιωμάτων που έχει αποκτήσει η αλλοδαπή εταιρεία εντός του οικείου φορολογικού έτους ανέρχεται σε € 400.000 και 250.000, αντίστοιχα, ενώ τα καθαρά κέρδη προ φόρων ανέρχονται σε € 1.000.000. Η υπόψη εταιρεία δεν έχει άλλα εισοδήματα που αναφέρονται στις κατηγορίες της παρ. 3 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Ε.

Επομένως, το καθαρό εισόδημα προ φόρων που πραγματοποιεί η αλλοδαπή εταιρεία και εμπίπτει στις ανωτέρω κατηγορίες ανέρχεται σε ποσοστό 65%

$$([(400.000+250.000)/1.000.000]*100]=65\%)$$
 του συνολικού καθαρού κέρδους αυτής, δηλαδή σε ποσοστό μεγαλύτερο του 30%.

Με βάση τα βιβλία της ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας διαπιστώνεται ότι έχει καταβάλλει στην υπόψη αλλοδαπή εταιρεία ποσά τόκων και δικαιωμάτων, ύψους €300.000 και €50.000, αντίστοιχα, δηλαδή καλύπτει ποσοστό μεγαλύτερο του 50% των εισοδημάτων της αλλοδαπής για μία εκ των δύο κατηγοριών εισοδήματος (75% και 20%, αντίστοιχα).

Επομένως, η ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία θα υπολογίσει ως φορολογητέο εισόδημα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 το ποσό των €600.000 ($€1.000.000*60\%$).

8. Τέλος, σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται για τις εταιρείες που έχουν συσταθεί και λειτουργούν σύμφωνα με το ν.27/1975 και το ν.δ.2687/1953, καθόσον στις διατάξεις της παρ. 15 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι, δεν εφαρμόζονται για τις εταιρείες αυτές οι διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 4 του ίδιου νόμου.

Τα ανωτέρω ισχύουν και για τις εταιρίες, νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, κατά το μέρος που τα κεφάλαιά τους είτε προέρχονται από ναυτιλιακή δραστηριότητα ή αποτελούν επενδύσεις από ναυτιλιακά κεφάλαια και εφόσον ανήκουν σε συνδεδεμένα με τις εταιρίες που έχουν συσταθεί και λειτουργούν σύμφωνα με τον ν.27/1975 και το ν.δ. 2687/1953 φυσικά πρόσωπα, καθόσον σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, οι διατάξεις που διέπουν τη φορολογία των ναυτιλιακών επιχειρήσεων και των συνδεδεμένων φυσικών προσώπων, μόνο σε σχέση με το εισόδημα που απορρέει από τις επιχειρήσεις αυτές, δεν θίγονται από τις διατάξεις του ίδιου νόμου».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 66 του Ν. 4172/2013 στην περίπτωση του.

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 6-10), ο έλεγχος έχει επαρκώς και αναλυτικά αιτιολογήσει ότι οι διατάξεις του άρθρου 66 του Ν. 4172/2013 τυγχάνουν εφαρμογής στην κρινόμενη περίπτωση. Ειδικότερα:

- ο προσφεύγων κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος κατείχε άμεσα το 100% των μετοχών της εταιρείας, δηλαδή ποσοστό άνω του 50%, ήτοι πληρείται η προϋπόθεση της περ. (α') της παρ. 1 του άρθρου 66,
- η Βουλγαρία, χώρα έδρας της αλλοδαπής εταιρείας συμφερόντων του προσφεύγοντος, τύγχανε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (ΠΟΛ 1277/2015), ήτοι πληρείται η προϋπόθεση της περ. (β') της παρ. 1 του άρθρου 66,
- η βουλγαρική εταιρεία δεν τυγχάνει εισηγμένη σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, ήτοι πληρείται η προϋπόθεση της περ. (δ') της παρ. 1 του άρθρου 66,

- η βουλγαρική εταιρεία παρουσιάζει στην κατάσταση αποτελεσμάτων της 31/12/2015 συνολικό καθαρό εισόδημα προ φόρων ύψους 99.000,00 BGN εκ των οποίων ποσό 87.000,00 BGN αφορά σε καθαρό εισόδημα από πωλήσεις εμπορευμάτων. Συνεπώς το 87,88%, δηλαδή ποσοστό άνω του 30%, του συνολικού καθαρού εισοδήματος της εταιρείας εμπίπτει σε μία από τις κατηγορίες εισοδήματος της παρ. 3 του άρθρου 66 και συγκεκριμένα στην περ. (δ') (εισόδημα από κινητά περιουσιακά στοιχεία), ήτοι πληρείται η προϋπόθεση της περ. (γ') της παρ. 1 του άρθρου 66. **Επισημαίνεται ότι αρχικά ο έλεγχος είχε αναφέρει ότι το 100% του καθαρού εισοδήματος ενέπιπτε στις κατηγορίες της παρ. 3 του άρθρου 66, κρίνοντας πως το υπόλοιπο ποσό των 12.000,00 BGN αφορούσε σε εισόδημα από τόκους (περ. α')-ωστόσο, κατόπιν σχετικής παρατήρησης του προσφεύγοντος ότι δεν πρόκειται για έσοδα από τόκους αλλά για συναλλαγματικές διαφορές, ο έλεγχος τροποποίησε το ποσοστό στο ως άνω 87,88%, χωρίς να αλλάξει το πόρισμα, εφόσον και πάλι το ποσοστό υπερβαίνει το 30%),**
- η βουλγαρική εταιρεία κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος συναλλάχθηκε με δύο (2) μόνο πελάτες και συγκεκριμένα με την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος και την επιχείρηση, ΑΦΜ Εξ αυτών, οι συναλλαγές με την πρώτη αποτέλεσαν το 68,88% των συνολικών πωλήσεων, δηλαδή ποσοστό άνω του 50%, ήτοι πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 3 του άρθρου 66,
- η εταιρεία δεν έχει έδρα στη δηλωθείσα διεύθυνση και σύμφωνα με τις συνήθειες πρακτικές επιχειρήσεων με εμπορική δραστηριότητα, ο χώρος του δικηγορικού γραφείου δε θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί για τις ανάγκες της, δεδομένου ότι το αντικείμενο των εργασιών της αφορά το εμπόριο επεξεργασμένης και ακατέργαστης γούνας και όχι κάποιο είδος παροχής υπηρεσιών. Επίσης, η εταιρεία δεν απασχολούσε προσωπικό, ήτοι υφίστατο έλλειψη υποδομής σε κτίρια, προσωπικό και εξοπλισμό. Παράλληλα, ο τόπος άσκησης της πραγματικής διοίκησης και λήψης στρατηγικών αποφάσεων βρισκόταν στην Ελλάδα, εφόσον ο μοναδικός ιδιοκτήτης και διαχειριστής της εταιρείας (ο προσφεύγων) διέμενε στην Ελλάδα. Τονίζεται περαιτέρω πως ουδέποτε προσκομίστηκαν στοιχεία αναφορικά με τον τρόπο με τον οποίο η εταιρεία συνήψε εμπορικές σχέσεις με τους δύο (2) μοναδικούς προμηθευτές της από τα, καθώς και με τη δικηγορική εταιρεία, ΑΦΜ Συμπερασματικά, κρίθηκε ότι η οικονομική δραστηριότητα της βουλγαρικής εταιρείας συνιστά επίπλαστη κατάσταση, που δημιουργήθηκε με ουσιαστικό σκοπό την αποφυγή του αναλογούντος φόρου, ήτοι πληρείται η προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθρου 66.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται παράλληλα την τροποποίηση των διατάξεων του άρθρου 66 με το άρθρο 12 του Ν. 4607/2019, με ισχύ από 01/01/2019, ισχυριζόμενος ότι θα πρέπει να εφαρμοστεί στην περίπτωση του η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής του ευμενέστερου νομοθετικού πλαισίου.

Επειδή η παρ. 3 του άρθρου 66, όπως τροποποιήθηκε με τον ανωτέρω νόμο, ορίζει ότι:

«Στο φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου περιλαμβάνεται το μη διανεμηθέν εισόδημα της ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας, που προκύπτει από τις εξής κατηγορίες εισοδήματος:

- α) τόκοι ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα που παράγεται από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία,
- β) δικαιώματα ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα που παράγεται από πνευματική ιδιοκτησία,
- γ) μερίσματα και εισόδημα από την εκποίηση μετοχών,
- δ) εισόδημα από χρηματοδοτική μίσθωση,
- ε) εισόδημα από ασφαλιστικές, τραπεζικές και άλλες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες,

στ) εισόδημα από εταιρείες τιμολόγησης που αποκομίζουν έσοδα από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών και υπηρεσιών που αγοράζονται και πωλούνται σε συνδεδεμένες με αυτήν επιχειρήσεις και δεν προσθέτουν καμία ή προσθέτουν ελάχιστη οικονομική αξία».

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται ότι η περίπτωση του καλύπτεται από την ανωτέρω περίπτωση (στ') και ότι δεν τυγχάνουν εν γένει εφαρμογής οι διατάξεις περί αλλοδαπής ελεγχόμενης εταιρείας, καθότι τα αγαθά που εμπορεύεται υφίστανται επεξεργασία στη Βουλγαρία, ήτοι λαμβάνει χώρα μία καθαρά βιοτεχνική εργασία με προστιθέμενη αξία στη Βουλγαρία.

Επειδή ωστόσο, αφενός στην προκειμένη περίπτωση τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 66, όπως ίσχυαν κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2015 (όπου δεν υπήρχε σχετική πρόβλεψη). Αφετέρου δε, ακόμη και υπό το πρίσμα του προσφεύγοντος, το κρίσιμο στοιχείο που θα πρέπει να ληφθεί υπόψη είναι ότι η επεξεργασία των αγαθών δεν πραγματοποιείται από την ίδια τη συμφερόντων του προσφεύγοντος, αλλά από μία τρίτη βουλγαρική εταιρεία (....., ΑΦΜ). Αυτό σημαίνει ότι η εν λόγω τρίτη εταιρεία θα μπορούσε κάλλιστα να τιμολογεί για τις παρεχόμενες υπηρεσίες επεξεργασίας την ελληνική ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, στην οποία θα ανήκαν κατά κυριότητα τα εμπορευόμενα αγαθά, ευρισκόμενα είτε στη Βουλγαρία είτε στην Ελλάδα. Η προστιθέμενη αξία και πάλι θα φορολογείτο στη Βουλγαρία αλλά στο όνομα της τρίτης βουλγαρικής εταιρείας ΑΦΜ, η οποία δηλώνει έσοδα από παροχή υπηρεσιών επεξεργασίας. Με άλλα λόγια, το γεγονός ότι ο προσφεύγων αποφάσισε να συστήσει μία εταιρεία στη με αποκλειστικό σκοπό να τιμολογείται αυτή για πρώτη ύλη/αγαθά από τρίτους προμηθευτές και από την πάροχο υπηρεσιών επεξεργασίας και στη συνέχεια να τιμολογεί την ελληνική ατομική επιχείρηση του ιδίου, καταδεικνύει εμφανώς ότι η εν γένει εμπορική δραστηριότητα του προσφεύγοντος θα μπορούσε να λαμβάνει χώρα και χωρίς την ύπαρξη της εν λόγω βουλγαρικής εταιρείας, η οποία συνεστήθη με ουσιαστικό σκοπό τη μεταφορά φορολογητέας ύλης από την Ελλάδα στη, όπου ο αναλογών φόρος εισοδήματος είναι χαμηλότερος.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται επικουρικά ότι θα πρέπει να αφαιρεθεί από τον καταλογιζόμενο φόρο, ο φόρος που έχει ήδη πληρωθεί στο βουλγαρικό δημόσιο για το ίδιο εισόδημα, επικαλούμενος τα οριζόμενα στο άρθρο 9 του Ν. 4172/2013.

Επειδή ωστόσο, ο προσφεύγων ούτε στο στάδιο του ελέγχου ούτε και στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής προσκόμισε σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, ως όφειλε σύμφωνα με το ανωτέρω άρθρο 9 του Ν. 4172/2013.

Επειδή παράλληλα, σχετική πρόβλεψη για πίστωση του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σε περιπτώσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν. 4172/2013, εισήχθη με το άρθρο 12 του Ν. 4607/2019, με το οποίο προστέθηκε η νέα παρ. 7 στο άρθρο 66 του Ν. 4172/2013 ως εξής:

«Ο φόρος αλλοδαπής που έχει καταβάλει το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση, καθώς και οι συνδεδεμένες εταιρείες σε περίπτωση έμμεσης συμμετοχής, μειώνει τη φορολογική υποχρέωση του φορολογουμένου. Η μείωση αυτή δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 14 του Ν. 4607/2019: «Τα άρθρα 11 έως 13, με τα οποία ενσωματώνονται τα σημεία 1, 2, 4 και 5 του άρθρου 2 και τα άρθρα 4, 6, 7 και 8 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ, έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2019 και μετά».

Επειδή σε περίπτωση που οι περιπτώσεις εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν. 4172/2013 καλύπτονταν από τη γενική διάταξη του άρθρου 9 του ιδίου νόμου περί πίστωσης

φόρου αλλοδαπής, δε θα υπήρχε ανάγκη για συμπλήρωση των διατάξεων του άρθρου 66 με διάταξη περιλαμβάνουσα παρεμφερή πρόβλεψη.

Επειδή κατά γενική αρχή δικαίου ο ειδικότερος κανόνας κατισχύει του γενικότερου (“lex specialis derogat legi generali”).

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, ο προσφεύγων δε δικαιούται πίστωση φόρου για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2015.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **26/05/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθμ. /**2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2015.

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	16.706,01
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	1.670,60
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	3.037,46
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	21.414,07

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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