



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 04/09/2024

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

Αριθμός απόφασης: 2454

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).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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)»

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

ε. 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 **18/04/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /**21.03.2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2016.

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 18/04/2024 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. /21.03.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 317.255,08 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας ποσού 158.627,54 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 102.403,52 €, ήτοι συνολικό καταβλητέο ποσό **578.286,14 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί του πορίσματος της από 21/03/2024 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (αριθμός εντολής /25-09-2023).

Συγκεκριμένα, στον προσφεύγοντα είχε διενεργηθεί έλεγχος από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για το φορολογικό έτος 2016, στα πλαίσια της υπ' αριθμόν /2021 εντολής ελέγχου και είχε συνταχθεί η από 23/12/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος. Κατά εκείνον τον έλεγχο, είχε διαπιστωθεί ότι ο προσφεύγων ήταν ο μοναδικός μέτοχος της εταιρείας, ΑΦΜ με έδρα στη Βουλγαρία 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 Βουλγαρίας μέσω της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων (Δ.Ο.Σ.).

Πράγματι, ο έλεγχος απέστειλε το υπ' αριθμόν /29-12-2022 έγγραφο, με το οποίο αιτήθηκε τη χορήγηση στοιχείων αναφορικά με την ανωτέρω βουλγαρική 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. /11-05-2023 (Δ.Ο.Σ. Β ΕΞ 2023 ΕΜΠ) έγγραφο ως μερική απάντηση και το υπ' αριθμόν εισερχ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. /27-02-2024 (Δ.Ο.Σ. Β ΕΞ 2024 ΕΜΠ) έγγραφο ως τελική απάντηση από τις φορολογικές αρχές της Βουλγαρίας (κατόπιν του υπ' αριθμόν /15-01-2024 συμπληρωματικού αιτήματος ανταλλαγής πληροφοριών).

Από τις απαντήσεις των φορολογικών αρχών της Βουλγαρίας, 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
- εντός του 2016 είχε δύο προμηθευτές, οι οποίοι ήταν εταιρείες με έδρα εντός Ε.Ε (Δανία και Κύπρο) και συγκεκριμένα οι: Τον Σεπτέμβριο του 2016 η παρέδωσε δερμάτινα είδη προς επεξεργασία στη Μεταφέρθηκαν στη Βουλγαρία μέσω Γερμανίας από την, όπου και υπέστησαν επεξεργασία (υπηρεσίες ραπτικής) από τρίτη βουλγαρική εταιρεία (....., ΑΦΜ), πριν μεταφερθούν στην Ελλάδα (.....) στις

εγκαταστάσεις του προσφεύγοντος. Από την εκδόθηκε το αρ. /21-09-2016 τιμολόγιο για την εν λόγω συναλλαγή

- το 2016 μοναδικός πελάτης της ήταν η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος
- δεν απασχολούσε υπαλληλικό προσωπικό
- από τις 23/12/2016 αποκλειστικός ιδιοκτήτης της εταιρείας είναι το ίδρυμα, εγγεγραμμένο στις 13/11/2015 στο Εμπορικό Μητρώο του με αρ.

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος:

- επικαλούμενος ότι οι φορολογικές αρχές της Βουλγαρίας συνέδεσαν μόνο σε μία περίπτωση τις αγορές που πραγματοποίησε η εντός του φορολογικού έτους 2016 με τις πωλήσεις α' υλών προς την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, ήτοι όσον αφορά στο υπ' αριθμόν /21-09-2016 τιμολόγιο αξίας 39.470,00 €, έκρινε ότι για υπόλοιπα δύο τιμολόγια που έλαβε ο προσφεύγων εντός του ιδίου έτους (υπ' αριθμ. /07-04-2016 αξίας 110.846,00 € και /06-12-2016 αξίας 433.410,00 €), δεν αποδεικνύεται η μεταποίηση εμπορευμάτων που αγοράστηκαν ώστε να έχουν την τελική τους μορφή (α' ύλες), όπως αναγράφονται στο σώμα αυτών και συνεπώς, τα δύο τελευταία τιμολόγια τυγχάνουν εικονικά, καταλογίζοντας τη συνολική τους αξία **544.256,00 €** ως λογιστική διαφορά κατά το άρθρο 22 του ν.4172/2013,
- καταλόγισε στον προσφεύγοντα εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου (άρθ. 42 ν.4172/2013) ύψους **482.265,85 €** και συγκεκριμένα από τη μεταβίβαση της βουλγαρικής εταιρείας στο ίδρυμα με έδρα το, η οποία έλαβε χώρα στις 23/12/2016.

Συνολικά ποσά καταλογισμού με βάση την Έκθεση Ελέγχου:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (μη αναγνώριση έκπτωσης δαπάνης τιμολογίων που κρίθηκαν εικονικά) (άρθ. 22 ν.4172/2013)	544.256,00
Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου (ολόκληρης επιχείρησης) (άρθ. 42 ν.4172/2013)	482.265,85
Σύνολο	1.026.521,85

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: Εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των συναλλαγών που αφορούν τα υπ' αριθμ. /2016 και /2016 τιμολόγια έκδοσης της εταιρείας -μη συνδρομή προϋποθέσεων για την απόρριψη των δαπανών ως μη εκπιπτόμενων.

2^{ος} λόγος: Πλημμελής αιτιολογία της Έκθεσης Ελέγχου ως προς τη δήθεν εικονικότητα των δύο τιμολογίων και ως προς τη μη αποδοχή των προσκομισθέντων εκ μέρους του στοιχείων-ο έλεγχος δεν ανταποκρίνεται στο βάρος ανταπόδειξης σχετικά με την εικονικότητα.

3^{ος} λόγος: Παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για την έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

4^{ος} λόγος: Εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής αρχής σχετικά με τον καταλογισμό φόρου υπεραξίας.

Ως προς τους 1^ο και 2^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή με την ΠΟΛ 1113/2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 21-25), ο προσφεύγων εντός του κρινόμενου φορολογικού έτους έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τρία (3) τιμολόγια αγοράς α' υλών από την βουλγαρική εταιρεία συμφερόντων του με την επωνυμία ως εξής:

Τιμολόγια	Ποσά (€)
..../08-04-2016	110.846,00
..../22-09-2016	39.470,00
..../08-12-2016	433.410,00

Επειδή ο έλεγχος απέρριψε ως εικονικά τα δύο από τα τρία ανωτέρω τιμολόγια και συγκεκριμένα τα υπ' αριθμ./08-04-2016 και/08-12-2016 αθροιστικής αξίας **544.256,00 €**, διότι με βάση τις απαντήσεις των βουλγαρικών φορολογικών αρχών επί σχετικών αιτημάτων του για παροχή πληροφοριών αναφορικά με τις συναλλαγές της βουλγαρικής εταιρείας με την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, δεν κατέστη εφικτό να συσχετιστούν τα είδη (εμπορεύματα) που η πρώτη αγοράζει με τα είδη (α' ύλες) που πουλάει στη δεύτερη βάσει των επίμαχων τιμολογίων, ενώ δεν προκύπτει και η μεταποίηση των εμπορευμάτων (αγορές) ώστε να έχουν την τελική τους μορφή. Παράλληλα, η μεταποίηση δε θα μπορούσε να γίνει από την ίδια τη βουλγαρική εταιρεία λόγω έλλειψης υποδομής σε κτίρια, προσωπικό και εξοπλισμό.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει αυθαίρετη και εσφαλμένη, καθότι πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές που επιβεβαιώνονται και από τις σχετικές απαντήσεις των βουλγαρικών φορολογικών αρχών.

Επειδή όπως προκύπτει από τις εν λόγω απαντήσεις (υπ' αριθμ. εισερχ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π./11-05-2023 (Δ.Ο.Σ. Β ΕΞ 2023 ΕΜΠ) και υπ' αριθμ. εισερχ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π./27-02-2024 (Δ.Ο.Σ. Β ΕΞ 2024 ΕΜΠ) έγγραφα), οι βουλγαρικές αρχές βεβαιώνουν, μεταξύ άλλων, ότι: «η, κατά την περίοδο 01/01/2016-31/12/2016, παρέδωσε δέρμα στον ατομικό έμπορο, ΦΠΑ, ως εξής:

- στις 07/04/2016 παραδόθηκαν αγαθά ποσού 216.795,93 BGN (περίπου 110.845,55 ευρώ)
- στις 21/09/2016 παραδόθηκαν αγαθά ποσού 77.196,61 BGN (περίπου 39.470 ευρώ)
- στις 06/12/2016 παραδόθηκαν αγαθά ποσού 847.676,3 BGN (περίπου 433.410 ευρώ)».

Επειδή περαιτέρω, τα επίμαχα τιμολόγια συνοδεύονται και από παραστατικά διακίνησης (CMR), από όπου προκύπτει η μεταφορά των εμπορευμάτων από τη Βουλγαρία στις εγκαταστάσεις του προσφεύγοντος στην Ελλάδα (Καστοριά).

Επειδή άλλωστε, κατά τον αρχικό έλεγχο που είχε διενεργηθεί στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. για το φορολογικό έτος 2016, στα πλαίσια της υπ' αριθμόν/2021 εντολής ελέγχου, τα αποτελέσματα του οποίου έχουν αποτυπωθεί στην από 23/12/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου, είχε γίνει αντιπαραβολή του Βιβλίου Τεχνικών Προδιαγραφών με το Βιβλίο Απογραφής και είχε διαπιστωθεί παραγωγή 258 επιπλέον προϊόντων για τα οποία δεν είχε εκδοθεί το προσήκον φορολογικό στοιχείο. Δηλαδή, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., έχοντας αποδεχθεί τις ποσότητες που περιλαμβάνονται στο Βιβλίο Απογραφής, στις οποίες περιλαμβάνονταν και οι αποκτηθείσες από τη βουλγαρική εταιρεία, είχε καταλογίσει παράβαση απόκρυψης φορολογητέας ύλης. Συνεπώς, η μη αναγνώριση των επίμαχων αποκτηθεισών ποσοτήτων από τον παρόντα έλεγχο **θα ερχόταν σε αντίθεση** με το προκύψαν πόρισμα του ελέγχου κατά την ελεγκτική επαλήθευση σχετικά με την ποσότητα των παραχθέντων ειδών.

Επειδή εν γένει, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργώντας έλεγχο στον λήπτη των αγαθών (προσφεύγοντα), αναζήτησε ορθώς περαιτέρω πληροφορίες και στοιχεία αναφορικά με τον προμηθευτή αυτών (βουλγαρική εταιρεία) και τη δυνατότητα αυτής να προβεί στις πωλήσεις που αναγράφονται στα επίμαχα τιμολόγια.

Επειδή από τις απαντήσεις των βουλγαρικών φορολογικών αρχών, όπως αυτές αναφέρονται ανωτέρω, δεν προκύπτει ουδεμία αναφορά ή υπόνοια περί εξαφανισμένου εμπόρου ή εικονικότητας των επίμαχων συναλλαγών, οι οποίες άλλωστε επιβεβαιώνονται ρητά, με βάση και τα στοιχεία που είχαν στη διάθεσή τους.

Επειδή παράλληλα, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ένας εκ των πελατών της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος (η εταιρεία με έδρα την Κύπρο), η οποία τυγχάνει συμφερόντων του ιδίου του προσφεύγοντος:

- κατά τη διάρκεια του κρινόμενου φορολογικού έτους επέστρεψε στον προσφεύγοντα αγαθά αξίας 455 χιλ. € (σε σύνολο πωλήσεων 1.070 χιλ. €) και εκδόθηκαν προς τούτο πιστωτικά τιμολόγια,
- είναι παράλληλα και ένας εκ των δύο προμηθευτών της βουλγαρικής εταιρείας, ήτοι προμηθευτής του προμηθευτή του προσφεύγοντος και ταυτόχρονα πελάτης του ιδίου.

Επειδή ο έλεγχος απέστειλε (ομοίως με τις βουλγαρικές) και στις κυπριακές φορολογικές αρχές το υπ' αριθμόν/29-12-2022 έγγραφο, με το οποίο αιτήθηκε τη χορήγηση στοιχείων αναφορικά με την ανωτέρω κυπριακή εταιρεία και τις συναλλαγές της με την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος. Σε απάντηση του εν λόγω αιτήματος, ο έλεγχος έλαβε το υπ' αριθμόν ΔΔΦΟΣ Β ΕΞ 2023 ΕΜΠ/31-03-2023 έγγραφο, με το οποίο αφενός

επιβεβαιώνονται οι αποστολές των αγαθών και αφετέρου από τα αναγραφόμενα σε αυτό δεν προκύπτει κάποια αναφορά σε ύποπτες συναλλαγές που να αποκρύπτονται πίσω από τις επιστροφές των αγαθών στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Επειδή περαιτέρω, από το αναλυτικό καθολικό πελατών της ανωτέρω κυπριακής εταιρείας που τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου από τις κυπριακές φορολογικές αρχές, προκύπτει ότι στις 21/10/2016 πωλήθηκαν αγαθά αξίας 408 χιλ. € στη βουλγαρική εταιρεία Το εν λόγω γεγονός δεν έρχεται σε αντίθεση με τον ισχυρισμό του ελέγχου ότι η εν λόγω ποσότητα αφορούσε απαξιωμένα εμπορεύματα που πωλήθηκαν στη βουλγαρική εταιρεία, υπέστησαν επεξεργασία εκεί από έτερη βουλγαρική επιχείρηση (.....) και επαναπωλήθηκαν στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος στην Ελλάδα ως α' ύλες με το υπ' αριθμόν/08-12-2016 επίμαχο τιμολόγιο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28, παρ. 2 του ν.4987/2022 «[...]Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν.4987/2022 «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή με βάση όλα τα ανωτέρω, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. δεν παρείχε βάσιμη και σαφή αιτιολογία προκειμένου να τεκμηριώσει την μη έκπτωση των επίμαχων δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος.

Επειδή σε αυτή τη βάση, πληρούνται οι προϋποθέσεις εκπαισιμότητας του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος γίνονται **αποδεκτοί** και η λογιστική διαφορά των **544.256,00 € διαγράφεται** με την παρούσα.

Ως προς τον 3^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν.4987/2022:

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

...».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό όσον αφορά στο φορολογικό έτος 2016 έχει ήδη παραγραφεί. Ειδικότερα, επικαλείται πως όλως καταχρηστικώς ο έλεγχος έκανε χρήση της ανωτέρω διάταξης περί επέκτασης της παραγραφής, δεδομένου ότι η ύπαρξη της βουλγαρικής εταιρείας και των συναλλαγών του με αυτήν, ήταν γνωστά στον έλεγχο ήδη από τη χρονική στιγμή του αρχικού ελέγχου του φορολογικού έτους 2016 όσο και του προηγούμενου φορολογικού έτους 2015.

Επειδή ωστόσο, ο έλεγχος απέστειλε το υπ' αριθμόν/29-12-2022 αίτημα προς τις φορολογικές αρχές της Βουλγαρίας, αφού προηγουμένως απέστειλε σχετικά αιτήματα παροχής πληροφοριών στον προσφεύγοντα, προκειμένου να εξαντλήσει τις συνήθεις πηγές πληροφόρησης που θα μπορούσε να χρησιμοποιήσει για τη συγκέντρωση των ζητούμενων πληροφοριών στο εσωτερικό της χώρας. Συγκεκριμένα, εκτός από τα υπ' αριθμ. /17-09-2020 και /16-03-2021 αιτήματα παροχής πληροφοριών του άρθ. 14 του ν.4987/2022 αναφορικά με τα πρότερα ελεγχθέντα φορολογικά έτη 2014 και 2015, στα οποία ο προσφεύγων ανταποκρινόμενος ουδέποτε γνωστοποίησε την ιδιοκτησία του επί της επίμαχης βουλγαρικής εταιρείας, δεν προσκόμισε και κανένα στοιχείο σχετικά με αυτήν **αναφορικά με το φορολογικό έτος 2016**, όπως του ζητήθηκε με το υπ' αριθμόν /27-09-2022 σχετικό αίτημα που του απέστειλε ο έλεγχος.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, το υπ' αριθμόν/29-12-2022 έγγραφο για διοικητική συνδρομή απεστάλη πριν τις 31/12/2022, ήτοι εντός της αρχικής πενταετούς περιόδου παραγραφής για το φορολογικό έτος 2016.

Επειδή στη συνέχεια, λόγω λήψης των υπ' αριθμ. εισερχ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. /11-05-2023 (Δ.Ο.Σ. Β ΕΞ 2023 ΕΜΠ) και υπ' αριθμ. εισερχ. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. /27-02-2024 (Δ.Ο.Σ. Β ΕΞ 2024 ΕΜΠ) εγγράφων, η προθεσμία παραγραφής παρατάθηκε για διάστημα ενός (1) έτους από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, η προσβαλλόμενη πράξη κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις 21/03/2024, ήτοι πριν την παρέλευση ενός (1) έτους από την παραλαβή του πρώτου χρονικά εκ των ως άνω απαντητικών εγγράφων των βουλγαρικών φορολογικών αρχών (11/05/2023) (υπενθυμίζεται ότι το δεύτερο απαντητικό έγγραφο ήταν συνέπεια του υπ' αριθμόν /15-01-2024 συμπληρωματικού αιτήματος του ελέγχου).

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

Ως προς τον 4^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 42, παρ. 1 του ν. 4172/2013 «Κάθε εισόδημα που προκύπτει από υπεραξία μεταβίβασης των ακόλουθων τίτλων, καθώς και μεταβίβασης ολόκληρης επιχείρησης, υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων:

- α) μετοχές σε εταιρεία μη εισηγμένη σε χρηματιστηριακή αγορά,
- β) μετοχές και άλλες κινητές αξίες εισηγμένες σε χρηματιστηριακή αγορά, εφόσον ο μεταβιβάζων συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας με ποσοστό τουλάχιστον μισό τοις εκατό (0,5%),
- γ) μερίδια ή μερίδες σε προσωπικές εταιρείες,
- δ) κρατικά ομόλογα και έντοκα γραμμάτια ή εταιρικά ομόλογα,
- ε) παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα.

Ως μεταβίβαση σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο νοείται και η εισφορά των ανωτέρω τίτλων για την κάλυψη ή αύξηση κεφαλαίου εταιρείας.

Ειδικά για τίτλους που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, οι διατάξεις της παραγράφου αυτής έχουν εφαρμογή, εφόσον οι τίτλοι αυτοί έχουν αποκτηθεί από την 1η Ιανουαρίου 2009 και εξής».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 9-21), ο προσφεύγων υπήρξε μοναδικός μέτοχος της βουλγαρικής εταιρείας, ΑΦΜ έως και τη μεταβίβασή της στο ίδρυμα με έδρα το, η οποία έλαβε χώρα στις 23/12/2016.

Επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε ότι υπήρξε υπεραξία για τον προσφεύγοντα κατά την μεταβίβαση της εν λόγω εταιρείας, η οποία προσδιορίστηκε σε **482.265,85 €**.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μη ορθώς του καταλογίστηκε εισόδημα από μεταβίβαση κεφαλαίου στην Ελλάδα, καθότι αυτό είναι αντικείμενο φορολόγησης των βουλγαρικών φορολογικών αρχών, όπου και η έδρα της εταιρείας.

Επειδή ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 1 του ν. 4172/2013 «Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. [...]».

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων τυγχάνει φυσικό πρόσωπο διαμένον στην Ελλάδα, όπου και διατηρεί ατομική επιχείρηση και υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως

φορολογικός κάτοικος ημεδαπής, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά του, ήτοι και για το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου που προέκυψε στη Βουλγαρία.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται περαιτέρω ότι ο έλεγχος σφάλλει και κατά το γεγονός ότι ήγε σε διπλή φορολόγηση το ποσό των αδιανέμητων κερδών που φορολογήθηκε κατά το προηγούμενο έτος 2015.

Επειδή ωστόσο, ο ανωτέρω επικουρικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 21, 2^η & 3^η παρ.), όπου ο έλεγχος, κατά τον υπολογισμό της υπεραξίας, έλαβε υπόψη του το γεγονός πως ο προσφεύγων είχε ήδη φορολογηθεί για το μη διανεμηθέν εισόδημα της βουλγαρικής εταιρείας κατά το προηγούμενο έτος 2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 66 του ν.4172/2013 περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών, καταλογισμός ο οποίος έχει ήδη επικυρωθεί με την υπ' αριθμόν/28-09-2023 απόφαση της Υπηρεσίας μας.

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

Συνολικά ποσά καταλογισμού με βάση την παρούσα:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (μη αναγνώριση έκπτωσης δαπάνης τιμολογίων που κρίθηκαν εικονικά) (αρθ. 22 ν.4172/2013)	0,00
Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου (ολόκληρης επιχείρησης) (αρθ. 42 ν.4172/2013)	482.265,85
Σύνολο	482.265,85

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **18/04/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αριθμ./**21.03.2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. φορολογικού έτους 2016.

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

Εισόδημα	Βάσει ΔΕΔ (απόφαση αρ. 1413/2023)	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα	299,02 €	299,02 €	299,02 €	- €
Ακίνητη περιουσία	11.062,70 €	11.062,70 €	11.062,70 €	- €
Επιχειρηματική δραστηριότητα	183.771,49 €	728.027,49 €	183.771,49 €	- €
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου	- €	482.265,85 €	482.265,85 €	482.265,85 €
Σύνολο	195.133,21 €	1.221.655,06 €	677.399,06 €	482.265,85 €

Φόρος που αναλογεί				
Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα	44,85 €	44,85 €	44,85 €	- €
Ακίνητη περιουσία	1.659,41 €	1.659,41 €	1.659,41 €	- €
Επιχειρηματική δραστηριότητα	75.697,17 €	320.612,37 €	75.697,17 €	- €
Υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου	- €	72.339,88 €	72.339,88 €	72.339,88 €
Σύνολο	77.401,43 €	394.656,51 €	149.741,31 €	72.339,88 €
Φόρος που παρακρατήθηκε	44,70 €	44,70 €	44,70 €	- €
Φόρος που προκαταβλήθηκε	5.613,21 €	5.613,21 €	5.613,21 €	
Υπόλοιπο φόρου	71.743,52 €	388.998,60 €	144.083,40 €	72.339,88 €
Πρόστιμο Άρθρου 58 ν.4987/22		158.627,54 €	36.169,94 €	36.169,94 €
Εισφορά αλληλεγγύης	14.912,99 €	117.316,51 €	62.890,91 €	47.977,92 €
Προκαταβολή φόρου επόμενου	3.306,49 €	3.306,49 €	3.306,49 €	- €
Τέλος επιτηδεύματος	1.850,00 €	1.850,00 €	1.850,00 €	- €
Τέλη χαρτοσήμου & εισφορά ΟΓΑ	135,97 €	135,97 €	135,97 €	- €
Συνολικό ποσό για καταβολή	91.948,97 €	670.235,10 €	248.436,70 €	156.487,73 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		578.286,13 €	156.487,73 €	

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.