



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/10/2022

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

Αριθμός απόφασης: 3167

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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

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

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **22/06/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ΑΦΜ με έδρα στο οδός κατά των υπ' αριθμόν:

-/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ φορολογικού έτους 2016,
-/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ φορολογικού έτους 2017,
-/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ φορολογικού έτους 2018,
-/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ φορολογικού έτους 2019,
-/2022 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ φορολογικού έτους 2019.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 12/05/2022 Εκθέσεις Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 22/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμόν/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 13.168,26 € πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 6.584,13 €, μείον ποσού φόρου αποδεδειγμένα καταβληθέντος στο Βουλγαρικό Δημόσιο 5.554,44 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **14.197,95 €**.

Με την υπ' αριθμόν/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 19.936,07 € πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 9.968,04 €, μείον ποσού φόρου αποδεδειγμένα καταβληθέντος στο Βουλγαρικό Δημόσιο 7.866,64 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **22.037,47 €**.

Με την υπ' αριθμόν/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 34.064,88 € πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 17.032,44 €, μείον ποσού φόρου αποδεδειγμένα καταβληθέντος στο Βουλγαρικό Δημόσιο 12.542,19 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **38.555,13 €**.

Με την υπ' αριθμόν/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 16.373,16 € πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 8.186,58 €, μείον ποσού φόρου αποδεδειγμένα καταβληθέντος στο Βουλγαρικό Δημόσιο 7.864,08 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **16.695,66 €**.

Με την υπ' αριθμόν/2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54, παρ. 1 (ιε') Κ.Φ.Δ. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **500,00 €**, διότι κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία αξίας για πράξεις που δεν υπάγονται σε Φ.Π.Α. (ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών).

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από 12/05/2022 Εκθέσεις Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ (αριθμός εντολής/2021). Όπως προκύπτει από αυτές, στις 5/10/2021 παραλήφθηκε από την Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ η υπ' αριθμόν/2021 Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ-Υποδιεύθυνση Γ'. Σύμφωνα με την εν λόγω Πληροφοριακή Έκθεση, στις 22/01/2019, συνεργείο ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ διενήργησε μερικό επιτόπιο έλεγχο στην έδρα της προσφεύγουσας επί της οδού στο

Κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα από το φορολογικό έτος 2015 και εντεύθεν δεν έχει πραγματοποιήσει έσοδα, ενώ αντιθέτως πραγματοποιεί λειτουργικά έξοδα που σχετίζονται με ενοίκιο επαγγελματικής στέγης, εισφορές σε ταμεία, αμοιβές προσωπικού και παροχές τρίτων (δηλαδή ό,τι χρειάζεται μία επιχείρηση για να λειτουργεί). Σε σχετική ερώτηση του ελέγχου αναφορικά με την απουσία εσόδων, ο διαχειριστής της προσφεύγουσας κ., καθώς και το παριστάμενο μέλος κ., πληροφόρησαν πως η εταιρεία ιδρύθηκε το 2009 με μέλη, σκοπό, διάρκεια κ.λπ. όπως περιγράφονται στο από 28/5/2009 ιδιωτικό συμφωνητικό. Το αντικείμενο δραστηριότητας είναι η αντιπροσώπευση Ιταλικών και Ισπανικών οίκων κατασκευής πλακιδίων κατά κύριο λόγο και η εύρεση πελατών σε όλη την Ελλάδα έναντι προμήθειας (ποσοστού επί των πωλήσεων) που λαμβάνει από τους αλλοδαπούς οίκους, βάσει γραπτών συμφωνιών που έχουν συνάψει. Το 2012 ο κ. ίδρυσε στη Βουλγαρία, ως μοναδικός μέτοχος και διαχειριστής, την εταιρεία με Α.Φ.Μ., με έδρα τη και δραστηριότητα ίδια με αυτήν της προσφεύγουσας. Σκοπός της ενέργειας αυτής, όπως ανέφεραν οι εκπρόσωποι της προσφεύγουσας, ήταν η σταδιακή μεταφορά των δραστηριοτήτων αυτής στη Βουλγαρία, διατηρώντας την αντιπροσώπευση των ίδιων αλλοδαπών οίκων και το ίδιο ελληνικό πελατολόγιο.

Το αποτέλεσμα της πρακτικής αυτής ήταν η μείωση των εσόδων της προσφεύγουσας, ώστε το 2015 να είναι 1.851,99 € και έκτοτε μηδενικά. Όμως, αντιθέτως του αναμενομένου, τα λειτουργικά έξοδα της επιχείρησης δε μειώθηκαν αντιστοίχως.

Από τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ προέκυψε πως οι αλλοδαποί οίκοι τιμολογούν και αποστέλλουν τα εμπορεύματα απευθείας στον Έλληνα πελάτη, πλην όμως όλες οι λεπτομέρειες της συναλλαγής (τελική τιμή, τυχόν εκπτώσεις, χρόνος, τρόπος και τόπος παράδοσης κ.λπ.) διεκπεραιώνονται από τους ανθρώπους στην Ελλάδα, μέσω του e-mail της προσφεύγουσας. Ωστόσο, η τιμολόγηση της προμήθειας για τη διαμεσολάβηση γίνεται από την βουλγαρική εταιρεία.

Παράλληλα:

- Από το σύστημα Taxis ελέγχθηκαν οι φορολογικές δηλώσεις που υπέβαλε στην Ελλάδα ως φυσικό πρόσωπο ο μοναδικός μέτοχος και διαχειριστής της βουλγαρικής εταιρείας κ., από όπου διαπιστώθηκε πως για τα φορολογικά έτη 2015-2019 δήλωσε φορολογικός κάτοικος Ελλάδας στη Δ.Ο.Υ. ΑΙΓΑΛΕΩ, διαμονή σε ιδιόκτητη οικία επί της οδού στο, κάτοχος δύο (2) ΕΙΧ για τα οποία πλήρωσε τέλη κυκλοφορίας κάθε χρόνο κ.λπ..
- Από το αρμόδιο τμήμα της Γ.Δ.ΗΛΕ.Δ., γνωστοποιήθηκαν στοιχεία από τα οποία προκύπτουν αξιόλογα ποσά τηλεπικοινωνιακής δαπάνης σε δύο εταιρείες τηλεφωνίας, καθώς επίσης και δαπάνες ΔΕΗ και ασφαλειών.
- Κατόπιν σχετικού αιτήματος ανταλλαγής πληροφοριών, ελήφθη το υπ' αριθμόν ΔΟΣ Γ ΕΞ 2021/18-05-2021 έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ, το οποίο περιελάμβανε πληροφορίες των φορολογικών αρχών της Βουλγαρίας για την εταιρεία με Α.Φ.Μ. Συγκεκριμένα, από το εν λόγω έγγραφο προκύπτει περιληπτικά ότι: 1) η δραστηριότητά της είναι όμοια με αυτήν της προσφεύγουσας, 2) δεν κατέχει κτίρια, εγκαταστάσεις ή άλλες ιδιοκτησίες και έχει μόνο μία διοικητική διεύθυνση, 3) κατά τα ελεγχόμενα έτη δεν απασχολούσε υπαλλήλους και 4) κατά τα ελεγχόμενα έτη πελάτες της ήταν μόνο δύο (2) ιταλικές εταιρείες, με τις επωνυμίες και, οι οποίες σημειωτέον ήταν πελάτες της προσφεύγουσας.

Με βάση όλα τα ανωτέρω και κατόπιν της έκδοσης της υπ' αριθμόν/2021 εντολής ελέγχου, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ έκρινε πως η ίδρυση της βουλγαρικής εταιρείας με Α.Φ.Μ. από τον διαχειριστή και κατά ποσοστό 95% ομόρρυθμο μέλος της προσφεύγουσας κ. συνιστά τεχνητή διευθέτηση κατά τις διατάξεις του άρθρου 38 του Ν.4174/2013, εφόσον δεν έλαβε χώρα για εμπορικούς λόγους αλλά μόνο για απόκτηση σημαντικού φορολογικού πλεονεκτήματος. Ως εκ τούτου, προσδιόρισε ως έσοδα της προσφεύγουσας τα έσοδα της ανωτέρω βουλγαρικής εταιρείας ανά φορολογικό έτος, όπως αυτά γνωστοποιήθηκαν στις ελληνικές φορολογικές αρχές με το προαναφερθέν έγγραφο της ΔΔΟΣ. Συνοπτικά, τα καταλογισθέντα έσοδα (εκπεφρασμένα σε EUR) έχουν ως εξής:

Έτος	Ποσά (€)
2016	60.119,32
2017	80.810,86
2018	128.518,03
2019	80.307,16

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Απαγορεύεται η επιβολή με οποιονδήποτε τρόπο περιορισμών σε εταιρείες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία ενός κράτους-μέλους όσον αφορά στην ελευθερία εγκατάστασής τους σε έτερο κράτος-μέλος (άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ).

2^{ος} λόγος: Η σύσταση εταιρείας σε άλλο κράτος και η μεταφορά των δραστηριοτήτων της σε αυτό με αποκλειστικό σκοπό την αποκόμιση φορολογικού πλεονεκτήματος, ήτοι τη μείωση της φορολογικής της επιβαρύνσεως, χάριν εφαρμογής ευνοϊκότερου φορολογικού καθεστώτος, δε συνιστούν από μόνες τους τεχνητές διευθετήσεις με σκοπό τη φοροαποφυγή, ακόμη και αν οι δραστηριότητες αυτές μπορούσαν να αναληφθούν από τον φορολογούμενο στο κράτος της κατοικίας του (απόφαση ΔΕΕ C-194/04).

3^{ος} λόγος: Εσφαλμένο, παράνομο και αναιτιολόγητο το πόρισμα του ελέγχου περί δήθεν μη γνήσιας διευθέτησης κατά την έννοια του άρθρου 38 Κ.Φ.Δ..

4^{ος} λόγος: Εκ φύσεως, η επιχειρηματική δραστηριότητα της εμπορικής αντιπροσωπεύσεως δεν απαιτεί την ύπαρξη σύνθετων υποδομών ή την απασχόληση πολυπληθούς προσωπικού προκειμένου να ασκηθεί επιτυχώς, καθώς οποιαδήποτε ζητήματα προκύπτουν δύναται να καλυφθούν από τη συχνή και διαρκή φυσική παρουσία του εκάστοτε αρμοδίου, όταν και εφόσον αυτό κριθεί απαραίτητο, όπως συνέβαινε εν προκειμένω με τον κ.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 38 του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε για τα φορολογικά έτη έως και 31.12.2019:

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

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «ρύθμιση» νοείται κάθε συναλλαγή, καθεστώς, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή εκδήλωση. Μια ρύθμιση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων είναι τεχνητή εφόσον στερείται εμπορικής ουσίας. Για τον καθορισμό του τεχνητού ή μη χαρακτήρα μιας ρύθμισης ή σειράς ρυθμίσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει εάν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια ρύθμιση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της ρύθμισης στο σύνολό της
β) η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια φυσιολογική επιχειρηματική συμπεριφορά

γ) η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα

ε) η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανakλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους τους οποίους αναλαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο 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 ρύθμισης ή σειράς ρυθμίσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, εφόσον, ανεξαρτήτως από τις υποκειμενικές προθέσεις του υποκείμενου στο φόρο, 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 ουσιαστικός, εφόσον οιοσδήποτε άλλος στόχος που αποδίδεται ή θα μπορούσε να αποδοθεί στη ρύθμιση ή στη σειρά ρυθμίσεων φαίνεται αμελητέος, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υπόθεσης.

6. Για να καθοριστεί εάν η ρύθμιση ή η σειρά ρυθμίσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα με την έννοια της παραγράφου 1, η Φορολογική Διοίκηση συγκρίνει το ύψος του οφειλόμενου φόρου από έναν υποκείμενο στο φόρο, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω ρύθμιση, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος υποκείμενος στο φόρο υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της εν λόγω ρύθμισης».

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

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

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα.

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:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολο της,
β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά,

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

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα,

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανακλάται 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.

4. 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.

5. Με απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ καθορίζεται η διαδικασία εφαρμογής του παρόντος και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή με την Ε. 2167/2019 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 13 του ν.4607/2019, με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 38 του ΚΦΔ οι γενικοί κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων (ΓΚΑΚ) περιλαμβάνονται στα φορολογικά συστήματα για την αντιμετώπιση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών που δεν έχουν ακόμη αντιμετωπιστεί με ειδικά στοχευμένες διατάξεις».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο διαχειριστής και κατά ποσοστό 95% ομόρρυθμο μέλος της προσφεύγουσας ίδρυσε στη Βουλγαρία την εταιρεία με Α.Φ.Μ., η δραστηριότητα της οποίας είναι όμοια με αυτήν της προσφεύγουσας.

Επειδή η εν λόγω βουλγαρική εταιρεία κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη δεν κατείχε κτίρια, εγκαταστάσεις ή άλλες ιδιοκτησίες και είχε μόνο μία διοικητική διεύθυνση, δεν απασχολούσε υπαλλήλους και πελάτες της ήταν μόνο δύο (2) ιταλικές εταιρείες, με τις επωνυμίες και, οι οποίες σημειωτέον ήταν πελάτες της προσφεύγουσας.

Επειδή ενώ η τιμολόγηση των προμηθειών έναντι της παροχής υπηρεσιών διαμεσολάβησης πραγματοποιείται από την βουλγαρική εταιρεία, εντούτοις οι σχετικές δαπάνες που είναι απαραίτητες για τη λειτουργία (ενοίκιο επαγγελματικής στέγης, εισφορές σε ταμεία, αμοιβές προσωπικού και παροχές τρίτων κλπ.) εξακολουθούν να πραγματοποιούνται από την προσφεύγουσα.

Επειδή συνεπώς, η βουλγαρική εταιρεία δεν ανέλαβε επιχειρηματικό κίνδυνο, εφόσον οι ταμειακές εκροές για τις διενεργούμενες δαπάνες γίνονταν από την προσφεύγουσα.

Επειδή το ανωτέρω σχήμα με τις δύο διακριτές οντότητες σε δύο διαφορετικές χώρες δεν αντικατοπτρίζει μία φυσιολογική επιχειρηματική συμπεριφορά κατά την έννοια του άρθρου 38 του Ν.4174/2013.

Επειδή οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί ελευθερίας εγκατάστασης σε έτερο κράτος-μέλος (άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ) και επιδίωξης δραστηριοποίησης εντός ευνοϊκότερου φορολογικού καθεστώτος (απόφαση ΔΕΕ C-194/04), θα ευσταθούσαν σε περίπτωση που κατά την ίδρυση της βουλγαρικής εταιρείας είχε διακοπεί η όμοια δραστηριότητα της ίδιας. Με άλλα λόγια, θα ευσταθούσαν σε περίπτωση που η βουλγαρική εταιρεία ήταν μία εντελώς ανεξάρτητη και αυθύπαρκτη οντότητα, η οποία δε θα χρησιμοποιούσε πόρους ελληνικής εταιρείας για τη λειτουργία της, γεγονός που δε συνέβη εν προκειμένω, δεδομένου ότι η βουλγαρική εταιρεία διατήρησε τις ίδιες αντιπροσωπείες στην ελληνική αγορά, τον ίδιο τρόπο σύναψης συμφωνιών (ελληνικά e-mail και τηλέφωνα) και τον ίδιο τόπο λήψης αποφάσεων (εγκαταστάσεις προσφεύγουσας στην Ελλάδα).

Επειδή παράλληλα, για τον νόμιμο εκπρόσωπο κ., διαπιστώθηκε πως για τα φορολογικά έτη 2015-2019 δήλωσε φορολογικός κάτοικος Ελλάδας στη Δ.Ο.Υ. ΑΙΓΑΛΕΩ, διαμονή σε ιδιόκτητη οικία επί της οδού στο και ήταν κάτοχος δύο (2) ΕΙΧ για τα οποία πλήρωσε τέλη κυκλοφορίας κάθε χρόνο.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζονται παραστατικά ξενοδοχείων από όπου προκύπτει η διαμονή του κ. στη κάποιες ελάχιστες και διάσπαρτες ημέρες εντός των ετών 2016 (12-14/1, 9/3, 20-22/3, 30-31/8) και 2017 (22/3).

Επειδή σύμφωνα με τα δεδομένα της κοινής πείρας, κρίνεται ότι η τόσο βραχεία παραμονή στη Βουλγαρία δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να υποστηρίξει την επιχειρηματική λειτουργία μίας εταιρείας, η οποία μάλιστα δεν απασχολεί καθόλου προσωπικό στη χώρα αυτή, αλλά έγινε με σκοπό την παραπλάνηση των φορολογικών αρχών.

Επειδή με βάση όλα τα ανωτέρω, με την παρούσα επικυρώνεται η κρίση της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ περί εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 38 του Ν.4174/2013, ήτοι ότι η ίδρυση της βουλγαρικής εταιρείας και η τιμολόγηση μέσω αυτής, συνιστά μη γνήσια διευθέτηση, η οποία δεν έγινε για εμπορικούς λόγους αλλά μόνο για την απόκτηση σημαντικού φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων και οδηγεί σε φοροαποφυγή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **22/06/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ΑΦΜ και την επικύρωση των υπ' αριθμόν-.....-/2022 Οριστικών Πράξεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

Α)/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	13.168,26
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	6.584,13
(-) Φόρος καταβληθείς στο Βουλγαρικό Δημόσιο	(5.554,44)
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	14.197,95

Β)/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	19.936,07
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	9.968,04
(-) Φόρος καταβληθείς στο Βουλγαρικό Δημόσιο	(7.866,64)
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	22.037,47

Γ)/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	34.064,88
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	17.032,44
(-) Φόρος καταβληθείς στο Βουλγαρικό Δημόσιο	(12.542,19)
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	38.555,13

Δ)/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	16.373,16
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	8.186,58
(-) Φόρος καταβληθείς στο Βουλγαρικό Δημόσιο	(7.864,08)
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	16.695,66

Ε)/2022 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 500,00 €

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.