



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/01/2024

Αριθμός απόφασης: 155

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

E-Mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.
β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/Τ.Β' /25.11.2022).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / Τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 28/09/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά: α) της με αριθμ. /08-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2019, και β) της με αριθμ. /08-09-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2020, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 08/09/2023 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/09/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./08-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 102.713,27 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 51.356,63 ευρώ πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 24.416,02 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 178.485,92 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

β) Με την υπ' αριθμ./08-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2020, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 117.019,30 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 58.509,65 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 175.528,95 ευρώ, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 08/09/2023 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./31-08-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην ως άνω έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Φορολογικό έτος 2019

Α. Η ίδρυση από τον προσφεύγοντα της βουλγάρικης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ αποτελεί τεχνητή διευθέτηση με αποκλειστικό σκοπό την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων και οδηγεί σε φοροαποφυγή. Για τον παραπάνω λόγο επαναυπολογίστηκε η φορολογική υποχρέωση της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης, και συγκεκριμένα τα κέρδη της ως άνω βουλγάρικης εταιρίας λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο για τον επαναπροσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, καθώς και ο φόρος εισοδήματος που αποδόθηκε στο κράτος της Βουλγαρίας.

Β. Με βάση τις ελεγκτικές διαπιστώσεις που αφορούν στην άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος και οι οποίες πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις της με αριθμό Α.1293/2019 απόφασης της ΑΑΔΕ κατόπιν ελέγχου των τηρούμενων απολογαφικών βιβλίων της ατομικής του επιχείρησης διαπιστώθηκαν τελικώς οι διαφορές που αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα:

ΕΣΟΔΑ	
Τα κέρδη της βουλγάρικης οντότητας όπως αυτά προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο με σκοπό τον επαναπροσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος	39.698,36
ΠΛΕΟΝ ΕΞΟΔΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΠΡΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗ	
Διαφορά μεταξύ στατιστικής αξίας εισαγωγών και τιμολογιακής αξίας	11.505,45
Αγορές καθαρής αξίας άνω των 500,00€ που δεν εξοφλήθηκαν με σύνηγο τρόπο	158.228,25
ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την εταιρία «.....» με βάση τις διατάξεις της περ. ιγ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013.	32.906,20
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	489,85
Δαπάνες του άρθρου 12§2 ν.4172/2013 (μισθοί που δεν εξοφλούνται με τραπεζικό μέσο)	865,85
Διπλή καταχώρηση δαπανών	112,22
Καταχώρηση μη αποτελεσματικού λογαριασμού (δοσμένες εγγυήσεις) στις δαπάνες.	250,00
Συνολικές δαπάνες/ αγορές που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα	204.357,82
Τελικό ποσό διαφοράς φορολογητέου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογικού έτους 2019 (αύξηση εσόδων και μη αναγνώριση έκπτωσης εξόδων)	244.056,18

Γ. Περαιτέρω, κατόπιν ανοίγματος και επεξεργασίας των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος διαπιστώθηκαν μη αιτιολογημένες πιστώσεις (ύψους 104 ευρώ), για τις οποίες δεν προέκυψε η προέλευσή τους ή η αιτία κατάθεσής τους και ως εκ τούτου αποτελούν, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), «προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα» σε συνδυασμό με το άρθρο 39 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 29 του ν. 4172/2013.

Φορολογικό έτος 2020

Α. Η ίδρυση από τον προσφεύγοντα της βουλγάρικης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ/ΦΠΑ αποτελεί τεχνητή διευθέτηση με αποκλειστικό σκοπό την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων και οδηγεί σε φοροαποφυγή. Για τον παραπάνω λόγο επαναυπολογίστηκε η φορολογική υποχρέωση της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης, και συγκεκριμένα τα κέρδη της ως άνω βουλγάρικης εταιρίας λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο για

τον επαναπροσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, καθώς και ο φόρος εισοδήματος που αποδόθηκε στο κράτος της Βουλγαρίας.

Β. Με βάση τις ελεγκτικές διαπιστώσεις που αφορούν στην άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος και οι οποίες πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις της με αριθμό Α.1293/2019 απόφασης της ΑΑΔΕ κατόπιν ελέγχου των τηρούμενων απλογραφικών βιβλίων της ατομικής του επιχείρησης διαπιστώθηκαν τελικώς οι διαφορές που αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα:

ΕΣΟΔΑ	
Τα κέρδη της βουλγάρικης οντότητας όπως αυτά προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο με σκοπό τον επαναπροσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του προσφεύγοντος	66.488,91
Πλέον μη καταχωρημένο τιμολόγιο/6-11-2020	1.620,00
Πλέον διπλή καταχώρηση διορθωτικής εγγραφής πελάτη	1.350,00
Επιπλέον συνολικά έσοδα έτους 2020	69.458,91
ΠΛΕΟΝ ΕΞΟΔΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΠΡΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗ	
Διαφορά μεταξύ στατιστικής αξίας εισαγωγών και τιμολογιακής αξίας	15.697,71
Αγορές καθαρής αξίας άνω των 500,00€ που δεν εξοφλήθηκαν με σύννομο τρόπο	126.552,20
Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από την εταιρία «.....» με βάση τις διατάξεις της περ. ιγ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013.	97.127,00
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	65,39
Δαπάνες του άρθρου 12§2 ν.4172/2013 (μισθοί που δεν εξοφλούνται με τραπεζικό μέσο)	69,00
Συνολικές δαπάνες/ αγορές που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα	239.511,30
Τελικό ποσό διαφοράς φορολογητέου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογικού έτους 2019 (αύξηση εσόδων και μη αναγνώριση έκπτωσης εξόδων)	308.970,21

Γ. Περαιτέρω, κατόπιν ανοίγματος και επεξεργασίας των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος διαπιστώθηκαν μη αιτιολογημένες πιστώσεις (ύψους 1.963,96 ευρώ), για τις οποίες δεν προέκυψε η προέλευσή τους ή η αιτία κατάθεσής τους και ως εκ τούτου αποτελούν, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), «προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα» σε συνδυασμό με το άρθρο 39 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 29 του ν. 4172/2013.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις ο έλεγχος προσδιόρισε εκ νέου τα αποτελέσματα του προσφεύγοντος για τα υπό κρίση φορολογικά έτη και ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. προέβη στην έκδοση των υπ' αριθμ./08-09-2023 και/08-09-2023 προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας του παρακάτω λόγους:

• **Εσφαλμένη, παράνομη και αναιτιολόγητη η έκθεση του ελέγχου περί δήθεν μη γνήσιας διευθέτησης κατά την έννοια του άρθρου 38 Κ.Φ.Δ.** Αναλυτικά αναφέρει τα παρακάτω:

α) Η βουλγαρική εταιρία «..... με ΑΦΜ/ΦΠΑ» έχει νομική υπόσταση και είναι φορολογικά ενήμερη, αφού έχει ιδρυθεί και είναι εγγεγραμμένη στο αντίστοιχο εμπορικό μητρώο της Βουλγαρίας και η οποία έχει καταβάλει στο βουλγαρικό δημόσιο για τις υπό κρίση χρήσεις όλους τους φόρους.

β) Ο σκοπός της ίδρυσης της ήταν η πραγματοποίηση εμπορικών πράξεων.

γ) Ο καταλογισμός του φόρου αντίκειται στην αρχή της οικονομικής ελευθερίας του άρθρου 5 του Συντάγματος, στην αρχή της αναλογικότητας του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, καθώς και στις επιταγές του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης και η κρίση του ελέγχου δε στηρίζεται σε πλήρως τεκμηριωμένη κρίση αναφορικά με την έλλειψη οιασδήποτε ουσιώδους εμπορικού – επιχειρηματικού σκοπού.

δ) Απαγορεύεται η επιβολή με οποιονδήποτε τρόπο περιορισμών σε εταιρείες που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τη νομοθεσία ενός κράτους-μέλους όσον αφορά στην ελευθερία εγκατάστασης τους σε έτερο κράτος – μέλος (άρθρα 49 και 54 ΣΛΕΕ), και η ίδρυση της βουλγαρικής εταιρίας είχε ως σκοπό την επέκταση της νεοϊδρυθείσας εταιρίας του και την προσέλκυση περισσότερων πελατών. Επίσης υποστηρίζει ότι η επιχειρηματική δραστηριότητα της εμπορικής αντιπροσώπευσης δεν απαιτεί την ύπαρξη σύνθετων υποδομών ή την απασχόληση πολυπληθούς προσωπικού για να ασκηθεί επιτυχώς. Εν προκειμένω, η βουλγαρική εταιρεία ήταν μία εντελώς ανεξάρτητη και αυθύπαρκτη οντότητα, η οποία δε θα χρησιμοποιούσε πόρους ελληνικής εταιρείας για τη λειτουργία της.

• **Εσφαλμένα δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της επιχείρησής του ορισμένες δαπάνες, οι οποίες ήταν απολύτως παραγωγικές για τη λειτουργία της και την εξυπηρέτηση του σκοπού της και συντελέστηκαν νόμιμα.**

Η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε τις δαπάνες με την εταιρία «..... VE» με την αιτιολογία ότι δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικά μέσα, ωστόσο η πληρωμή των τιμολογίων άνω των 500,00 ευρώ με τραπεζικά μέσα δεν αποτελεί προϋπόθεση για να εκπέσει μια δαπάνη, η οποία δεν έχει εξοφληθεί καθόλου. Όπως προκύπτει και από τη με αριθμ. πρωτ./08-06-2023 Υπεύθυνη Δήλωσή του, με την ως άνω εταιρεία υπήρχε προφορική συμφωνία, σύμφωνα με την οποία αναγνώριζε το πρόβλημα ρευστότητας σε συνάρτηση με τις υπόλοιπες δυσλειτουργίες που επέφερε η πανδημία, και χορήγησε τη ζητούμενη πίστωση με την προϋπόθεση ότι από μια περίοδο και έπειτα θα καλύπτει έστω τα νέα τρέχοντα υπόλοιπα. Η φορολογική αρχή απέρριψε τις τραπεζικές καταβολές που πραγματοποιήθηκαν στη συνέχεια με την αιτιολογία ότι πραγματοποιήθηκαν ενόψει του ελέγχου, όμως η φορολογική αρχή οφείλει να εξετάζει μόνο την ουσία της υπόθεσης, ήτοι αν εξοφλήθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια με τραπεζικά μέσα, και όχι να προβαίνει σε έλεγχο σκοπιμότητας. Η φορολογική αρχή αξιολογώντας τον τρόπο εξόφλησης των τιμολογίων και το αν υπήρχε συμφωνητικό ή όχι παραβιάζει την επαγγελματική ελευθερία, που κατοχυρώνεται στο άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος. Συνεπώς δε δύναται να ανακύψει αμφιβολία ως προς τη νόμιμη δυνατότητα έκπτωσης της αναγραφόμενης σε αυτά παραγωγικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Επειδή, στο άρθρο 23 παρ. 1 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, στα άρθρο 3 παρ. 1 και άρθρο 4 παρ. 3 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται:

«Άρθρο 3

1. 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. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α.ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα

Άρθρο 4

...

3. Ένα νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για οποιοδήποτε φορολογικό έτος, εφόσον

α) συστάθηκε ή ιδρύθηκε, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο,

β) έχει την καταστατική έδρα του στην Ελλάδα ή

γ) ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους.».

Επειδή, στο άρθρο 21 παρ. 1 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. ...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ):

«Άρθρο 38 Γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων

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, συνεκτιμώμενων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.

2. Για τους σκοπούς της παρ. 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 παρ. 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 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 τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος

4. Όταν, κατ' εφαρμογή της παρ. 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

5. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται η διαδικασία εφαρμογής του παρόντος άρθρου και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

Επειδή με την Ε.2167/2019 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)” διευκρινίστηκαν τα εξής:

«Α. ΓΕΝΙΚΑ

Με τις διατάξεις των άρθρων 56 και 27 παρ. 5 (όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 115 του ν.4549/2018) του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013, ΚΦΕ) έχουν θεσπισθεί ειδικοί αντικαταχρηστικοί κανόνες για τους μετασχηματισμούς επιχειρήσεων και τη μεταφορά ζημιών, αντίστοιχα.

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 (ATAD I). 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.Δ.), 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 αναδιανομών, 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 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.

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)...».

Επειδή, στο άρθρο 39 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παρ. 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε., 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 τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.»

Επειδή, στην Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ Α.1293/2019 με θέμα “1. Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά” μεταξύ άλλων ορίζεται:

«...Κατά το φορολογικό έλεγχο προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη

που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας, εξαιρουμένων των υποθέσεων μερικού ελέγχου για την επιστροφή φόρου.

Άρθρο 1

Πρόγραμμα Ελέγχου

Το Πρόγραμμα Ελέγχου της παρούσας αποσκοπεί στον καθορισμό των ενδεδειγμένων ελεγκτικών βημάτων και επαληθεύσεων που πρέπει να διενεργούνται κατά περίπτωση, στο φορολογικό έλεγχο των προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία...

Άρθρο 3

Επαληθεύσεις σε νομιμοποιητικά έγγραφα, βιβλία και στοιχεία...

Άρθρο 4

Επαληθεύσεις επί εσόδων και αγορών ...

Άρθρο 5

Επαλήθευση συντελεστή μικτού κέρδους...

Άρθρο 6

Έρευνα και έλεγχος διαδικτυακών συναλλαγών...

Άρθρο 7

Έλεγχος συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων....

Άρθρο 8

Έλεγχος Φοροαποφυγής

Εξετάζεται η ύπαρξη τυχόν διευθετήσεων για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 38 του Ν. 4174/2013.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ):

«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 του φόρου.»

Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4987/2022 σχετικά με το βάρος της απόδειξης 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, στο πλαίσιο του υπό κρίση ελέγχου και σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ως άνω Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ διενεργήθηκε μεταξύ άλλων και η ελεγκτική επαλήθευση περί εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 38 του ΚΦΔ και συγκεκριμένα στην οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., στην ενότητα «Γ. ΕΛΕΓΧΟΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ (Έλεγχος για την ύπαρξη τυχόν διευθετήσεων για τις οποίες έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 38 του ν.4987/2022)» σελ. 23-34, η ελεγκτική αρχή παραθέτει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις που λήφθηκαν υπόψη, προκειμένου να καταλήξει στη διαπίστωση ότι η ίδρυση από τον προσφεύγοντα της νομικής οντότητας «..... με ΑΦΜ/ΦΠΑ» στη, όμορο κράτος με την Ελλάδα, αποτελεί μη γνήσια διευθέτηση/τεχνητή ρύθμιση με σκοπό την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων και οδηγεί σε φοροαποφυγή, ήτοι τη μεταφορά φορολογητέας ύλης από την ατομική του επιχείρηση «..... - ΑΦΜ» προς την παραπάνω συνδεδεμένη βουλγάρικη εταιρεία με την ίδια κύρια δραστηριότητα, και τη φορολόγηση των κερδών της με χαμηλότερο συντελεστή

φόρου εισοδήματος, αφού η Βουλγαρία εντάσσεται στα κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 65 του ν.4172/2013.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή, ο προσφεύγων προβάλλει ότι εσφαλμένα και αναπαισιολόγητα η ελεγκτική αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα περί δήθεν μη γνήσιας διευθέτησης ως προς την ίδρυση από την πλευρά του της αλλοδαπής βουλγαρικής εταιρείας καθώς η εν λόγω εταιρεία έχει νομική υπόσταση, έχει καταβάλει στο βουλγαρικό δημόσιο όλους τους φόρους και συνεπώς η κρίση της ελεγκτικής αρχής παραβιάζει την αρχή της οικονομικής ελευθερίας και την ελεύθερη άσκηση του επαγγέλματός του. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι λόγω της οικονομικής κρίσης και της μειωμένης κίνησης της αγοράς προσπάθησε να βρει ένα τρόπο να διευρύνει το πελατολόγιο του και γενικότερα το brand name της επιχείρησής του μέσω της στρατηγικής “branding” η οποία ως αναφέρει βοηθάει τις επιχειρήσεις να ξεχωρίσουν και να μεγιστοποιήσουν τα κέρδη τους και παράλληλα να «αιχμαλωτίσουν» μια μεγάλη μερίδα ευχαριστημένων πελατών και στο πλαίσιο αυτά θεώρησε σκόπιμη την ίδρυση της βουλγαρικής εταιρείας. Η συνταγματική προστασία της οικονομικής ελευθερίας στην οποία περιλαμβάνεται η επαγγελματική και η συμβατική ελευθερία δεν αποκλείει στον κοινό νομοθέτη να θεσπίζει κατά τρόπο γενικό και αντικειμενικό περιορισμούς της ελευθερίας αυτής για λόγους δημοσίου συμφέροντος. Οι περιορισμοί όμως αυτοί δεν επιτρέπεται να φθάνουν μέχρι του σημείου να καθίσταται αδύνατη ή υπερμέτρως δυσχερής η πραγματοποίηση των θεμιτών σκοπών της επιχειρηματικής δραστηριότητας από τους οποίους εξαρτάται η επιβίωση της επιχείρησης ως οικονομικής μονάδας. Το πόρισμα της φορολογικής αρχής δεν στηρίζεται σε πλήρως τεκμηριωμένη κρίση αναφορικά με την έλλειψη ουσιώδους εμπορικού-επιχειρηματικού σκοπού. Η Βουλγαρική εταιρεία ήταν μια εντελώς ανεξάρτητη και αυθύπαρκτη οντότητα η οποία δεν χρησιμοποίησε πόρους της ελληνικής εταιρείας για την λειτουργία της συνεπώς η πρόθεσή του προσφεύγοντος δεν ήταν να φοροαποφύγει αλλά να επεκτείνει τις δραστηριότητές του. Επίσης αναφέρει ότι η επιχειρηματική δραστηριότητα της αλλοδαπής ήταν τέτοια που δεν απαιτεί την ύπαρξη σύνθετων υποδομών προκειμένου να δραστηριοποιηθεί επιτυχώς ενώ και η τυχόν «αποτυχία» της δεν μπορεί να θεωρηθεί σε βάρος του πρόθεση φοροαποφυγής.

Επειδή, ωστόσο στην οικεία έκθεση ελέγχου ως προς την οικονομική δραστηριότητα της αλλοδαπής εταιρείας σημειώνονται τα εξής:

- Η ελεγκτική αρχή σχετικά με την κρίση της περί έλλειψης ουσιώδους εμπορικού – επιχειρηματικού σκοπού στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρει ότι οι εταιρείες που συνεργάζεται η βουλγαρική εταιρεία «..... με ΑΦΜ/ΦΠΑ» είτε αυτές αφορούν πελάτες είτε προμηθευτές της, είναι οι ίδιες οντότητες με τις οποίες συναλλάσσεται και η ελληνική ατομική επιχείρηση «.....-ΑΦΜ» και ότι σε όλα τα χρόνια λειτουργίας της η «..... – με ΑΦΜ/ΦΠΑ» δε φέρεται να επεκτείνεται επιχειρηματικά στο χώρο που δραστηριοποιείται αποκτώντας νέους πελάτες ή προμηθευτές, παρά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η εν λόγω εταιρεία δημιουργήθηκε προκειμένου να διευρύνει το πελατολόγιο του και γενικότερα το brand name της επιχείρησής του.

- Από τα πραγματικά δεδομένα δε διαπιστώθηκε διεύρυνση του πελατολογίου μέσω της ίδρυσης της αλλοδαπής. αντίθετα διαπιστώθηκε σημαντική απόκλιση κατά την τιμολόγηση των προϊόντων. Ειδικότερα, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 30 αυτής), ενώ ο προσφεύγων τιμολογεί παραδόσεις προς την αλλοδαπή βουλγαρική εταιρεία αξίας 4.093,50 ευρώ, εν συνεχεία η βουλγαρική εταιρεία τιμολογεί τα ίδια προϊόντα αυτών σε πολύ υψηλότερη αξία (40.933,63 ευρώ), χωρίς η εν λόγω απόκλιση να αιτιολογείται δεδομένου ότι δε διαπιστώθηκε να υφίσταται περαιτέρω επεξεργασία αυτών από την αλλοδαπή εταιρεία. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι μέσω της ίδρυσης

της βουλγαρικής εταιρείας γίνεται διάβρωση της φορολογικής βάσης και μετατόπιση κερδών ύψους 36.840,13 ευρώ στο κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

- Περαιτέρω από την επεξεργασία των τραπεζικών προσωπικών λογαριασμών της αλλοδαπής αλλά και του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν πληρωμές σε προμηθευτές της αλλοδαπής, ωστόσο σύμφωνα με τα φορολογικά στοιχεία αγορών τα εμπορεύματα δεν είχαν παραδοθεί στην αλλοδαπή εταιρεία αλλά στην διεύθυνση της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος.

- Ο προσφεύγων ισχυρίστηκε επίσης ότι η αλλοδαπή δραστηριοποιείται στην εμπορική αντιπροσώπευση και στο πλαίσιο αυτό δεν απαιτείται η ύπαρξη σύνθετων υποδομών ή η απασχόληση πολυπληθούς προσωπικού για να ασκηθεί επιτυχώς, ωστόσο ο έλεγχος δε διαπίστωσε την άσκηση της παραπάνω δραστηριότητας από τη βουλγαρική εταιρεία «.....», διότι από τα προσκομισθέντα σε αυτόν στοιχεία δε διαπιστώθηκε η έκδοση φορολογικών στοιχείων παροχής υπηρεσιών από την «.....» με έσοδα από προμήθεια για παροχή υπηρεσιών που να αφορούν στην εμπορική αντιπροσώπευση.

- Από προγενέστερους ελέγχους της Υπηρεσίας Τελωνείων Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε ότι η αλλοδαπή επιχείρηση συμμετείχε σε οργανωμένο κύκλωμα λαθρεμπορίας στα φορολογικά έτη 2014-2016.

Επειδή, πέραν των ανωτέρω αναφερομένων ως προς την νομική υπόσταση και την ουσιαστική άσκηση δραστηριότητας της αλλοδαπής βουλγαρικής εταιρείας «..... με ΑΦΜ/ΦΠΑ», ο έλεγχος προέβη και σε αναζήτηση στοιχείων και πληροφοριών και κυρίως πληροφοριών που τέθηκαν υπόψη των ελληνικών φορολογικών αρχών στο πλαίσιο της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής με τις Βουλγαρικές φορολογικές αρχές. Ειδικότερα οι Βουλγαρικές φορολογικές αρχές απάντησαν με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2021 ΕΜΠ/05-01-2021 έγγραφο στο οποίο αναφέρεται ότι στην ως άνω βουλγαρική επιχείρηση, διαχειριστής και μοναδικός μέτοχος είναι ο προσφεύγων και ως προς την δραστηριοποίησή της αναφέρονται χαρακτηριστικά τα εξής:

- δε διαθέτει εργαζομένους, εγκαταστάσεις, εξοπλισμό, περιουσιακά στοιχεία και μέσα μεταφοράς,
- εκπροσωπείται από λογιστική εταιρεία που δεν παρουσίασε πληρεξούσιο εκπροσώπησης,
- δεν προσκόμισε τα ζητούμενα έγγραφα, παρά μόνο 19 τιμολόγια, κατά τη διάρκεια ελέγχου της,
- δεν προσκόμισε πληρωμές για τα τιμολόγια, συμβόλαια και μεταφορικά έγγραφα με πληροφορίες για τους τόπους φόρτωσης και εκφόρτωσης των εμπορευμάτων,
- έχει δηλώσει ενδοκοινοτικές παραδόσεις και συναλλαγές ως μεσάζων σε τριμερείς δραστηριότητες, χωρίς να υποβάλει έγγραφο για αυτό,
- υπάρχει κίνδυνος να συμμετέχει σε συναλλαγές που αποσκοπούν στην αποφυγή καταβολής φόρων στην Ελλάδα, καθώς δεν έχουν υποβληθεί έγγραφα τα οποία αποδεικνύουν την πραγματοποίηση παραδόσεων στην Ελλάδα.

Επειδή, ο προσφεύγων παρά τα ανωτέρω δεδομένα, ισχυρίζεται την εσφαλμένη αιτιολόγηση του ελέγχου και ότι η βουλγαρική εταιρεία ενήργησε ως ανεξάρτητη και αυθύπαρκτη νομική οντότητα, ωστόσο τόσο κατά τον έλεγχο όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να ανατρέπει τη διαπίστωση του ελέγχου και να αποδεικνύει ότι όντως από την έδρα της βουλγαρικής επιχείρησης διενεργήθηκε διακίνηση εμπορευμάτων και πραγματοποιήθηκαν εμπορικές πράξεις.

Επειδή, ο έλεγχος δεν ισχυρίστηκε ότι η αλλοδαπή εταιρεία στερείται νομικής υπόστασης, αλλά

εστίασε στο αν όντως ασκεί ουσιαστική δραστηριότητα και τα χαρακτηριστικά της οικονομικής της υπόστασης, το σκοπό της ίδρυσης της, την επιχειρηματική της δράση, τη δυνατότητα πραγματοποίησης εμπορικών πράξεων και τη φύση αυτών. Ο έλεγχος ανέλυσε και αξιολόγησε τη διευθέτηση, δηλαδή την ίδρυση της βουλγάρικης εταιρείας «..... με ΑΦΜ/ΦΠΑ», εξετάζοντας συνδυαστικά και όχι μεμονωμένα τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του, και από τα οποία διαφαίνεται ότι η σύσταση από τον προσφεύγοντα της εν λόγω εταιρείας αποσκοπούσε στη μεταφορά φορολογητέας ύλης από την ατομική του επιχείρηση «..... - ΑΦΜ» προς την παραπάνω συνδεδεμένη βουλγάρικη εταιρεία και τη φορολόγηση των κερδών της με χαμηλότερο συντελεστή φόρου εισοδήματος, αφού η Βουλγαρία εντάσσεται στα κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013. Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη τεκμηριωμένης κρίσης της φορολογικής αρχής ότι υφίσταται τεχνητή διευθέτηση απορρίπτονται ως αβάσιμοι, ενώ και ο ίδιος ως έχων την υποχρέωση, δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να ανατρέπει τόσο τα αναφερόμενα στο έγγραφο της αλλοδαπής Βουλγαρικής φορολογικής αρχής όσο και το πόρισμα του υπό κρίση ελέγχου. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται την παραβίαση της αρχής της οικονομικής ελευθερίας και κοινοτικής αρχής περί ελεύθερης εγκατάστασης ενός κράτους μέλους σε άλλο έτερο κράτος μέλος. Ωστόσο όλες οι επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα συνταγματικές και ενωσιακές αρχές αναφέρονται σε ελεύθερη πραγματική εγκατάσταση η οποία να επιβεβαιώνεται και από το άλλο κράτος μέλος, και όχι σε φαινομενική εγκατάσταση. **Εν προκειμένω οι Βουλγαρικές φορολογικές αρχές κατά τα υπό κρίση έτη, ως αναλυτικά αναφέρθηκε ανωτέρω, όχι μόνο δεν επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος περί νόμιμης ανεξάρτητης και ουσιαστικής εγκατάστασης της ως άνω εταιρείας στην Βουλγαρία αλλά αντιθέτως αναφέρουν «ότι υπάρχει κίνδυνος να συμμετέχει σε συναλλαγές που αποσκοπούν στην αποφυγή καταβολής φόρων στην Ελλάδα».**

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, δεδομένου ότι για τα υπό κρίση φορολογικά έτη από την ελεγκτική αρχή διαπιστώθηκε δραστηριοποίηση του προσφεύγοντος στην αλλοδαπή (της οποίας τα οικονομικά δεδομένα δεν αμφισβητήθηκαν από τον ίδιο), και δεδομένου ότι οι βουλγαρικές φορολογικές αρχές δεν επιβεβαιώνουν την οικονομική δυνατότητα και δραστηριοποίηση της αλλοδαπής εταιρείας, ορθώς η ελεγκτική αρχή βάσει των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη της έκρινε ότι η διαπιστωθείσα οικονομική δραστηριότητα στην αλλοδαπή συντελείται από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος και αποτελεί εισόδημα που φορολογείται στην Ελλάδα, καθώς ο προσφεύγων για τα υπό κρίση φορολογικά έτη αποτελεί φορολογικός κάτοικος της Ελλάδος και σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ΚΦΕ έχει υποχρέωση δήλωσης του παγκόσμιου εισοδήματός του στην Ελλάδα.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.):

«Άρθρο 3 Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπρώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

.....

Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά

περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

.....
5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

.....
7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 22 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 σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 “Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές

δαπάνες”:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

.....
β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

.....
ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες

.....»

Επειδή στην ΠΟΛ.1113/2015 με θέμα “Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013” αναφέρεται:

«Γενικά

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ’ αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,

.....
γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

.....»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1216/2014 διευκρινίστηκαν τα εξής:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις της περίπτωσης β’ του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167Α), σχετικά με την έκπτωση ή μη κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη

υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

.....

Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ.

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τράπεζας,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολή.

6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή».

.....»

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος αγορές καθαρής αξίας 158.228,25 ευρώ και 124.905,00 ευρώ για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 αντίστοιχα που πραγματοποίησε ο προσφεύγων από την τούρκικη προμηθεύτρια εταιρία «.....», καθώς, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται

στη σχετική έκθεση ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο, κατά παράβαση της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013. Ο προσφεύγων κατά τον έλεγχο επικαλέστηκε τη με αριθμ. πρωτ./08-06-2023 Υπεύθυνη Δήλωσή του, στην οποία δήλωνε τα εξής:

«Όσον αφορά τις υπόλοιπες συναλλαγές με την, η πολυετής συνεργασία μου με την εν λόγω εταιρία, μου επέτρεψε να ζητήσω μια επιπλέον πίστωση καθώς πλέον δεν είχα στη διάθεση μου απαλλακτικά ΦΠΑ και για αυτό αιτήθηκα και ανέμενα, σε εύλογο χρονικό διάστημα, επιστροφή ΦΠΑ. Με προφορική μας συμφωνία τότε, **αναγνώρισε αυτό το πρόβλημα ρευστότητας** σε συνάρτηση με τις υπόλοιπες δυσλειτουργίες που επέφερε η πανδημία, και χορήγησε τη ζητούμενη πίστωση με τη προϋπόθεση ότι από μια περίοδο και έπειτα θα καλύπτω έστω τα νέα τρέχοντα υπόλοιπα. Σε κάθε περίπτωση το υπόλοιπο θα τακτοποιηθεί εντός του 2023 καθώς ευελπιστώ ότι θα τελεσφορήσει η υπόθεση της επιστροφής του ΦΠΑ από τα διοικητικά δικαστήρια.»

Ο έλεγχος δεν έκανε δεκτούς τους παραπάνω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, ως προς την χορήγηση πίστωσης για ορισμένα τιμολόγια, καθώς από την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών διαπίστωσε:

- Ότι ο προσφεύγων εξοφλούσε συγκεκριμένα τιμολόγια και δεν προέβαινε σε τμηματικές καταθέσεις και «στρογγυλών» ποσών ως τμηματική εξόφληση για τις αγορές που πραγματοποιούσε, συνεπώς δε δικαιολογείται να παρουσιάζει ασυνέχεια, ήτοι να εξοφλεί τιμολόγια εκδοθέντα μεταγενέστερα, ενώ τιμολόγια που έχουν εκδοθεί σε προγενέστερο χρόνο να παραμένουν ανεξόφλητα.

- Με βάση τη συχνότητα με την οποία αγόραζε ο προσφεύγων από την προμηθεύτρια εταιρία «.....», σύμφωνα με τις καταχωρήσεις των παραστατικών αγοράς στα βιβλία του, δε διαφαινόταν κάποιο πρόβλημα στη μεταξύ τους συνεργασία, ενώ παρατηρήθηκε το γεγονός να εξοφλούνται, βάσει της αιτιολογίας συναλλαγής, επιπλέον τιμολόγια αγοράς προς την εταιρία «.....», ο αριθμός των οποίων δε βρέθηκε καταχωρημένος στα τηρούμενα βιβλία του προσφεύγοντος.

- Σε κάθε περίπτωση δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο στοιχεία που να αποδεικνύουν τον επικαλούμενο διακανονισμό των παραπάνω οφειλών μεταξύ της ελληνικής ατομικής επιχείρησης και της αλλοδαπής νομικής οντότητας, όπως π.χ. έγγραφη συμφωνία. Ενώ σημειώνεται ότι το επικαλούμενο από τον προσφεύγοντα στην υπεύθυνη δήλωσή του πρόβλημα ρευστότητας, δεν επιβεβαιώθηκε από τα οικονομικά του δεδομένα, καθώς ο έλεγχος είχε στη διάθεσή του στοιχεία τα οποία αφορούν μεταφορές μεγάλων χρηματικών ποσών σε επενδυτικές εταιρίες του εξωτερικού.

- Σχετικά με τις τρεις πληρωμές που πραγματοποιήθηκαν από τις 20/06/2023 μέχρι και 27/07/2023 συνολικού ποσού 44.910,00 ευρώ προς την παραπάνω προμηθεύτρια εταιρία, τις οποίες ο προσφεύγων προσκόμισε με το με αριθμ. πρωτ./27-07-2023 υπόμνημά του σε απάντηση του με αριθμ./06-07-2023 σημειώματος διαπιστώσεων, ο έλεγχος θεώρησε ότι πραγματοποιήθηκαν συνέπεια του ελέγχου, αφού χρονικά λάβανε χώρα, η πρώτη λίγες μέρες πριν την κοινοποίηση των προσωρινών αποτελεσμάτων και οι άλλες δύο πριν την παρέλευση του εικοσαήμερου για την υποβολή του υπομνήματος και επίσης στην αιτιολογία των παραπάνω πληρωμών δεν αναφέρονταν ποια τιμολόγια αγοράς εκδόσεως της εταιρίας «.....» εξοφλούνται.

Επειδή ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της επιχείρησής του οι ως άνω αγορές από την εταιρεία «.....», οι οποίες ήταν απολύτως παραγωγικές για τη λειτουργία της και την εξυπηρέτηση του σκοπού της και συντελέστηκαν νόμιμα, και επιπλέον η φορολογική αρχή απέρριψε τις τραπεζικές καταβολές που πραγματοποιήθηκαν στη συνέχεια με την αιτιολογία ότι πραγματοποιήθηκαν ενόψει του ελέγχου, όμως οφείλει να εξετάζει μόνο την ουσία της υπόθεσης, ήτοι αν εξοφλήθηκαν τα επίμαχα τιμολόγια με τραπεζικά μέσα, και όχι να προβαίνει σε έλεγχο σκοπιμότητας.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκομίζει τα παρακάτω αποδεικτικά πληρωμής που είχε προσκομίσει και κατά το στάδιο του ελέγχου:

- 1) το με αριθμό αποδεικτικό πληρωμής της τράπεζας ΑΕ με ημερομηνία της μεταφοράς του ποσού ύψους 14.960,00 ευρώ την 20/06/2023 στον τραπεζικό λογαριασμό με IBAN με δικαιούχο της εταιρία «.....»,
- 2) το με αριθμό αποδεικτικό πληρωμής της τράπεζας ΑΕ με ημερομηνία της μεταφοράς του ποσού ύψους 14.970,00 ευρώ την 11/07/2023 στον τραπεζικό λογαριασμό με IBAN με δικαιούχο της εταιρία «.....»,
- 3) τη με αριθμό απόδειξη συναλλαγής της τράπεζας ΑΕ με ημερομηνία της μεταφοράς του ποσού ύψους 14.970,00 ευρώ την 24/07/2023 στον τραπεζικό λογαριασμό με IBAN με δικαιούχο της εταιρία «.....».

Επειδή στην αιτιολογία των παραπάνω πληρωμών δεν αναγράφονται τα τιμολόγια αγοράς εκδόσεως της εταιρίας «.....» που εξοφλούνται, ώστε να αποδεικνύεται ότι αντιστοιχούν στα επίμαχα τιμολόγια που αναγράφονται στους πίνακες 39-40 και 45-46 της έκθεσης ελέγχου, και να αποκλειστεί το γεγονός να αφορούν σε άλλες μεταγενέστερες συναλλαγές μεταξύ του προσφεύγοντος και της ως άνω τουρκικής εταιρείας. Περαιτέρω, σημειώνεται ότι τόσο κατά τον έλεγχο όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο δεν προσκομίστηκε κάποιο επίσημο έγγραφο, ήτοι το αντίστοιχο αναλυτικό καθολικό από την τούρκικη εταιρεία «HKS», από τις κινήσεις του οποίου να προκύπτει ο τρόπος που εξοφλείται η οφειλή της επιχείρησης του προσφεύγοντος προς την τουρκική εταιρεία. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, προκύπτει ότι τα προσκομισθέντα στοιχεία σχετικά με τις πληρωμές προς την εταιρεία «.....» είναι ελλιπή και αποσπασματικά και, σε κάθε περίπτωση, δεν αποδεικνύεται η εξόφληση των καταλογισθέντων από τον έλεγχο τιμολογίων με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του ν.4172/2013.

Επειδή ο προσφεύγων, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ως έχων το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ., δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο ικανό να μεταβάλλει το πόρισμα του ελέγχου, παρά εμμένει στους ίδιους ισχυρισμούς που επικαλέστηκε ενώπιον του ελέγχου με το με αριθμ. πρωτ./27-07-2023 υπόμνημά του σε απάντηση του με αριθμ./06-07-2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, ΣτΕ 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 08/09/2023 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 28/09/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ. των υπ' αριθμ./08-09-2023 και/08-09-2023 προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.

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

Α) Φορολογικό έτος 2019

• Φορολογία εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	281.474,24	525.634,42	525.634,42	244.160,18
	της συζύγου	17.884,22	17.884,22	17.884,22	
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	103.802,25	206.515,52	206.515,52	102.713,27
Προκαταβολή φόρου		119.495,34	119.495,34	119.495,34	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			51.356,63	51.356,63	51.356,63
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης		23.427,87	47.843,89	47.843,89	24.416,02
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Διαφορά συμψηφισμού		247.375,46	247.375,46	247.375,46	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			178.485,92	178.485,92	178.485,92

(ως η με αριθμ./08-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2019)

Β) Φορολογικό έτος 2020

• Φορολογία εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	του υπόχρεου	297.519,94	543.395,76	543.395,76	245.875,82
	της συζύγου	10.022,24	10.022,24	10.022,24	
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	65.455,30			
	Χρεωστικό ποσό		51.564,00	51.564,00	117.019,30
Προκαταβολή φόρου		29.747,26	29.747,26	29.747,26	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			58.509,65	58.509,65	58.509,65
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης					
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		35.058,04	35.058,04	35.058,04	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			175.528,95	175.528,95	175.528,95

(ως η με αριθμ./08-09-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2020)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.