



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06/03/2024

Αριθμός απόφασης: 623

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
 - δ. τη 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 21/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, (ΘΕΣΗ), Τ.Κ., κατά: α) της υπ' αριθ. /19-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017 και β) της υπ' αριθ. /19-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21/11/2023 και αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας 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' αριθ./19-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 100.575,34€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 50.287,67€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 20.083,24€, ήτοι συνολικό ποσό 170.946,25€.

(β) Με την υπ' αριθ./19-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., καταλογίσθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 153.786,71€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ ποσού 76.893,36€ και εισφορά αλληλεγγύης ποσού 31.878,88€, ήτοι συνολικό ποσό 262.558,95€.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ./10-03-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, για τα φορολογικά έτη 2017-2017, στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα με αντικείμενο δραστηριότητας

Κατόπιν διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων, σύμφωνα με το πρόγραμμα ελέγχου της περίπτωσης Γ - Φορολογία Εισοδήματος του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ 1124/18-06-2015, προέκυψαν οι περιγραφόμενες στις σελ.69-70 της έκθεσης ελέγχου λογιστικές διαφορές ποσού 225.916,46€ και 342.998,06€, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα.

Ειδικότερα, δεν αναγνωρίστηκαν ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης οντότητας οι κάτωθι δαπάνες:

Είδος Δαπάνης	01/01/2017- 31/12/2017	01/01/2018- 31/12/2018
Δαπάνη άνω των πεντακοσίων» ευρώ (500,00 €), εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής	2.189,377	0,00
Δαπάνες μισθοδοσίας άνω των πεντακοσίων ευρώ (500,00 €), εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής	6.591,55	20.0000,00
Δαπάνες προς αντισυμβαλλόμενους εγκατεστημένους σε μη συνεργάσιμα κράτη ή/και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς του άρθρου 65 Ν.4174/2013	207.595,33	310.185,14
Μη εκπιπτόμενες δαπάνες του άρθρου 22 Ν. 4172/13	9.540,23	12.812,92
ΣΥΝΟΛΑ	225.916,48	342.998,06

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις εκδόθηκε από τον έλεγχο το υπ' αριθ./08-09-2023 σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ, με συνημμένους τους υπ' αριθ./08-09-2023 και

...../08-09-2023 προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς εισοδήματος/προστίμου, φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα.

Στις 29/09/2023 ο ελεγχόμενος, ΑΦΜ κατέθεσε το με αριθ. πρωτ. υπόμνημα, με τα αναφερόμενα σε αυτό συνημμένα έγγραφα. Από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο, με το ανωτέρω υπόμνημα, παραστατικά πληρωμών, στο μέτρο που αυτά τεκμηριώθηκαν, έγινε δεκτό από τον έλεγχο τιμολόγιο, δαπανών αξίας 1.463,00€, χρήσης 2017, καθώς διαπιστώθηκε ότι αυτό εξοφλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ, ήτοι με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Αντίθετα, δεν έγιναν δεκτά λοιπά τιμολόγια συνολικής αξίας 224.453,48€ και 342.998,06€, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα, καθώς δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, συντάχθηκε η από 19/10/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.4172/2013 (ΚΦΕ), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις, κατά το μέρος που η επιβληθείσα διαφορά φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης και το επιβληθέν πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ερείδονται στην απόρριψη των επίμαχων δαπανών προς την εταιρία «.....», είναι μη νόμιμες και ακυρωτέες, λόγω παράβασης κατ' ουσίαν διάταξης νόμου και συγκεκριμένα των άρθρων 23 περ. ιγ' του Ν. 4172/2013. Ειδικότερα:
 - Μη νόμιμος καθορισμός της ως κράτος που έχει προνομιακό φορολογικό καθεστώς για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, λόγω μη έγκαιρης δημοσίευσης του καταλόγου των κρατών τον Ιανουάριο εκάστου έτους, κατά τις διατάξεις της παρ. 7 του ν. 4172/2013 του ΚΦΕ.
 - Ηείναι (και ήταν και κατά τα ελεγχόμενα εν προκειμένω φορολογικά έτη 2017 και 2018) κράτος - μέλος της Ε.Ε. και του Ε.Ο.Χ., και μεταξύ υπήρχε (και υπάρχει) νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών, επομένως η ελεγκτική αρχή όφειλε, ως έχουσα δέσμια αρμοδιότητα, να απευθύνει τεκμηριωμένο αίτημα διοικητικής συνδρομής μέσω της αρμόδιας Δ/νσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων για να αποδείξει ότι οι σχετικές δαπάνες δεν αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές.
 - Οι επίμαχες δαπάνες προς την εταιρία «.....» αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή, καθώς συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται στην ΠΟΛ.1197/22-12-2016, ήτοι ύπαρξη εμπορικής συμφωνίας, καταβολή του τιμήματος αγοράς των υπηρεσιών σε τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου (τιμολόγια και τραπεζικά εμβάσματα), πραγματική παροχή των υπηρεσιών, ουσιαστική επιχειρηματική δραστηριότητα της αλλοδαπής εταιρείας στη χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένη, δαπάνες που πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 και έχουν αποφέρει οικονομικό όφελος στην επιχείρησή του.
2. Παρανομία των επίμαχων πράξεων κατά το μέρος που η επιβληθείσα διαφορά φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης και το επιβληθέν πρόστιμο φόρου άρθρου 58

Κ.Φ.Δ. ερείδονται στην απόρριψη δαπανών ως μη σχετιζόμενες με την επιχειρηματική δραστηριότητά του, λόγω παράβασης κατ' ουσίαν διάταξης νόμου και συγκεκριμένα του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013, συνιστάμενης σε πλάνη περί τα πράγματα ως προς το εάν οι συγκεκριμένες δαπάνες πληρούσαν τις γενικές προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 για την εκπαιστικότητα τους και ειδικότερα με το εάν αυτές σχετίζονταν με την επιχειρηματική του δραστηριότητα ή εάν αυτές πραγματοποιήθηκαν για την εξυπηρέτηση προσωπικών και οικογενειακών του καταναλωτικών αναγκών.

3. Παρανομία των επίμαχων πράξεων, κατά το μέρος που η επιβληθείσα διαφορά φόρου εισοδήματος και εισφοράς αλληλεγγύης και το επιβληθέν πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ερείδονται στην απόρριψη των δαπανών μισθοδοσίας που φέρεται να εξοφλήθηκαν τοις μετρητοίς, λόγω παράβασης κατ' ουσίαν διάταξης νόμου και συγκεκριμένα των άρθρων 23 περ. β' και ιδ' του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 38 παρ.10 του Ν. 4387/2016, συνιστάμενης σε πλάνη περί τα πράγματα ως προς τον πραγματικό τρόπο εξόφλησης των οικείων δαπανών.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

- **Σχετικά με τη νομιμότητα καθορισμού της ως κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018**

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι καθορισμός της ως κράτους με προνομιακό φορολογικό καθεστώς δεν έγινε νόμιμα, καθώς βάσει σχετικής νομοθετικής διάταξης ο κατάλογος των κρατών, πρέπει να δημοσιεύεται τον Ιανουάριο κάθε έτους, δηλαδή πρέπει για κάθε συγκεκριμένο έτος (χρήση) να προσδιορίζεται και να είναι γνωστό εξαρχής ποια κράτη εμπίπτουν στην ανωτέρω ρύθμιση, ώστε οι φορολογούμενες οντότητες να γνωρίζουν εκ των προτέρων το καθεστώς που θα ισχύσει για δαπάνες που θα πραγματοποιήσουν για την αγορά αγαθών ή για την λήψη υπηρεσιών από αντισυμβαλλόμενο κράτος. Εν προκειμένω, οι σχετικές εγκύκλιοι για τα έτη 2017 και 2018 δημοσιεύτηκαν στις 10/11/2017 (ΠΟΛ 1173) και 04/04/2019 (ΠΟΛ 1107) αντίστοιχα. Ωστόσο, βάσει του άρθρου 78 παρ. 1 και 2 του Συντάγματος, απαγορεύεται η αναδρομική επιβολή φόρου πέραν του ενός έτους.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 65 «Κράτη μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς» του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι:

«1. Κράτος για την εφαρμογή του παρόντος κεφαλαίου νοείται το κράτος ή η περιοχή δικαιοδοσίας ή η υπερπόντια χώρα ή το έδαφος που τελεί υπό οποιοδήποτε ειδικό καθεστώς σύνδεσης ή εξάρτησης κατά την έννοια του διεθνούς δικαίου. [...]

6. Για την εφαρμογή των διατάξεων του κεφαλαίου αυτού, το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα θεωρείται ότι υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς σε κράτος εκτός της Ελλάδας, όταν η φορολογική κατοικία τους βρίσκεται σε οποιοδήποτε κράτος, ακόμη και σε κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εάν σε αυτό το κράτος:

α) δεν υπόκειται σε φορολογία ή, εάν υπόκειται, δεν φορολογείται εν τοις πράγμασι, ή
β) υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, του οποίου ο συντελεστής είναι ίσος ή κατώτερος από το εξήντα τοις εκατό (60%) του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ο οποίος θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 6 του ΚΦΕ στην Ελλάδα.

7. Τα κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ύστερα από τη διαπίστωση των προϋποθέσεων της προηγούμενης παραγράφου και περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο κατάλογος δημοσιεύεται τον Ιανουάριο κάθε έτους.».

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1173/10-11-2017 «Καθορισμός των κρατών που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 65 του ν.4172/2013 για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017», αναφέρεται ότι:

«1. Καθορίζουμε τα κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 6 του άρθρου 65 του ν.4172/2013, τα κράτη εκείνα στα οποία το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου του οποίου ο συντελεστής είναι ίσος ή κατώτερος από το πενήντα τοις εκατό (50%) του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 6 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος στην Ελλάδα.

Με βάση το πιο πάνω κριτήριο τα κράτη αυτά, για το φορολογικό έτος 2016, είναι τα ακόλουθα:

...	...	...
9	.....	.....
...	...	...

2. Για το φορολογικό έτος 2017 ως κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς λαμβάνονται αυτά της παραγράφου 1 με την προσθήκη και της Ουγγαρίας (Hungary).».

Επειδή, στις διατάξεις της Α.1107/20-03-2019 «Καθορισμός των κρατών που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013 για το φορολογικό έτος 2018», αναφέρεται ότι:

«1. Καθορίζουμε τα κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 6 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013, τα κράτη εκείνα στα οποία το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου του οποίου ο συντελεστής είναι ίσος ή κατώτερος από το πενήντα τοις εκατό (50%) του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν φορολογικός κάτοικος ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 6 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος στην Ελλάδα.

Με βάση το πιο πάνω κριτήριο τα κράτη αυτά, για το φορολογικό έτος 2018, είναι τα ακόλουθα:

...	...	...
8.	.....	.....
...	...	...

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 9 «Ερμηνευτικές εγκύκλιοι και οδηγίες» του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της παρ.1β του άρθρου 12 του ν. 4474/2017, ορίζεται ότι:

«[...] 2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4474/2017, ορίζεται:

«[...] Η διάταξη της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 προτείνεται κατ' εφαρμογή των συνταγματικών αρχών της χρηστής διοίκησης (ΑΕΔ 14/2013, ΣτΕ 2034/2011 Ολ., ΣτΕ 4731/2014, ΣτΕ 640/2015 κ.ά.) και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης (ΣτΕ Ολ 2034/2011, ΣτΕ 1508/2002, ΣτΕ 3777/2008, ΣτΕ 4731/2014, ΣτΕ 640/2015 κ.ά.), που επιβάλλουν ιδίως τη σαφήνεια και την προβλέψιμη εφαρμογή των εκάστοτε θεσπιζόμενων κανονιστικών ρυθμίσεων (ΣτΕ 2811/2012 7μ., 144, 1976/2015 με τις εκεί παραπομπές σε νομολογία ΔΕΕ και Ε.Δ.Δ.Α.) και που πρέπει να τηρούνται με ιδιαίτερη αυστηρότητα, όταν πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν σοβαρές οικονομικές επιπτώσεις στους ενδιαφερόμενους (ΣτΕ 144, 1976/2015, 1623/2016, 675/2017). Στο πλαίσιο αυτό, η εν λόγω διάταξη προτείνεται για την αντιμετώπιση των περιπτώσεων που μεταγενέστερη μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Διοίκησης έχει ως συνέπεια την αναδρομική χειροτέρευση της θέσης του φορολογουμένου. Έτσι, προβλέπεται ότι η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται αναδρομική φορολογική επιβάρυνση του φορολογουμένου. [...]».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η δημοσίευση του καταλόγου των κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, έλαβε χώρα μεταγενέστερα από την προσδιορισθείσα στην παρ. 7 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013, ήτοι μετά τον Ιανουάριο εκάστου φορολογικού έτους.

Επειδή, ωστόσο, σύμφωνα με τις ήδη δημοσιευθείσες εγκυκλίους Δ12 1039188 ΕΞ 4.3.2014 και ΠΟΛ.1277/29.12.2015, η Βουλγαρία είχε περιληφθεί εξ αρχής στον κατάλογο των κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς για τα έτη 2014 και 2015. Κατά συνέπεια ο προσφεύγων είχε λάβει γνώση για το καθεστώς που ίσχυε κατά τα προηγούμενα έτη για δαπάνες που πραγματοποιούσε για τη λήψη υπηρεσιών από το αντισυμβαλλόμενο κράτος (Βουλγαρία) ενώ σε κάθε περίπτωση όφειλε να γνωρίζει τους νόμους και τις διατάξεις που ρυθμίζουν τους τομείς στους οποίους δραστηριοποιείται.

Επειδή, περαιτέρω, με την έκδοση των ΠΟΛ.1173/2017 και Α.1107/2019, καθορίστηκαν τα κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, για περιόδους προγενέστερες της δημοσίευσής τους, ήτοι για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, χωρίς ωστόσο μεταβολή της θέσης της διοίκησης ως προς τον καθορισμό της Βουλγαρίας ως κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, συνεπώς χωρίς να συνεπάγεται χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντα, ως φορολογούμενης οντότητας. Κατά συνέπεια ο σχετικός ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα.

➤ **Σχετικά με τη δέσμια αρμοδιότητα της ελεγκτικής αρχής να απευθύνει αίτημα διοικητικής συνδρομής μέσω της αρμόδιας Δ/νσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων**

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η Βουλγαρία είναι κράτος μέλος της Ε.Ε. και του Ε.Ο.Χ., επομένως η ελεγκτική αρχή, εφόσον είχε αμφιβολίες ως προς την εκπαισιμότητα των δαπανών,

όφειλε να απευθύνει τεκμηριωμένο αίτημα διοικητικής συνδρομής μέσω της αρμόδιας Δ/νσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων για να αποδείξει ότι οι σχετικές δαπάνες δεν αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές.

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1197/22-12-2016 «Φορολογική μεταχείριση των δαπανών που καταβάλλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης ιγ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν», αναφέρεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της περ. ιγ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), οι οποίες έχουν επανέλθει σε ισχύ ως αρχικώς είχαν τεθεί με το ν.4172/2013, καθώς οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 του ν.4321/2015 (ΦΕΚ Α' 32), με τις οποίες είχε τροποποιηθεί η περ. ιγ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, καταργήθηκαν από τότε που ίσχυσαν με τις διατάξεις της υποπερ. ζ' της περ. 11 της υποπαρ. Δ.1. της παρ. Δ του άρθρου 2 του ν.4336/2015 (ΦΕΚ Α' 94) (σχετ. η ΠΟΛ.1217/24.9.2015 εγκύκλιος), ορίζεται ότι δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή (μαχητό τεκμήριο). Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.

2. [...] Αντιθέτως, οι δαπάνες που καταβάλλονται σε φορολογικό κάτοικο κράτους - μέλους της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., το οποίο χαρακτηρίζεται με βάση τις ίδιες διατάξεις ως κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς και με το οποίο υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους, κατ' αρχήν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, εφόσον πληρούνται οι γενικές προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 για την εκπαισιμότητα των δαπανών. Σε περίπτωση όμως αμφισβήτησης, η αρμόδια ελεγκτική αρχή απευθύνει τεκμηριωμένο αίτημα διοικητικής συνδρομής μέσω της αρμόδιας Δ/νσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, Τμήμα Γ' Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας και αν από τη διενεργούμενη από τη Φορολογική Διοίκηση ανταλλαγή πληροφοριών αποδεικνύεται ότι οι σχετικές δαπάνες δεν αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή, οι εν λόγω δαπάνες δεν αναγνωρίζονται τελικώς για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των πιο πάνω επιχειρήσεων. [...]».

Επειδή, η φορολογική αρχή, ως έχουσα δέσμια αρμοδιότητα, προέβη, κατά τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013, και την ΠΟΛ 1124/2015 στη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, προκειμένου να επιβεβαιώσει σε κάθε περίπτωση, εάν οι υπό κρίση συναλλαγές πληρούν τις προϋποθέσεις για την έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης οντότητας, ήτοι πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

Επειδή, σύμφωνα με την από 19/10/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., από τον έλεγχο δεν κρίθηκε απαραίτητο να απευθύνει τεκμηριωμένο αίτημα διοικητικής συνδρομής μέσω της αρμόδιας Δ/νσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, Τμήμα Γ' Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας με το κράτος της Βουλγαρίας, καθώς από τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του προέκυπταν οι απαιτούμενες πληροφορίες σχετικά με τη σύσταση και την εγκατάσταση της αλλοδαπής εταιρείας, τα στοιχεία του νόμιμου εκπροσώπου τα οικονομικά στοιχεία και αποτελέσματα αυτής, για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, αλλά και τον αντίστοιχο φόρο που καταβλήθηκε στο Βουλγάρικο κράτος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η αιτιολογία απόρριψης αποστολής αιτήματος διοικητικής συνδρομής του ελέγχου είναι αφενός αντιφατική και αφετέρου ουδόλως αναιρεί την μη τήρηση της υποχρέωσης, κατά δέσμια αρμοδιότητα, να απευθυνθεί τεκμηριωμένο αίτημα διοικητικής συνδρομής στην αρμόδια αλλοδαπή αρχή και να κρίνει βάσει των στοιχείων της ανταλλαγής πληροφοριών.

Επειδή, ωστόσο, κατά την έννοια των προαναφερόμενων διατάξεων, η αρμόδια ελεγκτική αρχή απευθύνει αίτημα διοικητικής συνδρομής μέσω της αρμόδιας Δ/νσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, εφόσον υπάρχει αμφιβολία ως προς την εκπαιστικότητα των δαπανών, ήτοι ως προς την πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 22 του ν.4172/2013, οπότε και η εκπαιστικότητα των δαπανών που καταβάλλονται σε φορολογικό κάτοικο κράτους - μέλους της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., το οποίο χαρακτηρίζεται ως κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, κρίνεται βάσει των στοιχείων που αντλούνται από τις αρμόδιες αρχές του συμβαλλόμενου κράτους.

Επειδή, ο έλεγχος, κατόπιν διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, όπως αναλυτικά αναφέρονται στην από 19/10/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., η οποία αποτελεί την αναγκαία αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, διαπίστωσε ότι οι υπό κρίση δαπάνες δεν αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές, ήτοι δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1197/2016, δεν απαιτείται η διαδικασία ανταλλαγής πληροφοριών με το συμβαλλόμενο κράτος (.....), εφόσον διαπιστώνεται η μη πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, κατά συνέπεια ορθά και νόμιμα ο έλεγχος έκρινε τις εν λόγω δαπάνες ως μη εκπαιστές από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης οντότητας. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

➤ **Σχετικά με την έκπτωση των δαπανών προς τη Βουλγαρία**

Επειδή, βάσει του διενεργηθέντος ελέγχου, από το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., δεν έγιναν δεκτές προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης οντότητας, δαπάνες λήψης υπηρεσιών από αλλοδαπή εταιρεία με εγκατάσταση σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς και συγκεκριμένα από την εταιρεία με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, ύψους 207.595,33€ και 310.185,14€, για τα έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα. Η εν λόγω εταιρεία, με έδρα στη, συστάθηκε το έτος 2016, με μοναδικό εταίρο και διαχειριστή τον κ., ΑΦΜ, πρώην υπάλληλο στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, από την οποία αποχώρησε οικειοθελώς την 15^η/4/2016 προκειμένου να εγκατασταθεί μόνιμα στη Βουλγαρία. Λόγω της επικείμενης αναχώρησης στο εξωτερικό, ο κ. πρότεινε στον

προσφεύγοντα τη συνέχιση της συνεργασίας του και συγκεκριμένα να αναλάβει εκείνος, ως εξωτερικός πλέον συνεργάτης και επί προμήθεια, εξ' ολοκλήρου την ανάπτυξη, αλλά και την διεκπεραίωση του διαδικτυακού εμπορίου της επιχείρησής του προσφεύγοντος. Σύμφωνα με την 01/04/2016 «Σύμβαση Εμπορικής Αντιπροσωπείας», η οποία υποβλήθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. με την υπ' αριθ./2016 κατάσταση συμφωνητικών, ο προσφεύγων ανέθεσε στον κ., όπως μέσω της εταιρείας του στη, αναλάβει την ολοκληρωμένη προβολή και προώθηση του "brand name" και των προϊόντων της επιχείρησής του μέσω διαδικτύου και σε παγκόσμιο επίπεδο, καθώς και την ανεύρεση και προμήθεια πρώτων υλών αναγκαίων και χρήσιμων για την κατασκευή των προϊόντων της επιχείρησής του. Η αμοιβή για την παροχή των παραπάνω υπηρεσιών συμφωνήθηκε αφενός σε πάγιο ποσό δέκα Ευρώ (10,00 €) για κάθε ώρα απασχόλησης για προωθητικές ενέργειες (το οποίο από τον Σεπτέμβριο του έτους 2017 αυξήθηκε σε 15,00€ για κάθε ώρα απασχόλησης) και σε ποσοστό 30% επί των πραγματοποιούμενων πωλήσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστatzμένα 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 τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των **παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999)** όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από το διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167)** ορίζεται ότι: «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... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν. 4172/2013**, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη 2017 και 2018, ορίζεται ότι:

«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, στις διατάξεις της ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')», αναφέρεται ότι:

«[...] 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,**

[...]

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.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

[...]

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. [...]».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες της προς την εταιρεία «.....» αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή, καθώς συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται στην ΠΟΛ.1197/22-12-2016. Ειδικότερα προβάλλει:

- Την ύπαρξη σύμβασης εμπορικής αντιπροσωπείας στην οποία ορίστηκαν με σαφήνεια οι όροι της συναλλαγής (αντικείμενο, διάρκεια, τίμημα, τρόπους πληρωμής και υποχρεώσεις των μελών), η οποία έχει καταχωρηθεί στην Κατάσταση Συμφωνητικών της παρ. 16 του άρθρου 8 του Ν.1882/1990,
- Την καταβολή του τιμήματος αγοράς των υπηρεσιών σε τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου
- Το γεγονός ότι οι υπηρεσίες που αφορούν τα τιμολόγια της εταιρείας «.....» παρασχέθηκαν πραγματικά ενώ παράλληλα, η επιχείρησή του ωφελήθηκε από τη συνεργασία καθώς αυξήθηκε σημαντικά ο κύκλος εργασιών της κατά τα ελεγχόμενα έτη.
- Την ουσιαστική επιχειρηματική δραστηριότητα της αλλοδαπής εταιρείας στη χώρα όπου είναι εγκατεστημένη (.....), μέσω φυσικής εγκατάστασης. Άλλωστε η κατάρτιση ισολογισμών και η φορολόγηση στη χώρα εγκατάστασης αποτελούν ενδείξεις για την υπόσταση της εν λόγω επιχείρησης.
- Το γεγονός ότι οι επίμαχες δαπάνες προς την εταιρεία «.....» πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και έχουν αποφέρει οικονομικό όφελος στην επιχείρησή του.
- Η διατήρηση της φορολογικής κατοικίας του κ. στην Ελλάδα ουδόλως αναιρεί την πραγματικότητα των επίμαχων συναλλαγών-δαπανών του προς την εταιρεία «.....» .
- Η μη δήλωση δαπανών πλην του φόρου εισοδήματος από την εταιρεία «.....» καθώς η απασχόληση μόνο δύο υπαλλήλων για πολύ μικρό χρονικό διάστημα, δεν αναιρεί την πραγματική υπόσταση και εγκατάσταση της εταιρείας ή την πραγματοποίηση ουσιαστικής επιχειρηματικής δραστηριότητας από την έδρα της εταιρείας, καθώς η Βουλγαρία επιλέχθηκε ως κράτος εγκατάστασης προφανώς λόγω των μειωμένων λειτουργικών εξόδων. Επιπλέον, το γεγονός ότι μοναδικός πελάτης της εταιρείας «.....» είναι η επιχείρησή του προσφεύγοντος οφείλεται στην πλήρη απασχόληση του κ. με την αντιπροσώπευσή της με αποτέλεσμα να μην έχει τη δυνατότητα να στραφεί σε άλλη πελατεία.
- Η ΙΚΕ, στην οποία συμμετέχει ο κ. με ποσοστό 1%, αφορά μακροπρόθεσμα την έξοδό του από το επάγγελμα δεδομένου ότι ο συνεργάτης του έχει κατανόηση του τρόπου λειτουργίας της επιχείρησης αλλά και τις ικανότητες να την αναλάβει μελλοντικά, επομένως η συνεργασία πρόβαλλε ως η πιο ενδεδειγμένη λύση.
- Το υψηλό ανοιχτό υπόλοιπο προς την εταιρεία «.....», οφείλεται στην ανάγκη της επιχείρησης για συγκέντρωση και διάθεση των κεφαλαίων της για την ανάκαμψη και την αντιμετώπιση των συνθηκών έντονου ανταγωνισμού στο διαδικτυακό εμπόριο. Άλλωστε για την οφειλή αυτή συνάφθηκε ιδιωτικό συμφωνητικό αναγνώρισης χρέους τον Μάρτιο του 2023.
- Η παρουσία του κ. στις εγκαταστάσεις της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά τον έλεγχο και η λανθασμένη εντύπωση του ελέγχου ότι δήλωσε υπάλληλος του λογιστηρίου

οφείλεται στο γεγονός ότι κατά τη διάρκεια του ελέγχου ήταν παρούσα και η κα, υπάλληλος, όποτε δημιουργήθηκε σύγχυση με τα παρόμοια επώνυμα των ανωτέρω.

- Η εμφάνισή του προσφεύγοντος ως συνδικαιούχου με τον κ., σε τραπεζικό λογαριασμό της, αφορά σε λήψη στεγαστικού δανείου από τον, στο οποίο ο προσφεύγων είναι εγγυητής.
- Το σημαντικό αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από το φόρο σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος, αποτελεί στοιχείο που συντρέπει σε όλες τις περιπτώσεις συναλλαγών με αντισυμβαλλόμενους εγκατεστημένους σε τρίτες χώρες με προνομιακό φορολογικό καθεστώς και δεν αποδεικνύει ότι οι συναλλαγές με την εταιρεία «.....», δεν είναι πραγματικές η ότι έχουν σκοπό τη μεταφορά κερδών ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή.
- Η συμφωνηθείσα αμοιβή προς την εταιρεία «.....», είναι εύλογη λαμβανομένων υπόψη των υπηρεσιών που εκείνη παρέχει.

Επειδή, σύμφωνα με την από 19/10/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π ο έλεγχος αποφαινεται πως η εταιρεία με την επωνυμία «.....» με μοναδικό ιδιοκτήτη τον κ., ιδρύθηκε με μοναδικό σκοπό την αύξηση του κόστους των δαπανών της επιχείρησης του προσφεύγοντος καθώς οι δαπάνες αυτές δεν αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές, δημιουργούν σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα καθώς έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά εισοδημάτων σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή, της ελληνικής επιχείρησης.

Ειδικότερα στην ως άνω έκθεση αναφέρονται τα εξής:

«[...] 5. ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ - ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

5.1. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

[...]

5.1.3.1.4.4. Δαπάνες προς αντισυμβαλλόμενους εγκατεστημένους σε μη συνεργάσιμα κράτη ή/και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς του άρθρου 65 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013 Φ.Ε.Κ Α' 167)

5.1.3.1.4.5. Έλεγχος τυχόν έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα δαπανών που καταβλήθηκαν προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή /και εγκατεστημένο σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, συμφωνά με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013 Φ.Ε.Κ. Α' 167).

[...]

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία της ελεγχόμενης οντότητας διαπιστώθηκαν οι παρακάτω εγγραφές ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος:

5.1.3.1.4.5.1. Φορολογικό έτος 2017

Ημερομηνία	Παρασ/κό	Κωδικός	Περιγραφή λογαριασμού	Κ Κ	Αιτιολογία κίνησης	Χρέωση	Πίστωση
31/1/2017		50.01.00.005 1	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ		7.243,83
31/1/2017		62.98.01.000 0	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	7.243,83	
28/2/2017		62.98.01.000 0	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	14.280,80	

28/2/2017	.....	50.01.00.005 1	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ		14.280,80
31/3/2017	.....	62.98.01.000 0	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	15.792,21	
31/3/2017	.....	50.01.00.005 1	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ		15.792,21
30/4/2017	.....	62.98.01.000 0	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	21.308,22	
30/4/2017	.....	50.01.00.005 1	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ		21.308,22
31/5/2017	.....	62.98.01.000 0	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	19.741,70	
31/5/2017	.....	50.01.00.005 1	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ		19.741,70
30/6/2017	.....	62.98.01.000 0	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	12.848,05	
30/6/2017	.....	50.01.00.005 1	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ		12.848,05
31/7/2017	.....	62.98.01.000 0	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	12.454,13	
31/7/2017	.....	50.01.00.005 1	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ		12.454,13
31/8/2017	.....	62.98.01.000 0	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	11.331,91	
31/8/2017	.....	50.01.00.005 1	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ		11.331,91
30/9/2017	.....	62.98.01.000 0	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	15.853,77	
30/9/2017	.....	50.01.00.005 1	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ		15.853,77
31/10/2017	.....	62.98.01.000 0	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	18.157,89	
31/10/2017	.....	50.01.00.005 1	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ		18.157,89
30/11/2017	.....	62.98.01.000 0	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	31.359,75	
30/11/2017	.....	50.01.00.005 1	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ		31.359,75
31/12/2017	.....	62.98.01.000 0	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	27.223,07	
31/12/2017	.....	50.01.00.005 1	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ		27.223,07
			ΣΥΝΟΛΑ			207.595,33 €	207.595,33 €

5.1.3.1.4.5.2. Φορολογικό έτος 2018

Ημερομηνία	Παρασ/κό	Κωδικός	Περιγραφή λογαριασμού	Κ Κ	Αιτιολογία κίνησης	Χρέωση	Πίστωση
31/1/2018		62.98.01.0000	.....	2	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ	22.800,81	
31/1/2018		50.01.00.0051	.....	2	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΠΟΚΤΗΣΕΙΣ		22.800,81
28/2/2018		62.98.01.0000	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	23.037,40	
28/2/2018		50.01.00.0051	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ		23.037,40
31/3/2018		62.98.01.0000	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	30.234,35	
31/3/2018		50.01.00.0051	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ		30.234,35
30/4/2018	...	62.98.01.0000	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	33.630,55	
30/4/2018		50.01.00.0051	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ		33.630,55

31/5/2018	.....	62.98.00.0000	ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	2	.....	25.728,46	
31/5/2018	.....	50.01.00.0051	.....	2	.....		25.728,46
30/6/2018	.....	62.98.01.0000	.....	2	.....	28.609,22	
30/6/2018	.....	50.01.00.0051	.....	2	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ		28.609,22
31/7/2018	.....	62.98.01.0000	.....	2	.....	18.852,13	
31/7/2018	.....	50.01.00.0051	.....	2	.....		18.852,13
31/8/2018	.....	62.98.01.0000	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ	2	.....	21.094,33	
31/8/2018	.....	50.01.00.0051	.....	2	.....		21.094,33
30/9/2018	.....	62.98.01.0000	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ	2	.....	22.299,04	
30/9/2018	.....	50.01.00.0051	.....	2	.....		22.299,04
31/10/2018	.....	62.98.01.0000	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ	2	.....	24.163,76	
31/10/2018	.....	50.01.00.0051	.....	2	.....		24.163,76
30/11/2018	.....	62.98.01.0000	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ	2	.....	38.780,20	
30/11/2018	.....	50.01.00.0051	.....	2	.....		38.780,20
31/12/2018	.....	62.98.01.0000	ΛΗΨΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ	2	.....	20.954,89	
.....	.....	50.01.00.0051	.....	2	.....		20.954,89 €
			ΣΥΝΟΛΑ			310.185,14 €	310.185,14 €

Σχετικά με τα ανωτέρω ο έλεγχος έχει να κάνει τις εξής διαπιστώσεις:

i. Από το μεταφρασμένο πιστοποιητικό της περιφερειακής διεύθυνσης που προσκομίσθηκε από την ελεγχόμενη οντότητα προκύπτουν τα κάτωθι:

- η εταιρία έχει την έδρα της στην περιφέρεια στην πόλη, οδός αριθ....., όροφος,
- ο ιδιοκτήτης της ανωτέρω εταιρίας είναι ο κ., φορολογικός κάτοικος Ελλάδος,
- η εταιρία πλήρωσε τα εξής για φόρους και εισφορές κοινωνικής ασφάλειας κατά το χρονικό διάστημα από την 01/01/2017-31/12/2018:

Είδος	Τρόπος προέλευσης	Περίοδος	Ύψος
Φόρος επί του κέρδους νομικού προσώπου	Ετήσια φορολογική δήλωση	01/01/2018-31/12/2018	59.836,26*
Φόρος επί του κέρδους νομικού προσώπου	Ετήσια φορολογική δήλωση	01/01/2017-31/12/2017	40.290,32*

* Σημείωση: Τα ποσά του πίνακα είναι σε νόμισμα Βουλγαρίας(Λέβα)

ii. Από τα δημοσιευμένα οικονομικά στοιχεία της εταιρίας προκύπτουν τα κάτωθι:

- Τα συνολικά έσοδα που δήλωσε η εταιρία για το χρονικό διάστημα από 01/01/2017 έως 31/12/2017 είναι, σε απόλυτη τιμή, 403.000,00
- Τα συνολικά έσοδα που δήλωσε η εταιρία για το χρονικό διάστημα από 01/01/2018 έως 31/12/2018 είναι, σε απόλυτη τιμή, 598.000,00

- c) Τα συνολικά κέρδη που δήλωσε η εταιρία για το χρονικό διάστημα από 01/01/2017 έως 31/12/2017 είναι, σε απόλυτη τιμή,, τα οποία προκύπτουν μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος που καταβλήθηκε (403.000,00-40.000,00=363.000,00),
- d) Τα συνολικά κέρδη που δήλωσε η εταιρία για το χρονικό διάστημα από 01/01/2018 έως 31/12/2018 είναι, σε απόλυτη τιμή, 598.000,00 Λέβα Βουλγαρίας τα οποία προκύπτουν μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος που καταβλήθηκε (598.000,00-60.000,00=538.000,00).

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η εταιρία δεν δήλωσε καμία δαπάνη, παρότι έχει την έδρα της και δραστηριοποιείται στην πέραν του φόρου εισοδήματος.

iii. Από τα παραστατικά και τις εγγραφές στα βιβλία της ελεγχόμενης οντότητας προκύπτουν τα κάτωθι:

- a) Οι ανωτέρω εγγραφές, βάσει των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών που επιδείχθηκαν στον έλεγχο, προκύπτει ότι αφορούν λήψη υπηρεσίας από την εταιρία για προμήθεια επί των πωλήσεων καθώς και ώρες εργασίας για προώθηση μέσω διαδικτύου,
- b) Για το φορολογικό έτος 2017 (εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 01/01/2017 έως 31/12/2017), οι δαπάνες που δηλώθηκαν από την ελεγχόμενη οντότητα και αφορούν τη λήψη υπηρεσίας από την εταιρία ανέρχονται σε 207.595,33€ (περίπου 405.000,00 Λέβα Βουλγαρίας, περίπου όσα και τα συνολικά έσοδα που δηλώθηκαν από την εταιρία),
- c) Για το φορολογικό έτος 2018 (εισοδήματα που αποκτήθηκαν από 01/01/2018 έως 31/12/2018), οι δαπάνες που δηλώθηκαν από την ελεγχόμενη οντότητα και αφορούν τη λήψη υπηρεσίας από την εταιρία ανέρχονται σε 310.185,14 € (περίπου 605.000,00 Λέβα Βουλγαρίας, περίπου όσα και τα συνολικά έσοδα που δηλώθηκαν από την εταιρία),
- d) Βάσει των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών που επιδείχθηκαν στον έλεγχο και αφορούν την εταιρία και των αντίστοιχων εγγραφών που πραγματοποίησε στα βιβλία της η ελεγχόμενη οντότητα, προκύπτει ότι τα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών έχουν ενιαία αρίθμηση, ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος,

Βάσει των ανωτέρω προκύπτει ότι το σύνολο των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών που εξέδωσε η εταιρία, ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος, είναι μόνο προς την ελεγχόμενη οντότητα ,

iv. Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στο σύστημα Taxis, ΓΕΜΗ, κλπ. προκύπτουν τα κάτωθι:

- a) Ο ελεγχόμενος συνέστησε στις 22/01/2021 την ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρία με την επωνυμία «.....» με ποσοστό συμμετοχής 99% ,ως μέλος και διαχειριστής , ενώ με ποσοστό 1%, ως μέλος της ανωτέρω εταιρίας, συμμετέχει ο κ., μοναδικός ιδιοκτήτης της εταιρίας,
- b) Ο κ. για τα ελεγχόμενα έτη υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα και συγκεκριμένα υπέβαλλε την υπ. αριθμ. /04-07-2019 δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 και την υπ. αριθμ..... /04-07-2019 δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018,
- c) Από τις ανωτέρω δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκαν από τον κ. προκύπτει ότι δηλώνει ιδιοκατοίκηση στη Ελλάδα στην οδό Αριθμ..... στη, κατέχει το υπ. αριθμ.....Ε.Ι.Χ. και δηλώνει δαπάνες στον κωδικό 049 - Δαπάνες για αγορά αγαθών και υπηρεσιών.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο κ. διατηρούσε την κατοικία του, καθώς και την οικογενειακή του ζωή στην Ελλάδα,

v. Από την καρτέλα κινήσεων προμηθευτή που προσκομίσθηκε από την ελεγχόμενη οντότητα προκύπτει ότι το ανοιχτό υπόλοιπο προς την εταιρία στις 17/02/2023 ανέρχεται στο ποσό των 914.144,83 €,

vi. Κατά την επίσκεψη μας στη έδρα της εκλεγόμενης οντότητας στις 27/06/2023 μας υποδέχθηκε ένας κύριος ο οποίος μας συστήθηκε ως κ., ο οποίος μας ξενάγησε στους χώρους της ελεγχόμενης οντότητας και μας ενημέρωσε ότι είναι υπάλληλος της ελεγχόμενης οντότητας και μέλος του λογιστηρίου,

vii. Από την ελεγχόμενη οντότητα προσκομίσθηκε η υπ. αριθμ. /2016 Κατάσταση συμφωνητικών παρ.16 άρθρου 8 ν.1882/1990 από την οποία προκύπτει ότι κατατέθηκε σύμβαση εμπορικής συμφωνίας με την εταιρία με αντικείμενο συμφωνητικού Προώθηση Προϊόντων και διάρκεια από 01/04/2016 έως 31/12/2019. Από την ελεγχόμενη οντότητα δεν προσκομίσθηκε η αναλυτική σύμβαση με την εταιρία

viii. Από τα δεδομένα των τραπεζικών λογαριασμών και λοιπών χρηματοοικονομικών προϊόντων του ελεγχόμενου που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου από το σύστημα μητρώου τραπεζικών λογαριασμών για το χρονικό διάστημα από 1/1/2017 έως 31/12/2018, προκύπτει ότι ο κ. είναι συνδικαιούχος στους κάτωθι λογαριασμούς του ελεγχόμενου:

A/A	Τράπεζα	Αριθμός Λογαριασμού	Νόμισμα	Είδος Λογαριασμού	Ημερομηνία Ένταξης στο Λογαριασμό	Ημερομηνία Αποχώρησης από το Λογαριασμό	Συνδικαιούχοι
1			EUR	.....	7/5/2012		.....
2			EUR	.....	7/5/2012		.....
3			EUR	Καταθετικός/Προθεσμι ακός/ Επενδυτικός	.	-	.....

ix. Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1173/20-11-2017 στην οποία καθορίζονται τα κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 65 του Ν.4172/2013 για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 και την ΠΟΑ. 1107/04-4-2019 για το φορολογικό έτος 2018 η Βουλγαρία είναι ανάμεσα στα κράτη που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 6 του άρθρου 65 του ν. 4172/2013.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4172/2013:

«iv) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον

υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους».

Κατόπιν όλων των ανωτέρω και με δεδομένο:

α) Το γεγονός ότι η βουλγάρικη εταιρία **δεν πραγματοποιεί ουσιαστική επιχειρηματική δραστηριότητα στη χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένη** καθώς δεν εμφανίζει καμία δαπάνη στις οικονομικές καταστάσεις που έχει δημοσιεύσει,

β) Το γεγονός ότι ο μοναδικός ιδιοκτήτης της βουλγάρικης εταιρίας είναι ο κ. ο οποίος είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, κατέχει το 1% του ποσοστού της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....», της οποίας το ποσοστό 99% κατέχει ο ελεγχόμενος και συστήθηκε στον έλεγχο ως μέλος του λογιστηρίου της ελεγχόμενης οντότητας,

γ) το γεγονός ότι από την καρτέλα κινήσεων προμηθευτή που προσκομίσθηκε από την ελεγχόμενη οντότητα προκύπτει ότι το **ανοιχτό υπόλοιπο της ελεγχόμενης προς την εταιρία στις 17/02/2023 ανέρχεται στο ποσό των 914.144,83€, κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά**, διότι προκαλεί μεγάλο πλεονέκτημα στην αγορά στην ελεγχόμενη οντότητα καθώς της δίνει τη δυνατότητα να διαθέτει μεγάλη ρευστότητα, αλλά πρακτική που αντιτίθεται με τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές,

δ) το γεγονός ότι το **αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος**.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, ο έλεγχος αποφαινεται πως η Βουλγάρικη εταιρία εταιρεία με την επωνυμία με μοναδικό ιδιοκτήτη τον κ....., ιδρύθηκε με μοναδικό σκοπό την αύξηση του κόστους των δαπανών της ελεγχόμενης οντότητας καθώς οι δαπάνες αυτές δεν αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές, δημιουργούν σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα καθώς έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά εισοδημάτων σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή, της ελληνικής επιχείρησης. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, τα ποσά των **207.595,33€ και 310.184,11€ δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση** από τα ακαθάριστα έσοδα των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα και προστίθενται στα οικονομικά αποτελέσματα των περιόδων αυτών με τη μορφή λογιστικών διαφόρων (Άρθρο 23 περ. ιγ του Ν.4172/2013) [...].

Επειδή, περαιτέρω, κατόπιν υποβολής του με αριθ. πρωτ. /29-09-2023 υπομνήματος του προσφεύγοντος, με τα αναφερόμενα σε αυτό συνημμένα έγγραφα, επί του υπ' αριθ. /08-09-2023 σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ, οι θέσεις του ελέγχου επί των ισχυρισμών του ελεγχόμενου αναφέρονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, ως κάτωθι:

«[...] **7.2.3 Ισχυρισμοί ελεγχόμενου:**

[...]

Θέση του ελέγχου επί των ισχυρισμών του ελεγχόμενου:

Όλα τα ανωτέρω που αναφέρει ο ελεγχόμενος λήφθηκαν υπόψη από τον παρόντα έλεγχο κατά την κρίση του ελέγχου για την εκπαισιμότητα ή όχι των συγκεκριμένων δαπανών.

Επιπλέον ο έλεγχος έχει να κάνει τις εξής επισημάνσεις:

1. Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου: «Το έτος 2016, έχοντας πλέον καταστεί στην πραγματικότητα αναντικατάστατος για την επιχείρησή μου, ο μου δήλωσε ότι αποφάσισε θα αποχωρήσει από την επιχείρησή μου και να εγκατασταθεί, για προσωπικούς λόγους, στην Βουλγαρία. Ενόψει της μετακίνησής του αυτής, ο μου πρότεινε τότε να συνεχίσουμε τη συνεργασία μας και συγκεκριμένα να αναλάβει εκείνος, ως εξωτερικός πλέον συνεργάτης και επί προμήθεια, εξ' ολοκλήρου την ανάπτυξη, αλλά και την διεκπεραίωση τον

διαδικτυακού εμπορίου της επιχείρησής μου, προβάλλοντας μάλιστα ότι σε περίπτωση αποκλειστικής απασχόλησής του με την διαδικτυακή προώθηση και πώληση θα μπορούσε να επιτύχει σημαντική αύξηση του κύκλου εργασιών της επιχείρησής μου στον τομέα αυτό.»

Βάσει των τιμολογίων που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της ελεγχόμενης οντότητας από την εταιρία "....." προκύπτουν οι κάτωθι ώρες εργασίες ανά τιμολόγιο:

[...]

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο κ. (μοναδικό ιδιοκτήτης της εταιρίας) κατά μέσο όρο εργαζόταν 8-14 ώρες ανά ημέρα, άρα θα έπρεπε να έχει τη μόνιμη ή κύρια κατοικία τον ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, ήτοι την Ο κ. ουδέποτε μετέβαλε την φορολογική του κατοικία προκειμένου να καταστεί πλέον φορολογικός κάτοικος Βουλγαρίας ως όφειλε. Αντιθέτως όπως αναλυτικά αναφέρεται και ανωτέρω ο κ. για τα ελεγχόμενα έτη υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα και συγκεκριμένα υπέβαλλε την υπ. αριθμ. /04-07-2019 δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017 και την υπ. αριθμ. /04-07-2019 δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018,

Από τις ανωτέρω δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκαν από τον κ. προκύπτει ότι δηλώνει ιδιοκατοίκηση στη Ελλάδα στην οδό Αριθμ.... στη, κατέχει το υπ. αριθμ..... Ε.Ι.Χ. και δηλώνει δαπάνες στον κωδικό 049 -Δαπάνες για αγορά αγαθών και υπηρεσιών. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κ. διατηρούσε την κατοικία του, καθώς και την οικογενειακή του ζωή στην Ελλάδα και όχι στην Βουλγαρία καθώς ήταν το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων.

2. Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου: «Ο μου δήλωσε μάλιστα ότι επιθυμούσε η παροχή των εν λόγω υπηρεσιών προς την επιχείρησή μου να πραγματοποιηθεί μέσω εμπορικής εταιρίας που σκόπευε να ιδρύσει και να λειτουργήσει στην Βουλγαρία, προκειμένου σε περίπτωση επιτυχούς εξέλιξης, να αναπτύξει την δραστηριότητά του αυτή, περαιτέρω, υπό εταιρική μορφή»

Σύμφωνα με τα όσα έχουν αναφερθεί ανωτέρω ο μοναδικός πελάτης της εταιρίας για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη ήταν μόνο η ελεγχόμενη οντότητα.

3. Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου: «Η εταιρία «.....» απασχολεί μόνιμα προσωπικό στην Βουλγαρία και συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από το υπ' αριθμ. /11-10-2018 Πιστοποιητικό του Εθνικού Πρακτορείου Δημοσίων Εσόδων (φορολογική υπηρεσία) της Βουλγαρίας».

Από τον αντίστοιχο πίνακα προσωπικού που προσκομίσθηκε προκύπτει ότι κατά το έτος 2017 η εταιρία δεν απασχόλησε προσωπικό, ενώ κατά το έτος 2018 απασχολήθηκαν μόνο δύο υπάλληλοι για πολύ μικρό χρονικό διάστημα και συγκεκριμένα για ένα μήνα ο ένας εξ αυτών και για πέντε μήνες ο άλλος εξ αυτών.

4. Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου: «Πράγματι, στις 17-2-2023 η επιχείρησή μου παρουσίαζε υπόλοιπο οφειλόμενο ποσό προς την εταιρία "....." ποσού 914.144,83 €, η οποία μάλιστα στις 14-11-2022 είχε φτάσει και στο ποσό των 954.467,47 €. Η οφειλή αυτή δημιουργήθηκε σταδιακά, ιδίως κατά τα έτη της πανδημίας Covid-19 ως απόρροια της περιρρέουσας κατάστασης και των ασαφών συνθηκών που διαμορφώθηκαν συνεπεία της πανδημίας Covid-19 και των σε παγκόσμιο επίπεδο περιορισμών εμπορικής δραστηριότητας, αλλά και στην ανάγκη της Επιχείρησης για συγκέντρωση και διάθεση κεφαλαίων της για την ανάκαμψή της και για την αντιμετώπιση των νέων συνθηκών του έντονου ανταγωνισμού που προέκυψαν στο διαδικτυακό εμπόριο, ένεκα των οποίων, μεταξύ άλλων, αναγκάστηκε να

ενισχύσει διαφημιστικά το υπάρχον "brand", αλλά και να αναπτύξει ένα νέο επικοινωνικό "brand", ονόματος ".....".

Ενόψει της προκύψασας οφειλής προέβημεν με την εταιρία "....." στη σύναψη στις 14-11-2022, δηλαδή σε ανύποπτο χρόνο, δεδομένου ότι ο προκείμενος έλεγχος μου κατέστη γνωστός τον Μάρτιο του έτους 2023, «Ιδιωτικού Συμφωνητικού Αναγνώρισης Χρέους και Ρύθμισης Οφειλής», με τη διαμεσολάβηση και τη σύμπραξη και του δικηγόρου - διαμεσολαβητή (σχ.16), με το οποίο αφενός αναγνώρισα την εν λόγω οφειλή μου και αφετέρου συμφωνήσαμε την ρύθμιση αποπληρωμής της οφειλής αυτής σε δόσεις, όπως ειδικότερα αναφέρεται σ' αυτό.»

Όπως έχει ήδη αναφερθεί και ανωτέρω από την καρτέλα κινήσεων προμηθευτή που προσκομίσθηκε από την ελεγχόμενη οντότητα προκύπτει ότι το ανοιχτό υπόλοιπο της ελεγχόμενης προς την εταιρία στις 17/02/2023 ανέρχεται στο ποσό των 914.144,83€, κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά, διότι προκαλεί μεγάλο πλεονέκτημα στην αγορά στην ελεγχόμενη οντότητα καθώς της δίνει τη δυνατότητα να διαθέτει μεγάλη ρευστότητα, αλλά πρακτική που αντιτίθεται με τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές. Από το αναλυτικό καθολικό της ελεγχόμενης οντότητας που προσκομίσθηκε κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 το ποσοστό των ποσών που δεν πληρώθηκαν από τους πελάτες της ελεγχόμενης οντότητας σε σχέση με το τζίρο της ανήρθε περίπου σε 5%, ποσοστό δηλαδή πολύ μικρό, που σημαίνει ότι το 95% του τζίρου της ελεγχόμενης οντότητας εισπράττεται μέσα στη χρήση. Το γεγονός αυτό από μόνο του αναιρεί τον ισχυρισμό του ελεγχόμενου και δεν αιτιολογεί την μη αποπληρωμή των τιμολογίων προς την εταιρία καθώς και τη λήψη μη μέτρων από την Βουλγάρικη εταιρία κατά της ελεγχόμενης οντότητας καθώς το ιδιωτικό συμφωνητικό αναγνώρισης χρέους και ρύθμισης οφειλής που προσκομίσθηκε από την ελεγχόμενη οντότητα δεν φέρει βεβαία χρονολογία, ούτε έχει θεωρηθεί από αρμόδια κατά το νόμο αρχή η συμβολαιογράφο.

5. Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του ελεγχόμενου: «Ενόψει όλων των ανωτέρω, η συμφωνηθείσα προμήθεια σε ποσοστό 30% επί των υλοποιηθέντων (πληρωθέντων) πωλήσεων συνάδει με τις συνήθεις αμοιβές-προμήθειες αγοράς για ομοειδείς υπηρεσίες άλλων επιχειρήσεων, φορολογικών κατοίκων σε κράτη που δεν υπόκεινται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς».

Η προμήθεια των 30% επί των υλοποιηθέντων (πληρωθέντων) πωλήσεων δεν συνάδει με τις σύνηθες αμοιβές-προμήθειες καθώς θεωρείται πολύ υψηλή καθώς ακόμη και η εταιρία η Booking.com, μιας παγκόσμιας εμβέλειας εταιρίας παίρνει ως προμήθεια το 15% από το συνολικό ποσό χρέωσης. Επίσης από το ιδιωτικό συμφωνητικό που προσκομίστηκε με την Γαλλική εταιρία με τη επωνυμία το ποσοστό της προμήθειας καθορίστηκε στο 15% επί των πωλήσεων, χωρίς άλλες χρεώσεις (πχ ωρών εργασίας).

συνδικαιούχος με τον κ. έχει να κάνει τις εξής επισημάνσεις: Ο λογαριασμός της τράπεζας που αναφέρθηκε στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου όντως δεν ανήκει στο ελεγχόμενο διότι εκ παραδρομής ο έλεγχος καταχώρησε λανθασμένο λογαριασμό. Ο ορθός λογαριασμός στον οποίο είναι συνδικαιούχος ο κ. με τον ελεγχόμενο είναι ο υπ. αριθμ. GR..... λογαριασμός της Τράπεζας Όσον αφορά το στεγαστικό δάνειο του κ. Δημητριάδη με εγγυητή τον ελεγχόμενο καταδεικνύει την μεγάλη σχέση εμπιστοσύνης που υφίσταται μεταξύ του ελεγχόμενου και του κ.

Λαμβάνοντας υπόψη όλα όσα αναφέρθηκαν στην παρούσα έκθεση και ειδικότερα στο κεφ. 5.1.3 Έλεγχος Εισοδήματος από Επιχειρηματική Δραστηριότητα στις σελίδες από 31 έως 36 και επιπλέον ότι:

- i. Η ελεγχόμενη οντότητα για το φορολογικό έτος 2017 πραγματοποίησε κέρδη μόλις **34.640,95** ευρώ σε τζίρο 1.109.6680,24, ενώ η πραγματοποίησε κέρδη 403.799,73 Λέβα Βουλγαρίας (περίπου 200.000,00 ευρώ),
- ii. Η ελεγχόμενη οντότητα για το φορολογικό έτος 2018 πραγματοποίησε κέρδη μόλις **32.969,80** ευρώ σε τζίρο 1.219.932,540 ενώ η Βουλγάρικη Εταιρία πραγματοποίησε κέρδη 598.362,61 Λέβα Βουλγαρίας (περίπου 300.000,00 ευρώ),
- iii. Η ελεγχόμενη οντότητα απασχολεί στις ελεγχόμενες χρήσεις 19 άτομα προσωπικό, ενώ η βουλγάρικη εταιρία το 2017 δεν απασχολεί προσωπικό και το 2018 απασχολεί δύο άτομα για πολύ μικρό χρονικό διάστημα,
- iv. Ο όγκος των διαδικτυακών πωλήσεων που πραγματοποιούνται από την ελεγχόμενη οντότητα, με βάση τα δικαιολογητικά που προσκομίστηκαν, είναι πολύ μεγάλος, σχεδόν καλύπτει το μεγαλύτερο ποσοστό του τζίρου (γεγονός που δεν αμφισβητείται από τον παρόντα έλεγχο) είναι σχεδόν αδύνατο να πραγματοποιείται από ένα και μόνο πρόσωπο, τον κ., με τόσο υψηλές αμοιβές ενώ η ελεγχόμενη οντότητα απασχολεί 19 άτομα προσωπικό με συνολικές αποδοχές 111.968,64 ευρώ για το έτος 2017 και 129.123,87 ευρώ για το έτος 2018, δηλαδή με πολύ μικρότερο κόστος,
- v. Η ελεγχόμενη οντότητα έχει πολύ υψηλά λειτουργικά έξοδα της τάξεως των 726.702,88 ευρώ για το έτος 2017 και 876.808,11 ευρώ για το έτος 2018, ενώ η βουλγάρικη εταιρία δηλώνει ελάχιστα έξοδα της τάξεως των 1.634,96 Λέβα Βουλγαρίας (περίπου 840,00 ευρώ) για το έτος 2017 και 6.769,69 Λέβα Βουλγαρίας (περίπου 4.800,00 ευρώ) για το έτος 2018,
- vi. Ο ελεγχόμενος έχει ισχυρή σχέση εμπιστοσύνης με το κ., μοναδικό ιδιοκτήτη της εταιρίας καθώς είναι συνδικαιούχος σε λογαριασμούς του κ. και εγγυητής σε στεγαστικό δάνειο του κ.
- vii. Το ανοιχτό υπόλοιπο προς την Βουλγάρικη εταιρία ακόμη και σήμερα εξακολουθεί να παραμένει πολύ υψηλό, χωρίς να έχουν ληφθεί κάποια μέτρα από την Βουλγάρικη Εταιρία για την διασφάλιση της είσπραξης τους, παρά μόνο στην προσκόμιση ενός ιδιωτικού συμφωνητικού αναγνώρισης χρέους, το οποίο δεν φέρει βεβαία χρονολογία, ούτε έχει θεωρηθεί από αρμόδια κατά το νόμο αρχή η συμβολαιογράφος, ενώ το 95% του τζίρου της ελεγχόμενης οντότητας εισπράττεται μέσα στη χρήση,
- viii. Ο κ., μοναδικός ιδιοκτήτης της εταιρίας, ήταν υπάλληλος της ελεγχόμενης οντότητας και αποχώρησε οικειοθελώς από την ελεγχόμενη οντότητα στις 19/04/2016 προκειμένου να δημιουργήσει εταιρία παροχής υπηρεσιών στη Βουλγαρία, χωρίς ποτέ να μεταβάλλει την φορολογική του κατοικία, με μοναδικό πελάτη την ελεγχόμενη οντότητα και τα τιμολόγια να εξοφλούνται σχεδόν πέντε χρόνια αργότερα,
- ix. Η ελεγχόμενη οντότητα αναλαμβάνει το ρίσκο της επιχειρηματικής δραστηριότητας καθώς ενοικιάζει κτίριο περίπου 1300 τμ. πληρώνοντας ενοίκιο 37.296,00 ευρώ ετησίως, απασχολεί 19 άτομα προσωπικό, έχει παραγωγική δραστηριότητα με πολλούς εξωτερικούς συνεργάτες, με όλα τα προβλήματα και ρίσκα που συνεπάγεται αυτό, αντιμετωπίζει υψηλή φορολόγηση στη χώρα που δραστηριοποιείται, ενώ η εταιρία δραστηριοποιείται σε χώρα με προνομιακό φορολογικό καθεστώς με σχεδόν ανύπαρκτα λειτουργικά έξοδα και χωρίς την ανάληψη κάποιου επιχειρηματικού κινδύνου.
- Από τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου προκύπτει ότι η ανάθεση στην εταιρία, με μοναδικό ιδιοκτήτη τον κ., της προβολής και προώθησης του Brand name των προϊόντων της ελεγχόμενης οντότητας, παρότι με βάση τα λεγόμενα του ελεγχόμενου είχε ως αποτέλεσμα την σημαντική αύξηση των πωλήσεων, επί της ουσίας όμως δεν δημιούργησε στην ελεγχόμενη οντότητα κάποιο σημαντικό οικονομικό όφελος καθώς τα κέρδη της ελεγχόμενης

οντότητας δεν αυξήθηκαν σημαντικά σε σχέση με τα κέρδη των προηγούμενων ετών όπου ο τζίρος ήταν πολύ χαμηλότερος, ούτε και με τα επόμενα έτη όπου ο τζίρος είναι μεγαλύτερος. Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι για το φορολογικό έτος 2016 ο τζίρος της ελεγχόμενης οντότητας ήταν 819.264,05 ευρώ και τα καθαρά κέρδη 33.742,47 ευρώ όσο περίπου και τα ελεγχόμενα έτη, ενώ το φορολογικό έτος 2019 τα ακαθάριστα έσοδα ήταν 1.772.506,62 ευρώ και τα καθαρά κέρδη 49.849,96 ευρώ.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος αποφαίνεται πως η εταιρία εταιρεία με την επωνυμία με μοναδικό ιδιοκτήτη τον κ., ιδρύθηκε με μοναδικό σκοπό την αύξηση του κόστους των δαπανών της ελεγχόμενης οντότητα καθώς οι δαπάνες αυτές δεν αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές, δημιουργούν σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα καθώς έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά εισοδημάτων σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή, της ελληνικής επιχείρησης. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, τα ποσά των **207.595,33€ και **310.184,11€** δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα και προστίθενται στα οικονομικά αποτελέσματα των περιόδων αυτών με τη μορφή λογιστικών διαφόρων (Άρθρο 23 περ. ιγ του Ν.4172/2013) [...].**

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 19/10/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π ο έλεγχος Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον η φορολογική αρχή φέρουσα το βάρος της απόδειξης, απέδειξε με πραγματικά περιστατικά, ότι οι συναλλαγές της επιχείρησης του προσφεύγοντος με την εταιρεία «.....», δεν πραγματικές και συνήθεις αλλά έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή, ο δε προσφεύγων, φέρων το βάρος της απόδειξης της μη νομιμότητας των πράξεων προσδιορισμού του φόρου, την οποία επικαλείται, δεν αιτιολογεί αυτή, καθόσον προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς που είχε προβάλλει κατά τη διάρκεια του ελέγχου, και συγκεκριμένα με το υπόμνημά του μετά τη κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ΚΦΔ.

Ως προς το 2^ο και 3^ο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την από 19/10/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π, δαπάνες ύψους 16.858,15€ και 12.812,92€ για τα έτη 2017 και 2018, κρίθηκαν μη εκπιπτόμενες από τον έλεγχο είτε διότι δεν προσκομίστηκαν τα στοιχεία που να αποδεικνύουν την εξόφληση των σχετικών δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής είτε διότι πραγματοποιήθηκαν για την εξυπηρέτηση προσωπικών και οικογενειακών αναγκών. Ειδικότερα, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση οι κάτωθι δαπάνες:

Είδος Δαπάνης	01/01/2017- 31/12/2017	01/01/2018- 31/12/2018
Δαπάνη άνω των πεντακοσίων» ευρώ (500,00 €), εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής	726,37	-
Δαπάνες μισθοδοσίας άνω των πεντακοσίων ευρώ (500,00 €), εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής	6.591,55	20.0000,00

Μη εκπιπόμενες δαπάνες του άρθρου 22 Ν. 4172/13	9.540,23	12.812,92
ΣΥΝΟΛΑ	16.858,15	32.812,92

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η απόρριψη των εν λόγω δαπανών αποτελεί παράβαση διάταξης νόμου και συγκεκριμένα των άρθρων 22, 23 περ. β' και ιδ' του Ν. 4172/2013 και του άρθρου 38 παρ.10 του Ν. 4387/2016, αφενός ως προς το εάν αυτές σχετίζονταν με την επιχειρηματική του δραστηριότητα ή εάν πραγματοποιήθηκαν για την εξυπηρέτηση προσωπικών και οικογενειακών του καταναλωτικών αναγκών και αφετέρου ως προς τον πραγματικό τρόπο εξόφλησής τους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη, ορίζεται ότι: «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, [...] ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1216/01-10-2014 «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013», διευκρινίστηκε ότι: «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. 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 ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι. [...] 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 τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων. [...]».

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')», αναφέρεται ότι:

«[...] Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν

εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

[...]

β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίου μας.

[...]

ια) Οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Εξαιρούνται δαπάνες ψυχαγωγίας που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων που έχουν ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας, οι οποίες δικαιούνται να εκπέσουν το σύνολο των υπόψη δαπανών.

ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.

Διευκρινίζεται ότι όποια δαπάνη έχει χαρακτηριστεί ως παροχή σε είδος με βάση το άρθρο 13 του ν. 4172/2013 (ΠΟΛ.1219/6.10.2014 εγκυκλιός μας) και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης (άρθρο 22 περ. α') και εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περ. β' και γ' του άρθρου 22. Λοιπές δαπάνες που δεν εμπίπτουν στην έννοια των παροχών σε είδος (π.χ. διατακτικές μέχρι 6 ευρώ, παροχές μέχρι 300 ευρώ, χρήση κινητών τηλεφώνων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1219/6.10.2014, παραχώρηση εταιρικών οχημάτων για το 70% του κόστους των αναφερομένων στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 δαπανών, καύσιμα και διόδια εταιρικών οχημάτων, κ.λπ.) εκπίπτουν υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 22. [...].

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ. 1061/12-04-2017 «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 72 του ν. 4446/2016 που αφορούν στην έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών», αναφέρεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του άρθρου 62 του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 62 του ν.4446/2016 και είναι ευρύτερη από αυτή της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν.3862/2010. Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες).

3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων,
- Η χρήση τραπεζικής επιταγής,
- Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού.

4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.».

Επειδή, εν προκειμένω, κατά τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων ως προς την εκπαιδευτικότητα των επιχειρηματικών δαπανών, ο έλεγχος διαπίστωσε την καταχώρηση στα βιβλία, μεταξύ άλλων, δαπανών για αγορά τσιγάρων, αγορές τροφίμων (super market), καθώς και αγορές οικογενειακών καταναλωτικών αγαθών και προϊόντων περιποίησης (ρουχισμός, υπόδηση, καλλυντικά, φακοί επαφής, κουρείο κλπ), συνολικού ποσού 9.540,23€ και 12.812,92€, για τα έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα, οι οποίες απορρίφθηκαν ως μη σχετιζόμενες με την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος. Περαιτέρω, από τον έλεγχο δεν κατέστη δυνατό να επαληθευτεί το τρόπος εξόφλησης δαπανών αμοιβών τρίτων ύψους 726,37€ για το έτος 2017 και μισθοδοσίας ποσού 6.591,55€ και 20.000,00€, για τα έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι ως άνω δαπάνες αφορούν τη λειτουργία του επαγγελματικού του χώρου (είδη καθαρισμού), την κάλυψη αναγκών του προσωπικού και των πελατών (καφέδες, αναψυκτικά) και γίνονται προς το συμφέρον της επιχείρησης αφενός διότι συμβάλλουν στην καλύτερη απόδοση των υπαλλήλων της και αφετέρου διότι συντελούν στην ανάπτυξη των εργασιών της. Ειδικότερα, κατά τις συχνές και πολύωρες διαδικασίες και με σκοπό την φιλοξενία των συνεργατών του και την διατήρηση καλού και παραγωγικού κλίματος, στην επιχείρησή του προσφέρονται διάφορα καταναλωτικά είδη πόσης και βρώσης (.....), αλλά και Επιπλέον ισχυρίζεται ότι, οι εγγραφές μισθοδοσίας είναι τακτοποιητικές, επομένως δεν έχουν αφαιρεθεί από τα οικονομικά αποτελέσματα και ως εκ τούτου δε νοείται η μη αναγνώριση των σχετικών ποσών δαπανών.

Επειδή, στην από 19/10/2023 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, όσον αφορά την απόρριψη των εν λόγω δαπανών, ως προσωπικών καταναλωτικών δαπανών, των ετών 2017 και 2018, αναφέρονται τα κάτωθι:

«[...] i. Οι δαπάνες για αγορά τσιγάρων δεν γίνονται δεκτές από τον παρόντα έλεγχο καθώς παρουσιάζουν περιοδικότητα αγοράς και συγκεκριμένα υπάρχει αγορά τσιγάρων σχεδόν κάθε μέρα γεγονός που καταδεικνύει ότι αφορούν τον ίδιο τον ελεγχόμενο και δεν πραγματοποιούνται μόνο κατά το χρόνο φιλοξενίας συνεργατών του ελεγχόμενου.

ii. Οι δαπάνες για αγορά τροφίμων που δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο αφορούν αγορές προϊόντων από σούπερ μάρκετ και από τα αναλυτικά προϊόντα που αναφέρονται προκύπτει ότι

αφορούν βασικά είδη για την εξυπηρέτηση προσωπικών αναγκών (να αναφερθεί ότι υπάρχουν έως και πάνες για μωρά). Επίσης να αναφερθεί ότι ο έλεγχος δεν απέρριψε πλήθος άλλων δαπανών που αφορούν αγορές καφέδων, χυμών, νερών, αρτοσκευασμάτων κ.λπ., επίσης δαπάνες που αφορούν δείπνα σε εστιατόρια καθώς έκρινε ότι διενεργούνται κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές των επιχειρήσεων.

iii. Τέλος όσον αφορά τις δαπάνες προϊόντων περιποίησης δεν γίνονται δεκτές από τον έλεγχο, διότι από τον έλεγχο δεν απορρίφθηκε καμία δαπάνη που να αφορά δαπάνες προώθησης, διαφήμισης, έξοδα φωτογράφισης κλπ. για τα οποία έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα τιμολόγια από τις εταιρίες που αναλάμβαναν την προώθηση των προϊόντων της ελεγχόμενης οντότητας.

[...]».

Επειδή, από την εξέταση του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι ο προσφεύγων, δεν προσκόμισε στοιχεία ή δικαιολογητικά βάσει των οποίων να θεμελιώνεται ότι οι εν λόγω δαπάνες έχουν γίνει χάριν της επιχείρησης και όχι για κάλυψη των προσωπικών του αναγκών ή γενικότερα για σκοπούς εκτός επιχειρηματικής αποστολής, δεδομένου δε ότι το βάρος της απόδειξης της παραγωγικότητας της δαπάνης (ότι δηλαδή πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης και όχι για προσωπικούς λόγους που εκφεύγουν του σκοπού της επιχείρησης), το φέρει η επιχείρηση και όχι η φορολογικά αρχή.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα από τα οποία να προκύπτει ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) συσχετιζόμενων εγγραφών, προκειμένου να τεκμηριώσει ότι τα καταχωρηθέντα στα βιβλία του ποσά δαπανών ύψους 6.591,55€ και 20.000,00€, ετών 2017 και 2018 αντίστοιχα, αφορούν τακτοποιητικές εγγραφές και όχι εξόφληση δαπανών μισθοδοσίας τοις μετρητοίς. Επιπλέον, δεν προσκόμισε τραπεζικά παραστατικά για την απόδειξη της εξόφλησης μέσω τραπεζικού συστήματος των λοιπών μη εκπεστών, από τα ακαθάριστα έσοδα δαπανών, λόγω μη εξόφλησης τους με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, προκύπτει ότι η από 19/10/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα και τεκμηριώνει πλήρως τον τρόπο με τον οποίο προσδιορίστηκε η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος στη Φορολογία Εισοδήματος. Επιπρόσθετα, στην προαναφερθείσα έκθεση γίνεται εκτενέστατη λεπτομερής αναφορά στον τρόπο με τον οποίο προσδιορίστηκε η αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη. Ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ως άνω έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές, λόγω παράβασης κατ' ουσίαν διατάξεων νόμου δεν γίνονται αποδεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 21/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ και την **επικύρωση**: α) της υπ' αριθ. /19-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού

έτους 2017 και β) της υπ' αριθ./19-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

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

Φορολογικό Έτος 2017

- Υπ' αριθ./19-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρο εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017.

Φόρος Εισοδήματος βάσει ελέγχου	Φόρος εισοδήματος βάσει απόφασης
170.946,25	170.946,25

Φορολογικό Έτος 2018

- Υπ' αριθ./19-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρο εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018.

Φόρος Εισοδήματος βάσει ελέγχου	Φόρος εισοδήματος βάσει απόφασης
262.558,95	262.558,95

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

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

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

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.