



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 17/02/2025

Αριθμός απόφασης: 355

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

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 413
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **25/10/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός, κατά των υπ' αριθμ.:

-/20.09.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
-/20.09.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

-/20.09.2024 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 58Α Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 25/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ., η οποία υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./20.09.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 96.928,87 € πλέον προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 48.464,44 € και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 20.054,49 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **165.447,80 €**.

Με την υπ' αριθμ./20.09.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος Φ.Π.Α. ποσού **11.837,83 €**.

Με την υπ' αριθμ./20.09.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 58Α ν.4987/2022 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **5.918,92 €** ($= 50\% * 11.837,83 \text{ €}$) επειδή διαπιστώθηκε ότι προέβη σε ανακριβή έκδοση τριάντα πέντε (35) φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. για συνολική αξία 49.324,28 € (αξία Φ.Π.Α. 11.837,83 €).

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται στις από 20/09/2024 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. (αρ. εντολής ελέγχου 31/0/1119/23-01-2024).

Σύμφωνα με τις ανωτέρω Εκθέσεις Ελέγχου, καταλογίστηκαν οι κάτωθι διαφορές στη **φορολογία εισοδήματος** εντός του κρινόμενου φορολογικού έτους:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Υποτιμολόγηση παροχής υπηρεσιών προς την επιχείρηση του με Α.Φ.Μ., η οποία χαρακτηρίστηκε ως τεχνητή διευθέτηση κατ' άρθρο 38 ν.4987/2022	49.324,28 €
Δαπάνες μισθοδοσίας των οποίων η εξόφληση δεν κατέστη δυνατό να επαληθευτεί μέσω τραπεζικών λογαριασμών	13.145,22 €
Δαπάνες που δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης (εταιρείες)	152.928,00 €
Σύνολο	215.397,50 €

Αντίστοιχα, στη φορολογία Φ.Π.Α., καταλογίστηκαν από τον έλεγχο οι κάτωθι διαφορές:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Υποτιμολόγηση παροχής υπηρεσιών προς την επιχείρηση του με Α.Φ.Μ. η οποία χαρακτηρίστηκε ως τεχνητή διευθέτηση κατ' άρθρο 38 ν.4987/2022	49.324,28 €
Σύνολο	49.324,28 €

Επισημαίνεται ότι η υπ' αριθμόν/23-01-2024 εντολή ελέγχου εκδόθηκε, κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθμόν/06-11-2023 Απόφασης της Υπηρεσίας μας επί της υπ' αριθμόν/08-06-2023 αρχικής ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, προκειμένου να διενεργηθεί επανάληψη διαδικασίας του ελέγχου που είχε διενεργηθεί με βάση την υπ' αριθμόν/15-02-2023 εντολή ελέγχου. Με βάση την εν λόγω απόφαση της Υπηρεσίας μας, οι υπ' αριθμ.:

- .../2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019,
-/2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 και
-/2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 58Α ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019, είχαν ακυρωθεί λόγω τυπικής πλημμέλειας, δεδομένου ότι οι καταλογισμοί φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου που σχετίζονταν με την φερόμενη ως υποτιμολόγηση της παροχής υπηρεσιών προς την επιχείρηση του με Α.Φ.Μ., είχαν βασιστεί σε αυθαίρετες και αναιτιολόγητες κρίσεις του ελέγχου περί «δίκαιου» τιμήματος της συναλλαγής.

Κατά την επανάληψη της διαδικασίας, στα πλαίσια της νέας εντολής ελέγχου, το Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. δεν προέβη σε νέες και πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις ως προς το ζήτημα της υποτιμολόγησης, όπως όριζε το διατακτικό της υπ' αριθμόν/06-11-2023 Απόφασης της Υπηρεσίας μας, αλλά, **εμμένοντας στην αρχική κρίση του**, προέβη στην έκδοση των νέων καταλογιστικών πράξεων που προσβάλλονται με την παρούσα, επανακαταλογίζοντας τα ίδια ακριβώς ποσά, με την ίδια ακριβώς αιτιολογία.

Παράλληλα, ο έλεγχος ορθώς επανακαταλόγισε αυτούσιες και τις λοιπές ως άνω διαφορές στη φορολογία εισοδήματος, των οποίων η εξέταση παρείλκε στα πλαίσια της υπ' αριθμόν/08-06-2023 αρχικής ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, δεδομένου ότι αυτή είχε γίνει αποδεκτή με την υπ' αριθμόν/06-11-2023 Απόφαση της Υπηρεσίας μας, λόγω τυπικής πλημμέλειας εκ του ζητήματος των συναλλαγών με την επιχείρηση του με Α.Φ.Μ. και μόνο.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Ουσιαστική πλημμέλεια του διενεργηθέντος ελέγχου-Πλήρως αναιτιολόγητες οι ένδικες εκθέσεις ελέγχου-Μη συμμόρφωση του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. με το διατακτικό της υπ' αριθμόν/06-11-2023 Απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

2^{ος} λόγος: Επί του θεμελιώδους ζητήματος της αποδιδόμενης τεχνητής διευθέτησης, όλες ανεξαιρέτως οι προϋποθέσεις-παραδοχές, στις οποίες στηρίζει το συμπέρασμά του ο έλεγχος, είναι προδήλως εσφαλμένες.

3^{ος} λόγος: Αναφορικά με τις συναλλαγές με τις εταιρείες, οι συναλλαγές είναι πραγματικές και δεν είναι επιτρεπτός ο έλεγχος της σκοπιμότητας και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών για την φορολογική αρχή.

4^{ος} λόγος: Ανεπίτρεπτος ο διενεργηθείς επανέλεγχος, καθότι η κρίση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με την υπ' αριθμόν/06-11-2023 Απόφασή της περί ελλείψεως αιτιολογίας συνιστά λόγο ουσιαστικής πλημμέλειας (και όχι τυπικής), με αποτέλεσμα να μην έπρεπε να διενεργηθεί επανέλεγχος.

Ως προς τους 1^ο, 2^ο και 4^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή με την υπ' αριθμόν/06-11-2023 Απόφαση της Υπηρεσίας μας, οι υπ' αριθμ.-/2023 καταλογιστικές πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. που είχαν εκδοθεί στα πλαίσια της υπ' αριθμόν/15-02-2023 εντολής ελέγχου, κρίθηκαν τυπικά πλημμελείς και συνεπώς ακυρωτές, ως ερειδόμενες σε ανατιολόγητη έκθεση ελέγχου και ειδικότερα, σε αυθαίρετες κρίσεις περί του «δίκαιου» τιμήματος μίας συναλλαγής.

Επειδή κατά το διατακτικό της ως άνω απόφασης της Υπηρεσίας μας, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. όφειλε εντός περιόδου ενός (1) έτους από την ημερομηνία έκδοσης αυτής, να προβεί σε εμπεριστατωμένο επανέλεγχο της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος αναφορικά με τις συναλλαγές με την επιχείρηση του με Α.Φ.Μ. είτε με τη χρήση έμμεσων τεχνικών ελέγχου ή στον έλεγχο με κάθε πρόσφορο μέσο καθώς και με **παράλληλο έλεγχο** των βιβλίων των οντοτήτων:

- με Α.Φ.Μ. και
- με Α.Φ.Μ.

από την αρμόδια κατά περίπτωση φορολογική αρχή, προκειμένου για την αποκόμιση πλήρους εικόνας επί του κυκλώματος των συναλλαγών μεταξύ των εμπλεκόμενων μερών.

Επειδή ωστόσο, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. ουδόλως συμμορφώθηκε με την ως άνω απόφαση της Υπηρεσίας μας, αλλά, εμμένοντας στη δική του ελεγκτική κρίση, προέβη στην έκδοση των νέων καταλογιστικών πράξεων που προσβάλλονται με την παρούσα, επανακαταλογίζοντας τα ίδια ακριβώς ποσά, με την ίδια ακριβώς αιτιολογία.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα “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” και συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 4, παρ. 7 αυτής:

«Οι Υπηρεσίες, οι υπάλληλοι και τα όργανα της Α.Α.Δ.Ε. οφείλουν, κατά προτεραιότητα να παρέχουν κάθε πληροφορία ή σχετικό έγγραφο και να αποφαινούνται εντός των τασσομένων προθεσμιών, **σύμφωνα με τις σχετικές πράξεις και αποφάσεις του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν.4987/2022 (ήδη άρθρο 76 του ν.5104/2024) «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή συνεπώς, οι καταλογισμοί του ελέγχου που σχετίζονται με φερόμενη ως υποτιμολόγηση παροχής υπηρεσιών προς την επιχείρηση του με Α.Φ.Μ. η οποία χαρακτηρίστηκε ως τεχνητή διευθέτηση, τυγχάνουν ανατιολόγητοι.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος γίνονται **αποδεκτοί**.

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

Επειδή από τον έλεγχο του Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π., σε συνδυασμό με την από 28/4/2021 Πληροφοριακή Έκθεση Μερικού Ελέγχου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της ΥΕΔΔΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (Υποδιεύθυνση Λάρισας), η οποία είχε τεθεί σε γνώση του ελέγχου μέσω του υπ' αριθμόν/31-05-2021 διαβιβαστικού εγγράφου (αρ. πρωτ. εισερχ. Κ.Ε.Φ.Ο.ΜΕ.Π./11-06-2021), διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, εντός του κρινόμενου φορολογικού έτους 2019, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία του τιμολόγια των αλλοδαπών εταιρειών με έδρα την, συνολικού ύψους **152.928,00 €**, που σχετίζονται με υπηρεσίες τηλεφωνικού κέντρου. Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς του ιδίου, πρόκειται για τηλεφωνικές πληροφορίες σε καταναλωτές των παραγόμενων προϊόντων της ατομικής του επιχείρησης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, «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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

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

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

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

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις επίμαχες δαπάνες, διότι έκρινε πως δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες δαπάνες είναι πραγματικές και καθόλα εκπεστές.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23, περ. (ιγ') του Ν. 4172/2013, μεταξύ των δαπανών που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα είναι αυτές «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».

Επειδή με την ΠΟΛ 1197/2016 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«...»

2. Επομένως, οι δαπάνες που καταβάλλονται σε φορολογικό κάτοικο κράτους το οποίο, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 65, χαρακτηρίζεται ως κράτος μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς **δεν εκπίπτουν κατ' αρχήν** από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως

αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή, και επιπλέον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των άρθρων 22 και 23....

3. Προκειμένου να στοιχειοθετηθεί κατά τον φορολογικό έλεγχο ότι οι υπόψη συναλλαγές είναι πραγματικές και συνήθεις και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών, εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό την φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι αυτές πραγματικά έχουν λάβει χώρα και ότι έχουν αποφέρει πραγματικό οικονομικό όφελος στην ελεγχόμενη επιχείρηση που πραγματοποίησε τις σχετικές δαπάνες (αγορές αγαθών, παροχή υπηρεσιών, κ.λπ.).

Ενδεικτικά αναφέρονται τα ακόλουθα στοιχεία:

α) - ύπαρξη εμπορικής συμφωνίας ή σύμβασης έργου με την αλλοδαπή εταιρεία, που να ορίζει τους όρους της συναλλαγής (αντικείμενο, διάρκεια, τίμημα, τρόπους πληρωμής και υποχρεώσεις των μελών) η οποία να έχει καταχωρηθεί στην Κατάσταση Συμφωνητικών της παρ. 16 του άρθρου 8 του ν.1882/1990, σύμφωνα με τη διαδικασία που ορίζεται με την αριθμ. 1065606/7222/ΔΕ-Β/18.7.2000 (ΦΕΚ 951 Β731.7.2000) Α.Υ.Ο., όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει,

- καταβολή του τιμήματος αγοράς σε τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου (τιμολόγια και τραπεζικά εμβάσματα),

- πραγματική μεταφορά και λήψη των αγαθών (CMR, φορτωτικές, τελωνειακά έγγραφα από τα οποία προκύπτει η είσοδος των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας) ή την πραγματική παροχή των υπηρεσιών (π.χ. πρωτόκολλο ολοκλήρωσης και παράδοσης του έργου, παραδοτέα έγγραφα).

β) η αλλοδαπή εταιρεία να πραγματοποιεί ουσιαστική επιχειρηματική δραστηριότητα στη χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένη, δηλαδή:

- να έχει αποδεδειγμένα φυσική υπόσταση στη χώρα εγκατάστασής της (έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, μόνιμα απασχολούμενο προσωπικό, ενεργό Α.Φ.Μ./VIES εφόσον πρόκειται για φορολογικό κάτοικο άλλου κράτους - μέλους, κ.λπ.). Ισολογισμοί της αλλοδαπής εταιρείας και στοιχεία σχετικά με την οργάνωσή της δεν θεωρούνται από μόνα τους επαρκή αποδεικτικά στοιχεία, μπορεί ωστόσο να αποτελέσουν ενδείξεις για την υπόσταση των εν λόγω επιχειρήσεων στη χώρα εγκατάστασής τους.

- να φορολογείται στην αλλοδαπή χώρα στην οποία έχει την έδρα της και όχι απλώς να είναι φορολογικός κάτοικος της χώρας αυτής.

γ) η δαπάνη να πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και να μην αποτελεί μη εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη με βάση τις διατάξεις του άρθρου 23 του ίδιου νόμου.

Διευκρινίζεται ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω είναι ενδεικτικά και όχι περιοριστικά και συνεπώς ο φορολογικός έλεγχος θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη και τυχόν άλλα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος και τα οποία κρίνονται ικανά να υποστηρίξουν ότι οι υπό εξέταση συναλλαγές είναι πραγματικές και συνήθεις και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών, εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό την φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή.

...».

Επειδή με την Α. 1267/2020 ορίστηκε ότι στα κράτη που είχαν προνομιακό φορολογικό καθεστώς κατά το φορολογικό έτος 2019, περιλαμβάνονταν η Αλβανία.

Επειδή τα κάτωθι, όπως προκύπτουν από τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου, δρουν ενισχυτικά του πορίσματος του ελέγχου ότι οι επίμαχες συναλλαγές δεν ήταν πραγματικές:

- οι συμβάσεις που καταρτίστηκαν μεταξύ του προσφεύγοντος και των αλβανικών εταιρειών και τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου δεν συμπεριλήφθηκαν στις καταστάσεις συμφωνητικών που προβλέπονται από την παρ. 16 του άρθρου 8 του Ν. 1882/1990,
- από σχετικό video που έχει αναρτήσει ο προσφεύγων στην ηλεκτρονική πλατφόρμα ELENXIS προς επίρρωση του ισχυρισμού του περί πραγματικής εταιρείας και πραγματικών συναλλαγών,

προκύπτει ότι η εταιρεία παρέχει λύσεις επικοινωνίας σε διάφορες γλώσσες (αγγλικά, ιταλικά, γερμανικά, γαλλικά), αλλά πάντως όχι στα ελληνικά,

- από την ιστοσελίδα προκύπτει ότι μέχρι και τις 15/7/2019, ιδιοκτήτης της με ποσοστό 45% ήταν ο με Α.Φ.Μ., ο οποίος, όπως αναλυτικά αναφέρεται ανωτέρω, αποτελεί τον βασικό προμηθευτή και πελάτη του προσφεύγοντος. Από την εν λόγω επαγγελματική σχέση, προκύπτει ότι υπάρχει φορολογικό όφελος και των δύο από τη διενέργεια των επίμαχων δαπανών, καθότι ο προσφεύγων μειώνει σημαντικά τα φορολογητέα του κέρδη, ενώ τα έσοδα που δημιουργούνται για την αλβανική εταιρεία φορολογούνται σε χώρα με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

Επειδή η προσκόμιση εκ μέρους του προσφεύγοντος (σχετ. το από 12/10/2023 ηλεκτρονικό Υπόμνημα (ID)) στα πλαίσια της εξέτασης της υπ' αριθμόν/08-06-2023 αρχικής ενδικοφανούς προσφυγής) αντιγράφων αδειών διαμονής στην Ελλάδα του κ., για τον οποίο ισχυρίζεται ότι τυγχάνει ομογενής διευθυντής της αλβανικής εταιρείας, ουδέν προσθέτει στην κρινόμενη υπόθεση, από τη στιγμή μάλιστα που δεν αποδεικνύεται η σχέση του εν λόγω προσώπου με την αλβανική εταιρεία αλλά ούτε και η γνώση της ελληνικής γλώσσας από το προσωπικό αυτής, όπως αόριστα επικαλείται ο προσφεύγων.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, δεν προκύπτει πως οι επίμαχες συναλλαγές με τις αλβανικές εταιρείες δεν έγιναν με σκοπό να υπάρξει φορολογικό όφελος και δεδομένου ότι η Αλβανία ήταν χώρα με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, οι δαπάνες κρίνονται μη εκπεστέες.

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

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι καταλογισθείσες διαφορές στη φορολογία εισοδήματος διαμορφώνονται με την παρούσα ως εξής:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Υποτιμολόγηση παροχής υπηρεσιών προς την επιχείρηση του με Α.Φ.Μ., η οποία χαρακτηρίστηκε ως τεχνητή διευθέτηση κατ' άρθρο 38 ν.4987/2022	0,00 €
Δαπάνες μισθοδοσίας των οποίων η εξόφληση δεν κατέστη δυνατό να επαληθευτεί μέσω τραπεζικών λογαριασμών	13.145,22 €
Δαπάνες που δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης (εταιρείες))	152.928,00 €
Σύνολο	166.073,22 €

Αντίστοιχα, στη φορολογία Φ.Π.Α., οι καταλογισθείσες διαφορές διαμορφώνονται με την παρούσα ως εξής:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Υποτιμολόγηση παροχής υπηρεσιών προς την επιχείρηση του με Α.Φ.Μ., η οποία χαρακτηρίστηκε ως τεχνητή διευθέτηση κατ' άρθρο 38 ν.4987/2022	0,00 €
Σύνολο	0,00 €

Αποφασίζουμε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **25/10/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε Α.Φ.Μ. και:

α) την **ακύρωση** των υπ' αριθμ. / **20.09.2024** Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π. και

β) την **τροποποίηση** της υπ' αριθμόν / **20.09.2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

Α)...../20.09.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

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

Εισόδημα	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα	73,07 €	73,07 €	73,07 €	- €
Επιχειρηματική δραστηριότητα	71.400,91 €	286.798,41 €	237.474,13 €	166.073,22 €
Σύνολο	71.473,98 €	286.871,48 €	237.547,20 €	166.073,22 €
Φόρος που αναλογεί				
Μερίσματα-Τόκοι-Δικαιώματα	10,96 €	10,96 €	10,96 €	- €
Επιχειρηματική δραστηριότητα	25.130,41 €	122.059,28 €	99.863,36 €	74.732,95 €
Σύνολο	25.141,37 €	122.070,25 €	99.874,32 €	74.732,95 €
Φόρος που παρακρατήθηκε	10,97 €	10,97 €	10,97 €	- €
Υπόλοιπο φόρου	25.130,40 €	122.059,28 €	99.863,35 €	74.732,95 €
Πρόστιμο Άρθρου 54 ΚΦΔ		48.464,44 €	37.366,47 €	37.366,47 €
Εισφορά αλληλεγγύης	3.783,66 €	23.838,15 €	18.905,72 €	15.122,06 €
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	2.314,00 €	2.314,00 €	2.314,00 €	- €
Συνολικό ποσό για καταβολή	31.228,06 €	196.675,86 €	158.449,54 €	127.221,49 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		165.447,80 €	127.221,49 €	

Β)/20.09.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019

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

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	418.527,98	467.852,26	418.527,98	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	111.512,45	111.512,45	111.512,45	0,00
Φόρος εκροών	100.446,72	112.284,54	100.446,72	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	100.446,72	100.446,72	100.446,72	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	0,00	0,00	0,00	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	11.837,82	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	0,00	0,00	0,00	0,00

Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	11.837,82	-0,01	-0,01
---------------------------	------	-----------	-------	-------

Γ)/20.09.2024 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 58^Α ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 0,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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