



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 19/03/2025

Αριθμός απόφασης:444

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **20/11/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΤΟΥ ΑΦΜ**, κατοίκου, με διεύθυνση έδρας της ατομικής της επιχείρησης, το, Τ.Κ., κατά: α) των με αριθ. .. και .../17-10-2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμων φορολογικών περιόδων 01/01/2019-31/12/2019 και 01/01/2020-31/12/2020, β) των με αριθ. .. και .../17-10-2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / επιβολής προστίμων φορολογικών ετών 2019 και 2020, αντίστοιχα και γ) της με αριθ./17-10-2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ν.4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις έγγραφες απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **20/11/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς της **ΤΟΥ ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό **.../17-10-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές / εισροές, ο φόρος εκροών / εισροών και το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση διαμορφώθηκε στο ύψος των 328.554,18€, έναντι του δηλωθέντος ύψους 352.893,30€, ήτοι διαφορά πιστωτικού υπολοίπου -24.339,12€

Με την με αριθμό **.../17-10-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επαναπροσδιορίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση στο ύψος των 299.128,22€, έναντι του δηλωθέντος ύψους 323.467,34€, ήτοι διαφορά πιστωτικού υπολοίπου -24.339,12€.

Με την με αριθμό **.../17-10-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, δεν καταλογίστηκε διαφορά φόρου σε βάρος της προσφεύγουσας, αλλά οι συνολικές καθαρές ζημίες περιορίστηκαν στο ύψος των 60.946,76€, έναντι δηλωθέντων ύψους 147.626,09€, ήτοι **διαφορά -86.679,33 €**.

Με την με αριθμό .../17-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, δεν καταλογίστηκε διαφορά φόρου σε βάρος της προσφεύγουσας, αλλά οι συνολικές καθαρές ζημιές μετά τον συνυπολογισμό των ζημιών της προηγούμενης πενταετίας περιορίστηκαν στο ύψος των 42.773,21€, έναντι δηλωθέντων ύψους 111.296,62€, ήτοι **διαφορά -68.523,41 €**.

Με την με αριθμό .../17-10-2024 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 272,98€, διότι δεν εξέδωσε σε δεκαεπτά (17) περιπτώσεις, τιμολόγια πώλησης ή οποιαδήποτε άλλα φορολογικά στοιχεία για πωλήσεις βοοειδών, συνολικής καθαρής αξίας 4.199,68€ πλέον Φ.Π.Α. 13%, ύψους 545,96€, ήτοι επιβλήθηκε πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από τα μη εκδοθέντα αυτά στοιχεία.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από 17/10/2024 εκθέσεις εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής εφαρμογής των ελληνικών λογιστικών προτύπων, για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, δυνάμει της υπ'αρ. .../26-07-2022 εντολής ελέγχου στα πλαίσια φορολογικού ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Ξάνθης στην προσφεύγουσα, η οποία διατηρεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας την εκτροφή αγελάδων γαλακτοπαραγωγής. Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έλαβαν χώρα με βάση την Α. 1293/23-07-2019 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, διαπιστώθηκε για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019-31/12/2019, η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε δεκαεπτά (17) περιπτώσεις για πωλήσεις βοοειδών, γεγονός που οδήγησε στον προσδιορισμό του εισοδήματος για το φορολογικό αυτό έτος (2019), με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου. Από την εφαρμογή της μεθόδου αυτής, τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα για το φορολογικό έτος 2019, επαναπροσδιορίστηκαν στο ύψος των 972.244,03€ έναντι των δηλωθέντων 968.044,35€ (διαφορά 4.199,68€). Παράλληλα από τον έλεγχο των προϋποθέσεων έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών, κατ'εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22, 23 και 24 του ν. 4172/2013, διαπιστώθηκαν για το φορολογικό έτος 2019, συνολικές λογιστικές διαφορές ύψους 82.479,65€ και για το φορολογικό έτος 2020 ύψους 1.236,30€, οι οποίες αφορούν σε προσωπικές / καταναλωτικές δαπάνες (άρθρο 23 περ. ιβ' του ν. 4172/2013), σε μη συνήθεις συναλλαγές που έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών με σκοπό τη φοροαποφυγή (άρθρο 23 περ. ιγ' του ν. 4172/2013), σε αγορές αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, των οποίων η εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (άρθρο 23 περ. β' του ν. 4172/2013), καθώς και σε αποσβέσεις που διενεργήθηκαν χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσής τους από τα ακαθάριστα έσοδα.

Η προσφεύγουσα με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/20-11-2024 ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, για τους ακόλουθους λόγους :

1. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
2. Μη νόμιμα απέρριψε ο έλεγχος τις δαπάνες του έτους 2019, καθόσον αυτές αφορούσαν την επιχείρησή της και νομίμως καταχωρήθηκαν στα έξοδα αυτής.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 23 του ν. 4987/2022**, 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 αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 33 του Ν. 5104/2024**, ορίζεται ότι : «2...Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 76 του Ν.5104/2024** 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.», ενώ με το **άρθρο 77** του ιδίου ως άνω κώδικα «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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, κρίσιμα στοιχεία και τα συμπεράσματα που εξάγονται από αυτά και καταγράφονται στη σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης, μέσω της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο ικανό 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, ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 21 του ν. 4172/2013**, 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.[...] Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 22 του ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι : «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του επόμενου άρθρου 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 πραγματικής, στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 23 του ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι : «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) ...,

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,

[....]

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

[...]

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) 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.»

Επειδή με βάση τα οριζόμενα στην **ΠΟΛ. 1113/02-06-2015**, σχετικά με την κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013, ορίζονται τα εξής :

«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 εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες 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 εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει.

Άρθρο 22 «Εκπιπτόμενες 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 συνήθεις 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 συνήθεις 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).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

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

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.»

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις του **άρθρου 65** (Κράτη μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς) του **ν. 4172/2013**, 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. 2. Σύμβαση διοικητικής συνδρομής, για την εφαρμογή Κ.Φ.Ε. νοείται η διεθνής σύμβαση που επιτρέπει την ανταλλαγή όλων των πληροφοριών, που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας των συμβαλλόμενων μερών. 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, ο οποίος 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 Κ.Φ.Ε. 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.1197/2016** «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.1217/2015 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 προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν υφίσταται η παράβαση της μη έκδοσης στοιχείων, σε δύο περιπτώσεις, αφενός, διότι δεν υφίσταται αντισυμβαλλόμενος αγοραστής, ούτε «κωδικός αριθμός εκμετάλλευσης προορισμού», όπως υφίσταται στις άλλες δεκαπέντε περιπτώσεις και αφετέρου, τα εν λόγω βοοειδή εξήλθαν προς σφαγή και όχι προς πώληση, η δε ημερομηνία κοινοποίησης εισόδου είναι στην πρώτη περίπτωση για το βοοειδές με σήμανση EL, στις 9/4/2015 και όχι το έτος 2019 και στη δεύτερη περίπτωση για το βοοειδές με σήμανση EL, στις 21/05/2015 και όχι το έτος 2019.

Επειδή, σύμφωνα με την από 17/10/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, ο έλεγχος ζήτησε με το αριθ. .../10-01-2024 έγγραφό του, τη συνδρομή της Κτηνιατρικής Υπηρεσίας Ξάνθης σχετικά με το Ζωικό Κεφάλαιο της προσφεύγουσας. Στη συνέχεια προέβη σε διασταυρωτικές επαληθεύσεις ανάμεσα στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και στα στοιχεία του ζωικού κεφαλαίου της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα τα βοοειδή που η ίδια δήλωσε ότι οδηγήθηκαν προς πώληση ή σφαγή. Τα ζώα που πωλούνται είναι ζώντα είτε σφαγμένα, όπως αναφέρεται στον σχετικό πίνακα των σελίδων 8-11 της οικείας έκθεσης ελέγχου εισοδήματος. Επισυνάπτεται μέρος του πίνακα, όπου έχει πραγματοποιηθεί από τον έλεγχο αντιπαραβολή των σφαγών/πωλήσεων και των αγοραστών, καθώς και των οικείων τιμολογίων πώλησης.

Από τις επαληθεύσεις για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα από 01-01-2019 έως 31-12-2019 διαπιστώθηκε ότι από τη κτηνοτροφική εκμετάλλευση της προσφεύγουσας εξήλθαν κατά το υπό εξέταση έτος 235 βοοειδή. Ωστόσο, τιμολόγια εκδόθηκαν μόνο για τα παρακάτω 217 βοοειδή, συνεπώς διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για τα παρακάτω 17 βοοειδή. Από το πεδίο «κωδικός αριθμός εκμετάλλευσης προορισμού» αναζητήθηκαν μέσω της Κτηνιατρικής Υπηρεσίας Ξάνθης (έγγραφα με αρ. πρωτ. .../11-01-2024 -.../340/12-01-2024) το ονοματεπώνυμο και οι ΑΦΜ των αντισυμβαλλόμενων, όπως απεικονίζονται παρακάτω:

Αριθμός Σήμανσης Βοοειδούς	Αιτιολογία Εξόδου	Ημερομηνία Εξόδου	Κωδ.Αρ.Εκ μ. Προορισμού	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	ΑΦΜ	ΕΝΔΕΙΚΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	Η μ/νια Κοιν Εισ	Η μ/νια Κοιν ΕΞΔ
EL.....	ΠΩΛΗΣΗ	3/1/2019	EL....			ΑΓΡΟΤΗΣ ΕΙΔΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ	03/01/2019	03/01/2019
EL	ΠΩΛΗΣΗ	25/1/2019	EL....	...	...	ΑΓΡΟΤΗΣ ΕΙΔΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ	24/01/2019	25/01/2019
EL	ΠΩΛΗΣΗ	30/1/2019	EL...	...	...	ΑΓΡΟΤΗΣ ΕΙΔΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ	28/01/2019	30/01/2019
EL	ΠΩΛΗΣΗ	31/1/2019	EL....	...	...	ΑΓΡΟΤΗΣ ΕΙΔΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ	28/01/2019	31/01/2019

EL.....	ΠΩΛΗΣΗ	1/3/2019	EL....	..		ΕΚΤΡΟΦΗ ΒΟΟΕΙΔΩΝ ΓΑΛΑΚΤΟΠΑΡΑΓΩΓ ΗΣ, ΠΟΥ ΔΙΑΘΕΤΟΝΤΑΙ ΖΩΝΤΑ	25/02/20 19	01/03/20 19
EL	ΠΩΛΗΣΗ	13/3/2019	EL...	...	...	ΕΚΤΡΟΦΗ ΑΓΕΛΑΔΩΝ ΜΕΙΚΤΗΣ ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗΣ	12/03/20 19	13/03/20 19
EL....	ΠΩΛΗΣΗ	9/4/2019	EL...	...	..	ΕΚΤΡΟΦΗ ΜΟΣΧΑΡΙΩΝ ΠΑΧΥΝΣΗΣ	26/03/20 19	09/04/20 19
EL....	ΠΩΛΗΣΗ	18/4/2019	EL....	..	..	ΑΓΡΟΤΗΣ ΕΙΔΙΚΟΥ ΚΑΘΕΣΤΩΤΟΣ	18/04/20 19	18/04/20 19
EL....	ΠΩΛΗΣΗ	22/4/2019	EL....	..	..	ΕΚΤΡΟΦΗ ΒΟΟΕΙΔΩΝ ΓΑΛΑΚΤΟΠΑΡΑΓΩΓ ΗΣ	22/04/20 19	22/04/20 19
EL....	ΠΡΟΣ ΣΦΑΓΗ	24/04/2019					09/04/20 15	24/04/20 19
EL.....	ΠΩΛΗΣΗ	25/4/2019	EL....	...	..	ΕΚΤΡΟΦΗ ΑΓΕΛΑΔΩΝ ΜΕΙΚΤΗΣ ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗΣ	24/04/20 19	25/04/20 19
EL....	ΠΩΛΗΣΗ	3/5/2019	EL....	..	..	ΕΚΤΡΟΦΗ ΑΓΕΛΑΔΩΝ ΓΑΛΑΚΤΟΠΑΡΑΓΩΓ ΗΣ	30/04/20 19	03/05/20 19
EL.....	ΠΩΛΗΣΗ	8/5/2019	EL....	..		ΕΚΤΡΟΦΗ ΑΓΕΛΑΔΩΝ ΓΑΛΑΚΤΟΠΑΡΑΓΩΓ ΗΣ	30/04/20 19	08/05/20 19
EL....	ΠΩΛΗΣΗ	8/5/2019	EL....	..	. .	ΕΚΤΡΟΦΗ ΑΓΕΛΑΔΩΝ ΓΑΛΑΚΤΟΠΑΡΑΓΩΓ ΗΣ	02/05/20 19	08/05/20 19
EL....	ΠΩΛΗΣΗ	8/5/2019	EL..	...	...	ΕΚΤΡΟΦΗ ΑΓΕΛΑΔΩΝ ΓΑΛΑΚΤΟΠΑΡΑΓΩΓ ΗΣ	02/05/20 19	08/05/20 19
EL....	ΠΩΛΗΣΗ	25/7/2019	EL...	..	...	ΕΚΤΡΟΦΗ ΜΟΣΧΑΡΙΩΝ ΠΑΧΥΝΣΗΣ	23/07/20 19	25/07/20 19
EL....	ΠΡΟΣ ΣΦΑΓΗ	18/10/2019					21/05/20 15	18/10/20 19

Επειδή ως «Ημ/νια Κοινοποίησης Εισόδου» ορίζεται η ημερομηνία που κοινοποιείται η είσοδος του βοοειδούς στη μονάδα, ενώ ως «Ημ/νια Εξόδου», αυτή που εξέρχεται, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα του ανωτέρω πίνακα διαπίστωσε ότι στην περίπτωση των με «αριθμό σήμανσης βοοειδούς» EL..... και EL, ενώ εισήλθαν στη μονάδα το 2015, και εξήλθαν την 24/4/2019 και 18/10/2019 αντίστοιχα με αιτιολογία εξόδου τη σφαγή, ουδέποτε εκδόθηκε το προβλεπόμενο παραστατικό στοιχείο. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η σφαγή πραγματοποιήθηκε εντός του 2019 και όχι το 2015, όπως αβάσιμα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, κατά συνέπεια ο ανωτέρω ισχυρισμός της καθίσταται αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι εσφαλμένα δεν αναγνώρισε ο έλεγχος προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής της επιχείρησης, δαπάνες ύψους 12.000,00€, για το φορολογικό έτος 2019, κατ'εφαρμογή του άρθρου 23 περ. ιγ' του ν. 4172/2013, ενώ πρόκειται για πραγματικές και συνήθεις δαπάνες, οι οποίες έγιναν στα πλαίσια άσκησης της επαγγελματικής της δραστηριότητας. Εξάλλου, το εν λόγω ποσό είναι

ασήμαντο σε σχέση με τις συνολικές της δαπάνες για το φορολογικό έτος 2019 και δεν είναι δυνατόν να θεωρηθεί ότι έχουν σαν αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών με σκοπό τη φοροαποφυγή. Επιπλέον η αξία των λόγω δύο τιμολογίων έχει νομίμως καταβληθεί διατραπεζικά στον αντισυμβαλλόμενο της, όπως αποδεικνύεται από τα προσκομιζόμενα παραστατικά και ως εκ τούτου πρέπει να γίνουν αποδεκτές ως εκπεστέες δαπάνες της ατομικής της επιχείρησης.

Επειδή στην από 17-10-2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρεται ότι :

«Β. Στο αρχείο της υπηρεσίας μας υφίσταται η με αρ. πρωτ./18-01-2018 ανώνυμη καταγγελία σύμφωνα με την οποία αυτολεξεί αναφέρεται ότι ... «Στο λειτουργεί κτηνοτροφική μονάδα ο κ. ο οποίος λαμβάνει εικονικά τιμολόγια παροχής υπηρεσίας από μουσουλμάνους φορολογούμενους στους οποίους αν και είναι κάτοικοι και άλλων χωριών της Ξάνθης τους έχει συστήσει εταιρίες στην Βουλγαρία. Έτσι φαίνεται ότι διενεργεί πληρωμές στη Βουλγαρία προς τις εταιρίες αυτές αλλά τα χρήματα επιστρέφουν στον ίδιο». Η αναφορά στην παραπάνω ανώνυμη καταγγελία γίνεται λόγω του γεγονότος ότι η ελεγχόμενη οντότητα συμμετέχει κατά 50% στην ομόρρυθμη εταιρεία ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ με ΑΦΜ, και όπως θα αναλυθεί παρακάτω, οι δυο οντότητες δέχονται υπηρεσίες από κοινές εταιρείες (με ενάρξεις στη χώρα της Βουλγαρίας) που εξειδικεύονται κυρίως στον καλλωπισμό οπλών στα βοοειδή.

Γ. Λόγω του γεγονότος ότι, τόσο η ελεγχόμενη οντότητα όσο και η ομόρρυθμη εταιρεία του συζύγου της, έχουν πραγματοποιήσει συναλλαγές με κοινούς προμηθευτές, ελληνικών και αλλοδαπών συμφερόντων, αξιοποιήθηκε ανώνυμη καταγγελία σε βάρος της ΚΑΙ ΣΙΑ Ο.Ε που υφίσταται στην υπηρεσία μας.

Επίσης, αξιοποιήθηκαν δελτία πληροφοριών για διασταύρωση πληροφοριών που απέστειλαν οι προγενέστεροι έλεγχοι σε άλλες Δ.Ο.Υ. καθώς και αιτήματα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής προς τρίτες χώρες (Βουλγαρία).

.....

Δ. Αναφορικά με την ... – .. – ... (ΑΦΜ/ΦΠΑ: BG.....)

Στα πλαίσια ελέγχου ενδοκοινοτικών συναλλαγών (αποκτήσεις της ελεγχόμενης) είχε συνταχθεί από την υπηρεσία μας και το με αρ. πρωτ./27-05-2021 αίτημα αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής προς τις Βουλγαρικές φορολογικές αρχές. Σε συνέχεια των ανωτέρω περιήλθε στην υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2021 ΕΜΠ /06-09-2021 έγγραφο απάντηση στα παραπάνω αιτήματα, σύμφωνα με το οποίο οι Βουλγαρικές αρχές μας γνώρισαν τα εξής: Η Βουλγαρική επιχείρηση ... - ... - ... (BG) έχει έναρξη δραστηριότητας την 07/03/2018 , ημερομηνία έκδοσης ΑΦΜ/ΦΠΑ την 17/07/2018 και ημερομηνία παύσης δραστηριότητας την

31/12/2018. Πρόκειται για Μονοπρόσωπη Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης με κύρια δραστηριότητα το Χονδρικό Εμπόριο ζώντων ζώων και ως φύση της δουλειάς αναφέρεται η θεραπεία και περιποίηση οπλών. Διαχειριστής της εταιρείας είναι ο, υπήκοος Ελλάδας, κάτοχος δελτίου ταυτότητας Δεν είναι γνωστό εάν η Βουλγαρική επιχείρηση διαθέτει εγκαταστάσεις, εξοπλισμό, περιουσιακά στοιχεία κλπ. Δεν είναι γνωστό εάν όντως παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες στον Έλληνα φορολογούμενο επειδή δεν πραγματοποιήθηκε καμία επαφή με τον εκπρόσωπο της επιχείρησης και αυτός δεν εντοπίστηκε στη δηλωθείσα διεύθυνση αλληλογραφίας.

Κατά το ελεγχόμενο έτος 2019 υπάρχουν συναλλαγές με την παραπάνω Βουλγαρική Εταιρεία. Δεδομένου ότι:

α. το γεγονός ότι στο αρχείο της υπηρεσίας μας υφίσταται το με αρ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2021 ΕΜΠ έγγραφο της Δ/νσης Ελέγχων – τμήμα ΣΤ, το οποίο μας διαβιβάστηκε σε συνέχεια του με αρ. πρωτ./27-05-2021 αιτήματος ανταλλαγής πληροφοριών της υπηρεσίας μας, σύμφωνα με το οποίο από έλεγχο που διενήργησε η Βουλγαρική φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι η Βουλγαρική επιχείρηση «... - ... - ... (BG)», δεν διαπίστωσε εγκαταστάσεις, εξοπλισμό, περιουσιακά στοιχεία κλπ. Επίσης δε διέθετε εάν όντως παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες στον Έλληνα φορολογούμενο επειδή δεν πραγματοποιήθηκε καμία επαφή με τον εκπρόσωπο της επιχείρησης και αυτός δεν εντοπίστηκε στη δηλωθείσα διεύθυνση αλληλογραφίας.

β. Ο μοναδικός ιδιοκτήτης και διαχειριστής της εταιρείας είναι ο (.....), Έλληνας υπήκοος με αριθμό δελτίου ταυτότητας ... και ΑΦΜ:, ο οποίος στα αρχεία της φορολογικής διοίκησης εμφανίζεται ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και συγκεκριμένα ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα (εκτροφή αγελάδων γαλακτοπαραγωγής) από 01/01/1999 στο χωριό του Ν. Ξάνθης.

γ. Τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4172/2013 και τις αποφάσεις ΠΟΛ 1173 (ΦΕΚ Β 4049/20-11-2017), Α. 1107 (ΦΕΚ Β 1125/04-04-2019) και Α. 1267/ (ΦΕΚ Β' 5520/17-12-2020) με τις οποίες έχουν οριστεί τα κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς και σε αυτά συμπεριλαμβάνεται και η Βουλγαρία.

δ. Τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. ιγ' του ν. 4172/2013 σύμφωνα με τις οποίες το σύνολο των δαπανών που καταβάλλεται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς , δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.

Καταλήγουμε στη διαπίστωση

Ότι οι δαπάνες που περιγράφονται στα παρακάτω δύο (2) φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 12.000,00 € που εκδόθηκαν από την Βουλγαρική εταιρεία ... - ... - ... (BG) προς την ελεγχόμενη οντότητα, δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστέες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. ιγ' του ν. 4172/2013 καθώς αφορούν σε μη συνήθεις συναλλαγές και έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών με σκοπό τη φοροαποφυγή.

Ημερ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡ.ΕΟΚ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ
25/1/2019	ΤΔ ..	ΠΑΡΟΧΗ	6.000,00	ΑΜΟΙΒΑΙΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΣΥΝΔΡΟΜΗ ΔΕΛ ΣΤ ... ΕΜΠ/ Δαπάνη προς νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (περ. ιγ' άρθρου 23 ν. 4172/2013)	6.000,00
3/4/2019	ΤΔ ..	ΠΟΔΟΚΟΜΙ	6.000,00	ΑΜΟΙΒΑΙΑ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗ ΣΥΝΔΡΟΜΗ ΔΕΛ ΣΤ ...ΕΞ2021 ΕΜΠ/ Δαπάνη προς νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (περ. ιγ' άρθρου 23 ν. 4172/2013)	6.000,00
Σύνολο			12.000,00		12.000,00

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 17/10/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον η φορολογική αρχή η οποία φέρει το βάρος της απόδειξης, τεκμηρίωσε με πραγματικά περιστατικά ότι οι συναλλαγές της επιχείρησης της προσφεύγουσας με την εταιρεία «... - ... - ...» (BG) δεν είναι πραγματικές και συνήθεις, αλλά έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή, κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας καθίσταται αβάσιμος.

Επειδή, τέλος η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες συνολικού ύψους 5.557,12 €, εσφαλμένα χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως προσωπικές /καταναλωτικές δαπάνες, καθότι διενεργήθηκαν για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων και σχετίζονται με την ανάπτυξη των δραστηριοτήτων της και την επίτευξη του επιχειρηματικού της σκοπού, και αφορούν γενικά έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας των πελατών της (περίπτωση ι' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013).

Επειδή, σύμφωνα με την από 17/10/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, δαπάνες ύψους 5.557,12 €, για το έτος 2019, κρίθηκαν μη εκπιπτόμενες από τον έλεγχο, διότι πραγματοποιήθηκαν για την εξυπηρέτηση προσωπικών και καταναλωτικών αναγκών.

Επειδή, οι ανωτέρω δαπάνες ελέγχθηκαν διεξοδικά, όπως αποτυπώνεται στην από 17-10-24 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και διαπιστώθηκε ότι είναι αμιγώς προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες (περίπτωση ιβ' άρθρου 23) και δε μπορούν να αναγνωριστούν και να

εκπέσουν από το εισόδημα της επιχείρησης, διότι δεν προσκομίστηκαν αναλυτικά δικαιολογητικά που να φαίνεται ποιοι είναι οι λήπτες των υπηρεσιών και η σχέση τους με την εταιρεία, με αποτέλεσμα να μην αποδεικνύεται η τεκμηρίωση και η συσχέτιση της παραγωγικότητας των δαπανών αυτών με την επιχείρηση, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.4172/2013 και ως εκ τούτου ορθά κρίθηκαν ως λογιστικές διαφορές και προσαύξησαν τα καθαρά αποτελέσματα της επιχείρησης.

Επειδή επί του με αρ. .../05-09-2024 σημειώματος διαπιστώσεων του υπό κρίση ελέγχου, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και δεν επέδειξε στον έλεγχο παραστατικά (πρωτότυπα ή αντίγραφα) που συμπεριέλαβε στις δηλώσεις Φ.Π.Α. προκειμένου να διαπιστωθεί ότι αυτή κατείχε νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία να αποδεικνύονται οι ισχυρισμοί της, κατά συνέπεια ορθά δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο οι αντίστοιχες δαπάνες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου .../20-11-2024 ενδικοφανούς προσφυγής της της **ΤΟΥ ... ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης:

Επί της υπ' αριθμ. .../17-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, υπόλοιπο φόρου για έκπτωση 328.554,18€,

Επί της υπ' αριθμ./17-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, υπόλοιπο φόρου για έκπτωση 299.128,22€.

Επί της υπ' αριθμ./17-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, διαφορά φόρου 0,00€, αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται 60.946,76€

Επί της υπ' αριθμ./17-10-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, διαφορά φόρου 0,00€, αρνητικά στοιχεία εισοδήματος που συμψηφίζονται 42.773,21€

Επί της υπ' αριθμ. .../17-10-2024 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2019, πρόστιμο : 272,98€.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
α.α.
ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.