



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **210-9586156**

ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 12-5-2014

Αριθμός απόφασης:

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την ΠΟΛ 1066/27-2-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών...
4. Το άρθρο 50 του Ν 4238/2014
5. Την από 14-4-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ «.....», με έδρα τον δήμο Αμαρουσίου, Αττικής επί της οδού «.....» κατά του υπ' αριθμ. «.....»/22-7-2013 φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων οικονομικού έτους 2011. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
6. Το υπ' αριθ. «.....»/22-7-2013. φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων οικονομικού έτους 2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 18-7-2013. οικεία έκθεση ελέγχου.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την από 11-5-2014. εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 14-4-2014.και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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:

Η προσφεύγουσα εταιρεία , με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση του υπ' αριθ. «.....»/22-7-2013 φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων οικονομικού έτους 2011.του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ , με το οποίο επιβλήθηκε σε βάρος της φόρος εισοδήματος (κύριος και συμπληρωματικός) ποσού 442.280.910,37. €, πλέον 238.831.691,60 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας/ και λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών).

Η διαφορά φόρου προέκυψε μετά από τακτικό φορολογικό έλεγχο και επαναπροσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της με την προσθήκη λογιστικών διαφορών.ως εξής

:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΔΑΠΑΝΗΣ /ΚΩΔ ΛΟΓΑΡΙΣΜΩΝ	ΠΟΣΟ	ΣΥΝΟΛΟ
Αξία πρώτων και βοηθητικών υλών άρθρου 31 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 2238/94	1.824.491.611,87	
Ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λπ. άρθρου 31 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 2238/94	15.532.867,11	1.840.024.478,98
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού (Λ. 60)	770.513,77	
Παροχές τρίτων (Λ.62)	108.068,20	
Φόροι – τέλη (Λ 63)	323.440,38	
Διάφορα έξοδα (Λ. 64)	1.369.605,45	
Έκτακτα και ανόργανα έξοδα (Λ. 81)	80	
Έξοδα προηγούμενων χρήσεων (Λ. 82)	187.550,20	
Έσοδα από Τεκμαρτούς τόκους δανείων προσωπικού άρθρου 25 παρ. 3 του Ν. 2238/94	49.665,86	2.808.923,86
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ		1.842.833.402,84

Α. Σύντομο ιστορικό –σχύον νομοθετικό πλαίσιο –σχετικές θέσεις της διοίκησης

Στην προσφεύγουσα εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ. «.....»διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ τακτικός φορολογικός έλεγχος της διαχειριστικής περιόδου 01.01.2010 – 31.12.2010. Μετά το πέρας του ελέγχου κοινοποιήθηκε (24/07/2013) στην εταιρεία η από 18.07.2013 (Α.Β.Ε. «.....»/22-07-2013) Έκθεση Τακτικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος μαζί με το υπ' αριθ. «.....»/22.07.2013 φύλλο ελέγχου.

Η εταιρεία κατέθεσε μέσω του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. την με αριθ. «.....»/22-08-2013 ενδικοφανή προσφυγή προς την Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. (Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών άρθρου 70Α του Ν. 2238/94). Το αίτημα της ελεγχόμενης διαβιβάσθηκε στην Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. με το με αριθ. πρωτ. «.....»/03-09-2013 έγγραφό του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Η Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. στη συνεδρίασή της, της 18.12.2013 εξέτασε την ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας και συνέταξε το υπ' αριθ. «.....» («.....»/18-12-2013) πρακτικό.

Η Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. μετά την εξέταση αποφάσισε την αναπομπή του φακέλου της υπόθεσης στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. «προκειμένου να εξετασθεί στα πλαίσια της ΠΟΛ. 1198/21-08-2013 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ.1 περ. γ' και του άρθρου 51 β' του ν. 2238/1994.

Από την εξέταση των επικαλούμενων από την Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. διατάξεων το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου «.....»/29-1-2014 υπηρεσιακό σημείωμα του, διαπίστωσε τα εξής:

1) Η πραγματοποίηση των υπό εξέταση συναλλαγών δεν αμφισβητήθηκε από τον τακτικό έλεγχο, όπως προκύπτει και από την σχετική έκθεση τακτικού ελέγχου σελ. 42,43,44 και 46, 47, 48, 49, ούτε ο όγκος αυτών. Οι δε αγορές αυτών (σελ. 47 της έκθεσης) πραγματοποιήθηκαν σε τιμές CIF οι οποίες όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο βρίσκονται στα πλαίσια των διεθνών χρηματιστηριακών τιμών (.....), σύμφωνα με το εκδιδόμενο καθημερινά δελτίο τιμών.

2) Το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 περ. γ' του άρθρου 31 του Ν. 2238/94, όπως ίσχυε κατά την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο, αναφέρει τα εξής:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία ... εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ... , των ακόλουθων εξόδων

γ) Της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λπ.

Οι δαπάνες της περίπτωσης αυτής δεν αναγνωρίζονται όταν καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα της οποίας η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο.»

(Το παραπάνω εδάφιο προστέθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 11 Ν. 3842/2010 και έχει εφαρμογή για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με ημερομηνία 31 Δεκεμβρίου 2010 και μετά, σύμφωνα με την παρ. 14 του ίδιου άρθρου και νόμου).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά τη διάρκεια του ελέγχου, υπέβαλε για το συγκεκριμένο θέμα ερώτημα στο Υπουργείο Οικονομικών στις 15-05-2013 και η Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος (Δ12) Τμήμα Β' του Υπουργείου Οικονομικών με το με αριθ. πρωτ. Δ12Β «.....»/11-06-2013 έγγραφο απάντησε ως ακολούθως:

«ΘΕΜΑ: «Φορολογική μεταχείριση δαπανών αγοράς αγαθών που πραγματοποιούνται από εταιρείες με έδρα σε κράτη μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, μέσω τριγωνικών συναλλαγών.

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, οι οποίες προστέθηκαν με την περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010 και έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 14 του ίδιου άρθρου και νόμου, για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2010 και μετά, η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κλπ., δεν αναγνωρίζονται όταν καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα της οποίας η

δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγηση της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο.

2 Όπως έχει γίνει δεκτό με την Δ12B 1098722 ΕΞ2010/26.7.2010 διαταγή μας, οι διατάξεις της περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010 δεν αναφέρονται στις τριγωνικές συναλλαγές που πραγματοποιούν εντός της χώρας μας ημεδαπές επιχειρήσεις (π.χ. φασόν), αλλά μόνο σε αυτές που μεσολαβεί εταιρεία με έδρα σε κράτη μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 51Α του ν. 2238/1994.

3. Επίσης, από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό, ότι οι διατάξεις της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, ως ειδικότερες, κασισχύουν των διατάξεων του άρθρου 51B του ίδιου νόμου, οι οποίες επίσης αναφέρονται σε δαπάνες αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών που καταβάλλονται σε εταιρείες με έδρα σε κράτος μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Κατά συνέπεια, επίκληση του μαχητού τεκμηρίου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 51B δεν μπορεί να γίνει σε κάθε περίπτωση που πραγματοποιείται δαπάνη αγοράς αγαθών από εταιρεία με έδρα στα πιο πάνω κράτη, αλλά μόνον όταν τα αγαθά παραδίδονται από την εταιρεία αυτή, η οποία και τιμολογεί τη συγκεκριμένη συναλλαγή (απευθείας αγορά). Όταν τα αγαθά παραδίδονται από άλλη εταιρεία από αυτή που τα τιμολογεί (τριγωνική συναλλαγή), έχουν εφαρμογή οι ειδικότερες διατάξεις της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, στις οποίες δεν γίνεται καμία αναφορά στο μαχητό τεκμήριο και συνεπώς, παρέλκει η αναφορά στην ΠΟΛ.1225/ 26.10.2011 εγκύκλιο μας, με την οποία δόθηκαν, μεταξύ άλλων, οδηγίες για την απόδειξη του μαχητού τεκμηρίου σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου (σχετ. τα αριθ. Δ12B 1158371 ΕΞ2011/18.11.2011 και Δ12B 1091398 ΕΞ2012/15.06.2012 έγγραφα μας).

4. Επίσης, με την παρ. 12 του άρθρου 11 του ν. 4110/2013 καταργήθηκε το τελευταίο εδάφιο της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994. Η κατάργηση αυτή ισχύει, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 11 του ν.4110/2013, για δαπάνες που πραγματοποιούνται από το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) και μετά.

5. Από τα στοιχεία που μας θέσατε υπόψη με τη σχετική αίτηση σας, προκύπτει ότι η εταιρεία σας, η οποία δραστηριοποιείται στον τομέα «.....», στα πλαίσια του σκοπού της προέβη εντός της χρήσης 2010 (για την οποία χρήση βρίσκεται σε εξέλιξη τακτικός φορολογικός έλεγχος), σε αγορά «.....» από διάφορες χώρες (Ουκρανία, Ρωσία, Νιγηρία, Τουρκία, Σαουδική Αραβία, Λιβύη, Κύπρος, κ.α.) η τιμολόγηση των οποίων πραγματοποιήθηκε από επιχειρήσεις με έδρα σε κράτη μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κατά τις διατάξεις του άρθρου 51Α του ν. 2238/1994.

6. Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι για δαπάνες αγοράς αγαθών που πραγματοποιήθηκαν στο οικονομικό έτος 2011 (με εξαίρεση τις χρήσεις που λήγουν μέχρι 30.12.2010) και στο οικονομικό έτος 2012, ήτοι από την έναρξη ισχύος της παρ. 6 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010 μέχρι την έναρξη ισχύος των διατάξεων της παρ. 12 του άρθρου 11 του ν. 4110/2013, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 και τα αναφερόμενα στην παρ. 3 του παρόντος.»

Στην ανωτέρω απάντηση του Υπουργείου σαφώς αναφέρεται ότι δεν μπορεί να γίνει επίκληση του μαχητού τεκμηρίου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 51B του ν. 2238/1994.

Μετά το πέρας του ελέγχου και την κοινοποίηση των φύλλων εκδόθηκε η ΠΟΛ 1198/21-08-2013 η οποία αναφέρει τα ακόλουθα:

«Φορολογική μεταχείριση δαπανών αγοράς αγαθών που πραγματοποιούνται από εταιρείες με έδρα σε κράτη μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, μέσω τριγωνικών συναλλαγών. Με αφορμή ερωτήματα προς την υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51A και 51B του ίδιου νόμου, της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κλπ.
2. Περαιτέρω με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, το οποίο προστέθηκε με την περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010 και έχει εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 14 του ίδιου άρθρου και νόμου, για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2010 και μετά, ορίζεται, ότι η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κλπ., δεν αναγνωρίζονται όταν καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα της οποίας η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο.
3. Με την παρ. 12 του άρθρου 11 του ν. 4110/2013 καταργήθηκε το τελευταίο εδάφιο της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994. Η κατάργηση αυτή ισχύει, σύμφωνα με την παρ. 18 του άρθρου 11 του ν. 4110/2013, για δαπάνες που πραγματοποιούνται από το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) και μετά.
4. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 51B του ν.2238/1994, όπως προστέθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 78 του ν. 3842/2010 και ισχύει σύμφωνα με την παρ. 5 του ίδιου άρθρου και νόμου από 1.1.2010, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι, οι δαπάνες για την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών που καταβάλλονται ή οφείλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος μη συνεργάσιμο, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους ή από το φορολογητέο εισόδημά τους, εκτός αν ο ενδιαφερόμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή (το μαχητό τεκμήριο προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 13 του ν.3943/2011 και έχει εφαρμογή, σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις, από τότε που ίσχυσε το άρθρο 51B).

Τα ανωτέρω, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, εφαρμόζονται και όταν καταβάλλονται ή οφείλονται ποσά προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

5. Επίσης με την ΠΟΛ.1225/26.10.2011 εγκύκλιό μας, παρασχέθηκαν γενικότερες οδηγίες για τις πληρωμές σε φυσικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη συνεργάσιμων κρατών ή κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς καθώς και την απόδειξη του μαχητού τεκμηρίου σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου προκειμένου να διαπιστωθεί ότι η συναλλαγή πραγματικά έχει λάβει χώρα και έχει αποφέρει πραγματικό οικονομικό όφελος στην επιχείρηση που πραγματοποίησε τις σχετικές δαπάνες.

6. Κατόπιν τούτων, κατά τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων των ανέλεγκτων χρήσεων 2010 και 2011, για τις οποίες εφαρμόζονταν παράλληλα οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 και του άρθρου 51B του ν.2238/1994 και σε περίπτωση ύπαρξης συναλλαγών με κράτη μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, θα πρέπει να εκτιμάται κάθε στοιχείο της ελεγχόμενης επιχείρησης που αποδεικνύει ότι οι εν λόγω συναλλαγές είναι πραγματικές και συνήθεις (μαχητό τεκμήριο), σύμφωνα με τις οδηγίες που δόθηκαν με την ΠΟΛ. 1225/26.10.2011 εγκύκλιό μας, προκειμένου να σχηματίζεται ασφαλής κρίση ως προς τη μη διάπραξη φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής.

Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση φορολογικού ελέγχου, θα πρέπει να εκτιμώνται τα πραγματικά περιστατικά και να εξετάζεται η παραγωγικότητα της εκάστοτε δαπάνης, δηλαδή κατά πόσον αυτή ενεργείται μέσα στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της επιχείρησης και συμβάλλει στη δημιουργία φορολογητέου εισοδήματος, προκειμένου για την έκπτωση ή μη αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Μετά την έκδοση της παρούσας, κάθε άλλη διαταγή με αντίθετο περιεχόμενο παύει να ισχύει.»

Το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ με το με αριθ. πρωτ. «.....»/09-01-2013 έγγραφό του ζήτησε μέσω των αρμοδίων Διευθύνσεων του Υπουργείου Οικονομικών να υποβληθεί ερώτημα στο Ν.Σ.Κ., αν στην εξεταζόμενη υπόθεση έχει εφαρμογή η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της περ. γ παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/94, όπως ίσχυε, ή η ερμηνεία αυτής της διάταξης βάσει της ΠΟΛ. 1198/2013.

Στο άρθρο 50 του Ν 4238/2014, (ΦΕΚ Α'/17-02-2014) ορίζεται ότι «α. Υποθέσεις ενδικοφανών προσφυγών ενώπιον της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Διαφορών του άρθρου 70 Α του ν. 2238/1994 (Α' 151), για τις οποίες αυτή ήταν αποκλειστικά αρμόδια, και οι οποίες δεν εξετάστηκαν έως την 31.12.2013 ή εξετάστηκαν και αναπέμφθηκαν στη Φορολογική Διοίκηση, δύνανται, με τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις της αρχικής υποβολής, να εξετάζονται στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Α' 170), εντός αποκλειστικής προθεσμίας δύο μηνών από την υποβολή σχετικής αιτήσεως του ενδιαφερομένου, μετά την οποία η σχετική αίτηση θεωρείται ότι έχει σιωπηρά απορριφθεί. Η αίτηση εξετάζεται, μόνο εφόσον υποβληθεί εντός αποκλειστικής προθεσμίας εντός μηνός από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου. Μετά την υποβολή της αίτησης, τυχόν βεβαιώσεις οφειλών που

εδράζονται στις αντίστοιχες υποθέσεις διαγράφονται και οι σχετικές απαιτήσεις του Δημοσίου επαναβεβαιώνονται και εισπράττονται είτε με βάση την απόφαση της ως άνω Υπηρεσίας είτε με την παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας εντός της οποίας δύναται να αποφανθεί η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης. » .

Με βάση την διάταξη αυτή, η προσφεύγουσα, με την με αριθμό πρωτοκόλλου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

«.....»/14-3-2014 αίτηση της, ζήτησε την εξέταση της υπόθεσης από την υπηρεσία μας

Άρθρο 50 παράγραφος 2 ν 4250/2014 (ΦΕΚ Α΄ 74)

Με τις διατάξεις του άρθρου 50 παρ 2 του ν 4250/2014 ορίζεται ότι:

«α. Καταργείται η παρ. 12 του άρθρου 11 του ν. 4110/2013 (Α'17) με την οποία καταργήθηκε το πέμπτο εδάφιο της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 (Α' 151) από τότε που ίσχυσε και μέχρι 31.12.2013.

β. Στο τέλος του πέμπτου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 (Α'151) από την ημερομηνία έναρξης εφαρμογής της διάταξης προστίθενται λέξεις ως εξής: «εκτός εάν πρόκειται για πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές κατά το μέρος που αντιστοιχούν σε τιμές εντός του εύρους των τιμών της ημέρας συναλλαγής, οι οποίες τιμές διαμορφώνονται σε χρηματιστήρια εμπορευμάτων ή σε οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές»

Μετά την ανωτέρω νομοθετική τροποποίηση ,οι διατάξεις του άρθρου 31 παρ 1 περ γ' ,όπως ισχύουν για την κρινόμενη υπόθεση, έχουν ως εξής:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος

α)... γ) Της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λ.π.. Ειδικά για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία με την απλογραφική μέθοδο όταν δεν διενεργούν απογραφή, ως απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου λαμβάνεται ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της περιόδου αυτής και ως απογραφή έναρξης ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Αν προαιρετικά έχει διενεργηθεί απογραφή έναρξης και λήξης, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα αυτών, με την προϋπόθεση ότι θα συνεχισθεί η σύνταξη των απογραφών για μία τριετία από τη σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής λήξης. Αν δεν τηρηθεί η υποχρέωση αυτή, επιβάλλονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του Ν. 2523/1997 κυρώσεις για τη μη σύνταξη απογραφής.

Οι δαπάνες της περίπτωσης αυτής δεν αναγνωρίζονται όταν καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα της οποίας η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο εκτός εάν πρόκειται για πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές κατά το μέρος που αντιστοιχούν σε τιμές εντός του εύρους των τιμών της ημέρας συναλλαγής, οι

ΟΠΟΙΕΣ ΤΙΜΕΣ ΔΙΑΜΟΡΦΩΝΟΝΤΑΙ ΣΕ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΑ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ Ή ΣΕ ΟΡΓΑΝΩΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΑΚΕΣ ΑΓΟΡΕΣ. »

B. Επί της καταλογισθείσας διαφοράς που αφορά την αξία πρώτων και βοηθητικών υλών άρθρου 31 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 2238/94, συνολικού ύψους 1.824.491.611,87€

B1. Ισχύουσες διατάξεις

- Οι διατάξεις του άρθρου 31 παρ 1 περ γ' ,όπως πλέον ισχύουν (μετά την τροποποίησή τους από την παράγραφο 2 του άρθρου 50 του ν 4250/2014) και λαμβάνονται υπ όψιν για την κρινόμενη υπόθεση, έχουν ως εξής:

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος

α)... γ) Της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λ.π. ...

Οι δαπάνες της περίπτωσης αυτής δεν αναγνωρίζονται όταν καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα της οποίας η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο εκτός εάν πρόκειται για πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές κατά το μέρος που αντιστοιχούν σε τιμές εντός του εύρους των τιμών της ημέρας συναλλαγής, οι οποίες τιμές διαμορφώνονται σε χρηματιστήρια εμπορευμάτων ή σε οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές. »

- Οι διατάξεις του άρθρου 51Β ,όπως ίσχυαν και λαμβάνονται υπ όψιν για την κρινόμενη υπόθεση, έχουν ως εξής:

«1. Οι δαπάνες για την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών ή οι πάσης φύσεως τόκοι από απαιτήσεις οποιασδήποτε φύσης ή οι πρόσοδοι και άλλα προϊόντα ομολογιών, απαιτήσεων, καταθέσεων και εγγυήσεων ή τα δικαιώματα που εισπράττονται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης οποιουδήποτε δικαιώματος αναπαραγωγής φιλολογικής, καλλιτεχνικής ή επιστημονικής εργασίας (περιλαμβανομένων κινηματογραφικών ταινιών και ταινιών και μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές ή τηλεοπτικές εκπομπές), οποιασδήποτε ευρεσιτεχνίας, εμπορικού σήματος, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων ή τύπων κατασκευής ή διαδικασίας παραγωγής ή για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού ή για πληροφορίες που αφορούν σε βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία και κάθε παρόμοιας φύσης δικαιώματα, τα μισθώματα, τα μισθώματα χρηματοδοτικής μίσθωσης, οι πάσης φύσεως αποζημιώσεις, οι αμοιβές διευθυντών και μελών διοικητικών συμβουλίων εταιρείας και κάθε άλλη παρόμοιας φύσης πληρωμή, καθώς και κάθε άλλη κατηγορία δαπάνης, σύμφωνα με

τις διατάξεις των άρθρων 17 και 31 του παρόντος Κώδικα, που καταβάλλονται ή οφείλονται από πρόσωπο που είναι σύμφωνα με τα άρθρα 2 και 101 του παρόντος Κώδικα υποκείμενο φόρου και το οποίο είναι κάτοικος ή έχει την έδρα του ή διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 στην Ελλάδα, προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος μη συνεργάσιμο, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά του ή από το φορολογητέο εισόδημά τους, εκτός αν ο ενδιαφερόμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

Οι δαπάνες του προηγούμενου εδαφίου δεν αναγνωρίζονται και όταν η πληρωμή διενεργείται άμεσα ή έμμεσα σε οποιασδήποτε μορφής χρηματοπιστωτικό οργανισμό που είναι εγκατεστημένος σε ένα από τα κράτη που περιλαμβάνονται στον κατάλογο της παραγράφου 5 του προηγούμενου άρθρου.»

B2. Εννοιολογικοί προσδιορισμοί

Για την εξέταση της κρινόμενης υπόθεσης με βάση τις ανωτέρω διατάξεις και λαμβάνοντας υπ όψιν τις παραδεδεγμένες αρχές της οικονομικής επιστήμης και την διοικητική και δικαστηριακή νομολογία, θεωρούμε:

- Ως «ημέρα συναλλαγής», στην περίπτωση που τα αγοραζόμενα είδη παραδίδονται στην προσφεύγουσα εκτός Ελλάδας σε εγκαταστάσεις τρίτων (πώληση FOB), η ημερομηνία φόρτωσης των αγοραζόμενων ειδών στο δεξαμενόπλοιο που θα διενεργήσει την μεταφορά στις εγκαταστάσεις της, όπως αναγράφεται στο τιμολόγιο της αλλοδαπής επιχείρησης και προκύπτει από την σχετική φορτωτική.

- Ως «ημέρα συναλλαγής», στην περίπτωση που τα αγοραζόμενα είδη παραδίδονται στην προσφεύγουσα στις εγκαταστάσεις της στην Ελλάδα (πώληση CIF), η ημερομηνία του σχετικού τελωνειακού εγγράφου –πρωτόκολλου καταμέτρησης δεξαμενών που συντάσσεται για την συγκεκριμένη παραλαβή.

- Ως «εύρος τιμών της ημέρας συναλλαγής, οι οποίες τιμές διαμορφώνονται σε χρηματιστήρια εμπορευμάτων ή σε οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές», θεωρούνται οι τιμές (ανώτερη και κατώτερη) όπως αυτές διαμορφώθηκαν και δημοσιεύθηκαν για κάθε μία από τις κατά τα ως άνω προσδιοριζόμενες ημέρες συναλλαγής και προκύπτουν:

- Για το «.....» από τις τιμές του Χρηματιστηρίου ICE με έδρα το Λονδίνο (Intercontinental Exchange) για το «.....». Οι συναλλαγές αυτές αγοράς ή πώλησης «.....» στο Χρηματιστήριο γίνονται για κατ' ελάχιστον παρτίδες των «.....» ή πολλαπλάσια αυτών και αποτιμώνται σε «.....». Επειδή πρόκειται για συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης που συνάδουν με τη φιλοσοφία ότι το «.....» ενέχει μεγάλη διάρκεια μεταφοράς από την «.....» χώρα στις καταναλώτριες χώρες και συγκεκριμένα στα «.....» παγκοσμίως (περίπου 20-25 ημέρες) φαίνεται να υπάρχει διαφορά περίπου 30 ημερών από την κάθε ημερομηνία αγοράς/πώλησης με τον πρώτο μήνα αναφοράς του ταμπλό του Χρηματιστηρίου. Έτσι πχ στις 8/1/10 ο πρώτος μήνας αναφοράς είναι ο Φεβρουάριος του '10 ενώ στα μέσα του μήνα πχ στις 15/01/10 ο πρώτος μήνας είναι ο Μάρτιος του '10

- Για τα «.....» («.....») από τις τιμές Platt's (Οίκος McGraw Hill Financial), που είναι οι πιο διαδεδομένες (market leader) τιμές αναφοράς που εκδίδονται ημερησίως και πάνω στις οποίες βασίζεται η πλειοψηφία των εταιριών για τις αγοραπωλησίες «.....» διεθνώς. Ειδικότερα, λαμβάνονται υπ όψιν οι τιμές CIF MED GENOVA.

- Ως ποσότητα συναλλαγής λαμβάνεται υπ' όψιν η ποσότητα που τιμολογήθηκε.

B3 Συμπέρασμα

Επειδή η συνολική αξία των αγορών που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο έχουν κριθεί ήδη από αυτόν ως πραγματικές και συνήθεις τόσο ως προς το είδος όσο και ως προς τον όγκο τους, όπως προκύπτει και από την σχετική έκθεση τακτικού ελέγχου (σελ 44, 46,47).

Επειδή η συνολική αξία των αγορών που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο αφορά συναλλαγές της προσφεύγουσας με νομικά πρόσωπα των οποίων η δραστηριότητα στις συγκεκριμένες συναλλαγές εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή τους και η παράδοση των αγαθών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο ,ενώ ταυτόχρονα τα νομικά πρόσωπα που εξέδωσαν τα τιμολόγια είναι κάτοικοι ή έχουν την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένα σε κράτη μη συνεργάσιμα ή σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

Επειδή η Πολ 1198/2013, βάσει της οποίας έγινε αναπομπή της υπόθεσης από την Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., συμφωνεί κατά περιεχόμενο με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν 4250/2014(ΦΕΚ Α 74/26-3-2014) , αφού με την παρ. 2 αυτού καταργήθηκε η παράγραφος 12 του άρθρου 11 του Ν 4110/2013 και με την παρ.2β προστέθηκε στο τέλος του τελευταίου εδαφίου της περ. γ' της παρ. 1 του Ν. 2238/1994, από την ημερομηνία έναρξης εφαρμογής της διάταξης : «εκτός εάν πρόκειται για πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές κατά το μέρος που αντιστοιχούν σε τιμές εντός του εύρους των τιμών της ημέρας συναλλαγής, οι οποίες τιμές διαμορφώνονται σε χρηματιστήρια εμπορευμάτων ή σε οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές»

Επειδή στη συγκεκριμένη περίπτωση, όπως διαπιστώνεται και με το Α.Π «.....»/29-1-2014 Υπηρεσιακό Σημείωμα Διαπιστώσεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ , μετά από το με αριθ.

«.....»/18-12-2013 πρακτικό της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ, με το οποίο έγινε αναπομπή της υπόθεσης προκειμένου να εξεταστεί στα πλαίσια της Πολ 1198/2013 , του άρθρου 31 παρ 1γ και του άρθρου 51B Ν 2238/94, το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ απεφάνθη ότι , << Η πραγματοποίηση των υπό εξέταση συναλλαγών δεν αμφισβητήθηκε από τον τακτικό έλεγχο, όπως προκύπτει και από την σχετική έκθεση τακτικού ελέγχου σελ. 42,43,44 και 46, 47, 48, 49, ούτε ο όγκος αυτών. Οι δε αγορές αυτών (σελ. 47 της έκθεσης) πραγματοποιήθηκαν σε τιμές CIF οι οποίες όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο βρίσκονται στα πλαίσια των διεθνών χρηματιστηριακών τιμών (.....), σύμφωνα με το εκδιδόμενο καθημερινά δελτίο τιμών. >>.

Επειδή ,για **τριάντα επτά (37)** συναλλαγές η αξία των οποίων δεν αναγνωρίστηκε αρχικά από τον έλεγχο για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των τότε ισχυουσών διατάξεων της περ γ' παρ 1 άρθρου 31 Ν 2238/1994, συνολικού ύψους **1.430.793.146,94 €**, οι τιμές αγοράς βρίσκονται εντός του εύρους τιμών PLATT'S που διαμορφώθηκαν κατά την ημερομηνία συναλλαγής (ως συνημμένη κατάσταση συνολικά αναγνωριζόμενων συναλλαγών)

Επειδή ,για **δεκαεννέα (19)** συναλλαγές η αξία των οποίων δεν αναγνωρίστηκε αρχικά από τον έλεγχο για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των τότε ισχυουσών διατάξεων της περ γ' παρ 1 άρθρου 31 Ν 2238/1994, συνολικού ύψους **393.698.464,93 €**, οι τιμές αγοράς βρίσκονται σε επίπεδα ανώτερα των ανώτερων τιμών του Χρηματιστηρίου ICE του Λονδίνου (Intercontinental Exchange) ή των τιμών PLATT'S, κατά περίπτωση, που διαμορφώθηκαν κατά την ημερομηνία συναλλαγής, με συνολικά προκύπτουσα διαφορά **7.393.730,05 €** (ως συνημμένη κατάσταση διαφορών λόγω μη αναγνώρισης ύψους συναλλαγών)

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν 4250/2014(ΦΕΚ Α 74/26-3-2014) προκειμένου να αναγνωρισθεί το συνολικό κόστος απόκτησης πρώτων και βοηθητικών υλών άρθρου 31 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 2238/94 , εκτός του ότι πρέπει οι συναλλαγές να είναι πραγματικές και συνήθεις, γεγονός που δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο, τίθεται και η πρόσθετη προϋπόθεση κατά την ημέρα συναλλαγής, οι τιμές να βρίσκονται εντός του εύρους που διαμορφώνεται σε χρηματιστήρια εμπορευμάτων ή σε οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές. Το επί πλέον ποσό (άνω της ανώτερης τιμής της ημέρας) δεν αναγνωρίζεται. Όσον αφορά το κόστος για ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λπ. άρθρου 31 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 2238/94, ποσού 15.532.867,11 € , αναφερόμαστε παρακάτω.

Κατόπιν αυτών πρέπει να γίνει μερικά δεκτή η προσφυγή ως προς την αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του κόστους απόκτησης πρώτων και βοηθητικών υλών άρθρου 31 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 2238/94 συνολικού ποσού **1.817.097.881,82 €** και να απορριφθεί ως προς το ποσό των **7.393.730,05 €** .

Ήτοι λογιστική διαφορά βάσει της παρούσας εισήγησης : **7.393.730,05 €**

Γ. Επί της καταλογισθείσας διαφοράς που αφορά την αξία των ειδικών δαπανών, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λπ. άρθρου 31 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 2238/94, συνολικού ύψους 15.532.867,11€

Γ1. Ισχύουσες διατάξεις

Οι διατάξεις του άρθρου 51B του ν 2238/94 όπως ίσχυαν και λαμβάνονται υπ όψιν για την κρινόμενη υπόθεση, έχουν ως εξής :

«1. Οι δαπάνες για την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών ή οι πάσης φύσεως τόκοι από απαιτήσεις οποιασδήποτε φύσης ή οι πρόσδοδοι και άλλα προϊόντα ομολογιών, απαιτήσεων, καταθέσεων και εγγυήσεων ή τα δικαιώματα που εισπράττονται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης οποιουδήποτε δικαιώματος αναπαραγωγής φιλολογικής, καλλιτεχνικής ή επιστημονικής εργασίας (περιλαμβανομένων κινηματογραφικών ταινιών και ταινιών και μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές ή τηλεοπτικές εκπομπές), οποιασδήποτε ευρεσιτεχνίας, εμπορικού σήματος, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων ή τύπων κατασκευής ή διαδικασίας παραγωγής ή για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού ή για πληροφορίες που αφορούν σε βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία και κάθε παρόμοιας φύσης δικαιώματα, τα μισθώματα, τα μισθώματα χρηματοδοτικής μίσθωσης, οι πάσης φύσεως αποζημιώσεις, οι αμοιβές διευθυντών και μελών διοικητικών συμβουλίων εταιρείας και κάθε άλλη παρόμοιας φύσης πληρωμή, καθώς και κάθε άλλη κατηγορία δαπάνης, σύμφωνα με

τις διατάξεις των άρθρων 17 και 31 του παρόντος Κώδικα, που καταβάλλονται ή οφείλονται από πρόσωπο που είναι σύμφωνα με τα άρθρα 2 και 101 του παρόντος Κώδικα υποκείμενο φόρου και το οποίο είναι κάτοικος ή έχει την έδρα του ή διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 στην Ελλάδα, προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος μη συνεργάσιμο, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά του ή από το φορολογητέο εισόδημά τους, εκτός αν ο ενδιαφερόμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

Οι δαπάνες του προηγούμενου εδαφίου δεν αναγνωρίζονται και όταν η πληρωμή διενεργείται άμεσα ή έμμεσα σε οποιασδήποτε μορφής χρηματοπιστωτικό οργανισμό που είναι εγκατεστημένος σε ένα από τα κράτη που περιλαμβάνονται στον κατάλογο της παραγράφου 5 του προηγούμενου άρθρου.»

Γ2 Συμπέρασμα

Επειδή η συνολική αξία των ανωτέρω δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο έχουν κριθεί ήδη από αυτόν ως πραγματικές και συνήθεις τόσο ως προς το είδος όσο και ως προς το ύψος τους, όπως προκύπτει και από την σχετική έκθεση τακτικού ελέγχου (σελ. 52)

Επειδή η Πολ 1198/2013, βάσει της οποίας έγινε αναπομπή της υπόθεσης από την Ε.Δ.Ε.Φ.Δ. στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., συμφωνεί κατά περιεχόμενο με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν 4250/2014(ΦΕΚ Α 74/26-3-2014), αφού με την παρ. 2 αυτού καταργήθηκε η παράγραφος 12 του άρθρου 11 του Ν 4110/2013 και με την παρ.2β προστέθηκε στο τέλος του τελευταίου εδαφίου της περ. γ' της παρ. 1 του Ν. 2238/1994, από την ημερομηνία έναρξης εφαρμογής της διάταξης : «εκτός εάν πρόκειται για πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές κατά το μέρος που αντιστοιχούν σε τιμές εντός του εύρους των τιμών της ημέρας συναλλαγής, οι οποίες τιμές διαμορφώνονται σε χρηματιστήρια εμπορευμάτων ή σε οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές»

Επειδή στη συγκεκριμένη περίπτωση, όπως διαπιστώνεται και με το Α.Π «.....»/29-1-2014 Υπηρεσιακό Σημείωμα Διαπιστώσεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ , μετά από το με αριθ.

«.....»/18-12-2013 πρακτικό της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ, με το οποίο έγινε αναπομπή της υπόθεσης προκειμένου να εξεταστεί στα πλαίσια της Πολ 1198/2013 , του άρθρου 31 παρ 1γ και του άρθρου 51B Ν 2238/94, το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ απεφάνθη ότι , « Η πραγματοποίηση των υπό εξέταση συναλλαγών δεν αμφισβητήθηκε από τον τακτικό έλεγχο, όπως προκύπτει και από την σχετική έκθεση τακτικού ελέγχου σελ. 42,43,44 και 46, 47, 48, 49»

Επειδή στις εδώ κρινόμενες δαπάνες περιλαμβάνονται και εκείνες που καταβλήθηκαν σε επιχειρήσεις που έχουν την έδρα τους στην Ελλάδα ή σε άλλο συνεργάσιμο κράτος, συνολικού ύψους 12.767.073,29 € και οι οποίες αναγνωρίζονται για έκπτωση καθόσον δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 51B του Ν 2238/1994 (ως συνημμένη κατάσταση αναγνωριζόμενων δαπανών αγορών μη υπαγόμενων στις διατάξεις του άρθρου 51B Ν 2238/1994)

Επειδή περαιτέρω, στις κρινόμενες δαπάνες περιλαμβάνονται και τέτοιες συνολικού ύψους 2.765.793,82 €, που καταβάλλονται σε νομικά πρόσωπα που είναι κάτοικοι ή έχουν την καταστατική

ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένα σε κράτη μη συνεργάσιμα ,αυτές κρίνονται υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 51B του Ν 2238/1994 ,εκ των οποίων

- Ποσό συνολικού ύψους 2.000.410,21 € καταβλήθηκε στην επιχείρηση «.....», με έδρα στον Παναμά, και αφορούν δαπάνες θαλάσσιων μεταφορών, και σταλίες και τις οποίες ο έλεγχος έχει ήδη κρίνει ως πραγματικές και συνήθεις, όπως προκύπτει και από την σχετική έκθεση τακτικού ελέγχου (σελ.50,52,)

Αναλυτικά, οι δαπάνες αυτές είναι οι εξής:

ΑΡ.ΤΙΜ./ΗΜ-ΝΑΙ	ΑΞΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΕ ΚΥΡΙΑ ΑΓΟΡΑ	
T 10007/26-3-2010	296.264,98	32/26-4-2010	
T 100014/20-4-2010	13.668,46	32/26-4-2010	
T 10030/28-7-2010	23.822,65	46/2-6-2010	
T10018/11-5-2010	314.097,93	46/2-6-2010	
T 10022/14-6-2010	317.455,53	62/5-7-2010	
T 10034/30-8-2010	374.885,37	84/20-9-2010	
T 10038/29-9-2010	211.114,11	91/30-9-2010	
T 10040/11-10-2010	212.251,79	96/1-11-2010	
T10043/16-11-2010	211.442,90	106/6-12-2010	
T10046/30-11-2010	25.406,49	106/6-12-2010	
ΣΥΝΟΛΟ	2.000.410,21		

- Ποσό συνολικού ύψους 750.172,97 € καταβλήθηκε στην επιχείρηση «.....», με έδρα στις Βρετανικές Παρθένες Νήσους, και αφορούν δαπάνες θαλάσσιων μεταφορών, και σταλίες , και τις οποίες ο έλεγχος έχει ήδη κρίνει ως πραγματικές και συνήθεις, όπως προκύπτει και από την σχετική έκθεση τακτικού ελέγχου (σελ.50,52)

Αναλυτικά, οι δαπάνες αυτές είναι οι εξής:

ΑΡ.ΤΙΜ./ΗΜ-ΝΑΙ	ΑΞΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΕ ΚΥΡΙΑ ΑΓΟΡΑ	
T 01/02/26-3-2010	80.381,69	11/17-2-2010	
T 01/03/26-3-2010	69.107,26	32/26-4-2010	
T 004-05-0010/25-5-2010	103.658,40	41/25-5-2010	
T 003-05-010/25-5-2010	73.357,06	46/2-6-2010	
T 001-07-010/8-10-2010	80.881,34	62/5-7-2010	
T 001-008-0010/8-10-2010	49.971,68	72/3-8-2010	
T 003-09-010/08-10-2010	74.161,54	84/20-9-2010	
T 001-011-010/3-11-2010	83.544,29	91/30-9-2010	
T 003-011-010/28-12-2010	67.983,17	96/1-11-2010	
T001-012-010/28-12-2010	67.126,54	106/6-12-2010	
ΣΥΝΟΛΟ	750.172,97		

- Ποσό συνολικού ύψους 15.210,64 € καταβλήθηκαν στην επιχείρηση «.....», με έδρα στις Ολλανδικές Αντίλλες, και αφορούν ασφαλιστικές εργασίες, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι αυτές είναι συνήθεις ως προς την αξία τους,

Αναλυτικά, οι δαπάνες αυτές είναι οι εξής:

ΑΡ.ΤΙΜ./ΗΜ-ΝΑΙ	ΑΞΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΑΝΑΦΟΡΑ ΣΕ ΚΥΡΙΑ ΑΓΟΡΑ	
T 63-0110/28-2-2010	265,66	1/31-1-2010	
100905/14-1-2010	1.100,00	4/2-2-2010	
T 100935/31-1-2010	1.100,00	6/8-2-2010	
T 971/28-2-2010	1.100,00	15//8-3-2010	
T10094/24-3-2010	1.100,00	20/22-3-2010	
T 3193/1-4-2010	282,09	23/31-3-2010	
T 101054/19-4-2010	1.100,00	34/27-4-2010	
T 3210/14-4-2010	279,10	30/30-4-2010	
T3240/19-5-2010	309,70	44/31-5-2010	
T 10527/31-5-2010	1.100,00	51/14-6-2010	
T3278/8-6-2010	318,20	59/30-6-2010	
T10710/30-6-2010	1.100,00	65/15-7-2010	
T 10784/31-8-2010	287,42	70/31-7-2010	
T 10771/24-8-2010	1.100,00	75/5-8-2010	
T 10952/1-9-2010	299,68	79/31-8-2010	
T 10900/30-8-2010	1.100,00	82/13-9-2010	
T6301103480/30-9-2010	278,43	88/30-9-2010	
T6301103531/01-11-2010	274,23	103/2-11-2010	
T63-0260-0031559/31-12	861,12	98/2-11-2010	
T63-0110-003577/31-12	289,06	111/15-12-2010	
T63-0110-003609/28-12-10	287,99	115/31-12-2010	
T63-0260-0028497/7-5-2010	1.277,96	ΜΟΗ-001/10/11-5-2010	
ΣΥΝΟΛΟ	15.210,64	017-10/16-2-2010	

Κατόπιν αυτών πρέπει να γίνει μερικά δεκτή η προσφυγή ως προς την αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των δαπανών της εν λόγω περίπτωσης συνολικού ποσού **15.517.656,47 €** και να απορριφθεί ως προς το ποσό των **15.210,64 €**.

Ήτοι λογιστική διαφορά βάσει της παρούσας εισήγησης : **15.210,64 €**

Δ. Επί των καταλογισθεισών λοιπών λογιστικών διαφορών συνολικού ύψους 2.808.923,86 €

Οι διαφορές αυτές έχουν κατά λογαριασμό ως εξής:

ΠΡΩΤΟΒΑΘΜΙΟΣ ΛΟΓΑΡΙΣΜΟΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΟΛΙΚΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ	ΕΙΔΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΟΣΟ ΔΙΑΦΟΡΑΣ
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού (Λ. 60)	770.513,77	60 02 03 Έξοδα ψυχαγωγίας προσωπικού	727.450,82
		60 02 99 Λοιπές παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού	43.062,95
Παροχές τρίτων (Λ.62)	108.068,20	62 03 00 Τηλεφωνικά - Τηλεγραφικά	64.538,20
		62 04 03 Ενοίκια μεταφορικών μέσων	43.530,00

Φόροι – τέλη (Λ 63)	323.440,38	63 02 02 Χαρτόσημα δανειακών συμβάσεων	29.049,65
		63 98 06 Χαρτόσημα αμοιβών τρίτων κεντρικά	241,10
		63 98 07 Κρατήσεις Δημ. από πωλήσεις δημοσίου & ΝΠΔΔ	14.699,74
		63 98 08 Φ.Π.Α. εκπιπτόμενο στη φορολογία εισοδήματος	198.499,89
		63 98 12 Τέλος χρήσης αιγιαλού	69.600,00
		63 98 99 Λοιποί φόροι τέλη	11.349,90
Διάφορα έξοδα (Λ. 64)	1.369.605,45	64 01 01 Έξοδα ταξιδιών εξωτερικού	23.745,80
		64 02 06 Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας	285.817,84
		64 02 07 Έξοδα προβολής δια λοιπών μεθόδων	43.819,06
		64 02 99 Διάφορα έξοδα προβολής και διαφήμισης	603.413,36
		64 06 00 Δωρεές για κοινωνοφελείς σκοπούς	189.362,04
		64 06 98 Λοιπές δωρεές κεντρικά	159.900,00
		64 98 06 Διάφορα έξοδα εταιρείας	12.231,83
		64 98 11 Προμήθειες και έξοδα πωλήσεων κεντρικά εσωτ	51.315,52
Έκτακτα και ανόργανα έξοδα (Λ. 81)	80	81 00 99 Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων	80,00
Έξοδα προηγούμενων χρήσεων (Λ. 82)	187.550,20	82 00 99 Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων	187.550,20
Έσοδα από Τεκμαρούς τόκους δανείων προσωπικού άρθρου 25 παρ. 3 του Ν. 2238/94	49.665,86	Έσοδα από Τεκμαρούς τόκους δανείων προσωπικού άρθρου 25 παρ. 3 του Ν. 2238/94	49.665,86

Επειδή το τέλος χαρτοσήμου δανείων προσωπικού, το οποίο καταβλήθηκε από την προσφεύγουσα επιχείρηση θα πρέπει να αναγνωριστεί για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της, με βάση τις διατάξεις την περ. (ε) της παρ. 1 του άρ. 31 του Κ.Φ.Ε., όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση 2010, στις οποίες ορίζεται ότι από τα ακαθάριστα έξοδα εκπίπτουν «Τα ποσά των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων, που βαρύνουν την επιχείρηση... Δεν εκπίπτουν οι τυχόν καταβαλλόμενοι από την επιχείρηση κάθε είδους φόροι που βαρύνουν τρίτους, με εξαίρεση τον ειδικό φόρο τραπεζικών εργασιών που επιβάλλεται επί των πάσης φύσεως ωφελειών από μετοχικούς τίτλους».

Επειδή για τις λοιπές από τις παραπάνω λογιστικές διαφορές οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 18-7-2013 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ) επί της οποίας

εδράζονται, κρίνονται βάσιμες , αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ενώ οι προβαλλόμενοι από την προσφεύγουσα ισχυρισμοί είναι απορριπτέοι ως γενικοί και αβάσιμοι

Κατόπιν αυτών πρέπει να γίνει μερικά δεκτή η προσφυγή ως προς την αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των δαπανών της εν λόγω περίπτωσης συνολικού ποσού **29.049,65 €** και να απορριφθεί ως προς το ποσό των **2.779.874,11 €** .

Ήτοι λογιστική διαφορά βάσει της παρούσας εισήγησης : **2.779.874,11 €** .

Τελικές λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:

Κατόπιν αυτών αποφασίζουμε όπως οι συνολικά καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές επαναπροσδιοριστούν ως ακολούθως:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΔΑΠΑΝΗΣ /ΚΩΔ ΛΟΓΑΡΙΣΜΩΝ	ΛΟΓ. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΦΥΛΛΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΜΕΙΟΝ ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΔΙΑΓΡΑΦΕΤΑΙ ΜΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ	ΛΟΓ. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία πρώτων και βοηθητικών υλών άρθρου 31 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 2238/94	1.824.491.611,87	1.817.097.881,82	7.393.730,05
Ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λπ. άρθρου 31 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 2238/94	15.532.867,11	15.517.656,47	15.210,64
Αμοιβές και έξοδα προσωπικού (Λ. 60)	770.513,77	0,00	770.513,77
Παροχές τρίτων (Λ.62)	108.068,20	0,00	108.068,20
Φόροι – τέλη (Λ 63)	323.440,38	29.049,65	294.390,73
Διάφορα έξοδα (Λ. 64)	1.369.605,45	0,00	1.369.605,45
Έκτακτα και ανόργανα έξοδα (Λ. 81)	80	0,00	80
Έξοδα προηγούμενων χρήσεων (Λ. 82)	187.550,20	0,00	187.550,20
Έσοδα από Τεκμαρτούς τόκους δανείων προσωπικού άρθρου 25 παρ. 3 του Ν. 2238/94	49.665,86	0,00	49.665,86
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	1.842.833.402,84	1.832.644.587,94	10.188.814,90

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

- Την μερική αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης ως ακολούθως:
- Την αποδοχή αυτής ως προς την διαγραφή ποσού λογιστικών διαφορών συνολικού ύψους 1.832.644.587,94 € (κόστος απόκτησης πρώτων και βοηθητικών υλών άρθρου 31 παρ 1 περ γ Ν 2238/1994, ειδικές δαπάνες μεταφοράς κλπ, φόροι –τέλη)
- Την απόρριψη αυτής ως προς την διαγραφή των λοιπών λογιστικών διαφορών συνολικού ποσού 10.188.814,90 €

Ήτοι λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης 10.188.814,90 €

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	123.428.982,26
---------------------------------	----------------

Λογιστικές διαφορές βάσει φύλου ελέγχου	1.842.833.402,84
Μείον διανεμόμενα κέρδη	-1.323.090,65
Φορολογητέα κέρδη βάσει φύλου ελέγχου	1.964.939.294,45
Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	-1.832.644.587,94
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	132.294.706,51

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

Διαφορά φόρου	2.446.209,26
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (37 μήνες x 2% = 74%)	1.810.194,85
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.256.404,11

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).