



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, **29/05/2018**

Αριθμός απόφασης: **2743**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29.1.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, με έδρα, κατά δήλωσή της με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, στη, οδός αριθμός, νόμιμα εκπροσωπούμενης από τον του, ΑΦΜ, κάτοικο, οδός αριθμός, κατά της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών:

Α/Α	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		28/12/2017	29/12/2017	Φόρος εισοδήματος	01/01/2011 - 31/12/2011	640.616,09 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29.1.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /28.12.2017 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) οικονομικού έτους 2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕνπ ποσού 291.189,13 €, πλέον 349.426,96 € πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας της υποβληθείσας δήλωσης ΦΕνπ οικονομικού έτους 2012, ήτοι συνολικού ποσού 640.616,09 €.

Η ως άνω διαφορά ΦΕνπ προέκυψε επί τη βάσει της από 28.12.2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν (αναμορφώθηκαν) τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2011-31.12.2011 με την προσθήκη λογιστικών διαφορών ύψους 1.455.945,65 € στα δηλωθέντα κέρδη της περιόδου 01.01.2011-31.12.2011 ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέα κέρδη	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2011-31.12.2011	74.381,96 €	1.530.327,61 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

- 1.) Παραγραφή δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση και επιβολή φόρων.
- 2.) Απουσία από το περιεχόμενο της προσβαλλόμενης πράξης ουσιωδών στοιχείων που συγκροτούν μια νόμιμη διοικητική καταλογιστική πράξη.
- 3.) Πλημμελής έκθεση ελέγχου.

4.) Με την έκθεση ελέγχου, πλην της βεβαίωσης περί της πραγματοποίησης των υπό κρίση συναλλαγών με την κυπριακή και τη βουλγαρική εταιρεία, αντίστοιχα, κατόπιν του ελέγχου των φορτωτικών εγγράφων, ουδεμία άλλη ελεγκτική επαλήθευση πραγματοποιήθηκε ενόψει εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 51Α και του άρθρου 51Β ν. 2238/1994.

5.) Στην έκθεση ελέγχου ουδόλως γίνεται μνεία περί του κρίσιμου ζητήματος ότι τα κράτη, όπου ήταν εγκατεστημένες οι οντότητες, με τις οποίες πραγματοποίησε τις υπό κρίση συναλλαγές, δεν εμπίπτουν στα μη συνεργάσιμα κράτη κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 51Α παρ. 4 και 5 ν. 2238/1994 ούτε απεδείχθη, εξάλλου, ότι οι εν λόγω οντότητες ήταν εγκατεστημένες σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

6.) Στην έκθεση ελέγχου ουδόλως γίνεται μνεία περί του κρίσιμου ζητήματος ότι οι επιχειρήσεις, από τις οποίες πραγματοποίησε τις υπό κρίση αγορές, φορολογούνται εν τοις πράγμασι στις χώρες, όπου ήταν εγκατεστημένες.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΙ/2018 υπόμνημά της αιτείται ακρόασης από την Υπηρεσία μας λόγω της σοβαρότητας της υπόθεσής της.

Ως προς το αίτημα ακρόασης της προσφεύγουσας από την Υπηρεσία μας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2017): «...η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, [...], λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. [...]. **Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2017): «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά [...] τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, **εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται [...] να καλεί τον υπόχρεο [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του** ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών **νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, [...], προκειμένου**

να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημα του νέα πραγματικά περιστατικά. [...]. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης [...] και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. **Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 [...] ακρόαση διεξάγεται προφορικά [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την παρ. Δ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση [...]. 2. [...]. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. [...].»

Επειδή, με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ123830 ΕΙ 2018 ΕΜΠ./02.05.2018 υπόμνημά της η προσφεύγουσα αιτείται ακρόασης από την Υπηρεσία μας λόγω της σοβαρότητας της υπόθεσής της. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2017)) και ανεξαρτήτως του αν η προσφεύγουσα είχε κατά νόμον δικαίωμα να υποβάλει αίτημα ακρόασης από την Υπηρεσία μας μετά την κατάθεσή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της, με μεταγενέστερη ξεχωριστή αίτησή της, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο (εν προκειμένω, την προσφεύγουσα) σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του εγγράφως (και όχι προφορικά, κάτι που μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να συμβεί και μόνον εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας μας συντρέχει λόγος) ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς, αλλά μόνο αν κρίνει κάτι τέτοιο απαραίτητο. Στην προκειμένη περίπτωση, ούτε κρίνεται απαραίτητο να κληθεί η προσφεύγουσα να εκφράσει τις απόψεις της εγγράφως ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς ούτε πολύ περισσότερο συντρέχει κάποιος ιδιαίτερος εξαιρετικός λόγος, ώστε κατ' εξαίρεση να πρέπει να κληθεί από την Υπηρεσία μας, προκειμένου να αναπτύξει λόγους κατά των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων πέραν αυτών που προβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της. Για όλους τους παραπάνω λόγους, το αίτημα της προσφεύγουσας να τύχει ακρόασης από την Υπηρεσία μας λόγω της σοβαρότητας της υπόθεσής της απορρίπτεται.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. πρωτ./2018 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 8-10): «...η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ολοσχερώς αβάσιμα, ότι λόγω μη νόμιμης κοινοποίησης των Διοικητικών Πράξεων, καθώς αυτές κοινοποιήθηκαν δια θυροκόλλησης και η προσφεύγουσα έλαβε γνώση στις 4-1-2018 συντρέχει λόγος παραγραφής. Όπως αποδεικνύεται από τις με αριθ./2017 και/2017 Εκθέσεις Επίδοσης της προσβαλλόμενης Πράξης καθώς και της σχετικής Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, η κοινοποίηση των ανωτέρω Διοικητικών Πράξεων, έλαβε χώρα νομότυπα και εμπρόθεσμα. Συγκεκριμένα, όπως αποδεικνύεται και από τα στοιχεία ΜΗΤΡΩΟΥ του ΤΑΧΙΣ της εικόνας της επιχείρησης, **η μεταφορά έδρας της από την οδό στην επί της οδού στην έλαβε χώρα 27-12-2017.** Κατά την ημερομηνία των αντίστοιχων επιδόσεων των Φορολογικών Πράξεων η προσφεύγουσα επιχείρηση βρισκόταν σε διαδικασία μετακόμισης. Ο έλεγχος **κοινοποίησε δια θυροκόλλησης σε αμφότερες τις δηλωθείσες διευθύνσεις και στην παλιά και στην νέα ως διαδοχική έδρα** της προσφεύγουσας. Περαιτέρω, η κοινοποίηση με θυροκόλληση προβλέπεται στο αρθ. 52 και 55 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας ως νόμιμος τρόπος επίδοσης. Όταν πρόκειται για επίδοση σε νομικό πρόσωπο η επίδοση πρέπει να γίνεται στον κατά νόμο ή το καταστατικό εκπρόσωπό του (νόμιμο εκπρόσωπο) και μόνον επί μη ευρέσεως αυτού από το όργανο επίδοσης, δηλαδή επί απουσίας του νομίμου εκπροσώπου κατά την ημερομηνία και την ώρα της επίδοσης από το κατάστημα του νομικού προσώπου ή από τυχόν άλλο κατάστημα όπου αυτός εργάζεται, λαμβάνει χώρα η επίδοση με θυροκόλληση. Η θυροκόλληση συνίσταται στην επικόλληση του επιδοτέου εγγράφου εντός σφραγισμένου και αδιαφανούς φακέλου, επί του οποίου αναγράφονται μόνο τα στοιχεία της επιδίδουσας υπηρεσίας και του προς η κοινοποίηση προσώπου από μέρους του οργάνου της επίδοσης, με την παρουσία ενός μάρτυρα, στη θύρα του χώρου εργασίας ή του υπηρεσιακού καταστήματος όπου εργάζεται, το πρόσωπο προς το οποίο έπρεπε να διενεργηθεί η παράδοση του εγγράφου. Επιπλέον, για να είναι έγκυρη η επίδοση με θυροκόλληση το όργανο που τη διενεργεί συντάσσει έκθεση, η οποία πρέπει να μνημονεύει: τον τόπο και το χρόνο που διενεργήθηκε η πράξη (επίδοση ή θυροκόλληση), το ονοματεπώνυμο και την ιδιότητα του οργάνου που διενέργησε την πράξη καθώς και εκείνων που συνέπραξαν ή παραστάθηκαν κατά τη διενέργειά της, την παραγγελία προς επίδοση, σαφή προσδιορισμό, από απόψεως χρόνου εκδόσεως και περιεχομένου, του επιδοτέου εγγράφου και των προσώπων τα οποία αφορά, την ημέρα και την ώρα της επίδοσης, το πρόσωπο στο οποίο παραδόθηκε το έγγραφο και την ιδιότητα (π.χ. αντίκλητος) με την οποία το παρέλαβε, καθώς και τους λόγους που προκάλεσαν τη θυροκόλληση. Επιπρόσθετα, όπως αποδεικνύεται από αμφότερες τις Εκθέσεις Επίδοσης των οικείων Φορολογικών εγγράφων στην παλιά και νέα δηλωθείσα έδρα του νομικού προσώπου, έχει τηρηθεί πλήρως ο νόμιμος τύπος της διαδικασίας που προβλέπει ο νόμος ώστε να είναι έγκυρη η κοινοποίηση δια θυροκόλλησης. [...].»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή φόρου εισοδήματος για εισοδήματα

κτηθέντα κατά τη διαχειριστική χρήση 01.01.2011-31.12.2011 και την κοινοποίηση της σχετικής καταλογιστικής πράξης (πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος) παραγράφηκε στις 31.12.2017, ενώ η ίδια έλαβε γνώση της πράξης αυτής στις 04.01.2018, όταν και βρήκε στην παλιά διεύθυνση της έδρας της επί της οδού αριθμός στην φάκελο που περιείχε ακριβές αντίγραφο της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης και ακριβές αντίγραφο της συμπροσβαλλόμενης με αυτήν, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 28.12.2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, κατόπιν μη νόμιμης κοινοποίησης των εγγράφων αυτών. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως προκύπτει από το προπαρατεθέν απόσπασμα από την υπ' αριθμ. πρωτ./2018 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 8-10) και τα φωτοαντίγραφα των υπ' αριθμ./2017 και/2017 εκθέσεων επίδοσης της δικαστικής επιμελήτριας στο Εφετείο Αθηνών, η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη και η συμπροσβαλλόμενη με αυτήν, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 28.12.2017 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών κοινοποιήθηκαν σε αμφότερες τις δηλωθείσες από την προσφεύγουσα διευθύνσεις της έδρας της (διά θυροκόλλησης, αφού σε καμιά από τις εν λόγω δύο διευθύνσεις δε βρέθηκε ο νόμιμος εκπρόσωπός της, προκειμένου να του επιδοθούν από την ως άνω δικαστική επιμελήτρια τα δύο αυτά έγγραφα), δηλαδή και στην παλιά (στην οδό και αριθμό στην) και στη νέα (στην οδό και αριθμό), υπό αυτό δε το πρίσμα η Φορολογική Διοίκηση (εν προκειμένω διά της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών) **επέδειξε τη δέουσα** κατά το νόμο και τις ιδιαίτερες περιστάσεις της υπό κρίση περίπτωσης (μεταβολή (διεύθυνσης) έδρας της προσφεύγουσας την 22.12.2017, ήτοι **α)** μετά την κοινοποίηση στην προσφεύγουσα (07.12.2017) του υπ' αριθμ. πρωτ./2017 σημειώματος διαπιστώσεων, **β)** πριν την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών του υπ' αριθμ. πρωτ./2017 υπομνήματος της τελευταίας με τις απόψεις-αντιρρήσεις της επί του εν λόγω σημειώματος διαπιστώσεων και **γ)** οκτώ (8) ημέρες πριν τη συμπλήρωση της 5ετούς προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλει στην προσφεύγουσα φόρο εισοδήματος για εισοδήματά της κτηθέντα εντός της διαχειριστική χρήσης (περιόδου) 01.01.2011-31.12.2011 και να κοινοποιήσει σχετική καταλογιστική/-ές πράξη/-εις) **επιμέλεια** σ' ό,τι αφορά στην ορθή κατά νόμον κοινοποίηση στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης και της συμπροσβαλλόμενης με αυτήν, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 28.12.2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, με την έννοια της **εξάντλησης**, στα πλαίσια της ισχύουσας νομοθεσίας, όλων εκείνων των προβλεπόμενων από το νόμο ως δυνατών μέσων, προκειμένου η προσφεύγουσα να λάβει νομίμως (ήτοι εγκύρως) και εγκαίρως γνώση της εν λόγω προσβαλλόμενης πράξης και της εν λόγω οικείας έκθεσης ελέγχου, που έκρινε ως **τα πλέον κατάλληλα** για την εκπλήρωση του σκοπού αυτού). Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2017): «Μετά την 1.1.2014, για υποθέσεις προσωρινού ή οριστικού φορολογικού ελέγχου, που αφορά χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν από την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου. Για όσα αφορούν τα σχετικά με την έκδοση της πράξης εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2017): «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής [...] του φορολογουμένου για μια ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια ή περισσότερες φορολογικές υποθέσεις. **Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου.** Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα βιβλία, στα οποία γίνεται η καταχώριση, το περιεχόμενο, η διαδικασία και οι εξαιρέσεις από αυτή, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου. 2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 34 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2017): «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 εδ. α', β' και γ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2017): «Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου, β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης, δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη, ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής, στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος, ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα και ι) λοιπές πληροφορίες. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι από το περιεχόμενο της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης απουσιάζουν ουσιώδη στοιχεία που επιδρούν στη νομιμότητά της και συγκεκριμένα, **πρώτον**, η πλήρης ημερομηνία μεταγραφής της στα βιβλία των πράξεων φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών κατά παράβαση του άρθρου 68 παρ. 3 ν. 2238/1994. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί **α)** όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2017)), για την υπό κρίση ελεγχθείσα διαχειριστική χρήση 01.01.2011-31.12.2011 ισχύουν σ' ό,τι αφορά στην έκδοση της εκάστοτε καταλογιστικής του οικείου φόρου πράξης οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (Κώδικας φορολογικής Διαδικασίας) και όχι οι αντίστοιχες διατάξεις του ν. 2238/1994, συνεπώς εν προκειμένω δεν εφαρμόζεται η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα διάταξη του άρθρου 68 παρ. 3 ν. 2238/1994, και **β)** όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 37 εδ. α' και β' ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με εκείνες των άρθρων 30 και 34 εδ. α' ν. 4174/2013 (όπως όλες ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2017)), υπό το ν. 4174/2013 η ημερομηνία μεταγραφής της εκάστοτε καταλογιστικής του οικείου φόρου πράξης δεν αποτελεί απαραίτητο περιεχόμενό της, συνεπώς εν προκειμένω νόμω αβάσιμα η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει ακυρότητας, επειδή δεν περιέχει την πλήρη ημερομηνία μεταγραφής της στα βιβλία των πράξεων φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, πολλώ μάλλον που από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 εδ. β' και γ' (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2017)) συνάγεται σαφώς ότι υπό το ν. 4174/2013 με την καταλογιστική του οικείου φόρου πράξη συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή του φορολογούμενου, αυτή δε (η πράξη) καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης, χωρίς να απαιτείται εκ του ν. 4174/2013 κάποια σχετική επισημείωση επ' αυτής. Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **πρώτο** εδώ εξεταζόμενο μέρος του, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι από το περιεχόμενο της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης απουσιάζουν ουσιώδη στοιχεία που επιδρούν στη νομιμότητά της και συγκεκριμένα, **δεύτερον**, οι διατάξεις, με τις οποίες προβλέπεται η έκδοση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως ουσία και εν μέρει ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί **α)** στο σώμα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης αναφέρεται-αναγράφεται ρητώς ότι η πράξη αυτή εκδόθηκε με βάση (μεταξύ άλλων και) τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 72 ν. 4174/2013, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και οι προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2017)) που αφορούν στα σχετικά με την έκδοσή της, **β)** δεν είναι δε απαραίτητο επί του σώματος της εκάστοτε καταλογιστικής του οικείου φόρου πράξης να αναγράφονται με απολύτως συγκεκριμένο-εξαντλητικό τρόπο (παράγραφος/-οι, εδάφιο/-α, περίπτωση/περιπτώσεις κ.λπ.) οι

διατάξεις, επί των οποίων βασίστηκε η έκδοσή της, αν πάντως αυτές περιέχονται-παρατίθενται ρητά και αναλυτικά στην οικεία συμπροσβαλλόμενη με αυτήν, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, έκθεση ελέγχου, πράγμα που συμβαίνει στην υπό κρίση περίπτωση, δεδομένου ότι στη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 28.12.2017 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών παρατίθενται ρητά και με πληρότητα οι προπαρατεθείσες σχετικές διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2017)) που αφορούν στα σχετικά με την έκδοση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης. Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **δεύτερο** εδώ εξεταζόμενο μέρος του, να απορριφθεί εν μέρει ως ουσία και εν μέρει ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι από το περιεχόμενο της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης απουσιάζουν ουσιώδη στοιχεία που επιδρούν στη νομιμότητά της και συγκεκριμένα, **τρίτον**, οι διατάξεις, με τις οποίες προβλέπεται ο συντελεστής φόρου που επιβάλλεται στο καθαρό εισόδημα (καθαρά κέρδη) της επιχείρησης και το ύψος του πρόσθετου φόρου που επιβάλλεται επί του κυρίου φόρου. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί **α)** δεν είναι απαραίτητο επί του σώματος της εκάστοτε καταλογιστικής του οικείου φόρου πράξης να αναγράφονται οι διατάξεις, με τις οποίες προβλέπεται ο συντελεστής φόρου που επιβάλλεται στο καθαρό εισόδημα (καθαρά κέρδη) της επιχείρησης, αν πάντως αυτές περιέχονται-παρατίθενται ρητά και αναλυτικά στην οικεία συμπροσβαλλόμενη με αυτήν, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, έκθεση ελέγχου, πράγμα που συμβαίνει στην υπό κρίση περίπτωση, δεδομένου ότι στη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 28.12.2017 οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών παρατίθεται ρητά και με πληρότητα η σχετική διάταξη του άρθρου 109 παρ. 1 ν. 2238/1994 που προβλέπει τον ισχύοντα συντελεστή φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για τα κέρδη που αποκτήθηκαν κατά την υπό κρίση ελεγχθείσα διαχειριστική χρήση 01.01.2011-31.12.2011, και **β)** στο σώμα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης αναφέρεται-αναγράφεται ρητώς τόσο το ότι η πράξη αυτή εκδόθηκε με βάση (μεταξύ άλλων και) τις διατάξεις των άρθρων 1 και 2 ν. 2523/1997 όσο και το ύψος του επιβληθέντος στην υπό κρίση περίπτωση πρόσθετου φόρου (349.426,96 €), από το οποίο συνάγεται σαφώς ότι εν προκειμένω ο πρόσθετος φόρος έχει περιοριστεί (κατά ποσοστό) στο 120% του επιβληθέντος κύριου φόρου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 2 ν. 2523/1997. Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **τρίτο** εδώ εξεταζόμενο μέρος του, να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω και εν μέρει ως ουσία αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι από το περιεχόμενο της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης απουσιάζουν ουσιώδη στοιχεία που επιδρούν στη νομιμότητά της και συγκεκριμένα, **τέταρτον**, η υπογραφή της πράξης από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών. Ο ισχυρισμός όμως αυτός της

προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, όπως συνάγεται σαφώς από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 37 εδ. α' ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2017)), η πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται είτε από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (και πλέον από το Διοικητή της ΑΑΔΕ) είτε από άλλη/άλλο ειδικά οριζόμενη/-ο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, η οποία / ο οποίος επί πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι η προϊστάμενη / ο προϊστάμενος της αρμόδιας για τον έλεγχο φορολογικής αρχής, υπό αυτή δε την έννοια η υπογραφή της/του εκάστοτε αρμόδιας/αρμόδιου υπαλλήλου (οργάνου) τίθεται υποχρεωτικά κατά νόμον επί του πρωτοτύπου της εκδοθείσας καταλογιστικής πράξης, όχι απαραίτητως και επί των ακριβών αντιγράφων του, επί των οποίων νομίμως τίθεται, μαζί βεβαίως με την επίσημη σφραγίδα του Ελληνικού Κράτους, μόνο η υπογραφή του οργάνου της Φορολογικής Διοίκησης που είναι αρμόδιο για την έκδοση του εκάστοτε ακριβούς, εκ του πρωτοτύπου εγγράφου, αντιγράφου και τα οποία (ακριβή αντίγραφα) έτσι σφραγισμένα και υπογεγραμμένα έχουν την ίδια ακριβώς ισχύ με το πρωτότυπο έγγραφο και κοινοποιούνται στο πρόσωπο, στο οποίο αφορούν, ενώ το πρωτότυπο παραμένει, όπως είναι εύλογο, στο αρχείο της εκάστοτε δημόσιας υπηρεσίας. Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει, κατά το **τέταρτο** εδώ εξεταζόμενο μέρος του, να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τους τρίτο, τέταρτο, πέμπτο και έκτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 105 παρ. 1-2 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2011: «1. Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται: α) το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί. β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων [...], καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 48. 2. Από τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης παραγράφου, **εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 31. [...].**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περ. γ' ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2011: «Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. 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.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, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 51B ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2011: «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 [...]. 2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου **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**, **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. 3. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται και όταν οι σχετικές δαπάνες οφείλονται ή καταβάλλονται σε αντιπρόσωπο ή υπεργολάβο και το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα που αντιπροσωπεύεται ή για λογαριασμό της οποίας ασκείται η υπεργολαβία αν συναλλασσόταν απευθείας θα υπαγόταν στις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 51Α παρ. 1 και 3 ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2011: «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 οιοδήποτε ειδικό καθεστώς σύνδεσης ή εξάρτησης κατά την έννοια του διεθνούς δικαίου. 2. [...]. 3. Νομική οντότητα για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος Κώδικα, θεωρείται κάθε νομικό πρόσωπο, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία (offshore κ.λπ.), κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων (private investment company κ.λπ.), κάθε μορφής καταπίστευμα (trust, Anstalt κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μόρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα (foundation, Stiftung κ.λπ.) ή

οποιοδήποτε μόρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρεία διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου και κάθε άλλο πιθανό μόρφωμα εταιρικής οργάνωσης, ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα. 4. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 51Α παρ. 7 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την **31.12.2011**: «**Για την εφαρμογή των διατάξεων του κεφαλαίου αυτού**, το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα θεωρείται ότι υπόκειται σε **προνομιακό φορολογικό καθεστώς** στο κράτος εκτός της Ελλάδας, ακόμη και αν η κατοικία ή η καταστατική ή η πραγματική έδρα του ή εγκατάσταση ευρίσκεται 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 με τα εξήντα εκατοστά του φορολογικού συντελεστή** που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν κάτοικος ή είχε την έδρα του ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 του παρόντος Κώδικα στην Ελλάδα.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 109 παρ. 1 εδ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την **31.12.2011**: «**Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101**, ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή **είκοσι τοις εκατό** στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 51Α παρ. 7 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε **πριν** την αντικατάστασή της με το άρθρο 13 παρ. 1 περ. γ' ν. 3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66/**31.3.2011**): «**Για την εφαρμογή των διατάξεων του κεφαλαίου αυτού**, το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα θεωρείται ότι υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς στο κράτος εκτός της Ελλάδας, ακόμη και αν η κατοικία ή η καταστατική ή η πραγματική έδρα του ή εγκατάσταση ευρίσκεται 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 κατώτερος σε ποσοστό πάνω από το ήμισυ του φόρου** που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν κάτοικος ή είχε την έδρα του ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 του παρόντος Κώδικα στην Ελλάδα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 109 παρ. 1 εδ. α' περ. α' ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν **πριν** την αντικατάστασή τους με το άρθρο 14 παρ. 9 ν. 3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66/**31.3.2011**): «α) Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή **είκοσι τοις εκατό (20%)** επί των αδιανέμητων κερδών που προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικά, για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2010 έως την 31.12.2010, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε **είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%)**, για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν **από την 1.1.2011 έως την 31.12.2011**, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε **είκοσι τρία τοις εκατό (23%)** [...]. β) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1225/2011 εγκύκλιο του Γενικού Γραμματέα (ΓΓ) Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών: «Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 3943/2011 [...] και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους: Άρθρο 13 Πληρωμές σε φυσικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη συνεργάσιμων κρατών. 1. [...]. 2. Με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού τροποποιήθηκε η παράγραφος 7 του άρθρου 51Α του ν. 2238/1994, σχετικά με τον ορισμό των κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Με τις νέες διατάξεις ορίζεται, ότι ως κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς θεωρείται, σύμφωνα με την περίπτωση β' της παρ. 7 του άρθρου 51Α του ν. 2238/1994, εκείνο το κράτος, στο οποίο το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, ο οποίος είναι ίσος ή κατώτερος με τα εξήντα εκατοστά του φορολογικού συντελεστή που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν κάτοικος ή είχε την έδρα του ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 στην Ελλάδα. **Δηλαδή, προκειμένου για αλλοδαπό νομικό πρόσωπο, με τις νέες διατάξεις θεωρείται ως κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς το κράτος εκείνο που έχει συντελεστή φορολογίας νομικού προσώπου κάτω από 14,4% (24% x 60%) για τη χρήση 2010 ή κάτω από 12% (20% x 60%) για τη χρήση 2011 και μετά. Επισημαίνεται, ότι σε κάθε περίπτωση, η σύγκριση θα πρέπει να γίνεται μεταξύ των συντελεστών φορολογίας που ορίζονται από την ελληνική νομοθεσία και τη νομοθεσία του άλλου κράτους και όχι με βάση τους πραγματικούς συντελεστές φορολογίας που προκύπτουν μετά την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας της κάθε χώρας (μεταφορά ζημιών παρελθουσών χρήσεων, σχηματισμός αφορολόγητων αποθεματικών, κλπ.). **Ειδικά για την διευκρινίζεται, ότι η έκτακτη αμυντική εισφορά 15% που επιβάλλεται κάθε χρόνο στους τόκους και στα μερίσματα που λαμβάνει εταιρία φορολογικός κάτοικος, δεν συμπεριλαμβάνεται ρητά στο πεδίο εφαρμογής της Σύμβασης αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) που έχει υπογραφεί μεταξύ και, παρά το γεγονός ότι η υπόψη εισφορά επιβάλλεται επί συγκεκριμένων εισοδημάτων. Κατά συνέπεια, η εισφορά αυτή δεν θα πρέπει να υπολογίζεται στο φορολογικό συντελεστή της (10%), για τους σκοπούς του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε. και ως εκ τούτου, η θεωρείται κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.** 3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού τροποποιήθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 51Β του ν. 2238/1994, σχετικά με την μη αναγνώριση των δαπανών για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών, των τόκων, δικαιωμάτων και αποζημιώσεων που καταβάλλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την έδρα του σε κράτος μη συνεργάσιμο. Με τις νέες διατάξεις παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν συναλλαγές με εταιρίες που έχουν την έδρα τους σε κράτη μη συνεργάσιμα, να αποδείξουν την ύπαρξη πραγματικής και συνήθους συναλλαγής, προκειμένου να αναγνωρισθούν οι σχετικές δαπάνες τους (μαχητό τεκμήριο), **όπως συμβαίνει και με τις αντίστοιχες δαπάνες που πραγματοποιούνται με κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.** Σημειώνεται ότι για τις συναλλαγές με τα τελευταία αυτά κράτη, το μαχητό τεκμήριο είχε θεσπισθεί με τις διατάξεις του ν. 3842/2010. Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις ορίζεται, ότι οι δαπάνες που αφορούν σε συναλλαγές με κράτη μη συνεργάσιμα δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των**

επιχειρήσεων ή το φορολογητέο εισόδημα του φυσικού προσώπου, εκτός αν ο φορολογούμενος 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. Για την απόδειξη του μαχητού αυτού τεκμηρίου, θα πρέπει ο φορολογικός έλεγχος να λαμβάνει υπόψη του στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι η συναλλαγή πραγματικά έχει λάβει χώρα και ότι έχει αποφέρει πραγματικό οικονομικό όφελος στην ελεγχόμενη επιχείρηση που πραγματοποίησε τις σχετικές δαπάνες (αγορές, παροχή υπηρεσιών, κλπ.). Ενδεικτικά αναφέρονται τα ακόλουθα στοιχεία:

α) - ύπαρξη εμπορικής συμφωνίας ή σύμβασης έργου με την αλλοδαπή εταιρία, που να ορίζει τους όρους της συναλλαγής (αντικείμενο, διάρκεια, τίμημα, τρόπους πληρωμής και υποχρεώσεις των μερών) και να έχει κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. με βάση τις διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 (τριμηνιαίες καταστάσεις),

- καταβολή του τιμήματος αγοράς (τιμολόγια και τραπεζικά εμβάσματα),

- πραγματική μεταφορά και λήψη των αγαθών (τελωνειακά έγγραφα) ή την πραγματική παροχή των υπηρεσιών (πρωτόκολλο ολοκλήρωσης και παράδοση του έργου).

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

- να έχει αποδεδειγμένα φυσική υπόσταση στη χώρα εγκατάστασης της (έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, μόνιμα απασχολούμενο προσωπικό, κλπ.). Ισολογισμοί της αλλοδαπής εταιρίας και στοιχεία σχετικά με την οργάνωση της δεν θεωρούνται από μόνα τους επαρκή αποδεικτικά στοιχεία.

- δεν αρκεί να είναι φορολογικός κάτοικος της αλλοδαπής χώρας στην οποία έχει την έδρα της, αλλά να φορολογείται και εκεί,

γ) η δαπάνη να είναι παραγωγική. [...].

Όσον αφορά στο θέμα του πραγματικού οικονομικού οφέλους που αποφέρει μία συναλλαγή με εταιρία της αλλοδαπής, αυτό μπορεί να εκτιμηθεί εάν εξετασθούν ενδεικτικά τα ακόλουθα στοιχεία:

α) οι τιμές αγοράς των προϊόντων ή υπηρεσιών, όπως αυτές προκύπτουν από συγκριτική οικονομική ανάλυση για ομοειδή προϊόντα άλλων επιχειρήσεων, συνεργάσιμων χωρών. Αν η τιμή των αγοραζόμενων αγαθών ή υπηρεσιών (συμπεριλαμβανομένων και των παρεπόμενων εξόδων, π.χ. μεταφορικών, εξόδων ασφάλειας και αποθήκευσης) από τα μη συνεργάσιμα κράτη είναι κατώτερη από τις τιμές των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχονται από επιχειρήσεις συνεργάσιμων κρατών, τότε μπορεί να θεωρηθεί ότι επιτυγχάνεται οικονομικό όφελος για την ημεδαπή επιχείρηση. Η ανάλυση αυτή θα μπορούσε να επεκταθεί και στη διερεύνηση άλλων παραγόντων, από τους οποίους αποδεικνύεται ότι η συναλλαγή με τα μη συνεργάσιμα κράτη έχει περισσότερα πλεονεκτήματα από παρόμοιες συναλλαγές με προμηθευτές από άλλες χώρες της ίδιας ή διαφορετικής γεωγραφικής περιοχής (π.χ. χρόνος μεταφοράς των αγαθών, οργάνωση προμηθευτή, κλπ.), β) αγορά προϊόντων ή πρώτων υλών από μη συνεργάσιμο κράτος (π.χ. Μαλαισία, Μαυρίκιο, κλπ.) λόγω μη παραγωγής τους σε χώρα που θεωρείται συνεργάσιμη. Επίσης, λήψη υπηρεσιών από μη συνεργάσιμο κράτος οι οποίες βάσει των δεδομένων της κοινής πείρας

και των συναλλακτικών ηθών συνήθως παρέχονται από εταιρίες σε τέτοια κράτη (π.χ. υπηρεσίες θαλάσσιας μεταφοράς από ναυτιλιακές εταιρίες του Παναμά), γ) αν η τιμή αγοράς του προϊόντος (π.χ. καφέ) είναι η ίδια με την τιμή κλεισίματος αυτού σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, τότε η δαπάνη αγοράς του πρέπει να αναγνωρίζεται προς έκπτωση, έστω και αν πραγματοποιείται από επιχείρηση με έδρα σε μη συνεργάσιμο κράτος, αφού στη συγκεκριμένη περίπτωση η αγορά από το μη συνεργάσιμο κράτος δεν συνεπάγεται υπερτιμολόγηση. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 51Α παρ. 7 ν. 2238/1994 (όπως ίσχυε πριν την αντικατάστασή της με το άρθρο 13 παρ. 1 περ. γ' ν. 3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66/31.3.2011)) σε συνδυασμό με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 109 παρ. 1 εδ. α' περ. α' ν. 2238/1994 (όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με το άρθρο 14 παρ. 9 ν. 3943/2011 (ΦΕΚ Α' 66/31.3.2011)) και με όσα διευκρινίστηκαν με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1225/2011 εγκύκλιο του ΓΓ Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικά με την, η **θεωρούνταν κράτος με προνομιακό** φορολογικό καθεστώς **και πριν την αντικατάσταση** της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 51Α παρ. 7 ν. 2238/1994 με το άρθρο 13 παρ. 1 περ. γ' ν. 3943/2011 και των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 109 παρ. 1 εδ. α' περ. α' ν. 2238/1994 με το άρθρο 14 παρ. 9 ν. 3943/2011, αφού ο συντελεστής φορολογίας νομικού προσώπου που ίσχυε στην Κύπρο (10%) ήταν κατώτερος από το ήμισυ του συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων που ίσχυε, υπό την ισχύ του άρθρου 109 παρ. 1 εδ. α' περ. α' ν. 2238/1994 πριν την αντικατάστασή του με το άρθρο 14 παρ. 9 ν. 3943/2011, στην Ελλάδα για τα κέρδη που θα αποκτώνταν κατά τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2011-31.12.2011 ($23\% \times 50\% = 11,50\%$). **Επομένως, η προσφεύγουσα και υπό αυτό το νομοθετικό καθεστώς** (ήτοι αυτό που ίσχυε πριν την αντικατάσταση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 51Α παρ. 7 ν. 2238/1994 με το άρθρο 13 παρ. 1 περ. γ' ν. 3943/2011 και των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 109 παρ. 1 εδ. α' περ. α' ν. 2238/1994 με το άρθρο 14 παρ. 9 ν. 3943/2011) **γνώριζε ότι η** **θεωρούνταν κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς και παρόλ' αυτά προέβη σε καταβολές χρηματικών ποσών** (και συγκεκριμένα κατά την 03.01.2011, την 21.2.2011 και την 11.3.2011, όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα υπ' αριθμ./2011,/2011 και/2011 παραστατικά της/.....) προς την επιχείρηση με ΑΦΜ/ΦΠΑ στα πλαίσια της εμπορικής τους συνεργασίας, **ως εκ τούτου αβασίμως** (νόμω αβάσιμα) **ισχυρίζεται** (σελ. 31 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της) **ότι** τάχα με την αντικατάσταση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 51Α παρ. 7 ν. 2238/1994 με το άρθρο 13 παρ. 1 περ. γ' ν. 3943/2011 και των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 109 παρ. 1 εδ. α' περ. α' ν. 2238/1994 με το άρθρο 14 παρ. 9 ν. 3943/2011 κατέστη το πρώτον η κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κατά τη βούληση του (Έλληνα) φορολογικού νομοθέτη **και ότι συνεπώς** με τις δύο αυτές τροποποιήσεις της ελληνικής νομοθεσίας περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων διαρκούσης/μεσούσης της διαχειριστικής χρήσης 01.01.2011-31.12.2011 κατελήφθη εξαπίνης από το φορολογικό νομοθέτη.

Επειδή, εξάλλου, όπως διευκρινίστηκε με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1225/2011 εγκύκλιο του ΓΓ Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών, η **θεωρούνταν κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς και μετά την αντικατάσταση** της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 51Α παρ. 7 ν. 2238/1994 με το άρθρο 13 παρ. 1 περ. γ' ν. 3943/2011 και των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 109 παρ. 1 εδ. α' περ. α' ν. 2238/1994 με το άρθρο 14 παρ. 9 ν. 3943/2011.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1198/2013 εγκύκλιο του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «**ΘΕΜΑ: 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 [...]. 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 [...]. 3. [...]. 4. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 51Β 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 [...]. 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 εγκύκλιο 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 51Β 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 εγκύκλιο 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.»**

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2011: «Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 παρ. 3 εδ. α' α.ν. 573/1968 (Σύμβαση για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας και της Κύπρου, **ΣΑΔΦ-Κύπρος**), όπως ίσχυε κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2011-31.12.2011: «Η φορολογία μόνιμου εγκαταστάσεως επιχειρήσεως του ενός των Συμβαλλομένων Κρατών εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος δέον να μη τυγχάνη ολιγώτερον ευνοϊκή εν τω ετέρω τούτω Κράτει από την επιβαλλομένην φορολογίαν επί επιχειρήσεων του ετέρου τούτου Κράτους ασχολουμένων με την αυτήν δραστηριότητα.»

Επειδή, με τον **τρίτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η έκθεση ελέγχου είναι πλημμελής, αφού χαρακτηρίζεται από πλημμελείς ελεγκτικές επαληθεύσεις και απουσία άλλων κρίσιμων ελεγκτικών επαληθεύσεων, με τον **τέταρτο** ότι με την έκθεση ελέγχου, πλην της βεβαίωσης περί της πραγματοποίησης των υπό κρίση συναλλαγών με την κυπριακή και τη βουλγαρική εταιρεία, αντίστοιχα, κατόπιν του ελέγχου των φορτωτικών εγγράφων, ουδεμία άλλη ελεγκτική επαλήθευση πραγματοποιήθηκε ενόψει εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 51Α και του άρθρου 51Β ν. 2238/1994, με τον **πέμπτο** λόγο ότι στην έκθεση ελέγχου ουδόλως γίνεται μνεία περί του κρίσιμου ζητήματος ότι τα κράτη, όπου ήταν εγκατεστημένες οι οντότητες, με τις οποίες πραγματοποίησε τις υπό κρίση συναλλαγές, δεν εμπíπτουν στα μη συνεργάσιμα κράτη κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 51Α παρ. 4 και 5 ν. 2238/1994 ούτε απεδείχθη, εξάλλου, ότι οι εν λόγω οντότητες ήταν εγκατεστημένες σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, και με τον **έκτο** λόγο ότι στην έκθεση ελέγχου ουδόλως γίνεται μνεία περί του κρίσιμου ζητήματος ότι οι επιχειρήσεις, από τις οποίες πραγματοποίησε τις υπό κρίση αγορές, φορολογούνται εν τοις πράγμασι στις χώρες, όπου ήταν εγκατεστημένες. Οι ισχυρισμοί όμως αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί στα πλαίσια της ορθής εφαρμογής των προπαρατεθεισών, εφαρμοστέων στην υπό κρίση περίπτωση (κάτι που συνάγεται σαφώς και από την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1198/2013 εγκύκλιο του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών), διατάξεων του άρθρου 51Β ν. 2238/1994 (όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2011), που συμπεριλαμβάνει την ορθή κατανομή του βάρους απόδειξης μεταξύ της Φορολογικής Διοίκησης και (εν προκειμένω) της προσφεύγουσας εκείνων των κρίσιμων πραγματικών περιστατικών που συνιστούν-συγκροτούν τις περιεχόμενες στις εν λόγω διατάξεις αόριστες νομικές έννοιες, η επέλευση της προβλεπόμενης από τις διατάξεις αυτές έννομη συνέπεια της μη αναγνώρισης προς έκπτωση (για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος) από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης μιας δαπάνης προϋποθέτει την απόδειξη εκ μέρους της αρμόδιας για τον έλεγχο φορολογικής αρχής **μόνο** του πραγματικού γεγονότος της καταβολής ή οφειλής της εν λόγω δαπάνης προς πρόσωπο (φυσικό ή νομικό) ή νομική οντότητα με κατοικία ή έδρα ή εγκατάσταση (κατά περίπτωση) σε **κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς** (κατά την έννοια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 51Α παρ. 7 ν. 2238/1994), πέραν δε αυτού του πραγματικού γεγονότος η εν λόγω φορολογική αρχή κανένα άλλο πραγματικό γεγονός δε βαρύνεται να αποδείξει, με άλλα λόγια καμία άλλη ελεγκτική επαλήθευση δε βαρύνεται να

διενεργήσει (απορριπτομένου συνεπώς κατά τούτο ως νόμω αβάσιμου του ειδικότερου ισχυρισμού της προσφεύγουσας ότι η έκθεση ελέγχου είναι πλημμελής, με την έννοια της διενέργειας πλημμελών ελεγκτικών επαληθεύσεων και της απουσίας άλλων κρίσιμων ελεγκτικών επαληθεύσεων). Κατά την έννοια αυτή, αν η αρμόδια για τον έλεγχο φορολογική αρχή αποδείξει το ως άνω πραγματικό περιστατικό, τότε το βάρος απόδειξης μεταφέρεται αυτομάτως στο ελεγχόμενο πρόσωπο/οντότητα, το οποίο αυτό πλέον φέρει το βάρος να αποδείξει α) ότι η δαπάνη αφορά σε πραγματική και συνήθη συναλλαγή και β) ότι η δαπάνη δεν έχει ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου στο κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή. Υπό το πρίσμα όλων των ανωτέρω, στην υπό κρίση περίπτωση η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει επαρκή αποδεικτικά μέσα, από τα οποία να προκύπτει (πλήρης απόδειξη) ότι η καταβολή των υπό κρίση χρηματικών ποσών εντός του 2011 προς την επιχείρηση με ΑΦΜ/ΦΠΑ δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου στην με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή, αφού δεν προσκομίζει επαρκή αποδεικτικά μέσα, από τα οποία να τεκμηριώνεται (πλήρης απόδειξη) ότι προέκυψε ή προκύπτει συγκεκριμένο (απτό, μετρήσιμο) πραγματικό οικονομικό όφελος ή τουλάχιστον ότι ήταν δυνατό να προκύψει πραγματικό οικονομικό όφελος για την ίδια την προσφεύγουσα λόγω της αγοράς των υπό κρίση αποσταλέντων από την ως άνω βουλγαρική επιχείρηση εμπορευμάτων όχι απευθείας από την τελευταία, αλλά μέσω (με την παρεμβολή) της ως άνω κυπριακής επιχείρησης, το οποίο θα δικαιολογούσε από μόνο του, από καθαρά επιχειρηματική σκοπιά (**«παραγωγικότητα δαπάνης»**), την εν λόγω αγορά όχι απευθείας από τη επιχείρηση, αλλά μέσω (με την παρεμβολή) της ως άνω κυπριακής και ότι συνεπώς η εν λόγω αγορά/-ές δεν αποσκοπούσε στη φοροαποφυγή μέσω της μεταφοράς κερδών σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (.....). Κατόπιν αυτών, είναι απορριπτέοι ως νόμω αβάσιμοι οι τέσσερις ειδικότεροι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ήτοι α) με την έκθεση ελέγχου, πλην της βεβαίωσης περί της πραγματοποίησης των υπό κρίση συναλλαγών με την κυπριακή και τη βουλγαρική εταιρεία, αντίστοιχα, κατόπιν του ελέγχου των φορτωτικών εγγράφων, ουδεμία άλλη ελεγκτική επαλήθευση πραγματοποιήθηκε ενόψει εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 51Α και του άρθρου 51Β ν. 2238/1994, αφού, κατά τα προεκτεθέντα, στο πλαίσιο εφαρμογής της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 51Β ν. 2238/1994 ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών είχε το βάρος να αποδείξει μόνο το πραγματικό γεγονός της καταβολής ή οφειλής της σχετικής δαπάνης/-ών προς πρόσωπο (φυσικό ή νομικό) ή νομική οντότητα με κατοικία ή έδρα ή εγκατάσταση (κατά περίπτωση) σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (κατά την έννοια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 51Α παρ. 7 ν. 2238/1994), β) ότι στην έκθεση ελέγχου ουδόλως γίνεται μνεία περί του κρίσιμου ζητήματος ότι τα κράτη, όπου ήταν εγκατεστημένες οι οντότητες, με τις οποίες πραγματοποίησε τις υπό κρίση συναλλαγές, δεν εμπίπτουν στα μη συνεργάσιμα κράτη κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 51Α παρ. 4 και 5 ν. 2238/1994 ούτε απεδείχθη, εξάλλου, ότι οι εν λόγω οντότητες ήταν εγκατεστημένες σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, αφού βα) δεν ετέθη από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών ζήτημα αγοράς εμπορευμάτων από εταιρεία με έδρα ή εγκαταστημένη σε μη συνεργάσιμο κράτος και ββ) ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών, παραθέτοντας ρητά την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1225/2011 εγκύκλιο του ΓΓ Φορολογικών και Τελωνειακών

Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών, που περιέχει, όπως προεκτέθηκε, ειδική τεκμηριωμένη ανάλυση περί του ότι η Κύπρος ήταν κατά τη διαχειριστική χρήση 2011 κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (με ειδική αναφορά στο ότι η έκτακτη αμυντική εισφορά 15% που επιβάλλεται κάθε χρόνο στους τόκους και στα μερίσματα που λαμβάνει εταιρία φορολογικός κάτοικος Κύπρου δεν πρέπει να υπολογίζεται στο φορολογικό συντελεστή της Κύπρου (10%) για τους σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 51Α ν. 2238/1994, απορριπτομένου συνεπώς ως νόμω αβάσιμου του σχετικού αντίθετου ειδικότερου ισχυρισμού της προσφεύγουσας (σελ. 31 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής)), τεκμηριώνει πλήρως, ειδικώς και με σαφήνεια το ότι η προσφεύγουσα προέβη κατά τη διαχειριστική χρήση 2011 σε αγορές εμπορευμάτων από οντότητα με έδρα/εγκατάσταση σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, γ) ότι στην έκθεση ελέγχου ουδόλως γίνεται μνεία περί του κρίσιμου ζητήματος ότι οι επιχειρήσεις, από τις οποίες πραγματοποίησε τις υπό κρίση αγορές, φορολογούνται εν τοις πράγμασι στις χώρες, όπου ήταν εγκατεστημένες, αφού, κατά τα προεκτεθέντα, στο πλαίσιο εφαρμογής της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 51Β ν. 2238/1994 δεν είχε ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών το βάρος να αποδείξει πραγματικά γεγονότα, από τα οποία να τεκμηριώνεται ότι οι επιχειρήσεις, από τις οποίες αγόρασε τα υπό κρίση εμπορεύματα η προσφεύγουσα, φορολογούνταν εν τοις πράγμασι στις χώρες, όπου ήταν εγκατεστημένες, δ) ότι τίθεται ζήτημα αντίθεσης της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 51Β ν. 2238/1994 (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2011) με το κοινοτικό, δεδομένου ότι η και η είναι κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αφού η περιγραφείσα από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ΄ Αθηνών και ελεγχθείσα υπό το πρίσμα των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 51Β ν. 2238/1994 και του άρθρου 31 παρ. 1 περ. γ΄ ν. 2238/1994 (όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2011) κατάσταση της υπό κρίση περίπτωσης συνιστά αμιγώς επίπλαστη κατάσταση, δεδομένου ότι, κατά τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε επαρκή αποδεικτικά μέσα, από τα οποία να τεκμηριώνεται (πλήρης απόδειξη) ότι προέκυψε ή προκύπτει συγκεκριμένο (απτό, μετρήσιμο) πραγματικό οικονομικό όφελος ή τουλάχιστον ότι ήταν δυνατό να προκύψει πραγματικό οικονομικό όφελος για την ίδια λόγω της αγοράς των υπό κρίση αποσταλέντων από την ως άνω βουλγαρική επιχείρηση εμπορευμάτων όχι απευθείας από την τελευταία, αλλά μέσω (με την παρεμβολή) της ως άνω κυπριακής επιχείρησης, το οποίο θα δικαιολογούσε από μόνο του, από καθαρά επιχειρηματική σκοπιά («**παραγωγικότητα δαπάνης**»), την εν λόγω αγορά όχι απευθείας από τη επιχείρηση, αλλά μέσω (με την παρεμβολή) της ως άνω κυπριακής και ότι συνεπώς δεν μετλήθηκε καταχρηστικής πρακτικής με σκοπό τη φοροαποφυγή μέσω της μεταφοράς κερδών σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (.....), κατά παράβαση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος (όπως ίσχυε κατά την 31.12.2011), και ε) ότι τίθεται ζήτημα αντίθεσης με την ισχύουσα ΣΑΔΦ-Κύπρος και συγκεκριμένα με τη διάταξη του άρθρου 22 παρ. 3 εδ. α΄ της εν λόγω ΣΑΔΦ, αφού η διάταξη αυτή ρυθμίζει περίπτωση διαφορετική από την υπό κρίση. Για όλους τους παραπάνω λόγους, οι τρίτος, τέταρτος, πέμπτος και έκτος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι.

Επειδή, από όλα τα προεκτεθέντα συνάγεται ότι οι αγορές της προσφεύγουσας από τη επιχείρηση με ΑΦΜ/ΦΠΑ αφορούσαν μεν σε πραγματική

συναλλαγή, πλην όμως η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε επαρκή αποδεικτικά μέσα, από τα οποία να τεκμηριώνεται (πλήρης απόδειξη) ότι προέκυψε ή προκύπτει συγκεκριμένο (απτό, μετρήσιμο) πραγματικό οικονομικό όφελος ή τουλάχιστον ότι ήταν δυνατό να προκύψει πραγματικό οικονομικό όφελος για την ίδια λόγω της αγοράς των υπό κρίση αγορασθέντων από την ως άνω επιχείρηση εμπορευμάτων και όχι από άλλη εγκαταστημένη σε κράτος που δε συγκαταλέγεται μεταξύ των μη συνεργάσιμων ή μεταξύ αυτών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς και ότι συνεπώς οι εν λόγω αγορές δεν αποσκοπούσαν στη φοροαποφυγή μέσω της μεταφοράς κερδών σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (.....).

Επειδή, ο ειδικότερος ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών δεν έλαβε υπόψη τη χορηγηθείσα από την ως άνω εταιρεία με ΑΦΜ/ΦΠΑ έκπτωση ύψους 319.597,83 € πρέπει να απορριφθεί ως ουσία αβάσιμος, δεδομένου ότι από το προσκομιζόμενο από την προσφεύγουσα αναλυτικό καθολικό του Λογαριασμού (προμηθευτών) 50.01.00.0006, που αφορά στην εν λόγω κυπριακή εταιρεία, προκύπτει σαφώς ότι η προσφεύγουσα προέβη κατά την υπό κρίση ελεγχθείσα διαχειριστική χρήση 01.01.2011-31.12.2011 σε αγορές από την εταιρεία αυτή συνολικού ύψους 1.768.891,48 €, στο τέλος της χρήσης αυτής (31.12.2011) της χορηγήθηκε, με το υπ' αριθμ. 1/31.12.2011 πιστωτικό τιμολόγιο της κυπριακής εταιρείας, έκπτωση ύψους 319.597,83 € (ήτοι 18%, περίπου, επί των αγορών της) στα πλαίσια του υπ' αριθμ. 1.16 όρου της σχετικής μεταξύ τους από 03.01.2011 σύμβασης συνεργασίας (όπως προκύπτει από το προσκομιζόμενο φωτοαντίγραφο του σχετικού συμφωνητικού, θεωρημένου στις 20.11.2017 από τη Δ.Ο.Υ. ΙΔ' Αθηνών), συνεπώς ο ως άνω λογαριασμός προμηθευτών της προσφεύγουσας εμφάνιζε κατά την 31.12.2011 σύνολο πιστώσεων ύψους 1.449.293,65 €, που είναι ακριβώς το συνολικό ποσό των μη αναγνωρισθεισών από τον υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας της χρήσης 2011 δαπανών που αφορούσαν στο σύνολο των αγορών της του έτους αυτού από την ως άνω εταιρεία.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 17 εδ. α' ν. 4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε με τη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 1 ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201/22.12.2017): «Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 2 ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201/22.12.2017): «Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών [...] κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς [...] προσφυγής [...] ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς [...] προσφυγής [...],

καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 49 παρ. 6 ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α' 201/22.12.2017): «Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται **από 1.1.2018**.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1003/2018 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «Σε συνέχεια του Γ.Δ.Φ.Δ. 1192248 ΕΞ 2017 εγγράφου του Γενικού Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με την κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 49 του ν.4509/2017 [...], παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την άμεση και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. [...]. Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 παρ. 1 ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2017): «Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου: α) [...], β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης, γ) [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1, 3 και 4 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2017): «1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση [...] διορθωτικού [...] προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει [...] από την πράξη προσδιορισμού. 2. [...]. 3. Τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφαση του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2017): *«Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων που καταβάλλει ο φορολογούμενος κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 [...] ορίζεται ως το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία καταβολής του φόρου, πλέον οκτώ και πενήντα μίας (8,51) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2017): *«Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας [το οποίο ήταν 0,25%].»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2017): *«Η παρούσα απόφαση τίθεται σε ισχύ από 1.1.2014.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 15 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2017): *«Μέχρι και τις 31.12.2019 ο τόκος του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 53 υπολογίζεται σε μηνιαία βάση κατά την είσπραξη για ολόκληρο το μήνα.»*

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 58 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (29.12.2017): *«Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) [...], γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»*

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω και συγκεκριμένα κατ' επιταγή της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 72 παρ. 17 εδ. α' ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 2 ν. 4509/2017 πρέπει να προσδιοριστεί και να επιλεγεί η επιεικέστερη για την προσφεύγουσα κύρωση μεταξύ εκείνης που προκύπτει από την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 1 παρ. 1 ν. 2523/1997 και εκείνης που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 53 παρ. 1 και 4 και του άρθρου 58 παρ. 1 ν. 4174/2013.

Προσδιορισμός επιεικέστερης κύρωσης

(άρθρο 72 παρ. 17 εδ. α' ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με άρθρο 49 παρ. 2 ν. 4509/2017)

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) & (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν. 2523/1997	ΑΡΘΡΟ 58 Ν. 4174/2013	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 Ν. 4174/2013	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ (ΠΡΟΣΤΙΜΟ) ΚΑΤ' ΑΡΘΡΟ 49 ΠΑΡ. 1 Ν. 4509/2017	
	[120%]		$\begin{aligned} & [53 \text{ μήνες} \\ & \times \\ & (8,51\% + 0,25\%) \\ & / \\ & 12 \text{ μήνες} \\ & = 38,69\%] \end{aligned}$		
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ	291.189,13 € $\times$ 120% = 349.426,96 €	291.189,13 € $\times$ 50% = 145.594,57 €	291.189,13 € $\times$ 38,69% = 112.661,07 €	145.594,57 € + 112.661,07 € = 258.255,64 €	258.255,64 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της από 29.1.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, κατά της κάτωθι πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		28/12/2017	29/12/2017	Φόρος εισοδήματος	01/01/2011 - 31/12/2011	640.616,09 €

και την τροποποίηση της πράξης αυτής ως προς την εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Οικονομικό έτος 2012

Διαφορά κύριου φόρου	291.189,13 €
ΠΛΕΟΝ Συνόλου προσαύξεσης (επιεικέστερη κύρωση κατ' άρθρο 49 παρ. 1 ν. 4509/2017)	258.255,64 €

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>549.444,77 €</u>
---	----------------------------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.