

ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ

Ως προς το διατακτικό της απόφασης που εκ παραδρομής αναγράφηκε στη σελίδα δέκα επτά (17) της αρχικής απόφασης ως «Την απόρριψη», στο ορθό «Την μερική αποδοχή».



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 18.04.2017

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 2482

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 16.12.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, και διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ, κατοίκου ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ, επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ. /11.11.2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01.01-31.12.2010, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω Πράξη Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2010, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 11.11.2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16.12.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της, και διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./11.11.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 01.01-31.12.2010, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 372.911,21 € πλέον 447.493,45 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), και συνολικά 820.404,66 €.

Οι παραπάνω διαφορές προέκυψαν μετά μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 2238/1994 & 23-25 & 66 Ν. 4174/13 και των Α.Υ.Ο. 1037 & 1081/2005.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξης, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Α) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

1. επί της παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας
2. παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης
3. επί της έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης
4. επί της μη νόμιμης επιβολής πρόσθετου φόρου σύμφωνα με το Ν. 2523/1997, λόγω μη αναδρομικής εφαρμογής των ευμενέστερων διατάξεων του Ν. 4174/2013

Β) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

1. παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου-εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή διάταξης νόμου

Οι διαφορές φόρου της υπό κρίση διαχειριστικής χρήσης 2009 προέκυψαν διότι, μετά τον γενόμενο μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε η ύπαρξη λογιστικών διαφορών ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ 2010			
α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/σμού		λογιστική διαφορά
1	60.00.0000	τακτικές αποδοχές	648.800,21
2	60.00.1000	έκτακτες αμοιβές bonus	40.163,60
3	60.02.0200	έξοδα κυλικείου	7.008,52
4	60.02.9900	λοιπές παρεπόμενες παροχές & έξοδα προσωπικού	600,00
5	61.01.0100	αμοιβές & έξοδα τρίτων	1.000,00
6	62.05.0500	λοιπά ασφάλιστρα	1.763,00
7	62.99.0000	συμβάσεις για μηχανογραφική υποστήριξη	1.500,00
8	64.00.0500	λοιπά έξοδα μεταφοράς	13.259,00
9	64.00.0600	έξοδα λοιπών αυτοκινήτων	2.052,46
10	64.00.0700	έξοδα κίνησης ταξι-διοδίων & λοιπά	34.716,54
11	64.01.0000	έξοδα ταξιδίων εσωτερικού	13.719,00
12	64.01.0100	έξοδα ταξιδίων εξωτερικού	101.971,37

13	64.02.0600	έξοδα υποδοχής & φιλοξενίας	15.482,88
14	64.02.0700	έξοδα προβολής δια λουπών μεθόδων	43.321,19
15	81.00.0500	διάφορα έκτακτα & ανόργανα έξοδα	39.116,67
16	82.00.0402	φόρος έκτ. Εισφ. Κερδών οικ. έτους 2010 χρήσης 09	149.346,88
17	82.00.9900	λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων	23.620,78
18	44.11	προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων	111.912,62
19		πιστωτικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών	10.672,26
20		αρνητικό μικτό κέρδος σε πωλήσεις εμπορευμάτων	110.977,46
21		αρνητικό μικτό κέρδος σε πωλήσεις προϊόντων	182.792,25
		ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	1.553.796,69

Η προσφεύγουσα αμφισβητεί τις παρακάτω λογιστικές διαφορές, γενικά και ειδικά για τους λόγους που αναφέρονται κατά περίπτωση.

ΧΡΗΣΗ 2010			
α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/σμού		λογιστική διαφορά
1	60.00.0000	τακτικές αποδοχές	648.800,21
2		αρνητικό μικτό κέρδος σε πωλήσεις εμπορευμάτων	65.723,65
3		αρνητικό μικτό κέρδος σε πωλήσεις προϊόντων	182.792,25
		ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	897.316,11

Επειδή, οι διατάξεις του Άρθρου 37. Έκδοση και κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

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, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- κ) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.

Επειδή, τόσο η έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, όσο και η εκδοθείσα οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, αναφέρουν όλα τα στοιχεία που σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν. 4174/2013 πρέπει να αναφέρουν προκειμένου να είναι νόμιμες και ισχυρές (ενδεικτικά π.χ. στοιχεία εταιρείας, νομίμου εκπροσώπου, στοιχεία ατόμων που διενεργούν

τον έλεγχο). Επίσης τόσο η έκθεση ελέγχου όσο και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, δεν αποτελούν απλά αντίγραφα της πρωτότυπης πράξης, αλλά αντίθετα αποτελούν ακριβή αντίγραφα που εκδόθηκαν την ίδια ημέρα με το πρωτότυπο, όπως αποδεικνύει και η σχετική σφραγίδα που φέρει τόσο η πράξη όσο και η έκθεση, ενώ έχουν και πρωτότυπη την υπογραφή του αρμόδιου ελεγκτή. Κατά συνέπεια δια των ανωτέρω πιστοποιείται η ορθότητα – νομιμότητα της σχετικής έκθεσης ελέγχου και της οριστικής πράξης που εκδίδεται μαζί της καθώς και η νομική ισχύς αυτών. Έχουν δε ισχύ πρωτοτύπου, παράγουν τεκμήριο γνησιότητας και ως δημόσια έγγραφα μπορούν να προσβληθούν μόνο επί πλαστότητι. Λαμβάνοντας δε υπ' όψη ότι κατά πάγια αρχή, το πρωτότυπο του εγγράφου παραμένει στην αρμόδια φορολογική υπηρεσία που το εκδίδει και το αντίγραφο επιδίδεται στον ενδιαφερόμενο – ελεγχόμενο στην προκειμένη περίπτωση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζεται ότι:

§1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

§2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 6 ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας), “οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον 5 πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης.”

Επειδή η προθεσμία που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 28 ν. 4174/2013 είναι ειδική και ευνοϊκότερη σε σχέση με την ως άνω γενική 5ήμερη προθεσμία προηγούμενης ακρόασης (η οποία άλλωστε καθορίζει την ελάχιστη προθεσμία που πρέπει να χορηγηθεί στο διοικούμενο-φορολογούμενο, προκειμένου να προετοιμάσει την απάντησή του), υπερισχύει της γενικής προθεσμίας που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθ. πρωτ.:/16-09-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων, με τις προσωρινές πράξεις διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου του άρθρου 28 Ν. 4174/2013, προκειμένου να εκφράσει προφορικά ή εγγράφως τις απόψεις της, εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα απάντησε με τα υπ' αριθμ.-.....&/17.10.2016 έγγραφα, στα οποία εκθέτει τις απόψεις της, οι οποίες αναλυτικά αναγράφονται στην έκθεση μερικού ελέγχου, και οι οποίες ελήφθησαν υπόψη πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

Επειδή, αναφορικά με την προηγούμενη ακρόαση του διοικουμένου, το ΣτΕ έχει κρίνει ότι εφόσον ο αιτών την ακύρωση διοικητικής πράξης λόγω μη κλήσης του σε ακρόαση δεν προβάλλει στοιχεία που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα από αυτό που διαμόρφωσε η τελικώς εκδοθείσα πράξη, αναφέροντας τους σχετικούς ισχυρισμούς στο εισαγωγικό της δίκης δικόγραφο, ο σχετικός λόγος ακύρωσης απορρίπτεται ως αλυσιτελής (ΣτΕ Ολ 4447/2012, 3382/2010).

Μάλιστα, το Ανώτατο Ακυρωτικό έχει δεχθεί, σε μια μάλλον προβληματική, ενόψει και του άρθρου 6 παρ. 4 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, συλλογιστική, ότι, εφόσον προβλέπεται ενδικοφανής διαδικασία, το πέρας της οποίας ορίζει και το σημείο της λήξης της διοικητικής διαδικασίας, η παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου «καλύπτεται», αφού αυτός είχε την ευκαιρία να διατυπώσει τους κρίσιμους ισχυρισμούς του κατά τον έλεγχο της διοικητικής πράξης από τη διοίκηση (έτσι και ΣτΕ 4918/2012). Η νομολογιακή κατασκευή της αλυσιτέλειας εφαρμόζεται πλέον και στις διαφορές ουσίας, ενώ φαίνεται ότι η παραπάνω αναφερθείσα αντίληψη του ΣτΕ παγιώνεται ως νομολογιακή τάση (βλ. ΣτΕ 2180/2013).

Ρητά λοιπόν το Συμβούλιο της Επικρατείας απαιτεί προκειμένου να προβεί σε ακύρωση της πράξης για παράβαση ουσιώδους τύπου όχι μόνο την προβολή σχετικού λόγου περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης (γεγονός που στη συγκεκριμένη υπόθεση δεν ισχύει) αλλά και αναφορά των όσων θα μπορούσαν να προβληθούν ενώπιον της Διοίκησης και δεν προβλήθηκαν και τα οποία θα μπορούσαν να είχαν ανατρέψει την τελική κρίση της τελευταίας (η προσφεύγουσα προσκομίζει όλα τα στοιχεία για ισχυροποίηση των ισχυρισμών της, με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής τα οποία και λήφθηκαν υπόψη για την έκδοση της παρούσης απόφασης). Εξάλλου στην έκθεση ελέγχου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έλαβε υπόψη τις αιτιάσεις της προσφεύγουσας και τα προσκομισθέντα στοιχεία, πριν το τελικό της πόρισμα.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του, είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 11-11-2016 οικεία έκθεση ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθώς περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα επί συγκεκριμένων ελεγκτικών ενεργειών, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, χωρίς επιφυλάξεις, εικασίες ή ενδοιασμούς και το πόρισμά της, βάσει του οποίου εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, προκύπτει ευθέως από σχετικές διατάξεις. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, είναι απορριπτέοι ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμοι.

Επειδή, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αναδρομικής εφαρμογής των ευνοϊκότερων διατάξεων του Ν. 4174/2013, είναι αβάσιμος και μη σύννομος. Η επιβολή των πρόσθετων φόρων, έγινε σύμφωνα με τις ισχύουσες κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους διατάξεις του νόμου Ν. 2523/2007 (όπως αυτός τροποποιήθηκε και με το άρθρο 24 παρ. 1, 2 του Ν. 3296/2004). Επιπλέον, σύμφωνα με την παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013 (όπως αυτός τροποποιήθηκε μετά τον Ν. 4337/2015) «Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του

Ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση. Μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 53 και 57 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

A.1) ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΟΥ ΟΡΘΑ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΘΗΚΑΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ

1. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογαριασμού 60.00.0000 «τακτικές αποδοχές» (648.800,21 €).

Επειδή, από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα παραπάνω ποσά, με την αιτιολογία, ότι, “.....η ελεγχόμενη έχει υπογράψει την από 1/7/2006 σύμβαση δανεισμού προσωπικού (για τους «.....,....., και») με την Ελβετική εταιρεία, με την οποία η τελευταία παρέχει στην ελληνική επιχείρηση προσωπικό. Για την παροχή του προσωπικού η Ελβετική Επιχείρησητιμολογεί μηνιαίως την ελληνική χωρίς όμως στα εκδοθέντα τιμολόγια να αναγράφεται αιτιολογία σχετική με τα ονόματα των προσώπων που δανείστηκε η ελεγχόμενη ή των εργασιών για τις οποίες εκδόθηκε το ιμολόγιο (invoice),

Η δαπάνη περιλαμβάνει την συμφωνημένη αμοιβή για κάθε εργαζόμενο, τις δαπάνες για τα συνταξιοδοτικά του προνόμια και άλλα άμεσα έξοδα. Για το εν λόγω αλλοδαπό προσωπικό έχει συμφωνηθεί οι λοιπές επιβαρύνσεις (φόρος εισοδήματος, ασφαλιστικές εισφορές, προσωπικά έξοδα) να βαρύνουν την ελεγχόμενη εταιρεία, η οποία τις καθαρές καταβαλλόμενες αποδοχές μίσθωσης τις αναγάγει σε μικτές και πραγματοποιεί τις ανάλογες εγγραφές στα βιβλία της.

..... η δαπάνη αυτή δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα διότι:

α) δεν προσκομίστηκε κανένα επίσημο στοιχείο από αναγνωρισμένο φορέα (σύμβαση, συμβόλαιο, μισθοδοτικές καταστάσεις, πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας) που να αποδεικνύει ότι τα τέσσερα προαναφερόμενα πρόσωπα είναι υπάλληλοι της ελβετικής συνδεδεμένης η οποία τους δανείζει στην ελεγχόμενη επιχείρηση,

β) δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό πληρωμής των συγκεκριμένων υπαλλήλων από τον «αρχικό εργοδότη» όπου να αποδεικνύεται η ισχυριζόμενη στον φάκελο τεκμηρίωσης πληρωμή «μόνο στην βάση της μετακύλισης κόστους χωρίς την επίτευξη κέρδους από τα αντισυμβαλλόμενα κάθε φορά μέρη.

γ) με τις διατάξεις της παρ. 15 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 σύμφωνα με τις οποίες ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις οικειοθελώς σε εργαζομένους τους ή σε τρίτους και δεν αφορούν αμοιβές ή αποζημιώσεις αυτών για άμεση ανταπόδοση παρεχόμενης υπηρεσίας ή δεν προκύπτει από διάταξη νόμου ο υποχρεωτικός χαρακτήρας τους, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. (Σχετικές είναι οι αποφάσεις του Σ.τ.Ε. 3727/1990, 939/1992, 141/93, 1823/94, 3456/1995 και 715-716-717/1991).”

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι:

“1.Οι εργαζόμενοι είναι υπάλληλοι της

Κατ’ αρχάς, με την από 1.7.2006 Σύμβαση Δανεισμού Προσωπικού (Σχετικό 9) μεταξύ της Εταιρείας μας και της, η τελευταία έχει συμφωνήσει να παρέχει διοικητικό προσωπικό στην Εταιρεία μας. Κατά τη διάρκεια του δανεισμού, το προσωπικό διατηρεί συνεχώς την ιδιότητα του εργαζομένου τηςαλλά λογοδοτεί στην Εταιρεία μας, η οποία παρέχει τις οδηγίες ως προς τον τρόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών ασκώντας συνεπώς το διευθυντικό της δικαίωμα (άρθρο 1.2). Ως αντάλλαγμα για τις υπηρεσίες που παρέχει το δανεισθέν προσωπικό στην Εταιρεία μας, η χρεώνει την Εταιρεία μας με την αμοιβή του ως άνω προσωπικού που αντιστοιχεί στην αποζημίωση (μισθός), τις δαπάνες για συνταξιοδοτικά προνόμια και άλλα άμεσα έξοδα που του καταβάλλονται από την απευθείας στο εξωτερικό (άρθρο 2.1). Ως εκ τούτου, η τιμολογεί την Εταιρεία μας σε μηνιαία βάση (άρθρο 2.2, άρθρο 3.1) Επιπρόσθετα, η Εταιρεία μας καταβάλει συγκεκριμένες πρόσθετες παροχές για το προσωπικό, τα οποία αποτελούν τοπικά έξοδα που επιβαρύνουν την Εταιρεία μας για την παροχή υπηρεσιών που λαμβάνει από το δανεισθέν προσωπικό (άρθρο 3.5).....

.....Ειδικότερα, η συνδεδεμένη εταιρεία του Ομίλου μας συνήψε, και’ αρχήν, σύμβαση εργασίας με τους υπαλλήλους τους οποίους στην συνέχεια δάνεισε στην Εταιρεία μας, ήτοι τους κ.κ. (Σχετικό 10), (Σχετικό 11), και (Σχετικό 12). Στο προοίμιο μάλιστα και των τεσσάρων αυτών συμβάσεων εργασίας αναφέρεται ρητά ότι η είναι υπεύθυνη για την παροχή προς τις εταιρείες του Ομίλουυπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης ή για την παροχή διοικητικού

προσωπικού, οι δε εργαζόμενοι οι οποίοι αποτελούν υπαλλήλους μιας εκ των εταιρειώνσυμφωνούν να συνεχίσουν την καριέρα τους μέσα στον όμιλο με την σύναψη της συγκεκριμένης σύμβασης εργασίας με τηνκαι με στόχο την περαιτέρω απασχόλησή τους σε μια ή περισσότερες εταιρείεςστο εξωτερικό.....και μάλιστα σε συγκεκριμένες διοικητικές θέσεις αυξημένης ευθύνης/ διευθυντικού επιπέδου, ήτοι οι δύο πρώτοι σε θέσεις Διευθύνοντος Συμβούλου και μνο τελευταίος σε θέση Τεχνικού Διευθυντή.....

.....προκύπτει καταφανώς η υπαλληλική σχέση των ως άνω εργαζομένων με την «αρχικός εργοδότης» καθώς και ο εν συνεχεία δανεισμός αυτών από την τελευταία στην Εταιρεία μας σε συγκεκριμένες θέσεις ευθύνης.....

2. Το ύψος των αμοιβών είναι αδικαιολόγητα υψηλό

..... Σε ότι αφορά τις ως άνω συναλλαγές δανεισμού προσωπικού, στον φάκελο τεκμηρίωσης περιλαμβάνεται πλήρης τεκμηρίωση για σκοπούς συμμόρφωσης με τις διατάξεις για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Συγκεκριμένα, στο πλαίσιο της απόσπασης προσωπικού, μια εταιρεία του Ομίλου δανειζεται προσωπικό από μια άλλη. Η ανάγκη για προσωπικό προκύπτει σε επίπεδο δανειζόμενης εταιρείας, η οποία απευθύνεται σε εταιρείες του Ομίλου προκειμένου να καλύψει τις ανάγκες της σε συγκεκριμένες ειδικότητες. Το δανειζόμενο προσωπικό λειτουργεί υπό την καθοδήγηση και τον έλεγχο της δανειζόμενης εταιρείας και εξυπηρετεί ανάγκες μόνο της τελευταίας. Η δανειστρία εταιρεία δεν παρέχει καμία υπηρεσία στην δανειζόμενη εταιρεία, μέσω της απόσπασης του εν λόγω προσωπικού, και δεν εμπλέκεται καθόλου στις εργασίες που αναλαμβάνει το δανειζόμενο προσωπικό. Στις περιπτώσεις παροχής στελεχών διοίκησης από εταιρείες του Ομίλου στην Εταιρία μας, για συγκεκριμένες χρονικές περιόδους και σύμφωνα με τις ανάγκες της τελευταίας, η συνδεδεμένη εταιρία χρεώνει την Εταιρεία μας με τον καθαρό μισθό που θα εισέπραττε ο εργαζόμενος στην χώρα εργασίας του. Τα έξοδα μετακίνησης του εργαζομένου στην Ελλάδα, πληρώνονται από την Εταιρεία μας. Επιπλέον, για τον εν λόγω υπάλληλο η Εταιρεία μας πληρώνει στην Ελλάδα τις οφειλόμενες ασφαλιστικές εισφορές και αποδίδει τον παρακρατηθέντα φόρο μισθωτών υπηρεσιών, σύμφωνα με την Ελληνική φορολογική και ασφαλιστική νομοθεσία.

Στις περιπτώσεις αυτές, το στέλεχος τυπικά θεωρείται υπάλληλος της συνδεδεμένης εταιρείας, ήτοι στην περίπτωση μας της, και τυπικά η πληρωμή του γίνεται από το εξωτερικό με χρέωση της δανειζόμενης εταιρείας, ήτοι εν προκειμένω της Εταιρείας μας και ως εκ τούτου ο εργαζόμενος λειτουργεί για λογαριασμό της δανειζόμενης εταιρείας, προς όφελος της και με βάση τις οδηγίες της.....

.....Περαιτέρω και σχετικά με την υπό κρίση συναλλαγή, αναφέρουμε ενδεικτικά τα ακόλουθα γεγονότα που δικαιολογούν την απουσία κέρδους επί κόστους για την απόσπαση (δανεισμό) εξειδικευμένου προσωπικού της Εταιρείας μας από την

- > Ο Όμιλοςδεν έχει κάποιο άμεσο όφελος από τον δανεισμό του προσωπικού του προς τις εταιρείες του Ομίλου.
- > Το αποσπασμένο προσωπικό δεν λειτουργεί υπό την καθοδήγηση του Ομίλου και ως εκ τούτου οι παρεχόμενες υπηρεσίες τους εξυπηρετούν εξειδικευμένες ανάγκες της Εταιρείας στην οποία απασχολείται το εν λόγω αποσπασμένο προσωπικό.
- > Η εν λόγω συναλλαγή πραγματοποιείται με σκοπό την κάλυψη έκτακτων αναγκών της Εταιρείας και άλλων συνδεδεμένων εταιρειών του Ομίλου, οι οποίες χρειάζονται εξειδικευμένο προσωπικό. Δεδομένου ότι πρόκειται για έκτακτες ανάγκες, καλύπτονται μέσω δανεισμού προσωπικού για ορισμένο χρονικό διάστημα.
- > Ο Όμιλος με την παροχή αποσπασμένου προσωπικού δεν επιτελεί καμία υπηρεσία και δεν αποσκοπεί σε κανένα οικονομικό όφελος από την συναλλαγή αυτή.
- > Η παροχή αποσπασμένου προσωπικού δεν αποτελεί τη συνήθη δραστηριότητα της Εταιρείας και των άλλων συνδεδεμένων.
- > Ουσιαστικά, πρόκειται για μια μετακύλιση κόστους βασισμένη στις αρχές των ίσων αποστάσεων για παρεχόμενες υπηρεσίες μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών.

..... σε κάθε περίπτωση η χρέωση στο κόστος προς την Εταιρεία μας αποτελεί την μικρότερη δυνατή

χρέωση που θα μπορούσαμε να δεχθούμε και η οποία καταλήγει στην μικρότερη δυνατή επιβάρυνση για την Εταιρεία μας.....

3. Η πληρωμή των υπαλλήλων γίνεται από την στο εξωτερικό.

..... προσκομίσαμε την Έκθεση Πραγματικών Ευρημάτων της εταιρείας ορκωτών ελεγκτών Ernst & Young Ltd, Ελβετίας, σχετικά με τα έξοδα που χρεώθηκαν από την προς την εταιρεία μας κατά τη χρήση 2009 (2010 και 2011).

Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, προκύπτει καταφανώς και πέραν πάσης αμφιβολίας ανά εργαζόμενο για το ελεγχόμενο έτος 2010 ότι:

α) Τα έξοδα που έχει καταχωρήσει στα βιβλία της η στο έτος 2010 είναι σε συμφωνία με τις συμβάσεις εργασίας των εν λόγω εργαζομένων και ότι ο καθένας από αυτούς εργάστηκε στην για συγκεκριμένη χρονική περίοδο το έτος 2010 κατά το οποίο ήταν επισήμως υπάλληλος της

β) Η έχει επανατιμολογήσει τα εν λόγω έξοδα, συνεπώς έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της τα σχετικά έσοδα.

γ) Η επανατιμολόγηση στην Εταιρεία μας έγινε στο κόστος χωρίς την επίτευξη κέρδους για την

δ) Το σύνολο των οφειλόμενων ανά υπάλληλο ποσών έχει εξοφληθεί από την προς τους υπαλλήλους ή τρίτους στους τραπεζικούς λογαριασμούς αυτών στο εξωτερικό.

ε) Η Εταιρεία μας εξόφλησε τα εκδοθέντα από την τιμολόγια παροχής υπηρεσιών μέσω του συστήματος εκκαθάρισης των συναλλαγών μεταξύ των εταιρειών του ομίλου"

Επειδή, η προσφεύγουσα έχει υπογράψει την από 01.07.2006 σύμβαση δανεισμού προσωπικού με την Ελβετική εταιρεία, με την οποία η τελευταία παρέχει στην ελληνική επιχείρηση προσωπικό. Για την παροχή του προσωπικού η Ελβετική Επιχείρηση τιμολογεί μηνιαίως την προσφεύγουσα.

Επειδή, ως αναφέρεται στην ενδικοφανή προσφυγή, με την ως άνω σύμβαση (η οποία προσκομίσθηκε αλλά είναι δυσανάγνωστη) "κατά τη διάρκεια του δανεισμού, το προσωπικό διατηρεί συνεχώς την ιδιότητα του εργαζομένου της αλλά λογοδοτεί στην Εταιρεία μας, η οποία παρέχει τις οδηγίες ως προς τον τρόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών ασκώντας συνεπώς το διευθυντικό της δικαίωμα (άρθρο 1.2). Ως αντάλλαγμα για τις υπηρεσίες που παρέχει το δανεισθέν προσωπικό στην Εταιρεία μας, η χρεώνει την Εταιρεία μας με την αμοιβή του ως άνω προσωπικού που αντιστοιχεί στην αποζημίωση (μισθός), τις δαπάνες για συνταξιοδοτικά προνόμια και άλλα άμεσα έξοδα που του καταβάλλονται από την απευθείας στο εξωτερικό (άρθρο 2.1). Ως εκ τούτου, η τιμολογεί την Εταιρεία μας σε μηνιαία βάση (άρθρο 2.2, άρθρο 3.1). Επιπρόσθετα, η Εταιρεία μας καταβάλει συγκεκριμένες πρόσθετες παροχές για το προσωπικό, τα οποία αποτελούν τοπικά έξοδα που επιβαρύνουν την Εταιρεία μας για την παροχή υπηρεσιών που λαμβάνει από το δανεισθέν προσωπικό (άρθρο 3.5)".

Επειδή, στη συνέχεια η συνδεδεμένη εταιρεία του Ομίλου συνήψε, σύμβαση εργασίας με τους υπαλλήλους τους οποίους στην συνέχεια δάνεισε στην προσφεύγουσα, ήτοι τους κ.κ. α) (σχετικό 10), β) (σχετικό 11) και γ) (σχετικό 12),.

Στο προοίμιο δε, των τριών ως άνω συμβάσεων, αναφέρεται, ότι:

"Α) Η είναι εταιρεία του ομίλου, υπεύθυνη για την παροχή υπηρεσιών σε εταιρείες μέσω διοικητικών υπηρεσιών ή παροχής διοικητικού προσωπικού.

Β) Ο Εργαζόμενος, που εργάζεται για μία Εταιρεία, συμφωνεί να συνεχίσει τη καριέρα του εντός του ομίλου της, αποδεχόμενος την παρούσα Σύμβαση Εργασίας και επιδιώκοντας μία ή περισσότερες διεθνείς αναθέσεις".

Επειδή, στη Σύμβαση Ανάθεσης με ημερομηνία 16 Ιουνίου 2008, μεταξύ της και του, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής:

"Η («.....») δια του παρόντος επιβεβαιώνει την Ανάθεσή σας στην Hellas S.A., Αθήνα, Ελλάδα (η «Εταιρεία Υποδοχής»).

Σύμφωνα με τη Σύμβαση Εργασίας με την, με ημερομηνία έναρξης ισχύος την 1 Ιουλίου 2008 και το συμφωνημένο Έγγραφο Εξειδίκευσης της Σύμβασης που επισυνάπτεται, οι ακόλουθοι όροι εφαρμόζονται στην Ανάθεσή σας:

Γενικά

Εργοδότης:

Θέση: Διευθύνων Σύμβουλος Νοτιοανατολική Ευρώπη & για Ελληνική Εμφιάλωση

Τόπος Ανάθεσης: Αθήνα, Ελλάδα

Εθνικότητα: Σουηδική

Τόπος Διαμονής: Σουηδία

Αποζημίωση

Η θα καταβάλει την ακόλουθη Αποζημίωση:

Ετήσιος Βασικός Μισθός: Δικαιούστε ετήσιο καθαρό ποσό ύψους 193.200 Ευρώ-και 84.000 Ευρώ-πληρωτέο σε μηνιαίες δόσεις.....

Όροι της Ανάθεσης

.....2) Ο νόμιμος εκπρόσωπος της στην Ελλάδα για τους σκοπούς της ανάθεσή σας είναι η Hellas S.A.

3) Τα καθήκοντά σας περιλαμβάνουν ευθύνη για τη διαχείριση των εργασιών της Νοτιοανατολικής Ευρώπης καθόσον βρίσκεστε με ανάθεση στην Ελλάδα.”

Επειδή, στη Σύμβαση Ανάθεσης με ημερομηνία 20 Αυγούστου 2010, μεταξύ της και του, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής:

“Η («.....») δια του παρόντος επιβεβαιώνει την Ανάθεσή σας στην Hellas S.A., Αθήνα, Ελλάδα (η «Εταιρεία Υποδοχής»).

Σύμφωνα με τη Σύμβαση Εργασίας με την, με ημερομηνία έναρξης ισχύος την 1 Σεπτεμβρίου 2010 και το συμφωνημένο Έγγραφο Εξειδίκευσης της Σύμβασης που επισυνάπτεται, οι ακόλουθοι όροι εφαρμόζονται στην Ανάθεσή σας:

Γενικά

Εργοδότης:

Θέση: Διευθύνων Σύμβουλος Νοτιοανατολική Ευρώπη & για Ελληνική Εμφιάλωση

Τόπος Ανάθεσης: Αθήνα, Ελλάδα

Εθνικότητα: Σουηδική

Χώρα Καταγωγής: Σουηδία

Αποζημίωση

Η θα καταβάλει την ακόλουθη Αποζημίωση:

Ετήσιος Βασικός Μισθός: Δικαιούστε ετήσιο καθαρό ποσό ύψους 164.320 Ευρώ.....

Τροποποίηση Σύμβασης 29.10.2010.

Βασικός μισθός : Δικαιούστε ένα ετήσιο καθαρό ποσό ύψους 164.320,00 Ευρώ-και 78.000,00 Ευρώ.....

Επειδή, στη Σύμβαση Απόσπασης με ημερομηνία 30 Ιουνίου 2006, μεταξύ της και του, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής:

“Η («.....») δια του παρόντος επιβεβαιώνει την Ανάθεσή σας στην Hellas S.A., Αθήνα, Ελλάδα (η «Εταιρεία Υποδοχής»).

Σύμφωνα με τη Σύμβαση Εργασίας με την, με ημερομηνία έναρξης ισχύος την 1 Ιουλίου 2006 και το Έγγραφο επιλογής νομίματος/ισοτιμίας αγοραστικής δύναμης που επισυνάπτεται, οι ακόλουθοι όροι εφαρμόζονται στην απόσπασή σας:

Γενικά

Εργοδότης:
Θέση: Τεχνικός Διευθυντής
Τόπος Ανάθεσης: Αθήνα, Ελλάδα
Εθνικότητα: Πολωνός
Τόπος Διαμονής: Πολωνία

Αποζημίωση

Η θα καταβάλει την ακόλουθη Αποζημίωση:

Ετήσιος Βασικός Μισθός: Δικαιούστε ετήσιο καθαρό ποσό ύψους 76.293 Ευρώ-και 30.388,80 Ευρώ-πληρωτέο σε μηνιαίες δόσεις.....

Όροι της Ανάθεσης

.....2) Ο νόμιμος εκπρόσωπος της στην Ελλάδα για τους σκοπούς της ανάθεσής σας είναι η Hellas S.A.

3) Τα καθήκοντά σας περιλαμβάνουν ευθύνη για τη διαχείριση των τεχνικών εργασιών μαζί με άλλες σχετικές ευθύνες όσο βρίσκεστε με ανάθεση στην Ελλάδα.’

Τροποποίηση Σύμβασης 28.09.2009.

Βασικός μισθός : Δικαιούστε ένα ετήσιο καθαρό ποσό ύψους 91.368 Ευρώ-και 33.778 Ευρώ-πληρωτέο σε μηνιαίες δόσεις.....

Τερματισμός Ανάθεσης 07.9.10:.....η ανάθεσή σας θα διακοπεί από 1η Οκτωβρίου 2010...”

Επειδή, για την παροχή του προσωπικού η Ελβετική Επιχείρησητιμολογεί μηνιαίως την ελληνική (με περιγραφή:) χωρίς στα εκδοθέντα τιμολόγια να αναγράφεται:

A) η αιτιολογία της σχετικής δαπάνης σχετικά με τα ονόματα των προσώπων που δανείστηκε η προσφεύγουσα, ούτε και γίνεται παραπομπή στη σύμβαση,

B) την ακριβή αμοιβή, τις δαπάνες για το συνταξιοδοτικό προνόμιο καθώς και τα άλλα άμεσα έξοδα ενός εκάστου εργαζόμενου,

Γ) το χρονικό διάστημα απασχόλησης,

Δ) το είδος των υπηρεσιών που προσφέρθηκαν, σύμφωνα με τις ως άνω ατομικές συμβάσεις ενός εκάστου με την, καθώς, ο κ. στα καθήκοντά του περιλαμβάνεται η ευθύνη για τη διαχείριση των εργασιών της Νοτιοανατολικής Ευρώπης, ο κ. στα καθήκοντά του περιλαμβάνεται η ευθύνη για τη διαχείριση των τεχνικών εργασιών μαζί με άλλες σχετικές ευθύνες, και ο κ. είναι Διευθύνων Σύμβουλος Νοτιοανατολικής Ευρώπης & για Ελληνική Εμφύλιση.

Επειδή, δεν προκύπτει το ποσό της τιμολόγησης καθώς από τη προσκομισθείσα “Έκθεση Πραγματικών Ευρημάτων σε σχέση με τα έξοδα που χρεώνονται από την (Ελβετία) για τα έτη 2009 έως 2011 στην (Ελλάδα)” της εταιρείας ορκωτών ελεγκτών Ernst & Young Ltd, Ελβετίας, μεταξύ άλλων, προκύπτουν και τα ακόλουθα, σε συνδυασμό και με τις ως άνω ατομικές συμβάσεις ενός εκάστου με την

η ετήσια επιβάρυνση της προσφεύγουσας μόνο από τους μισθούς βάσει συμβάσεων ανέρχεται στο ποσό των 438.832,84 € για τους:

1..... σε 277.200,00 € ($193.200+84.000=277.200/12=23.100,00$)

2..... σε 93.859,59 € ($91.368+33.778=125.146/12=10.428,83$, και $10.428,83 * 9$ μήνες)

3. 67.773,34 (μήνες 9-10 $164320/12=13.693,33$ και μήνες 11-12 $164.320+78.000=242.320/12=20.193,33$, ήτοι $13.693,33*2=27.386,67$ & $20.193,33*2=40.386,67$),

ενώ βάσει των εκδοθέντων τιμολογίων η επιβάρυνση της προσφεύγουσας ανέρχεται στο ποσό των 648.800,21 € με τη διαφορά της ετήσιας επιβάρυνσης από μισθούς και της επιβάρυνσης βάσει τιμολογίων να μην μπορεί να αιτιολογηθεί, δηλαδή ποιο ποσό αφορά συνταξιοδοτικό προνόμιο ή άλλα

άμεσα έξοδα για έκαστο εργαζόμενο, αφού στα εκδοθέντα τιμολόγια δεν γίνεται σαφή αναφορά και ανάλυση.

Ως εκ τούτου, ορθά προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα κέρδη της υπό κρίση διαχειριστικής χρήσης η λήψη υπηρεσιών από τη αλλοδαπή συνδεδεμένη εταιρεία, και οι επικαλούμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

2. Επί της λογιστικής διαφοράς «αρνητικό μικτό κέρδος σε πωλήσεις προϊόντων» (182.792,25 €).

Επειδή, από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα παραπάνω ποσά, με την αιτιολογία, ότι, “ από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία και στοιχεία και ειδικότερα στο βιβλίο Αποθήκης την χρήση 2010, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση παρήγαγε ορισμένα προϊόντα, τα οποία πούλησε στην ίδια χρήση σε τιμή χαμηλότερη του κόστους, με αποτέλεσμα να προκύψουν ανάλογες ζημιές, αφού παρουσίασε αρνητικό μικτό κέρδος. Από το Ισοζύγιο ειδών της Αποθήκης διαπιστώθηκε ότι το αρνητικό μικτό αποτέλεσμα των προϊόντων ανέρχεται σε **182.792,25** και μέσω του κόστους πωληθέντων, η ελεγχόμενη εταιρεία ζημιώθηκε ισόποσα με το αρνητικό αποτέλεσμα του μικτού κέρδους.

Το αρνητικό αποτέλεσμα του μικτού κέρδους αφορά σύμφωνα με το βιβλίο αποθήκης το προϊόν με κωδικό και περιγραφή και προκύπτει ως εξής:

Κόστος προϊόντος	368.899,81
Αξία πώλησης	186.107,56
Ζημία	182.792,25

Από τον περαιτέρω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, η πώληση των προϊόντων σε τιμή χαμηλότερη του κόστους είναι ανατιολόγητη (δεν είναι απαξιωμένο προϊόν αφού παράχθηκε και διατέθηκε μέσα στην ίδια χρήση), είναι αντίθετη με τη γενικότερη τιμολογιακή πολιτική της επιχείρησης και το σκοπό των επιχειρήσεων για την αύξηση των κερδών.

Σύμφωνα με τους κανόνες του εμπορίου, τα προϊόντα πωλούνται σε τιμή που τουλάχιστον καλύπτει το κόστος παραγωγής, εκτός και εάν εξαιρετικοί λόγοι, οι οποίοι πρέπει να αποδεικνύονται από την επιχείρηση, επιβάλλουν την πώληση σε τιμές κάτω του κόστους. Κατόπιν των ανωτέρω και επειδή από τον έλεγχο δεν διαπιστώθηκε ανακριβής έκδοση ως προς την αξία των τιμολογίων που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου, ούτε εικονικότητα, επειδή δεν υπάρχουν οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 του Ν 2238/94 (υπερτιμολογήσεις, υποτιμολογήσεις) και επειδή η δαπάνη αυτή με την οποία επιβαρύνθηκε η ελεγχόμενη εταιρεία μέσω του κόστους πωληθέντων δεν είναι παραγωγική δαπάνη αφού δεν συμβάλλει στην οικονομική αποστολή της επιχείρησης προς απόκτηση κέρδους, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτ. α' της παραγ. 1 του άρθρου 31 Ν 2238/94, το ποσόν των **182.792,25€** δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστίθεται ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της”.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι:

“.....Ο Έλεγχος ισχυρίζεται ότι πουλήσαμε το προϊόν - εν προκειμένω το μηχανολογικό εξοπλισμό - σε τιμή χαμηλότερη του κόστους παραγωγής του ανατιολόγητα, δεδομένου ότι το προϊόν δεν είναι απαξιωμένο, αφού παράχθηκε και διατέθηκε μέσα στην ίδια χρήση, θεωρεί ότι αυτό είναι αντίθετο με τη γενικότερη τιμολογιακή πολιτική της επιχείρησης, μα και το σκοπό των επιχειρήσεων για την αύξηση των κερδών τους.....

Στην προκειμένη περίπτωση, η Εταιρεία μας ανέλαβε, βάσει σύμβασης που υπυγράφηκε στις 18.09.2009 την παράδοση εξοπλισμού για παραγωγή μη ασηπτικών συσκευασιών τύπου (.....), αποτελούμενου από μηχανή συσκευασίας τύπου και λοιπό μηχανολογικό εξοπλισμό («ο εξοπλισμός»).

Το έργο ξεκίνησε το 2009, τιμολογήθηκε μερικώς στις 31.12.2009 και ολοκληρώθηκε με την παράδοση του εξοπλισμού εντός του 2010 και την τελική τιμολόγηση που έλαβε χώρα στις 31.08.2010.

Τα στοιχεία για την εξέλιξη του έργου εντός των 2 ετών / χρήσεων, οι οποίες είναι και οι ελεγχόμενες, απεικονίζεται στον παρακάτω) πίνακα:
(Σχετικό 22α)

	2009	2010
Έσοδα έργου (ΚΩΔ. 2009: και 2010:)	740.000,00	186.107,56
Κόστος α' και β' υλών και υλικών έργου	524.579,21	88.149,58
Λοιπά κόστη έργου	120.211,71	280.750,23
Συνολικό κόστος έργου	644.790,92	368.899,01
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ/ ΖΗΜΙΑ ΕΡΓΟΥ	95.209,00	-182.792,25

Από τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής προκύπτει μεγάλη υπέρβαση στα λοιπά πλην υλικών κόστη του έργου κατά το μέρος που υλοποιήθηκε εντός του 2010, ιδιαίτερα όσον αφορά τα έξοδα προσωπικού. Ειδικότερα, η ανάλυση αυτών έχει ως ακολούθως:

(βλ. Σχετικό 22^α κατά το μέρος που αφορά το 2010)

ΛΟΓ. 92.00.9004.60	Κόστος υπηρεσιών έργου	205.928,50
ΛΟΓ. 92.00.9004.62	Κόστος υπηρεσιών τρίτων	62.165,68
ΛΟΓ. 92.00.9004.64	(Λοιπά) έξοδα έργου	12.656,05
ΣΥΝΟΛΟ		280.750,23

Συμπερασματικά, η υπέρβαση στα κόστη του έργου εντός του 2010, και ιδιαίτερα αυτών που αφορούσαντα έξοδα προσωπικού, οδήγησε σε ζημία το έργο (€ 182.795,25) κατά το μέρος αυτού που υλοποιήθηκε και τιμολογήθηκε μέσα στο έτος αυτό, ενώ αντίθετα το μέρος του 2009 ήταν κερδοφόρο (€95.209,08)

Η ανωτέρω εξέλιξη δικαιολογείται από τη δυσμενή τροπή που πήρε το έργο εντός του 2010, όπως φαίνεται και από την αλληλουχία των e-mail και επιστολών FAX της εποχής που προσκομίσαμε στον Έλεγχο και παραθέτουμε πιο κάτω.....”

Επειδή στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, μία δαπάνη θεωρείται ως παραγωγική όταν ενεργείται «εξ ολοκλήρου και αποκλειστικά» προς το συμφέρον της επιχείρησης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρου **31 παρ. 1 του ν. 2238/94**, μεταξύ άλλων δαπανών εκπίπτουν και τα γενικά έξοδα διαχείρισης.

Κατά την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων, έχει γίνει παγίως δεκτό από τη διοικητική και δικαστηριακή νομολογία ότι, ως γενικό έξοδο διαχείρισης νοείται κάθε παραγωγική δαπάνη, εφόσον αυτή ενεργείται μέσα στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της επιχείρησης και συμβάλλει στην καλύτερη απόδοση αυτής και στη δημιουργία ή διατήρηση κέρδους.

Επειδή, ορθά και νόμιμα, δεν αναγνωρίστηκε από τη φορολογική αρχή για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστέθηκε σαν λογιστική διαφορά η ως άνω δαπάνη, καθότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο που να αντικρούει τους ισχυρισμούς του ελέγχου (την επικαλούμενη από 18.09.2009 σύμβαση και στοιχεία κόστους του έργου) και κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της δεν γίνονται δεκτοί, και απορρίπτονται ως νόμω και ουσά αβάσιμοι.

A.2) ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΠΟΙΩΝ ΓΙΝΟΝΤΑΙ ΔΕΚΤΟΙ ΟΙ ΛΟΓΟΙ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

1. Επί της λογιστικής διαφοράς «αρνητικό μικτό κέρδος σε πωλήσεις εμπορευμάτων» (65.723,65 € από το συνολικό ποσό των 110.977,46 €).

Επειδή, από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα παραπάνω ποσά, με την αιτιολογία, ότι, “από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ανωτέρω εταιρεία προμηθεύτηκε μέσα στη χρήση 2010 ορισμένα εμπορεύματα από τρίτους τα οποία πούλησε στη ίδια χρήση σε τιμή χαμηλότερη του κόστους, αναιτιολόγητα, με αποτέλεσμα να προκύψουν ανάλογες ζημιές, αφού παρουσίασε για τα εμπορεύματα αυτά αρνητικό μικτό κέρδος.

Από το Ισοζύγιο ειδών της αποθήκης διαπιστώθηκε ότι το συνολικό αρνητικό μικτό αποτέλεσμα ανέρχεται σε **110.977,46€** και μέσω του κόστους πωληθέντων, η ελεγχόμενη εταιρεία ζημιώθηκε ισόποσα με το αρνητικό αποτέλεσμα του μικτού κέρδους. Στην συνημμένη κατάσταση Νο 4 αναγράφονται αναλυτικά τα εμπορεύματα (κωδικός, περιγραφή του είδους, αξία αγορών, αξία πωλήσεων, κόστος πωληθέντων, μικτό κέρδος).

Από τον περαιτέρω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, η πώληση των εμπορευμάτων σε τιμή χαμηλότερη του κόστους είναι αναιτιολόγητη (δεν είναι απαξιωμένα εμπορεύματα αφού αποκτήθηκαν και διατέθηκαν μέσα στην ίδια χρήση), είναι αντίθετη με τη γενικότερη τιμολογιακή πολιτική της επιχείρησης και το σκοπό των επιχειρήσεων για την αύξηση των κερδών.

Σύμφωνα με τους κανόνες του εμπορίου, τα εμπορεύματα πωλούνται σε τιμή που τουλάχιστον καλύπτει το κόστος αγοράς, εκτός και εάν εξαιρετικοί λόγοι, οι οποίοι πρέπει να αποδεικνύονται από την επιχείρηση, επιβάλλουν την πώληση σε τιμές κάτω του κόστους. Κατόπιν των ανωτέρω και επειδή από τον έλεγχο δεν διαπιστώθηκε ανακριβής έκδοση ως προς την αξία των τιμολογίων που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου, ούτε εικονικότητα, επειδή δεν υπάρχουν οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 του Ν 2238/94 (υπερτιμολογήσεις, υποτιμολογήσεις) και επειδή η δαπάνη αυτή με την οποία επιβαρύνθηκε η ελεγχόμενη εταιρεία μέσω του κόστους πωληθέντων δεν είναι παραγωγική δαπάνη αφού δεν συμβάλλει στην οικονομική αποστολή της επιχείρησης προς απόκτηση κέρδους, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτ. α' της παραγ. 1 του άρθρου 31 Ν 2238/94, το ποσόν των **110.977,46€** δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστίθεται ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη της”.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι:

“..... Καταρχάς αναφέρουμε ότι υπάρχει μια σειρά λόγων που δύνανται να ωθήσουν μία επιχείρηση στην πώληση εμπορευμάτων σε τιμή κάτω του κόστους και όχι μόνον αυτός που επικαλείται ο έλεγχος, δηλαδή εκείνον της απαξίωσης - παλαιότητας των εμπορευμάτων.....

A) Εμπορικούς λόγους

Εν προκειμένω αναφέραμε ότι το καπάκι συνιστά παρεπόμενο είδος της πώλησης χαρτιού συσκευασίας και ουδέποτε πωλείται αυτοτελώς, δηλαδή σε πελάτες που δεν αγοράζουν χαρτί. Η ολοκληρωμένη συσκευασία (χαρτί και καπάκι) πωλείται με κέρδος (Σχετικό 19). Από το ισοζύγιο ειδών της αποθήκης για το 2009 που τέθηκε στη διάθεσή του Ελέγχου προκύπτουν τα ακόλουθα:

Πίνακας Α1-2009

	Αριθμ. ειδών	Αριθμ. ειδών με ΑΜΚ*	Είδη με ΑΜΚ βάσει ελέγχου	Συνολικές πωλήσεις ειδών	Συνολικό μικτό κέρδος ή ζημία
Καπάκια και συναφή είδη** (κωδικοί ...+) (Σχετικό 20)	25	22	-272.518,47 € (βλ. Κατάσταση Νο 2 σελ. 7 Σημειώματος	2.366.069,11 €	-215.523,25 €

			Διαπιστώσεων)		
Χαρτί συσκευασίας (κωδικοί+ (Σχετικό 21)	688	2	-1.862,16 € (βλ. Κατάσταση No 2 σελ. 7 Σημειώματος Διαπιστώσεων)	30.689.859,61 €	7.436.845,01 €

Από το ισοζύγιο ειδών της αποθήκης του 2010 που τέθηκε στη διάθεσή του Ελέγχου προκύπτουν τα ακόλουθα:

Πίνακας Α1-2010

	Αριθμ. ειδών	Αριθμ. ειδών με ΑΜΚ*	Είδη με ΑΜΚ βάσει ελέγχου	Συνολικές πωλήσεις ειδών	Συνολικό μικτό κέρδος
Καπάκια και συναφή είδη** (κωδικοί ...+) (Σχετικό 22)	25	10	-65.723,65 € (βλ. Κατάσταση No 4 σελ. 7 Σημειώματος Διαπιστώσεων)	2.213.163,49 €	61.445,89 €
Χαρτί συσκευασίας (κωδικοί ...+) (Σχετικό 23)	686	6	-3.110,43 € (βλ. Κατάσταση No 4 σελ 7 Σημειώματος Διαπιστώσεων)	31.183.938,60 €	7.189.016,51 €

*ΑΜΚ- Αρνητικό Μικτό Κέρδος

Οι παραπάνω πίνακες δείχνουν με σαφή τρόπο ότι η ολοκληρωμένη συσκευασία (χαρτί και καπάκι) πωλείται με κέρδος και μάλιστα σημαντικό και ότι η μικτή κερδοφορία του χαρτιού υπερκαλύπτει κατά πολύ το όποιο αρνητικό μικτό από την πώληση των καπακιών και των συναφών ειδών εντός του 2009. Το επόμενο έτος (2010) η εικόνα είναι πολύ διαφορετική, αφού το συνολικό μικτό κέρδος των καπακιών και συναφών ειδών είναι θετικό, δηλαδή κερδοφόρο.....

Β) Λόγους Ασφάλειας

Εν προκειμένω, καταγράφεται η συνεχής προσπάθεια της Εταιρείας μας να αποφύγει τη δημιουργία προστριβών με τους πελάτες μας, όσον αφορά την αιτία παραγωγής ελαττωματικών προϊόντων

Γ) Λόγους Ποιότητας

Στην ανωτέρω αναφερόμενη επιστολή γίνεται ειδική μνεία και ανάλυση του λόγου αυτού, ο οποίος σχετίζεται με τα ψηλά ποιοτικά πρότυπα που υιοθετεί η Εταιρεία μας και γενικότερα ο όμιλος στον οποίο ανήκουμε. Πιστεύουμε ότι ένα σωστό προϊόν πρέπει να διασφαλίζεται ποιοτικά από μια σωστή συσκευασία, μέρος της οποίας είναι και το καπάκι.

Θεωρούμε, ότι τα παραπάνω δικαιολογούν επαρκώς την πώληση των καπακιών και συναφών ειδών σε τιμή χαμηλότερη του κόστους αγοράς τους και βεβαίως όλα αυτά εντάσσονται στη γενικότερη τιμολογιακή πολιτική της Εταιρείας μας, που προσαρμόζεται και στις επικρατούσες στην αγορά συνθήκες.....”

Επειδή από τις διατάξεις του του **ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

Άρθρο 65 «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 1 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις: «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 τη διάταξη αυτή εισάγεται ως γενική προϋπόθεση για την αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης μιας δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης η απαίτηση να είναι η δαπάνη παραγωγική, δηλαδή να έχει πραγματοποιηθεί από επιχειρηματικούς λόγους (προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της) και όχι από λόγους ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης (προσωπικούς). Κάθε δαπάνη που η επιχείρηση θεωρεί απαραίτητη για την επίτευξη του επιχειρηματικού της σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών της ή τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία (απόκτηση) εισοδήματος (ανεξαρτήτως του αν κατά τη χρήση που αυτή πραγματοποιήθηκε όντως συνέβαλε ή όχι στην απόκτηση εισοδήματος), ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣτΕ 2033/2012), θεωρείται παραγωγική. Δεν επιτρέπεται δε στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο μιας δαπάνης (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.).

Επειδή, ούτε στο άρθρο 31 ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις, ούτε στις σχετικές υπουργικές αποφάσεις που εκδόθηκαν κατ' εξουσιοδότησή του για τον προσδιορισμό των εκπιπτόμενων και μη εκπιπτόμενων δαπανών υπάρχει κάποια αναφορά περί αναγνώρισης ή μη προς έκπτωση της ζημίας που προκύπτει λόγω αρνητικού μεικτού κέρδους της επιχείρησης από την πώληση ορισμένων προϊόντων ή αγαθών. Συνεπώς, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει ότι αυτή είναι παραγωγική, δηλαδή ότι είναι δυνατό ακόμα και η πώληση συγκεκριμένων-μεμονωμένων προϊόντων του κάτω του κόστους, να γίνεται, ενόψει του σκοπού, για τον οποίο διατίθενται σε τέτοια τιμή, και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, για επιχειρηματικούς λόγους.

Επειδή, το βάρος της απόδειξης περί παραγωγικότητας ή μη μια δαπάνης, ανήκει στον φορολογικό έλεγχο, ο οποίος όμως δεν ανταποκρίνεται στο βάρος αυτό, μη αποδεικνύοντας πλήρως τη μη παραγωγικότητά της, όπως εσφαλμένα θεωρεί, και συγκεκριμένα δεν αιτιολογεί επαρκώς για ποιο λόγο η δαπάνη δε συμβάλλει στη διεύρυνση των εργασιών της προσφεύγουσας και στην αύξηση του εισοδήματός της (πρβλ. ΣτΕ 2033/2012), γεγονός που θα τον υποχρέωνε να καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η δαπάνη έχει πραγματοποιηθεί για μη επιχειρηματικούς, με άλλα λόγια για προσωπικούς λόγους (κάτι το οποίο είναι δύσκολο να υποστηριχθεί υπό τις ειδικές συνθήκες της υπό κρίση περίπτωσης και ενόψει του αντικειμένου των εργασιών της προσφεύγουσας), αλλά απεναντίας, προκειμένου να υποστηρίξει την απόρριψη της δαπάνης, εγείρει, χωρίς να το αντιλαμβάνεται, αμφιβολίες περί της σκοπιμότητάς της, κάτι το οποίο δεν έχει δικαίωμα να το κάνει (πρβλ. ΣτΕ 2963/2013, 1729/2013, 3119/1991, 1354/1990, 3802/1988, 3735/1988). Ειδικότερα, με το να υπεισέρχεται σε προβληματισμούς σχετικά με το αιτιολογημένο ή μη μιας πώλησης σε τιμή κάτω του κόστους, την τιμολογιακή πολιτική της προσφεύγουσας, το σκοπό της επιχείρησης και το πώς αυτή θα τον πετύχει προβαίνει σε κρίσεις που εκφεύγουν των πλαισίων της ελεγκτικής του εξουσίας και ως εκ τούτου είναι μη επιτρεπτές από το νόμο, αφού κάτι τέτοιο δεν προκύπτει από συγκεκριμένα περιστατικά και δεδομένα.

Επειδή από τις διατάξεις του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

Άρθρο 64 «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, ο έλεγχος αναφέρει, ότι είναι ανατιολόγητη η πώληση ορισμένων εμπορευμάτων σε τιμή χαμηλότερη του κόστους, λόγω μη απαξίωσης των εμπορευμάτων αυτών, ενώ σύμφωνα με τους κανόνες του εμπορίου τα εμπορεύματα πωλούνται σε τιμή που τουλάχιστον καλύπτει το κόστος αγοράς. Ταυτόχρονα όμως διαπιστώνει ότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 του Ν. 2238/1994 (περί υπερτιμολογήσεων-υποτιμολογήσεων), ούτε διαπιστώθηκε η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση παραστατικών πώλησης ή εικονικότητας συναλλαγών.

Επειδή, ως προαναφέρθηκε, στο άρθρο 31 Ν. 2238/1994, δεν υπάρχει διάταξη που να ορίζει τη μη έκπτωση της ζημιάς που προκύπτει λόγω αρνητικού μικτού κέρδους της επιχείρησης από την πώληση ορισμένων εμπορευμάτων της.

Επειδή, η προσφεύγουσα στην προσφυγή της αναφέρει, ότι η πώληση κάτω του κόστους σε ορισμένα εμπορεύματά της (καπάκια) οφείλεται (σχ. 13-14) σε 1. εμπορικούς λόγους, 2. λόγους ασφαλείας και 3. λόγους ποιότητας του τελικού προϊόντος.

Επειδή, το καπάκι συνιστά παρεπόμενο είδος, και στη χρήση 2010 η προσφεύγουσα εμφανίζει μικτό κέρδος του κυρίου είδους και του παρεπόμενου (χαρτί συσκευασίας και καπάκια) ποσού 7.189.016,51 € και 61.445,89 € (διαφορά ειδών με θετικό μικτό κέρδος ποσού 127.169,54 € και με αρνητικό μικτό κέρδος ποσού 65.723,65 €) αντίστοιχα, ήτοι συνολικό καθαρό κέρδος ποσού 7.250.462,40 €.

Επειδή, ο έλεγχος δεν αποδεικνύει με συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, ότι η πώληση ορισμένων εμπορευμάτων κάτω του κόστους, οφείλεται σε μη παραγωγικούς σκοπούς.

Κατόπιν των **ανωτέρω αποφασίζουμε**, την αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνης συνολικού ποσού **65.723,65 €** και την απόρριψη προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνης ποσού **45.253,81 €**.

Τελικές λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:

Οι συνολικά καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές επαναπροσδιορίζονται ως ακολούθως, ανά διαχειριστική χρήση:

1. διαχειριστική περίοδος 01.01.-31.12.2010 (οικ. έτος 2011)

Κωδ./περιγραφή λογ/μού	Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα εισήγηση	Λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας εισήγησης
τακτικές αποδοχές	648.800,21		648.800,21
έκτακτες αμοιβές bonus	40.163,60		40.163,60
έξοδα κυλικείου	7.008,52		7.008,52
λοιπές παρεπόμενες παροχές & έξοδα προσωπικού	600,00		600,00
αμοιβές & έξοδα τρίτων	1.000,00		1.000,00
λοιπά ασφάλιστρα	1.763,00		1.763,00
συμβάσεις για μηχανογραφική υποστήριξη	1.500,00		1.500,00
λοιπά έξοδα μεταφοράς	13.259,00		13.259,00

έξοδα λοιπών αυτοκινήτων	2.052,46		2.052,46
έξοδα κίνησης ταξί-διοδίων & λοιπά	34.716,54		34.716,54
έξοδα ταξιδίων εσωτερικού	13.719,00		13.719,00
έξοδα ταξιδίων εξωτερικού	101.971,37		101.971,37
έξοδα υποδοχής & φιλοξενίας	15.482,88		15.482,88
έξοδα προβολής δια λοιπών μεθόδων	43.321,19		43.321,19
διάφορα έκτακτα & ανόργανα έξοδα	39.116,67		39.116,67
φόρος έκτ. Εισφ. Κερδών οικ. έτους 2010 χρήσης 09	149.346,88		149.346,88
λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων	23.620,78		23.620,78
προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων	111.912,62		111.912,62
πιστωτικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών	10.672,26		10.672,26
αρνητικό μικτό κέρδος σε πωλήσεις εμπορευμάτων	110.977,46	65.723,65	45.253,81
αρνητικό μικτό κέρδος σε πωλήσεις προϊόντων	182.792,25		182.792,25
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	1.553.796,69	65.723,65	1.488.073,04

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με αριθμ. πρωτ./16.12.2016 ενδικοφανούς προσφυγής της, και διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ, και την τροποποίηση της παρακάτω πράξης, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

της υπ' αριθ./**11.11.2016** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2010, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., κατά το μέρος που αφορά τη μείωση κατά 65.723,65 € των λογιστικών διαφορών του ελέγχου.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση :

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

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
φορολογητέα κέρδη	1.421.823,61	1.421.823,61	1.421.823,61
πλέον λογιστικές διαφορές δήλωσης	763.651,06	763.651,06	763.651,06
πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	0,00	1.553.796,69	1.488.073,04
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	2.185.474,67	3.739.271,36	3.673.547,71

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ
Φορολογητέα Κέρδη Ή Ζημιά		2.185.474,67	3.739.271,36	3.673.547,71	
Φόρος 24%	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	524.513,92	897.425,13	881.651,45	
Συμπληρωματικός φόρος 3%			0,00	0,00	
ΣΥΝΟΛΟ		524.513,92	897.425,13	881.651,45	

Φόρος προκαταβληθείς		421.678,83	421.678,83	421.678,83	
Φόρος παρακρατηθείς		5.968,61	5.968,61	5.968,61	
ΣΥΝΟΛΟ		427.647,44	427.647,44	427.647,44	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ					
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		96.866,48	469.777,69	454.004,01	357.137,53
Προκαταβολή φόρου		413.642,53	413.642,53	413.642,53	
Τέλη χαρτ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Πρόσθετος φόρος, τέλη χαρτ. & εισφ ΟΓΑ εκπροθέσμου					
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			447.493,45	428.565,04	428.565,04
Πρόσθετα τέλη χαρτοσήμου					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω πρόσθετα τέλη χαρ/μου					
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή	510.509,01	1.330.913,66	1.296.211,58	785.702,57
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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 .