



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10/03/2017

Αριθμός απόφασης: 1927

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλ. : 213 1604 574

FAX : 213 1604 567

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. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν.4389/2016 (ΦΕΚ Α'94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. 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 10/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, που εδρεύει στη, επί της οδού, όπως νομίμως εκπροσωπείται,

κατά της υπ' αριθμ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, β) του υπ' αριθμ./2016 οριστικού προσδιορισμού προστίμου φόρου εισοδήματος αρ. 26 παρ. 1 Ν. 3728/2008 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και γ) του υπ' αριθμ./2016 οριστικού προσδιορισμού προστίμου φόρου εισοδήματος αρ. 39 παρ. 4 Ν. 2238/1994 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθμ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. β) τον υπ' αριθμ./2016 οριστικό προσδιορισμό προστίμου φόρου εισοδήματος αρ. 26 παρ. 1 Ν. 3728/2008 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και γ) τον υπ' αριθμ./2016 οριστικό προσδιορισμό προστίμου φόρου εισοδήματος αρ. 39 παρ. 4 Ν. 2238/1994 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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 10/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, 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:

α) Με την υπ' αριθ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 249.741,25 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 299.689,50 €.

β) Με τον υπ' αριθμ./2016 οριστικό προσδιορισμό προστίμου φόρου εισοδήματος αρ. 26 παρ. 1 Ν. 3728/2008 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 46.894,81 €.

γ) Με τον υπ' αριθμ./2016 οριστικό προσδιορισμό προστίμου φόρου εισοδήματος αρ. 39 παρ. 4 Ν. 2238/1994 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 28.256,16 €.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον μερικό έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων, που διενεργήθηκε στη προσφεύγουσα από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. βάσει των διατάξεων του άρθρου 66 του Ν. 2238/1994 και της ΠΟΛ 1037/2005, σύμφωνα με την/2015 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Ο αντίθετος στον Νόμο και το Σύνταγμα ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.
- Η ανυπαρξία της παράβασης.

- Το δικαίωμα πρόσβασης στα στοιχεία του φακέλου σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου. Η πλημμελής προδικασία πρόσβασης στα στοιχεία και η κατά συνέπεια αυτής παραβίαση του άρθρου 20 Σ.
- Ο νόμιμος και παραγωγικός χαρακτήρας των κρινόμενων δαπανών και, ακολούθως η νόμω και ουσία αβάσιμη προσαύξηση των καθαρών κερδών της προσφεύγουσας με λογιστικές διαφορές, λόγω μη αναγνώρισης των οικείων δαπανών ως εκπεστέων από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας.
-Γενικά για τις εκπιπτόμενες παραγωγικές δαπάνες της επιχειρηματικής δραστηριότητας και τα όρια της εξουσίας της φορολογικής αρχής να μην αναγνωρίσει προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα επιχειρηματικές δαπάνες.
- Η νόμω και ουσία αβάσιμη (παράλληλη) επιβολή προστίμου σε ποσοστό 10% επί ποσού ευρώ 468.948,10, ήτοι ποσού προστίμου ευρώ 46.894,81, κατ εφαρμογή του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008 .
-Κατά την οικεία διαχείριση δεν υφίστατο υποχρέωση υποβολής φακέλου προς το αρμόδιο υπουργείο Ανάπτυξης και κατά ρητή πρόβλεψη του Ν.3728/2008 επιβολή προστίμου είναι δυνατή μόνο σε περίπτωση που δεν ανταποκριθεί ο ενδιαφερόμενος σε σχετική πρόσκληση του υπουργείου Ανάπτυξης και όχι σε προσκλήσεις λοιπών Φορέων.
-Ούτως ή άλλως, δεν υφίσταται παραβίαση της τεκμηρίωσης των τιμών των συναλλαγών ώστε να είναι δυνατή η επιβολή προστίμου.
-Για την αυτή πραγματική βάση έχει παράλληλα επιβληθεί πρόστιμο 10% άρθρου 39 Ν.2238/1994.
- Στην υπό κρίση περίπτωση άμεση εφαρμογή έχει η κοινοτική αρχή για την εφαρμογή της νεώτερης επιεικέστερης διάταξης (Ν.4110/2013 και άρθρο 56 Ν.4174/2013).
- Η νόμω και ουσία αβάσιμη (παράλληλη) επιβολή προστίμου σε ποσοστό 10% επί του ποσού ευρώ 282.561,10, ήτοι ποσού ευρώ 28.256,16 κατ εφαρμογή της παραγράφου 4 του άρθρου 39 του ν. 2238/1994.
-Δεν υφίσταται παραβίαση της τεκμηρίωσης των τιμών των συναλλαγών ώστε να είναι δυνατή η επιβολή προστίμου.
-Η φορολογική αρχή κατά παράβαση του νόμου και αδικαιολόγητα προέβη στον υπό κρίση καταλογισμό.
-Στην υπό κρίση περίπτωση άμεση εφαρμογή έχει η κοινοτική αρχή για την εφαρμογή της νεώτερης επιεικέστερης διάταξης (Ν.4110/2013).

Ως προς την υπ' αριθ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ

Μετά τον διενεργηθέντα έλεγχο φορολογίας εισοδήματος διαπιστώθηκε η ύπαρξη λογιστικών διαφορών ποσού 967.576,44 €, στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009, ως ακολούθως :

	ΧΡΗΣΗ	2009
--	--------------	-------------

α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/μού	Λογιστική διαφορά
1	Λοιπές λογιστικές διαφορές, κόστος οικοδομής που μεταφέρθηκε στα αποτελέσματα	-40.739,53 €
2	61.93.0001 Ελαιοχρωματισμοί	22.180,32 €
3	62.03.000000 Τηλεφωνικά τηλεγραφικά	38.164,64 €
4	62.04 Ενοίκια μίσθωσης leasing	96.197,32 €
5	62.07.0300 Επισκευές μεταφορικών μέσων επιβατικών	15.844,83 €
6	62.05. 0100 Ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων	4.020,54 €
7	63.03.0000 Φόροι τέλη μεταφορικών μέσων επιβατικών	1.005,00 €
8	63.98.09 ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος	20.535,00 €
9	63.00.0200 Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας	46.343,08 €
10	64.00.000 Έξοδα κίνησης ΕΙΧ αυτοκινήτων	13.967,07 €
11	64.02.5000 Έξοδα συνεδρίων εκδηλώσεων	18.120,61 €
12	64.02.6000 Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας	7.265,63 €
13	66.03.0100 αποσβέσεις ΕΙΧ αυτοκινήτων	12.559,13 €
14	81.00.000000 Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις	1.033,79 €
15	81.00.0100 προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων	387,76 €
16	83.10.1800 Προβλέψεις για κάλυψη ζημιάς από συμμετοχή σε κ/ξια	421.017,04 €
17	Δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα έσοδα άρθρο 31 παρ. 8 ν 2238/94	7.112,61 €
18	Λοιπές λογιστικές διαφορές από Υπερτιμολογήσεις	282.561,60 €
	ΣΥΝΟΛΟ	967.576,44 €

Σημειώνεται ότι για τη περίπτωση του κόστους οικοδομής που μεταφέρθηκε στα αποτελέσματα ύψους -40.739,53 €, αυτή αφορά την ωφέλεια των αποτελεσμάτων της χρήσεως 2009 που προήλθε από την πώληση διαμερισμάτων που φορολογήθηκαν τεκμαρτά την προηγούμενη χρήση και ο έλεγχος την προσδιόρισε ως αρνητική λογιστική διαφορά της εν λόγω χρήσης. Επίσης ο έλεγχος προσδιόρισε καθαρά τεκμαρτά κέρδη από τη πώληση διαμερισμάτων ημιτελούς κατασκευής οικοδομής στο στη χρήση 2009 ποσού 105.000,00 € αντί των δηλωθέντων από την προσφεύγουσα 78.653,59 €. Τελικώς αναπροσάρμοσε τα συνολικά τεκμαρτά κέρδη τεχνικών επιχειρήσεων της δήλωσης από το ποσό των 111.303,64 € σε 130.560,19 €.

Από τις ως άνω λογιστικές διαφορές η προσφεύγουσα αμφισβητεί τις ακόλουθες, για τους λόγους που κατά περίπτωση αναφέρονται:

α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/μού	Συνολική λογιστική διαφορά	Λογιστική διαφορά αμφισβητούμ ενη
-----	------------------------	----------------------------------	--

1	Λοιπές λογιστικές διαφορές από πωλήσεις ημιτελών διαμερισμάτων στην οικοδομή που μεταφέρθηκε στα αποτελέσματα	-40.739,53 €	-40.739,53 €
2	61.93.0001 Ελαιοχρωματισμοί	22.180,32 €	20.180,32 €
3	62.03.000000 Τηλεφωνικά τηλεγραφικά	38.164,64 €	38.164,64 €
4	62.04 Ενοίκια μίσθωσης leasing	96.197,32 €	96.197,32 €
5	62.07.0300 Επισκευές μεταφορικών μέσων επιβατικών	15.844,83 €	15.844,83 €
6	62.05. 0100 Ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων	4.020,54 €	4.020,54 €
7	63.03.0000 Φόροι τέλη μεταφορικών μέσων επιβατικών	1.005,00 €	1.005,00 €
8	63.98.09 ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος	20.535,00 €	20.535,00 €
9	63.00.0200 Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας	46.343,08 €	46.343,08 €
10	64.00.000 Έξοδα κίνησης ΕΙΧ αυτοκινήτων	13.967,07 €	13.967,07 €
11	64.02.5000 Έξοδα συνεδρίων εκδηλώσεων	18.120,61 €	18.120,61 €
12	64.02.6000 Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας	7.265,63 €	7.265,63 €
13	66.03.0100 αποσβέσεις ΕΙΧ αυτοκινήτων	12.559,13 €	12.559,13 €
14	81.00.000000 Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις	1.033,79 €	1.033,79 €
15	81.00.0100 προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων	387,76 €	387,76 €
16	83.10.1800 Προβλέψεις για κάλυψη ζημιάς από συμμετοχή σε κ/ξια	421.017,04 €	421.017,04€
17	Δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα έσοδα άρθρο 31 παρ. 8 ν 2238/94	7.112,61 €	7.112,61 €
18	Λοιπές λογιστικές διαφορές από Υπερτιμολογήσεις	282.561,60 €	282.561,60 €
	ΣΥΝΟΛΟ	967.576,44	965.576,44

Επίσης η προσφεύγουσα δεν δέχεται την διαγραφή του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού 44.11.00 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις ποσού 130.024,94 € την οποία ναι μεν ο έλεγχος δεν την πρόσθεσε στα φορολογητέα κέρδη της χρήσης 2009, πλην όμως την έθεσε υπόψη του επομένου ελέγχου προκειμένου αυτή να φορολογηθεί στη χρήση 2010.

Επειδή, η προσφεύγουσα με τον με τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι είναι αντίθετος στο νόμο και το Σύνταγμα ο ενδικοφανής χαρακτήρας του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 63 § 3 του ν. 4174/2013 εφαρμόζονται και ισχύουν όπως έχουν δημοσιευθεί στο Φύλλο Εφημερίδας της Κυβέρνησης, ενώ μέχρι σήμερα δεν έχει εκδοθεί Δικαστική Απόφαση η οποία να κρίνει αντισυνταγματική την διάταξη του εν λόγω άρθρου.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο, ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως απαράδεκτος.

Επειδή, η προσφεύγουσα με τον δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται ότι η παράβαση που τους αποδόθηκε είναι ανύπαρκτη, πλην όμως, όπως προκύπτει από την από 14/09/2016 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, η φορολογική αρχή, αξιολογώντας και συνεκτιμώντας όλα τα στοιχεία που τέθηκαν υπ' όψιν της και κατ' εφαρμογή των σχετικών φορολογικών διατάξεων, κατέληξε στη διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2009 α)καταχώρησε στα βιβλία της δαπάνες που δεν στηρίζονται σε προβλεπόμενα από τις οικείες διατάξεις δικαιολογητικά και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις, β)δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου εντός 30 ημερών το Φάκελο Τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών με άλλες εταιρείες του ίδιου ομίλου και γ)πραγματοποίησε λήψη υπηρεσιών από συγγενή της εταιρεία με τίμημα αδικαιολόγητα ανώτερο από εκείνο που θα επιτύγχανε από τρίτα ανεξάρτητα προς αυτή πρόσωπα ή επιχειρήσεις (υπερτιμολόγηση). Προς τούτο προέβη στην στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων καταλογίζοντας τη διαφορά φόρου που προέκυψε και επέβαλε τα προβλεπόμενα από το νόμο πρόστιμα. Επομένως ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή στις 11/10/2016 κοινοποιήθηκε στην ελεγχόμενη η με αριθμό ID και με ημερομηνία θεώρησης 14/09/2016 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος με συνημμένα στο σώμα της έκθεσης τα παρακάτω:

1. Πρωτόκολλο καταμέτρησης ταμείου.
2. Πρωτόκολλο καταγραφής αξιόγραφων.
3. Εντολή ελέγχου με αριθμό/1118
4. Η με αριθμό πρωτ./2016 πρόσκληση για προσκόμιση φακέλου ενδοομιλικών συναλλαγών
5. Η με αριθμό πρωτ./2016 αίτηση της επιχείρησης για παράταση του χρόνου προσκόμισης του φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών
6. Το με αριθμό πρωτ./2016 έγγραφο της επιχείρησης με το φάκελο ενδοομιλικών συναλλαγών
7. Καταστάσεις ενδοομιλικών συναλλαγών με αρ. πρωτ. και/2016 της Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης.
8. Κατάσταση ενδοομιλικών συναλλαγών χρήσης 2008 με ημερομηνία 13/5/2010 προς το Υπουργείο Ανάπτυξης.
9. Δελτίο πληροφοριών με αριθμό πρωτ./2014 από τη Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης.(αριθμός πρωτ. ΚΕΜΕΕΠ/2014)
10. Γνωστοποιήσεις προς την εταιρεία και τους νόμιμους εκπροσώπους σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 37 παρ.5 του Ν. 4141/2013 με αριθμούς πρωτ.,,/2014

11. Έγγραφο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. με αριθ. πρωτ./2016 προς το ΣΔΟΕ Κεντρικής και ανατολικής Μακεδονίας
12. Έγγραφο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ με αριθ. πρωτ./2016 &/2016 προς τη Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε Θεσσαλονίκης.
13. Έγγραφο με αριθ. πρωτ./2016 ,/2016 &/2016 απάντηση στο παραπάνω από τη Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε Θεσσαλονίκης. (πρωτ. ΚΕΜΕΕΠ/2016,/2016 &/2016,/2016)
14. Έγγραφο (απάντηση στο/2016) με αριθ. πρωτ./2014 από το ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας.
15. Έγγραφο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ με αριθ. πρωτ./2016 προς το ΣΔΟΕ Κεντρικής και ανατολικής Μακεδονίας
16. Έγγραφο (απάντηση στο/2016) με αριθ. πρωτ./2016 από το ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας (πρωτ. ΚΕΜΕΕΠ/2016)

Επί πλέον το Πρωτόκολλο καταμέτρησης ταμείου και το Πρωτόκολλο καταγραφής αξιόγραφων συντάχθηκαν σε δυο αντίγραφα, ένα δε από αυτά παραδόθηκε την πρώτη ημέρα του ελέγχου 01/03/2016 στον προϊστάμενο του λογιστηρίου

Επομένως ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν έλαβε γνώση των παραπάνω εγγράφων απορρίπτεται ως ανίσχυρος.

A.1 Επί των λογιστικών διαφορών που αφορούν :Τηλεφωνικά τηλεγραφικά, Ενοίκια μίσθωσης leasing, Επισκευές, Έξοδα κίνησης, αποσβέσεις, Ασφάλιστρα και Φόροι τέλη μεταφορικών μέσων, ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος, Φόρο Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας, φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις, προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων και Δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα έσοδα άρθρο 31 παρ. 8 ν 2238/94

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 αναγνωρίστηκαν από τη φορολογική αρχή για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα οι δαπάνες που είχαν γίνει από την επιχείρηση και πληρούσαν τις προϋποθέσεις της κείμενης νομοθεσίας καθώς και της νομολογίας.

Επειδή η προσφεύγουσα αορίστως και χωρίς συγκεκριμένα στοιχεία αναφέρεται, ότι η φορολογική αρχή απέρριψε τις δαπάνες συλλήβδην, με μόνη την αναγραφή στην έκθεση ελέγχου των υπολοίπων των λογαριασμών και των γενικών λόγων για τους οποίους απορρίπτονται οι υπό κρίση δαπάνες, με απλή γενική αναφορά στα κατ' έτος χρεωστικά υπόλοιπα, εν συνόλω, των οικείων λογαριασμών, χωρίς την αναγραφή στην έκθεση ελέγχου διακριτά και αυτοτελώς των υπό απόρριψη δαπανών.

Οι λογιστικές διαφορές που διαπιστώθηκαν από τον διενεργηθέντα έλεγχο, παρατίθενται αναλυτικά στις σελίδες 52 έως 63 της Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, ανά ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο και ανά λογαριασμό, με πλήρη και τεκμηριωμένη ανάλυση των λόγων για τους οποίους δεν αναγνωρίζεται η έκπτωση αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και την πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων και του Συμβουλίου της Επικρατείας. Δεν αναγράφεται στην έκθεση ελέγχου διακριτά και αυτοτελώς οι υπό απόρριψη δαπάνες σε όσες περιπτώσεις από το νόμο ορίζεται ποσοστό έκτασης στο σύνολο του λογαριασμού (Δαπάνες κινητής τηλεφωνίας, δαπάνες μίσθωσης –συντήρησης-επισκευής –κυκλοφορίας και αποσβέσεων ΕΙΧ αυτοκινήτων) και σε όσες περιπτώσεις το σύνολο του λογαριασμού έχει χρεωθεί με μη εκπιπτόμενες δαπάνες (Φόροι –τέλη-προσαυξήσεις ασφαλιστικών εισφορών-φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις)

Επειδή, λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, ορθά και νόμιμα, δεν αναγνωρίστηκαν από τη φορολογική αρχή για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν. 2238/1994 και προστέθηκαν σαν λογιστικές διαφορές οι δαπάνες που είχαν γίνει από την επιχείρηση χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις της κείμενης νομοθεσίας καθώς και της νομολογίας και για τις οποίες γίνεται πλήρης, αναλυτική, ειδική, εμπειριστατωμένη και επαρκής αιτιολόγηση στην έκθεση ελέγχου και οι οποίες, ανά λογαριασμό έχουν ως εξής:

α/α	Κωδ./περιγραφή λογ/μού	Συνολική λογιστική διαφορά	Λογιστική διαφορά αμφισβητούμενη
1	62.03.000000 Τηλεφωνικά τηλεγραφικά	38.164,64 €	38.164,64 €
2	62.04 Ενοίκια μίσθωσης leasing	96.197,32 €	96.197,32 €
3	62.07.0300 Επισκευές μεταφορικών μέσων επιβατικών	15.844,83 €	15.844,83 €
4	62.05. 0100 Ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων	4.020,54 €	4.020,54 €
5	63.03.0000 Φόροι τέλη μεταφορικών μέσων επιβατικών	1.005,00 €	1.005,00 €
6	63.98.09 ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος	20.535,00 €	20.535,00 €
7	63.00.0200 Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας	46.343,08 €	46.343,08 €
8	64.00.000 Έξοδα κίνησης ΕΙΧ αυτοκινήτων	13.967,07 €	13.967,07 €
9	66.03.0100 αποσβέσεις ΕΙΧ αυτοκινήτων	12.559,13 €	12.559,13 €
10	81.00.000000 Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις	1.033,79 €	1.033,79 €
11	81.00.0100 προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων	387,76 €	387,76 €
12	Δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα έσοδα άρθρο 31 παρ. 8 ν 2238/94	7.112,61 €	7.112,61 €
	ΣΥΝΟΛΟ	257.170,77 €	257.170,77 €

οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη πλήρους, σαφούς, ειδικής, επαρκούς και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου, και ,κατά συνέπεια, ακυρότητας των κρινόμενων καταλογιστικών πράξεων που βασίζονται σε αυτήν πρέπει να απορριφθούν ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, ορθά, νόμιμα και πλήρως αιτιολογημένα, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αναλυτικά αναφέρονται κατ'έτος στη οικεία έκθεση ελέγχου.

αποφασίζουμε

την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά τα συγκεκριμένα ποσά των ως άνω λογιστικών διαφορών ύψους 257.170,77 € για τη διαχειριστική χρήση 2009.

A.2 Επί των λοιπών λογιστικών διαφορών-τεκμαρτού προσδιορισμού καθαρών κερδών

1. Επί της λογιστικής διαφοράς Λοιπές λογιστικές διαφορές από πωλήσεις ημιτελών διαμερισμάτων στην οικοδομή που μεταφέρθηκε στα αποτελέσματα -40.739,53 €

Επειδή ο έλεγχος αναγνώρισε αρνητική λογιστική διαφορά 40.739,53 € από πωλήσεις ημιτελών διαμερισμάτων οικοδομής στο που μεταφέρθηκε στα αποτελέσματα, το οποίο αφορά κέρδος της προσφεύγουσας από πωλήσεις ημιτελών διαμερισμάτων που είχαν φορολογηθεί τεκμαρτά την προηγούμενη χρήση. Δηλαδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το λογιστικό κέρδος 40.739,53 € από πωλήσεις ημιτελών διαμερισμάτων και το πρόσθεσε στα αποτελέσματα ως αρνητική λογιστική διαφορά γιατί τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας, η οποία εκτός των άλλων έχει και αντικείμενο εργασιών την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών, όσον αφορά τη πώληση ημιτελών διαμερισμάτων, προσδιορίζονται τεκμαρτά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν. 3296/2004. Με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους που αφορά στη διαχειριστική περίοδο της ολοκλήρωσης της οικοδομής δηλώνεται το τελικό αποτέλεσμα το οποίο προκύπτει λογιστικά από τη συγκεκριμένη οικοδομή. Από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος της δήλωσης αυτής, εκπίπτει ο φόρος που έχει καταβληθεί με βάση τις προηγούμενες δηλώσεις φορολογίας και ο οποίος αντιστοιχεί στα τεκμαρτά κέρδη της οικοδομής της οποίας ολοκληρώθηκε η κατασκευή.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για τον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος από εκμετάλλευση ακινήτων από συγγνωστή πλάνη προέβη σε λογιστικό προσδιορισμό και όχι τεκμαρτό, εφαρμόζοντας τις προηγούμενες διατάξεις του Ν. 2940/2001 και τις οδηγίες που δόθηκαν με τις εγκυκλίους: 1035038/10347/80012/11-04-2003 & 1039113/10547/B0012/ΠΟΛ. 1043/10-05-2004, με αποτέλεσμα την προσαύξηση των αποτελεσμάτων (κέρδος από πωλήσεις ημιτελών διαμερισμάτων κατά 40.739,53 ευρώ στη χρήση 2009) αντί των ορθών διατάξεων του άρθρου 11 του Ν.3296/2004.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν.3296/2004.: «Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101, που έχουν ως αντικείμενο

εργασιών την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών, καθώς και των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχουν. Ως ακαθάριστα έσοδα για την εφαρμογή των ανωτέρω, λαμβάνονται τα οριζόμενα από την παράγραφο 1 του άρθρου 34.

Όταν κατά τις διαχειριστικές περιόδους μέσα στις οποίες κτώνται έσοδα από τις πιο πάνω εργασίες δεν έχει ολοκληρωθεί η ανέγερση της οικοδομής, ως καθαρά κέρδη δηλώνονται αυτά που προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 και με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους που αφορά στη διαχειριστική περίοδο της ολοκλήρωσης της οικοδομής δηλώνεται το τελικό αποτέλεσμα το οποίο προέκυψε, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο, από τη συγκεκριμένη οικοδομή. Από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος της δήλωσης αυτής, εκπίπτει ο φόρος που έχει καταβληθεί με βάση τις προηγούμενες δηλώσεις φορολογίας και ο οποίος αντιστοιχεί στα τεκμαρτά κέρδη της οικοδομής της οποίας ολοκληρώθηκε η κατασκευή.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 34 του Ν.2238/1994.: «2. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών εξευρίσκονται με τη χρήση συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στα ακαθάριστα έσοδά τους.

Όταν δεν επιδεικνύονται στον έλεγχο ή δεν τηρούνται βιβλία και στοιχεία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή τηρούνται ανεπαρκή ή ανακριβή βιβλία, εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 30 και ο συντελεστής καθαρού κέρδους του πρώτου εδαφίου διπλασιάζεται. Επίσης, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των τριών τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 2 του άρθρου 32.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την ανέγερση κτιριακών εγκαταστάσεων με λυόμενα ή προκατασκευασμένα στοιχεία.»

Επειδή η προσφεύγουσα εκτός των άλλων έχει και αντικείμενο εργασιών την πώληση ανεγειρόμενων οικοδομών, τα κέρδη της πριν την ολοκλήρωση της κατασκευής προσδιορίζονται τεκμαρτά σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις του άρθρου 11 του Ν. 3296/2004 και με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους που αφορά στη διαχειριστική περίοδο της ολοκλήρωσης της οικοδομής δηλώνεται το τελικό αποτέλεσμα το οποίο προκύπτει λογιστικά, από τη συγκεκριμένη οικοδομή. Από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος της δήλωσης αυτής, εκπίπτει ο φόρος που έχει καταβληθεί με βάση τις προηγούμενες δηλώσεις φορολογίας και ο οποίος αντιστοιχεί στα τεκμαρτά κέρδη της οικοδομής της οποίας ολοκληρώθηκε η κατασκευή.

Επειδή για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων η προσφεύγουσα, εφαρμόζοντας προϊσχύουσες διατάξεις, πίστωσε τους λογαριασμούς 71.00.0209 & 71.00.0210 με το τίμημα των πωλήσεων και χρέωσε το Λογαριασμό 71.99.0100 (Προϋπολογισμένες Πωλήσεις) με το μέρος της αξίας των διαμερισμάτων, το οποίο δεν είχε ολοκληρωθεί χρησιμοποιώντας τον ενδιάμεσο λογαριασμό 58.08 προϋπολογισμένο κόστος τεχνικών έργων και 58.021 προϋπολογισμένες πωλήσεις ετοιμών και ημιτελών. Στη συνέχεια για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών

αφαίρεσε από τα ακαθάριστα έσοδα το πραγματικό κόστος του κάθε διαμερίσματος (Λογ. 24,25, 60,61,62,63 & 64) και το προϋπολογισθέν κόστος (Λογ. 68.99.0100) με αποτέλεσμα την μείωση των αποτελεσμάτων κατά 385.889,40 ευρώ στη χρήση 2008 και την αύξηση των αποτελεσμάτων κατά 40.739,53 ευρώ στη χρήση 2009.

Επειδή σύμφωνα με τις γενικές παραδοχές των κανόνων δικαίου άγνοια νόμου δε νοείται από τη στιγμή που ο νόμος έχει δημοσιευθεί και έχει τεθεί σε ισχύ.

Επειδή ο έλεγχος όσον αφορά τον τεκμαρτό προσδιορισμό των καθαρών κερδών χρήσεων 2008 και 2009 και τη φορολόγηση αυτών σε σχέση με τα λογιστικά αποτελέσματα που θα προκύψουν με την ολοκλήρωση της οικοδομής ρητά τα θέτει υπόψη επόμενου ελέγχου, όπως αναφέρεται σε σχετική σημείωση στις σελίδες 53 και 58 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, στη περίπτωση του κόστους οικοδομής που μεταφέρθηκε στα αποτελέσματα της προσφεύγουσας ύψους -40.739,53 € και αφορά την ωφέλεια των αποτελεσμάτων της χρήσεως 2009 που προήλθε από την πώληση διαμερισμάτων που φορολογήθηκαν τεκμαρτά την προηγούμενη χρήση, ορθά ο έλεγχος την προσδιόρισε ως αρνητική λογιστική διαφορά της εν λόγω χρήσης. Επίσης ορθά ο έλεγχος προσδιόρισε καθαρά τεκμαρτά κέρδη από τη πώληση διαμερισμάτων ημιτελούς κατασκευής οικοδομής στο στη χρήση 2009 ποσού 105.000,00 € αντί των δηλωθέντων από την προσφεύγουσα 78.653,59 € και τελικώς ορθά αναπροσάρμοσε τα συνολικά τεκμαρτά κέρδη τεχνικών επιχειρήσεων της δήλωσης από το ποσό των 111.303,64 € σε 130.560,19 €.

αποφασίζουμε

την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά το τεκμαρτό κέρδος της προσφεύγουσας από πωλήσεις ημιτελών διαμερισμάτων.

2. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 61.93.0001 “Ελαιοχρωματισμοί” 20.180,32 €

Επειδή από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 20.180,32 € γιατί η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2009 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της δύο (2) ΤΠΥ καθαρής αξίας εκάστου 10.000,00 € και 10.180,32 € για συναλλαγές εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη από τη φερόμενη ως εκδότρια επιχείρηση, με ΑΦΜ

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι δαπάνες που περιλήφθησαν στα ελεγχόμενα (νομότυπα εκδοθέντα) φορολογικά στοιχεία συνιστούν αληθείς και πραγματικές δαπάνες, οι οποίες πλήρως εξοφλήθηκαν, είχαν απολύτως παραγωγικό χαρακτήρα για την λήπτρια εταιρεία, ενώ η τελευταία τελούσε ως προς αυτές και το πρόσωπο του εκδότη σε απολύτως καλή πίστη, και από την πραγματοποίησή τους το ελληνικό δημόσιο είχε Φορολογική ωφέλεια και όχι βλάβη.

Επειδή, τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο της αρμόδιας ως προς την προσφεύγουσα Δ.Ο.Υ., εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δηλαδή οι εργασίες που περιγράφονται σε αυτά πραγματοποιήθηκαν, από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία, καθόσον :

-Τα τιμολόγια έχουν σήμανση από Φορολογικό μηχανισμό ο οποίος έχει δηλωθεί στη αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης .

-Τα τιμολόγια καταχωρήθηκαν κανονικά στα βιβλία της προσφεύγουσας, ενημερώθηκαν ορθά οι αναλυτικοί λογαριασμοί του Φ.Π.Α, των δαπανών και του προμηθευτή και η καθαρή αξία τους συμπεριελήφθη στις συγκεντρωτικές καταστάσεις προμηθευτών.

-Παρακρατήθηκε φόρος εργολάβων 3% στη χρήση 2008 και 1% στη χρήση 2009 ο οποίος αποδόθηκε στη Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Θεσσαλονίκης.

-Η προσφεύγουσα ως ανάδοχος του έργου κατέβαλε ασφαλιστικές εισφορές για τις εργασίες κατασκευής των ελαιοχρωματισμών μέρος των οποίων 1.807,25 ευρώ παρακρατήθηκε από την αμοιβή της Ποσό 23.574,84 ευρώ από την συνολική αξία των παραπάνω τιμολογίων, εξοφλήθηκε από την ελεγχόμενη με μεταχρονολογημένες επιταγές και το υπόλοιπο με μετρητά.

-Δεν υπήρχε υποχρέωση εξόφλησης των τιμολογίων με επιταγές η κατάθεση σε τραπεζικούς λογαριασμούς επειδή η συνολική αξία των τιμολογίων δεν ξεπερνούσε το ποσό των 15.000,00 ευρώ.

-Από τις σχετικές επιμετρήσεις για την πληρωμή της ελεγχόμενης από την Τράπεζα της Ελλάδας διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έχει εκτελέσει τις παραπάνω εργασίες τις οποίες έχει τιμολογήσει στην τράπεζα της Ελλάδος.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία, αφού χρησιμοποίησε τις αναγκαίες για αυτήν υπηρεσίες, που είχαν περιληφθεί στα επίμαχα τιμολόγια χρήσεων 2008 και 2009, ολοκλήρωσε το έργο της εκπληρώνοντας τις συμβατικές της υποχρεώσεις προς την «Τράπεζα της Ελλάδος» και αντίστοιχα τιμολόγησε την αντισυμβαλλόμενη της. Δηλαδή οι υπό κρίση συναλλαγές αποτέλεσαν μέρος ενός μεγαλύτερου έργου το οποίο συνιστούσε συμβατική της υποχρέωση προς τρίτο πρόσωπο και το οποίο έργο στο σύνολο του ολοκληρώθηκε εμπρόθεσμα και με συμβατικό τρόπο, παραδόθηκε στο τρίτο πρόσωπο, τιμολογήθηκε και το κέρδος που προέκυψε επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ και με φόρο εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1071/2015 με θέμα: *«Κοινοποίηση της με αριθμό 170/2014 Γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά το μέρος που έγινε δεκτή, αναφορικά με τη δυνατότητα του λήπτη φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό»* ορίζεται ότι: *«.....Σύμφωνα με την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ. έγινε δεκτό ότι: «Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου.»*

αποφασίζουμε

την αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής κατά το ποσό των 20.182,32 € που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά.

Σημειώνεται ότι εκ παραδρομής του ελέγχου κατά τον υπολογισμό των τελικών φορολογητέων κερδών για την ως άνω λογιστική διαφορά προστέθηκε ποσό 22.180,32 € αντί του ορθού 20.180,32 €.

3. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 64.02.5000 “Έξοδα συνεδρίων εκδηλώσεων” 18.120,61 €

Επειδή από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 18.120,61 € διότι δεν κατονομάζονται οι λήπτες των υπηρεσιών και δεν κατέστη δυνατό να διαπιστωθεί αν οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για τους σκοπούς της προσφεύγουσας ή καταβλήθηκαν από ελευθεριότητα της .

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι ανωτέρω δαπάνες είναι πραγματικές, βέβαιες, δεδουλευμένες, εκκαθαρισμένες, παραγωγικές, συνέβαλαν στην εύρυθμη λειτουργία και εξέλιξη της δραστηριότητας της καθώς έλαβαν χώρα στο πλαίσιο καλύτερης οργάνωσης και λειτουργίας της επιχείρησης, ενημέρωσης του προσωπικού της περί των νέων έργων που έχει αναλάβει η προσφεύγουσα και των μελλοντικών στόχων της, πραγματοποιήθηκαν σε ξενοδοχείο το οποίο εδρεύει στην, ήτοι εντός του νομού της έδρας της, αποδεικνύονται από νόμιμα έγγραφα Φορολογικά στοιχεία – δικαιολογητικά Κ.Β.Σ.. έχουν καταχωρηθεί στα νομίμως τηρηθέντα βιβλία Κ.Β.Σ. Ως εκ τούτου, οι εν λόγω δαπάνες είναι εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας χρήσης.

Ενδεικτικά, προσκομίζει Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής, με αριθμούς/2009, συνολικού ποσού ευρώ 5.400 (καθαρή αξία τιμολογίου ποσό ευρώ 4.815,35 πλέον ΦΠΑ ποσού ευρώ 584,65), και 922/15.05.2009, συνολικού ποσού ευρώ 10.000 (καθαρή αξία τιμολογίου ποσό ευρώ 9.020,12 πλέον ΦΠΑ ποσού ευρώ 979,88), ήτοι συνολικού ποσού ευρώ 15.400, με εκδότη την εταιρεία με την επωνυμία «.....», εδρεύουσα στη, τα οποία αφορούν σε παροχή υπηρεσιών οργάνωσης εκδήλωσης, μίσθωσης χώρου και παροχής γευμάτων, στο ξενοδοχείο εκμεταλλεύσεως της ανωτέρω εταιρείας με την επωνυμία «.....», το οποίο εδρεύει στην, ήτοι εντός του Νομού της έδρας της προσφεύγουσας, σε στελέχη και υπαλλήλους της προσφεύγουσας εταιρείας στο πλαίσιο της εύρυθμης λειτουργίας της επιχείρησης καθώς και ενημέρωσης των υπαλλήλων της για την εξέλιξη της επιχείρησης. Το σύνολο των ημερίδων και συναντήσεων του προσωπικού της εταιρείας έχει διεξαχθεί στην ευρύτερη περιοχή του νομού της έδρας της εταιρείας, ήτοι τη (συγκεκριμένα, στην), όπως αποδεικνύεται από τα αντίστοιχα σώματα των φορολογικών στοιχείων.

Επίσης προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκομίζει: το με αριθμό/2009 Τιμολόγιο της εταιρείας με την επωνυμία “.....”, ποσού ευρώ 618,28, με αιτιολογία τη συμμετοχή του , στελέχους της προσφεύγουσας εταιρείας, στο συνέδριο με θέμα «2nd Annual Greek PPP Market Forum», το

οποίο διεξήχθη στην Αθήνα την 12^η και 13^η Μαΐου 2009 καθώς και το με αριθμό/2009 Αποδεικτικό Καταβολής της συνδρομής συμμετοχής στο εν λόγω συνέδριο, της τράπεζας ALPHA BANK, κατόπιν χρέωσης του με αριθμού τραπεζικού λογαριασμού της προσφεύγουσας εταιρείας, τηρουμένου στην τράπεζα ALPHA BANK.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 : «1.Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51^Α και 51Β του παρόντος:....ν) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για επιμόρφωση του προσωπικού της με την προϋπόθεση ότι η επιμόρφωση έχει σχέση με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης ή το αντικείμενο εργασιών του προσωπικού ή τέλος, με τη χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών ή των προγραμμάτων αυτών που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:
«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.
Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:
«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή από την οικία έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει αναλυτικά ανά δαπάνη του λογαριασμού αυτού σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την μη αναγνώριση της προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας με συνέπεια να μην παρέχεται η αιτιολογία της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση της κρινόμενης καταλογιστικής πράξης ως προς την διαφορά αυτή,

αποφασίζουμε

την αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά των 18.120,61 € και την ολοσχερή διαγραφή της, λόγω πλημμελούς αιτιολογίας από τον έλεγχο.

4. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 64.02.6000 “ Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας” 7.265,63 €

Επειδή από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 7.265,63 € διότι δεν κατονομάζονται οι λήπτες των υπηρεσιών και δεν κατέστη δυνατό να διαπιστωθεί αν οι δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για τους σκοπούς της προσφεύγουσας ή καταβλήθηκαν από ελευθεριότητα της .

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται οι ανωτέρω δαπάνες είναι πραγματικές, βέβαιες, δεδουλευμένες εκκαθαρισμένες, παραγωγικές, συνέβαλαν στην εξέλιξη της δραστηριότητας της καθώς αφορούν α) σε δαπάνες διαμονής και φιλοξενίας πελατών της (ξενοδοχείο, γεύματα), σε ξενοδοχείο το οποίο ευρίσκεται εντός του νομού, όπου έχει την έδρα της η προσφεύγουσα (ξενοδοχείο «.....» στη), στο πλαίσιο της επίσκεψής τους στην εταιρεία και των συναντήσεών τους με στελέχη της προσφεύγουσας, αποδεικνύεται από νόμιμα έγγραφα Φορολογικά στοιχεία – δικαιολογητικά Κ.Β.Σ.. τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα νομίμως τηρηθέντα βιβλία Κ.Β.Σ και β) σε δαπάνες διαμονής των εργαζομένων της προσφεύγουσας σε ξενοδοχείο, προκειμένου αυτοί να εργασθούν και να διαμείνουν προσωρινά στη ήτοι σε τόπο που απέχει πλέον των 500 χιλιομέτρων/300 μιλίων από την (τόπος μόνιμης κατοικίας των εργαζομένων – απόσταση περίπου 200 χιλιομέτρων), αποδεικνύονται από νόμιμα έγγραφα φορολογικά στοιχεία – δικαιολογητικά Κ.Β.Σ., τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα νομίμως τηρηθέντα βιβλία Κ.Β.Σ και γ) σε δαπάνες ανάρτησης διαφήμισης εντός του γηπέδου της για την οποία έχει καταβληθεί και το οικείο τέλος διαφήμισης. Ως εκ τούτου, οι εν λόγω δαπάνες είναι εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας χρήσης.

Ενδεικτικά προσκομίζει τις με αριθμούς/2009, ποσού ευρώ 178 ευρώ (καθαρό ποσό ευρώ 163,30 πλέον ΦΠΑ ποσού ευρώ 14,70), 27179/18.05.2009 ποσού ευρώ 89,00 (καθαρό ποσό ευρώ 81,65 πλέον ΦΠΑ ποσού ευρώ 735), Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών καθώς και το με αριθμό/2009 Τιμολόγιο Πώλησης, ποσού ευρώ 1.200 (καθαρό ποσό ευρώ 1100,92 πλέον ΦΠΑ ποσού ευρώ 99,08), με εκδότη την εταιρεία με την επωνυμία «.....», εδρεύουσα στη (για τη χρήση 2009), για να αποδείξει ότι οι εν λόγω δαπάνες αφορούν σε δαπάνες διαμονής και λοιπών εξόδων διαμονής συνεργατών της, με ονόματα/..... και, σε ξενοδοχείο το οποίο ευρίσκεται εντός του νομού, όπου έχει την έδρα της η προσφεύγουσα (ξενοδοχείο «.....» στη).

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της επίσης προσκομίζει ενδεικτικά το με αριθμό/2009 τιμολόγιο ποσού ευρώ 332,80 (καθαρό ποσό ευρώ 304,34 πλέον ΦΠΑ ποσού ευρώ 18,46), και Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών, η οποία εκδόθηκε από την εταιρεία με την επωνυμία «.....», με έδρα κεντρικών γραφείων στον και έδρα υποκαταστήματος στην, η οποία εκμεταλλεύεται το ξενοδοχείο με διακριτικό τίτλο «.....», για να αποδείξει ότι πρόκειται για δαπάνη ξενοδοχειακών υπηρεσιών προς υπάλληλους και συνεργάτες της προσφεύγουσας στο ανωτέρω ξενοδοχείο για σκοπούς πραγματοποίησης εκτός έδρας εργασίας για λογαριασμό της προσφεύγουσας.

Τέλος προσκομίζει το με αριθμό/2009 Τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών από τον Αθλητικό Σύλλογο «.....*, συνολικού ποσού ευρώ 3.750 (καθαρό ποσό 3000 ευρώ πλέον ΦΠΑ ποσού ευρώ 570) για το οποίο καταβλήθηκε το οικείο

τέλος διαφήμισής ποσού 60 ευρώ, όπως προκύπτει από το με αριθμό/2009 Γραμμάτιο Είσπραξης του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων .

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 : «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51^Α και 51Β του παρόντος:....

ιδ) Των ποσών των δαπανών διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου. Ειδικά τα ποσά των δαπανών, που υπόκεινται σε τέλος διαφημίσεων υπέρ δήμων και κοινοτήτων, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη της διαφημιζόμενης επιχείρησης, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου δήμου ή κοινότητας....

μ) Των εξόδων διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων, που προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

Τα ανωτέρω ισχύουν με την προϋπόθεση ότι το ξενοδοχείο ευρίσκεται εντός του νομού, στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα ή υποκατάστημα της επιχείρησης που επιβαρύνεται με τα πιο πάνω έξοδα...

τ) Των ενοικίων που καταβάλλει η επιχείρηση για τη διαμονή εργαζομένων της σε ξενοδοχεία, ενοικιαζόμενα δωμάτια ή οικίες που βρίσκονται σε διαφορετικό μέρος από τον τόπο της μόνιμης κατοικίας τους, λόγω εκτός έδρας εργασίας τους. Στην περίπτωση αυτή, η απόσταση του τόπου εργασίας και προσωρινής διαμονής πρέπει να απέχει από τη μόνιμη κατοικία του εργαζομένου εκατό (100) χιλιόμετρα και άνω και επιπλέον, τα δικαιολογητικά να έχουν εκδοθεί στο όνομα της επιχείρησης....»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

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

Επειδή από την οικία έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει αναλυτικά ανά δαπάνη του λογαριασμού αυτού σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την μη αναγνώριση της προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας με συνέπεια να μην παρέχεται η αιτιολογία της συνδρομής των κατά νόμο

προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση της κρινόμενης καταλογιστικής πράξης ως προς την διαφορά αυτή,

αποφασίζουμε

την αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά των 7.265,63 € και την ολοσχερή διαγραφή της, λόγω πλημμελούς αιτιολογίας από τον έλεγχο.

5. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 83.10.1800 “Προβλέψεις για κάλυψη ζημιάς από συμμετοχή σε κ/ξια” 421.017,04 €

Επειδή από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 421.017,04 € που αφορά τις αναλογούσες στην προσφεύγουσα ζημίες από τη συμμετοχή της στις κοινοπραξίες και διότι οι παραπάνω κοινοπραξίες δεν έχουν τερματίσει τη λειτουργία τους οι ζημίες δεν είναι οριστικές και ως εκ τούτου δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως απώλεια κεφαλαίου.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι λύση της κοινοπραξίας επέρχεται όταν περατώνεται το έργο για το οποίο συνεστήθη ή όταν αυτό αδυνατεί να περατωθεί και ότι εν προκειμένω η κοινοπραξία είχε αυτοδικαίως λυθεί και η ζημία της ποσού ευρώ 421.017,04 € από την συμμετοχή της προσφεύγουσας εταιρείας κατά ποσοστό 50% (50% X 842.034,08 €) ανεξαρτήτως του γεγονότος της λύσης και περάτωσης του σκοπού, είχε καταστεί οριστική, βέβαια και εκκαθαρισμένη την 31.12.2009 για την προσφεύγουσα εταιρεία, ως απώλεια κεφαλαίου από τη συμμετοχή της στην κοινοπραξία, μειωτική των αποτελεσμάτων της χρήσης, προκειμένου να εμφανισθεί η πραγματική οικονομική κατάσταση της επιχείρησης.

Επίσης ισχυρίζεται ότι η κοινοπραξία θεωρείται ότι λειτουργεί ως ομόρρυθμη εταιρεία “εν τοις πράγμασι” με όλες τις συνέπειες που απορρέουν από το γεγονός αυτό.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.2238/1994, ορίζονται περιοριστικά οι περιπτώσεις δαπανών που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., μεταξύ των οποίων δεν περιλαμβάνονται οι προβλέψεις για κάλυψη ζημιάς από συμμετοχή σε κοινοπραξία.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά.

6. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 44.11.00 “Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις” 130.024,94 €

Επειδή ο έλεγχος, έχοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.2238/94 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, δεν αναγνώρισε την διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων ποσού 130.024,94 € που αφορούσε τον πελάτη “.....” στην

οποία προέβη η προσφεύγουσα, χωρίς να έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, χρεώνοντας τον ως άνω λογαριασμό και προσδιόρισε το υπόλοιπο του «Λ/44.11.0000 Προβλέψεις απόσβεσης επισφαλών απαιτήσεων» την 31.12.2009 στα 130.024,94 € (πιστωτικό υπόλοιπο) καθώς και το έθεσε υπόψη του επόμενου ελέγχου, προκειμένου να μεταφερθεί στα αποτελέσματα της επόμενης φορολογικής περιόδου και να φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις. Τούτο διότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 31 παρ. 1 θ του Ν. 2238/94 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 01.01.2005 και συγκεκριμένα: δεν έγινε γνωστοποίηση στους ενδιαφερόμενους ότι διεγράφη η απαίτησή τους και δεν υποβλήθηκε στην αρμόδια ΔΟΥ συγκεντρωτική κατάσταση με τα πλήρη στοιχεία των πελατών και τα ποσά που διεγράφησαν. Τελικά ο έλεγχος δεν καταλόγισε ως λογιστική διαφορά το ποσό των 130.024,94 € που αφορούσε τη χρέωση του λογαριασμού 44.11.0000 στη χρήση 2009.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι α) η απαίτησή της έναντι της κοινοπραξίας συνδεόταν με τη δραστηριότητα της καθώς πρόκειται περί απαίτησης που σχετιζόταν με την κατασκευή τεχνικού έργου (.....), β) η απαίτηση είχε καταστεί πράγματι επισφαλής και ανεπίδεκτη είσπραξης, δηλαδή ο οφειλέτης, ήτοι η κοινοπραξία, ήταν πράγματι αφερέγγυος, όπως τούτο αποδεικνύεται από τα ενδεικτικώς προσκομιζόμενα ζημιογόνα αποτελέσματα της κοινοπραξίας από την διαχειριστική χρήση 2001 και εφεξής και η υπό κρίση ζημία ουδόλως ήταν δυνατόν τυχόν να ανατραπεί ή περιοριστεί, αφού μοναδικός σκοπός της κοινοπραξίας ήταν η εκτέλεση του υπό κρίση έργου (.....) το οποίο είχε με κάθε τρόπο ολοκληρωθεί και κατά συνέπεια αυτή (κοινοπραξία) ουδεμία άλλη τυχόν επιχειρηματική δραστηριότητα ήταν και είναι δυνατόν να ασκήσει, εκτός καταστατικού της σκοπού, προκειμένου τυχόν να ανατρέφει ή περιορίσει το ζημιογόνο αυτό αποτέλεσμα, γ) το βάρος της απόδειξης για την απώλεια της συγκεκριμένης απαίτησης, φέρει η προσφεύγουσα επιχείρηση και δ) ο χαρακτηρισμός και η διαγραφή πελατών ως επισφαλών είναι θέμα που κρίνεται από την ίδια και δεν ερευνάται κατά τον διενεργούμενο έλεγχο εκ μέρους της φορολογικής αρχής. Ως εκ τούτου ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική φορολογική αρχή νόμω και ουσία αβάσιμα δεν αναγνώρισε την διαγραφή της συγκεκριμένης επισφαλούς απαίτησης και πρόσθεσε το εν λόγω ποσό στα καθαρά κέρδη της ως λογιστική διαφορά, η οποία θα πρέπει να αναγνωρισθεί ως νομίμως διαγραφείσα ως επισφαλής απαίτηση και να διαγραφεί από λογιστική διαφορά.

Επειδή όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί διαγραφής του εν λόγω ποσού από λογιστική διαφορά, αυτός απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος καθόσον ο έλεγχος αφαίρεσε το ποσό των 130.024,94 € από το σύνολο των λογιστικών διαφορών της χρήσης 2009, όπως ρητά αναφέρεται στη σελ. 87 της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από 01.01.2005 : «*«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51^Α και 51Β του παρόντος:....*

«θ) Του ποσού των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό μισό τοις εκατό (0,5%) επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς επιτηδευματίες, μετά την αφαίρεση:

Η έκπτωση της δαπάνης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία αυτών σε ειδικό λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων». Η σχηματιζόμενη ως άνω πρόβλεψη χρησιμοποιείται για την απόσβεση (διαγραφή) πελατών οι οποίοι είναι ανεπίδεκτοι είσπραξης. Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί σε αυτούς ότι διέγραψε την επισφαλή απαίτηση της, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης, ανά πελάτη, υπερβαίνει τα χίλια (1.000) ευρώ. Επίσης, για τους πελάτες των οποίων οι απαιτήσεις διεγράφησαν σύμφωνα με τα πιο πάνω, η επιχείρηση συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η δημόσια οικονομική υπηρεσία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη, καθώς και το διαγραφέν ποσό. Η πιο πάνω κατάσταση υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης Δ.Ο.Υ. σε τρία (3) αντίγραφα, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, η οποία ορίζεται από το άρθρο 20 του Π.Δ. 186/1992 (ΦΕΚ84 Α'). Πέραν της σχηματιζόμενης κατά τα ανωτέρω πρόβλεψης, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Εξαιρετικά, αν σε κάποια διαχειριστική χρήση το ποσό των πράγματι επισφαλών απαιτήσεων, για τις οποίες έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα, είναι μεγαλύτερο εκείνου που προκύπτει από την εφαρμογή του αντίστοιχου ποσοστού πρόβλεψης, το επιπλέον ποσό που δεν καλύπτεται από τη σχηματισθείσα πρόβλεψη, μπορεί να αποσβεσθεί στη διαχειριστική αυτή χρήση με οριστικές εγγραφές. Το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός και αν στο τέλος κάθε πενταετίας, αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω μη επαληθεύσεως των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.»

Επειδή σύμφωνα με τη ΠΟΛ.1133/11.12.2003, με θέμα “Καθορισμός των προϋποθέσεων και των δικαιολογητικών για την αναγνώριση των αποσβέσεων των επισφαλών απαιτήσεων των επιχειρήσεων”: «1. Για την αναγνώριση της απόσβεσης της επισφαλούς απαίτησης θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι ακόλουθοι όροι και προϋποθέσεις:

α) Η απαίτηση να συνδέεται με τη δραστηριότητα της επιχείρησης και να είναι πράγματι επισφαλής και ανεπίδεκτη είσπραξης, δηλαδή ο οφειλέτης να είναι πράγματι αφερέγγυος. Η επισφάλεια και το ανεπίδεκτο της είσπραξης, ως θέμα πραγματικό, κρίνεται από την αρμόδια φορολογούσα αρχή και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τα διοικητικά δικαστήρια.

β) Το βάρος της απόδειξης για την απώλεια της συγκεκριμένης απαίτησης φέρει η επιχείρηση προσκομίζοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά, από τα οποία θα προκύπτει ότι δεν είναι δυνατή η είσπραξή της, ολικό ή μερικά, λόγω αφερέγγυότητας του οφειλέτη. Μεταξύ των δικαιολογητικών

περιλαμβάνονται και τα ακόλουθα:

αα) Επίσημες οικονομικές καταστάσεις της οφειλέτιδας εταιρείας από τις οποίες να προκύπτει η μη υγιής θέση αυτής.

ββ) Τελεσίδικη απόφαση δικαστηρίου με την οποία να υποχρεώνεται ο οφειλέτης σε εξόφληση.

γγ) Πιστοποιητικό υποθηκοφυλακείου από το οποίο να προκύπτει, κατά περίπτωση, η μη ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη ή τα υπάρχοντα τοιαύτα με τα τυχόν βάρη τους.

δδ) Αντίγραφο του Πίνακα κατάταξης ή διανομής από συμβολαιογράφο που ορίστηκε για τον πλειστηριασμό της περιουσίας του οφειλέτη (υπάλληλος του πλειστηριασμού), από τον οποίο να προκύπτει η μη ικανοποίηση του δανειστή από το εκπλειστηρίασμα.

2.

3. Η απόσβεση γίνεται με οριστική εγγραφή. Ως οριστική εγγραφή νοείται η οριστική διαγραφή της απαίτησης, ως μη εισπράξιμης, και η μεταφορά του ποσού της ζημίας στο λογ/σμό 86.02 «Έκτακτα κέρδη ή ζημίες»,

4. Η απόσβεση γίνεται για κάθε ένα οφειλέτη και όχι συνολικά για όλους τους οφειλέτες της επιχείρησης.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 9 της ΠΟΛ 1016/7.2.2005 με θέμα “Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του ν. 3296/14.12.2004 (ΦΕΚ 253^Α) που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων” :

«.....44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

Περαιτέρω, η διαγραφή των ανεπίδεκτων εισπράξεως πελατών γίνεται με χρέωση του λογαριασμού 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» με πίστωση των λογαριασμών των απαιτήσεων, όταν αυτές καταστούν ανεπίδεκτες εισπράξεως. Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί σε αυτούς, ότι διέγραψε την επισφαλή απαίτησή της, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης, ανά πελάτη, υπερβαίνει τα 1.000 ευρώ. Επίσης, για τους πελάτες αυτούς που διαγράφονται χωρίς να ασκηθούν ένδικα μέσα, η επιχείρηση συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η δημόσια οικονομική υπηρεσία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη, καθώς και το διαγραφέν ποσό. Η πιο πάνω κατάσταση υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης Δ.Ο.Υ. σε 3 αντίγραφα, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, η οποία ορίζεται από το άρθρο 20 του π.δ. 186/1992.»

Επειδή εν προκειμένω, πρόκειται για πελάτη για τον οποίο δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα και η προσφεύγουσα δεν προέβη ως όφειλε, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 31 του Ν. 2238/1994 , παρ. 1 περ. θ, σε γνωστοποίηση προς τον ενδιαφερόμενο ότι διεγράφη η απαίτηση του.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος ορθώς δεν αναγνώρισε την ως άνω διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων και προσδιόρισε το πιστωτικό υπόλοιπο του «Λ44.11.0000 Προβλέψεις απόσβεσης επισφαλών απαιτήσεων» την 31.12.2009 στα 130.024,94 €, θέτοντάς το υπόψη του επόμενου ελέγχου προκειμένου να μεταφερθεί στα αποτελέσματα της επόμενης φορολογικής περιόδου και

να φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις σύμφωνα με τη διάταξη της περ. θ της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/94 (όπως τροποποιήθηκε με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 9 του Ν. 3296/04).

7. Επί της λογιστικής διαφοράς “Λοιπές λογιστικές διαφορές από Υπερτιμολογήσεις”
282.561,60 €

Επειδή ο έλεγχος προσαύξησε τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας κατά το ποσό των 282.581,60 €, το οποίο αφορά διαφορά από υπερτιμολόγηση της αξίας της παροχής υπηρεσίας/υπεργολαβίας κατασκευής τεχνικών έργων της συγγενούς εταιρείας προς την προσφεύγουσα εταιρεία.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι και κατά την εφαρμογή της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price Method – CUP) πλήρως επιβεβαιώθηκε ότι κατά την τιμολόγηση της ελεγχόμενης συναλλαγής μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της αντισυμβαλλόμενης της συγγενούς εταιρείας τηρήθηκε απολύτως η αρχή της ελεύθερης αγοράς και των ίσων αποστάσεων. Με άλλα λόγια και κατά την εφαρμογή της ως άνω μεθόδου σύγκρισης της τιμολόγησης της ελεγχόμενης συναλλαγής με τις αγοραίες συνθήκες, πλήρως επιβεβαιώθηκε ότι η συναλλαγή αυτή έλαβε χώρα χωρίς να περικλείει μεθόδευση υποτιμολόγησης ή υπερτιμολόγησης. Αλλά κατά την πραγματοποίηση της τηρήθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία και τη συγγενή της – αντισυμβαλλόμενη εταιρεία αγοραίες συνθήκες, ως εάν μεταξύ τους δεν είχαν συγγενική σχέση.

Αναλυτικά ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική Φορολογική αρχή :

- α) ουδόλως παραθέτει, ούτε επικαλείται, κατ’ ειδικό τρόπο νόμιμο, πρόσφορο και συγκεκριμένο συγκριτικό στοιχείο που να θεμελιώνει το συμπέρασμά της ότι το τίμημα της σύμβασης και συναλλαγής της προσφεύγουσας με την συνδεδεμένη με αυτήν εταιρεία «.....» (συνολικά, αλλά και ως προς τις επιμέρους αξίες και τα κόστη της συναλλαγής) είναι αδικαιολόγητα ανώτερο από εκείνο που θα είχε συμφωνηθεί, αν η συναλλαγή γινόταν κατά τον ίδιο χρόνο και κατά τις κρατούσες τότε στην αγορά συνθήκες με άλλη, μη συνδεδεμένη με την προσφεύγουσα, επιχείρηση,
- β) ουδόλως εξετάζει, επικαλείται και συγκρίνει τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά κατά το χρόνο πραγματοποίησής της κρινόμενης συναλλαγής με τους επιμέρους όρους της συναλλαγής αυτής
- γ) ουδόλως εξετάζει την τυχόν συντρέχουσα πρόθεση φοροδιαφυγής.
- δ) προβαίνει νόμω αβάσιμα και όλως αυθαίρετα σε σύγκριση συντελεστών μικτού κέρδους των δύο τεχνικών εταιρειών, ήτοι χρησιμοποιεί μια τεχνική, ως μέθοδο τεκμηρίωσης της δήθεν υπερτιμολόγησης, που ουδόλως προβλέπεται από οποιαδήποτε διάταξη τυπικού νόμου ή και από τυχόν κατ’ εξουσιοδότηση του άρθρου 39 του Ν.2238/1994 εκδοθείσα κανονιστική πράξη της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή η «αρχή των ίσων αποστάσεων» είναι το διεθνές πρότυπο τιμολογιακής πολιτικής, το οποίο θα πρέπει να ακολουθούν τα κράτη μέλη του ΟΟΣΑ για την τεκμηρίωση των τιμών χρέωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Ο εγκεκριμένος ορισμός της αρχής των ίσων

αποστάσεων δίνεται στην παρ. 1 του άρθρου 9 της Πρότυπης Φορολογικής Σύμβασης του ΟΟΣΑ: «Όταν στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις μεταξύ δυο συνδεδεμένων επιχειρήσεων, δημιουργούνται ή επιβάλλονται συνθήκες ή/και όροι που διαφέρουν από εκείνους που θα συμφωνούνταν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα οποιαδήποτε κέρδη που θα έπρεπε να έχουν πιστωθεί σε μια από τις επιχειρήσεις, αλλά – λόγω αυτών των όρων δεν έχουν πιστωθεί – μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη αυτής της επιχείρησης και να φορολογηθούν ανάλογα».

Επομένως, μία συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων μερών είναι σύμφωνη με την «αρχή των ίσων αποστάσεων», εάν τα κέρδη που προκύπτουν από αυτή είναι παρόμοια με τα κέρδη που θα αποκόμιζαν ανεξάρτητες επιχειρήσεις εάν πραγματοποιούσαν παρόμοιες συναλλαγές υπό τις ίδιες συνθήκες.

Ο όρος «παρόμοιες» συναλλαγές δεν προϋποθέτει ότι οι συναλλαγές που πραγματοποιούν ανεξάρτητες επιχειρήσεις θα πρέπει να είναι ταυτόσημες με τις συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων μερών. Αρκεί οι συναλλαγές αυτές να είναι μεταξύ τους επαρκώς όμοιες ώστε τα αποτελέσματα της σύγκρισης ως προς την εφαρμογή της «αρχής των ίσων αποστάσεων» να είναι αξιόπιστα.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του Ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τη κρινόμενη περίοδο: «1. Όταν μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων ή μεταξύ αλλοδαπής και ημεδαπής επιχείρησης συνάπτονται συμβάσεις αγοραπωλησίας ή παροχής υπηρεσιών και κατά τις συμβάσεις αυτές το τίμημα ή το αντάλλαγμα ορίζεται αδικαιολόγητα σε ποσό ανώτερο ή κατώτερο, κατά περίπτωση, από εκείνο που θα πραγματοποιείτο αν η σύμβαση γινόταν με άλλο πρόσωπο με τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης, η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται κατά τεκμήριο κέρδος της επιχείρησης, η οποία εισέπραξε μικρότερο ή επλήρωσε μεγαλύτερο, κατά περίπτωση, τίμημα ή αντάλλαγμα. Η διαφορά αυτή προσauξάνει τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης που προκύπτουν από τα βιβλία της, χωρίς να επηρεάζει το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται: α) Εφόσον η ημεδαπή εταιρία τελεί υπό τον έλεγχο της αλλοδαπής λόγω συμμετοχής της δεύτερης στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της πρώτης, β) Αν πρόκειται για ημεδαπές επιχειρήσεις, όταν υπάρχει μεταξύ τους σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου.

3. Η διαφορά που προκύπτει από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου προσauξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που προκύπτουν από τα βιβλία της, προκειμένου τα έσοδα αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

4. Σε βάρος της επιχείρησης που υπάγεται στις διατάξεις αυτού του άρθρου επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο καθοριζόμενο σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) στο ποσό της διαφοράς που προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου αυτού. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται ανεξάρτητα από την τυχόν επιβολή πρόσθετων φόρων, προσauξήσεων και λοιπών κυρώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις που ισχύουν. Οι διατάξεις των άρθρων 69, 70, 71 και 74 εφαρμόζονται αναλόγως και στην περίπτωση αυτή. Αντικείμενο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς δεν μπορεί να αποτελέσει το ποσοστό του επιβαλλόμενου προστίμου....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν.3728/2008:

«1. Εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο και μορφή στην Ελλάδα υποχρεούνται να εφαρμόζουν στις συναλλαγές τους με τις εταιρείες που είναι συνδεδεμένες με αυτές κατά την έννοια του άρθρου 42^ε του κ.ν. 2190/1920 (ενδοομιλικές συναλλαγές), όρους οι οποίοι να είναι ταυτόσημοι ή όμοιοι, σε κάθε δε περίπτωση να μην αποκλίνουν ανατιολόγητα από τους όρους, οι οποίοι θα εφαρμόζονταν για τις ίδιες ή παρόμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων (αρχή των ίσων αποστάσεων).

2. Για τον έλεγχο της συμμόρφωσης με την υποχρέωση της προηγούμενης παραγράφου, οι υπόχρεες εταιρείες τεκμηριώνουν τις τιμές σε όλες τις ενδοομιλικές συναλλαγές τους με την κατάρτιση πλήρους και τυποποιημένης μελέτης τεκμηρίωσης τιμών, η οποία αποτελείται:

α. Όσον αφορά τους ομίλους, όπου η μητρική εταιρία είναι Ελληνική, από το «Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης», ο οποίος περιέχει γενικές πληροφορίες για τον όμιλο, όπως ενδεικτικά είναι οι πληροφορίες για τις συνδεδεμένες εταιρίες και υποκαταστήματα του ομίλου, την τιμολογιακή πολιτική του ομίλου και τη μέθοδο τεκμηρίωσης του ΟΟΣΑ που ακολουθεί ο όμιλος στις ενδοομιλικές συναλλαγές του για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων και

β. Όσον αφορά τις ημεδαπές θυγατρικές αλλοδαπών ομίλων και τις αλλοδαπές εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο ή μορφή στην Ελλάδα, από τον «Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης», ο οποίος περιέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την τεκμηρίωση των τιμών των συναλλαγών της ελληνικής θυγατρικής ή του υποκαταστήματος με τις αλλοδαπές εταιρείες του ομίλου, όπως ενδεικτικά είναι οι πληροφορίες για την τιμολογιακή πολιτική του ομίλου και τη μέθοδο τεκμηρίωσης του ΟΟΣΑ που ακολουθεί ο όμιλος στις ενδοομιλικές συναλλαγές του για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Οι ανωτέρω φάκελοι τεκμηρίωσης ενημερώνονται υποχρεωτικά, όταν μεταβληθούν τα διαθέσιμα συγκριτικά στοιχεία της αγοράς ή τα στοιχεία των συναλλαγών τα οποία επηρεάζουν την αξιολόγηση της ακολουθούμενης ενδοομιλικής τιμολογιακής πολιτικής.

3. Για το σκοπό του ελέγχου της συμμόρφωσης των υπόχρεων εταιρειών με τις διατάξεις του παρόντος, ο Βασικός και ο Ελληνικός Φάκελος Τεκμηρίωσης, κατά περίπτωση, θα πρέπει να είναι διαθέσιμοι οποτεδήποτε ζητηθούν από τις αρμόδιες αρχές του Υπουργείου Ανάπτυξης εντός προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος.

4. Οι υπόχρεες εταιρείες υποβάλλουν ετησίως στο Υπουργείο Ανάπτυξης εντός τεσσάρων μηνών και δεκαπέντε ημερών από τη λήξη της διαχειριστικής τους περιόδου, κατάσταση στην οποία εμφανίζονται τα στοιχεία των ενδοομιλικών συναλλαγών τους, ιδίως ο αριθμός και οι αξίες αυτών.

5. Από τις υποχρεώσεις του παρόντος άρθρου απαλλάσσονται:

.....

6. Σε περίπτωση μη τήρησης των υποχρεώσεων των παραγράφων 2 και 4 του παρόντος επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο ίσο με δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας των συναλλαγών για τις οποίες δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου ο οικείος φάκελος τεκμηρίωσης ή δεν υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα οι προβλεπόμενες στην παράγραφο 4 καταστάσεις.

7.

8.

9. ...

10. Με απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης ρυθμίζεται κάθε ειδικότερο ζήτημα που είναι αναγκαίο για την εφαρμογή του παρόντος, όπως, ιδίως, τα στοιχεία που πρέπει να περιέχουν ο «Βασικός Φάκελος Τεκμηρίωσης» και ο «Ελληνικός Φάκελος Τεκμηρίωσης», οι μέθοδοι που θα χρησιμοποιηθούν και η διαδικασία ελέγχου αυτών, καθώς και το ακριβές περιεχόμενο των καταστάσεων της παραγράφου 4. Επίσης με απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης μπορούν να εξαιρούνται από την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος ορισμένες συναλλαγές.»

Επειδή σύμφωνα με τη με αριθ. Πρωτ. Α2 – 8092/31.12.2008 Απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης (Ειδικότερες ρυθμίσεις σχετικά με την επιβολή Κανόνων Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τις επιταγές της παραγράφου 10 άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (ΦΕΚ 258 Α) :

Άρθρο 1 Πεδίο Εφαρμογής

«1. Οι εταιρίες οποιουδήποτε τύπου και μορφής που λειτουργούν στην Ελλάδα, για τις συναλλαγές τους με εταιρίες που είναι συνδεδεμένες κατά την έννοια του άρθρου 42 ε του Κ.Ν. 2190/1920 (ενδοομιλικές συναλλαγές), πρέπει να εφαρμόζουν όρους οι οποίοι να είναι ταυτόσημοι ή όμοιοι με αυτούς που θα εφαρμόζονταν για τις ίδιες ή παρόμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξαρτήτων Επιχειρήσεων (αρχή των ίσων αποστάσεων).

Για τον έλεγχο της συμμόρφωσης τους με την υποχρέωση αυτή, οι ως άνω εταιρίες υποχρεούνται να τεκμηριώνουν τις τιμές στις ενδοομιλικές συναλλαγές τους με την κατάρτιση πλήρους και τυποποιημένης μελέτης τεκμηρίωσης.

Στη διάταξη αυτή εμπίπτουν οι ημεδαπές Ανώνυμες Εταιρίες και Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης, οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του π.δ. 186/1992 (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων), οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και ενώσεις αυτών, οι δημόσιες, δημοτικές και κοινωνικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα κατά την έννοια των διατάξεων του Άρθρου 100 παρ. 1 του Ν. 2238/94 (Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων) ή των οικείων Διμερών Συμβάσεων για την αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας και της Χώρας στην οποία η επιχείρηση έχει την έδρα τους, όπου υπάρχει τέτοια Σύμβαση.

Οι ανωτέρω επιχειρήσεις έχουν την υποχρέωση να συντάσσουν φακέλους τεκμηρίωσης των τιμών τους για τις συναλλαγές τους με τις εταιρίες (ημεδαπές και αλλοδαπές) που είναι συνδεδεμένες με αυτές, κατά τις διατάξεις του άρθρου 42 (ε) του Κ.Ν. 2190/1920.»

Άρθρο 3 Μέθοδοι υπολογισμού τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών

«1. Μέθοδος της «συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής»

2. Μέθοδος της «τιμής μεταπώλησης μείον»

3. Μέθοδος του «κόστους συν κέρδους»

4. Λοιπές (μη παραδοσιακές) μέθοδοι

Η χρήση των λοιπών (μη παραδοσιακών) μεθόδων, όπως των μεθόδων του «καθαρού κέρδους συναλλαγής» και του «επιμερισμού κέρδους», επιτρέπεται μόνο στις περιπτώσεις, όπου η χρήση

των ως άνω παραδοσιακών μεθόδων κρίνεται με ειδική αιτιολογία, που περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης, ατελέσφορη.»

Άρθρο 5 Έλεγχος συγκρισιμότητας των χρησιμοποιούμενων στοιχείων

«Για τον έλεγχο της συγκρισιμότητας των χρησιμοποιούμενων στοιχείων, τα ακόλουθα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη:

282.2.2 Συγκρίσιμες είναι οι συναλλαγές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους ειδικότερους όρους δεν μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα.

2. Ειδικότερα τα χαρακτηριστικά των συναλλαγών που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη προκειμένου αυτές να θεωρηθούν ως συγκρίσιμες ή μη με τη συναλλαγή για την οποία υπάρχει η υποχρέωση τεκμηρίωσης, είναι:

α) στην περίπτωση των ενσώματων αγαθών, τα φυσικά χαρακτηριστικά αυτών, η ποιότητα και διαθεσιμότητα τους, οι ποσότητες που παραδίδονται και τυχόν δικαιώματα τρίτων επ' αυτών

β) στην περίπτωση των άυλων αγαθών, η διάρκεια και ο βαθμός προστασίας αυτών καθώς και το προσδοκώμενο όφελος από αυτά

γ) στην περίπτωση των υπηρεσιών και άλλων παροχών, το είδος, το αντικείμενο και η ποιότητα τους.

3. Ειδικότεροι όροι που μπορούν, κατά τα αναφερόμενα στην ως άνω παράγραφο 1, να επηρεάζουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα και κατ' επέκταση τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών είναι ιδίως οι ακόλουθοι:

α) ημερομηνίες, όροι και τρόποι εξόφλησης του τιμήματος

β) ιδιαιτερότητες της χρονικής περιόδου εντός της οποίας έλαβε χώρα η συναλλαγή

γ) υποχρέωση ολοκλήρωσης της συναλλαγής εντός συγκεκριμένου χρονικού ορίου

δ) μέσα που χρησιμοποιούνται για τη διασφάλιση της ολοκλήρωσης της συναλλαγής εντός συγκεκριμένου χρονικού ορίου.

4. Στις περιπτώσεις που η σύγκριση αφορά οικονομικά στοιχεία εταιριών κατά την παράγραφο 3 του άρθρου 4 της παρούσας (μεικτό περιθώριο κέρδους, καθαρό κέρδος), για τον έλεγχο της συγκρισιμότητας αυτών, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι λειτουργίες που επιτελούνται από τις συγκρινόμενες εταιρίες σε σχέση με τις συναλλαγές για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση τεκμηρίωσης και η οικονομική στρατηγική που εφαρμόζεται, όπως αυτά περιγράφονται στη λειτουργική ανάλυση, που αποτελεί στοιχείο των φακέλων τεκμηρίωσης (άρθρο 2, I.B.2 (β) και II.B.2 (β))

5. Για τον σκοπό αυτό, η λειτουργική ανάλυση, πρέπει να αναφέρει ποιο από τα συμβαλλόμενα μέρη στην υπό κρίση συναλλαγή επιτελεί τις πλέον σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, ήτοι εκείνες που προσθέτουν αξία και συντελούν στη δημιουργία κέρδους από συγκεκριμένη συναλλαγή. Κατά την ανάλυση αυτή πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, ιδίως, τα ακόλουθα στοιχεία:

α) ο καταμερισμός των οικονομικών κινδύνων και υποχρεώσεων μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών σε μία συναλλαγή

β) ο βαθμός χρήσης πόρων, μηχανημάτων και εξοπλισμού

γ) η αξία των άυλων στοιχείων που χρησιμοποιούνται

6. Επίσης η λειτουργική ανάλυση πρέπει να περιλαμβάνει στοιχεία της ακολουθούμενης οικονομικής στρατηγικής από την ελεγχόμενη εταιρία όπως ιδίως:

α) Την υιοθέτηση τυχόν ευνοϊκών (χαμηλών) τιμών προς τον σκοπό εισόδου σε μία νέα αγορά

β) Τυχόν προσωρινή μείωση κερδών με στόχο την επίτευξη μακροπρόθεσμα μεγαλύτερου κέρδους

γ) Τυχόν προσωρινή αύξηση των δαπανών προκειμένου να διατηρηθεί το κεκτημένο μερίδιο αγοράς ή να γίνει επέκταση προς νέα αγορά

Ως εκ τούτου πρέπει, με κάθε πρόσφορο μέσο, να αποδεικνύονται οι ισχυρισμοί μιας επιχείρησης σχετικά με την ακολουθούμενη οικονομική στρατηγική της όπως το μερίδιο που κατέχει στην Ελληνική αγορά σε σχέση με τους ανταγωνιστές της, την καινοτομία των προϊόντων της και τις οικονομικές συγκυρίες που ισχύουν διεθνώς για τα προϊόντα της.»

Άρθρο 7 Προσδιορισμός των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών από ένα εύρος αποδεκτών τιμών

«1. Στις περιπτώσεις όπου από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση των συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημόριων.

Στην περίπτωση αυτή, δηλαδή, γίνεται προσδιορισμός των τεταρτημόριων του συνόλου των τιμών ή του κέρδους του δείγματος που χρησιμοποιήθηκε, ως εξής:

Q1 = πρώτο τεταρτημόριο = 25^ο εκατοστιαίο σημείο

Q2 = διάμεσος = 50^ο εκατοστιαίο σημείο

Q3 = τρίτο τεταρτημόριο = 75^ο εκατοστιαίο σημείο

Σε αυτή την περίπτωση, θεωρείται ως συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημόριου, με την προϋπόθεση ότι η επιλογή αυτή αιτιολογείται επαρκώς.»

Άρθρο 8 Καταστάσεις ενδοομιλικών συναλλαγών

«Οι υπόχρεες εταιρίες της παραγράφου 1 του άρθρου 1, υποχρεούνται να υποβάλλουν στην Δ/νση Ελέγχων της Υπηρεσίας Εποπτείας Αγοράς της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου του Υπουργείου Ανάπτυξης, εντός 4 μηνών και 15 ημερών από τη λήξη της διαχειριστικής τους χρήσης, κατάσταση στην οποία εμφανίζονται τα στοιχεία κάθε μίας από τις ενδοομιλικές συναλλαγές τους, τις οποίες πραγματοποίησαν μέσα στη χρήση και πιο συγκεκριμένα:

α. Το αντικείμενο κάθε συμφωνίας (π.χ. πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, δάνειο, παραχώρηση χρήσης δικαιωμάτων κ.λ.π.)

β. Τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου (επωνυμία, έδρα, αριθμός φορολογικού μητρώου)

γ. Ο τρόπος (ιδιωτικό έγγραφο, συμβολαιογραφικό, προφορική συμφωνία) και η ημερομηνία κατάρτισης κάθε συμφωνίας

δ. Η αξία (ύψος) της συναλλαγής

ε. Όλες οι ενδοομιλικές παραδόσεις αγαθών που τιμολογούνται από τρίτα μέρη (τριγωνικές συναλλαγές).»

Επειδή μεταξύ της προσφεύγουσας και της αντισυμβαλλόμενης υπάρχει σχέση άμεσης οικονομικής εξάρτησης λόγω συμμετοχής της προσφεύγουσας στο κεφάλαιο της κατά ποσοστό 32,43%.

Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλε στο Υπουργείο Ανάπτυξης την από 13/05/2010 προβλεπόμενη κατάσταση ενδοομιλικών συναλλαγών και έθεσε εκπρόθεσμα στη διάθεση του ελέγχου το φάκελο τεκμηρίωσης που είχε καταρτίσει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν.3728/2008.

Επειδή η προσφεύγουσα για την τεκμηρίωση της τιμής των αγορών της από συνδεδεμένες επιχειρήσεις χρησιμοποίησε την μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price Method – CUP).

Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής προϋποθέτει ότι, σε ιδανική περίπτωση, τα ίδια αγαθά ή υπηρεσίες παρέχονται σε μία ενδοομιλική συναλλαγή (μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων) σε τιμή ίδια με αυτή των αντίστοιχων αγαθών ή υπηρεσιών σε μία μη ενδοομιλική συναλλαγή (μεταξύ μη συνδεδεμένων επιχειρήσεων) στις ίδιες ή συγκρίσιμες συνθήκες.

Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής είναι γενικά μια πολύ αξιόπιστη μέτρηση των αποτελεσμάτων της αρχής των ίσων αποστάσεων, εφόσον οι συναλλαγές είναι όμοιες ή αν υπάρχουν ελάχιστες μόνο, εύκολα προσδιορίσιμες και ποσοτικοποιήσιμες διαφορές, δηλαδή απαιτεί υψηλό βαθμό συγκρισιμότητας των προϊόντων και των λειτουργιών.

Επειδή η προσφεύγουσα βάσει της από 20/06/2008 σύμβασης εργολαβίας η οποία θεωρήθηκε από τη Δ.Ο.Υ Φ.Α.Ε Θεσσαλονίκης (αριθμός θεώρησης/2008) ανέθεσε στην συνδεδεμένη κατά τις διατάξεις του άρθρου 39 Ν 2238/94 με αυτή επιχείρηση (Ανάδοχος) την εκτέλεση του οικοδομικού έργου (παγίου της) «.....» Το συνολικό κατ' αποκοπή τίμημα συμφωνήθηκε σε 1.199.804,00 €.

Στη φορολογική περίοδο 01/01/2009 έως 31/12/2009 κατασκευάστηκε από την ανάδοχο μέρος του παραπάνω έργου και ύστερα από σχετικές επιμετρήσεις η εταιρεία εξέδωσε προς την προσφεύγουσα τα με αριθμό/2009 και/2009 Τιμολόγια Τεχνικών έργων καθαρής αξίας 200.000,00€ και 250.000,00€ αντίστοιχα.

Επειδή η φορολογική αρχή δεν αποδέχθηκε το φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών που συνέταξε η προσφεύγουσα, εκ του λόγου αφενός ότι σύμφωνα με το φάκελο τεκμηρίωσης και το παράρτημα αυτού επιλέγησαν προς σύγκριση έργα που κατασκεύασε η προσφεύγουσα σε τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις (..... το έτος 2008,, και το έτος 2007, το έτος 2006 & το έτος 2005) και όχι έργα που εκτέλεσαν ανεξάρτητες επιχειρήσεις προς την ελεγχόμενη, όπως αναφέρεται στην σελ. 57 του φακέλου τεκμηρίωσης και αφετέρου ότι στο δείγμα περιελήφθησαν οικονομικά δεδομένα εταιρειών, που τιμολόγησε η προσφεύγουσα,

ενδεχομένως επιλεκτικά για τα έτη 2008, 2007, 2006 και 2005, δηλαδή μη συγκρίσιμα με το τρέχον έτος 2009.

Επειδή ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ότι:

- δεν υπήρχαν στοιχεία για παρόμοιες συναλλαγές στη βάση δεδομένων που διαθέτει η φορολογική αρχή (Amadeus), ούτε αντίστοιχες συναλλαγές της με ανεξάρτητες επιχειρήσεις.

- πληροφορίες και δεδομένα των βιβλίων της προσφεύγουσας και των λογαριασμών κόστους της τα οποία προσκομίστηκαν στον έλεγχο από την προσφεύγουσα.

- το μικτό κέρδος της προσφεύγουσας για τη προηγούμενη διαχειριστική χρήση 2008 ανήλθε σε 14,04% και για τη τρέχουσα ελεγχόμενη διαχειριστική χρήση 2009 ανήλθε σε 14,05 %.

- σύμφωνα με τις καρτέλες λογαριασμών της που προσκομίστηκαν στον έλεγχο, από την προσφεύγουσα, το κόστος του εκτελεσθέντος έργου μέχρι 31/12/2009 ανήλθε στο ποσό των 104.213,40 ευρώ , τα έσοδα στο ποσό των 450.000,00 ευρώ και το μικτό κέρδος στο ποσό των 345.786,60 €, δηλαδή σε ποσοστό 76,84%,το οποίο είναι πολλαπλάσιο του μικτού κέρδους της προσφεύγουσας, από την εκτέλεση τεχνικών έργων 14,05%.

- τα οικονομικά αποτελέσματα της αναδόχου ήταν συσσωρευμένες ζημιές 6.619.596,46 € μέχρι 31/12/2009, υπερδιπλάσιες του κύκλου εργασιών της 3.334.908,61 €, , χωρίς δυνατότητα συμψηφισμού τους με κέρδη επόμενων χρήσεων λόγω παραγραφής.

- η ανάδοχος κατά κύριο επάγγελμα ξενοδοχειακή επιχείρηση, δεν διέθετε σχετική πείρα και τεχνογνωσία εκτέλεσης τεχνικών έργων σε αντίθεση με την προσφεύγουσα η οποία είναι από τους μεγαλύτερους κατασκευαστές τεχνικών ιδιωτικών και δημοσίων έργων με συνεχή παρουσία στην Ελληνική αγορά τα τελευταία πενήντα χρόνια και η οποία θα μπορούσε και θα ήταν εύλογο να κατασκευάσει η ίδια το παραπάνω πάγιο.

- τη μη τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών όπως προαναφέρθηκε.

Ορθώς προσδιόρισε την υπερτιμολόγηση του παραπάνω έργου τουλάχιστον κατά 62,79%, δηλαδή σε ύψος 282.561,60 €. Το ποσοστό της υπερτιμολόγησης προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ως διαφορά μεταξύ του μικτού κέρδους της ύψους 345.786,60 € και του εύλογου μικτού κέρδους με τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων ύψους 63.225,00 (14,05% x 450.000,00), ήτοι ποσό 282.561,60 €.

Επειδή τα τιμολόγια που εκδόθηκαν από την εταιρεία «.....» προς την προσφεύγουσα εταιρεία, καταχωρήθηκαν από την τελευταία σε χρέωση του λογαριασμού ΕΓΛΣ 15.01.0002 «.....», ήτοι σε λογαριασμό, αρχικά, παγίων στοιχείων του ενεργητικού της εταιρείας που αφορά σε τεχνικά έργα υπό εκτέλεση. Εν συνεχεία, την 31.12.2009, το σύνολο του ως άνω λογαριασμού ΕΓΛΣ 15.01.0002 «.....», ποσού ευρώ 453.403,20 € μεταφέρθηκε σε χρέωση του με αριθμό 11.00.0006 «Κτίριο εργοστασίου μεταλλικών κατασκευών» λογαριασμού της προσφεύγουσας, ήτοι σε λογαριασμό παγίων στοιχείων – κτιρίων, εγκαταστάσεων, τεχνικών του ενεργητικού της εταιρείας, όπως προκύπτει από την προσκομιζόμενη καρτέλα του αναλυτικού καθολικού του ανωτέρω λογαριασμού.

Περαιτέρω, σύμφωνα με το μητρώο παγίων που προσκομίστηκε με την ενδικοφανή προσφυγή, δεν υπολογίσθηκε απόσβεση επί του ποσού ευρώ 453.403,20 € που αντιστοιχούσε στην αξία των δύο τιμολογίων και ως εκ τούτου, του που είχε έως τότε εκτελεσθεί και καταχωρηθεί στον οικείο λογαριασμό του ενεργητικού της προσφεύγουσας αρχικά, ως πάγιο – ακινητοποίηση υπό εκτέλεση και στο τέλος της χρήσης 2009, ως κτίριο, ήτοι δεν υπολογίσθηκε και δεν εξέπεσε δαπάνη υπό τη μορφή απόσβεσης μειωτικής των αποτελεσμάτων.

Συνεπώς, από το σύνολο των ανωτέρω, αποδεικνύεται ότι τα αποτελέσματα της διαχειριστικής χρήσης 2009 δεν επιβαρύνθηκαν από τη συγκεκριμένη υπερτιμολόγηση της εταιρείας «.....» καθώς καταχωρήθηκαν απευθείας σε λογαριασμό του ενεργητικού της προσφεύγουσας, προσαυξάνοντας την αξία των παγίων στοιχείων της, διότι επρόκειτο περί τεχνικού έργου βιομηχανοστασίου, επί του οποίου δεν υπολογίστηκαν αποσβέσεις.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της ως άνω λογιστικής διαφοράς ήτοι:

-Την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την μη εφαρμογή από μέρους της, της αρχής των ίσων αποστάσεων για τη συγκεκριμένη τιμολόγηση που έλαβε από την θυγατρική της, δηλαδή για την συγκεκριμένη συναλλαγή έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 και 4 του άρθρου 39 Ν 2238/94.

-Την αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά των 282.561,60 € και τη διαγραφή της, λόγω μη εφαρμογής της παραγράφου 3 του άρθρου 39 Ν 2238/94 καθόσον με τη συγκεκριμένη υπερτιμολόγηση δεν ωφελήθηκαν τα αποτελέσματά της κρινόμενης χρήσης με το ποσό αυτό, γιατί πρόκειται, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, για πάγιο της προσφεύγουσας, για το οποίο σύμφωνα με το μητρώο παγίων που προσκομίστηκε με την ενδικοφανή προσφυγή δεν υπολογίστηκαν αποσβέσεις στη χρήση 2009.

Θα πρέπει να σημειωθεί ότι με το εν λόγω ποσό των 282.561,60 € θα ωφεληθούν τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας μέσω των αποσβέσεων που θα διενεργηθούν μετά την 31/12/2009 και οι οποίες αποσβέσεις δεν θα πρέπει να αναγνωρισθούν φορολογικά.

Ως προς τον υπ' αριθμ./2016 οριστικό προσδιορισμό προστίμου φόρου εισοδήματος αρ. 26 παρ. 1 Ν. 3728/2008 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και τον υπ' αριθμ./2016 οριστικό προσδιορισμό προστίμου φόρου εισοδήματος αρ. 39 παρ. 4 Ν. 2238/1994 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 16 του άρθρου 11 του ν. 4110/2013, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση **μη διάθεσης στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία του φακέλου τεκμηρίωσης εντός τριάντα (30) ημερών** από την επίδοση της σχετικής πρόσκλησης ή μη υποβολής της κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών, επιβάλλεται με απόφαση του Προϊσταμένου της, σε βάρος της επιχείρησης πρόστιμο ίσο με το δέκα τοις εκατό (10%) επί της αξίας των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης.»

Επειδή με τη με αριθ. Πρωτ./2016 πρόσκληση του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία επιδόθηκε στην προσφεύγουσα την 01/03/2016 ζητήθηκε ο φάκελος τεκμηρίωσης, που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008, των χρήσεων 2008 και 2009 (μεταφρασμένος στα Ελληνικά) για τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών και η προσφεύγουσα προσκόμισε στις 13/4/2016 (αριθμός πρωτ. ΚΕΜΕΕΠ/2016) το φάκελο τεκμηρίωσης της χρήσης 2009 . Με βάσει τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 26 του Ν. 3728/08 και του άρθρου 11 του ν. 4110/2013 ο φάκελος έπρεπε να προσκομιστεί μέχρι 1/4/2016.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου το φάκελο τεκμηρίωσης εντός τριάντα ημερών ως όφειλε, ορθώς της επιβλήθηκε πρόστιμο ίσο με το δέκα τοις εκατό (10%) επί της αξίας των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης, ήτοι $468.948,10 \times 10\% = 46.894,81$ €, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4110/13, άρθ. 11, παρ. 16 όπως τροποποιήθηκε με το Ν.4223, άρθ. 18, παρ.3.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του Ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά τη κρινόμενη περίοδο:

«4. Σε βάρος της επιχείρησης που υπάγεται στις διατάξεις αυτού του άρθρου επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο καθοριζόμενο σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) στο ποσό της διαφοράς που προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου αυτού. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται ανεξάρτητα από την τυχόν επιβολή πρόσθετων φόρων, προσαυξήσεων και λοιπών κυρώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις που ισχύουν. Οι διατάξεις των άρθρων 69, 70, 71 και 74 εφαρμόζονται αναλόγως και στην περίπτωση αυτή. Αντικείμενο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς δεν μπορεί να αποτελέσει το ποσοστό του επιβαλλόμενου προστίμου.....»

Επειδή ο έλεγχος προσδιόρισε την υπερτιμολόγηση της αξίας της παροχής υπηρεσίας /Υπεργολαβίας κατασκευής τεχνικών έργων της προς την προσφεύγουσα τουλάχιστον κατά 62,79%, δηλαδή σε ύψος 282.561,60 €. Το ποσοστό της υπερτιμολόγησης προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ως διαφορά μεταξύ του μικτού κέρδους της ύψους 345.786,60 € και του εύλογου μικτού κέρδους με τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων ύψους 63.225,00 (14,05% x 450.000,00), ήτοι ποσό 282.561,60 €. Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις ορθώς επιβλήθηκε πρόστιμο που υπολογίζεται σε ποσοστό 10% επί των επιπλέον κερδών ως εξής. $282.561,60,00 \times 10\% = 28.256,16$ €

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή

ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο με βάση ό,τι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

Εν προκειμένω, ορθώς εφαρμόστηκαν α) οι διατάξεις του άρθρου 39 του Ν. 2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν κατά τη διαχειριστική χρήση 2009 και επιβλήθηκε πρόστιμο 10% επί των επιπλέον καθαρών κερδών που προέκυψαν από τις διατάξεις του άρθρου αυτού 39 του Ν. 2238/1994, ως απόρροια της μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στην τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας και β) οι διατάξεις του Ν. 4110/13, άρθ. 11, παρ. 16 και επιβλήθηκε πρόστιμο ίσο με το δέκα τοις εκατό (10%) επί της αξίας των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης από μέρους της προσφεύγουσας.

Επειδή η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης, ως προς την επιβολή κυρώσεων, διατάξεως δεν έχει έδαφος εφαρμογής όταν η νεότερη ευμενέστερη διάταξη συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού φορολογικού καθεστώτος, ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη για τον πρόσφορο ή αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων υπό το προηγούμενο καθεστώς (πρβλ. ΣτΕ 459/2013 Ολομ.).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση δεν υφίσταται η ως άνω προϋπόθεση, ο σχετικός ισχυρισμός είναι απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

όπως γίνει **μερικώς δεκτή** η με αριθ. Πρωτ./10-11-2016 ενδικοφανής προσφυγή ως εξής:

α) με την αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπανών συνολικού ποσού 330.128,16 €

β) την απόρριψη προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπανών συνολικού ποσού 637.448,28 €.

Τελικές λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:

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

Κωδ./περιγραφή λογ/μού	Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	Λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας
------------------------	-----------------------------------	---	--

			απόφασης
Λοιπές λογιστικές διαφορές από πωλήσεις ημιτελών διαμερισμάτων στην οικοδομή που μεταφέρθηκε στα αποτελέσματα	-40.739,53 €	0,00 €	-40.739,53 €
61.93.0001 Ελαιοχρωματισμοί	22.180,32 €	20.180,32 €	0,00 €
62.03.000000 Τηλεφωνικά τηλεγραφικά	38.164,64 €	0,00 €	38.164,64 €
62.04 Ενοίκια μίσθωσης leasing	96.197,32 €	0,00 €	96.197,32 €
62.07.0300 Επισκευές μεταφορικών μέσων επιβατικών	15.844,83 €	0,00 €	15.844,83 €
62.05. 0100 Ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων	4.020,54 €	0,00 €	4.020,54 €
63.03.0000 Φόροι τέλη μεταφορικών μέσων επιβατικών	1.005,00 €	0,00 €	1.005,00 €
63.98.09 ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος	20.535,00 €	0,00 €	20.535,00 €
63.00.0200 Φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας	46.343,08 €	0,00 €	46.343,08 €
64.00.000 Έξοδα κίνησης ΕΙΧ αυτοκινήτων	13.967,07 €	0,00 €	13.967,07 €
64.02.5000 Έξοδα συνεδρίων εκδηλώσεων	18.120,61 €	18.120,61 €	0,00 €
64.02.6000 Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας	7.265,63 €	7.265,63 €	0,00 €
66.03.0100 αποσβέσεις ΕΙΧ αυτοκινήτων	12.559,13 €	0,00 €	12.559,13 €
81.00.000000 Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις	1.033,79 €	0,00 €	1.033,79 €
81.00.0100 προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων	387,76 €	0,00 €	387,76 €
83.10.1800 Προβλέψεις για κάλυψη ζημιάς από συμμετοχή σε κ/ξια	421.017,04 €	0,00 €	421.017,04 €
Δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα έσοδα άρθρο 31 παρ. 8 ν 2238/94	7.112,61 €	0,00 €	7.112,61 €
44.11.00 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Λοιπές λογιστικές διαφορές από Υπερτιμολογήσεις	282.561,60 €	282.561,60 €	0,00 €
ΠΛΕΟΝ ΑΘΡΟΙΣΤΙΚΟ ΛΑΘΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΟ ΛΟΓ.			
61.93.0001 Ελαιοχρωματισμοί		2.000,00 €	
ΣΥΝΟΛΟ	967.576,44 €	330.128,16 €	637.448,28 €

Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος χρήσης 2009 με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας ,χρήσης 2009, με βάση την παρούσα απόφαση, διαμορφώνεται ως εξής :

Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	1.636.221,38 €
Φορολογητέα κέρδη βάσει ελέγχου	2.630.144,23 €
Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται από την παρούσα απόφαση της χρήσης 2009	330.128,16 €
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	2.300,016,07 €

Σημειώνεται ότι στα παραπάνω φορολογητέα κέρδη ελέγχου περιλαμβάνονται καθαρά τεκμαρτά κέρδη από τη πώληση διαμερισμάτων ύψους 130.560,19 €.

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

Φόρος για καταβολή	165.948,67 €
Συμπληρωματικός φόρος για καταβολή	1.260,54 €
Σύνολο φόρου κύριου και συμπληρωματικού	167.209,21 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120%	200.651,06 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	367.860,27 €

γ) την απόρριψη ως προς τον υπ' αριθμ./2016 οριστικό προσδιορισμό προστίμου φόρου εισοδήματος αρ. 26 παρ. 1 Ν. 3728/2008 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 και τον υπ' αριθμ./2016 οριστικό προσδιορισμό προστίμου φόρου εισοδήματος αρ. 39 παρ. 4 Ν. 2238/1994 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και την επικύρωση:

1) του υπ' αριθμ./2016 οριστικού προσδιορισμού προστίμου φόρου εισοδήματος αρ. 26 παρ. 1 Ν. 3728/2008 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

Συνολικό ποσό : 46.894,81 €.

2) του υπ' αριθμ./2016 οριστικού προσδιορισμού προστίμου φόρου εισοδήματος αρ. 39 παρ. 4 Ν. 2238/1994 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ

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

Συνολικό ποσό : 28.256,16 €.

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 .