



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 06/2/2017

Αριθμός απόφασης: 1231

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

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/14 (ΦΕΚ Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. 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 και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 07.10.2016 και αριθμό πρωτοκόλλου 26340 ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την ΑΦΜ, με έδρα την, κατά των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου του και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία έκδοσης	Ημερομηνία κοινοποίησης	Είδος φόρου ή προστίμου	Διαχειριστική ή χρήση	Ποσό που βεβαιώθηκε
1	2281	2.9.2016	9.9.2016	Εισόδημα	2007	-
2	2282	2.9.2016	9.9.2016	Εισόδημα	2008	-
3	2283	2.9.2016	9.9.2016	Εισόδημα	2009	-
4	2284	2.9.2016	9.9.2016	Εισόδημα	2010	174.358,80 €
5	2285	2.9.2016	9.9.2016	Εισόδημα	2011	286.041,23 €
6	2286	2.9.2016	9.9.2016	Πρόστιμο εισ/τος	2007	9.905,19 x 10% = 990,52 €
7	2287	2.9.2016	9.9.2016	Πρόστιμο εισ/τος	2008	896.976,043 x 10% = 89.697,64 €
8	2288	2.9.2016	9.9.2016	Πρόστιμο εισ/τος	2011	388.280,21 x 20% = 77.656,04 €
9	2289	2.9.2016	9.9.2016	Πρόστιμο δήλωσης εισ/τος	2007	300,00 €
10	2290	2.9.2016	9.9.2016	Πρόστιμο δήλωσης εισ/τος	2008	300,00 €
11	2291	2.9.2016	9.9.2016	Πρόστιμο δήλωσης εισ/τος	2009	300,00 €
12	2289α	2.9.2016	9.9.2016	Πρόστιμο δήλωσης ΦΜΑΠ	2007	300,00 €
13	2296	2.9.2016	9.9.2016	ΕΤΑΚ	2008	2.369,24 + 2.843,09 = 5.212,33 €
14	2295	2.9.2016	9.9.2016	ΕΤΑΚ	2009	2.369,24 + 2.843,09 = 5.212,33 €
15	2297	2.9.2016	9.9.2016	ΦΑΠ	2010	2.369,24 + 2.843,09 = 5.212,33 €
16	2298	2.9.2016	9.9.2016	ΦΑΠ	2011	2.369,24 + 2.843,09 = 5.212,33 €

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου του, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 02.09.2016 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07.10.2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου 26340 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία 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:

1. Με την υπ' αριθ. **2281/2.9.2016** Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2008 (διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/2007) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας μηδενικός φόρος εισοδήματος, ωστόσο η ζημία της μειώθηκε από τον έλεγχο κατά το ποσό των 484.026,27 €, λόγω προσθήκης λογιστικών διαφορών.

2. Με την υπ' αριθ. **2282/2.9.2016** Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2009 (διαχ/κής χρήσης

01/01 – 31/12/2008) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας μηδενικός φόρος εισοδήματος, ωστόσο ο έλεγχος προσδιόρισε κέρδη χρήσης 794.272,88 € λόγω προσθήκης λογιστικών διαφορών ποσού 1.194.180,87 €.

3. Με την υπ' αριθ. **2283/2.9.2016** Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2010 (διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/2009) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας μηδενικός φόρος εισοδήματος, ωστόσο ο έλεγχος προσδιόρισε κέρδη χρήσης 512.115,81 € λόγω προσθήκης λογιστικών διαφορών ποσού 394.843,09 €.
4. Με την υπ' αριθ. **2284/2.9.2016** Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2011 (διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/2010) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 79.254,00 €, πλέον 95.104,80 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 174.358,80 €, λόγω προσθήκης λογιστικών διαφορών.
5. Με την υπ' αριθ. **2285/2.9.2016** Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2012 (διαχ/κής χρήσης 01/01 – 31/12/2011) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 140.216,29 €, πλέον 145.824,94 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 286.041,23 €, λόγω προσθήκης λογιστικών διαφορών.
6. Με την υπ' αριθ. **2286/2.9.2016** Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του Προϊσταμένου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 990,52 € [$9.905,19 \times 10\%$] για τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2007 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 παρ.4 του ν. 2238/1994, καθώς πραγματοποίησε ενδοομιλικές συναλλαγές (αγορές) από τη συνδεδεμένη με αυτή (συγγενή), κατά την έννοια της παρ.2 του άρθρου 39, ημεδαπή εταιρεία, οι οποίες κρίθηκαν υπερτιμολογημένες κατά το ποσό των 9.905,19 € από εκείνες που θα πραγματοποιούνταν με τρίτα ανεξάρτητα προς τον όμιλο πρόσωπα ή επιχειρήσεις.
7. Με την υπ' αριθ. **2287/2.9.2016** Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του Προϊσταμένου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 89.697,64 € [$896.976,43 \times 10\%$] για τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2008 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 παρ.4 του ν. 2238/1994, καθώς πραγματοποίησε ενδοομιλικές συναλλαγές (πωλήσεις) προς συνδεδεμένες με αυτή (συγγενείς), κατά την έννοια της παρ.2 του άρθρου 39, εταιρείες, οι οποίες κρίθηκαν υποτιμολογημένες κατά το ποσό των 896.976,43 € από εκείνες που θα πραγματοποιούνταν με τρίτα ανεξάρτητα προς τον όμιλο πρόσωπα ή επιχειρήσεις.
8. Με την υπ' αριθ. **2288/2.9.2016** Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του Προϊσταμένου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 77.656,04 € [$388.280,21 \times 20\%$] για τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2011 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 παρ.7 του ν. 2238/1994, καθώς πραγματοποίησε ενδοομιλικές συναλλαγές (πωλήσεις) προς συνδεδεμένες με αυτή (συγγενείς), κατά την έννοια της παρ.2 του άρθρου 39, εταιρείες, οι οποίες κρίθηκαν υποτιμολογημένες κατά το ποσό των 388.280,21 € από εκείνες που θα πραγματοποιούνταν με τρίτα ανεξάρτητα προς τον όμιλο πρόσωπα ή επιχειρήσεις.
9. Με την υπ' αριθ. **2289/2.9.2016** Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του Προϊσταμένου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 300,00 € για τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2007 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, καθώς υπέβαλε ανακριβή δήλωση

φορολογίας εισοδήματος κατά παράβαση των άρθρων 105 και 107 του ν. 2238/1994 και βάσει του φύλλου ελέγχου που εκδόθηκε δεν προέκυψε φόρος για καταβολή.

10. Με την υπ' αριθ. **2290/2.9.2016** Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του Προϊσταμένου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 300,00 € για τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2008 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, καθώς υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος κατά παράβαση των άρθρων 105 και 107 του ν. 2238/1994 και βάσει του φύλλου ελέγχου που εκδόθηκε δεν προέκυψε φόρος για καταβολή.
11. Με την υπ' αριθ. **2291/2.9.2016** Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος του Προϊσταμένου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 300,00 € για τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2009 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, καθώς υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος κατά παράβαση των άρθρων 105 και 107 του ν. 2238/1994 και βάσει του φύλλου ελέγχου που εκδόθηκε δεν προέκυψε φόρος για καταβολή.
12. Με την υπ' αριθ. **2289α/2.9.2016** Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΜΑΠ του Προϊσταμένου επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 300,00 € για τη διαχ/κή χρήση 01/01 – 31/12/2007 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2523/1997, καθώς υπέβαλε ανακριβή δήλωση Φόρου Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (ΦΜΑΠ) κατά παράβαση των άρθρων 21 έως και 27 του ν. 2459/97 χωρίς να προκύπτει φόρος για καταβολή.
13. Με την υπ' αριθ. **2296/2.9.2016** Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων (ΕΤΑΚ) Νομικών Προσώπων του Προϊσταμένου έτους 2008 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΕΤΑΚ ποσού 2.369,24 €, πλέον 2.843,09 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 5.212,33 €.
14. Με την υπ' αριθ. **2295/2.9.2016** Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Ενιαίου Τέλους Ακινήτων (ΕΤΑΚ) Νομικών Προσώπων του Προϊσταμένου έτους 2009 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΕΤΑΚ ποσού 2.369,24 €, πλέον 2.843,09 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 5.212,33 €.
15. Με την υπ' αριθ. **2297/2.9.2016** Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ) του Προϊσταμένου έτους 2010 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΕΤΑΚ ποσού 2.369,24 €, πλέον 2.843,09 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 5.212,33 €.
16. Με την υπ' αριθ. **2298/2.9.2016** Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Ακίνητης Περιουσίας (ΦΑΠ) του Προϊσταμένου έτους 2011 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΑΠ ποσού 2.369,24 €, πλέον 2.843,09 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), ήτοι συνολικού ποσού 5.212,33 €.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τη διόρθωση των παραπάνω πράξεων, τη διαγραφή των ποσών των προστίμων διαφοράς ενδοομιλικών συναλλαγών, την αναγνώριση στο σύνολό τους των φορολογικών ζημιών των επίμαχων οικονομικών ετών και την επιστροφή νομιμοτόκως οποιουδήποτε ποσού φόρου, προσαύξησης ή προστίμου έχει καταβληθεί δυνάμει των εν λόγω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Α. Μη νομίμως ελέγχθηκε το οικονομικό έτος 2008 (χρήση 2007) καθώς το δικαίωμα του Δημοσίου να επιβάλει καταλογιστικές πράξεις είχε παραγραφεί κατόπιν παράτασης στις 1.1.2016.

Β. Η επιβολή προστίμων ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις του καταργημένου άρθρου 39 παρ.7 του ν. 2238/1994 είναι παράνομη και επιπλέον αντίκειται στην αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης διοικητικής κύρωσης.

Γ. Για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011) η εταιρεία διέθετε πιστοποιητικό φορολογικής συμμόρφωσης από Ορκωτούς Ελεγκτές και μπορούσε να έχει ελεγχθεί μόνον έως τον Απρίλιο του 2014.

Κατόπιν του υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2017 ΕΜΠ/31.01.2017 Συμπληρωματικού Υπομνήματος που υπέβαλε η προσφεύγουσα στην Υπηρεσία μας προσκόμισε τη σχετική υπ' αριθ. 1490/2016 Απόφαση του 1^{ου} Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Αθηνών.

Δ. Οι προσβαλλόμενες διορθωτικές πράξεις προσδιορισμού εισοδήματος είναι ακυρωτές, καθώς οι ακόλουθες λογιστικές διαφορές έχουν υπολογισθεί εσφαλμένα, πλημμελώς αιτιολογημένα και κατά παράβαση του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 που ίσχυε κατά τις επίμαχες χρήσεις.

1. Οι λογιστικές διαφορές και τα αυτοτελή πρόστιμα λόγω ενδοομιλικών συναλλαγών για τις χρήσεις 2007, 2008 και 2011 είναι μη νόμιμα για τους εξής λόγους:
 - i. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τα άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως.
 - ii. Ο έλεγχος δεν συνυπολόγισε για την εύρεση του Μικτού Περιθωρίου Κέρδους της προσφεύγουσας τα έσοδα από αποσβέσεις επιχορηγηθέντων παγίων στοιχείων.
 - iii. Εσφαλμένα απορρίφθηκε το δείγμα του φακέλου τεκμηρίωσης, ενώ το δείγμα του ελέγχου ήταν ανεπαρκές και μη συγκρίσιμο με την προσφεύγουσα.
 - iv. Επικουρικά, αναφορικά με τη χρήση 2008, αποδεικνύεται ότι η υποτιμολόγηση που επικαλείται ο έλεγχος δεν είχε ως σκοπό την αποφυγή φόρων.
 - v. Αναφορικά με τη χρήση 2007, η διαφορά υπερτιμολόγησης απεικονίζει τα έξοδα διάθεσης που τιμολόγησε η μητρική εταιρεία στην προσφεύγουσα, ενώ ομοίως δεν συνέτρεχε σκοπός φοροαποφυγής.
2. Τα Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών από σούπερ μάρκετ αφορούσαν προώθηση πωλήσεων για τα οποία υπάρχουν συμφωνητικά και είχε καταβληθεί το αναλογούν τέλος διαφήμισης (2%), συνεπώς οι σχετικές δαπάνες όφειλαν να αναγνωρισθούν ως παραγωγικές και εκπεστές.
3. Ο έλεγχος εσφαλμένα έκρινε ως μη παραγωγικό και άρα μη εκπιπτόμενο τμήμα των γενικών δαπανών διαχείρισης που αφορούσε πωλήσεις κάτω του κόστους (αρνητικό μικτό κέρδος), οι οποίες παρείχαν έμμεσο όφελος στην προσφεύγουσα καθώς απορροφήθηκαν σταθερά έξοδα που ούτως ή άλλως θα επιβάρυναν άλλα κερδοφόρα προϊόντα της, ενώ τα συγκεκριμένα προϊόντα είναι γενικώς σύντομης λήξης και ευπαθή.
4. Τα έξοδα διοικητικής υποστήριξης (management fees) από την μητρική εταιρεία είναι παραγωγικά.
5. Ο έλεγχος εσφαλμένα δεν αναγνώρισε έξοδα ύδρευσης παραγωγικής διαδικασίας καθώς το θεώρησε παροχή υπηρεσίας που δεν στηρίζεται στο προβλεπόμενο δικαιολογητικό στοιχείο, ενώ πρόκειται για μίσθωση, βάσει και του σχετικού συμφωνητικού, και άρα ο εκμισθωτής δεν χρειαζόταν να προβεί σε έναρξη εργασιών στη Δ.Ο.Υ..
6. Οι προσβαλλόμενες πράξεις φόρου ακινήτων (ΕΤΑΚ και ΦΑΠ) είναι εσφαλμένες και μη νόμιμες, καθώς στο σύνολο των τετραγωνικών μέτρων των κτισμάτων

προσμετρήθηκαν τα τετραγωνικά των ανοικτών στερνών (υδατοδεξαμενών) του βιολογικού καθαρισμού, ενώ δεν θα έπρεπε βάσει ΠΟΛ 1237/2014 και στον υπολογισμό της αντικειμενικής αξίας του οικοπέδου καταγράφηκε ότι το ακίνητο έχει πρόσοψη σε επαρχιακή οδό γεγονός που δεν ισχύει.

Ισχυρισμός: Α.

Επειδή στο άρθρο 72§11 εδάφιο 1^ο του ν. 4174/2013 (όπως αναριθμήθηκε το άρθρο 66 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προΐσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 84§1 του ν. 2238/94: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 37 του ν. 4141/2013 ορίζεται: «5. Από τις ανέλεγκτες υποθέσεις φορολογίας εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων των οποίων επίκειται ο χρόνος παραγραφής σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, για τις οποίες έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου μέχρι το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για κοινοποίηση φύλλων ελέγχου ή πράξεων, επιβολής του φόρου και λοιπών καταλογιστικών πράξεων, παρατείνεται το δικαίωμα αυτό για δύο ακόμα έτη πέραν του χρόνου που ορίζεται από τις οικείες κατά περίπτωση διατάξεις. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου ισχύουν για υποθέσεις για τις οποίες η προθεσμία παραγραφής λήγει από 31.12.2013 και μετά».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4337/2015 ορίζεται: «Οι προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και κάθε άλλης πράξης επιβολής φόρων, τελών, προστίμων ή εισφορών, που λήγουν στις 31.12.2015 παρατείνονται κατά ένα (1) έτος από τη λήξη τους για υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί (κατά τη δημοσίευση του παρόντος) ή θα εκδοθούν μέχρι τις 31.12.2015 εισαγγελικές παραγγελίες, εντολές ελέγχου, έρευνας ή επεξεργασίας ή εντολές και αιτήματα διερεύνησης από δικαστική ή φορολογική ή ελεγκτική αρχή, καθώς και από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης».

Επειδή, εν προκειμένω, η υπ' αριθ. 494/2015 εντολή ελέγχου εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθ./Ο/...../15.09.2014 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου, η οποία αντικατέστησε τις υπ' αριθ. 879 & 880/14.11.2013 εντολές ελέγχου του ΔΕΚ (λόγω κατάργησής του), δεν τίθεται θέμα παραγραφής για τη χρήση 2007.

Ισχυρισμός: Β.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 39 του ν. 2238/1994 αρχικώς οριζόταν ότι: «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, το ως άνω άρθρο αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 του ν. 3775/2009 (ΦΕΚ Α 122/21.7.2009) για εισοδήματα και δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν σε διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες η υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος γεννήθηκε από 1.1.2011 και μετά, και βάσει του οποίου ίσχυε: «7. Σε βάρος των επιχειρήσεων για τις οποίες συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου αυτού, επιβάλλεται πρόστιμο που υπολογίζεται σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των επιπλέον καθαρών κερδών που προκύπτουν 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 και καταβάλλεται εφάπαξ εντός του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου γίνεται η βεβαίωση. Οι διατάξεις των άρθρων 69, 70, 71 και 74, καθώς και του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α) έχουν εφαρμογή και για το πρόστιμο αυτό».

Επειδή, στη συνέχεια, με την παρ. 13α του άρθρου 11 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α 58/23.4.2010), το ανωτέρω πρόστιμο διαμορφώθηκε στο είκοσι τοις εκατό (20%), ενώ οι σχετικές διατάξεις για το πρόστιμο καταργήθηκαν με το άρθρο 11 παρ.1 του ν. 4110/2013 (ΦΕΚ Α 17/23.1.2013).

Επειδή, επιπλέον, σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Γ 1058381/07-04-2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών («Παροχή διευκρινίσεων σε θέματα ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών»): «Με αφορμή το ως άνω σχετικό καθώς και πλήθος ερωτημάτων που έχουν υποβληθεί στην Υπηρεσία μας αναφορικά με τον έλεγχο ενδοομιλικών συναλλαγών, διευκρινίζουμε τα παρακάτω, ανάλογα με τις ισχύουσες σε κάθε διαχειριστική περίοδο διατάξεις:

Α. Για διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος λήγει μέχρι 31.12.2010

Εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 2238/1994 όπως ίσχυαν μέχρι την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 3775/2009.

[...]

Για τις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους, πέραν της προσαύξησης με τις τυχόν διαπιστωθείσες διαφορές από τη μη τήρηση της «αρχής των ίσων αποστάσεων» (υπερτιμολογήσεις - υποτιμολογήσεις) των καθαρών κερδών της επιχείρησης και των ακαθαρίστων εσόδων της για τον προσδιορισμό των λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, προβλέπονται οι κάτωθι κυρώσεις.

1. Αυτοτελές πρόστιμο καθοριζόμενο σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) στο ποσό της διαφοράς που προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 39 (υπερτιμολογήσεις - υποτιμολογήσεις) βάσει της παρ.4 του άρθρου 39 του ν.2238/1994.

[...]

Β. Για διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες η υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος γεννάται από 01.01.2011 και μετά και μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 11 του ν. 4110/2013

Ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 39 και 39Α του ν. 2238/1994 όπως αντικαταστάθηκε το πρώτο και προστέθηκε το δεύτερο με τα άρθρα 1 και 2 του ν. 3775/2009 αντίστοιχα και τροποποιήθηκαν με το ν. 3842/2010.

[...]

Για τις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους, πέραν της προσαύξησης με τις διαπιστωθείσες διαφορές, των καθαρών κερδών της επιχείρησης και των ακαθαρίστων εσόδων της για τον προσδιορισμό των λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, προβλέπονται οι κάτωθι κυρώσεις:

1. Πρόστιμο που υπολογίζεται σε ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) επί των επιπλέον καθαρών κερδών που προκύπτουν από τις διατάξεις του άρθρου 39 (υπερτιμολογήσεις – υποτιμολογήσεις) βάσει της παρ.7 του άρθρου 39 του ν. 2238/1994 όπως τροποποιήθηκε με την παρ.13α του άρθρου 11 του ν. 3842/2010».

Επειδή, εν προκειμένω, βάσει των ανωτέρω, εφαρμόσθηκαν ορθώς οι ισχύουσες κατ' έτος διατάξεις και άρα, ο ισχυρισμός ότι οι υπ' αριθ. **2286**, **2287** και **2288/2.9.2016** προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες κρίνεται αβάσιμος.

Ισχυρισμός: Γ.

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 5 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/22.7.2011 (ΦΕΚ Β'1657/26.7.2011) «Καθορισμός της διαδικασίας εφαρμογής της παραγράφου 5 του άρθρου 82 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/94) αναφορικά με το Ετήσιο Πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από Νόμιμους Ελεγκτές ή ελεγκτικά γραφεία εγγεγραμμένα στο δημόσιο Μητρώο του ν. 3693/2008», όπως τροποποιήθηκε η παρ.2 με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1236/18.10.2013 (ΦΕΚ Β 2693/22.10.2013) και πριν την κατάργησή της με την ΠΟΛ.1034/2016 (ΦΕΚ Β 730/18.3.2016), διευκρινιζόταν ότι:

«1. Από τις εταιρείες που ελέγχονται από Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία για τη φορολογική τους συμμόρφωση, επιλέγεται δείγμα τουλάχιστον της τάξης του 9% για έλεγχο, με κριτήρια που ορίζονται από το Υπουργείο Οικονομικών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του ν. 3842/2010.

2. Οι έλεγχοι αυτοί διενεργούνται από τις αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες και ολοκληρώνονται, για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που έληξαν έως και την 31.03.2012, έως και την 30/4/2014. Για τις επιχειρήσεις με διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά την 31.03.2012 οι ως άνω έλεγχοι διενεργούνται και ολοκληρώνονται σε διάστημα δεκαοχτώ (18) μηνών από την ημερομηνία υποβολής του ετήσιου φορολογικού πιστοποιητικού στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. από τους Νόμιμους Ελεγκτές και τα ελεγκτικά γραφεία. [...]».

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048/2.5.2014 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε. στα «Λοιπά θέματα ελέγχου» στην παρ.10 διευκρινίζεται ότι: «10. Οι φορολογικοί έλεγχοι που διενεργούνται, σε εφαρμογή των διατάξεων της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1159/22.7.2011 ολοκληρώνονται και οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις εκδίδονται στον προβλεπόμενο από τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρο 36 ν.4174/2013) χρόνο».

Επειδή, με το ως άνω έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίσθηκε η ΠΟΛ 1159/2011 ως προς τον χρονικό περιορισμό του δημοσίου να επιβάλει καταλογιστικές πράξεις.

Επειδή, σχετικά με την επικαλούμενη από την προσφεύγουσα υπ' αριθ. 1490/2016 Απόφαση του 1^{ου} Τριμελούς Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, η οποία προσκομίσθηκε στην Υπηρεσία μας με το αριθ.πρωτ. ΔΕΔ 14656 ΕΙ 2017 ΕΜΠ/31.01.2017 Συμπληρωματικό Υπόμνημα της προσφεύγουσας, με την οποία ακυρώθηκε απόφαση της Υπηρεσίας μας (τεκμαιρόμενη απόρριψη) σχετικά με παρόμοιο ζήτημα, η σχετική δικαστική απόφαση ισχύει μόνο μεταξύ των διαδίκων.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος της χρήσης 2011 που πραγματοποιήθηκε μετά τον Απρίλιο του 2014 είναι μη νόμιμος, κρίνεται αβάσιμος.

Ισχυρισμοί: Δ. 1.(i),(ii), (iii), 2., 4., 6.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 2.9.2016 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και φορολογίας ακινήτων του επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ΕΤΑΚ και ΦΑΠ και πράξεις επιβολής προστίμων εισοδήματος και ΦΜΑΠ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς πρέπει να απορριφθεί.

Ισχυρισμοί: Δ. 1.(iv), (v)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε για τις χρήσεις 2007 και 2008, οριζόταν ότι: «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 πλήρωσε μεγαλύτερο, κατά περίπτωση, τίμημα ή αντάλλαγμα. Η διαφορά αυτή προσαυξάνει τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης που προκύπτουν από τα βιβλία της, χωρίς να επηρεάζει το κύρος των βιβλίων και στοιχείων. [...] 5. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται: α) [...] β) Αν αποδειχθεί από τις συμβαλλόμενες επιχειρήσεις ότι η υπερτιμολόγηση ή η υποτιμολόγηση δεν έγινε με σκοπό την αποφυγή των άμεσων ή έμμεσων φόρων. Στην περίπτωση που το γεγονός αυτό αμφισβητηθεί από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, η διαφορά αυτή μπορεί να επιλύεται με την προεδρική διαδικασία, που προβλέπεται από το άρθρο 3 του ν. 820/1978 (ΦΕΚ 174 Α')».

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία με τα οποία να αποδεικνύει ότι οι υπό κρίση υποτιμολόγηση του 2008 και υπερτιμολόγηση του 2007 έγιναν με σκοπό την αποφυγή φόρων, οι σχετικοί ισχυρισμοί της απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ισχυρισμός: Δ. 3.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 1 ν. 2238/1994 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.). Το βάρος της απόδειξης της παραγωγικότητας της δαπάνης το φέρει, όπως προκύπτει ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προαναφερθείσας διάταξης του άρθρου 31 παρ. 1 ν. 2238/1994, ο φορολογούμενος.

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος τουσελ. 89-90, 120-121 και 130-131) προκύπτει ότι η προσφεύγουσα για τις χρήσεις 2007, 2010 και 2011 προέβη σε πωλήσεις ορισμένων προϊόντων κάτω του κόστους, ήτοι με αρνητικό μικτό κέρδος, γεγονός που οδήγησε τον έλεγχο στο να μην αναγνωρίσει για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας δαπάνες ίσες με το ποσοστό «Πωλήσεις κάτω του κόστους» προς «Συνολικές πωλήσεις», καθώς αυτές οι δαπάνες δεν δύναται να χαρακτηρισθούν ως παραγωγικές εφόσον δεν συνέβαλαν στη δημιουργία κερδών ή στην καλή λειτουργία και απόδοση της επιχείρησης.

Επειδή, εν προκειμένω, για τη χρήση 2007, το εν λόγω ποσοστό υπολογίσθηκε σε 18,89% και οι δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση υπολογίσθηκαν στο ποσό των 257.344,47 €, το οποίο κατόπιν της αποδοχής ορισμένων διευκρινήσεων της προσφεύγουσας (σελ. 143-146 Έκθεσης Ελέγχου), αναδιαμορφώθηκε σε 235.332,51 €. Αντίστοιχα, για τη χρήση 2010, το εν λόγω ποσοστό υπολογίσθηκε σε 7,42% και οι δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση υπολογίσθηκαν στο ποσό των 126.587,59 €, το οποίο κατόπιν της αποδοχής ορισμένων διευκρινήσεων της προσφεύγουσας (σελ. 161-162 Έκθεσης Ελέγχου), αναδιαμορφώθηκε σε 90.005,99 €. Ομοίως, για τη χρήση 2011, το εν λόγω ποσοστό υπολογίσθηκε σε 7,39% και οι δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση υπολογίσθηκαν στο ποσό των 158.504,32 €, το οποίο κατόπιν της αποδοχής ορισμένων διευκρινήσεων της προσφεύγουσας (σελ. 170-171 Έκθεσης Ελέγχου), αναδιαμορφώθηκε σε 86.830,82 €.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται και στο υπ' αριθ./05.07.2016 υπόμνημά της επί του υπ' αριθ./13.06.2016 Σημειώματος Διαπιστώσεων και στην υπό κρίση ενδικοφανή της προσφυγή ότι οι πωλήσεις ορισμένων προϊόντων κάτω του κόστους είχε ως αποτέλεσμα την μεγαλύτερη αξιοποίηση της δυναμικότητας των παραγωγικών της μονάδων με σκοπό την απορρόφηση των σταθερών εξόδων (π.χ. μισθοδοσία, αποσβέσεις μηχανημάτων, πάγιες δαπάνες) που ούτως ή άλλως θα επιβάρυναν τα υπόλοιπα κερδοφόρα προϊόντα της, ενώ επρόκειτο για προϊόντα (φέτα και

λοιπά μαλακά τυριά) γενικώς σύντομης λήξης και ευπαθή. Συγκεκριμένα, ισχυρίζεται ότι η ζημία αυτών των προϊόντων που για τη χρήση 2007 υπολογίσθηκε από τον έλεγχο στο ποσό των 429.422,56 € υπήρξε έμμεσο όφελος στην προσφεύγουσα από την απορρόφηση εξόδων ποσού 538.004,04 €, ενώ για τη χρήση 2010 η αντίστοιχη ζημία ποσού 157.272,24 € καλύπτεται από έμμεση ωφέλεια ποσού 190.438,75 € και για τη χρήση 2011 η ζημία ποσού 193.800,86 € καλύπτεται από έμμεση ωφέλεια ποσού 254.203,80 €.

Επειδή, ούτε στο άρθρο 31 ν. 2238/1994 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 μικτού 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. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, πρέπει να γίνει δεκτό ότι η προσφεύγουσα αποδεικνύει επαρκώς την παραγωγικότητα των σχετικών δαπανών με την έννοια της πραγματοποίησής τους από επιχειρηματικούς λόγους και συγκεκριμένα για την απορρόφηση των σταθερών εξόδων της.

Αποδεικνύοντας δε η προσφεύγουσα κατά τα ανωτέρω την παραγωγικότητα των δαπανών, μεταφέρει το βάρος απόδειξης στο φορολογικό έλεγχο, ο οποίος όμως δεν ανταποκρίνεται στο βάρος αυτό, μη αποδεικνύοντας πλήρως τη μη παραγωγικότητά τους, όπως εσφαλμένα θεωρεί, και συγκεκριμένα δεν αιτιολογεί επαρκώς για ποιο λόγο οι δαπάνες δε συμβάλλουν 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 οι δαπάνες έχουν 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 των δαπανών, εγείρει, χωρίς να το αντιλαμβάνεται, αμφιβολίες περί της σκοπιμότητάς τους, 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.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, θα πρέπει να αφαιρεθούν οι σχετικές λογιστικές διαφορές (ύψους 235.332,51 € για τη χρήση 2007, 90.005,99 € για τη χρήση 2010 και 86.830,82 € για τη χρήση 2011) από τα αντίστοιχα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας κατά ελεγχόμενη χρήση.

Ισχυρισμός: Δ. 5.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του (σελ. 81-82, 91, 98-99 και 112-113) προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς

έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας δαπάνες ύδρευσης παραγωγικής διαδικασίας ποσού 5.870,00 € για τη χρήση 2007, 6.000,00 € για τη χρήση 2008, 5.868,00 € για τη χρήση 2009 και 6.000,00 € για τη χρήση 2010. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα χρησιμοποιεί μία γεώτρηση ιδιοκτησίας του κ. που βρίσκεται σε παρακείμενο του εργοστασίου της αγροτεμάχιο για άντληση νερού προς κάλυψη των αναγκών της. Για τις εν λόγω δαπάνες, η προσφεύγουσα είχε εκδώσει αποδείξεις επαγγελματικής δαπάνης προς τον κ. με αιτιολογία «Ενοίκιο νερού πομώνας», οι οποίες δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο καθώς σύμφωνα με το άρθρο 15§1 του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/1992) ο δικαιούχος της αμοιβής όφειλε να εκδώσει φορολογικό στοιχείο για την εν λόγω παροχή υπηρεσίας άνω των 5.000,00 €, να παρακρατηθεί και να αποδοθεί στο Δημόσιο φόρος 20% και τέλη χαρτοσήμου 3,6% και άρα, ο έλεγχος έκρινε ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν στηρίζονται στα προβλεπόμενα δικαιολογητικά στοιχεία.

Επειδή, η προσφεύγουσα προβάλλει στο υπ' αριθ. πρωτ./05.07.2016 υπόμνημά της επί του υπ' αριθ./13.06.2016 Σημειώματος Διαπιστώσεων και στην υπό κρίση ενδικοφανή της προσφυγή τον ισχυρισμό ότι «δεν πρόκειται για παροχή υπηρεσίας αλλά ενοικίαση και η έκδοση της απόδειξης δαπάνης δεν είχε την έννοια του φορολογικού στοιχείου αλλά ενός στοιχείου για την εγγραφή της δαπάνης στα βιβλία...», ο οποίος ωστόσο απορρίφθηκε από τον έλεγχο.

Επειδή, με τα από 19.05.2003 και από 03.07.2008 ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης μεταξύ της προσφεύγουσας (μισθώτριας) και του κ. (εκμισθωτή), τα οποία είναι κατατεθειμένα στη Δ.Ο.Υ. [όπως προκύπτει για το μεν πρώτο από το υπ' αριθ. 5 συνημμένο της προσφεύγουσας στην τελευταία σελίδα φαίνεται η θεώρηση της Δ.Ο.Υ. και για το δεύτερο όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελ. 91, 98 και 112)] αποδεικνύεται ότι πρόκειται για μίσθωση της εγκατάστασης της γεώτρησης και τους επιμέρους όρους αυτής, όπως χρονική διάρκεια, ύψος μισθώματος, τρόπος και χρόνος καταβολής κ.λπ.. Συνεπώς, θα πρέπει να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας και να αφαιρεθούν οι σχετικές λογιστικές διαφορές (ύψους 5.870,00 € για τη χρήση 2007, 6.000,00 € για τη χρήση 2008, 5.868,00 € για τη χρήση 2009 και 6.000,00 € για τη χρήση 2010) από τα αντίστοιχα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας κατά ελεγχόμενη χρήση.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 07.10.2016 και με αριθμ. πρωτ. 26340 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία και συγκεκριμένα:

- την **αποδοχή** αυτής ως προς **α)** τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί αναγνώρισης των δαπανών σχετικά με τις πωλήσεις κάτω του κόστους και άρα την αφαίρεση των σχετικών λογιστικών διαφορών ύψους **235.332,51 €** για τη χρήση **2007**, **90.005,99 €** για τη χρήση **2010** και **86.830,82 €** για τη χρήση **2011** από τα αντίστοιχα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας και **β)** τον ισχυρισμό της περί αναγνώρισης των δαπανών ύδρευσης και άρα την αφαίρεση των σχετικών λογιστικών διαφορών ύψους **5.870,00 €** για τη χρήση **2007**, **6.000,00 €** για τη χρήση **2008**, **5.868,00 €** για τη χρήση **2009** και **6.000,00 €** για τη χρήση **2010** από τα αντίστοιχα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας, και συνεπώς την **τροποποίηση** των υπ' αριθ. **2281, 2282, 2283, 2284** και **2285/2.9.2016**

πράξεων ως κάτωθι, και

- την απόρριψη αυτής ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς της και την επικύρωση των υπ' αριθ. 2286, 2287, 2288, 2289, 2290, 2291, 2289α, 2296, 2295, 2297 και 2298/2.9.2016 πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1. Υπ' αριθ. 2281/2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2008:

Ποσά σε €	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Κέρδος/Ζημία ισολογισμού χρήσης	-911.200,62	-911.200,62		-911.200,62	
Πλέον: Λογιστικές διαφορές δήλωσης	0,00	0,00		0,00	
Λογιστικές διαφορές ελέγχου/ΔΕΔ		484.026,27		242.823,76	
Κέρδος/Ζημία	-911.200,62	-427.174,35		-668.376,86	
Ζημία παρελθουσών χρήσεων	-1.422.534,67	-1.422.534,67		-1.422.534,67	
Κέρδος/Ζημία μετά φορ/κή αναμόρφωση	-2.333.735,29	-1.849.709,02		-2.090.911,53	
Φορολογητέα κέρδη/ζημιά	-2.333.735,29	-1.849.709,02	484.026,27	-2.090.911,53	242.823,76

2. Υπ' αριθ. 2282/2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2009:

Ποσά σε €	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Κέρδος/Ζημία ισολογισμού χρήσης	-1.057.022,27	-1.057.022,27		-1.057.022,27	
Πλέον: Λογιστικές διαφορές δήλωσης	657.114,28	657.114,28		657.114,28	
Λογιστικές διαφορές ελέγχου/ΔΕΔ		1.194.180,87		1.188.180,87	
Κέρδος/Ζημία	-399.907,99	794.272,88		788.272,88	
Ζημία παρελθουσών χρήσεων	-1.825.649,32	-1.341.623,05		-1.582.825,56	
Κέρδος/Ζημία μετά φορ/κή αναμόρφωση	-2.225.557,31	-547.350,17		-794.552,68	
Φορολογητέα κέρδη/ζημιά	-2.225.557,31	-547.350,17	1.678.207,14	-794.552,68	1.431.004,63

3. Υπ' αριθ. 2283/2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2010:

Ποσά σε €	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Κέρδος/Ζημία ισολογισμού χρήσης	117.272,72	117.272,72		117.272,72	
Πλέον: Λογιστικές διαφορές δήλωσης	0,00	0,00		0,00	
Λογιστικές διαφορές ελέγχου/ΔΕΔ		394.843,09		388.975,09	
Κέρδος/Ζημία	117.272,72	512.115,81		506.247,81	
Ζημία παρελθουσών χρήσεων	-2.225.557,31	-547.350,17		-794.552,68	
Κέρδος/Ζημία μετά φορ/κή αναμόρφωση	-2.108.284,59	-35.234,36		-288.304,87	
Φορολογητέα κέρδη/ζημιά	-2.108.284,59	-35.234,36	2.073.050,23	-288.304,87	1.819.979,72

4. Υπ' αριθ. 2284/2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2011:

Ποσά σε €	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Κέρδος/Ζημία ισολογισμού χρήσης	-439.195,10	-439.195,10		-439.195,10	
Πλέον: Λογιστικές διαφορές δήλωσης	35.619,17	35.619,17		35.619,17	
Λογιστικές διαφορές ελέγχου/ΔΕΔ		768.476,47		672.470,48	
Κέρδος/Ζημία	-403.575,93	364.900,54		268.894,55	
Ζημία παρελθουσών χρήσεων	-1.860.953,86	-35.234,36		-288.304,87	
Κέρδος/Ζημία μετά φορ/κή αναμόρφωση	-2.264.529,79	329.666,18		-19.410,32	
Φορολογητέα κέρδη/ζημιά	-2.264.529,79	329.666,18	2.594.195,97	-19.410,32	2.245.119,47
Φόρος που αναλογεί (24%)		79.119,88	79.119,88	0,00	0,00
Συμπλ. φόρος 3% σε εισόδημα από ακίνητα		134,12	134,12	0,00	0,00
Χρεωστικό ποσό		79.254,00	79.254,00	0,00	0,00
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)		95.104,80	95.104,80	0,00	0,00
Σύνολο φόρων		174.358,81	174.358,81	0,00	0,00

5. Υπ' αριθ. 2285/2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2012:

Ποσά σε €	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Διαφορά	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Κέρδος/Ζημία ισολογισμού χρήσης	-760.190,10	-760.190,10		-760.190,10	
Πλέον: Λογιστικές διαφορές δήλωσης	181.129,13	181.129,13		181.129,13	
Λογιστικές διαφορές ελέγχου/ΔΕΔ		1.279.471,83		1.192.641,01	
Κέρδος/Ζημία	-579.060,97	700.410,86		613.580,04	
Ζημία παρελθουσών χρήσεων	-1.596.079,86	0,00		-19.410,32	
Κέρδος/Ζημία μετά φορ/κή αναμόρφωση	-2.175.140,83	700.410,86		594.169,72	
Φορολογητέα κέρδη/ζημιά	-2.175.140,83	700.410,86	2.875.551,69	594.169,72	2.769.310,55
Φόρος που αναλογεί (20%)		140.082,17	140.082,17	118.833,94	118.833,94
Συμπλ. φόρος 3% σε εισόδημα από ακίνητα		134,12	134,12	134,12	134,12
Χρεωστικό ποσό		140.216,29	140.216,29	118.968,06	118.968,06
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (104%)		145.824,94	145.824,94	123.726,79	123.726,79
Σύνολο φόρων		286.041,24	286.041,24	242.694,85	242.694,85

6. Υπ' αριθ. 2286/2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος χρήσης 2007: 990,52 €

7. Υπ' αριθ. 2287/2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος χρήσης 2008: 89.697,64 €

8. Υπ' αριθ. 2288/2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος χρήσης 2011: 77.656,04 €

9. Υπ' αριθ. 2289/2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος χρήσης 2007: 300,00 €

10. Υπ' αριθ. 2290/2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος χρήσης 2008: 300,00 €

11. Υπ' αριθ. 2291/2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος χρήσης 2009: 300,00 €

12. Υπ' αριθ. 2291/2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου Εισοδήματος χρήσης 2009: 300,00 €

13. Υπ' αριθ. 2289α/2016 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΜΑΠ χρήσης 2007: 300,00 €

14. Υπ' αριθ. 2296/2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΕΤΑΚ έτους 2008:

Διαφορά φόρου	2.369,24 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	2.843,09 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.212,33 €

15. Υπ' αριθ. 2295/2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΕΤΑΚ έτους 2009:

Διαφορά φόρου	2.369,24 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	2.843,09 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.212,33 €

16. Υπ' αριθ. 2297/2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΑΠ έτους 2010:

Διαφορά φόρου	2.369,24 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	2.843,09 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.212,33 €

17. Υπ' αριθ. 2298/2016 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΑΠ έτους 2011:

Διαφορά φόρου	2.369,24 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120%)	2.843,09 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.212,33 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.