



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

Καλλιθέα

18/11/2016

Αριθμός απόφασης:

3860

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604566

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

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

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3.Την 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, κατά των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ:

-Της με αριθ....., οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2011, με την οποία καταλογίστηκε μετά από μερικό έλεγχο σε βάρος της ποσό 1.428.077,24 € κύριος φόρος, πλέον 1.399.515,70 € πρόσθετος φόρος, ήτοι σύνολο 2.827.592,94

-Της με αριθ., οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2012, με την οποία καταλογίστηκε μετά από τακτικό έλεγχο σε βάρος της ποσό 74.055,74 € κύριος φόρος, πλέον 54.801,25 € πρόσθετος φόρος, ήτοι σύνολο 128.856,99 €.

-Της με αριθ., οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013, με την οποία δεν καταλογίστηκε σε βάρος φόρος,

αλλά προσδιορίστηκαν οι δηλωθείσες ζημίες από 17.486.641,70 € σε 4.049.651,17€.

-Της με αριθ., οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, με την οποία δεν καταλογίστηκε σε βάρος φόρος, αλλά προσδιορίστηκαν οι δηλωθείσες ζημίες από -32.157.018,68 € σε 18.720.028,15 €.

5.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6.Την εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Λόγοι :

1. Ακυρότητα ελέγχου λόγω αναρμοδιότητας για διεξαγωγή ελέγχου και για έκδοση καταλογιστικής πράξης.

Η προσφεύγουσα ζητεί την ακύρωση των ανωτέρω καταλογιστικών πράξεων, καθώς αυτές αλλά και η συνημμένη και σε αυτές Έκθεση Ελέγχου είναι παράνομες, διότι πάσχουν από ακυρότητα λόγω αναρμοδιότητας.

Ο επίμαχος έλεγχος διενεργήθηκε με βάση το υπ' αριθμ. πρωτ./20.10.2014 έγγραφο του ΚΕΦΟΜΕΠ, με το οποίο ζητήθηκε από το ΚΕΝΤΡΟ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕΓΑΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ να διερευνηθούν οι συναλλαγές της εταιρείας μας με την Κυπριακή εταιρεία Εν προκειμένω, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1,2 και 4 του άρθρου 5 της ΑΥΟ ΠΟΛ 1159/22.7.2011 η φορολογική αρχή ΑΝΑΡΜΟΔΙΩΣ διενήργησε τον έλεγχο και εξέδωσε τις άνω πράξεις.

2. Αμφισβήτηση των λογιστικών διαφορών που προσδιόρισε ο έλεγχος επικαλούμενη μη ορθή ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου.

Επί των πορισμάτων του ελέγχου :

α) Ο έλεγχος έκρινε ότι οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές και συνήθεις και αναγνώρισε τον σημαντικό όγκο συναλλαγών της εταιρείας μας με την Κυπριακή εταιρεία

β) Ο έλεγχος αναγνώρισε ότι οι επίμαχες συναλλαγές αφορούν σε παραγωγικές δαπάνες που συμβάλλουν στην απόκτηση φορολογούμενου εισοδήματος.

γ) Ο έλεγχος αναγνώρισε ότι οι επίμαχες συναλλαγές έχουν νομίμως καταχωρηθεί στα βιβλία της εταιρείας μας με βάση νομίμως εκδοθέντα αποδεικτικά στοιχεία και παραστατικά.

δ) Ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της εταιρείας μας ΕΠΑΡΚΗ.

ε) Ο έλεγχος εσφαλμένως εφάρμοσε την άνω διάταξη του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε και τούτο διότι: Οι διακυμάνσεις των τιμών PLATT's καθορίζουν μεν τις τιμές εμπορίας των κύριων διυλισμένων προϊόντων ευρείας καταναλώσεως, όμως, στην παγκοσμιοποιημένη αγορά εμπορίας υγρών καυσίμων, οι τιμές αυτές δεν επιβάλλονται και δεν αποτελούν το μοναδικό κριτήριο. Ομοίως κριτήρια αποτελούν η εκάστοτε συναλλαγματική ισοτιμία ευρώ/δολαρίου ΗΠΑ, το κόστος μεταφοράς των προϊόντων, οι διακυμάνσεις της ναυλαγοράς, το κόστος ασφάλισης των μεταφερομένων προϊόντων και κυρίως το σε ποια τιμή πωλούνται και τιμολογούνται τα προϊόντα ελεύθερα στην αγορά. Ούτω, σε κάθε όμοια συναλλαγή προς τις επίμαχες, προκειμένου να προστατευθούν από ανεξέλεγκτες διακυμάνσεις των άνω παραγόντων και οι δύο ή περισσότεροι συμβαλλόμενοι λαμβανομένων υπόψη και των κανόνων προσφοράς-ζήτησης, οι τιμές παντο-

τε αναφέρονται στις τιμές PLATT's, όμως μεγαλύτερων χρονικών διαστημάτων. Εν προκειμένω οι τιμές αγοράς στις επίμαχες συναλλαγές είχαν συμβατικώς συμφωνηθεί στον μέσο όρο PLATT's των οκτώ έως δεκατεσσάρων ημερών [8-14 ημερών], αρχής γενομένης από την εισαγωγή των προϊόντων στις εγκαταστάσεις της εταιρείας μας στο, πλέον premium, ήτοι κόστους μεταφορικών, ασφάλισης, εκτελωνισμού κλπ, ανερχόμενου κατά περίπτωση σε 20-25 δολάρια ΗΠΑ ανά μετρικό τόνο.

(στ) Εν ολίγοις, ο έλεγχος θα έπρεπε να αντιμετωπίσει και εφαρμόσει διασταλτικά την επίμαχη διάταξη του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε, η οποία, σε κάθε περίπτωση (όπως επιφυλασσόμεθα να προβάλουμε στο αρμόδιο Δικαστήριο εν καιρώ) είναι ανίσχυρη, ως αντίθετη προς το Σύνταγμα - άρθρο 25 παρ. 2 - και αντίκειται σε υπέρτερης ισχύος (τυπικώς) διατάξεις της Συνθήκης για την Ίδρυση της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και του παραγώγου Κοινοτικού Δικαίου, ενόψει του γεγονότος ότι η Διοίκηση στο παγκοσμιοποιημένο περιβάλλον όπου διεξάγονται οι αγοραπωλησίες υγρών καυσίμων, δεν είναι δυνατόν να ελέγξει ούτε την σκοπιμότητα των επίμαχων συναλλαγών, ούτε προσήκον μέτρο της δαπάνης.

(ζ) Συνεπώς, αν ο έλεγχος είχε ακολουθήσει την άνω ορθή προσέγγιση θα ερμήνευε διασταλτικά τον όρο «τιμή PLATT's κατά την ημέρα της συναλλαγής», ώστε να εμπεριέξει το εύρος των τιμών PLATT's που συμβατικώς είχαν προβλεφθεί για τις επίμαχες συναλλαγές.

(η) Τα ανωτέρω επιρρωνύονται από το γεγονός ότι στις ελεγχόμενες χρήσεις 2011, 2012 και 2013 υπάρχει σωρεία συναλλαγών με την αυτή Κυπριακή εταιρεία με τους αυτούς όρους, όπου ο μέσος όρος των τιμών PLATT's 8-14 ημερών, αρχής γενομένης από την εισαγωγή των προϊόντων στην εγκατάσταση της εταιρείας μας στο, πλέον του premium, οδήγησε σε τιμολόγηση χαμηλότερη της προβλεπόμενης στη διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 περ. γ του ν. 2238/1994, όπως στενά ερμηνεύεται από την ελέγχουσα αρχή. Συγκεκριμένα, το σύνολο των αρνητικών με την άνω έννοια διαφορών ανήλθε στη χρήση 2011 στο ποσόν των 2.884.180,77 δολαρίων ΗΠΑ, στη χρήση στο ποσόν των 6.524.215,05 δολαρίων ΗΠΑ και στη χρήση 2013 στο ποσόν των 1.294.400,49 δολαρίων. Οι εν λόγω αρνητικές διαφορές δεν προτείνονται προφανώς για συμψηφισμό με τις άνω θετικές λογιστικές διαφορές του ελέγχου, όμως, αποδεικνύουν ότι δεν υπήρχε μεθόδευση εκ μέρους της εταιρείας μας σε ότι αφορά την τιμολόγηση του συνόλου των επίμαχων συναλλαγών, ούτε στις προθέσεις της εταιρείας μας ήταν η καταστρατήγηση της διάταξης του άρθρου 31 παρ. 1 περ. γ του ν. 2238/1994.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, 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:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις :

A. Του άρθρου 31 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 2238/94:

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

.....

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

.....

Οι δαπάνες της περίπτωσης αυτής δεν αναγνωρίζονται όταν καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα της οποίας η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο, [1]"εκτός εάν πρόκειται για πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές κατά το μέρος που αντιστοιχούν σε τιμές εντός του εύρους των τιμών της ημέρας συναλλαγής, οι οποίες τιμές διαμορφώνονται σε χρηματιστήρια εμπορευμάτων ή σε οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές[2]".

Σημειώσεις:

1. Το τελευταίο εδάφιο της περίπτ. γ' της παραγρ. 1 είχε καταργηθεί με την παράγρ. 12 του άρθρου 11 του ν. 4110/2013 (ΦΕΚ Α' 17) και επανήλθε σε ισχύ με την παρ. 2 του άρθρου 50 του Ν. 4250/2014 (ΦΕΚ Α 74/26-3-2014) από την ημερομηνία κατάργησης του και ισχύει μέχρι 31.12.2013.

Το τελευταίο εδάφιο της περίπτ. γ' της παραγρ. 1 είχε προστεθεί με την περίπτ. β' της παρ. 6 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α 58) και ισχύει σύμφωνα με την παράγρ. 14 του ίδιου άρθρου και νόμου για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2010 και μετά.

2. Η φράση στο τέλος του πέμπτου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 50 του Ν. 4250/2014 (ΦΕΚ Α 74/2014) και ισχύει σύμφωνα με την ίδια διάταξη από την έναρξη ισχύος της διάταξης του εδαφίου αυτού, δηλαδή, σύμφωνα με την περίπτ. β' της παρ. 6 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α 58) και την παράγρ. 14 του ίδιου άρθρου και νόμου, για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2010 και μετά.

B. Του άρθρου 51Β του Ν. 2238/94:

«1. Οι δαπάνες για την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών ή οι πάσης φύσεως τόκοι από απαιτήσεις οποιασδήποτε φύσης ή οι πρόσοδοι και άλλα προϊόντα ομολογιών, απαιτήσεων, καταθέσεων και εγγυήσεων ή τα δικαιώματα που εισπράττονται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης οποιουδήποτε δικαιώματος αναπαραγωγής φιλολογικής, καλλιτεχνικής ή επιστημονικής εργασίας (περιλαμβανομένων κινηματογραφικών ται-

νιών και ταινιών και μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές ή τηλεοπτικές εκπομπές), οποιασδήποτε ευρεσιτεχνίας, εμπορικού σήματος, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων ή τύπων κατασκευής ή διαδικασίας παραγωγής ή για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού ή για πληροφορίες που αφορούν σε βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία και κάθε παρόμοιας φύσης δικαιώματα, τα μισθώματα, τα μισθώματα χρηματοδοτικής μίσθωσης, οι πάσης φύσεως αποζημιώσεις, οι αμοιβές διευθυντών και μελών διοικητικών συμβουλίων εταιρείας και κάθε άλλη παρόμοιας φύσης πληρωμή, καθώς και κάθε άλλη κατηγορία δαπάνης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 17 και 31 του παρόντος Κώδικα, που καταβάλλονται ή οφείλονται από πρόσωπο που είναι σύμφωνα με τα άρθρα 2 και 101 του παρόντος Κώδικα υποκείμενο φόρου και το οποίο είναι κάτοικος ή έχει την έδρα του ή διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 στην Ελλάδα, προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος μη συνεργάσιμο, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά του ή από το φορολογητέο εισόδημά τους, εκτός αν ο ενδιαφερόμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

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

Γ. Της ΠΟΛ 1198/21-8-2013 με ΘΕΜΑ: Φορολογική μεταχείριση δαπανών αγοράς αγαθών που πραγματοποιούνται από εταιρείες με έδρα σε κράτη μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, μέσω τριγωνικών συναλλαγών, ισχύουν τα παρακάτω:

Με αφορμή ερωτήματα προς την υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του ίδιου νόμου, της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κλπ.

2. Περαιτέρω με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, το οποίο προστέθηκε με την περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010 και έχει εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 14 του ίδιου άρθρου και νόμου, για

κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2010 και μετά, ορίζεται, ότι η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κλπ., δεν αναγνωρίζονται όταν καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα της οποίας η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο.

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

4. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 51B του ν.2238/1994, όπως προστέθηκε με την παρ.1 του άρθρου 78 του ν.3842/2010 και ισχύει σύμφωνα με την παρ. 5 του ίδιου άρθρου και νόμου από 1.1.2010, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι, οι δαπάνες για την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών που καταβάλλονται ή οφείλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος μη συνεργάσιμο, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνες που εκπέμπουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους ή από το φορολογητέο εισόδημά τους, εκτός αν ο ενδιαφερόμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή (το μαχητό τεκμήριο προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 13 του ν.3943/2011 και έχει εφαρμογή, σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις, από τότε που ίσχυσε το άρθρο 51 B).

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

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

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

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

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

Δ. Με την ΠΟΛ. 1225/26.10.2011 Α.Υ.Ο Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 του ν. 3943/2011 έχει γίνει δεκτό, ότι η Κύπρος θεωρείται κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, καθόσον ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων της Κύπρου (10%) είναι κατώτερος του 12% (24% x 50%) για τη χρήση 2010.

Επειδή, από το συνδυασμό των ως άνω διατάξεων προκύπτει ότι με τη διάταξη της παρ. 1 περ. γ' του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος θεσπίστηκε ρητώς απόλυτη απαγόρευση έκπτωσης της εμφανιζόμενης στο τιμολόγιο επίμαχης δαπάνης, δεδομένου ότι, μόνη η τιμολόγηση δεν δικαιολογεί τη δημιουργία οποιασδήποτε δαπάνης και επομένως, δεν τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 51B του εν λόγω Κώδικα. Η άποψη αυτή δεν αναιρείται από το γεγονός ότι οι δαπάνες της περίπτωσης γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 ορίζονται ως εκπεστέες « με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β », διότι η εφαρμογή των διατάξεων αυτών, οι οποίες προϋποθέτουν ευλόγως την ύπαρξη πραγματικών εκπεστέων δαπανών, δεν καταλαμβάνει και τις δαπάνες τις οποίες ο νόμος θεωρεί αμαχήτως μη δικαιολογημένες και συνακόλουθα μη εκπεστέες, όπως εν προκειμένω τη δαπάνη τιμολόγησης. Στην αντίθετη περίπτωση, εάν δηλαδή γίνει δεκτό ότι και για τη δαπάνη αυτή είχε εφαρμογή το άρθρο 51B, η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 δεν θα είχε λόγο θεσπίσεως της και θα παρέμενε γράμμα κενό. Στην περίπτωση όμως, που στο εκδιδόμενο από το τιμολογούν πρόσωπο παραστατικό, έχει καταχωρηθεί και δαπάνη που δεν προέρχεται από την τιμολόγηση και μόνον, αλλά από παρασχεθείσα υπηρεσία ή παράδοση αγαθών και η δαπάνη αυτή περιλαμβάνεται στις, από τη διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 2238/1994 μνημονευόμενες δαπάνες, τότε αυτή τυγχάνει εκπεστέα, υπό τις τασσόμενες στο άρθρο 51B του ως άνω νόμου προϋποθέσεις. Τούτο δε διότι, όπως προαναφέρθηκε, η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 31, απαγορεύει την έκπτωση της δαπάνης που προέρχεται και έχει ως αφορμή αποκλειστικά και μόνον την έκδοση του τιμολογίου, (σχ. η 50/2014 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ) Διοικ. Εφετείο Αθηνών 1244,1127,1132/2016.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας:

Α) Αναφορικά με τους ισχυρισμούς για αναρμοδιότητα διεξαγωγής του ελέγχου :
Η εντολή ελέγχου με αριθμό, που εκδόθηκε συνεπεία του με αριθμό πρωτ. Δελτίου Πληροφοριών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., αφορά την διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α και επομένως ορθώς έγινε έλεγχος της εφαρμο-

γής των διατάξεων του άρθρου 31 παρ.1 περ. γ του Ν.2238/94 – Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος.

Σύμφωνα με το άρθρο 36 του ν. 4174/2013 η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Επιπρόσθετα στο με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 έγγραφο του Γ.Γ.Δ.Ε., αναφέρεται ρητώς ότι « Οι φορολογικοί έλεγχοι που διενεργούνται σε εφαρμογή των διατάξεων της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1159/2011 ολοκληρώνονται και οι σχετικές καταλογιστικές πράξεις εκδίδονται στον προβλεπόμενο από τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρο 36 ν. 4174/2013) χρόνο». Περαιτέρω στην Α.Υ.Ο ΠΟΛ. 1034/31-12-2015, η παράγραφος 5 του άρθρου 4 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1159/22-07-2011 αντικαταστάθηκε ως εξής : «Όλοι οι έλεγχοι του παρόντος άρθρου πραγματοποιούνται εντός του χρόνου που ισχύει το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου».

Επομένως ο παραπάνω ισχυρισμός της ελεγχόμενης δεν γίνεται αποδεκτός.

Β) Αναφορικά με την αμφισβήτηση των λογιστικών διαφορών που προσδιόρισε ο έλεγχος επικαλούμενη μη ορθή ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου:

Ο έλεγχος, αναφορικά με τις λογιστικές διαφορές που προσδιόρισε για τις κρινόμενες διαχειριστικές περιόδους 2011, 2012 και 2013, εφάρμοσε τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ.1 περ. γ του Ν.2238/94, σύμφωνα με τις οποίες δεν αναγνωρίζονται οι δαπάνες για την αγορά εμπορευμάτων που καταβλήθηκαν σε νομικό πρόσωπο του οποίου η δραστηριότητα στις συγκεκριμένες συναλλαγές εξαντλήθηκε στην τιμολόγηση τους και η παράδοση των αγαθών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο, εκτός αν πρόκειται για πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές, κατά το μέρος που αντιστοιχούν σε τιμές εντός του εύρους των τιμών της ημέρας συναλλαγής, οι οποίες τιμές διαμορφώνονται σε χρηματιστήρια εμπορευμάτων ή σε οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές.

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

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

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

Ο έλεγχος έκρινε ότι οι επίμαχες συναλλαγές είναι πραγματικές και συνήθεις και ορθά δεν αναγνώρισε για έκπτωση από τα ακαθάριστα της έσοδα το μέρος εκείνων των οποίων οι τιμές αγοράς βρίσκονται σε επίπεδα ανώτερα των ανώτερων τιμών PLATT'S, που διαμορφώθηκαν κατά την ημερομηνία συναλλαγής, εφαρμόζοντας τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ.1 περ. γ του Ν2238/94.

Επομένως ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι κατά τη διάρκεια των χρήσεων υπάρχουν και αγορές στις οποίες προκύπτουν αρνητικές διαφορές,δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός καθώς κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ.1 περ. γ' του Ν. 2238/94.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ,όπως αυτές καταγράφονται στην από Έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις,κρίνονται βάσιμες,αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από ... και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης

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

Χρήση 2011:Φόρος Εισοδήματος 2.827.592,94 €.

Χρήση 2012:Φόρος Εισοδήματος 128.856,99 €.

Χρήση 2013: ΖΗΜΙΕΣ -4.049.651,17€.

Χρήση 2014: ΖΗΜΙΕΣ -18.720.028,15 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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 με υποχρέωση, επί ποινή απα-

ραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99)