



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα:

17/11/2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

3843

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

δ. Του άρθρου 6 της αριθ. 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.

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 Υπηρεσία 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 με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867 ΕΞ 2015/21.04.2015 (ΦΕΚ Β' 815/7.05.2015) απόφαση για «παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ Τ.Β'/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

5. Την από 24/06/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «», η οποία εδρεύει στο Αττικής, επί της οδού αρ., με ΑΦΜ:, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, ως νομίμως εκπροσωπείται κατά:

α) Της με αρ. /26.05.2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήμα-τος του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ), οικονομικού έτους 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική ή φορολογική περίοδος	Ποσό διαφοράς φόρου	Ποσό πρόσθετο υ φόρου	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
..... .	26/05/2016	ΕΙΣΟΔΗΜΑ	01/01-31/12/2011	156.486,57	153.356,84	309.843,41
ΣΥΝΟΛΑ				156.486,57	153.356,84	309.843,41

β) Της από 26/05/2016 και με αριθμό ID Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος – Ενδοομιλικών Συναλλαγών του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ).

6. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ), οικονομικού έτους 2012, της οποίας ζητείται η ακύρωση - εξαφάνιση εν όλω, καθώς και της από 26/05/2016 και με αριθμό ID Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος – Ενδοομιλικών Συναλλαγών του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ).

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 24/06/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «», με ΑΦΜ:, ως νομίμως εκπροσωπείται, 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:

Δυνάμει της με αριθμό /30.11.2015 εντολής ελέγχου του κ. Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (εφεξής Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) διενεργήθηκε στην εταιρεία μερικός έλεγχος εισοδήματος διασυννοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών (εφεξής ο «Έλεγχος») για την διαχειριστική περίοδο από 01.01.2011 έως και 31.12.2011 (οικονομικό έτος 2012).

Στις 30 Μαρτίου 2016 κοινοποιήθηκε στην Εταιρεία το υπ' αριθ. /30.03.2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (εφεξής το «Σημείωμα») μαζί με την Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για την χρήση 2011 με ID Με το εν λόγω

Σημείωμα κοινοποιήθηκαν στην Εταιρεία τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου, από τον οποίο προέκυψε για την χρήση 2011 διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής της Εταιρείας ως προς τη φορολογία εισοδήματος.

Κατόπιν της εμπρόθεσμης και νόμιμης υποβολής από πλευράς της Εταιρείας της από 19.04.2016 Εκθέσεως Απόψεως - Υπομνήματος (αριθ. πρωτ./19.04.2016, εξεδόθη η υπ' αρ./26.05.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (εφ' εξής "ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ") (εφ' εξής η "Οριστική Πράξη"), για τη φορολογική περίοδο 01.01.2011 – 31.12.2011, συνοδευόμενη από την από 26.05.2016 και με IDΈκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος - Ενδοομιλικές Συναλλαγές του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. (εφ' εξής η "Έκθεση Μερικού Ελέγχου").

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξεως προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

ΠΑΡΑΒΑΣΗ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΤΥΠΟΥ ΤΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

1. – ΕΠΙΔΟΣΗ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟΥ ΚΑΙ ΟΧΙ ΠΡΩΤΟΤΥΠΟΥ.
2. – ΜΗ ΝΟΜΙΜΗ ΕΠΙΔΟΣΗ ΤΗΣ ΠΡΑΞΗΣ
3. – ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΑΚΡΟΑΣΗΣ
4. – ΕΛΛΕΙΨΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΤΗΣ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΠΡΑΞΗΣ
5. – ΣΧΕΣΗ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΜΕ ΤΗΝ (Ελβετική επιχείρηση) ΚΑΙ Ο ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ **€ 703.732,62**.
6. – ΣΧΕΣΗ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΜΕ ΤΗΝ (Κυπριακή επιχείρηση) και ο καταλογισμός λογιστικής διαφοράς ποσού **€ 78.700,26**
7. – ΜΗ ΝΟΜΙΜΗ ΕΠΙΒΟΛΗ ΠΡΟΣΘΕΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ν. 2523/1997, ΛΟΓΩ ΜΗ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΕΥΜΕΝΕΣΤΕΡΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Ν. 4174/2013.

Υποβολή την 09/11/2016 έκθεσης πραγματικών ευρημάτων της εταιρείας ορκωτών ελεγκτών, Ελβετίας, σχετικά με τα έξοδα που χρεώθηκαν από την("....., Ελβετία) προς την προσφεύγουσα.

– ΕΠΙ ΤΗΣ ΕΠΙΔΟΣΗΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟΥ ΑΝΤΙ ΠΡΩΤΟΤΥΠΟΥ

Επειδή Σύμφωνα με το άρθρο 37 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας), η πράξη προσδιορισμού φόρου σε περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,

- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- κ) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα. Σε κανένα σημείο **δεν προκύπτει υποχρέωση της διοίκησης να κοινοποιεί την πρωτότυπη πράξη προσδιορισμού του φόρου**, με τις πρωτότυπες υπογραφές των εποπτών, των υποδιευθυντών και του διευθυντή της υπηρεσίας.

– ΕΠΙ ΤΗΣ ΜΗ ΝΟΜΙΜΗΣ ΕΠΙΔΟΣΗΣ ΤΗΣ ΠΡΑΞΗΣ

Επειδή Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 5 του Ν4174/2013 περί Κώδικος Φορολογικής Διαδικασίας, **η ισχύς του οποίου ξεκινά από 01/01/2014**, «Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον:

- α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή
- β) παραδοθεί στην έδρα ή εγκατάσταση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας στην Ελλάδα, με υπογεγραμμένη απόδειξη παραλαβής από υπάλληλο ή νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή
- γ) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, ή
- δ) επιδοθεί κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας κατά το προηγούμενο εδάφιο θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση της έδρας ή της εγκατάστασης του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή της κατοικίας του τελευταίου δηλωθέντα στη Φορολογική Διοίκηση νόμιμου ή φορολογικού εκπροσώπου. ...».

Από 01/01/2014 που ξεκινά η ισχύς του ως άνω κώδικα, **σε κανένα σημείο αυτού δεν γίνεται μνεία για υποχρεωτική κοινοποίηση πράξεων ή προστίμων υπό προϋποθέσεις** (πχ ύψος καταλογισθέντος ποσού, κτλ) μέσω δικαστικού επιμελητή.

Τέλος, μετά το πέρας του ελέγχου και κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας, η ελεγχόμενη προσήλθε οικειοθελώς να παραλάβει τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στα γραφεία του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων.

- ΕΠΙ ΤΗΣ ΠΑΡΑΒΙΑΣΗΣ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΟΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΑΚΡΟΑΣΗΣ

Επειδή Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν 4174/2013, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την παρ. 8-10 του Ν4223/2013 και ισχύει σήμερα, η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση «ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος». Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης.

Ο έλεγχος συντάχθηκε με αριθμό/30.03.2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου βάσει του άρθρου 28 του Ν4174/2013 με επισυναπτόμενη την με αριθμό/30-03-2016 Προσωρινή Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού του Φόρου Εισοδήματος χρήσης 01/01/2011-31/12/2011 το οποίο κοινοποιήθηκε **νομότυπα** στηντην 30.03.2016, στο οποίο αναγράφεται ρητά **«Εντός είκοσι ημερών από την κοινοποίηση της πράξης αυτής, έχετε τη δυνατότητα να διατυπώσετε εγγράφως τις απόψεις σας σχετικά με τις διαφορές του ελέγχου»**. Η επιχείρηση ανταποκρίθηκε πλήρως υποβάλλοντάς το με αρ. πρωτ./19-04-2016 Υπόμνημα Απόψεων.

- ΕΛΛΕΙΨΗ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑΣ ΤΗΣ ΠΡΟΣΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΠΡΑΞΗΣ

Επειδή Η Έκθεση Ελέγχου, η Πράξη Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και το σχετικό Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν4174/2013, συντάχθηκαν με βάση τις διατάξεις του άρθρου 64 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και παρέχουν **σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις** που θεμελιώνουν τον καταλογισμό φόρου εισοδήματος που επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2011-31/12/2011.

Όσον αφορά την ισχυριζόμενη μεταβαλλόμενη επιχειρηματολογία του ελέγχου και την ισχυριζόμενη υποχρέωση του ελέγχου για κοινοποίηση νέου Σημειώματος Διαπιστώσεων και Προσωρινής Πράξης Προσδιορισμού Φόρου, επισημαίνεται ότι από την αρχή ζητήθηκε από τον έλεγχο όπως η ελεγχόμενη προσδιορίσει την σχέση μεταξύ των τριών υπαλλήλων που δανείστηκε από την εταιρεία στην οποία ανήκαν, ήτοι την ελβετική συνδεδεμένη, τις συμβάσεις που υπογράφηκαν, τον τρόπο υπολογισμού των συγκεκριμένων δαπανών καθώς και τις ιδιαίτερες δεξιότητες τις οποίες διέθεταν έτσι ώστε να δικαιολογείται η δαπάνη. Τέλος ζητήθηκε από την ελεγχόμενη ο λόγος για τον οποίο οι τελευταίοι δηλώθηκαν στο ΙΚΑ ως υπάλληλοι γραφείου. Στα ως άνω ουδέποτε η προσφεύγουσα απάντησε. Η προσφεύγουσα εσφαλμένα ισχυρίζεται έναν και

μοναδικό λόγο (την περίπτωση Ε του Σημειώματος Διαπιστώσεων) για τον οποίο συντάχθηκε η πράξη προσδιορισμού του φόρου.

– ΣΧΕΣΗ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΜΕ ΤΗΝ (Ελβετική επιχείρηση) ΚΑΙ ΤΟΥ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ € 703.732,62.

Επειδή Όσον αφορά τις απόψεις της ελεγχόμενης σχετικά με το ποσό των 703.732,62 ευρώ που προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα ακαθάριστα έσοδά της, **από την πρώτη στιγμή ζητήθηκε από τον έλεγχο** η τεκμηρίωση α) του είδους της δαπάνης β) της παραγωγικότητας της δαπάνης γ) στοιχεία που να τεκμηριώνουν ότι τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων του ΟΟΣΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 Α του Ν 2238/94.

Από τα ελλιπή στοιχεία που προσκόμισε η ελεγχόμενη στο αρχικό στάδιο ελέγχου καθώς και τις διευκρινήσεις αυτών, ο έλεγχος προέβη στην σύνταξη και κοινοποίηση του σημειώματος ελέγχου σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν 4174/2013. Στην συνέχεια και πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων προσκομίστηκαν συμπληρωματικά στοιχεία με το υπ' αριθμ. πρωτ./19-04-2016 έγγραφό της **χωρίς ωστόσο να απαντούν στα ανωτέρω ερωτήματα.**

Ο έλεγχος εξέτασε τις δαπάνες με τα άρθρα 31 παρ.1, 31 παρ.15 και με τα στοιχεία του φακέλου τεκμηρίωσης. Ειδικότερα:

Έλεγχος δαπάνης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ.1 του Ν 2238/94

Σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.1 του άρθρου 57 του Ν 2238/94**, στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ο φόρος παρακρατείται από εκείνον, που απασχολεί κατά σύστημα έμμισθο ή ημερομίσθιο προσωπικό, είτε καταβάλλει συντάξεις, επιχορηγήσεις και κάθε άλλη παροχή. Η παρακράτηση ενεργείται κατά την καταβολή.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της **παραγράφου 1 του άρθρου 59** του ίδιου νόμου όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις, μεταξύ άλλων, του άρθρου 57, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν εφάπαξ καταβολή στη δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας τους.

Όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση (**1048358/903/A0012/17.7.97**) όποιος απασχολεί στην Ελλάδα έμμισθο ή ημερομίσθιο προσωπικό, έχει υποχρέωση, παρακράτησης φόρου εισοδήματος μισθωτών υπηρεσιών, έστω κι αν αυτός δεν είναι μόνιμα εγκατεστημένος στην Ελλάδα, αρκεί η απασχόληση του προσωπικού να είναι συστηματική και όχι συμπτωματική.

Σύμφωνα με την **παρ.2 του άρθρου 40 του ν. 3863/2010 «Νέο ασφαλιστικό σύστημα και συναφείς διατάξεις»** καθιερώθηκαν τα ακόλουθα: «Από 01/07/2011 οι αποδοχές των εργαζομένων στον ιδιωτικό τομέα κατατίθενται από τους εργοδότες ταυτόχρονα και συνολικά με τις ασφαλιστικές εισφορές και το φόρο μισθωτών υπηρεσιών σε τράπεζα και μεταφέρονται και αποδίδονται από αυτή στους λογαριασμούς των δικαιούχων μισθωτών, στους φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης και το Δημόσιο αντίστοιχα.»

Σε εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων διαπιστώθηκε από τα στοιχεία της ελεγχόμενης εταιρείας ότι τα τρία φυσικά πρόσωπα για τα οποία πλήρωνε τις ασφαλιστικές και φορολογικές υποχρεώσεις οι αμοιβές αυτών καταβάλλονταν στην αλλοδαπή εταιρεία η οποία

επικαλούνταν ότι οι εν λόγω υπάλληλοι αποτελούν υπαλληλικό της προσωπικό και τους οποίους είχε δανείσει στην ελεγχόμενη εταιρεία.

Και η ίδια όπως αναφέρει στην ενδικοφανή προσφυγή της παραδέχεται ότι «... εξηγήσαμε επανειλημμένως στον Έλεγχο ήδη δε πριν την σύνταξη του Σημειώματος Διαπιστώσεων, αλλά και κατόπιν στο στάδιο της έκδοσης της Οριστικής Πράξης και της Έκθεσης Μερικού Ελέγχου ότι δεν πρόκειται για μισθωτούς της Εταιρείας μας με κλασική του όρου έννοια και ότι περιλαμβάνονται στην μισθοδοσία μας μόνο για τον σκοπό συμμόρφωσής μας με την ασφαλιστική και φορολογική (Φ.Μ.Υ.) νομοθεσία.»

Κατόπιν τούτου για τις εν λόγω δαπάνες δεν είχαν εφαρμογή οι ανωτέρω διατάξεις.

Έλεγχος δαπάνης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 15 του Ν 2238/94

Σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ.15 του άρθρου 31 του Ν 2238/94**, «Ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις οικειοθελώς σε εργαζομένους της, πλην των περιπτώσεων που περιλαμβάνονται στο άρθρο αυτό, και δεν αφορούν αμοιβές ή αποζημιώσεις αυτών για άμεση ανταπόδοση παρεχόμενης υπηρεσίας ή δεν προκύπτει από διάταξη νόμου ο υποχρεωτικός χαρακτήρας τους, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα».

Από την ελεγχόμενη δεν προσκομίστηκαν **σε καμία στιγμή** επίσημα αποδεικτικά στοιχεία για την σχέση των ως άνω ατόμων με την αλλοδαπή εταιρεία που καλείται ως αρχικός εργοδότης, παρόλες τις εκκλήσεις του ελέγχου. Παρά τις συνεχείς οχλήσεις του ελέγχου για την προσκόμιση οποιουδήποτε στοιχείου που να αποδεικνύει ότι τα ως άνω τρία πρόσωπα είναι υπάλληλοι του «αρχικού εργοδότη» με βάση την από 01 Ιουλίου 2006 σύμβαση για την παροχή προσωπικού από την με έδρα την Ελβετία προς την, ουδέν επίσημο αποδεικτικό στοιχείο της αλλοδαπής αρχής που να αποδεικνύει κάτι τέτοιο προσκομίστηκε (σύμβαση εργασίας, πρόσληψη, πίνακας προσωπικού, κατάσταση μισθοδοσίας της ελβετικής συνδεδεμένης).

Επιπλέον, ουδέποτε προσκομίστηκε οποιοδήποτε στοιχείο που να αποδεικνύει το είδος των παρεχόμενων εργασιών από τους εν λόγω υπαλλήλους. Ενώ με βάση την σύμβαση δανεισμού προσωπικού αναφέρεται ρητά στο προοίμιο αυτής ότι το διοικητικό προσωπικό αφορά υπαλλήλους που έχουν ειδίκευση στην ανάπτυξη, κατασκευή πώληση και συντήρηση συστημάτων συσκευασίας και επεξεργασίας προϊόντων διατροφής, **δεν προσκομίστηκε από την ελεγχόμενη κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ιδιαίτερες δεξιότητες ή γνώσεις των ως άνω υπαλλήλων**. Αντίθετα, όπως φαίνεται και στον πίνακα προσωπικού της επιχείρησης ο οποίος κατατέθηκε στην Επιθεώρηση Εργασίας, δυο από τους υπαλλήλους που ισχυρίζεται η ελεγχόμενη ότι δανείστηκε, είναι καταχωρημένοι ως **απλοί υπάλληλοι γραφείου** και **δεν «...κατείχαν τις θέσεις του Τεχνικού Διευθυντή και του Διευθυντή Έργου Εφαρμογής SAP»**, όπως ισχυρίζεται η ελεγχόμενη.

Συνεπώς, ούτε για τις εν λόγω δαπάνες δεν είχαν εφαρμογή οι ανωτέρω διατάξεις.

Έλεγχος δαπάνης σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών

Όσον αφορά τον ισχυρισμό της περί της τεκμηρίωσης στον φάκελο ενδοομιλικών συναλλαγών, του δανεισμού προσωπικού, όπως γνωστοποιήθηκε στην επιχείρηση με το Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν4174/2013, αλλά και με την από 26-05-2016 Έκθεση Ελέγχου, οι αποφάσεις του ελέγχου βασίστηκαν:

Α) στο γεγονός ότι σύμφωνα με την παράγραφο 7.33 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ **η τιμολόγηση στο κόστος χωρίς την επίτευξη κέρδους από τον κάθε φορά πάροχο των υπηρεσιών, είναι σύμφωνη με τις κατευθυντήριες αρχές του ΟΟΣΑ, μόνο όταν η παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών δεν αποτελεί το σύνηθες αντικείμενο δραστηριότητας του συνδεδεμένου παρόχου, αλλά γίνεται περιστασιακά και οι συγκεκριμένοι υπάλληλοι απασχολήθηκαν στην προσφεύγουσα πολλά συνεχόμενα έτη,**

Β) στο γεγονός ότι οι επιχειρηματικοί κίνδυνοι που αναλαμβάνει η ελεγχόμενη είναι περιορισμένης φύσεως και σχετίζονται κυρίως με τις μη στρατηγικές λειτουργίες που επιτελεί, ή όπως η ίδια ρητά αναφέρει στον φάκελο τεκμηρίωσης «η εταιρεία μπορεί να χαρακτηριστεί ως **διανομέας περιορισμένου κινδύνου**» και ταυτόχρονα, μετά από τις αλληπάλληλες εκκλήσεις του ελέγχου δεν απεδείχθη το ακριβές αντικείμενο εργασιών των τριών δανειζομένων υπαλλήλων,

Γ) στο γεγονός ότι οι συναλλαγές της δεύτερης κατηγορίας (10 ως και 16) (δανεισμός προσωπικού) τεκμηριώθηκαν από την ελεγχόμενη μόνο στην βάση της μετακύλισης κόστους χωρίς την επίτευξη κέρδους από τα αντισυμβαλλόμενα κάθε φορά μέρη, χωρίς περεταίρω αιτιολογία. Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία **τεκμηρίωσης των αμοιβών που καταβάλλει για τον δανεισμό προσωπικού**, σε σύγκριση είτε με τον δανεισμό μεταξύ άλλων επιχειρήσεων του ομίλου, είτε με τον δανεισμό προσωπικού γενικώς, καθώς, όπως η ίδια επανειλημμένα αναφέρει στα υπομνήματά της, «...στην σύγχρονη επιχειρηματική πραγματικότητα και υπό το πρίσμα των ευρωπαϊκών ελευθεριών και μάλιστα της ελεύθερης μετακίνησης προσώπων, είναι ευρέως διαδεδομένες οι συμβάσεις δανεισμού προσωπικού μεταξύ των επιχειρήσεων, ιδιαίτερος δε εντός πολυεθνικών ομίλων. Συνήθως, εταιρείες μέλη των ομίλων σε ώριμες αγορές με διοικητικά στελέχη που διαθέτουν μεγάλη εμπειρία στον τομέα ευθύνης τους, δανείζουν το εν λόγω προσωπικό σε άλλες εταιρείες μέλη του ομίλου με στόχο την εξυπηρέτηση των αναγκών τους και την εν γένει προώθηση της θέσης τους στην αγορά».

Δ) στο γεγονός ότι οι συναλλαγές αυτής της κατηγορίας δεν εξετάστηκαν από την βάση δεδομένων της υπηρεσίας μας σύμφωνα με το Πόρισμα Συγκριτικής Ανάλυσης του Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών του Γραφείου Ενδοομιλικών Συναλλαγών, το οποίο καταλήγει στο ότι η κατηγορία αυτή «πρέπει να αξιολογηθεί περαιτέρω από τον έλεγχο»,

Σχετικά δε με το πεδίο εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων, και τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι «ο συμφωνηθείς καταρχήν μισθός, όχι απλά δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών αλλά αφορούν και συναλλαγές οι οποίες δεν εμπίπτουν στην έννοια της «ενδοομιλικής» συναλλαγής καθόσον έχουν αποτελέσει αντικείμενο συμφωνίας μεταξύ τρίτων μερών, ήτοι του υπαλλήλου και της, και όχι μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών, όπως χαρακτηριστικά φαίνεται και από τις σχετικές

συμβάσεις», αυτός κρίνεται για μια ακόμη φορά αβάσιμος. Όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, η προσφεύγουσα δεν προέβη σε τεκμηρίωση των συναλλαγών (ήτοι των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών) και τον τρόπο υπολογισμού του ύψους της αντιπαροχής που καταβάλλει για τον δανεισμό προσωπικού ή μια συνδεδεμένη στην άλλη, και όχι των αμοιβών που συμφωνεί να καταβάλλει η δανείζουσα εταιρεία με το δανειζόμενο προσωπικό.

Εφαρμογή της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής φορολογίας εισοδήματος μεταξύ Ελλάδας – Ελβετίας (Ν.1502/1984 (Φ.Ε.Κ. 192/28.11.1984/ τ.Α'))

Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο στοιχεία, ως όφειλε, για το αν οι εν λόγω υπάλληλοι είναι μόνιμοι κάτοικοι ή όχι της χώρας.

Από το σύστημα TAXIS και κατόπιν επικοινωνίας μας με τον Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, διαπιστώθηκε ότι ο κκ με ΑΦΜ υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 01-01-2011 ως 31-12-2011) στην Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου (αρ. καταχ.) ενώ για το οικονομικό έτος 2013 υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος **στην Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού**. Ο αντίκλητος που δηλώθηκε από τον κκ ήταν ο κ κ με ΑΦΜ από 12/07/2013. Ακόμη, ο κκ με ΑΦΜ υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 01-01-2011 ως 31-12-2011) στην **Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού** (αρ. καταχ.) και δήλωσε τον ίδιο αντίκλητο. Τέλος, ο κκ υπέβαλλε δηλώσεις για τα οικονομικά έτη 2012 και 2013 στην Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς.

Όσον αφορά την ισχυριζόμενη επέκταση των ορίων της ελεγκτικής αρμοδιότητας, καθώς «απαίτησε την προσκόμιση εγγράφων, στοιχείων και δικαιολογητικών εκ μέρους της», επισημαίνουμε τα εξής: Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 15 του Ν 4174/2013 «Ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παράγραφο 1...». Στην παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου αναφέρεται ρητά ότι «Τρίτα πρόσωπα που δεσμεύονται από επαγγελματικό απόρρητο υποχρεούνται στη χορήγηση των πληροφοριών της παραγράφου 3, εφόσον αυτές αφορούν οικονομικές συναλλαγές τους με τον φορολογούμενο». Συνεπώς, η ελεγχόμενη είναι υποχρεωμένη να έχει διαθέσιμα στο αρχείο της τέτοια στοιχεία ή να συλλέξει τέτοια στοιχεία από την αλλοδαπή εταιρεία, άρα ο ισχυρισμός της κρίνεται παντελώς αβάσιμος και ασταθής.

– ΣΧΕΣΗ ΤΗΣ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ ΜΕ ΤΗΝ(Κυπριακή επιχείρηση) και ο καταλογισμός λογιστικής διαφοράς ποσού € 78.700,26.

Επειδή Τα προσκομιζόμενα στον έλεγχο δικαιολογητικά δαπανών μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 του Ν4174/2013 για τα διερευνώμενα τιμολόγια που εκδόθηκαν από την προς την, και αφορούν είτε εργασίες που έγιναν στην Κύπρο από υπαλλήλους της Κυπριακής συνδεδεμένης, είτε εργασίες που έγιναν στην Ελλάδα από υπαλλήλους της Κυπριακής συνδεδεμένης, αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο, έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης και δεν περιλήφθηκαν στις λογιστικές διαφορές βάσει των οποίων εκδόθηκε η προσβαλλόμενη Οριστική πράξη Προσδιορισμού.

Όσον αφορά όμως τα τιμολόγια (invoices)/23-3-2011 αξίας **6.622,70**/18-4-2011 αξίας **2.249,62**,/20-9-2011 αξίας **46.212,94**,/31-12-2011 αξίας **22.695,00** και/31-12-2011 αξίας **920,00** ευρώ, για τα οποία δεν προσκομίστηκαν δικαιολογητικά ούτε και μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων, δεν αναγνωρίζεται η έκπτωσή τους και συνεπώς προστίθενται ως λογιστική διαφορά το συνολικό ποσό των **78.700,26 ευρώ**. Αναλυτικότερα:

Όσον αφορά το υπ' αριθμ./23-3-2011 τιμολόγιο, δεν αναγράφεται ο πελάτης στον οποίο παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες από την Στο Service work report αναφέρεται αχνά μόνο η χώρα της έδρας του πελάτη, ήτοι το

Όσον αφορά το υπ' αριθμ./20-4-2011 τιμολόγιο, δεν αναγράφεται ούτε ο πελάτης της Εταιρείας ούτε η χώρα της έδρας του. Επιπλέον το service work report αναφέρει μόνο 2 μέρες εργασίας.

Όσον αφορά το υπ' αριθμ./20-09-2011 τιμολόγιο, δεν προσκομίστηκε κανένα παραστατικό μετακίνησης, στέγασης και διατροφής.

– ΜΗ ΝΟΜΙΜΗ ΕΠΙΒΟΛΗ ΠΡΟΣΘΕΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ Ν. 2523/1997, ΛΟΓΩ ΜΗ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΩΝ ΕΥΜΕΝΕΣΤΕΡΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΟΥ Ν. 4174/2013.

Επειδή Είναι φανερό ότι με την παρ. 1 του άρθρου 53 του Ν 4174/2013 «Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.»

Σύμφωνα με τις παρ. 15-17 άρθρου 66 του ίδιου νόμου, όπως αυτό συμπληρώθηκε με το άρθρο 50 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) «Στις πράξεις καταλογισμού οποιουδήποτε φόρου που εκδίδονται μετά την 1.1.2014 και αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις **έως την 31.12.2013, εξακολουθούν να επιβάλλονται οι πρόσθετοι φόροι του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε κατά φορολογία και χρήση**».

– Επί της έκθεσης πραγματικών ευρημάτων της εταιρείας ορκωτών ελεγκτών Ελβετίας

Επειδή Όσον αφορά το από 09/11/2016 προσκομισθέν υπόμνημα συμπληρωματικών στοιχείων, με τις διαπιστώσεις της έκθεσης πραγματικών ευρημάτων της εταιρείας ορκωτών ελεγκτών Ελβετίας, που κατατέθηκε στην Υπηρεσία μας με αριθμό πρωτοκόλλου /09.11.2016 άπτεται του πρωτογενούς ελέγχου και με δεδομένο τον χρονικό περιορισμό της προθεσμίας της εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής (μέχρι τις 22/11/2016) ήταν αδύνατο να εξετασθούν από την αρμόδια ελεγκτικά υπηρεσία, το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.).

Κατόπιν αυτών

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου /24.06.2016 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «», με ΑΦΜ: αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1/1 - 31/12/2011

Φόρος 156.486,57 €

Πρόσθετος Φόρος 153.356,84 €

Σύνολο 309.843,41 €

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