



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

Καλλιθέα

17/10/2016

Αριθμός απόφασης:

3477

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-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ./11-04-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2010 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, με το οποίο καταλογίστηκε μετά από τακτικό έλεγχο σε βάρος της ποσό 138.194,18 € κύριος φόρος, πλέον 163.069,13 € πρόσθετος φόρος, ήτοι σύνολο 301.263,31 €. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την υπ' αριθ./.....-04-2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2010 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, του οποίου ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 11/04/2016 οικεία έκθεση ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αριθ.-/.....-04-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2010 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕ-ΕΠ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

.....

-«... οι επίμαχες συναλλαγές δεν ήταν κατ' αρχήν τριγωνικές γιατί εμείς παραγγείλαμε απευθείας στην εταιρία που τιμολόγησε και επιπλέον ουδεμία υπερκοστολόγηση υπήρξε, που να περιόρισε φορολογητέο εισόδημα, αφού η τιμή που προμηθευθήκαμε την επίμαχη ποσότητα ήταν ελαχιστότατα αυξημένη σε σχέση με τη συνήθη.».....

-«...ουδεμία υπερκοστολόγηση υπήρξε και επιπλέον εμείς δεν προμηθευθήκαμε προϊόν προς μεταπώληση αλλά πρώτη ύλη για τα παραγόμενα από εμάς προϊόντα και όχι αυτούσια προϊόντα προς μεταπώληση. Η πρώτη αυτή ύλη ενσωματώθηκε μαζί με πολλές άλλες, σε χημικές ενώσεις ώστε να παραχθούν τα προϊόντα της εταιρίας μας και αυτά ακολούθως διαθέσαμε στην ελληνική και διεθνή αγορά. Τέλος η ποσότητα της ενσωματωμένης στο τελικό προϊόν συγκεκριμένης πρώτης ύλης είναι τέτοια που δεν μπορεί να επηρεάσει σημαντικά το κόστος παραγωγής, αλλά ούτε και την τιμολόγηση του τελικού προϊόντος, αφού για να καταλήξει αυτό συσκευασμένο στους πελάτες μας ενσωματώνει πολλαπλάσιους της άνω πρώτης ύλης παράγοντες διαμόρφωσης του κόστους παραγωγής. Πολλά δε μάλλον όταν, όπως έχουμε πλήρως ήδη αποδείξει: α) οι επίμαχες αγορές με τα ελεγχόμενα 14 τιμολόγια αποτέλεσαν εξαίρεση στην εν γένει προμήθεια της πρώτης αυτής ύλης από την εταιρία μας, αποτέλεσαν δηλαδή μικρό ποσοστό σε σχέση με το σύνολο της προμήθειας της πρώτης αυτής ύλης κατά το έτος 2010 και β) ως εκ τούτου ενσωματώθηκαν σε μικρή ποσότητα προϊόντων σε σχέση με το σύνολο της παραγωγής (αφού στα υπόλοιπα προϊόντα χρησιμοποιήσαμε την άνω πρώτη ύλη που προμηθευτήκαμε από τους βασικούς προμηθευτές μας), συνεπώς απουσιάζει πλήρως κάθε υποψία περί «ύποπτης» τριγωνικής συναλλαγής (η οποία ούτε και εννοιολογικά υφίσταται) ή υπερκοστολόγησης, αφού ουδεμία ωφέλεια υπήρξε για την εταιρία μας από τη συναλλαγή αυτή.».....

-«...Οι επίμαχες 14 συναλλαγές μας πραγματοποιήθηκαν από τον Αύγουστο έως και Νοέμβριο του έτους 2010, όταν με τις τότε ισχύουσες διατάξεις και το τεκμήριο ήταν μαχητό και η Κύπρος δεν είχε ακόμη ορισθεί ως κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

Η μεν ΠΟΛ. 1225/2011 που όρισε την Κύπρο ως τέτοιο κράτος εκδόθηκε στις 26-10-2011, η δε Υπουργική Διαταγή που όρισε το αμάχητο τεκμήριο εκδόθηκε στις 18-11-2011, δηλαδή αμφότερες εκδόθηκαν μετά από ένα έτος και πλέον από τις επίμαχες συναλλαγές μας. Συνεπώς είναι παντελώς παράνομο, αντισυνταγματικό και άδικο να μας επιβάλλεται ο συγκεκριμένος φόρος με την προσβαλλόμενη δια της παρούσης πράξη για τους λόγους αυτούς, όπως ανωτέρω αναπτύξαμε.».....

-«...Η συγκεκριμένη πρώτη ύλη των επίμαχων συναλλαγών κατά την περίοδο εκείνη βρισκόταν σε προσωρινή έλλειψη, οι σταθεροί προμηθευτές μας αδυνατούσαν παντελώς να μας εφοδιάσουν με αυτήν, αν δεν την προμηθευόμασταν από οποιονδήποτε διέθετε την αναγκαία για μας ποσότητα θα έπρεπε να σταματήσουμε την παραγωγή μας με ανυπολόγιστη ενδεχομένως ζημία, η τιμή της είχε ελάχιστα αυξηθεί λόγω της έλλειψης και της αύξησης της τιμής του πετρελαίου, ουδεμία υπερτιμολόγηση της πρώτης ύλης υπήρξε όπως εννοιολογικά απαιτείται για τις τριγωνικές συναλλαγές και ως αποτελούσα χρηματιστηριακό είδος έπρεπε να τύχει στην περίπτωση μας εφαρμογής η προαναφερθείσα διάταξη που προστέθηκε με το Ν. 4250/2014. Όλη η ποσότητα δεν ήταν προς μεταπώληση, αλλά ενσωματώθηκε στην παραγωγή και παρήχθησαν τα προϊόντα που πουλάμε προς τρίτους. Πάντα ταύτα τα έχουμε πλήρως αποδείξει και πρέπει να γίνουν δεκτά από υμάς, επί τω τέλει πλήρους ευδοκίμησης της παρούσας Προσφυγής.».....

-«...Τέλος οι συγκεκριμένες συναλλαγές δεν ήταν σε καμία περίπτωση τριγωνικές και για τον λόγο ότι εμείς ουδεμία σχέση είχαμε είτε με την Κυπριακή εταιρία, είτε με την Ρουμανική την οποία δεν γνωρίζαμε, οι παραγγελίες μας έγιναν απευθείας προς την Κυπριακή εταιρία που τιμολόγησε και ουδόλως γνωρίζαμε τη σχέση μεταξύ της εταιρίας αυτής και της

Ρουμανικής, η Κυπριακή εταιρία είναι μία πραγματική εταιρία και οι συγκεκριμένες συναλλαγές ήταν ομοίως πραγματικές και τεκμηριώθηκαν απολύτως και από τα λογιστικά μας βιβλία και από την προσκομιζόμενη Έκθεση του Ορκωτού Λογιστή και από τα τραπεζικά εμβάσματα με τα οποία εξοφλήσαμε τα αντίστοιχα τιμήματα εκάστου ενός από τα 14 τιμολόγια».

Επίσης, η προσφεύγουσα κατέθεσε με το αριθ.πρωτ.ΔΕΔ... ΕΙ ΕΜΠ /.....-10-2016 έγγραφο συμπληρωματικά στοιχεία και συγκεκριμένα τα με αρίθμηση 45 & 46 συνημμένα, τα οποία αναφέρονται α) σε στοιχεία που έχουν δημοσιευθεί από την διεθνή εταιρεία παροχής στοιχείων ICIS, για τις τιμές της πρώτης ύλης που έχει προμηθευτεί από τον οίκο και β) πίνακα που παρουσιάζει την εξέλιξη των τιμών του <<propylene glycol polyols>>, με τη σημείωση ότι η συγκεκριμένη πρώτη ύλη είναι συμπαραγώμενο προϊόν του πετρελαίου και η τιμή του δεν καταγράφεται σε καθημερινή βάση στη χρηματιστηριακή αγορά αλλά σε εβδομαδιαία βάση.

Επί της από-05-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη ,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 κατάργησής 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.

Β. 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 πρόσδοδοι 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 ταινιών 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 έσοδα 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 51Β 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 εκπέττον 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 Β).

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% ($24\% \times 50\%$) 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 εκδιδό-

μενο 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 ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το είδος της α' ύλης<<propylene glycol polyols>>, που προμηθεύτηκε από τον οίκο είναι χρηματιστηριακό είδος και έπρεπε να τύχει εφαρμογή η διάταξη που προστέθηκε στο τέλος του πέμπτου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παρ 1 του άρθρου 31 Ν 2238/94, με την παρ 2β του άρθρου 50 Ν. 4250/2014, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, καθ' όσον αυτή προσκόμισε στοιχεία που έχουν δημοσιευθεί από την διεθνή εταιρεία παροχής στοιχείων ICIS, ότι η συγκεκριμένη πρώτη ύλη είναι συμπαραγόμενο προϊόν του πετρελαίου και η τιμή του δεν καταγράφεται σε καθημερινή βάση στη χρηματιστηριακή αγορά αλλά σε εβδομαδιαία, στοιχείο το οποίο δεν καλύπτει τις προϋποθέσεις που θέτουν οι διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 2238/94, όπως ισχύουν για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο .

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από ...-05-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ

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

Διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2010

Φόρος Εισοδήματος 301.263,31 €

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 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)