



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604....

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

20/05/2016

Αριθμός απόφασης: 1849

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 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) «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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 21/01/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «», ΑΦΜ :, που εδρεύει στην, επί της οδού κατά της υπ' αριθ. /23.12.2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του οικονομικού έτους 2008 (χρήσεως 1/1-31/12/2007) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /23.12.2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του οικονομικού έτους 2008 (χρήσεως 1/1-31/12/2007) της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως δε η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 21/01/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (ημ/νια επίδοσης της ανωτέρω οριστικής πράξης η 24/12/2015) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. /23.12.2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του οικονομικού έτους 2008 (χρήσεως 1/1-31/12/2007) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 270.530,31 €, πλέον πρόσθετος φόρος 324.636,37 € λόγω ανακρίβειας.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από τον μερικό επιτόπιο έλεγχο που έγινε από την υπηρεσία του για το οικονομικό έτος 2008 (χρήσεως 1/1-31/12/2007).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως δε την τροποποίηση της υπ' αριθμ'. /23.12.2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού. Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2008, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

A. Επί της λογιστικής διαφοράς από Προμήθειες και λοιπά έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων ύψους € 650.000.

-Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η αμοιβή προς την (αντισυμβαλλόμενος) είναι εύλογη, παραγωγική και κείμενη εντός των συναλλακτικών ηθών, λαμβάνοντας υπ' όψιν τη διάρκεια της σχετικής παροχής υπηρεσιών, του αντικειμένου αυτών, της φύσεως της επένδυσης, καθώς και την υψίστη σημασία της εν λόγω επένδυσης για την ενίσχυση της επιχειρηματικής δραστηριότητας της και την αύξηση του κύκλου εργασιών της.

- Ο έλεγχος ουδόλως έλαβε υπ' όψιν του τα πραγματικά περιστατικά και τα αριθμητικά δεδομένα των παρασχεθεισών υπηρεσιών.

-Δεν αποτελεί αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής να εξετάζει το ακριβές του ύψους της αμοιβής, ειδικά δε όταν η αμοιβή αυτή συνίσταται σε ένα πλέγμα συμβουλών και υπηρεσιών και όχι σε μία μεμονωμένη ενέργεια, καθώς μία τέτοια εξέταση εντάσσεται στο πεδίο της σκοπιμότητας και όχι της νομιμότητας της δαπάνης.

- Το ληφθέν φορολογικό στοιχείο αναφέρει συνοπτικά στο σκέλος της αιτιολογίας του ότι αφορά σε αμοιβή για την παροχή υπηρεσιών κατά τη διαδικασία της αδειοδότησης δύο, ενώ ταυτόχρονα παραπέμπει ρητώς στο από 1.10.2007 Ιδιωτικό Συμφωνητικό, το οποίο περιγράφει εκτεταμένως τις ενέργειες που απαιτούνται για τη διεκπεραίωση της ως άνω διαδικασίας.

- Από τα προσκομιζόμενα αντίγραφα των τραπεζικών εγγράφων προκύπτει ότι με την έκδοση της Τραπεζικής επιταγής σε διαταγή της «.....», χρεώθηκε ο τραπεζικός λογαριασμός της προσφεύγουσας με το ποσό των 650.000 ευρώ και πιστώθηκε ο αντίστοιχος ειδικός λογαριασμός που τηρεί η τράπεζα, με αποτέλεσμα η καταβολή της αμοιβής με επιταγή εκδόσεως τραπεζικής να συνιστά νόμιμο τρόπο εξόφλησης εντός του πλαισίου της διάταξης της παραγράφου 2 του άρθρου 18 του π.δ. 186/1992, αφού πρόκειται για εξόφληση μέσω τραπεζικού λογαριασμού τρίτου, ήτοι της τράπεζας και, ως εκ τούτου ουδεμία παράβαση δε γίνεται να καταλογισθεί εις βάρος της προσφεύγουσας.

Β. Επί της λογιστικής διαφοράς **Ελλείμματα μείον Πλεονάσματα** ύψους € 9.844,81.

-Η φορολογική αρχή μπορεί να θεωρήσει ότι υφίσταται αδικαιολόγητο έλλειμμα αποθήκης και να καταλογίσει τη σχετική λογιστική διαφορά σε βάρος του φορολογουμένου, μόνο αν κατορθώσει να αποδείξει με συγκεκριμένα στοιχεία την ανακρίβεια των σχετικών εγγραφών στα βιβλία, κάτι το οποίο εν προκειμένω ουδέποτε συνέβη και ουδόλως προκύπτει από την αιτιολογία που παρέχει η φορολογική αρχή στο αντίστοιχο κεφάλαιο της Έκθεσης Ελέγχου.

-Ο έλεγχος αγνόησε τη σχετική προγενέστερη διοικητική επίλυση της διαφοράς της προσφεύγουσας ενώπιον της Επιτροπής του άρθρου 70 του Νόμου 2238/1994, κατά την οποία η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είχε γίνει αποδεκτό το 60% της εν λόγω διαφοράς Ελλείμματα μείον Πλεονάσματα.

Γ. Επί της λογιστικής διαφοράς για το **Αρνητικό Μικτό Αποτέλεσμα** προϊόντων ύψους € 82.789,87.

- Στα πλαίσια της επιχειρηματικής της δράσης και δεδομένου του τεράστιου όγκου των πωλήσεων της, ορισμένες συναλλαγές ενδέχεται να παρουσιάζουν αρνητικό μικτό αποτέλεσμα για λόγους οι οποίοι ανάγονται σε αποθέματα β' ποιότητας ή σε αποθέματα τα οποία αλλοιώθηκαν εξαιτίας της έκθεσής τους στο εξωτερικό περιβάλλον και των οποίων η αλλοίωση δεν ήταν δυνατό να αποκατασταθεί ή να διορθωθεί.

-Η φορολογική αρχή προβαίνει σε αυθαίρετη και παντελώς αόριστη διάκριση μεταξύ του αρνητικού μικτού αποτελέσματος που αναγνωρίστηκε και του αρνητικού μικτού αποτελέσματος που προστέθηκε στα καθαρά κέρδη ως λογιστική διαφορά. Επιπροσθέτως, από κανένα σημείο της εν λόγω Έκθεσης Ελέγχου, η οποία αποτελεί και τη μόνη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, δεν προκύπτει ποια εκ των φορολογικών στοιχείων εντάσσονται στην πρώτη κατηγορία των εκπιπτόμενων δαπανών και ποια δεν έχουν αναγνωριστεί ως εκπεσθείσες δαπάνες από τη φορολογική αρχή.

Α. Επί της λογιστικής διαφοράς από **Προμήθειες και λοιπά έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων** ύψους € 650.000.

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

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

Επειδή μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας έχει υπογραφεί ιδιωτικό συμφωνητικό με ημερομηνία 1-10-2007 το οποίο κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ με την κατάσταση συμφωνητικών του Δ τριμήνου του 2007 και έλαβε αριθμό πρωτ: 3079/21-01-2008 από το περιεχόμενο του οποίου προκύπτει ότι η παραπάνω εταιρεία

ως σύμβουλος με τον παρόν αποδέχεται το διορισμό της και αναλαμβάνει την υποχρέωση να παράσχει στον αγοραστή οποιοσδήποτε περαιτέρω υπηρεσίες που θα ήταν αναγκαίες ή κατάλληλες ,ώστε ο αγοραστής να καταστεί μέτοχος της εταιρείας με ποσοστό συμμετοχής 100%, ή άλλως κάτοχος των αδειών παραγωγής ή εγκατάστασης της ανωτέρω εταιρείας.

Επειδή από την με το υπ' αριθμόν /22-10-2007 έγγραφο που υποβλήθηκε προς την ζητούσε με αίτηση της την προκαταρκτική εξέταση μεταβολής της μετοχικής σύνθεσης της .

Επειδή στις 18.12.2007 και στις 19.12.2007 απεστάλησαν από προς το οι με αριθμούς/2007 και2007 θετικές γνωμοδοτήσεις αναφορικά με την συναίνεση του για την μεταβολή της μετοχής σύνθεσης της και στις 21.12.2007 η προσφεύγουσα προέβη στην εξαγορά του συνόλου των μετοχών (100%) και η παραπάνω εταιρεία κατέστη θυγατρική αυτής.

Επειδή το ποσό της συναλλαγής των 650.000,00 ευρώ που συμφωνήθηκε μεταξύ των μερών σύμφωνα με το από 1-10-2007 ιδιωτικό συμφωνητικό θα καταστεί ληξιπρόθεσμο και καταβλητέο μόνο με την προϋπόθεση υπό την οποία τελεί ότι θα ολοκληρωθεί επιτυχώς η συναλλαγή.

Επειδή σε εκτέλεση των αναφερομένων στο σχετικό συμφωνητικό και με την ολοκλήρωση της συναλλαγής εκδόθηκε το σχετικό παραστατικό με το ποσό των 650.000,00 ευρώ και η προσφεύγουσα εξέδωσε τραπεζική επιταγή με το ποσό αυτό και στις 20-12-2007 η παραπάνω επιταγή εξοφλήθηκε μέσω της τράπεζας όπου και πιστώθηκε α σχετικός λογαριασμός της προσφεύγουσας.

Επειδή σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ:1111004/622/0015/14-11-2008 έγγραφο της 15^{ης} Δ/σης Βιβλίων και Στοιχείων του Υπουργείου Οικονομικών οι διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 18 του ΚΒΣ δεν τυγχάνουν εφαρμογής για συναλλαγές με το εξωτερικό και επομένως δεν υποχρεούται η προσφεύγουσα για αποκτήσεις από το εξωτερικό να προβαίνει σε εξόφληση των σχετικών συναλλαγών μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με δίγραμμα επιταγή και ότι η εξόφληση της συναλλαγής μπορεί να γίνει με οποιοδήποτε τρόπο ισχύει (Σχετ. έγγραφο 10389429/240/0015/22.5.2008 της ίδιας Δ/σης).

Επειδή στην απόφαση ΠΟΛ. 1005/14-1-2005, με την οποία καθορίστηκαν οι εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, αναφέρεται ότι οι αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων ή φυσικών προσώπων για υπηρεσίες που παρέχουν στην Ελλάδα εκπίπτουν εφόσον έχει εκδοθεί το προβλεπόμενο στοιχείο του ΚΒΣ (ΚΦΕ άρθρο 31 παρ..1 περ.α)

Επειδή από το περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου και την αιτιολογία της απόρριψης δεν τεκμηριώνεται η μη παραγωγικότητα της δαπάνης αυτής , ενώ αντίθετα από τα στοιχεία του φακέλου και το υπογραφέν συμφωνητικό προκύπτει με σαφήνεια ότι η προσφεύγουσα προέβη στην εξαγορά του συνόλου των μετοχών (100%) και κατέστη θυγατρική αυτής με την συνδρομή της εταιρείας

Επειδή η δαπάνη αυτή, η οποία καλύπτεται με νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) τιμολόγιο , έγινε με σκοπό την διεύρυνση των εργασιών της προσφεύγουσας, θα συμβάλει μελλοντικά στην αύξηση των κερδών αυτής αμέσως ή εμμέσως ,κρίνεται παραγωγική και επομένως γίνεται δεκτή η ενδικοφανής προσφυγή όσον αφορά την αναγνώριση της λογιστικής διαφοράς των 650.000,00 ευρώ από το λογαριασμό 64.10.00 προμήθειες και λοιπά έξοδα συμμετοχών και χρεωγράφων.

Β. Επί της λογιστικής διαφοράς για το **Αρνητικό Μικτό Αποτέλεσμα** προϊόντων ύψους € 82.789,87

Όσον αφορά την λογιστική διαφορά του αρνητικού μικτού αποτελέσματος ο έλεγχος δεν προσδιορίζει τον ακριβή λόγο ,αλλά πιθανολογεί δύο αιτίες, χωρίς να προσδιορίζει επακριβώς τα αίτια του αρνητικού μικτού κέρδους, με συγκεκριμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις ώστε να συνάγεται με ασφάλεια το ύψος του αρνητικού μικτού αποτελέσματος. Άλλωστε και από τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ 1 του Ν.2238/94 δεν προβλέπεται τέτοιου είδους λογιστική διαφορά. Κατόπιν αυτών γίνεται δεκτό το αίτημα της προσφεύγουσας και αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης το ποσό των 82.789,87 ευρώ.

Για τις υπόλοιπες λογιστικές διαφορές από τους άλλους λογαριασμούς που αναφέρονται στην ενδικοφανή προσφυγή απορρίπτουμε τους λόγους που αναφέρονται σε αυτή , για την έκπτωση τους από τα ακαθάριστα έσοδα και ως εκ τούτου ο έλεγχος νόμιμα πρόσθεσε αυτές στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη της χρήσης 2007.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ./21-01-2016 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «», ΑΦΜ :, που εδρεύει στην, επί της οδού και την τροποποίηση της υπ' αριθ. /23.12.2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του οικονομικού έτους 2008 (χρήσεως 1/1-31/12/2007).

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Φορολογητέα εισοδήματα οικ. έτους 2008 βάσει της παρούσας απόφασης :

Συνολικά φορολογητέα εισοδήματα βάσει δήλωσης	1.873.932,92 €
Λογιστικές διαφορές ελέγχου	1.081.526,43 €
Φορολογητέα εισοδήματα οριστικής πράξης διορθωτικού προσδ. φόρου βάσει ελέγχου	2.955.459,35 €
Μείον: Λογιστικές διαφορές που αναγνωρίζονται με την παρούσα απόφαση.	732.789,87 €
Φορολογητέο εισόδημα βάσει της παρούσας απόφασης	2.222.669,48 €

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσας απόφασης :

	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης Δ.Ε.Δ.	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη	1.873.932,92	2.955.459,35	2.222.669,48	348.736,56
Φόρος 25%	468.483,23	738.864,84	555.667,37	87.184,14
Συμπληρωματικός φόρος 3%	766,08	914,78	914,78	148,70
Σύνολο	469.249,31	739.779,62	556.582,15	87.332,84
Φόρος που προκαταβλήθηκε	141.533,90	141.533,90	141.533,90	0,00
Φόρος που παρακρατήθηκε	70,61	70,61	70,61	0,00
Άθροισμα	141.604,51	141.604,51	141.604,51	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο	327.644,80	598.175,11	414.977,64	87.332,84
Προκαταβολή Φόρου	304.941,44	304.941,44	304.941,44	0,00
Τέλη Χαρ/μου στο εισόδ. από εκμίσ. ακιν.	504,77	504,77	504,77	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ Τελών Χαρ/μου	100,95	100,95	100,95	0,00
Προσαύξηση 120%		324.636,37	104.799,40	104.799,40
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών	633.191,96	1.288.358,64	825.324,20	192.132,24

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

Ακριβές Αντίγραφο**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

α.α.

.....

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).