



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα, 21/12/2015

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 4780

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604526

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 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 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 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/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, εδρευούσης στην Φθιώτιδας, θέση κατά της υπ' αριθ.-/.....-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 (οικονομικού έτους 2009) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ.-/.....-.....-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 (οικονομικού έτους 2009) της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από/2015 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 16/12/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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:

Με την υπ' αρ.-/.....-.....-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., βάσει της από/2015 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 μειώθηκαν οι αρχικώς δηλωθείσες ζημίες της εταιρείας κατά το ποσό των 1.361.864,30 €, χωρίς να προκύψει ποσό φόρου για καταβολή.

Από το ανωτέρω σύνολο, το ποσό των 1.049.062,28 € αφορά διαφορά του άρθρου 39§4 του ν.2238/1994 για μη τήρηση των ίσων αποστάσεων σε συναλλαγές της με συνδεδεμένες επιχειρήσεις και το ποσό των 146.476,48 € αφορά λογιστικές διαφορές που διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο και δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008 και αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008		
Λογαριασμός	Περιγραφή	Λογιστική Διαφορά
60.02.02.00.000	Επιχορηγήσεις και λοιπά έξοδα	21.017,40
60.02.04.00.000	Επιμόρφωση προσωπικού	8.777,90
60.02.04.00.019	Επιμόρφωση προσωπικού	
60.02.06	Ασφάλιστρα Προσωπικού	29.305,94
60.02.22	Συνταξιοδοτικό στελεχών	
60.02.15	Εισφορά SPP για αγορά μετοχών	12.066,62

62.04.03.01.000	Ενοίκια μεταφορικών μέσων	25.550,21
62.04.03.02.000	Ενοίκια μεταφορικών μέσων	
64.00.06.00.000	Ταξί – Διόδια – Πάρκιν	5.061,10
64.01.00.00.000	Έξοδα ταξιδιών εσωτερικού	16.309,48
64.05.00.00.000	Συνδρομές σε περιοδικά και εφημερίδες	2.240,00
64.05.00.00.019	Συνδρομές σε περιοδικά και εφημερίδες	
64.05.01.00.000	Συνδρομές και εισφορές	
64.98.99.00.019	Διάφορα έξοδα	1.801,20
81.00.99	Λοιπά έκτακτα & ανόργανα έξοδα	227,80
82.00.08	Έξοδα προηγούμενων χρήσεων παραγωγής	24.118,83
82.00.09	Έξοδα προηγούμενων χρήσεων πωλήσεων	
82.00.99	Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων	
	Διαφορά υποτιμολογήσεων	1.049.062,28
	Σύνολο	1.195.538,76

Από τις ως άνω λογιστικές διαφορές η προσφεύγουσα αμφισβητεί τις ακόλουθες, για τους λόγους που κατά περίπτωση αναφέρονται:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008		
α/α	Κωδ./περιγραφή λογαριασμού	Λογιστική Διαφορά
1	60.02.02.00.000 «Επιχορηγήσεις & λοιπά έξοδα»	21.017,40
2α	60.02.04.00.000 «Επιμόρφωση προσωπικού»	8.777,90
2β	60.02.04.00.019 «Επιμόρφωση προσωπικού»	
3α	62.04.03.01.000 «Ενοίκια μεταφορικών μέσων»	25.550,21
3β	62.04.03.02.000 «Ενοίκια μεταφορικών μέσων»	
4	64.00.06.00.000 «Ταξί-Διόδια-Πάρκιν»	5.061,10
5	64.01.00.00.000 «Έξοδα ταξιδιών εσωτερικού»	16.309,48
6	64.98.99.00.019 «Διάφορα έξοδα»	1.801,20
7	Διαφορά υποτιμολογήσεων	1.049.062,28
	ΣΥΝΟΛΟ	1.127.579,57

1. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 60.02.02.00.000 «Επιχορηγήσεις & λοιπά έξοδα» Ποσού 21.017,40€

Επειδή από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό **21.017,40 €**, το οποίο αφορά ποσά που καταβλήθηκαν για τη φύλαξη τέκνων υπαλλήλων της προσφεύγουσας, με την αιτιολογία ότι α) πρόκειται για περιοδική παροχή προς το προσωπικό, η οποία συνιστά παροχή σε είδος και, άρα, υπόκειται σε ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του ΙΚΑ, οι οποίες δεν καταβλήθηκαν και β) τα ποσά αυτά καταβλήθηκαν χωρίς συμβατική υποχρέωση της εταιρείας και ως εκ τούτου δεν ήταν δυνατή η έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με την παρ. 16 του άρθρου 31 του Ν.2238/1994.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

- ο έλεγχος ανατιολόγητα θεώρησε, ότι η σχετική δαπάνη δεν είναι εκπεστέα αλλά αντιθέτως προβλέπεται ρητώς στο νόμο και είναι απαλλαγμένο από οποιαδήποτε άλλη ειδική προϋπόθεση ή περιορισμό.
- δεν εκπέσθηκαν παρανόμως οι σχετικές δαπάνες κατ' εφαρμογή της παρ. 16 του άρ. 31 του Κ.Φ.Ε. καθώς η διάταξη αυτή, εφαρμόζεται εν σχέσει με δαπάνες για τις οποίες δεν υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο άρθρο 31 του Κ.Φ.Ε., προϋπόθεση που δεν συντρέχει εν προκειμένω, λόγω εφαρμογής της ειδικότερης διάταξης της περ. ο' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε..
- η φορολογική αρχή δεν δύναται να αμφισβητήσει την ουσιαστική σκοπιμότητα της δαπάνης και το προσήκον μέτρο αυτής.

Επειδή από τις διατάξεις του **εδ. α' της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994**, ορίζεται ότι, το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, «*Των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται και:*

αα) Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών.»

Επειδή από τις διατάξεις της **περ. ο' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994**, ορίζεται ότι, το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα: «*Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση σε παιδικούς και βρεφονηπιακούς σταθμούς.*».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1016/2005 Α.Ο.Υ.:** «*Με τις διατάξεις της νέας περίπτωσης ο' προβλέπεται, ότι από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εκπίπτουν τα ποσά που καταβάλλουν σε παιδικούς και βρεφονηπιακούς σταθμούς για τη φύλαξη των τέκνων των εργαζομένων τους. Για την αναγνώριση της δαπάνης αυτής, η απόδειξη παροχής υπηρεσιών θα πρέπει να εκδίδεται προς την επιχείρηση και στην αιτιολογία θα πρέπει να αναφέρονται και τα στοιχεία του τέκνου (ονοματεπώνυμο).*»

Επειδή από τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 45 του ν. 2238/1994**, ορίζεται ότι: «*Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή, είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους.*»

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 η δαπάνη που καταβάλλει η επιχείρηση σε παιδικούς και βρεφονηπιακούς σταθμούς σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ο' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 σε συνδυασμό με τα προβλεπόμενα στην

ΠΟΛ.1016/2005 Α.Ο.Υ. αναγνωρίζεται προς έκπτωση, χωρίς καμία άλλη προϋπόθεση πέρα από τις ρητώς αναφερόμενες ανωτέρω.

Επειδή η υπό κρίση δαπάνη δεν αποτελεί προσαύξηση μισθού και συνεπώς δεν υπόκειται σε ασφαλιστικές εισφορές, ούτε προϋποθέτει ύπαρξη συμβατικής υποχρέωσης προκειμένου να αναγνωρισθεί προς έκπτωση

αποφασίζουμε

την αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά τη συγκεκριμένη λογιστική διαφορά ως πλημμελώς αιτιολογημένη και την ολοσχερή διαγραφή της.

2. Επί της λογιστικής διαφοράς των λογ. 60.02.04.00.000 και 60.02.04.00.019 «Έξοδα επιμορφώσεως προσωπικού»

Ποσού 8.777,90 €

Επειδή από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό **8.777,90 €**, το οποίο αφορά δαπάνες εκμάθησης ξένων γλωσσών από υπαλλήλους της προσφεύγουσας, με την αιτιολογία ότι α) η δαπάνη δεν σχετίζεται με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης και β) το ποσό αυτό της δαπάνης δεν δηλώθηκε και δεν φορολογήθηκε σαν εισόδημα στο όνομα των δικαιούχων .

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

- ο έλεγχος ανατιολόγητα θεώρησε, μολοντί είχε υποχρέωση σαφούς ειδικής και επαρκούς αιτιολόγησης (άρθρο 64 Κ.Φ.Δ.), ότι οι δαπάνες για την εκμάθηση ξένων γλωσσών συνιστούν για τους υπαλλήλους εισόδημα, καθώς δεν επικαλείται και δεν αποδεικνύει ότι οι δαπάνες αυτές φέρουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά εισοδήματος.
- το ποσό που αντιστοιχεί σε δίδακτρα που καταβλήθηκαν για την εκμάθηση ξένης γλώσσας από υπαλλήλους, συνδέεται άρρηκτα με το αντικείμενο εργασιών τους.
- η δαπάνη για την εκμάθηση ξένων γλωσσών από τους υπαλλήλους θα πρέπει να θεωρηθεί εξ ορισμού παραγωγική και άρα εκπεστέα.

Επειδή από τις διατάξεις του **εδ. αά'της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994**, ορίζεται ότι, το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, «*Των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται και:*

αα) Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών.»

Επειδή από τις διατάξεις της **περ. ν' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994**, ορίζεται ότι, το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα: «*Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για επιμόρφωση του προσωπικού της με την προϋπόθεση ότι η επιμόρφωση έχει σχέση με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης ή το αντικείμενο εργασιών του προσωπικού μέσα στην επιχείρηση ή τέλος, με τη χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών ή των προγραμμάτων αυτών που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.»*

Επειδή από τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 45 του ν. 2238/1994**, ορίζεται ότι: «Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή, είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλες αξίες για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους.»

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1028/2006 Α.Ο.Υ.**, από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτει: «Η δαπάνη εκμάθησης ξένων γλωσσών από ημεδαπά στελέχη ή της ελληνικής γλώσσας από αλλοδαπά στελέχη ελληνικής επιχείρησης, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, εφόσον τα ποσά αυτά υπόκεινται σε φορολογία στο όνομα του δικαιούχου.»

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 από τις διατάξεις **του άρθρου 65 του ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή η φορολογική αρχή αιτιολόγησε πλήρως τη μη αναγνώριση της υπό κρίση δαπάνης, με την παράθεση των διατάξεων της περ. ν' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 και των σχετικών εγκυκλίων του Υπουργείου Οικονομικών.

Επειδή η εκμάθηση ξένων γλωσσών ουδόλως συνδέεται με το αντικείμενο εργασιών της προσφεύγουσας, που είναι η και, ούτε η προσφεύγουσα απέδειξε ότι η εκμάθηση ξένων γλωσσών συνδέεται άμεσα με τον τομέα απασχόλησης των συγκεκριμένων υπαλλήλων.

Επειδή η μη αναγνώριση της υπό κρίση δαπάνης δεν αφορούσε στην παραγωγικότητα αυτής αλλά στο γεγονός ότι δεν πληρούσε την προϋπόθεση της υπαγωγής σε φορολογία στο όνομα των δικαιούχων υπαλλήλων.

Επειδή η υπό κρίση δαπάνη συνιστά επαύξηση μισθού και δεν καταβλήθηκαν ούτε βεβαιώθηκαν ασφαλιστικές εισφορές.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι απορριπτέοι ως νόμω αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

αποφασίζουμε

την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά.

3. Επί της λογιστικής διαφοράς των λογ. 62.04.03.01.000 και 62.04.03.02.000 «Ενοίκια μεταφορικών μέσων»:
Ποσού 25.550,21€.

Επειδή από τον λογαριασμό αυτόν δεν αναγνωρίσθηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό **25.550,21 €**, ήτοι ποσοστό δύο εβδόμων (2/7) επί του συνολικού ποσού των καταβληθέντων σε επιχειρήσεις

ενοικιάσεως αυτοκινήτων, μισθωμάτων Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων, με την αιτιολογία της μη χρησιμοποίησης των Ε.Ι.Χ. αποκλειστικά για τις ανάγκες της επιχείρησης σε δύο από τις επτά ημέρες της εβδομάδος (σαββατοκύριακο).

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι :

- τα καταβαλλόμενα μισθώματα σε επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων για την μίσθωση επιβατικών ΙΧ αυτοκινήτων, **εκπίπτουν εξ ολοκλήρου** από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, χωρίς να εμπίπτουν σε οποιονδήποτε περιορισμό
- τα επιχειρήματα στα οποία στηρίζει ο έλεγχος το συμπέρασμά του πάσχουν από έλλειψη νόμιμης βάσης και ανεπαρκή αιτιολογία

Επειδή από τις διατάξεις της **περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994**, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 9 του ν.3296/2004, ορίζεται ότι το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων εξουρίζεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα «*Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων. Ειδικά οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι χίλια εξακόσια (1.600) κυβικά εκατοστά, που έχουν στην κυριότητά τους οι επιχειρήσεις ή που έχουν μισθωμένα από τρίτους, εκπίπτουν μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%) του συνολικού ύψους αυτών, εφόσον αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.*

Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό μέχρι είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) των πιο πάνω δαπανών...»

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1016/2005 Α.Υ.Ο.** (Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του ν. 3296/14.12.2004 (ΦΕΚ 253Α) που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων).

«5. Με την παράγραφο 5 αντικαταστάθηκε το δεύτερο εδάφιο της περ. β' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. Με τις νέες διατάξεις αυξήθηκε από 1.400 κ.ε σε 1.600 κ.ε το ανώτατο όριο του κυλινδρισμού επιβατικών αυτοκινήτων ΙΧ για τα οποία οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης εκπίπτουν μέχρι το εξήντα τοις εκατό (60%) αυτών, εφόσον τα αυτοκίνητα αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.

Σημειώνεται ότι και μετά την τροποποίηση αυτή, συνεχίζουν τα μισθώματα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε επιχειρήσεις ενοικιάσεως αυτοκινήτων να εκπίπτουν στο σύνολό τους (χωρίς τον ανωτέρω περιορισμό).»

Επειδή η φορολογούσα Αρχή, η οποία φέρει το βάρος απόδειξης, δεν επικαλέστηκε στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται η μερική, έστω, χρησιμοποίηση των παραπάνω αυτοκινήτων για τις προσωπικές ανάγκες μετακίνησης των υπαλλήλων της προσφεύγουσας, ώστε να συμπεραίνεται ότι τα αυτοκίνητα που προαναφέρθηκαν χρησιμοποιούνταν για τις προσωπικές ανάγκες των υπαλλήλων (**Δ.Ε.Α.1290/2011**).

αποφασίζουμε

την αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά ως πλημμελώς αιτιολογημένης και την ολοσχερή διαγραφή της.

4. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 64.00.06.00.000 «Ταξί – Διόδια - Πάρκιν»: Ποσού 5.061,10 €.

Επειδή από τον λογαριασμό αυτόν δεν αναγνωρίσθηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες μεταφορών και λοιπά μικροέξοδα ύψους 5.061,10 €, με την αιτιολογία ότι κατόπιν δειγματοληπτικού ελέγχου δεν προκύπτει για ποιον σκοπό έγιναν, ώστε να διαπιστωθεί εάν εξυπηρετούν λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης ή αν πρόκειται για προσωπικές δαπάνες ή δαπάνες που διενεργήθηκαν από ελευθεριότητα και είναι μη παραγωγικές.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι :

- η κρίση του ελέγχου είναι πλήρως αόριστη και ανατιολόγητη καθόσον απορρίπτει ένα σύνολο δαπανών, χωρίς να κατονομάζει ποιες είναι αυτές με αποτέλεσμα να μην είναι σε θέση η εταιρεία να αντικρούσει και να αποδείξει την παραγωγικότητα των εν λόγω δαπανών.
- λόγω της φύσης των εργασιών της εταιρείας οι σχετικές δαπάνες είναι κατ' εξοχήν παραγωγικές και απαραίτητες για την αποτελεσματική διεξαγωγή των εργασιών και την προώθηση των πωλήσεων.
- ύπαρξη ονομαστικών εξοδολογιών με συνημμένα παραστατικά που θα ήταν στη διάθεση του ελέγχου εφόσον είχαν προσδιορισθεί ποια εξ αυτών αμφισβητούνται από τον έλεγχο.

Επειδή στο άρθρο 17 του Κ.Δ.Δ. (Ν 2690/1999) ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης»

Επειδή στο άρθρο 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 από το σώμα της οικείας έκθεσης ελέγχου και τα επισυναπτόμενα σε αυτήν στοιχεία, δεν προκύπτει ποιά παραστατικά και ποιές λογιστικές εγγραφές αφορούν τα συνολικά μη αναγνωριζόμενα για έκπτωση ποσά από τον λογαριασμό αυτόν, με συνέπεια να μην παρέχεται η σαφής, ειδική και επαρκής αιτιολογία που απαιτείται κατά νόμο για την έκδοση της κρινόμενης καταλογιστικής πράξης ως προς την διαφορά αυτή.

αποφασίζουμε

την αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά τη συγκεκριμένη λογιστική διαφορά ως πλημμελώς αιτιολογημένη και την ολοσχερή διαγραφή της.

5. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 64.01.00.00.000 «Έξοδα ταξιδιών εσωτερικού»: Ποσού 16.309,48 €.

Επειδή από τον λογαριασμό αυτόν δεν αναγνωρίσθηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες ταξιδιών εξωτερικού (δαπάνες διατροφής, εστίασης κλπ) ποσού 16.309,48 €, με την αιτιολογία ότι κατόπιν

δειγματοληπτικού ελέγχου διαπιστώθηκε σε αρκετές περιπτώσεις ότι: α) οι εν λόγω δαπάνες δεν καλύπτονται με τα προβλεπόμενα από τον ΚΒΣ παραστατικά στοιχεία και δεν προκύπτουν τα πρόσωπα για λογαριασμό των οποίων διενεργήθηκαν καθώς και η σχέση τους με την εταιρεία, β) δεν προκύπτουν τα ταξίδια και ο σκοπός πραγματοποίησής τους και γ) δεν κατέστη δυνατό να διαπιστωθεί εάν οι δαπάνες διατροφής ανά ταξίδι είναι μικρότερες από τις δαπάνες διαμονής.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

- η κρίση του ελέγχου είναι πλήρως αόριστη και ανατιολόγητη καθόσον απορρίπτει ένα σύνολο δαπανών, χωρίς να κατονομάζει ποιές είναι αυτές με αποτέλεσμα να μην είναι σε θέση η εταιρεία να αντικρούσει και να αποδείξει την παραγωγικότητα των εν λόγω δαπανών.
- ύπαρξη ονομαστικών εξοδολογίων με συνημμένα παραστατικά που καταχωρήθηκαν εμπρόθεσμα στα βιβλία και τα οποία θα ήταν στη διάθεση του ελέγχου εφόσον είχαν προσδιορισθεί ποια εξ αυτών αμφισβητούνται από τον έλεγχο.

Επειδή στο άρθρο 17 του Κ.Δ.Δ. (Ν 2690/1999) ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης»

Επειδή στο άρθρο 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 από το σώμα της οικείας έκθεσης ελέγχου και τα επισυναπτόμενα σε αυτήν στοιχεία δεν προκύπτει ποια παραστατικά και ποιες λογιστικές εγγραφές αφορούν τα συνολικά μη αναγνωριζόμενα για έκπτωση ποσά από τους λογαριασμούς αυτούς, με συνέπεια να μην παρέχεται η σαφής, ειδική, και επαρκής αιτιολογία που απαιτείται κατά νόμο για την έκδοση της κρινόμενης καταλογιστικής πράξης ως προς την διαφορά αυτή.

αποφασίζουμε

την αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά τη συγκεκριμένη λογιστική διαφορά ως πλημμελώς αιτιολογημένη και την ολοσχερή διαγραφή της.

6. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 64.98.99.00.019 «Διάφορα έξοδα»: Ποσού 1.801,20 €.

Επειδή από τον λογαριασμό αυτόν δεν αναγνωρίσθηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα γενικές δαπάνες ύψους 1.801,20 € με την αιτιολογία ότι δεν προκύπτει ποιούς αφορούν με αποτέλεσμα την αδυναμία ελέγχου της παραγωγικότητάς τους.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι :

- οι ανωτέρω δαπάνες συνιστούν συνήθεις εταιρικές δαπάνες, οι οποίες καλύπτουν καθημερινές ανάγκες της εταιρείας, συμβάλλοντας την εκτέλεση και τη διεύρυνση των εργασιών της.
- αφορούν την εταιρεία και όχι συγκεκριμένα πρόσωπα ώστε να πρέπει να αποδεικνύεται ποια είναι αυτά προκειμένου να θεωρηθούν αν είναι παραγωγικές.

Επειδή στο άρθρο 17 του Κ.Δ.Δ. (Ν 2690/1999) ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης»

Επειδή στο άρθρο 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 ο έλεγχος δεν απέδειξε ότι οι εν λόγω δαπάνες έγιναν για λογαριασμό τρίτων και όχι της προσφεύγουσας, καθόσον από την προσκομισθείσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή καρτέλα (Αναλυτικό Καθολικό) του λογαριασμού, προκύπτει ότι οι δαπάνες αυτές καλύπτονται με Τιμολόγια ή Τιμολόγια-Δελτία Αποστολής στο όνομα της προσφεύγουσας.

αποφασίζουμε

την αποδοχή της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά τη συγκεκριμένη λογιστική διαφορά ως πλημμελώς αιτιολογημένη και την ολοσχερή διαγραφή της.

7. Επί των Υποτιμολογήσεων ενδοομιλικών συναλλαγών Ποσού 1.049.062,28 €.

Επειδή ο φορολογικός έλεγχος, στο πλαίσιο εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 39 Κ.Φ.Ε., προσέθεσε φορολογητέα κέρδη υπό μορφή λογιστικής διαφοράς το ως άνω ποσό, λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στις συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

- ο φορολογικός έλεγχος εσφαλμένα εφάρμοσε για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2008-31/12/2008 τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 39 του ΚΦΕ, η οποία προϋποθέτει την ύπαρξη καθαρών κερδών και δεν επιτρέπει την διόρθωση ήδη ζημιογόνου αποτελέσματος.
- έλλειψη πρόθεσης φοροδιαφυγής καθόσον δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής της διάταξης εάν αποδειχθεί ότι η υπερτιμολόγηση ή η υποτιμολόγηση δεν έγινε με σκοπό την αποφυγή άμεσων ή έμμεσων φόρων.
- εσφαλμένη επιλογή κατάλληλου δείκτη κερδοφορίας

Επειδή οι διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο, ορίζουν:

«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.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται: α) Εφόσον η ημεδαπή εταιρία τελεί υπό τον έλεγχο της αλλοδαπής, λόγω συμμετοχής της δεύτερης στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της πρώτης. β) Αν πρόκειται για ημεδαπές επιχειρήσεις, όταν υπάρχει μεταξύ τους σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου.

3. Η διαφορά που προκύπτει από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που προκύπτουν από τα βιβλία της, προκειμένου τα έσοδα αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

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.

5. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται: α) Αν το συνομολογούμενο τίμημα έχει καθοριστεί με σύμβαση μεταξύ του Ελληνικού Δημοσίου και της αλλοδαπής εταιρίας, που έχει κυρωθεί με νόμο. 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).

6. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται αναλόγως και για τα δικαιώματα ή τις αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς για τη χρησιμοποίηση στην Ελλάδα τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων.»

Επειδή με το άρθρο 26 του ν. 3728/2008, με έναρξη ισχύος για τη διαχειριστική περίοδο που λήγει την 18-12-2008 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 11 του ίδιου άρθρου, ορίστηκαν τα εξής: «Κανόνες Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών

1. Εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο και μορφή στην Ελλάδα υποχρεούνται να εφαρμόζουν στις συναλλαγές τους με τις εταιρείες που είναι συνδεδεμένες με αυτές κατά την έννοια του άρθρου 42ε του κ.ν. 2190/1920 (ενδοομιλικές συναλλαγές), όρους οι οποίοι να είναι ταυτόσημοι ή όμοιοι, σε κάθε δε περίπτωση να μην αποκλίνουν ανατιολόγητα από τους όρους, οι οποίοι θα εφαρμόζονταν για τις ίδιες ή παρόμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων (αρχή των ίσων αποστάσεων).
2. Για τον έλεγχο της συμμόρφωσης με την υποχρέωση της προηγούμενης παραγράφου, οι υπόχρεες εταιρείες τεκμηριώνουν τις τιμές σε όλες τις ενδοομιλικές συναλλαγές τους με την κατάρτιση πλήρους και τυποποιημένης μελέτης τεκμηρίωσης τιμών, η οποία αποτελείται: α) Όσον αφορά τους ομίλους, όπου η μητρική εταιρία είναι Ελληνική, από το «Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης», ο οποίος περιέχει γενικές πληροφορίες για τον όμιλο, όπως ενδεικτικά είναι οι πληροφορίες για τις συνδεδεμένες εταιρίες και υποκαταστήματα του ομίλου, την τιμολογιακή πολιτική του ομίλου και τη μέθοδο τεκμηρίωσης του ΟΟΣΑ που ακολουθεί ο όμιλος στις ενδοομιλικές συναλλαγές του για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων και β) Όσον αφορά τις ημεδαπές θυγατρικές αλλοδαπών ομίλων και τις αλλοδαπές εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο ή μορφή στην Ελλάδα, από τον «Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης», ο οποίος περιέχει όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την τεκμηρίωση των τιμών των συναλλαγών της ελληνικής θυγατρικής ή του υποκαταστήματος με τις αλλοδαπές εταιρείες του ομίλου, όπως ενδεικτικά είναι οι πληροφορίες για την τιμολογιακή πολιτική του ομίλου και τη μέθοδο τεκμηρίωσης του ΟΟΣΑ που ακολουθεί ο όμιλος στις ενδοομιλικές συναλλαγές του για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων. Οι ανωτέρω φάκελοι τεκμηρίωσης ενημερώνονται υποχρεωτικά, όταν μεταβληθούν τα διαθέσιμα συγκριτικά στοιχεία της αγοράς ή τα στοιχεία των συναλλαγών τα οποία επηρεάζουν την αξιολόγηση της ακολουθούμενης ενδοομιλικής τιμολογιακής πολιτικής.
3. Για το σκοπό του ελέγχου της συμμόρφωσης των υπόχρεων εταιρειών με τις διατάξεις του παρόντος, ο Βασικός και ο Ελληνικός Φάκελος Τεκμηρίωσης, κατά περίπτωση, θα πρέπει να είναι διαθέσιμοι οποτεδήποτε ζητηθούν από τις αρμόδιες αρχές του Υπουργείου Ανάπτυξης εντός προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος.
4. Οι υπόχρεες εταιρείες υποβάλλουν ετησίως στο Υπουργείο Ανάπτυξης εντός τεσσάρων μηνών και δεκαπέντε ημερών από τη λήξη της διαχειριστικής τους περιόδου, κατάσταση στην οποία εμφανίζονται τα στοιχεία των ενδοομιλικών συναλλαγών τους, ιδίως ο αριθμός και οι αξίες αυτών.
5. Από τις υποχρεώσεις του παρόντος άρθρου απαλλάσσονται: α. Οι εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο ή μορφή στην Ελλάδα και έχουν ετήσιο κύκλο εργασιών μέχρι του ποσού του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) ευρώ. Η απαλλαγή αίρεται, αν μια εταιρεία υπερβεί το όριο του κύκλου εργασιών για δύο συνεχόμενες διαχειριστικές χρήσεις. Υποχρέωση δημιουργείται εκ νέου από την επόμενη διαχειριστική χρήση εκείνης που για δεύτερη συνεχή διαχειριστική χρήση ο ετήσιος κύκλος εργασιών υπερέβη το όριο του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) ευρώ. β. Οι συμβάσεις μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών με αξία χαμηλότερη του ποσού των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ ετησίως.

6. Σε περίπτωση μη τήρησης των υποχρεώσεων των παραγράφων 2 και 4 του παρόντος επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο ίσο με δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας των συναλλαγών για τις οποίες δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου ο οικείος φάκελος τεκμηρίωσης ή δεν υποβλήθηκαν εμπρόθεσμα οι προβλεπόμενες στην παράγραφο 4 καταστάσεις.
7. Η μη τήρηση των υποχρεώσεων της παραγράφου 1 του παρόντος τιμωρείται κατά τις παραγράφους 7 και 14 του άρθρου 30 του Αγορανομικού Κώδικα, όπως αυτός ισχύει.
8. Οι διατάξεις των άρθρων 3, 4, 5, 7,8, 10 και 11 του ν. 3668/2008 εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των κυρώσεων των παραγράφων 6 και 7 του παρόντος άρθρου.
9. Εάν από το σχετικό έλεγχο των στοιχείων του φακέλου τεκμηρίωσης και των καταστάσεων που προβλέπονται στο παρόν άρθρο διαπιστώνεται παράβαση της υποχρέωσης της παραγράφου 1 του παρόντος, ενημερώνονται άμεσα οι αρμόδιες φορολογικές αρχές για την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας και την επιβολή των προβλεπόμενων φορολογικών κυρώσεων.
10. Με απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης ρυθμίζεται κάθε ειδικότερο ζήτημα που είναι αναγκαίο για την εφαρμογή του παρόντος, όπως, ιδίως, τα στοιχεία που πρέπει να περιέχουν ο «Βασικός Φάκελος Τεκμηρίωσης» και ο «Ελληνικός Φάκελος Τεκμηρίωσης», οι μέθοδοι που θα χρησιμοποιηθούν και η διαδικασία ελέγχου αυτών, καθώς και το ακριβές περιεχόμενο των καταστάσεων της παραγράφου 4. Επίσης με απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης μπορούν να εξαιρούνται από την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος ορισμένες συναλλαγές.
11. Οι διατάξεις του παρόντος νόμου εφαρμόζονται για τη διαχειριστική περίοδο που λήγει μετά την έναρξη ισχύος του και εφεξής."»

Επειδή σύμφωνα με τη με αριθ. πρωτ. Α2 - 8092/31.12.2008 Απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης (Ειδικότερες ρυθμίσεις σχετικά με την επιβολή Κανόνων Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τις επιταγές της παραγράφου 10 άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (ΦΕΚ 258 Α) :

Άρθρο 1 Πεδίο Εφαρμογής

«1. Οι εταιρίες οποιουδήποτε τύπου και μορφής που λειτουργούν στην Ελλάδα ,για τις συναλλαγές τους με εταιρίες που είναι συνδεδεμένες κατά την έννοια του άρθρου 42 ε του Κ.Ν. 2190/1920 (ενδοομιλικές συναλλαγές), πρέπει να εφαρμόζουν όρους οι οποίοι να είναι ταυτόσημοι ή όμοιοι με αυτούς που θα εφαρμόζονταν για τις ίδιες ή παρόμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξαρτήτων Επιχειρήσεων (αρχή των ίσων αποστάσεων).

Για τον έλεγχο της συμμόρφωσης τους με την υποχρέωση αυτή, οι ως άνω εταιρίες υποχρεούνται να τεκμηριώνουν τις τιμές στις ενδοομιλικές συναλλαγές τους με την κατάρτιση πλήρους και τυποποιημένης μελέτης τεκμηρίωσης.

Στη διάταξη αυτή εμπίπτουν οι ημεδαπές Ανώνυμες Εταιρίες και Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης, οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του π.δ. 186/1992 (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων), οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και ενώσεις αυτών, οι δημόσιες, δημοτικές και κοινωνικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι αλλοδαπές επιχειρήσεις

που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα κατά την έννοια των διατάξεων του Άρθρου 100 παρ. 1 του Ν. 2238/94 (Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων) ή των οικείων Διμερών Συμβάσεων για την αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας και της Χώρας στην οποία η επιχείρηση έχει την έδρα τους, όπου υπάρχει τέτοια Σύμβαση.

2. Οι ανωτέρω επιχειρήσεις έχουν την υποχρέωση να συντάσσουν φακέλους τεκμηρίωσης των τιμών τους για τι συναλλαγές τους με τις εταιρίες (ημεδαπές και αλλοδαπές) που είναι συνδεδεμένες με αυτές, κατά τις διατάξεις του άρθρου 42 (ε) του Κ.Ν. 2190/1920.»

Άρθρο 3 Μέθοδοι υπολογισμού τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών

«1. Μέθοδος της "συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής"

2. Μέθοδος της "τιμής μεταπώλησης μείον"

3. Μέθοδος του "κόστους συν κέρδους"

4. Λοιπές (μη παραδοσιακές) μέθοδοι

Η χρήση των λοιπών (μη παραδοσιακών) μεθόδων, όπως των μεθόδων του "καθαρού κέρδους συναλλαγής" και του "επιμερισμού κέρδους", επιτρέπεται μόνο στις περιπτώσεις, όπου η χρήση των ως άνω παραδοσιακών μεθόδων κρίνεται με ειδική αιτιολογία, που περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης, ατελέσφορη.»

Άρθρο 7 Προσδιορισμός των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών από ένα εύρος αποδεκτών τιμών

«1. Στις περιπτώσεις όπου από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση των συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημόριων.

Στην περίπτωση αυτή, δηλαδή, γίνεται προσδιορισμός των τεταρτημόριων του συνόλου των τιμών ή του κέρδους του δείγματος που χρησιμοποιήθηκε, ως εξής:

$Q1$ = πρώτο τεταρτημόριο = 25° εκατοστιαίο σημείο

$Q2$ = διάμεσος = 50° εκατοστιαίο σημείο

$Q3$ = τρίτο τεταρτημόριο = 75° εκατοστιαίο σημείο

Σε αυτή την περίπτωση, θεωρείται ως συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημόριου, με την προϋπόθεση ότι η επιλογή αυτή αιτιολογείται επαρκώς.»

Άρθρο 8 Καταστάσεις ενδοομιλικών συναλλαγών

«Οι υπόχρεες εταιρίες της παραγράφου 1 του άρθρου 1, υποχρεούνται να υποβάλλουν στην Δ/νση Ελέγχων της Υπηρεσίας Εποπτείας Αγοράς της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου του Υπουργείου Ανάπτυξης, εντός 4 μηνών και 15 ημερών από τη λήξη της διαχειριστικής τους χρήσης, κατάσταση στην οποία εμφανίζονται τα στοιχεία κάθε μίας από τις ενδοομιλικές συναλλαγές τους, τις οποίες πραγματοποίησαν μέσα στη χρήση και πιο συγκεκριμένα:

α. Το αντικείμενο κάθε συμφωνίας (π.χ. πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, δάνειο, παραχώρηση χρήσης δικαιωμάτων κ.λ.π.)

β. Τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου (επωνυμία, έδρα, αριθμός φορολογικού μητρώου)

γ. Ο τρόπος (ιδιωτικό έγγραφο, συμβολαιογραφικό, προφορική συμφωνία) και η ημερομηνία κατάρτισης κάθε συμφωνίας

δ. Η αξία (ύψος) της συναλλαγής

ε. Όλες οι ενδοομιλικές παραδόσεις αγαθών που τιμολογούνται από τρίτα μέρη (τριγωνικές συναλλαγές).»

Επειδή η προσφεύγουσα πραγματοποίησε συναλλαγές με συνδεδεμένες με αυτή (συγγενείς), κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 39, ημεδαπές εταιρείες &, ως εκ τούτου υφίστατο υποχρέωση τεκμηρίωσης των συναλλαγών αυτών.

Επειδή ο έλεγχος προκειμένου να εξετάσει εάν τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων στις συναλλαγές της προσφεύγουσας με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις συνέκρινε τον δείκτη κερδοφορίας της, χρησιμοποιώντας τη μέθοδο κόστους συν κέρδος οριζόμενο ως το κλάσμα: Λειτουργικό κέρδος ή Ζημία/Κύκλος Εργασιών-Λειτουργικό Κέρδος ή Ζημία, με τον ανάλογο δείκτη κερδοφορίας εννέα (9) ανεξαρτήτων εταιρειών.

Οι επιχειρήσεις που αποτέλεσαν το συγκριτικό δείγμα παρουσιάζουν εύρος δείκτη καθαρού κόστους συν κέρδος από -11,49% έως 8,78%, ενώ το ενδοτεταρτημοριακό εύρος είναι το πρώτο τεταρτημόριο -4,76%, το τρίτο τεταρτημόριο 7,33% και η διάμεσος 3,03%.

Επειδή καθαρό περιθώριο συναλλαγής της προσφεύγουσας ανήλθε σε -13,31% ήτοι κατώτερο του πρώτου τεταρτημορίου (-4,76%), δεν τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων και οι πωλήσεις προς τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις έγιναν με τίμημα αδικαιολόγητα κατώτερο από εκείνο που θα πραγματοποιούνταν αν οι πωλήσεις αυτές γίνονταν προς τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις.

Επειδή η φορολογική αρχή προσδιόρισε το κέρδος από της συγκεκριμένης συναλλαγής βάσει του πρώτου τεταρτημορίου, κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 και της με αριθ. πρωτ. Α2 - 8092/31.12.2008 απόφασης.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός ότι ο έλεγχος όφειλε να αποδεχθεί ως ελάχιστη τιμή κερδοφορίας το -11,49%, είναι απορριπτός ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή τα κέρδη τα οποία θα είχαν πραγματοποιηθεί (από τη συγκεκριμένη συναλλαγή), αν τηρούνταν η αρχή των ίσων αποστάσεων, θεωρήθηκαν ως λογιστική διαφορά από τον έλεγχο με ισόποση μείωση των ζημιών που δηλώθηκαν.

Επειδή κατά τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 39 του ν. 2238/1994 ως κέρδος νοείται το αποτέλεσμα της χρήσης -θετικό ή αρνητικό-.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός ότι η ύπαρξη ζημιών δεν επιτρέπει τη διόρθωση του αποτελέσματος προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή λόγω της υποτιμολόγησης των συναλλαγών με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, η προσφεύγουσα απέφυγε την καταβολή φόρων. Άλλωστε, ακόμη και με τις δηλωθείσες ζημίες της κρινόμενης χρήσης, βάσει των οποίων δεν ήταν υπόχρεη σε καταβολή φόρου εισοδήματος, εντούτοις απέφυγε με τον τρόπο αυτό την καταβολή

ΦΠΑ, καθόσον η διαπιστωθείσα διαφορά που προήλθε από την εν λόγω υποτιμολόγηση ήταν υποκείμενη σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός περί έλλειψης πρόθεσης φοροδιαφυγής απορρίπτεται ως ουσία αβάσιμος.

αποφασίζουμε

την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ.-/.....-2015 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ με την αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπανών συνολικού ποσού **69.739,39 €** και την απόρριψη προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπανών συνολικού ποσού **1.057.840,18 €**.

Κατόπιν αυτών αποφασίζουμε, όπως οι συνολικά καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές επαναπροσδιοριστούν ως ακολούθως:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008				
Λογαριασμός		Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου	Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	Λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης
60.02.02.00.000	Επιχορηγήσεις και λοιπά έξοδα	21.017,40	21.017,40	0,00
60.02.04.00.000	Επιμόρφωση προσωπικού	8.777,90	0,00	8.777,90
60.02.04.00.019	Επιμόρφωση προσωπικού			
60.02.06	Ασφάλιστρα Προσωπικού	29.305,94	0,00	29.305,94
60.02.22	Συνταξιοδοτικό στελεχών			
60.02.15	Εισφορά SPP για αγορά μετοχών	12.066,62	0,00	12.066,62
62.04.03.01.000	Ενοίκια μεταφορικών μέσων	25.550,21	25.550,21	0,00
62.04.03.02.000	Ενοίκια μεταφορικών μέσων			
64.00.06.00.000	Ταξί – Διόδια – Πάρκιν	5.061,10	5.061,10	0,00
64.01.00.00.000	Έξοδα ταξιδιών εσωτερικού	16.309,48	16.309,48	0,00
64.05.00.00.000	Συνδρομές σε περιοδικά και εφημερίδες	2.240,00	0,00	2.240,00
64.05.00.00.019	Συνδρομές σε περιοδικά και εφημερίδες			
64.05.01.00.000	Συνδρομές και εισφορές			
64.98.99.00.019	Διάφορα έξοδα	1.801,20	1.801,20	0,00
81.00.99	Λοιπά έκτακτα & ανόργανα έξοδα	227,80	0,00	227,80
82.00.08	Έξοδα προηγούμενων χρήσεων παραγωγής	24.118,83	0,00	24.118,83
82.00.09	Έξοδα προηγούμενων χρήσεων πωλήσεων			

82.00.99	Λοιπά έξοδα προηγούμενων χρήσεων			
	Διαφορά υποτιμολογήσεων	1.049.062,28	0,00	1.049.062,28
	Σύνολο	1.195.538,76	69.739,39	1.057.840,18

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη ή ζημίες με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

Ζημίες βάσει φύλλου ελέγχου	2.297.547,23
Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση	69.739,39
Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφησαν με την απόφαση της χρήσης 2007	111.634,29
Ζημίες βάσει της παρούσας απόφασης	2.478.920,91

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Δεν υφίσταται φορολογική υποχρέωση.

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).