



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

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 17-09-2014

Αριθμός απόφασης: 2798

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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦ Μ, κατοίκου, οδός κατά της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου, οικ. έτους 2012, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, 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. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου οικονομικού έτους 2012 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 291.924,20 €, πλέον 140.123,62 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας).

Η διαφορά φόρου προέκυψε, επειδή η προσφεύγουσα πραγματοποιεί πωλήσεις εμπορευμάτων σε εταιρείες που έχουν την έδρα τους σε κράτη που περιλαμβάνονται στον κατάλογο που αναφέρεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 51Α του ν 2238/1994 (.....) και σε εταιρείες που έχουν την έδρα τους σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (.....) όπως ορίζεται στην παράγραφο 7 του άρθρου 51^α του ν 2238/1994, σε τιμή μικρότερη από αυτή στην οποία πωλεί τα ίδια εμπορεύματα σε ημεδαπή ή αλλοδαπή επιχείρηση. Η επιπλέον διαφορά, που προέκυψε, από τη μη αναγνώριση των χαμηλών τιμών πώλησης στις χώρες αυτές, προστέθηκε στα φορολογητέα κέρδη της υπό κρίση διαχειριστικής χρήσης, βάσει του άρθρου 30§5 του Ν. 2238/1994

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Η εκδίδουσα την προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κατά παράβαση του Συντάγματος και της ενωσιακής έννομης τάξης εφήρμοσε τη διάταξη του εδαφίου β της παραγράφου 5 του άρθρου 30 του ν 2238/94 όπως αυτή ήταν διατυπωμένη κατά την κρίσιμη χρήση 2011 καθόσον η εν λόγω διάταξη προβλέπεται αμάχητο τεκμήριο του οποίου μάλιστα η βάση και το συμπέρασμα αφίσταται των δεδομένων της κοινής πείρας για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και φορολογητέων καθαρών κερδών των ελληνικών επιχειρήσεων που πραγματοποιούν πωλήσεις αγαθών σε πρόσωπα εγκατεστημένα σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς σε τιμή χαμηλότερη εκείνης που εφαρμόζεται σε ομοειδείς συναλλαγές στο εσωτερικό της χώρας τυγχάνει αντισυνταγματική και αντίθετη προς το ενωσιακό δίκαιο και άρα μη εφαρμοστέα.

2) Η εκδούσα την προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογική αρχή κατά πλημμελή του νόμου ερμηνεία και εσφαλμένη αυτού εφαρμογή αλλά και κακή εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών προσέθεσε την επίμαχη λογιστική διαφορά ύψους 1459620,97 ευρώ στα ακαθάριστα έσοδα και κατ' επέκταση στα φορολογητέα καθαρά κέρδη της εταιρείας μας καθόσον οι επίμαχες πωλήσεις εμπορευμάτων προς τρίτες ανεξάρτητες εταιρείες στην αποτελούσαν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές της εταιρείας μας και σε καμία περίπτωση δεν είχαν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή η δε διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης των εμπορευμάτων μας προ τις εγκατεστημένες στην εταιρείες σε σχέση με την τιμή πώλησης αντίστοιχων εμπορευμάτων στην ελληνική αγορά ήταν πλήρως δικαιολογημένη με εμπορικούς και οικονομικούς όρους.

Επειδή εκ μέρους της προσφεύγουσας προβάλλεται ο ισχυρισμός περί παράβασης του Συντάγματος και της ενωσιακής έννομης τάξης (άρθρο 4§5, 5§1, 20§1 ' & 25§1 του Συντάγματος -περίπτωση 1 της ενδικοφανούς προσφυγής), καθώς και της αντισυνταγματικότητας των διατάξεων του άρθρου 30 § 5 του Ν. 22238/1994, η κρίση περί αντισυνταγματικότητας των νόμων δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης και συνεπώς στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 30 του Ν. 2238/1994, ορίζεται, ότι, ' αν ελληνική επιχείρηση πωλεί σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, ή σε αντιπρόσωπο ή υπεργολάβο αυτών, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος που περιλαμβάνεται στον κατάλογο που αναφέρεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 51Α ή σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς όπως ορίζεται στην παράγραφο 7 του ίδιου άρθρου αγαθά σε τιμή μικρότερη από αυτή στην οποία πωλεί τα ίδια εμπορεύματα σε ημεδαπή ή αλλοδαπή επιχείρηση, η χαμηλή τιμή δεν αναγνωρίζεται και η επιπλέον διαφορά που προκύπτει προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα της ελληνικής επιχείρησης."

Η παράγραφος 5 του άρθρου 30 τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010 και έχει εφαρμογή για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με ημερομηνία 31 Δεκεμβρίου 2010 και μετά.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για συναλλαγές στις οποίες αντισυμβαλλόμενος είναι 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, και ο ενδιαφερόμενος αποδεικνύει ότι πρόκειται για πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές που δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 5, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 11 του άρθρου 3 του ν. 4110/2013 και ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2013 και μετά, σύμφωνα με την περίπτωση στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις κατά αμάχητο τεκμήριο αν ελληνική επιχείρηση πωλήσει εμπορεύματα σε νομικό πρόσωπο εδρεύων σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σε τιμή μικρότερη από αυτή στην οποία τα πωλεί σε ημεδαπή ή αλλοδαπή επιχείρηση η χαμηλή τιμή δεν αναγνωρίζεται και η επιπλέον διαφορά που προκύπτει προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα της ελληνικής επιχείρησης δηλαδή με τις διατάξεις του παραπάνω νόμου δεν προβλέπεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν πωλήσεις, σε εταιρείες που έχουν την έδρα τους σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σε τιμή μικρότερη από αυτή στην οποία πωλεί τα ίδια εμπορεύματα σε ημεδαπή ή αλλοδαπή επιχείρηση, να αποδείξουν ότι πρόκειται για πωλήσεις που εξυπηρετούν συγκεκριμένους επιχειρηματικούς σκοπούς και όχι την έμμεση μεταφορά κερδών στην αλλοδαπή (μαχητό τεκμήριο).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 51^A του Ν. 2238/1994, όπως τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 78 του ν. 3842/2010 και ισχύει από 1-1-2010, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου και νόμου.

§1. Κράτος για την εφαρμογή του παρόντος κεφαλαίου νοείται το κράτος ή η περιοχή δικαιοδοσίας ή η υπερπόντια χώρα ή το έδαφος που τελεί υπό οιοδήποτε ειδικό καθεστώς σύνδεσης ή εξάρτησης κατά την έννοια του διεθνούς δικαίου.

§2. Σύμβαση διοικητικής συνδρομής, για την εφαρμογή του παρόντος Κώδικα νοείται η διεθνής σύμβαση που επιτρέπει την ανταλλαγή όλων των πληροφοριών, που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας των Συμβαλλόμενων Μερών.

§3. Νομική οντότητα για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος Κώδικα, θεωρείται κάθε νομικό πρόσωπο, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία (offshore κ.λπ.), κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων (private investment company κ.λπ.), κάθε μορφής καταπίστευμα (trust, Anstalt κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μόνρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα (foundation, Stiftung κ.λπ.) ή οποιοδήποτε μόνρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρεία διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου και κάθε άλλο πιθανό μόνρφωμα εταιρικής οργάνωσης, ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα.

§4. Μη συνεργάσιμα κράτη είναι εκείνα που δεν είναι κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η κατάσταση τους σχετικά με τη διαφάνεια και την ανταλλαγή των πληροφοριών σε φορολογικά θέματα έχει εξεταστεί από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) και τα οποία: α) δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα και β) δεν έχουν υπογράψει τέτοια σύμβαση διοικητικής συνδρομής με τουλάχιστον δώδεκα άλλα κράτη. Οι ανωτέρω προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά.

Στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε, οι λέξεις «κατά την 1η Ιανουαρίου 2010 και εφεξής» και οι λέξεις «μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2010» διαγράφηκαν με την παράγραφο ΙΑ του άρθρου 13 του νόμου 3943/2011 και η διαγραφή τους ισχύει από την δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ήτοι την 31/3/2011.

§5. Τα μη συνεργάσιμα κράτη καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ύστερα από τη διαπίστωση των προϋποθέσεων της προηγούμενης παραγράφου και περιλαμβάνονται σε κατάλογο που

δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο κατάλογος δημοσιεύεται τον Ιανουάριο κάθε έτους ως εξής:

α) Αφαιρούνται τα κράτη που μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής.

β) Προστίθενται τα κράτη που:

αα) ενώ έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, οι διατάξεις της εν λόγω σύμβασης ή η εφαρμογή τους δεν επέτρεψαν στην ελληνική φορολογική διοίκηση να λάβει τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, ββ) δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, αν και η Ελλάδα είχε προτείνει, πριν την 1η Ιανουαρίου του προηγούμενου έτους, τη σύναψη τέτοιας σύμβασης.

γ) Αφαιρούνται ή προστίθενται τα κράτη που δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής, στα οποία η Ελλάδα δεν είχε προτείνει τη σύναψη τέτοιας σύμβασης πριν την 1η Ιανουαρίου του προηγούμενου έτους και για τα οποία το Παγκόσμιο Φόρουμ για τη Διαφάνεια και την Ανταλλαγή των Πληροφοριών σε φορολογικά θέματα που συστήθηκε με απόφαση του Ο.Ο.Σ.Α. της 17ης Σεπτεμβρίου 2009, θεωρεί ότι αντίστοιχα προβαίνουν ή όχι στην ανταλλαγή όλων των πληροφοριών που είναι απαραίτητες για την εφαρμογή των φορολογικών νομοθεσιών των Συμβαλλόμενων Μερών. Για το έτος 2010 ως μη συνεργάσιμα θεωρούνται τα κράτη που περιλαμβάνονται στην 1108437/2565/ΔΟΣ/15.11.2005 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (ΦΕΚ 1590 Β'). Για το έτος 2011 ως μη συνεργάσιμα θεωρούνται τα κράτη που καθορίζονται ως τέτοια με την ΔΟΣ/Α/1150236/ΕΞ/9.11.2010 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ 1805 Β').

Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 5 τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 1Β του άρθρου 13 του νόμου 3943/2011 και ισχύει από την δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ήτοι την 31/3/2011.

§6. Οι διατάξεις του παρόντος κεφαλαίου σχετικά με τα μη συνεργάσιμα κράτη εφαρμόζονται για αυτά που προστίθενται στον κατάλογο της προηγούμενης παραγράφου, από την 1η Ιανουαρίου του επομένου της δημοσίευσης έτους. Γι' αυτά που αφαιρούνται από τον κατάλογο, η εφαρμογή των διατάξεων παύει από τη δημοσίευση του.

§7. Για την εφαρμογή των διατάξεων του κεφαλαίου αυτού, το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα θεωρείται ότι υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς στο κράτος εκτός της Ελλάδας, ακόμη και αν η κατοικία ή η καταστατική ή η πραγματική έδρα του ή εγκατάσταση ευρίσκεται σε κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εάν σε αυτό το κράτος:

α) δεν υπόκειται σε φορολογία ή, εάν υπόκειται, δεν φορολογείται εν τοις πράγμασι, ή β) υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, ο οποίος είναι ίσος ή κατώτερος με τα εξήντα εκατοστά του φορολογικού συντελεστή που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν κάτοικος ή είχε την έδρα του ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 του παρόντος Κώδικα στην Ελλάδα.

Η φράση «ίσος ή κατώτερος με τα εξήντα εκατοστά του φορολογικού συντελεστή» τέθηκε όπως αντικατέστησε την φράση «κατώτερος σε ποσοστό πάνω από το ήμισυ του φόρου» σύμφωνα με την παράγραφο 1Γ του άρθρου 13 του νόμου 3943/2011 και ισχύει από την δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ήτοι την 31/3/2011. ,

Επειδή, η προσφεύγουσα κατά την επίδικη διαχειριστική χρήση, πραγματοποίησε πωλήσεις προς (με συντελεστή φορολογίας εισοδήματος 10%) και προς (με συντελεστή φορολογίας εισοδήματος 9%).

Επειδή, προκειμένου για αλλοδαπό νομικό πρόσωπο, σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις θεωρείται ότι εδρεύει σε κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς όταν το κράτος έχει συντελεστή φορολογίας νομικού προσώπου κάτω από 12% (20% - 60%) για τη χρήση 2011. Κατά συνέπεια τα παραπάνω αναφερόμενα κράτη θεωρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν 2238/94 ως κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

Επειδή, η προσφεύγουσα κατά την επίδικη διαχειριστική χρήση, πραγματοποίησε πωλήσεις, στις παραπάνω αναφερόμενες χώρες, και η τιμή πώλησης των εμπορευμάτων της ήταν μικρότερη από αυτή στην οποία πωλεί τα ίδια εμπορεύματα σε ημεδαπή επιχείρηση.

Επειδή, από τον σχετικό φάκελο της υπόθεσης και από την προσφυγή της προσφεύγουσας, καθώς και από τα προσκομιζόμενα στοιχεία, μεταξύ των άλλων προκύπτουν και τα παρακάτω στοιχεία :

α) αναλυτικός πίνακας τιμολογίων εξαγωγών προς τις προαναφερόμενες χώρες, όπου εμφανίζονται οι πωλήσεις των εμπορευμάτων, οι πωλήσεις προωθητικού υλικού καθώς και η συνολική αξία των πωλήσεων,

β) αναλυτικός πίνακας κατά κωδικό προωθητικού υλικού με την ποσότητα και την αξία πώλησης,

γ) καρτέλες αποθήκης των προωθητικών υλικών,

δ) αναλυτικός πίνακας με τη μέση τιμή πώλησης των εξαγωγών ανά κωδικό είδους και ανά χώρα εξαγωγής

ε) αναλυτικός πίνακας με τη μέση τιμή πώλησης των αντίστοιχων εμπορευμάτων ανά κωδικό είδους στην Ελλάδα,

στ) αναλυτικός πίνακας υπολογισμού της διαφοράς τιμής ανά κωδικό είδους εμπορεύματος μεταξύ των χωρών εξαγωγής και της Ελλάδος, καθώς και το συνολικό ποσοστό μείωσης της τιμής μεταξύ των πωληθέντων εμπορευμάτων στην αλλοδαπή και ημεδαπή.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται, ότι μεταξύ των πωλούμενων, στις ως άνω αναφερόμενες χώρες (.....) ειδών, περιλαμβάνονται και πωλήσεις ειδών συνολικής αξίας 98.691,54 €, τα οποία αφορούν πωλήσεις προωθητικών υλικών και τα οποία δεν διατίθενται με τιμή στην Ελληνική αγορά. Προς ισχυρισμό των ανωτέρω, προσκόμισε στην Υπηρεσία μας, αφενός το σύνολο των τιμολογίων εξαγωγών που αφορούν τα ως άνω είδη, αφετέρου τις καρτέλες αποθήκης των ειδών αυτών. Από την Υπηρεσία μας, διαπιστώθηκε, ότι πράγματι τα εν λόγω είδη, δεν διατίθενται στην Ελληνική αγορά με τιμή και ως εκ τούτου επί μη ύπαρξης συγκρίσιμης τιμής πώλησης στην Ελλάδα, με τη τιμή πώλησης στις ως άνω αναφερόμενες χώρες δεν τεκμηρώνεται η εφαρμογή του άρθρου 30 § 5 του ν. 2238/1994.

Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι για τις εν λόγω πωλήσεις δεν έχει εφαρμογή η διάταξη του άρθρου 30§5 του ν. 2238/1994, και κατ'επέκταση οι λογιστικές διαφορές του ελέγχου πρέπει να μειωθούν ως κάτωθι:

ΠΟΣΟ 98.691,54 * 100 = 184.023,00 (τεκμαρτή αξία πώλησης με τιμές ελληνικού τιμοκαταλ)

ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ 53,63 (100-46,37)

ΠΟΣΟ ΜΕΙΩΣΗΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ : 85.331,47 (184.023,00 - 98.691,54 = 85.331,47).

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται, ότι μεταξύ των πωλούμενων, στις ως άνω αναφερόμενες χώρες (.....) ειδών, περιλαμβάνονται και πωλήσεις ειδών συνολικής αξίας 28.111,65 €, τα οποία δεν διατίθενται στην Ελληνική αγορά και ως εκ τούτου για ισόποση αξία δεν έχει εφαρμογή η διάταξη του άρθρου 30 § 5 του ν. 2238/1994, πλην όμως δεν προσκόμισε αναλυτικά στοιχεία των ειδών αυτών, δεν μπορεί να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός της, και ως εκ τούτου απορρίπτεται.

Επειδή, ο προσδιορισμός του ποσοστού μείωσης της τιμής των πωλούμενων εμπορευμάτων στις ως άνω αναφερόμενες χώρες, όπως προκύπτει από την έκθεση προσωρινού ελέγχου εισοδήματος, φπα, λοιπών φόρων τελών & εισφορών, ανέρχεται σε ποσοστό 47,35%, στηριζόμενος στη διαπίστωση, ότι, " μεγάλο μέρος των πωλήσεων εντός της Ελλάδος γίνεται με έκπτωση επί των αρχικών τιμών του τιμοκαταλόγου . Επειδή τα ποσοστά της έκπτωσης κυμαίνονται σε σχέση με τον όγκο της παραγγελίας, τα πωλούμενα είδη και τον πελάτη ο έλεγχος έλαβε υπ' όψη τον μέσο όρο των σχετικών εκπτώσεων όπως προκύπτει από τα βιβλία της ελεγχόμενης", και άρα αναγωγικά προσδιορίστηκε το μέσο ποσοστό έκπτωσης και η τελική μείωση τιμής που πραγματοποιήθηκε στις πωλήσεις εξωτερικού.

Επειδή, ο προσδιορισμός του ποσοστού μείωσης της τιμής των πωλούμενων ειδών στις ως άνω αναφερόμενες χώρες, από τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα ανέρχεται σε ποσοστό 46,37%, η τελική μείωση τιμής που πραγματοποιήθηκε στις πωλήσεις εξωτερικού (είδος - πραγματική τιμή πώλησης αφαιρουμένων των εκπτώσεων - τιμή πώλησης στην Ελληνική αγορά), βασίζεται επί πραγματικής βάσης και πρέπει το ποσοστό αυτό και επομένως ο ισχυρισμός της να γίνει αποδεκτός.

Με την αποδοχή από την Υπηρεσία μας, του ως άνω συντελεστή μείωσης της τιμής των πωλούμενων ειδών, οι λογιστικές διαφορές ελέγχου πρέπει να μειωθούν κατά 56.329,32 €, ήτοι:

Πωλήσεις εξωτερικού ελέγχου	1.622.999,88
Μείον πωλήσεις που δεν υπάγονται στο άρθρο 30§5 του Ν. 2238/94 ως άνω	<u>98.691,54</u>
Πωλήσεις εξωτερικού	1.524.308,34

ΠΟΣΟ 1.524.308,34 * 100 = 2.842.268,02 (τεκμαρτή αξία πώλ. με τιμές ελληνικού τιμοκαταλ)

ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ 53,63 (100-46,37)

Ακαθάριστα έσοδα βάσει άρθρου 30§5 ν.2238/94	2.842.268,02
Μείον πωλήσεις εξωτερικού	<u>1.524.308,34</u>
Τεκμαρτή διαφορά πωλήσεων ειδών που υπάγονται στο άρθρο 30§5 ν.2238/94	1.317.959,68
Τεκμαρτή διαφορά πωλήσεων ειδών που υπάγονται στο άρθρο 30§5 ν.2238/94	1.317.959,68
Πλέον τεκμαρτή διαφορά πωλήσεων ειδών που δεν υπάγονται στο άρ. 30§5 ν.2238/94	<u>85.331,47</u>
ΣΥΝΟΛΟ	1.403.291,15
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	1.459.620,97
ΜΕΙΟΝ Η ΩΣ ΑΝΩ ΔΙΑΦΟΡΑ	<u>1.403.291,15</u>
ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΟΥ ΠΡΕΠΕΙ ΝΑ ΜΕΙΩΘΕΙ Η ΛΟΓ. ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	56.329,82

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την εν μέρει αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ..., ΑΦ Μ, για το οικον. έτος 2012 και τροποποιούμε την αντίστοιχη προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Ειδικότερα τροποποιούμε τα τεκμαρτά εισοδήματα βάσει του άρθρου 30 § 5 του Ν. 2238/1994, τα οποία προσδιορίζουμε στο ποσό των 1.317.960,18 €

1) τροποποιούμε την αριθ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ ΜΕ ΒΑΣΕΙ ΤΗ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ:

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

Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	84.913,79
Λογιστικές διαφορές δήλωσης	611.425,43
Λογιστικές διαφορές βάσει φύλου ελέγχου	1.459.620,97
Φορολογητέα κέρδη βάσει φύλου ελέγχου	2.155.960,19
Μείον λογιστικές διαφορές που προτείνεται από την παρούσα απόφαση , να διαγραφούν (85.331,47 + 56.329,32)	141.660,79
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	2.014.299,40

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

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

ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΥ	263.592,04
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑ! 48%	126.524,18
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	390.116,22

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ

. 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 κοινοποίηση 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).