



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 11.03.2020

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 533

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμύθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 12.11.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία εδρεύει στον, οδός, αρ., κατά: **1)** της υπ' αριθ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **2)** της υπ' αριθ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **3)** της υπ' αριθ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

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 12.11.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....», με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 104.987,87 € και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ ύψους 52.493,94 € ήτοι συνολικά 157.481,81 €.

2) Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 166.648,88 € και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ ύψους 83.324,44 € ήτοι συνολικά 249.973,32 €.

3) Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 73.693,05 € και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ ύψους 18.423,26 € ήτοι συνολικά 92.116,31 €.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος, προέκυψαν μετά τον μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. σύμφωνα με την αρ./.../...../2018 εντολή ελέγχου. Η επιλογή της υπόθεσης για έλεγχο, έγινε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 80 του Ν. 3842/2010 και άρθρου 26 του ν. 4174/2013 με τη χρήση μεθόδων ανάλυσης κινδύνου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Η προσβαλλόμενη, υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. φορολογικού έτους 2014 τυγχάνει ακυρωτέα καθόσον ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. κατ' εσφαλμένη του ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του Ν. 4174/2013, της αρχής της φορολογικής ισότητας (αρχή φοροδοτικής ικανότητας) και της χρηστής διοίκησης κατά λανθασμένη εκτίμηση των πραγμάτων, αναποδείκτως, και πάντως, με ανεπαρκή, ελλιπή και αντιφατική αιτιολογία δεν έλαβε υπόψη του εκτός από τις χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές ύψους € 43.099,26 καταχωρηθείσες στον λογαριασμό 81.00.04 «ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ» και τις πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές ύψους € 121.348,94

2. Η προσβαλλόμενη, υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. φορολογικού έτους 2015 τυγχάνει ακυρωτέα καθόσον ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. κατ' εσφαλμένη του ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 το Ν. 4174/2013 κατά λανθασμένη εκτίμηση των πραγμάτων, αναποδείκτως και πάντως, με ανεπαρκή, ελλιπή και αντιφατική αιτιολογία θεώρησε ότι η δαπάνη ύψους € 5.865 καταχωρηθείσα στον λογαριασμό 62.02.05 «ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΕΔΡΙΩΝ – ΔΕΞ & ΑΛΛΩΝ ΠΑΡΕΜΦ. ΕΚΔΗΛ» συνιστά δαπάνη ψυχαγωγίας, μη εκπεστέα σύμφωνα με τη ν. παρ. ια' του Ν. 4172/2013.

3. Οι προσβαλλόμενες, υπ' αριθμ./2019,/2019 και/2019 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016 αντίστοιχα καθ' ό μέρος αφορούν τις λογιστικές διαφορές «Εκπτώσεις TSA και MSA» τυγχάνουν ακυρωτέες καθόσον ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. πρωτίστως κατά παράβαση των άρθρ. 28 παρ. 2 και 64 του Ν. 4174/2013 (έλλειψη αιτιολογίας/παραβίαση ουσιώδους τύπου) και πάντως, κατ' εσφαλμένη του ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 38 του Ν. 4174/2013 και κατά λανθασμένη εκτίμηση των πραγμάτων θεώρησε ότι η Εταιρεία προέβη σε “τεχνητή διευθέτηση”, η οποία καταλήγει σε αποφυγή φορολόγησης ως αντίθεση στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στον σκοπό των φορολογικών διατάξεων.

Οι διαφορές φόρου των υπό κρίση φορολογικών περιόδων 2014-2015-2016 προέκυψαν διότι, μετά τον γενόμενο μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκε η ύπαρξη λογιστικών διαφορών ως ακολούθως:

		2014	2015	2016
α/α	περιγραφή λογαριασμού	λογιστικές διαφορές		
61.01.01	αμοιβές τρίτων			3.792,86
62.04.25	ενοίκια αυτοκινήτων (leasing)		928,31	
62.06.00	αποθήκευτρα	338,25		
64.02.05	έξοδα συνεδρίων-δεξιώσεων		5.865,00	
64.02.07	έξοδα προβολής διά λοιπών μεθόδων			10.200,00
81.00.04	συναλλαγματικές διαφορές	43.715,26	0,00	
	εκπτώσεις TSA-MSA	359.746,00	567.858,00	669.392,00
	ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	403.799,51	574.651,31	683.384,86

Η προσφεύγουσα αμφισβητεί τις παρακάτω λογιστικές διαφορές, για τους ως άνω αναφερόμενους λόγους.

		2014	2015	2016
α/α	περιγραφή λογαριασμού	λογιστικές διαφορές		
64.02.05	έξοδα συνεδρίων-δεξιώσεων		5.865,00	
81.00.04	συναλλαγματικές διαφορές	43.715,26	0,00	
	εκπτώσεις TSA-MSA	359.746,00	567.858,00	669.392,00
	ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	403.461,26	573.723,00	669.392,00

1. Ως προς τη λογιστική διαφορά του λογ. 81.00.04 "συναλλαγματικές διαφορές" ύψους 43.715,26 €, φορολογικού έτους 2014.

Επειδή, από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το παραπάνω ποσό, με την αιτιολογία, ότι "..... σύμφωνα με το άρθρο 22§β του ν 4172/2013 επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών οι οποίες αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση , εξάλλου με τα αναφερόμενα στην εγκ. ΠΟΛ 1113/2.6.2015, διευκρινίστηκε ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων κλπ δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά οι όποιες διαφορές θα προκύψουν κατά τον διακανονισμό (είσπραξη πληρωμή) των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων."

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι, "..... κατ' εσφαλμένη του ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του Ν. 4174/2013, της αρχής της φορολογικής ισότητας (αρχή φοροδοτικής ικανότητας) και της χρηστής διοίκησης κατά λανθασμένη εκτίμηση των πραγμάτων, αναποδείκτως, και πάντως, με ανεπαρκή, ελλιπή και αντιφατική αιτιολογία δεν έλαβε υπόψη του εκτός από τις χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές ύψους € 43.099,26 καταχωρηθείσες στον λογαριασμό 81.00.04 «ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ» και τις πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές ύψους € 121.348,94....."

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4172/20013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, ότι:

[Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες](#)

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 με θέμα: Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')

“..... α) με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό

Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αυθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου 23](#) και της [παραγράφου 4 του άρθρου 48](#), αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.....

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

..... **Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης....**

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

..... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αυθροιστικά τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του [άρθρου 23](#) ή της [παραγράφου 4 του άρθρου 48](#).”

Επειδή, σύμφωνα με το Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1027291 ΕΞ 2016/17.2.2016 Φορολογική μεταχείριση των συναλλαγματικών διαφορών που προκύπτουν από την αποτίμηση και τον διακανονισμό απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013

“1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013, το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ', του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο, ενώ με τις διατάξεις της παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

2. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, ενώ με τις διατάξεις της παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

3. Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική αξία και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η φορολογική διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά, ενώ με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν οι προβλέψεις εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26 (προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις).

..... 5. Επίσης, με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.

..... 9. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω διευκρινίζονται τα ακόλουθα αναφορικά με τις συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση ή τον διακανονισμό απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα:

Για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μέχρι την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν. 4308/2014 (31η Δεκεμβρίου 2014):

α) οι χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα και οι οποίες μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 81.00.04 από τους σχετικούς υπολογαριασμούς του λογαριασμού 44.14 «προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές από αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων», δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, καθόσον, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιό μας, οι σχετικές διαφορές δεν αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, αλλά οι όποιες διαφορές θα προκύψουν κατά τον διακανονισμό (είσπραξη, πληρωμή) των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων, οπότε και θα κριθεί η έκπτωσή τους με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013.... ”

Επειδή, η προσφεύγουσα στη χρέωση του ως άνω λογαριασμού καταχώρησε χρεωστικές διαφορές που προέκυψαν από την αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα, και σύμφωνα με τις ως άνω ισχύουσες διατάξεις, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, καθόσον, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιο, οι σχετικές διαφορές δεν αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, και δεν πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια έκπτωσης του άρθρου 22 του ν. 4172/2013.

Ως εκ τούτου, ορθώς ο φορολογικός έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση την ως άνω δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα, και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

2. Ως προς τη λογιστική διαφορά του λογ. 64.02.05 “έξοδα συνεδρίων – δεξιώσεων & άλλων παρεμφερών εκδηλώσεων” ύψους 5.865,00 €, φορολογικού έτους 2015.

Επειδή, από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το υπ' αρ./2015 Τ.Π.Υ. του ποσού 5.865,00 €, με την αιτιολογία, ότι "αφορά σε δαπάνες ψυχαγωγίας (δείπνο για το οποίο δεν μας δόθηκαν στοιχεία για το λόγο πραγματοποίησης του καθώς και το ονοματεπώνυμο των φιλοξενουμένων) και σύμφωνα με την παρ. ια του άρθρου 23 του ν. 4172/13 δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της".

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι, "..... κατ' εσφαλμένη του ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 το Ν. 4174/2013 κατά λανθασμένη εκτίμηση των πραγμάτων, αναποδείκτως, και πάντως, με ανεπαρκή, ελλιπή και αντιφατική αιτιολογία θεώρησε ότι η δαπάνη ύψους € 5.865 καταχωρηθείσα στον λογαριασμό 62.02.05 «ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΕΔΡΙΩΝ – ΔΕΞ & ΑΛΛΩΝ ΠΑΡΕΜΦ. ΕΚΔΗΛ» συνιστά δαπάνη ψυχαγωγίας, μη εκπεστέα σύμφωνα με τη ν παρ. ια' του Ν. 4172/2013".

(ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 με θέμα: Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')

"Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

ια) Οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Εξαιρούνται δαπάνες ψυχαγωγίας που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων που έχουν ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας, οι οποίες δικαιούνται να εκπέσουν το σύνολο των υπόψη δαπανών."

Επειδή, στο άρθρο 22 της Απόφασης της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1113/2015 ορίζεται:

“1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αυθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αυθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής”

Επειδή, η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται, ότι “.... προς απόδειξη του ότι η εν λόγω δαπάνη αφορούσε επαγγελματικό δείπνο συνεργασίας, προσκόμισε ενώπιον του Ελέγχου αναλυτική λίστα συμμετεχόντων από την οποία προέκυπτε ο αριθμός, η ταυτότητα και η ιδιότητα των συμμετεχόντων καθώς και αλληλογραφία μεταξύ της Εταιρείας και του εστιατορίου «.....» για τον αριθμό των συμμετεχόντων και του μενού. Από τα ως άνω έγγραφα, τα οποία προσκομίζονται και ενώπιον της Υπηρεσίας σας (**Σχετικό 2 και 3**), αποδεικνύεται ότι στο πλαίσιο καθιερωμένης εμπορικής πρακτικής της Εταιρείας, στις 3-9-2015 πραγματοποιήθηκε επαγγελματικό δείπνο συνεργασίας στον στο οποίο συμμετείχαν συνολικά 55 άτομα εκ των οποίων 44 άτομα ήταν εκπρόσωποι εταιρειών – πελατών της Εταιρείας και 11 άτομα ήταν εκπρόσωποι της Εταιρείας..”

Επειδή, ωστόσο οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας δεν τεκμηριώνονται καθόσον, από το σχετικό προσκομιζόμενο έγγραφο (σχετ. 2) δεν προκύπτει η σχέση των συμμετεχόντων με τη προσφεύγουσα, ήτοι, για μεν τις εταιρείες με τους εκπροσώπους τους που συμμετέχουν στο δείπνο, δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν, ότι όντως οι εταιρείες αυτές είναι πελάτες

(ισοζύγιο πελατών), για δε τους εκπροσώπους της προσφεύγουσας δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν την υπαλληλική σχέση (κατάσταση μισθοδοσίας για τον 9^ο μήνα του 2015). Ως εκ τούτου, ορθώς ο φορολογικός έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση την ως άνω δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα, και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

3. Ως προς τη λογιστική διαφορά του λογ. "έκπτώσεις TSA-MSA" ύψους 359.746,00 €, 567.858,00 € & 669.392,00 € φορολογικών ετών 2014 -2015 – 2016 αντίστοιχα.

Επειδή, από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίσθηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα παραπάνω ποσά, με την αιτιολογία, ότι " δεν αποδέχεται τον εν λόγω χειρισμό και την μείωση της αμοιβής με τα ανωτέρω ποσά καθότι η υπηρεσία που προσφέρεται σε πελάτες δικούς της ή του ομίλου διαμορφώνεται και από το κόστος των συγκεκριμένων υπηρεσιών που αποδεδειγμένα παρέχει υποστηρικτικά η μητρική εταιρεία και που φυσικά χωρίς αυτές δεν μπορούσε να προσφέρει τις απαιτητικές υπηρεσίες προς τρίτους. Συνεπώς σε καμία περίπτωση δεν δικαιολογείται η μείωση της αμοιβής της με τα αντίστοιχα ποσά τα οποία αντιστοιχούν σε πραγματικές προσφερόμενες από αυτήν υπηρεσίες σε τρίτους....."

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι, ".... τυγχάνουν ακυρωτές καθόσον ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. πρωτίστως κατά παράβαση των άρθρ. 28 παρ. 2 και 64 του Ν. 4174/2013 (έλλειψη αιτιολογίας/παραβίαση ουσιώδους τύπου) και πάντως, κατ' εσφαλμένη του ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 38 του Ν. 4174/2013 και κατά λανθασμένη εκτίμηση των πραγμάτων θεώρησε ότι η Εταιρεία προέβη σε "τεχνητή διευθέτηση", η οποία καταλήγει σε αποφυγή φορολόγησης ως αντίθεση στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στον σκοπό των φορολογικών διατάξεων."

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 38 Γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

"1. Κατά τον προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Οι εν λόγω ρυθμίσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, με βάση τα χαρακτηριστικά της οικονομικής τους υπόστασης.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «ρύθμιση» νοείται κάθε συναλλαγή, καθεστώς, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή εκδήλωση. Μια ρύθμιση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων είναι τεχνητή εφόσον στερείται εμπορικής ουσίας. Για τον καθορισμό του τεχνητού ή μη χαρακτήρα μιας ρύθμισης ή σειράς ρυθμίσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει εάν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια ρύθμιση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της ρύθμισης στο σύνολό της

β) η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια φυσιολογική επιχειρηματική συμπεριφορά

γ) η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα

ε) η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανάκλαται στους επιχειρηματικούς κινδύνους τους οποίους αναλαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο ή στις ταμειακές ροές του

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από το φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ο στόχος μιας ρύθμισης ή σειράς ρυθμίσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, εφόσον, ανεξαρτήτως από τις υποκειμενικές προθέσεις του υποκείμενου στο φόρο, αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση.

5. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ένας δεδομένος στόχος πρέπει να θεωρείται ουσιαστικός, εφόσον οιοσδήποτε άλλος στόχος που αποδίδεται ή θα μπορούσε να αποδοθεί στη ρύθμιση ή στη σειρά ρυθμίσεων φαίνεται αμελητέος, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υπόθεσης.

6. Για να καθοριστεί εάν η ρύθμιση ή η σειρά ρυθμίσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα με την έννοια της παραγράφου 1, η Φορολογική Διοίκηση συγκρίνει το ύψος του οφειλόμενου φόρου από έναν υποκείμενο στο φόρο, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω ρύθμιση, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος υποκείμενος στο φόρο υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της εν λόγω ρύθμισης”.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 1 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: “1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. ...”

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 38:

“Με την παράγραφο 1 του άρθρου 38 εισάγεται για πρώτη φορά στο Ελληνικό φορολογικό δίκαιο, γενικός κανόνας κατά της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής με καταχρηστική χρήση της νομοθεσίας, προκειμένου να μην καταλύεται από τους φορολογούμενους το πνεύμα της φορολογικής νομοθεσίας. Ειδικότερα ορίζεται ότι η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή ρύθμιση ή η τεχνητή σειρά ρυθμίσεων που έχει δρομολογηθεί με βασικό σκοπό την αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Διευκρινίζεται δε ότι οι εν λόγω ρυθμίσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, βάσει των χαρακτηριστικών της οικονομικής τους υπόστασης.

Με την παράγραφο 2 του άρθρου 38 ορίζεται η έννοια της ρύθμισης και ότι μια ρύθμιση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

Με την παράγραφο 3 του άρθρου 38 ορίζεται ότι μια ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων είναι τεχνητή εφόσον στερείται εμπορικής ουσίας. Επίσης καθορίζεται με ποιο τρόπο η Φορολογική Διοίκηση θα εξετάζει για το τεχνητό ή μη χαρακτήρα μιας ρύθμισης ή σειράς ρυθμίσεων.

Με τις παραγράφους 4 και 5 του άρθρου 38 ορίζεται πως ο στόχος μιας ρύθμισης ή σειράς ρυθμίσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υπόθεσης.

Με την παράγραφο 6 του άρθρου 38 ορίζεται ότι η Φορολογική Διοίκηση προκειμένου να καθορίσει εάν η ρύθμιση ή η σειρά ρυθμίσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα, συγκρίνει το ύψος του οφειλόμενου φόρου από έναν υποκείμενο στο φόρο, λαμβάνοντας υπόψη την/τις εν λόγω ρύθμιση/ρυθμίσεις, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος υποκείμενος στο φόρο υπό”.

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2167/2019 με ΘΕΜΑ: Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 παρ. 5 και 56 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), και του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013)

“... 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4607/2019 τροποποιήθηκε το άρθρο 38 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), προκειμένου να εναρμονιστεί με το άρθρο 6 της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ του Συμβουλίου της Ε.Ε. για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς. **Με τις νέες διατάξεις διατηρείται η συστηματική ένταξη της διάταξης του άρθρου 38 στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προς τον σκοπό της γενικής εφαρμογής της σε όλους τους φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., δεδομένου ότι ο σκοπός της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ (σχετική η παράγραφος 3 του Προοιμίου αυτής) είναι η θέσπιση ενός ελάχιστου επιπέδου προστασίας στο εθνικό δίκαιο και επομένως τα κράτη - μέλη έχουν τη δυνατότητα αυστηρότερων ή και ευρύτερων ρυθμίσεων.**

2. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 13 του ν. 4607/2019, με το οποίο τροποποιήθηκε

το άρθρο 38 του ΚΦΔ οι γενικοί κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων (ΓΚΑΚ) περιλαμβάνονται στα φορολογικά συστήματα για την αντιμετώπιση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών που δεν έχουν ακόμη αντιμετωπιστεί με ειδικά στοχευμένες διατάξεις.

Ως εκ τούτου, η λειτουργία των ΓΚΑΚ, όπως αναφέρεται και στο προοίμιο της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ (παράγραφος 11), έχει σκοπό να συμπληρώνει κενά, γεγονόσ που δεν θα πρέπει να θίγει την εφαρμογή ειδικών κανόνων κατά των καταχρήσεων (π.χ. διατάξεις περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών, αντικαταχρηστικός κανόνας της Οδηγίας Μητρικών - θυγατρικών, ειδικός αντικαταχρηστικός κανόνας του άρθρου 56 του ν.4172/2013 για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής στον τομέα των εταιρικών αναδιαρθρώσεων, κ.λπ.).

3. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 38 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.

Το γεγονός αυτό προϋποθέτει τη συνολική ανάλυση και αξιολόγηση της διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων από τη Φορολογική Διοίκηση, η οποία φέρει και το σχετικό βάρος της απόδειξης, υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας.

9. Ως προς την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 38 του ν.4174/2013 σε σχέση με τις Συμβάσεις αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ), με την αιτιολογική έκθεση του ν. 4607/2019 διευκρινίσθηκε ότι εάν σε ΣΑΔΦ περιέχονται ειδικές διατάξεις κατά της φοροαποφυγής (π.χ. Principle Purpose Test), τότε, εφόσον ο σκοπός της μη γνήσιας διευθέτησης είναι η απόκτηση πλεονεκτήματος που παρέχεται από την οικεία ΣΑΔΦ, οι διατάξεις αυτές υπερισχύουν σε κάθε περίπτωση του άρθρου 38 του Κ.Φ.Δ. και εφαρμόζονται αποκλειστικά. Σε κάθε άλλη περίπτωση τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 38 Κ.Φ.Δ. και εφόσον διαπιστωθεί ότι μια διευθέτηση έχει ως κύριο ή έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, τότε δεν χορηγούνται τα ευεργετήματα των ΣΑΔΦ”.

Επειδή, η μητρική εταιρεία συνάπτει με τρίτες εταιρείες – πελάτες της τις λεγόμενες συμβάσεις «Annual Fee Agreement» (“AFA”) ή «Periodical Service Agreements» (“PSA) οι οποίες καλύπτουν προβλέψιμες και περιοδικές υπηρεσίες για χρονικό ορίζοντα πέντε (5) ετών προς τους πελάτες. Η χρέωση της πλοιοκτητικής εταιρείας (πελάτης AFA / PSA) γίνεται με ετήσιες δόσεις που έχουν συμφωνηθεί εκ των προτέρων. Η προσφεύγουσα εταιρεία αναλαμβάνει να εκτελέσει για λογαριασμό της μητρικής εταιρείας τις εν λόγω συμβάσεις (εν όλο ή εν μέρει) και να παρέχει στους τελικούς πελάτες (της μητρικής εταιρείας) υπηρεσίες πιστοποίησης .

Παράλληλα η προσφεύγουσα λαμβάνει βάσει συμβάσεων από την μητρική Νορβηγική εταιρεία τις κάτωθι υπηρεσίες:

α) Υπηρεσίες τεχνικές (TSA), οι υπηρεσίες αυτές αφορούν στην παροχή τεχνικής υποστήριξης υψηλών προδιαγραφών, εξασφάλιση ποιότητας της τελικής υπηρεσίας που παρέχονται στους πελάτες αλλά και διαχείριση των προδιαγραφών βάσει των διεθνών προτύπων. Το πεδίο των τεχνικών υπηρεσιών αναφέρεται στους επιχειρησιακούς τομείς της Ναυτιλίας, της Πιστοποίησης, των Συμβουλευτικών Υπηρεσιών καθώς και των Τεχνολογικών Υπηρεσιών. Οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται με τη διαρκή συμμετοχή και ευθύνη της την και είναι απαραίτητες ούτως ώστε η ελεγχόμενη με τη σειρά της να μπορεί αξιόπιστα να τις προσφέρει στους πελάτες της .

Η αποζημίωση της μητρικής εταιρείας για τις προφερόμενες εν λόγω υπηρεσίες, υπολογίζεται ως συνάρτηση της βάσης αποζημίωσης των Τεχνικών Υπηρεσιών και εσόδων από εξωτερικά τέλη ανά Γραμμή Υπηρεσίας ήτοι:

Συντελεστής αμοιβής του ανά Γραμμή Υπηρεσιών	πί (X)	Έσοδα από εξωτερικά τέλη της επιχειρησιακής μονάδας ανά γραμμή Υπηρεσιών
--	--------	---

β) Υπηρεσίες Υποστηρικτικές (MSA). Η προσφεύγουσα προκειμένου να επιτύχει αποτελεσματική διαχείριση των λειτουργικών συστημάτων της και να λειτουργήσει σύμφωνα με τις στρατηγικές και τα συστήματα διαχείρισης του ομίλου, δέχεται υποστηρικτικές υπηρεσίες διαχείρισης. Συγκεκριμένα αυτές αφορούν υπηρεσίες σχετικά α) με το ανθρώπινο δυναμικό, β) τα Οικονομικά, γ) τις εταιρικές επικοινωνίες και δ) νομικές υπηρεσίες.

Η αποζημίωση της μητρικής εταιρείας για τις προφερόμενες εν λόγω υπηρεσίες, αντιστοιχεί στο πραγματικό κόστος ανθρωποωρών (καταγεγραμμένες ώρες Χ ωρομίσθια) και λοιπές άμεσες δαπάνες, σε σχέση με προσδιορισμένες λειτουργίες διαχείρισης.

Επίσης για την τιμολόγηση αυτών εκδίδεται από αυτήν Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών σε αμφότερες τις περιπτώσεις.

Επειδή, από την έκθεση εισοδήματος της αρμόδιας φορολογικής αρχής, προκύπτει, ότι, “η προσφεύγουσα στα πλαίσια του αντικειμένου – σκοπού της, παρέχει υπηρεσίες τεχνικής βοήθειας, τόσο σε εταιρείες – πελάτες της με τις οποίες έχει υπογράψει απευθείας η ίδια συμβάσεις για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών, όσο και σε εταιρείες – πελάτες που έχουν συνάψει συμβάσεις παροχής υπηρεσιών είτε με την μητρική εταιρεία είτε με άλλες εταιρείες του ομίλου.

Στην πρώτη περίπτωση των ιδίων πελατών η τιμολόγηση των προσφερομένων υπηρεσιών γίνεται προς τον πελάτη και φυσικά στην συνολική τιμή τιμολόγησης περιλαμβάνονται και τα κόστη που δέχεται από την μητρική εταιρεία για τις ανωτέρω υπηρεσίες που λαμβάνεται από αυτήν ως Τεχνικές και Υποστηρικτικές υπηρεσίες.

Στην περίπτωση που η ελεγχόμενη παρέχει τις υπηρεσίες σε εταιρείες – πελάτες που έχουν, μεν συνάψει απευθείας συμβάσεις με την μητρική ή με άλλες εταιρείες του ομίλου και έχουν αναθέσει σε αυτήν την εκτέλεσή των, η τιμολόγηση (από την ελεγχόμενη) γίνεται στην αντίστοιχη εταιρεία του ομίλου και αυτή με την σειρά της, τιμολογεί τον τελικό πελάτη της. Φυσικά και στην προκειμένη περίπτωση στην συνολική διαμορφωθείσα αμοιβή για τις εν λόγω προσφερόμενες υπηρεσίες περιλαμβάνονται και τα κόστη που δέχεται από την μητρική εταιρεία για τις ανωτέρω υπηρεσίες που λαμβάνεται από αυτήν ως Τεχνικές και Υποστηρικτικές υπηρεσίες.

Δίχως την λήψη των υπηρεσιών αυτών, ουσιαστικά η προσφεύγουσα δεν μπορεί να λειτουργήσει διότι δεν κατέχει σε ατομική βάση την πλήρη εμπειρογνωμοσύνη, γνώση ή δυνατότητες που απαιτούνται για την παροχή των τελικών υπηρεσιών της. Επομένως το περιεχόμενο και η φύση των υπηρεσιών που λαμβάνονται από την αναπαριστούν αναγκαία και αναπόσπαστα μέρη των τελικών υπηρεσιών που παρέχει η προσφεύγουσα στους πελάτες της μητρικής της εταιρείας στα πλαίσια των ως άνω συμβάσεων”.

Επειδή, κατά την έκδοση των αντίστοιχων παραστατικών στοιχείων (Τ.Π.Υ.) προς τις εταιρείες του ομίλου ενώ, ως αρχική τιμή ορίζεται η τιμή όπως αυτή ορίστηκε και σε ανάλογες υπηρεσίες που προσφέρεται σε εταιρείες τρίτες (δικούς της απευθείας πελάτες), παρέχει στη συνέχεια επί του τιμολογίου (μειώνει την τιμή αυτή) έκπτωση ισόποση με το κόστος των δαπανών που αντιστοιχούν στις υπηρεσίες Τεχνικές και Υποστηρικτικές που λαμβάνει από την μητρική. Με την αιτιολογία ότι στην προκειμένη περίπτωση των ενδοομιλικών τιμολογήσεων η μητρική εταιρεία δεν τη χρεώνει με αντίστοιχες δαπάνες για Τεχνικές και Υποστηρικτικές υπηρεσίες.

Επειδή, η υπηρεσία που προσφέρεται από την προσφεύγουσα σε πελάτες δικούς της ή του ομίλου διαμορφώνεται και από το κόστος των συγκεκριμένων υπηρεσιών που αποδεδειγμένα παρέχει

υποστηρικτικά η μητρική εταιρεία και που φυσικά χωρίς αυτές δεν θα μπορούσε να προσφέρει τις απαιτητικές υπηρεσίες προς τρίτους,

Επειδή, δεν δύναται, μία πρακτική χρέωσης (τεχνικές υπηρεσίες TSA & υποστηρικτικές υπηρεσίες MSA) να αυτοαναιρείται στην πράξη καθώς η προσφεύγουσα εταιρεία θα χρεώνονταν τεχνητά για μια υπηρεσία που δεν θα ελάμβανε από τη μητρική της απλά και μόνο για να την επανατιμολογήσει στη συνέχεια, καθότι αφενός μεν δεν προβλέπεται από πουθενά ο συμψηφισμός προσφερόμενων υπηρεσιών αλλά για κάθε προσφερόμενη υπηρεσία θα έπρεπε να εκδίδονται τα αντίστοιχα παραστατικά στοιχεία αφετέρου δε η μη έκδοση των προβλεπόμενων παραστατικών στοιχείων από την μητρική εταιρεία για τις προσφερόμενες από αυτήν υπηρεσίες, οδηγεί στην αποφυγή εκ μέρους της προσφεύγουσας, της καταβολής του φόρου, και ειδικότερα παρακρατούμενου φόρου σε αμοιβές Νορβηγικής εταιρείας επί δικαιωμάτων που προβλέπεται από την σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας (άρθρο 12) που υπογράφηκε μεταξύ της Ελλάδος και της Νορβηγίας (1924 ΦΕΚ 16/15.02.91 ΤΑ).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. α του ν. 4172/2013 επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών οι οποίες πραγματοποιούνται κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της

Επειδή, η ως άνω διευθέτηση καταλήγει στην αποφυγή της φορολόγησης, ανεξαρτήτως εάν υπάρχει πρόθεση του φορολογούμενου καθότι αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων (άρθρο 38 του Ν.4174/2013).

Επειδή, τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 38 Κ.Φ.Δ., και δεν έχει εφαρμογή η ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Νορβηγίας, καθότι δεν περιέχονται ειδικές διατάξεις κατά της φοροαποφυγής, σύμφωνα με την Ε. 2167/2019 εγκύκλιο.

Επειδή, ορθώς ο φορολογικός έλεγχος δεν αποδέχθηκε τον ως άνω χειρισμό και τη μείωση της αμοιβής και ορθώς δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τις ως άνω δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα για τα αντίστοιχα υπό κρίση φορολογικά έτη 2014- 2015 -2016, και ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./12.11.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....», με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ' αριθ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

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:

ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 157.481,81 €

2) της υπ' αριθ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

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:

ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 249.973,32 €

3) της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

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:

ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 92.116,31 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.