



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 213 1604 562  
**ΦΑΞ** : 213 1604 567

Καλλιθέα

20/11/2015

Αριθμός απόφασης:

4480

**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 ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ..... με διακριτικό τίτλο ..... ΑΦΜ ..... που εδρεύει ..... κατά της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... για τη διαχειριστική περίοδο 01/12/2009-30/11/2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

**5.** Την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .... για τη διαχειριστική περίοδο 01/12/2009-30/11/2010, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από .....-2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

**6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

**7.** Την από ..... εισήγηση του ... τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας ..... με διακριτικό τίτλο ..... που εδρεύει ..... 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 της Δ.Ο.Υ. .... για τη διαχειριστική περίοδο 01/12/2009-30/11/2010 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος και συμπληρωματικός φόρος εισοδήματος ποσού 10.933.319,40 €, πλέον προσαύξηση λόγω ανακρίβειας ποσού 10.933.319,40 €.

Η διαφορά του φόρου προέκυψε μετά τον γενόμενο, από ειδικό συνεργείο ελέγχου (ΑΥΟ .....-2011), τακτικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, λόγω διαπίστωσης λογιστικών διαφορών ποσού 50.846.651,99, ως ακολούθως:

| <b>Διαχειριστική περίοδος 01/12/2009-30/11/2010</b> |                                           |                          |
|-----------------------------------------------------|-------------------------------------------|--------------------------|
| <b>Λογαριασμός</b>                                  | <b>Περιγραφή</b>                          | <b>Λογιστική Διαφορά</b> |
| 60020201                                            | Έξοδα κρατ. κυλικ.-εστιατορίου            |                          |
| 60020301                                            | Έξοδα ψυχαγωγίας προσωπικού               |                          |
| 60020401                                            | Έξοδα επιμορφώσεως προσωπικού             |                          |
| 60020601                                            | Ασφάλιστρα προσωπικού                     |                          |
| 61980001                                            | Λοιπές αμοιβές τρίτων                     |                          |
| 62040301                                            | Ενοίκια μεταφ. μέσων (άνω 1 400)          |                          |
| 62040303                                            | Εν. μεταφ. μέσων (άνω 1 600)              |                          |
| 62040304                                            | Εν. μεταφ. μέσων (έως 1 600)              |                          |
| 62040601                                            | Ενοίκια λοιπού εξοπλισμού                 |                          |
| 62070501                                            | Προγράμματα Η/Υ                           |                          |
| 64010402                                            | Γεύματα συνεργατών - τρίτων               |                          |
| 64010404                                            | Έξοδα διαμονής εκτός έδρας                |                          |
| 64020101                                            | Έξ. προβολής μέσω ραδιοφώνου              |                          |
| 64020111                                            | Έξ. προβολής μέσω τηλεόρασης              |                          |
| 64020301                                            | Ενημέρωση δημόσιες σχέσεις                |                          |
| 64020501                                            | Ιατρικών εκδηλώσεων                       |                          |
| 64020502                                            | Συμμετοχές σε συνέδρια                    |                          |
| 64020601                                            | Έξοδα υποδοχής - φιλοξενίας               |                          |
| 64021101                                            | Έξοδα δώρων προβολής                      |                          |
| 64021201                                            | Ιατρικά έντυπα                            |                          |
| 64021401                                            | Έξοδα προβολής μέσω τύπου                 |                          |
| 64021601                                            | Διάφορα έξοδα προβολής                    |                          |
| 64030201                                            | Έξοδα επιδείξεων                          |                          |
| 64980003                                            | Εταιρικές εκδηλώσεις                      |                          |
| 44110002                                            | Προβ. για επισφ. απαιτ/σεις 2005          |                          |
|                                                     | Διαφορά υπεριμολογήσεων - υποτιμολογήσεων |                          |
|                                                     | <b>Σύνολο</b>                             |                          |

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

| Διαχειριστική περίοδος 01/12/2009-30/11/2010 |                                                        |                      |
|----------------------------------------------|--------------------------------------------------------|----------------------|
| α/α                                          | Κωδ./περιγραφή λογ/μού                                 | Λογιστική Διαφορά    |
| 1                                            | 60020401 «Έξοδα επιμορφώσεως προσωπικού»               | 151.150,40           |
| 2                                            | 62040301-62040303-62040304 «Ενοίκια μεταφορικών μέσων» | 967.228,30           |
| 3                                            | 64010404 «Έξοδα διαμονής εκτός έδρας»                  | 1.813.301,52         |
| 4                                            | 64020501 «Ιατρικών Εκδηλώσεων»                         | 327.412,68           |
| 5                                            | 64020502 «Συμμετοχές σε συνέδρια»                      | 16.619.377,43        |
| 6                                            | Υπερτιμολογήσεις ενδοομιλικών συναλλαγών               | 25.782.529,73        |
|                                              | <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>                                          | <b>45.661.000,06</b> |

**1. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 60020401 «Έξοδα επιμορφώσεως προσωπικού» Ποσού 151.150,40 €**

**Επειδή** από το λογαριασμό αυτό δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα:

- ποσό **145.160,40 €**, το οποίο αφορά δαπάνες εκμάθησης ξένων γλωσσών από υπαλλήλους της προσφεύγουσας, με την αιτιολογία ότι τα ποσά αυτά δαπανών δεν δηλώθηκαν και δεν φορολογήθηκαν σαν εισόδημα στο όνομα των δικαιούχων .

- ποσό **5.990,00 €**, το οποίο αφορά δίδακτρα μεταπτυχιακών σπουδών υπαλλήλων της προσφεύγουσας, με την αιτιολογία ότι καταβλήθηκε από ελευθεριότητα και θεωρείται μισθός για τον οποίο δεν καταβλήθηκαν οι οφειλόμενες ασφαλιστικές εισφορές.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

- ο έλεγχος αναιτιολόγητα 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. 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. 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.1016/2005 Α.Ο.Υ.**, «Με τις διατάξεις της νέας περίπτωσης ν' αναγνωρίζονται ως εκπεστέα δαπάνη τα ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για την επιμόρφωση του προσωπικού τους. Η επιμόρφωση πρέπει να σχετίζεται υποχρεωτικά με κάποιον από τους ακόλουθους τομείς: α) το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης, όπως για παράδειγμα η συμμετοχή των χημικών μιας βιομηχανίας σε σεμινάριο σχετικά με την εξέλιξη της μεθόδου παραγωγής, προστασίας, κλπ., προϊόντων που παράγει η επιχείρηση, β) το αντικείμενο εργασιών του προσωπικού της επιχείρησης, όπως για παράδειγμα η συμμετοχή στελεχών του τμήματος πωλήσεων σε σεμινάριο MARKETING, κλπ., γ) τη χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών γενικά ή ειδικών προγραμμάτων ηλεκτρονικών υπολογιστών που χρησιμοποιούνται ή θα χρησιμοποιηθούν στην επιχείρηση (π.χ. παρακολούθησης αποθεμάτων, ποιοτικής παρακολούθησης των παραγόμενων προϊόντων, κλπ.). Περαιτέρω, η επιμόρφωση αυτή μπορεί να πραγματοποιηθεί είτε με τη μορφή μεμονωμένων σεμιναρίων, είτε με τη μορφή συμμετοχής του προσωπικού σε ομαδικά επιμορφωτικά προγράμματα (π.χ. προγράμματα επιμόρφωσης που διοργανώνονται από εκπαιδευτικά ιδρύματα, κλπ.). Για την εφαρμογή των ανωτέρω, θα πρέπει η δαπάνη και το είδος του σεμιναρίου να προκύπτει από τα εκδιδόμενα, σύμφωνα με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, παραστατικά.»

**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 αναγνώρισης 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 παραγωγή και εμπορία φαρμακευτικών προϊόντων, 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 προσφεύγουσα δεν απέδειξε ότι οι μεταπτυχιακές σπουδές των υπαλλήλων της συνδέονται άμεσα με το αντικείμενο εργασιών της ή με τον τομέα απασχόλησης των συγκεκριμένων υπαλλήλων.

**Επειδή** οι υπό κρίση δαπάνες συνιστούν 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.

## **2. Επί της λογιστικής διαφοράς των λογ. 60040301-062040303-62040304 «Ενοίκια μεταφορικών μέσων»: Ποσού 967.228,30 €.**

**Επειδή** από τους λογαριασμούς αυτούς δεν αναγνωρίσθηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα 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 εξευρίσκεται 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.

**3. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 64010404 «Έξοδα διαμονής εκτός έδρας»: Ποσού 1.813.301,52 €.**

**Επειδή** δεν αναγνωρίσθηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το σύνολο των δαπανών με τις οποίες χρεώθηκε ο λογαριασμός και αφορούν την αξία διατακτικών τροφής που χορήγησε η προσφεύγουσα στο προσωπικό της, για κάλυψη εξόδων εκτός έδρας, με την αιτιολογία ότι δεν καλύπτονται από τα σχετικά παραστατικά του Κ.Β.Σ..

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

- ότι το δικαίωμα έκπτωσης της δαπάνης ουδόλως συναρτάται με το παραστατικό που την υποστηρίζει.
- ότι η δαπάνη χορήγησης διατακτικών τροφής στους υπαλλήλους για την κάλυψη εκτός έδρας εξόδων τους συνιστά αναμφισβήτητα μια κατεξοχήν παραγωγική δαπάνη, καθώς σχετίζεται άμεσα με την εκτέλεση της εργασίας τους.
- σε κάθε δε περίπτωση, ως νόμιμο και προσηκόν φορολογικό στοιχείο για την εγγραφή της εν λόγω δαπάνης στα βιβλία της εταιρείας θα πρέπει να εκληφθεί καταρχήν το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών της εταιρείας που εκδίδει τις διατακτικές τροφής, στην οποία άλλωστε καταβάλλεται το σύνολο του ποσού της δαπάνης, αλλά και οι μηνιαίες υπογεγραμμένες καταστάσεις που συντάσσονται για την καταγραφή του συνολικού ποσού των διατακτικών που λαμβάνουν οι ιατρικοί επισκέπτες.

**Επειδή** από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 18 του Π.Δ.. 186/1992 ορίζεται ότι, «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.»

**Επειδή** από τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 ορίζεται ότι «Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.»

**Επειδή** σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1106/2008 Α.Υ.Ο., «Το ποσό που καταβάλλει επιχείρηση στο προσωπικό της για την κάλυψη δαπανών υπηρεσίας του εκτός έδρας (εξόδων κίνησης), μέσω διατακτικών τροφής που εκδίδονται από άλλη εταιρεία, αποτελεί λειτουργική δαπάνη της πρώτης και αναγνωρίζεται ως γενικό έξοδο διαχείρισης μόνο κατά το μέρος που καλύπτεται από τα σχετικά παραστατικά του ΚΒΣ.

Στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών προς την πρώτη εταιρεία συνοδεύεται με τις υπόψη διατακτικές και με απόδειξη είσπραξης του αντιτίμου των διατακτικών αυτών.»

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα καταχώρησε στα βιβλία της τα τιμολόγια της εταιρείας που εξέδωσε τις διατακτικές τροφής, πλην όμως αυτά δεν συνοδεύονταν από τα νόμιμα παραστατικά, τα οποία υποχρεούνται να εκδίδουν οι επιχειρήσεις εστίασης και από τα οποία θα αποδεικνύονταν ότι έγινε χρήση των διατακτικών αυτών και ότι εν τέλει πραγματοποιήθηκε η δαπάνη που περιγράφεται στα καταχωρημένα στα βιβλία της προσφεύγουσας τιμολόγια.

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.

**4. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 64020501 «Ιατρικών Εκδηλώσεων»: Ποσού 327.412,68 €.**  
και

**5. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογ. 64020502 «Συμμετοχές σε συνέδρια»: Ποσού 16.619.377,43 €.**

**Επειδή** από τους λογαριασμούς αυτούς δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τα ως άνω ποσά τα οποία αφορούν δαπάνες για συμμετοχή τρίτων (γιατρών και φαρμακοποιών), σε ιατρικά συνέδρια και εκδηλώσεις που έγιναν στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό (έξοδα μετακίνησης, διαμονής, διατροφής, φιλοξενίας, εγγραφής των συμμετεχόντων, διοργάνωσης των συνεδρίων κλπ. οργανώσεων), με την αιτιολογία ότι για τις δαπάνες αυτές δεν επιδείχθηκαν στον έλεγχο εγκρίσεις από τον Ε.Ο.Φ. προς την προσφεύγουσα για χρηματοδότηση των ιατρικών συνεδρίων και των λοιπών ιατρικών εκδηλώσεων, η προσφεύγουσα δεν κατέθεσε τα χρήματα σε λογαριασμό των επιστημονικών φορέων που διοργάνωναν τις εκδηλώσεις σύμφωνα με τις εγκρίσεις του Ε.Ο.Φ. και συνεπώς αυτές αφορούν κάλυψη εξόδων συμμετοχής σε συνέδρια και λοιπών εξόδων ταξιδίων προσώπων που δεν έχουν σχέση με την επιχείρηση.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι :

1. Οι επίμαχες δαπάνες έχουν πραγματοποιηθεί νόμιμα σύμφωνα με τις εφαρμοστέες διατάξεις της φαρμακευτικής νομοθεσίας
2. Σε κάθε περίπτωση, οι επίμαχες δαπάνες προώθησης είναι εκπεστέες κατ' άρθρο 31 του Κ.Φ.Ε.

**Επειδή** από τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 προβλέπεται η έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης, μεταξύ άλλων, των γενικών εξόδων διαχείρισης, ως τέτοια δε νοούνται οι παραγωγικές γενικά, δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή δαπάνες, οι οποίες, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν στη διεύρυνση των εργασιών και στην αύξηση του εισοδήματος της επιχείρησης διαφορετικά, στη βελτίωση γενικά της απόδοσης της (πρβλ. Σ.τ.Ε.1559/2008, 650/2005,3451/1,1224/1195,2046/1994, 888 /1991, 1282/ 1989) και, πάντως, πρωτίστως, δεν καταβάλλονται σε εξυπηρέτηση παράνομων πράξεων στο πλαίσιο της οικονομικής αποστολής της επιχείρησης, δηλ. πράξεων που αντιβαίνουν σε διαδικαστική ή ουσιαστική διάταξη νόμου, ακόμη κι' αν ο νόμος αυτός δεν εισάγει φορολογικές ρυθμίσεις.

**Επειδή** με τις διατάξεις του **άρθρου 31 του Ν. 1316/1983** « Εθνικός Οργανισμός Φαρμάκων, Εθνική Φαρμακοβιομηχανία, κ.λ.π. »), προστέθηκαν ή αντικαταστάθηκαν διατάξεις του άρθρου 16 του Ν.Δ. 96/1973 «Εμπορία φαρμακευτικών, διαιτητικών και καλλυντικών προϊόντων» το οποίο τιτλοφορείται «διαφήμιση φαρμακευτικών προϊόντων» και ορίσθηκαν τα εξής : «1.. Η παραγρ. 6 του άρθρου 16 του Ν.Δ. 96 /1973 αντικαθίσταται ως εξής: «6. Οργάνωση ή χρηματοδότηση συνεδρίων ή σεμιναρίων και οποιουδήποτε αντίστοιχου μέσου ενημέρωσης πάνω σε θέματα αρμοδιότητας του ΕΟΦ από Φαρμακευτικές Βιομηχανίες ή Εμπορικές Επιχειρήσεις ή μέσω οποιασδήποτε διαφημιστικής ή άλλης επιχείρησης παροχής υπηρεσιών, μπορεί να επιτρέπεται μετά από προηγούμενη έγκριση του ΕΟΦ. Για τη χορήγηση της άδειας οι ενδιαφερόμενοι υποβάλλουν έγκαιρα στον ΕΟΦ αναλυτικό πρόγραμμα των εργασιών του συνεδρίου. Η δαπάνη για παρόμοια συνέδρια ή σεμινάρια δεν επιβαρύνει το κόστος των προϊόντων...". Εξάλλου, κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της παρ. 7 του άρθρου 16 του πιο πάνω ν.δ/τος 96 / 1973 και των διατάξεων των άρθρων 3 παρ. 2γ και 5, 14 παρ. 4 και 29 παρ. 1 του πιο πάνω Ν. 1316/1983, εκδόθηκε η Α6/10983/84 της 15/24-1-1985 Απόφαση του Υπουργού Υγείας και Πρόνοιας «1. Ιατρική ενημέρωση για τα φάρμακα από φαρμακευτικές επιχειρήσεις» (ΦΕΚ τ. Β' 37/1985) με την οποία ορίζεται ότι: «Ιατρική ενημέρωση (ΙΕ) υπό την έννοια των διατάξεων που ακολουθούν είναι η ασκούμενη από φαρμακευτικές επιχειρήσεις παροχή επιστημονικών πληροφοριών στους υγειονομικούς επιστήμονες (γιατρούς, οδοντιάτρους, κτηνιάτρους και φαρμακοποιούς), για τα φάρμακα που κυκλοφορούν υπό την ευθύνη τους, με σκοπό τη σωστή τους χρησιμοποίηση, όπως έχει γίνει αποδεκτή από τον ΕΟΦ, για την προστασία, της Δημόσιας Υγείας. 2. ...3. Η ιατρική ενημέρωση κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου αυτού υπόκειται στον έλεγχο του Ε.Ο.Φ. » { άρθρο 1 } και ότι : « ...4 Η οργάνωση συνεδρίων, σεμιναρίων και παρόμοιων εκδηλώσεων από φαρμακευτικές επιχειρήσεις με σκοπό την ιατρική ενημέρωση επιτρέπεται, μετά από έγκριση του ΕΟΦ, μόνο σε συνεργασία με τους κατά τόπους συλλόγους των υγειονομικών επιστημόνων, τα επιστημονικά συμβούλια των Νοσοκομείων και τις επιστημονικές Εταιρείες, ώστε να διασφαλίζεται η δυνατότητα συμμετοχής κάθε ενδιαφερόμενου επιστήμονα. Αν πρόκειται να διανεμηθούν έντυπα, υποβάλλονται στον ΕΟΦ. Η χρηματοδότηση συνεδρίων από φαρμακευτικές εταιρείες απαιτεί, όπως ορίζει ο Ν. 1316/83, γραπτή έγκριση του Ε.Ο.Φ. και γίνεται με κατάθεση

χρημάτων σε λογαριασμό αναγνωρισμένης τράπεζας για την κάλυψη των εξόδων οργάνωσης του συνεδρίου. Το λογαριασμό ανοίγει η οργανωτική επιτροπή του συνεδρίου ή το Δ.Σ. του Συλλόγου ή της επιστημονικής Εταιρείας σύμφωνα με το καταστατικό. 5. Απαγορεύεται η προσφορά από τις φαρμακευτικές επιχειρήσεις οποιωνδήποτε παροχών ή δώρων, διαφημιστικών ή μη και προσφορών εις είδος ή χρήμα προς τους φαρμακοποιούς, για την εκμείωση αυξημένης συνταγογραφίας και προώθησης των πωλήσεων, καθώς και κάθε είδους δραστηριότητες που θα συνέβαλαν ώστε οι επιστήμονες προς τους οποίους απευθύνονται να αισθάνονται δεσμευμένοι ή υποχρεωμένοι έναντι της Εταιρείας για την κατά προτίμηση χρήση των φαρμάκων της (π.χ. κάλυψη δαπανών ταξιδιών, εκτύπωσης επιστημονικών εργασιών, συμμετοχής σε συνέδρια, στο εσωτερικό ή εξωτερικό, συνδρομών σε περιοδικά κ.α.)....»{ άρθρο 2 } .

**Επειδή** στην Κ.Υ.Α. των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Υγείας, Πρόνοιας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, αριθμ. ΔΥΓ3(α)/83657/2005 (ΦΕΚ 59/Β/24.01.2006) ορίζονται, μεταξύ άλλων, και τα εξής:  
«Άρθρο: 1

#### ΣΚΟΠΟΣ

Με την παρούσα απόφαση θεσπίζονται διατάξεις που καθορίζουν την κυκλοφορία, τον έλεγχο και τους όρους παρασκευής των φαρμάκων που προορίζονται για ανθρώπινη χρήση, σε συμμόρφωση με την υπ' αριθμ. 2001/1983/ΕΚ Οδηγία «περί κοινοτικού κώδικα για τα φάρμακα που προορίζονται για ανθρώπινη χρήση» (L 311/28.11.2001), όπως τροποποιήθηκε από τις υπ' αριθμ. 2004/27/ΕΚ (L 136/30.4.2004), 2004/24/ΕΚ Οδηγίες για τα παραδοσιακά φάρμακα φυτικής προέλευσης (L 136/30.4.2004) και το άρθρο 31 της υπ' αριθμ. 2002/1998/ΕΚ Οδηγίας για τη θέσπιση προτύπων ποιότητας και ασφάλειας για τη συλλογή, τον έλεγχο, την επεξεργασία, την αποθήκευση και τη διανομή ανθρώπινου αίματος και συστατικών αίματος (L 33/198.2.2003).

...Άρθρο: 106

#### ΜΕΡΟΣ VIII

##### ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ

1. Για τους σκοπούς του παρόντος Μέρους, ως «διαφήμιση των φαρμάκων» νοείται οποιαδήποτε μορφή παροχής πληροφοριών από πόρτα σε πόρτα, η προσέλκυση πελατείας ή παροχή κινήτρων που αποσκοπεί στην προώθηση της συνταγογράφησης, της προμήθειας, της πώλησης ή της κατανάλωσης φαρμάκων. Περιλαμβάνει ιδίως: - τη διαφήμιση των φαρμάκων που απευθύνεται στο κοινό, - τη διαφήμιση των φαρμάκων που απευθύνεται στα άτομα που είναι εξουσιοδοτημένα να χορηγούν συνταγές ή να προμηθεύουν τα φάρμακα, - την επίσκεψη ιατρικών επισκεπτών σε άτομα που είναι εξουσιοδοτημένα να χορηγούν συνταγές, - την προμήθεια δειγμάτων, - την προτροπή για προμήθεια φαρμάκων ή για συνταγογράφησή τους μέσω της παροχής, της προσφοράς ή της υπόσχεσης πλεονεκτημάτων ή δώρων, χρηματικών ή σε είδος, εκτός αν η πραγματική αξία τους είναι ελάχιστη, - τη χορηγία συναντήσεων εμπορικής προώθησης στις οποίες παρίστανται άτομα εξουσιοδοτημένα να διαθέτουν φάρμακα ή να χορηγούν τις σχετικές συνταγές, - τη χορηγία επιστημονικών συνεδρίων στα οποία συμμετέχουν πρόσωπα τα οποία είναι εξουσιοδοτημένα να χορηγούν συνταγές ή να προμηθεύουν φάρμακα, ιδίως δε την κάλυψη των εξόδων ταξιδιού και διαμονής των συμμετεχόντων.

...Άρθρο: 107

1. Ο Ε.Ο.Φ. απαγορεύει κάθε διαφήμιση φαρμάκου για το οποίο δεν έχει χορηγηθεί άδεια κυκλοφορίας σύμφωνα την παρούσα Υπουργική απόφαση ή τον υπ' αριθμ. ΕΚ/19726/2004 Κανονισμό.  
2. Όλα τα στοιχεία της διαφήμισης ενός φαρμάκου πρέπει να ανταποκρίνονται στις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στην περίληψη των χαρακτηριστικών του προϊόντος.  
3. Η διαφήμιση ενός φαρμάκου: - πρέπει να προάγει την ορθολογική χρήση του φαρμάκου, παρουσιάζοντας το με τρόπο αντικειμενικό και χωρίς να υπερβάλλονται οι ιδιότητες του, - δεν πρέπει να είναι παραπλανητική.

....ΜΕΡΟΣ VIII

##### ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ

...Άρθρο: 114

1. Στα πλαίσια της προώθησης των πωλήσεων φαρμάκων σε πρόσωπα που είναι εξουσιοδοτημένα να συνταγογραφούν ή να προμηθεύουν τα φάρμακα, απαγορεύεται η παροχή, προσφορά ή υπόσχεση στα



εν λόγω πρόσωπα δώρου, χρηματικού ωφελήματος ή ωφελήματος εις είδος εκτός από τα είδη αμελητέας αξίας που έχουν σχέση με το επάγγελμα του ιατρού ή φαρμακοποιού.

2. Η φιλοξενία, στα πλαίσια εκδηλώσεων για την προώθηση των πωλήσεων, περιορίζεται πάντοτε αυστηρά στον κύριο στόχο της εκδήλωσης και δεν πρέπει να επεκτείνεται σε άλλα πρόσωπα πέραν των επαγγελματιών του τομέα της υγείας.

3. Τα πρόσωπα που είναι εξουσιοδοτημένα να συνταγογραφούν ή να προμηθεύουν τα φάρμακα δεν μπορούν να ζητούν ή να δέχονται οποιοδήποτε από τα οφέλη που απαγορεύονται δυνάμει της παραγράφου 1 ή είναι αντίθετα προς τις διατάξεις της παραγράφου 2.

4. Τα μέτρα ή εμπορικές πρακτικές σε θέματα τιμών, περιθωρίων κέρδους και εκπτώσεων δεν θίγονται από τις παραγράφους 1, 2 και 3.

Άρθρο: 115

Οι διατάξεις του άρθρου 114 παράγραφος 1, δεν εμποδίζουν την άμεση ή έμμεση προσφορά φιλοξενίας κατά τη διάρκεια αποκλειστικά επαγγελματικών ή επιστημονικών εκδηλώσεων. Η φιλοξενία αυτή περιορίζεται πάντοτε αυστηρά στον κύριο επιστημονικό στόχο της εκδήλωσης και δεν πρέπει να επεκτείνεται σε άλλα πρόσωπα πέραν των επαγγελματιών του τομέα της υγείας.

...Άρθρο: 118

1. Ο κάτοχος της άδειας κυκλοφορίας φαρμάκου δημιουργεί στην επιχείρηση του επιστημονική υπηρεσία επιφορτισμένη με την ενημέρωση τη σχετική με τα φάρμακα που διαθέτει στην αγορά.

2. Ο κάτοχος της άδειας κυκλοφορίας στην αγορά:

- κοινοποιεί στον Ε.Ο.Φ. ένα αντίγραφο κάθε διαφήμισης που πραγματοποιήσει η επιχείρηση του, συνοδευόμενο από δελτίο όπου αναγράφονται οι παραλήπτες, ο τρόπος μετάδοσης, καταχώρησης ή κυκλοφορίας και η ημερομηνία της πρώτης μετάδοσης, καταχώρησης ή κυκλοφορίας,
- εξασφαλίζει ότι η διαφήμιση φαρμάκων που πραγματοποιεί η επιχείρηση του είναι σύμφωνη με τα όσα ορίζει το παρόν Μέρος, ...

...Άρθρο: 120

Η τήρηση των όρων για τη διαφήμιση και πληροφόρηση για τα φάρμακα υπόκειται στον έλεγχο του Ε.Ο.Φ.. Σε περίπτωση παράβασης των διατάξεων της παρούσας για την πληροφόρηση και τη διαφήμιση φαρμάκων, επιβάλλονται οι κυρώσεις του άρθρου 19 του ν.δ. 96/1973, όπως ισχύει και όπως αυτές καθορίζονται στο άρθρο 152 παράγραφος 2 της παρούσας.

....Άρθρο: 151

Από την έναρξη ισχύος της παρούσας υπουργικής απόφασης καταργούνται οι κοινές υπουργικές αποφάσεις:

1. 16α/199392/1991/1992 (Β' 233)
2. 46α/19776/1993 (Β' 536)
3. Α7α/197797/1999/2000 (Β' 307)
4. Α6/3114/11.3.1992 (Β' 220)
5. 46α 1882/1993 (Β' 690)
6. Υ6α/2424 οικ./2001 (Β' 542)
7. 46 α/3221/1995 (Β' 782)
8. Υ6α/7881/1994 (Β' 918)

καθώς και κάθε διάταξη που ρυθμίζει διαφορετικά τα ρυθμιζόμενα δια της παρούσας ζητήματα.

**Επειδή** από τις διατάξεις του άρθρου 16 του Ν.Δ. 96/1973 όπως αντικαταστάθηκαν από τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 1316/1983 και την **Α6/10983/84/15-1-1985 (ΦΕΚ Β37/1985)** Απόφαση του Υπουργού Υγείας και Πρόνοιας, η οποία εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του ν. 1316/1983, τίθεται ως προϋπόθεση, για τη διοργάνωση ή χρηματοδότηση από φαρμακευτικές ή άλλες συναφείς εταιρίες, ιατρικών συνεδρίων ή παρεμφερών εκδηλώσεων, η χορήγηση, προηγουμένως, σ' αυτές ειδικής άδειας από τον Εθνικό Οργανισμό Φαρμάκων και η χρηματοδότηση να γίνεται με κατάθεση χρημάτων σε λογαριασμό αναγνωρισμένης τράπεζας.

**Επειδή** οι ως άνω διατάξεις παρέμειναν σε ισχύ και μετά την εναρμόνιση της Ελληνικής νομοθεσίας με την αντίστοιχη Κοινοτική, δεδομένου ότι οι εκδοθείσες για το σκοπό αυτό Υπουργικές Αποφάσεις δεν κατήργησαν τις προαναφερόμενες νομοθετικές ρυθμίσεις.

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, για τις δαπάνες που καταλογίσθηκαν ως λογιστικές διαφορές δεν υφίστανται εγκρίσεις από τον Ε.Ο.Φ. προς την προσφεύγουσα για χρηματοδότηση των ιατρικών συνεδρίων και των λοιπών ιατρικών εκδηλώσεων, ούτε η προσφεύγουσα κατέθεσε τα χρήματα σε λογαριασμό των επιστημονικών φορέων που διοργάνωναν τις εκδηλώσεις σύμφωνα με τις εγκρίσεις του Ε.Ο.Φ., με συνέπεια την παραβίαση διάταξης νόμου έστω και αν αυτός δεν εισάγει φορολογικές ρυθμίσεις.

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

#### **αποφασίζουμε**

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

### **6. Επί των Υπερτιμολογήσεων ενδοομιλικών συναλλαγών Ποσού 25.782.529,73 €.**

**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 θεωρεί ότι για τη διαχειριστική περίοδο 1/12/2009-30/11/2010 εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 39 και 39Α, όπως τέθηκαν με τα άρθρα 1 και 2 του ν. 3775/2009.

- ο φορολογικός έλεγχος κατέληξε σε εσφαλμένο συμπέρασμα, δηλαδή στο ότι οι διενεργηθείσες αγορές από τις συνδεδεμένες με την εταιρεία επιχειρήσεις του Ομίλου έγιναν σε τιμή αδικαιολόγητα ανώτερη από αυτή που συνομολογείτο με ανεξάρτητους προμηθευτές

- ο φορολογικός έλεγχος όφειλε να αποδεχθεί ως ελάχιστο ανεκτό περιθώριο καθαρού κέρδους το αποδειχθέν -2,95%, προβαίνει σε αυθαίρετη επιλογή του πρώτου ενδοεταρτημοριακού εύρους, το οποίο τοποθετείται στο 1,78%.

- ο φορολογικός έλεγχος υπέπεσε στο επίσης κεφαλαιώδες σφάλμα ότι κατά τον υπολογισμό των λειτουργικών αποτελεσμάτων της εταιρείας, αγνόησε τα φορολογικά δεδομένα και βασίσθηκε σε λογιστικά δεδομένα, τα οποία όμως είναι αδόκιμα εν προκειμένω.

- δεν θα πρέπει να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 39 Κ.Φ.Ε., διότι η μη επίτευξη του προσδιορισθέντος περιθωρίου κέρδους δεν είχε ως αιτία τις τιμές μεταβίβασης με τις οποίες πώλησαν τα προϊόντα τους οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις, έτσι ώστε να αποδοθεί στην εταιρεία μας πρόθεση αποφυγής άμεσων ή έμμεσων φόρων, αλλά την αιφνίδια και επανειλημμένη μείωση των τιμών των φαρμάκων με νομοθετικές παρεμβάσεις, οι οποίες είχαν ως αποτέλεσμα την συμπίεση έως και εξαφάνιση του υπό κανονικές συνθήκες κέρδους της εταιρείας.

- και αν ακόμα ήθελε γίνει δεκτός κατ' αρχήν ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι το ελάχιστο ανεκτό περιθώριο λειτουργικού κέρδους έπρεπε να διαμορφωθεί στο +1,78% δεν θα πρέπει να τύχει εφαρμογής η προσαύξηση των καθαρών κερδών σύμφωνα με το τεκμήριο της παρ. 1 του άρθρου 39 Κ.Φ.Ε. κατ' εφαρμογή της περίπτωσης (β) της παραγράφου 5 του άρθρου 39 Κ.Φ.Ε., δεδομένου ότι η εικαζόμενη υπερτιμολόγηση δεν έγινε με σκοπό την αποφυγή άμεσων ή έμμεσων φόρων.

**Επειδή** με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 3775/2009, «1.Το άρθρο 39 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, που κυρώθηκε με το ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α), αντικαθίσταται ως εξής:

Άρθρο 39

1. Όταν μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων, οι οποίες συνδέονται κατά την έννοια της παραγράφου 3, πραγματοποιούνται πωλήσεις αγαθών ή παρέχονται υπηρεσίες και το τίμημα πώλησης ή η αμοιβή, κατά περίπτωση, ορίζεται σε ποσό αδικαιολόγητα ανώτερο ή κατώτερο από εκείνο που θα είχε

συμφωνηθεί αν η συναλλαγή γινόταν με άλλη επιχείρηση κάτω από τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά κατά το χρόνο πραγματοποίησης της, η προκύπτουσα διαφορά, εφόσον είχε ως αποτέλεσμα την αποφυγή άμεσων ή έμμεσων φόρων, θεωρείται κέρδος της επιχείρησης που απέκτησε έσοδα μικρότερα ή επιβαρύνθηκε με δαπάνες μεγαλύτερες, αντίστοιχα. Η διαφορά αυτή προσαυξάνει τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης, χωρίς να θίγεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.

2. Όταν μεταξύ ημεδαπής και αλλοδαπής επιχείρησης οι οποίες συνδέονται κατά την έννοια της παραγράφου 3, πραγματοποιούνται πωλήσεις αγαθών ή παρέχονται υπηρεσίες με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των ανωτέρω όρων, θεωρούνται κέρδος της επιχείρησης αυτής, με το οποίο προσαυξάνονται τα καθαρά της κέρδη, χωρίς να θίγεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.

3. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται για τις επιχειρήσεις που συνδέονται με σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, λόγω συμμετοχής της μιας στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων.

4. Η διαφορά κερδών που προκύπτει από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, 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.

5. Για τον έλεγχο της εφαρμογής της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου, οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις υποχρεούνται να τηρούν τα στοιχεία τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών που καθορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 39Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

6. Όταν από τον έλεγχο διαπιστώνεται ότι συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 2, η υπόθεση παραπέμπεται από την αρμόδια ελεγκτική αρχή σε ειδική επιτροπή της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 66 η οποία αποφαινεται αιτιολογημένα, λαμβάνοντας υπόψη τις διεθνώς αποδεκτές κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ για τις τιμές μεταβίβασης για πολυεθνικές επιχειρήσεις και φορολογικές αρχές, για τη συνδρομή των προϋποθέσεων της παραγράφου 2 του παρόντος και για το ύψος της προσαύξησης των κερδών ανά περίπτωση. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής.

7. Σε βάρος των επιχειρήσεων για τις οποίες συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου αυτού, επιβάλλεται πρόστιμο που υπολογίζεται σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των επιπλέον καθαρών κερδών που προκύπτουν 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 και καταβάλλεται εφάπαξ εντός του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου γίνεται η θεβαίωση. Οι διατάξεις των άρθρων 69, 70, 71 και 74, καθώς και του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α) έχουν εφαρμογή και για το πρόστιμο αυτό.

8. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή και για τα δικαιώματα ή τις αποζημιώσεις που καταβάλλονται μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών επιχειρήσεων, εφόσον συνδέονται μεταξύ τους κατά την έννοια της παραγράφου 3, για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων, καθώς επίσης και για τα έξοδα διοικητικής υποστήριξης, οργάνωσης και αναδιοργάνωσης».

2. Το παρόν άρθρο εφαρμόζεται για εισοδήματα ή δαπάνες που πραγματοποιούνται σε διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες η υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος γεννάται από 1.1.2011 και μετά.

**Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 107 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι:**

«1. Κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 (μεταξύ των οποίων και οι Ανώνυμες Εταιρείες) υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Επίσης σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος υποχρεούνται και τα

αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν στην κυριότητά τους ακίνητο στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν προκύπτει ή όχι εισοδήμα από αυτό.

**2.** Η δήλωση της προηγούμενης παραγράφου υποβάλλεται με τη χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων και δικτυακών υποδομών:

**α)** Από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, **μέχρι τη δεκάτη (10<sup>η</sup>) ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου**, για τα εισοδήματα που απόκτησαν μέσα σε αυτήν.»

**Επειδή** η διαχειριστική περίοδος της προσφεύγουσας έληξε την 30-11-2010 και κατά συνέπεια η υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος γεννήθηκε στις 10-04-2011, ο ισχυρισμός ότι για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/12/2009-30/11/2010 δεν εφαρμόζονταν οι διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 2238/1994, όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 1 του ν. 3775/2009, αλλά οι προϊσχύσασες, είναι απορριπτέες ως νόμω αβάσιμες.

**Επειδή** από τις διατάξεις της **παρ. 4 του άρθρου 39Α του ν. 2238/1994**, όπως τέθηκε με το άρθρο 2 του ν. **3775/2009** και ίσχυε κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο, ορίζεται ότι:

«1. Ημεδαπή επιχείρηση, που λειτουργεί με οποιονδήποτε τύπο και μορφή στην Ελλάδα και συνδέεται με αλλοδαπή επιχείρηση κατά την έννοια της παραγράφου 3 του άρθρου 39 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υποχρεούται σε παροχή στοιχείων και πληροφοριών τεκμηρίωσης των τιμών των μεταξύ τους συναλλαγών για τον έλεγχο των προϋποθέσεων των παραγράφων 2 και 8 του προηγούμενου άρθρου.

2. Ημεδαπή επιχείρηση, μέλος ομίλου πολυεθνικών επιχειρήσεων, μπορεί να εκπληρώνει την υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών της μέσω της τήρησης «φακέλου τεκμηρίωσης», ο οποίος αποτελείται από:

α. Το «βασικό» φάκελο τεκμηρίωσης, .....

β. Τον «ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης», .....

**Επειδή** από την **παρ. 17 του άρθρου 11 του ν.4110/2013**, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 91 παρ.3 του ν. 4182/2013, ορίζεται ότι «Για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν στις διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν μετά την έναρξη ισχύος του ν.3775/2009 (διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος γεννάται από την 1η Ιανουαρίου 2011 και μετά) και μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος, λαμβάνεται υπόψη ο φάκελος τεκμηρίωσης που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 3728/2008. Ο έλεγχος διενεργείται από την αρμόδια φορολογική αρχή, όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 5 του άρθρου 39 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), η οποία προσδιορίζει και τις τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών σε περίπτωση μη τήρησης ή μη διάθεσης ή τήρησης ανεπαρκούς ή ανακριβούς φακέλου τεκμηρίωσης, καταργούμενης της παραγράφου 6 του άρθρου 39, όπως ίσχυε πριν την τροποποίηση του από τον παρόντα νόμο».

**Επειδή** από την **παρ. 10 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008** «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.»

**Επειδή** σύμφωνα με τη με αριθ. πρωτ. **A2 - 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 είναι μέλος του πολυεθνικού ομίλου ..... και πραγματοποίησε συναλλαγές με άλλες επιχειρήσεις του ίδιου ομίλου, ως εκ τούτου είχε υποχρέωση τεκμηρίωσης των συναλλαγών αυτών.

**Επειδή** η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Διεύθυνση Κοστολόγησης και Έρευνας Αγοράς της Γενικής Γραμματείας Καταναλωτή του Υπουργείου Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας, Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων την προβλεπόμενη κατάσταση ενδοομιλικών συναλλαγών και έθεσε στη διάθεση του ελέγχου το φάκελο τεκμηρίωσης που είχε καταρτίσει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν.3728/2008.

**Επειδή** η προσφεύγουσα για την τεκμηρίωση της τιμής των αγορών της από συνδεδεμένες επιχειρήσεις χρησιμοποίησε την μέθοδο του καθαρού περιθωρίου συναλλαγής (TNMM). Ο έλεγχος αποδέχθηκε τη συγκριτική ανάλυση της προσφεύγουσας, καθώς και το συγκριτικό δείγμα που αυτή προσδιόρισε.

Οι επιχειρήσεις που αποτελούν το συγκριτικό δείγμα παρουσιάζουν πλήρες εύρος καθαρού περιθωρίου (συντελεστή καθαρού κέρδους επί εσόδων προ τόκων και φόρων) από -2,95% έως 9,97%, ενώ το ενδοτεταρτημοριακό εύρος είναι το πρώτο τεταρτημόριο 1,78%, το τρίτο τεταρτημόριο 3,98% και η διάμεσος 2,88%. Για να είναι επομένως οι τιμές των αγορών εμπορευμάτων που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα από συνδεδεμένες επιχειρήσεις, σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων (δηλαδή για να είναι στις τιμές που θα αγόραζε από τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις) θα έπρεπε να παρουσιάζει καθαρό περιθώριο κέρδους επί εσόδων (προ τόκων και φόρων), από τις συναλλαγές αυτές, μεταξύ 1,78% και 3,98%.

Το καθαρό περιθώριο συναλλαγής της προσφεύγουσας ως διανομέα περιορισμένου κινδύνου ανήλθε σε -5,46% και ως διανομέας πλήρους κινδύνου σε -0,56 και επομένως οι τιμές αγοράς των εμπορευμάτων της από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις δεν πληρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων και είναι υπερτιμολογημένες.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί ότι ο φορολογικός έλεγχος κατέληξε σε εσφαλμένο συμπέρασμα, δηλαδή στο ότι οι διενεργηθείσες αγορές από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις του Ομίλου έγιναν σε τιμή αδικαιολόγητα ανώτερη από αυτή που συνομολογείτο με ανεξάρτητους προμηθευτές και ότι ενώ όφειλε να αποδεχθεί ως ελάχιστο ανεκτό περιθώριο καθαρού κέρδους το -2,95%, προβαίνει σε αυθαίρετη επιλογή του πρώτου ενδοτεταρτημοριακού εύρους, το οποίο τοποθετείται στο 1,78%, είναι απορριπτέοι.

**Επειδή** από τις διατάξεις της **παρ. 4 του άρθρου 39 του ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο, ορίζεται ότι, « *Η διαφορά κερδών που προκύπτει από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, 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.* »

**Επειδή** για τον προσδιορισμό του καθαρού περιθωρίου συναλλαγής (ποσοστό καθαρών κερδών προ φόρων και τόκων επί εσόδων) λαμβάνεται, κατ' αρχήν, υπόψη το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν και καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης, ανεξάρτητα αν αυτές αναγνωρίζονται φορολογικά ή όχι, με εξαίρεση την περίπτωση κατά την οποία οι δηλωθείσες από την ίδια την επιχείρηση λογιστικές διαφορές ή οι καταλογισθείσες από τον έλεγχο και μη προσβληθείσες αφορούσαν τις συγκεκριμένες ενδοομιλικές συναλλαγές για τις οποίες διαπιστώθηκε ότι δεν τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός ότι κατά τον υπολογισμό των λειτουργικών αποτελεσμάτων λήφθηκαν υπόψη τα λογιστικά και όχι τα φορολογικά δεδομένα, είναι απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος.

**Επειδή**, τη μείωση των τιμών των φαρμάκων στην Ελλάδα, τουλάχιστον στην περίπτωση που η προσφεύγουσα λειτουργεί ως διανομέας περιορισμένου κινδύνου, έπρεπε να αναλάβουν οι

προμηθεύτριες επιχειρήσεις, αλλά και το γεγονός ότι ο όμιλος ..... κατά το έτος 2010 είχε περιθώριο κέρδους περίπου 10%.

**Επειδή** η φορολογική αρχή λαμβάνοντας υπόψη τη μείωση των τιμών των φαρμάκων στην Ελλάδα, ένεκα της οικονομικής κρίσης, κατά το έτος 2010 και προσδιόρισε το καθαρό περιθώριο κέρδους των υπό κρίση συναλλαγών στο κάτω όριο που προέκυψε από το φάκελο τεκμηρίωσης της προσφεύγουσας, δηλαδή στο 1,78%.

Ως εκ τούτου είναι απορριπτέος ο ισχυρισμός ότι δεν θα πρέπει να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 39 Κ.Φ.Ε., διότι η μη επίτευξη του ως άνω περιθωρίου κέρδους δεν είχε ως αιτία τις τιμές μεταβίβασης.

**Επειδή** οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα διατάξεις της περ. β' της παρ. 5 του άρθρου 39 του ν. 2238/1994, σύμφωνα με τις οποίες «οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται α) .... β) Αν αποδειχθεί από τις συμβαλλόμενες επιχειρήσεις ότι η υπερτιμολόγηση ή η υποτιμολόγηση δεν έγινε με σκοπό την αποφυγή των άμεσων ή έμμεσων φόρων.», δεν ίσχυαν κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 01/12/2009-30/11/2010, αλλά σε προγενέστερες.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός ότι δεν θα πρέπει να τύχει εφαρμογής η προσαύξηση των καθαρών κερδών, είναι απορριπτέος ως νόμω 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**

όπως γίνει μερικά δεκτή η με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανής προσφυγής με την αναγνώριση προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπανών συνολικού ποσού **967.228,30 €** και την απόρριψη προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπανών συνολικού ποσού **44.693.771,76 €**.

#### **Τελικές λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:**

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

| Διαχειριστική περίοδος 01/12/2009-30/11/2010 |                                   |                                   |                                                                   |                                                 |
|----------------------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|-------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| Λογ/σμός                                     | Περιγραφή                         | Λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου | Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση | Λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης |
| 60020201                                     | Έξοδα κρατ. κυλικ.-εστιατορίου    |                                   | 0,00                                                              |                                                 |
| 60020301                                     | Έξοδα ψυχαγωγίας προσωπικού       |                                   | 0,00                                                              |                                                 |
| 60020401                                     | Έξοδα επιμορφώσεως προσωπικού     |                                   | 0,00                                                              |                                                 |
| 60020601                                     | Ασφάλιστρα προσωπικού             |                                   | 0,00                                                              |                                                 |
| 61980001                                     | Λοιπές αμοιβές τρίτων             |                                   | 0,00                                                              |                                                 |
| 62040301                                     | Ενοίκια μεταφ. μέσων (άνω 1 400)  |                                   | 967.228,30                                                        |                                                 |
| 62040303                                     | Εν. μεταφ. μέσων (άνω 1 600)      |                                   |                                                                   |                                                 |
| 62040304                                     | Εν. μεταφ. μέσων (έως 1 600)      |                                   |                                                                   |                                                 |
| 62040601                                     | Ενοίκια λουπού εξοπλισμού         |                                   | 0,00                                                              |                                                 |
| 62070501                                     | Προγράμματα Η/Υ                   |                                   | 0,00                                                              |                                                 |
| 63980801                                     | Εισφ. ανανέωσης έγκρισ. προϊόντων |                                   | 0,00                                                              |                                                 |
| 64010402                                     | Γεύματα συνεργατών - τρίτων       |                                   | 0,00                                                              |                                                 |
| 64010404                                     | Έξοδα διαμονής εκτός έδρας        |                                   | 0,00                                                              |                                                 |
| 64020101                                     | Έξ. προβολής μέσω ραδιοφώνου      |                                   | 0,00                                                              |                                                 |
| 64020111                                     | Έξ. προβολής μέσω τηλεόρασης      |                                   | 0,00                                                              |                                                 |

|          |                                            |  |                   |  |
|----------|--------------------------------------------|--|-------------------|--|
| 64020301 | Ενημέρωση δημόσιες σχέσεις                 |  | 0,00              |  |
| 64020501 | Ιατρικών εκδηλώσεων                        |  | 0,00              |  |
| 64020502 | Συμμετοχές σε συνέδρια                     |  | 0,00              |  |
| 64020601 | Έξοδα υποδοχής - φιλοξενίας                |  | 0,00              |  |
| 64021101 | Έξοδα δώρων προβολής                       |  | 0,00              |  |
| 64021201 | Ιατρικά έντυπα                             |  | 0,00              |  |
| 64021401 | Έξοδα προβολής μέσω τύπου                  |  | 0,00              |  |
| 64021601 | Διάφορα έξοδα προβολής                     |  | 0,00              |  |
| 64030201 | Έξοδα επιδείξεων                           |  | 0,00              |  |
| 64980003 | Εταιρικές εκδηλώσεις                       |  | 0,00              |  |
| 44110002 | Προβ. για επισφ. απαιτ/σεις 2005           |  | 0,00              |  |
|          | Διαφορά υπερτιμολογήσεων - υποτιμολογήσεων |  | 0,00              |  |
|          | <b>Σύνολο</b>                              |  | <b>967.228,30</b> |  |

#### Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

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

|                                                                   |  |
|-------------------------------------------------------------------|--|
| Ζημίες βάσει δήλωσης                                              |  |
| Λογιστικές διαφορές βάσει φύλου ελέγχου                           |  |
| <b>Φορολογητέα κέρδη βάσει φύλου ελέγχου</b>                      |  |
| Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα απόφαση |  |
| <b>Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης</b>              |  |

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

|                                                    |  |
|----------------------------------------------------|--|
| Διαφορά κύριου φόρου (.....*25%)                   |  |
| Διαφορά συμπληρωματικού φόρου                      |  |
| <b>Σύνολο φόρου</b>                                |  |
| Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 100% (50 μήνες*2) |  |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                         |  |



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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).