

Αθήνα, 21 Αυγούστου 2013

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔ/ΤΟΣ (Δ12)
ΤΜΗΜΑ: Β'

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κωδ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ
Τηλέφωνο: 210-33.75.312
ΦΑΞ: 210-33.75.001

ΠΟΛ 1198/2013

ΘΕΜΑ: Φορολογική μεταχείριση δαπανών αγοράς αγαθών που πραγματοποιούνται από εταιρείες με έδρα σε κράτη μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, μέσω τριγωνικών συναλλαγών.

Με αφορμή ερωτήματα προς την υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του ίδιου νόμου, της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λπ..
2. Περαιτέρω με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, το οποίο προστέθηκε με την περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010 και έχει εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 14 του ίδιου άρθρου και νόμου, για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2010 και μετά, ορίζεται, ότι η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λπ., δεν αναγνωρίζονται όταν καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα της οποίας η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο.
3. Με την παρ. 12 του άρθρου 11 του ν. 4110/2013 καταργήθηκε το τελευταίο εδάφιο της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994. Η κατάργηση αυτή ισχύει, σύμφωνα με την παρ. 18 του άρθρου 11 του ν.4110/2013, για δαπάνες που πραγματοποιούνται από το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) και μετά.
4. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 51Β του ν.2238/1994, όπως προστέθηκε με την παρ.1 του άρθρου 78 του ν.3842/2010 και ισχύει σύμφωνα με την παρ. 5 του ίδιου άρθρου και νόμου από 1.1.2010, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι, οι δαπάνες για την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών που καταβάλλονται ή οφείλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή

πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος μη συνεργάσιμο, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους ή από το φορολογητέο εισόδημά τους, εκτός αν ο ενδιαφερόμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή (το μαχητό τεκμήριο προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 13 του ν.3943/2011 και έχει εφαρμογή, σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις, από τότε που ίσχυσε το άρθρο 51 Β).

Τα ανωτέρω, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, εφαρμόζονται και όταν καταβάλλονται ή οφείλονται ποσά προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

5. Επίσης με την ΠΟΛ.1225/26.10.2011 εγκύκλιο μας, παρασχέθηκαν γενικότερες οδηγίες για τις πληρωμές σε φυσικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη συνεργάσιμων κρατών ή κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς καθώς και την απόδειξη του μαχητού τεκμηρίου σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου προκειμένου να διαπιστωθεί ότι η συναλλαγή πραγματικά έχει λάβει χώρα και έχει αποφέρει πραγματικό οικονομικό όφελος στην επιχείρηση που πραγματοποίησε τις σχετικές δαπάνες.

6. Κατόπιν τούτων, κατά τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων των ανέλεγκτων χρήσεων 2010 και 2011, για τις οποίες εφαρμόζονταν παράλληλα οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 και του άρθρου 51Β του ν.2238/1994 και σε περίπτωση ύπαρξης συναλλαγών με κράτη μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, θα πρέπει να εκτιμάται κάθε στοιχείο της ελεγχόμενης επιχείρησης που αποδεικνύει ότι οι εν λόγω συναλλαγές είναι πραγματικές και συνήθεις (μαχητό τεκμήριο), σύμφωνα με τις οδηγίες που δόθηκαν με την ΠΟΛ.1225/26.10.2011 εγκύκλιο μας, προκειμένου να σχηματίζεται ασφαλής κρίση ως προς τη μη διάπραξη φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής.

Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση φορολογικού ελέγχου, θα πρέπει να εκτιμώνται τα πραγματικά περιστατικά και να εξετάζεται η παραγωγικότητα της εκάστοτε δαπάνης, δηλαδή κατά πόσον αυτή ενεργείται μέσα στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της επιχείρησης και συμβάλλει στη δημιουργία φορολογητέου εισοδήματος, προκειμένου για την έκπτωση ή μη αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης.

Μετά την έκδοση της παρούσας, κάθε άλλη διαταγή με αντίθετο περιεχόμενο παύει να ισχύει.

Ακριβές αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΘΕΟΧΑΡΗΣ ΘΕΟΧΑΡΗΣ