



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

14/04/2015

Αριθμός απόφασης:

1409

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ως οιονεί καθολικής διαδόχου λόγω συγχώνευσης με απορρόφηση της εταιρείας με διακριτικό τίτλο, Α.Φ.Μ., που εδρεύει, κατά των ακόλουθων πράξεων:

α. της υπ' αρ. πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος διατάξεων άρθρου 39 παρ. 7 του ν. 2238/1994 της Προϊσταμένης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010.

β. της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ακόλουθες πράξεις της Προϊσταμένης

α. την υπ' αρ. πράξη επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος διατάξεων άρθρου 39 παρ. 7 του ν. 2238/1994, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010.

β. την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση, καθώς και την από 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, ως οιονεί καθολικής διαδόχου λόγω συγχώνευσης με απορρόφηση της εταιρείας με διακριτικό τίτλο, Α.Φ.Μ., 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:

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή και τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Ορθώς επέλεξε ως εξεταζόμενο μέρος τη θυγατρική της αντισυμβαλλόμενη εταιρεία για την εφαρμογή της μεθόδου Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής.
2. Και αν ακόμη υποτεθεί ότι η μέθοδος Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής έπρεπε να εφαρμοσθεί με εξεταζόμενο μέρος την, η εφαρμογή της από τον φορολογικό έλεγχο και ο προσδιορισμός του αποδεκτού εύρους τιμών είναι εσφαλμένη.
3. Οι προσβαλλόμενες πράξεις αντίκεινται στα άρθρα 39 και 39Α του ν.2238/1994 και το άρθρο 9 της Απόφασης Υπουργού Ανάπτυξης Α2-8092/2008 (ΦΕΚ Β ' 2709).
4. Η επιβολή προστίμου αντίκειται στο γράμμα του άρθρου 39 παρ. 7 του ν.2238/1994 δεδομένου ότι η Εταιρεία, και μετά την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 του ν.2238/1994, δεν είχε κέρδη.
5. Η διάταξη του άρθρου 39 του ν.2238/1994, δυνάμει της οποίας μας επιβλήθηκε το επίμαχο πρόστιμο, έχει καταργηθεί με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ.11 του ν.4223/2013, χωρίς να προβλέπεται ρητά η εφαρμογή των καταργούμενων διατάξεων για προγενέστερες χρήσεις.
6. Ο έλεγχος έχει διενεργηθεί κατά παράβαση της εντολής ελέγχου.
7. Κατά παράβαση του άρθρου 37 του ν.4174/2013, μας κοινοποιήθηκε αντίγραφο, αντί πρωτοτύπου, των προσβαλλόμενων πράξεων, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατος ο έλεγχος του νομότυπου της έκδοσης και υπογραφής τους.
8. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές διότι ο έλεγχος έχει διενεργηθεί χωρίς την έκδοση σχετικής απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κατά παράβαση των άρθρων 23, 25 και 26 του ν.4174/2013, λαμβανομένου υπόψη και ότι η εντολή ελέγχου δεν υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την υπό κρίση προσφυγή προσκομίστηκαν στην Υπηρεσία μας στοιχεία, που αφορούν τις καταλογισθείσες από τον έλεγχο διαφορές ενδοομιλικών συναλλαγών ποσού 63.392,29 €.

Συγκεκριμένα προσκομίστηκαν:

- «1. Ανάλυση της έρευνας στη βάση δεδομένων από όπου προκύπτει η εσφαλμένη επιλογή δείγματος από τον φορολογικό έλεγχο και παρουσιάζονται οικονομικά στοιχεία και πληροφορίες για τις συγκρίσιμες εταιρείες στις οποίες θα έπρεπε να είχε καταλήξει ο έλεγχος με βάση τα κριτήρια που είχε θέσει, τα αποτελέσματα της οικονομικής ανάλυσης των εταιρειών αυτών, καθώς και ο προσδιορισμός του αποδεκτού ενδοεταρτημοριακού εύρους.
2. Εκτυπώσεις ιστοτόπων των εταιρειών και
3. Έρευνα συγκριτικών στοιχείων (benchmarking study) της που αφορά σε διανομείς χαλύβδινων σωλήνων.
4. Έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης, κατ' άρθρο 82§5 ν.2238/1994, για τη χρήση 2011».

Για την αξιολόγηση των ως άνω στοιχείων δεν κρίθηκε απαραίτητη η κλήση του υπόχρεου σε ακρόαση. Τα στοιχεία αυτά λήφθηκαν υπόψη κατά την εξέταση της υπόθεσης.

Επί του 1^{ου} λόγου

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, ορίζεται ότι:

«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.

Επειδή μεταξύ της προσφεύγουσας και της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας υπάρχει σχέση άμεσης οικονομικής εξάρτησης λόγω συμμετοχής της προσφεύγουσας στο κεφάλαιο της εταιρείας κατά ποσοστό 100%.

Επειδή η προσφεύγουσα προέβη σε αγορές εμπορευμάτων (χαλυβδοσωλήνων ψυχρής έλασης), από την παραγωγό θυγατρική εταιρία αξίας 2.226.927,00 €, στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010.

Επειδή σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές, ως προς την επιλογή της ελεγχόμενης πλευράς, ορίζεται: «Κατά την εφαρμογή της μεθόδου επιπλέον κόστους, της τιμής μεταπώλησης ή της συναλλακτικής μεθόδου καθαρού περιθωρίου, είναι απαραίτητο να επιλεγεί η συναλλασσόμενη πλευρά της οποίας ο χρηματοοικονομικός δείκτης (το μικτό περιθώριο, ή δείκτης καθαρού κέρδους) έχει ελεγχθεί. Η επιλογή της ελεγχόμενης πλευράς πρέπει να είναι σύμφωνη με τη λειτουργική ανάλυση της συναλλαγής. Κατά γενικό κανόνα, η πλευρά που ελέγχεται είναι εκείνη στην οποία η μέθοδος καθορισμού των ενδοομιλικών τιμών μπορεί να εφαρμοστεί με τον πιο αξιόπιστο τρόπο και για την οποία μπορεί να βρεθούν τα πιο αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία, δηλαδή τις περισσότερες φορές είναι αυτή που έχει τη λιγότερο πολύπλοκη λειτουργική ανάλυση.»

Επειδή η επιλεγείσα από την προσφεύγουσα μέθοδος τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών της συναλλαγών με τη επιχείρηση είναι η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (Transactional Net Margin Method - TNMM), με εξεταζόμενο μέρος την επιχείρηση.

Επειδή η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής εξετάζει το καθαρό περιθώριο κέρδους σε σχέση προς μια κατάλληλη βάση (π.χ. κόστος, πωλήσεις, πάγια), που πραγματοποιείται σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή σε σχέση με εκείνο μιας συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης συναλλαγής και λαμβάνεται υπόψη μόνο η προς τεκμηρίωση συναλλαγή.

Επειδή με τη μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής είναι απαραίτητο να εξεταστεί ο οικονομικός δείκτης για τη μία μόνο από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις και απαιτείται η συλλογή ορισμένων πληροφοριών, σχετικά με τους παράγοντες που καθορίζουν και επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων όπως:

β. οι σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται και τα μέσα (κτίρια, εξοπλισμός, άυλα, κλπ) που χρησιμοποιούνται, τα οποία αποτελούν στοιχεία της λειτουργικής ανάλυσης (functional analysis) που περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης.

γ. οι συμβατικοί όροι, δηλαδή ο καταμερισμός ευθυνών, κινδύνων και οφελών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (προθεσμίες, εγγυητικοί όροι σε συμβόλαιο, κλπ).

Επειδή ο προσδιορισμός του δείκτη του λειτουργικού περιθωρίου κέρδους της θυγατρικής ο οποίος συγκρίνεται με ανεξάρτητες επιχειρήσεις προκειμένου να αξιολογηθεί η τήρηση των ίσων αποστάσεων, έχει γίνει με βάση τα συνολικά λειτουργικά αποτελέσματα και τον κύκλο εργασιών της θυγατρικής επιχείρησης και όχι λαμβάνοντας υπόψη αυτά που αφορούν τις προς τεκμηρίωση συναλλαγές.

Επειδή η προσφεύγουσα ενεργεί ως μεταπωλητής εμπορευμάτων, καθόσον αποκτά στιγμιαία κυριότητα (flash title) επί των προϊόντων που εμπορεύεται και ο κίνδυνος που σχετίζεται με τη στιγμιαία κυριότητα μεταβιβάζεται στους αντιπροσώπους της, δεν διαθέτει ακίνητα, η αποθήκευση των εμπορευμάτων γίνεται στις εγκαταστάσεις των αντιπροσώπων της, δεν αναλαμβάνει κίνδυνο επισφάλειας ούτε διατήρησης αποθεμάτων.

Επειδή η συλλογή των κρίσιμων πληροφοριών, σχετικά με τους παράγοντες που καθορίζουν και επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών μεταξύ της προσφεύγουσας και της επιχείρησης λαμβάνονται με τον πιο αξιόπιστο τρόπο από την ελεγχθείσα και προσφεύγουσα επιχείρηση.

Επειδή η προσφεύγουσα λαμβάνοντας ως εξεταζόμενο μέρος την αλλοδαπή θυγατρική εταιρία και στηριζόμενη στα συνολικά οικονομικά δεδομένα αυτής τόσο αυτά που αφορούν τις υπό τεκμηρίωση συναλλαγές, όσο και συναλλαγές με τρίτες επιχειρήσεις, ουσιαστικά τεκμηριώνει τις συναλλαγές της αλλοδαπής θυγατρικής εταιρείας με ανεξάρτητες ομοειδείς εταιρίες που επιτελούν παρόμοιες λειτουργίες και όχι τις συναλλαγές με την προσφεύγουσα.

Επειδή η προσφεύγουσα έχει λιγότερο πολύπλοκη λειτουργική ανάλυση από την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση και δεν τεκμηρίωσε τις υπό κρίση συναλλαγές, καθώς και ότι οι κρίσιμες πληροφορίες για τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών αυτών λαμβάνονται με τον πιο αξιόπιστο τρόπο από την προσφεύγουσα επιχείρηση, ο ισχυρισμός ότι ορθώς επέλεξε ως εξεταζόμενο μέρος τη θυγατρική της αντισυμβαλλόμενη εταιρεία είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά αβάσιμος.

Επί του 2^{ου} & 3^{ου} λόγου

Επειδή η φορολογική αρχή δεν αποδέχθηκε το φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών που συνέταξε η προσφεύγουσα, εκ του λόγου ότι έλαβε ως εξεταζόμενο μέρος τη επιχείρηση

Επειδή η φορολογική αρχή, προκειμένου να ελέγξει την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, για τις συναλλαγές μεταξύ της προσφεύγουσας και της συνδεδεμένηςεπιχείρησης, επέλεξε τη μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (Transactional Net Margin Method - TNMM), με εξεταζόμενο μέρος την προσφεύγουσα και δημιούργησε νέο δείγμα συγκρίσιμων επιχειρήσεων διανομής σωλήνων.

Επειδή με βάση τη μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), το καθαρό περιθώριο κέρδους μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων συγκρίνεται με το καθαρό περιθώριο κέρδους το οποίο επιτυγχάνουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις υπό παρόμοιες συνθήκες και εξετάζεται σε συνάρτηση προς ορισμένο οικονομικό μέγεθος, όπως κύκλο εργασιών, κόστος κτήσης, χρησιμοποιούμενα πάγια.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, ορίζεται ότι:

«**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.

7. Σε βάρος των επιχειρήσεων για τις οποίες συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου αυτού, επιβάλλεται πρόστιμο που υπολογίζεται σε ποσοστό είκοσι τοις εκατό (**20%**) 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 βεβαίωση. 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 με εξαίρεση το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997.»

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 39Α του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, ορίζεται ότι: «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.»

Επειδή σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές, ως προς την επιλογή των συγκρίσιμων μη ελεγχόμενων συναλλαγών, ορίζεται: «Κατ' αρχήν, η πληροφόρηση σχετικά με τις συνθήκες στις οποίες λαμβάνουν χώρα συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές που πραγματοποιούνται ή πραγματοποιήθηκαν κατά την ίδια χρονική περίοδο με την ελεγχόμενη συναλλαγή («ταυτόχρονες μη ελεγχόμενες συναλλαγές») αναμένεται να είναι η πιο αξιόπιστη πληροφόρηση που θα χρησιμοποιηθεί κατά τη διεξαγωγή της συγκριτικής ανάλυσης, διότι αντανακλά τον τρόπο με τον οποίο συμπεριφέρθηκαν ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε οικονομικό περιβάλλον που είναι το ίδιο με το οικονομικό περιβάλλον της ελεγχόμενης συναλλαγής του φορολογούμενου».

«Κάθε φορολογούμενος θα πρέπει να προσπαθεί να καθορίζει τις τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών του, για φορολογικούς σκοπούς, σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, με βάση πληροφορίες

που είναι ευλόγως διαθέσιμες κατά τον χρόνο του προσδιορισμού τους. Έτσι, ένας φορολογούμενος πρέπει να εξετάζει αν η ενδοομιλική τιμολόγηση είναι κατάλληλη για φορολογικούς σκοπούς πριν καθοριστούν οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών».

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

Άρθρο 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 4 Χρησιμοποιούμενα εσωτερικά και εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία

«1. Για την απόδειξη της συμμόρφωσης με την αρχή των ίσων αποστάσεων, χρησιμοποιούνται εσωτερικά και εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία (ανάλογα και με την ακολουθούμενη μέθοδο υπολογισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών), στο βαθμό που αυτό είναι εφικτό και λογικό.

2. Τα χρησιμοποιούμενα συγκριτικά στοιχεία αποτελούν στοιχείο του φακέλου τεκμηρίωσης (άρθρο 2, Ι.Β.2, 5 και ΙΙ.Β.2, 5) και πρέπει να αφορούν όμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Τέτοιες συναλλαγές είναι οι ακόλουθες:

α) Συναλλαγές μεταξύ τρίτων επιχειρήσεων (εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία)

β) Συναλλαγές μεταξύ της εταιρίας και ανεξάρτητων τρίτων επιχειρήσεων (εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία)

γ) Συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων με την εταιρία μερών αφενός και ανεξαρτήτων τρίτων επιχειρήσεων αφετέρου

3. Τα συγκριτικά στοιχεία μπορεί να αφορούν είτε τις τιμές των συναλλαγών είτε άλλα οικονομικά στοιχεία συγκρίσιμων εταιριών, όπως μεικτό περιθώριο κέρδους, καθαρό κέρδος, περιθώριο κέρδους επί κόστους. Για τον έλεγχο της συγκρισιμότητας των χρησιμοποιούμενων στοιχείων, η εταιρία πρέπει να παρέχει πληροφορίες για εσωτερικά της στοιχεία, όπως ο όγκος των πωλήσεων, οι πωληθείσες μονάδες, το ύψος των δαπανών και ο επιμερισμός τους.»

Άρθρο 5 Έλεγχος συγκρισιμότητας των χρησιμοποιούμενων στοιχείων

«Για τον έλεγχο της συγκρισιμότητας των χρησιμοποιούμενων στοιχείων, τα ακόλουθα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη:

1. Συγκρίσιμες είναι οι συναλλαγές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους ειδικότερους όρους δεν μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα.

2. Ειδικότερα τα χαρακτηριστικά των συναλλαγών που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη προκειμένου αυτές να θεωρηθούν ως συγκρίσιμες ή μη με τη συναλλαγή για την οποία υπάρχει η υποχρέωση τεκμηρίωσης, είναι:

α) στην περίπτωση των ενσώματων αγαθών, τα φυσικά χαρακτηριστικά αυτών, η ποιότητα και διαθεσιμότητα τους, οι ποσότητες που παραδίδονται και τυχόν δικαιώματα τρίτων επ' αυτών

β) στην περίπτωση των άυλων αγαθών, η διάρκεια και ο βαθμός προστασίας αυτών καθώς και το προσδοκώμενο όφελος από αυτά

γ) στην περίπτωση των υπηρεσιών και άλλων παροχών, το είδος, το αντικείμενο και η ποιότητα τους.

3. Ειδικότεροι όροι που μπορούν, κατά τα αναφερόμενα στην ως άνω παράγραφο 1, να επηρεάζουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα και κατ' επέκταση τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών είναι ιδίως οι ακόλουθοι:

α) ημερομηνίες, όροι και τρόποι εξόφλησης του τιμήματος

β) ιδιαιτερότητες της χρονικής περιόδου εντός της οποίας έλαβε χώρα η συναλλαγή

γ) υποχρέωση ολοκλήρωσης της συναλλαγής εντός συγκεκριμένου χρονικού ορίου

δ) μέσα που χρησιμοποιούνται για τη διασφάλιση της ολοκλήρωσης της συναλλαγής εντός συγκεκριμένου χρονικού ορίου.

4. Στις περιπτώσεις που η σύγκριση αφορά οικονομικά στοιχεία εταιριών κατά την παράγραφο 3 του άρθρου 4 της παρούσας (μεικτό περιθώριο κέρδους, καθαρό κέρδος), για τον έλεγχο της συγκρισιμότητας αυτών, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι λειτουργίες που επιτελούνται από τις συγκρινόμενες εταιρίες σε σχέση με τις συναλλαγές για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση τεκμηρίωσης και η οικονομική στρατηγική που εφαρμόζεται, όπως αυτά περιγράφονται στη λειτουργική ανάλυση, που αποτελεί στοιχείο των φακέλων τεκμηρίωσης (άρθρο 2, I.B.2 (β) και II.B.2 (β))

5. Για τον σκοπό αυτό, η λειτουργική ανάλυση, πρέπει να αναφέρει ποιο από τα συμβαλλόμενα μέρη στην υπό κρίση συναλλαγή επιτελεί τις πλέον σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, ήτοι εκείνες που προσθέτουν αξία και συντελούν στη δημιουργία κέρδους από συγκεκριμένη συναλλαγή. Κατά την ανάλυση αυτή πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, ιδίως, τα ακόλουθα στοιχεία:

α) ο καταμερισμός των οικονομικών κινδύνων και υποχρεώσεων μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών σε μία συναλλαγή

β) ο βαθμός χρήσης πόρων, μηχανημάτων και εξοπλισμού

γ) η αξία των άυλων στοιχείων που χρησιμοποιούνται

6. Επίσης η λειτουργική ανάλυση πρέπει να περιλαμβάνει στοιχεία της ακολουθούμενης οικονομικής στρατηγικής από την ελεγχόμενη εταιρία όπως ιδίως:

α) Την υιοθέτηση τυχόν ευνοϊκών (χαμηλών) τιμών προς τον σκοπό εισόδου σε μία νέα αγορά

β) Τυχόν προσωρινή μείωση κερδών με στόχο την επίτευξη μακροπρόθεσμα μεγαλύτερου κέρδους

γ) Τυχόν προσωρινή αύξηση των δαπανών προκειμένου να διατηρηθεί το κεκτημένο μερίδιο αγοράς ή να γίνει επέκταση προς νέα αγορά

Ως εκ τούτου πρέπει, με κάθε πρόσφορο μέσο, να αποδεικνύονται οι ισχυρισμοί μιας επιχείρησης σχετικά με την ακολουθούμενη οικονομική στρατηγική της όπως το μερίδιο που κατέχει στην Ελληνική αγορά σε σχέση με τους ανταγωνιστές της, την καινοτομία των προϊόντων της και τις οικονομικές συγκυρίες που ισχύουν διεθνώς για τα προϊόντα της.»

Άρθρο 6 Χρήση τραπεζών πληροφοριών

«1. Σε περίπτωση που χρησιμοποιούνται τράπεζες πληροφοριών για τη συλλογή συγκριτικών στοιχείων, θα πρέπει να γίνεται ακριβής περιγραφή αυτών (ονομασία, πάροχος, έκδοση, χρόνος τελευταίας ενημέρωσης και πλήθος στοιχείων, άδεια χρήσης).

2. Επίσης πρέπει να αναφέρονται και να αιτιολογούνται τα κριτήρια και τα βήματα επιλογής και χρησιμοποίησης των συγκεκριμένων συγκριτικών στοιχείων. Εάν υπάρχει αμφιβολία ως προς τη δυνατότητα χρήσης συγκεκριμένων στοιχείων σε συγκεκριμένη συναλλαγή, τα εν λόγω στοιχεία δεν θα χρησιμοποιούνται.

3. Σε περίπτωση που η εταιρία προβαίνει σε σύγκριση του περιθωρίου κέρδους μέσω στοιχείων που συλλέγονται από τράπεζες πληροφοριών, θα πρέπει εκτός από τα ανωτέρω να περιγράφει και τα ακόλουθα:

- Τον τρόπο με τον οποίο περιγράφονται ο ισολογισμός και η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης κάθε εταιρίας στην τράπεζα πληροφοριών

- Τους κανόνες που χρησιμοποιεί η εταιρία για την τήρηση των βιβλίων της και τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων (ΕΓΛΣ, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Αμερικανικά Λογιστικά Πρότυπα κλπ.)

- Αιτιολόγηση της κατηγοριοποίησης του τομέα επιχειρηματικής δραστηριότητας και τους λόγους επιλογής του συγκεκριμένου τομέα στην υπό κρίση περίπτωση

- Τα κριτήρια και τους λόγους επιλογής των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στο δείγμα σύγκρισης σε σχέση με την ανάλυση των λειτουργιών και κινδύνων της υπό κρίση εταιρίας

- Κατάσταση όλων των επιχειρήσεων που αποκλείστηκαν από το δείγμα σύγκρισης κατά τη διαδικασία επιλογής. Οι λόγοι αποκλεισμού κάθε επιχείρησης πρέπει να αιτιολογούνται ειδικά.

4. Επιπλέον, σε περίπτωση σύγκρισης του περιθωρίου κέρδους, θα λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος ποσοστών κέρδους των τελευταίων τριών χρήσεων κάθε επιχείρησης που περιλαμβάνεται στο δείγμα σύγκρισης.»

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^ο εκατοστιαίο σημείο

Q2 = διάμεσος = 50^ο εκατοστιαίο σημείο

Q3 = τρίτο τεταρτημόριο = 75^ο 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 9 Διαδικασία ελέγχου των φακέλων τεκμηρίωσης από τις αρμόδιες αρχές

«3. Κατά τον έλεγχο των φακέλων, οι αρμόδιες αρχές πρέπει να λαμβάνουν υπόψη ότι, κατά γενική αρχή, δεν υπάρχει μόνο μία τιμή συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων ή ένα μόνο περιθώριο κέρδους και ότι συχνά είναι πιθανό να προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κερδών που πρέπει να θεωρείται αποδεκτό.

6. Στο βαθμό που η ελεγχόμενη εταιρία έχει προσδιορίσει τις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών της με κάποια από τις μεθόδους που αναφέρονται στο άρθρο 3 της παρούσας και χρησιμοποιεί συγκριτικά στοιχεία σύμφωνα με τους όρους των άρθρων 4, 5 και 6 της παρούσας των οποίων η αξιοπιστία και αντικειμενικότητα δεν αμφισβητείται αιτιολογημένα, οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών πρέπει να θεωρούνται ως επαρκώς τεκμηριωμένες.»

Επειδή για την εξαγωγή του συγκρίσιμου δείγματος της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, η φορολογική αρχή χρησιμοποίησε τη βάση δεδομένων Tr Catalyst-Bureau Van Dijk, (έκδοση 14, Δεκέμβριος 2010), ώστε να περιληφθούν στην ανάλυση στοιχεία που θα μπορούσε να έχει η προσφεύγουσα, κατά την περίοδο τεκμηρίωσης των συναλλαγών της, με τη επιχείρηση.

Επειδή το νέο δείγμα συγκρίσιμων επιχειρήσεων (διανομής σωλήνων) περιλαμβάνει τα ακόλουθα κριτήρια:

Ιδιοκτησίας: απερρίφθησαν επιχειρήσεις που κατέχουν θυγατρικές σε ποσοστό από 50% έως 100%.

Βαθμού Ανεξαρτησίας: Περιλήφθηκαν στο συγκρίσιμο δείγμα επιχειρήσεις με δείκτες ανεξαρτησίας:

A- κανένας μέτοχος με ποσοστό συμμετοχής άνω του 25%,

B- κανένας μέτοχος με ποσοστό συμμετοχής άνω του 50%, τουλάχιστον ένας μέτοχος με ποσοστό συμμετοχής άνω του 25%,

Επιχειρήσεων με μετόχους φυσικά πρόσωπα και δεν συμμετέχουν με ποσοστό άνω του 50% σε άλλη επιχείρηση.

Επιχειρήσεων με οικονομικές καταστάσεις για τουλάχιστον τρία (3) έτη με τελευταίο έτος το 2009

Μόνο ενεργών επιχειρήσεων.

Γεωγραφικά: Ευρωπαϊκή Ένωση των 27, Νορβηγία, Ελβετία.

Διαθέσιμων στοιχείων για όλα τα έτη της ανάλυσης: Κύκλος Εργασιών και Λειτουργικό Αποτέλεσμα (EBIT), ώστε να υπολογιστούν οι δείκτες καθαρού κέρδους με βάση τις πωλήσεις.

Επιχειρήσεων με Κωδικό Αριθμό Δραστηριότητας: 4672 – Χονδρικό Εμπόριο Μετάλλων και Μεταλλευμάτων, ώστε να περιληφθούν στο συγκρίσιμο δείγμα επιχειρήσεις με παρόμοια λειτουργική ανάλυση.

Επιχειρήσεων που έχουν στην περιγραφή δραστηριότητάς τους τις λέξεις: «διανομή», «μεταπώληση», «πώληση», «σωλήνες», «αγωγοί», «προφίλ», «σίδηρος», «χάλυβας», ώστε να περιληφθούν στο συγκρίσιμο δείγμα επιχειρήσεις με παρόμοια λειτουργική ανάλυση.

Απόρριψη Επιχειρήσεων που έχουν στην περιγραφή δραστηριότητάς τους τις λέξεις: «κατασκευή», «παραγωγή», καθώς όσο αφορά στη συγκεκριμένη συναλλαγή, η προσφεύγουσα ενεργεί ως μεταπωλητής των αγορασθέντων εμπορευμάτων από τη συνδεδεμένη επιχείρηση

Επιχειρήσεων με Λειτουργικά Έξοδα έως € 10.000.000, ώστε να περιληφθούν στο συγκρίσιμο δείγμα επιχειρήσεις παρόμοιου μεγέθους με την προσφεύγουσα.

Επιχειρήσεων οι οποίες έχουν μη ενοποιημένα στοιχεία.

Επειδή με βάση τα επιλεγέντα κριτήρια προέκυψαν εκατόν είκοσι εννέα (129) συγκρίσιμες επιχειρήσεις με την προσφεύγουσα, εκ των οποίων απερρίφθησαν αιτιολογημένα εκατόν είκοσι δύο (122) και η αναζήτηση για συγκρίσιμα στοιχεία οδήγησε σε δείγμα επτά επιχειρήσεων για τις οποίες υπολογίστηκαν οι δείκτες καθαρού κέρδους με βάση τις πωλήσεις (EBIT/Σύνολο των Πωλήσεων) = ((Σύνολο των Πωλήσεων – Κόστος Πωληθέντων – Λειτουργικά Έξοδα)/Σύνολο των Πωλήσεων)), για την τριετία 2007-2009 και εξήχθη ο απλός μέσος όρος της τριετίας 2008-2010.

Επειδή από τα τεταρτημόρια του σταθμισμένου μέσου όρου των καθαρών κερδών με βάση τις πωλήσεις όπως διαμορφώθηκαν από τα αποτελέσματα της τριετίας 2007 – 2009 του δείγματος απερρίφθη το 25% των χαμηλότερων και υψηλότερων τιμών και θεωρήθηκε ότι συμβατό με την αρχή των ίσων αποστάσεων είναι εκείνο το επίπεδο κερδοφορίας, με βάση τις πωλήσεις, που κυμαίνεται μεταξύ του πρώτου και τρίτου τεταρτημρίου (-1,44% έως 2,61%), με διάμεσο 0,71%, ενώ ο δείκτης καθαρού κέρδους (EBIT) της προσφεύγουσας στη διαχειριστική περίοδο ήταν αρνητικός (-1,88%).

Επειδή από τη σύγκριση δεικτών καθαρού κέρδους τεκμαίρεται ότι οι κρινόμενες ενδοομιλικές συναλλαγές δεν περιλαμβάνονται στο αποδεκτό εύρος τιμών τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων και η φορολογική αρχή προσδιόρισε το περιθώριο κέρδους της προσφεύγουσας με βάση τη διάμεσο (0,71%).

Επειδή η έρευνα, ως προς την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων για τις υπό κρίση συναλλαγές, που πραγματοποίησε, κατόπιν εντολής της προσφεύγουσας, η ελεγκτική εταιρεία, (και η οποία λαμβάνει ως εξεταζόμενο μέρος την προσφεύγουσα) δεν αποδεικνύει έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας τεκμηρίωσης των υπό κρίση συναλλαγών από τη φορολογική αρχή και ως εκ τούτου το διαφορετικό αποτέλεσμα στο οποίο καταλήγει δεν γίνεται αποδεκτό.

Επειδή οι λόγοι τους οποίους επικαλείται η προσφεύγουσα για την απόρριψη τριών επιχειρήσεων, από το δείγμα των επτά επιχειρήσεων στο οποίο κατέληξε η φορολογική αρχή και συγκεκριμένα της, διότι κάνει επεξεργασία άχρηστων μετάλλων (scrap), είναι επίσημος αντιπρόσωπος της εταιρείας βιομηχανικού αερίου και παρέχει διάφορες

υπηρεσίες, όπως κοπή μετάλλων, υπηρεσίες μεταφοράς (logistics), της διότι είναι μέλος ομίλου, καθώς και της διότι δεν υπάρχουν επαρκή στοιχεία καθώς δεν διαθέτει ιστοσελίδα, αλλά και η περιγραφή της στη βάση δεδομένων AMADEUS είναι ελλιπής και γενική (πρόκειται για την περιγραφή του κωδικού), δεν ευσταθούν καθόσον, για τις δύο πρώτες οι επικαλούμενοι λόγοι δεν υφίσταντο κατά την περίοδο τεκμηρίωσης των υπό κρίση συναλλαγών και για την τρίτη η περιγραφή δραστηριοτήτων της «Χονδρικό εμπόριο σιδήρου και φύλλων μετάλλου» είναι πιο συγκεκριμένη από την περιγραφή του κωδικού αριθμού δραστηριότητας (ΚΑΔ).

Επειδή η φορολογική αρχή προσδιόρισε τις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών, μεταξύ της προσφεύγουσας και της συνδεδεμένης επιχείρησης, με εξαζόμενο μέρος την προσφεύγουσα, τηρώντας τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές, καθώς και τα οριζόμενα από την Ελληνική νομοθεσία, (άρθρο 26 του ν.3728/2008, Α2-8092/2008 (ΦΕΚ Β' 2709) Απόφαση Υπουργού Ανάπτυξης), χρησιμοποιώντας συγκριτικά στοιχεία σύμφωνα με τους όρους των άρθρων 4, 5 και 6 της Α2-8092/2008 Απόφασης, των οποίων η αξιοπιστία και αντικειμενικότητα δεν αμφισβητείται αιτιολογημένα από την προσφεύγουσα, οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών θεωρούνται ως επαρκώς τεκμηριωμένες.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός ότι η εφαρμογή της μεθόδου Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής από τον φορολογικό έλεγχο και ο προσδιορισμός του αποδεκτού εύρους τιμών είναι εσφαλμένη, όπως και ο ισχυρισμός ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις αντίκεινται στα άρθρα 39 και 39Α του ν.2238/1994 και το άρθρο 9 της Απόφασης Υπουργού Ανάπτυξης Α2-8092/2008 (ΦΕΚ Β ' 2709) είναι απορριπτέοι ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμοι.

Επί του 4^{ου} λόγου

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου **39 του ν. 2238/94**, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, ορίζεται ότι:

«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.

7. Σε βάρος των επιχειρήσεων για τις οποίες συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου αυτού, επιβάλλεται πρόστιμο που υπολογίζεται σε ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) 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 βεβαίωση. 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 με εξαίρεση το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997.»

Επειδή η προσφεύγουσα προέβη σε αγορές εμπορευμάτων αξίας 2.226.927,00 €, στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010, από τη εταιρία, με την οποία υπάρχει σχέση άμεσης οικονομικής εξάρτησης, λόγω συμμετοχής της προσφεύγουσας στο κεφάλαιο της εταιρείας κατά ποσοστό 100% και οι αγορές αυτές πραγματοποιήθηκαν με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων και τα κέρδη τα οποία θα είχαν πραγματοποιηθεί **(από τη συγκεκριμένη συναλλαγή)**, χωρίς τους όρους αυτούς, ανέρχονται σε 63.392,39 €, ο ισχυρισμός ότι η

επιβολή προστίμου αντίκειται στο γράμμα του άρθρου 39 παρ. 7 του ν.2238/1994 είναι απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος.

Επί του 5^{ου} λόγου

Επειδή από τις διατάξεις της **παρ. 26 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013** ορίζεται ότι «Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α 151') συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου.»

Επειδή από τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013** ορίζεται ότι «Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά....»

Επειδή στην κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 τύγχαναν εφαρμογής οι διατάξεις του ν. 2238/94, ο ισχυρισμός ότι η διάταξη του άρθρου 39 του ν.2238/1994, δυνάμει της οποίας μας επιβλήθηκε το επίμαχο πρόστιμο έχει καταργηθεί είναι απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος.

Επί του 6^{ου} λόγου

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, σύμφωνα με την κοινοποιηθείσα στις υπ' αριθ. εντολή ελέγχου, έπρεπε να διεξαχθεί πλήρης έλεγχος αντί του διεξαχθέντος μερικού ελέγχου με επόπτη ελέγχου άλλο από αυτόν που υπέγραψε τη σχετική έκθεση και συνεπώς, ο έλεγχος έχει διεξαχθεί κατά παράβαση της εντολής ελέγχου και του άρθρου 25 παρ.1 του ν.4174/2013, γεγονός που συνεπάγεται την ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή ο ως άνω προβαλλόμενος λόγος ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων δεν στρέφεται κατά του κύρους αυτών καθεαυτών, αλλά της έκθεσης ελέγχου επί της οποίας εδράζονται.

Επειδή η έκθεση μερικού ελέγχου έχει συνταχθεί και υπογραφεί από τους υπαλλήλους της αρμόδιας φορολογικής αρχής (ελεγκτή και επόπτη ελέγχου), οι οποίοι διενήργησαν το σχετικό έλεγχο, στηρίζεται δε στις διαπιστώσεις των υπαλλήλων αυτών. Αντιθέτως οι αιτιάσεις κατά της έκθεσης ελέγχου, που προβάλλει η προσφεύγουσα δεν θίγουν το κύρος των προσβαλλόμενων πράξεων ούτε επιφέρουν την ακυρότητά τους, καθόσον η προσφεύγουσα δεν επικαλείται συγκεκριμένη βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση αυτών.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός ότι έλεγχος έχει διενεργηθεί κατά παράβαση της εντολής ελέγχου είναι απορριπτέος ως αόριστος και αβάσιμος.

Επί του 7^{ου} λόγου

Επειδή από το **άρθρο 16 ν. 2690/1999** ορίζεται ότι «η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμοδίου οργάνου.....»

Επειδή από την προσκόμιση στην Υπηρεσία μας των πρωτοτύπων των προσβαλλόμενων πράξεων προκύπτει ότι αυτές φέρουν τις υπογραφές των αρμοδίων διοικητικών οργάνων.

Επειδή από το **άρθρο 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 προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν συνυπέβαλε τις κοινοποιηθείσες σε αυτή προσβαλλόμενες πράξεις, ο ισχυρισμός ότι κατά παράβαση του άρθρου 37 του ν.4174/2013, ότι κοινοποιήθηκε αντίγραφο, αντί πρωτοτύπου, των προσβαλλόμενων πράξεων, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατος ο έλεγχος του νομότυπου της έκδοσης και υπογραφής τους είναι απορριπτέος ως απαράδεκτος.

Επί του 8^{ου} λόγου

Επειδή ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας διενεργήθηκε με την αριθ. εντολή ελέγχου, η οποία εκδόθηκε στις-2013.

Επειδή κατά την ημερομηνία έκδοσης της εντολής ελέγχου ίσχυαν οι διατάξεις του ν. 2238/1994, από το **άρθρο 66 παρ. 1 περ. δ' του ν. 2238/1994** του οποίου ορίζονταν ότι:

«1. Ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας ελέγχει την ακρίβεια των επιδιδόμενων δηλώσεων και προβαίνει σε έρευνα για την εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Για το σκοπό αυτό δικαιούται:

δ) Να ενεργεί, είτε ο ίδιος είτε ο οριζόμενος με έγγραφη εντολή του υπάλληλος της ελεγκτικής υπηρεσίας ή άλλος δημόσιος υπάλληλος ή άλλη αρχή, οποιαδήποτε επιτόπια εξέταση που θα κρίνει αναγκαία και ειδικά, προκειμένου για υπόχρεους που υπάγονται στις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και σύμφωνα με αυτές.»

Επειδή οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα διατάξεις του ν. 4174/2013, ισχύουν από 01-01-2014, σύμφωνα με το άρθρο 67 του ίδιου νόμου, ο ισχυρισμός ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι ακυρωτές διότι ο έλεγχος έχει διενεργηθεί χωρίς την έκδοση σχετικής απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κατά παράβαση των άρθρων 23, 25 και 26 του ν. 4174/2013, λαμβανομένου υπόψη και ότι η εντολή ελέγχου δεν υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, είναι απορριπτέος ως νομικά αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου του επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση:

1. της υπ' αρ. πράξης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος διατάξεων άρθρου 39 παρ. 7 του ν. 2238/94 της Προϊσταμένης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010.

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 12.678,48 € .

2. της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010.

Ζημίες με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω οι ζημίες με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

Ζημίες βάσει δήλωσης	
Λογιστικές διαφορές βάσει πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος	
Διαφορές ενδοομιλικών συναλλαγών βάσει πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος	
Ζημίες βάσει πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος	
Μείον λογιστικές διαφορές και διαφορές ενδοομιλικών συναλλαγών που προτείνεται από την παρούσα απόφαση να διαγραφούν	
Ζημίες βάσει της παρούσας απόφασης	

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

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).