



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

Fax : 2131604567

Καλλιθέα, 10/04/2018
Αριθμός απόφασης: 1996

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **08/12/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, με έδρα στη Βιομηχανική Περιοχή Λάρισας (θέση Μακρυχώρι), κατά: **α)** της υπ' αριθμ./31-10-2017, Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ και **β)** της υπ' αριθ./31-10-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Την υπ' αριθ./31-10-2017, Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικον. έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ και

β) την υπ' αριθ./31-10-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 31/10/2017 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν. 2238/1994) και ΦΠΑ (Ν. 2859/2000)

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΛΑΡΙΣΑΣ

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **08/12/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθμ./31-10-2017 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΛΑΡΙΣΑΣ, οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013), καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, φόρος εισοδήματος ποσού 11.624,84€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 9.532,37€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 21.157,21€.

2) Με την υπ' αριθμ./**31-10-2017** (α/α taxis: 32/17) Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α΄ ΛΑΡΙΣΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, ΦΠΑ ποσού 3.628,08€, (πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ που επιστράφηκε αδικαιολόγητα) πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 3.809,48€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 7.437,56€.

Οι ως άνω διαφορές εισοδήματος και ΦΠΑ προέκυψαν από τα πορίσματα των από 31/10/2017 εκθέσεων μερικού ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ, αντίστοιχα, για τις χρήσεις 2010 - 2013, κατόπιν του ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει των με αριθμ./2016,/2017 και/2017 εντολών μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Δ.Ο.Υ. Α΄ ΛΑΡΙΣΑΣ.

Σύμφωνα με τα ως άνω πορίσματα, **ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη** ότι από όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις που να καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, **έκρινε** τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της χρήσης 2013 **ΑΚΡΙΒΗ ΚΑΙ ΕΠΑΡΚΗ** και **προσδιόρισε**

α) τα καθαρά κέρδη της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (αρχική και τροποποιητική σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4446/2016) με την προσθήκη λογιστικών διαφορών ύψους 44.710,93€ και

Β) τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, ως προς το ΦΠΑ, όπως αυτά προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39§3 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει με το άρθρο 11 του ν. 4110/2013.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων άλλως την τροποποίησή τους, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η κρίση του ελέγχου σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές περιλαμβάνει ουσιαστικά και τεχνικά σφάλματα. Συγκεκριμένα:
A) Ο έλεγχος έχει εσφαλμένα συμπεριλάβει στα συνδεδεμένα μέρη της εταιρείας την εταιρεία Η εταιρείαδεν είναι συνδεδεμένη με την προσφεύγουσα λόγω του γεγονότος ότι δεν πληρούνται οι όροι του νόμου σχετικά με τα απαιτούμενα ποσοστά συμμετοχής.
B) Ο υπολογισμός των λογιστικών διαφορών βάσει της αυθαίρετης τιμής πώλησης 1,21 είναι εντελώς εσφαλμένος καθώς πρόκειται για αναριθμητισμό του ορθού 1,12, το οποίο θα έπρεπε να είχε χρησιμοποιηθεί για τον εν λόγω υπολογισμό.
2. Ο προσδιορισμός ΦΠΑ εκ των εκροών βάσει προσδιορισθέντων εσόδων με βάσει το άρθρο 39 ν. 2238/1994, έρχεται σε ευθεία αντίθεση με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό περί εσφαλμένης συμπερίληψης της εταιρείας στα συνδεδεμένα μέρη

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **39§§1,2 το υν.2238/1994** ορίζεται ότι:

«Άρθρο 39

Διόρθωση κερδών τιμολογήσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων

1. Όταν μεταξύ συνδεδεμένων, κατά την έννοια της επόμενης παραγράφου, επιχειρήσεων πραγματοποιούνται συναλλαγές με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων ή που έχουν συμφωνηθεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τρίτων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων, προσauξάνουν τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης ή μειώνουν τη ζημία που προκύπτει από τα βιβλία της, χωρίς να θίγεται το κύρος αυτών. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται ανάλογα και για συναλλαγές μεταξύ μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα με το κεντρικό και με τις συνδεδεμένες εταιρείες του κεντρικού της στην αλλοδαπή, καθώς και για συναλλαγές μεταξύ ημεδαπής επιχείρησης και μόνιμης εγκατάστασης της στην αλλοδαπή.

2. Ως συνδεδεμένες νοούνται οι επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, ιδίως λόγω συμμετοχής της μίας στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων, καθώς και οι επιχειρήσεις οι οποίες διαθέτουν σε μία από τις συνδεδεμένες τα ανωτέρω δικαιώματα ή δυνατότητες επιρροής.

Ειδικότερα, ως συνδεδεμένες νοούνται οι επιχειρήσεις οι οποίες:

α) Συνδέονται λόγω της συμμετοχής της μίας στην άλλη επιχείρηση, κατέχοντας άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια, ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου.

β) Συνδέονται με κάθε άλλη επιχείρηση που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου σε μία από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

γ) Συνδέονται με κάθε άλλο πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή το πρόσωπο αυτό ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα καθοριστικής επιρροής στη λήψη των αποφάσεων της επιχείρησης ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.»

Επειδή, στο άρθρο 4 της με αριθ. **A2- 2233/7.5.2009 Ερμηνευτικής εγκύκλιου** σχετικά με την επιβολή Κανόνων Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών σύμφωνα με το Άρθρο 26 του Ν.3728/2008 και την Απόφαση Α2-8092/31-12-2008 (ΦΕΚ 2709 Β΄) του **Υπουργού Ανάπτυξης** ορίζεται ότι:

«4. Σχετικά με το ερώτημα ποιες είναι οι υπόχρεες εταιρείες για τεκμηρίωση τιμών συναλλαγών και την έννοια των συνδεδεμένων με αυτές επιχειρήσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του [Άρθρου 42ε](#) του ΚΝ.[2190/1920](#), πέρα από τα αναφερόμενα στο άρθρο 1 της Υ.Α. Α2-8092/31-12-2008, επισημαίνουμε τα εξής (βλ. και την 393/Υ/2008 Απόφαση του Τμήματος Α΄ της Επιτροπής Ανταγωνισμού):

Ο ορισμός των συνδεδεμένων επιχειρήσεων δίνεται από την [παράγραφο 5 του άρθρου 42ε](#) του Ν. [2190/1920](#) «Περί Ανωνύμων Εταιρειών» σε συνδυασμό με το [άρθρο 96 παρ. 1](#) του ίδιου νόμου. Επισημαίνεται ότι στο πλαίσιο του Ν. [2190/1920](#) οι ρυθμίσεις που αφορούν σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις αφορούν κυρίως σε θέματα κατάρτισης εταιρικών ετήσιων λογαριασμών και ενοποιημένων λογαριασμών, καθώς αποτελούν προσαρμογή του ελληνικού δικαίου προς τις κοινοτικές οδηγίες περί ενοποιημένων λογαριασμών. Ειδικότερα, στο άρθρο 42ε παρ. 5 ορίζεται η σχέση μητρικής προς θυγατρικής ως η κύρια σχέση σύνδεσης επιχειρήσεων, ενώ στο άρθρο 96 παρ. 1 προβλέπονται δυο επιπλέον τρόποι σύνδεσης, οι οποίοι αν και δεν δημιουργούν σχέση μεταξύ μητρικής προς θυγατρική, είναι κρίσιμοι για την ύπαρξη υποχρέωσης ενοποίησης. Όπως προαναφέρθηκε, σύμφωνα με το άρθρο 42ε υπό α συνδεδεμένες είναι οι επιχειρήσεις εκείνες μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής προς θυγατρική. Σχέση μητρικής προς θυγατρική τεκμαίρεται αμάχητα ότι υπάρχει στις ακόλουθες εξαντλητικά απαριθμούμενες περιπτώσεις: Πλειοψηφική συμμετοχή (άρ. 42 ε α υπό αα):

Σχέση μητρικής προς θυγατρική υφίσταται όταν μια επιχείρηση (μητρική) έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή εναλλακτικά των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης επιχείρησης θυγατρικής. Η πλήρωση

ενός από τα δύο περιστατικά (πλειοψηφία κεφαλαίου ή ψήφων) αρκεί για να θεωρηθούν οι δυο επιχειρήσεις συνδεδεμένες.

Συμβατικός έλεγχος της πλειοψηφίας των δικαιωμάτων ψήφου (άρ. 42 ε α υπό ββ): Πρόκειται για την περίπτωση ύπαρξης συμφωνιών μετόχων ή εταίρων, που δίνουν τη δυνατότητα στη μητρική επιχείρηση να ελέγχει τα δικαιώματα ψήφου άλλων μετόχων ή εταίρων.

Διορισμός των μελών της διοίκησης (άρ. 42 ε α υπό γγ):

Συνδεδεμένες θεωρούνται δυο επιχειρήσεις και όταν μια επιχείρηση (η μητρική) συμμετέχει στο κεφάλαιο μιας άλλης επιχείρησης θυγατρικής) και έχει το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών των οργάνων διοίκησης της τελευταίας αυτής επιχείρησης. Η δυνατότητα de facto επιρροής κατά την εκλογή της διοίκησης δεν αρκεί: απαιτείται νομικά διασφαλισμένη δυνατότητα επηρεασμού του διορισμού της πλειοψηφίας των μελών του διοικητικού οργάνου.

Κυριαρχική επιρροή ή έλεγχος ή ενιαία διεύθυνση (άρ. 42 ε α υπό δδ):

Προϋπόθεση της διάταξης είναι η δυνατότητα άσκησης ή η πραγματική άσκηση είτε κυριαρχικής επιρροής είτε ελέγχου σε άλλη επιχείρηση ή η υπαγωγή σε ενιαία διεύθυνση. Ως κυριαρχική επιρροή θα πρέπει να χαρακτηριστεί εκείνη η νομική κατάσταση, από την οποία απορρέουν για την «κυρίαρχη» επιχείρηση οι ίδιες δυνατότητες επιρροής πάνω στην εξαρτημένη επιχείρηση όπως στις παραπάνω περιπτώσεις. Η άσκηση ή η δυνατότητα άσκησης κυριαρχικής επιρροής θα πρέπει να αφορά σε ορισμένους βασικούς τομείς στη λειτουργία της θυγατρικής, όπως εκείνους των επενδύσεων, της χρηματοδότησης, των προμηθειών, των πωλήσεων και του προσωπικού. Η κυριαρχική επιρροή ασκείται κυρίως μέσω του ελέγχου των μελών της διοίκησης της θυγατρικής. Κρίσιμος είναι ο πραγματικός έλεγχος των αποφάσεων του διαχειριστικού οργάνου της θυγατρικής, ανεξάρτητα του αν αυτός προκύπτει π.χ. από τη σύμπτωση της πλειοψηφίας των προσώπων που απαρτίζουν τα διαχειριστικά όργανα των δύο εταιρειών.

Ως κυριαρχική επιρροή θα μπορούσε επίσης να θεωρηθεί και η οικονομική εξάρτηση της θυγατρικής από τη μητρική. Γίνεται δεκτό ότι το κριτήριο της κυριαρχικής επιρροής αποκτά ιδιαίτερη σημασία στις περιπτώσεις μειοψηφικής συμμετοχής σε άλλη επιχείρηση. Ως έλεγχος εν προκειμένω θα πρέπει να θεωρηθεί η κατάσταση, από την οποία απορρέουν για την «κυρίαρχη» επιχείρηση οι ίδιες δυνατότητες επιρροής πάνω στην εξαρτημένη επιχείρηση όπως στις παραπάνω περιπτώσεις. Η ενιαία διεύθυνση αποτελεί έννοια οικονομική και προϋποθέτει τον ενιαίο σχεδιασμό της επιχειρηματικής πολιτικής των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, καθώς και την εφαρμογή αυτού του σχεδιασμού. Βασικό εννοιολογικό χαρακτηριστικό του όρου «ενιαία διεύθυνση» συνιστά το προβάδισμα των συμφερόντων του ομίλου. Η βάση πάνω στην οποία μπορεί να στηριχθεί η άσκηση ενιαίας διοίκησης μπορεί να είναι είτε συμβατική είτε de facto.

Σύμφωνα με το άρθρο 42ε υπό β, γ και δ συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι και οι θυγατρικές ή οι θυγατρικές των θυγατρικών των ανωτέρω επιχειρήσεων, ακόμα και αν δεν υφίστανται μεταξύ τους απευθείας δεσμοί συμμετοχής, καθώς και κάθε άλλη επιχείρηση που συνδέεται με τις ανωτέρω προσδιορισθείσες επιχειρήσεις με τις σχέσεις που περιγράφονται στο άρθρο 96 παρ. 1.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο **64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013**: «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, σύμφωνα με το άρθρο **17 «Αιτιολογία» εδάφια 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999)**: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Σύμφωνα δε με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής. (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, εν προκειμένω, από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είναι σε άμεση οικονομική διοικητική εξάρτηση και έλεγχο από την επιχείρηση, η οποία συμμετέχει στο κεφάλαιο της προσφεύγουσας με ποσοστό 92,06% κατά την ελεγχόμενη χρήση 2013.

Επίσης, προκύπτει ότι η κατείχε ποσοστό 25% στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας

Επειδή, βάσει των ως άνω προκύπτει ότι με βάση το κριτήριο του ποσοστού συμμετοχής (άρθρο 39 περιπτ. α΄ και β΄ του ν. 2238/1994) οι συναλλαγές μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείαςδεν εμπίπτουν στους κανόνες περί τιμολογήσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, καθώς το ποσοστό συμμετοχής της στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείαςείναι μικρότερο του τριάντα τρία τοις εκατό (33%).

Επειδή, ομοίως, ο έλεγχος **δεν απέδειξε** ότι μεταξύ της προσφεύγουσας και της εν λόγω εταιρείας υφίσταται σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης και ελέγχου ή άσκησης /δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής στη λήψη των αποφάσεων της επιχείρησης, σύμφωνα με το άρθρο 39 περιπτ. γ΄ του ν. 2238/1994 ούτε απέδειξε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις των συνδεδεμένων επιχειρήσεων όπως ο ορισμός τους δίνεται από την παράγραφο 5 του άρθρου 42ε του Ν. 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών» σε συνδυασμό με το άρθρο 96 παρ. 1 του ίδιου νόμου.

Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η τιμολόγηση των συναλλαγών της με την εταιρείαδεν εμπίπτει στους κανόνες περί ενδοομιλικής τιμολόγησης του άρθρου 39 του ν. 2238/1994, είναι βάσιμος και συνεπώς με την παρούσα απόφαση αφαιρείται από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας για τη χρήση 2013 το ποσό των **23.814,92€** που αφορά πωλήσεις του προϊόντος με κωδ. 12021902620 – «ΓΕΜΙΣΗ ΦΡ. ΔΑΣΟΥΣ (ΓΙΑ CAKE BAR) ΣΕ ΔΟΧΕΙΑ 17 Kg» προς την επιχείρηση

Ως προς τον 2^ο ισχυρισμό περί εσφαλμένου υπολογισμού των λογιστικών διαφορών βάσει ληφθείσας τιμής πώλησης 1,21

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για το είδος «ΓΕΜΙΣΗ ΒΕΡΥΚΟΚΟ Α΄(224026) ΚΩΔ:12000021000» προκύπτουν τα κάτωθι:

1. Η μέση τιμή κόστους του ως άνω είδους, σύμφωνα με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ισούται με 1,09 € το κιλό.
2. Οι πραγματοποιηθείσες πωλήσεις του ως άνω είδους, προς τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις του ομίλου και την μητρική ανέρχονται σε 212.344 κιλά με αξία 222.948,69€, ήτοι μέση τιμή πώλησης 1,05€ το κιλό.
3. Η μέση τιμή πώλησης προς τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις του ομίλου και την μητρική είναι κατά 0,04€ το κιλό ή 3,67% κάτω από το επιτυγχανόμενο κόστος παραγωγής του προϊόντος.

Επειδή, ο έλεγχος για το ως άνω είδος προσδιόρισε την τιμή πώλησής του με βάση την τιμή κόστους παραγωγής του προϊόντος **πλέον 2,84% μικτό κέρδος** (το οποίο είναι ποσοστό μικτού κέρδους με το οποίο η προσφεύγουσα τιμολογεί τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις για τις πωλήσεις του είδους «ΓΕΜΙΣΗ ΒΕΡΥΚΟΚΟ Α΄(232461) ΚΩΔ:12000021620» το οποίο ο έλεγχος έλαβε ως συγκριτικό στοιχείο).

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος υπολόγισε την τιμή πώλησης για το κρινόμενο είδος ως εξής:

$(1,09 + (1,09 \times 2,84\%)) = 1,21\text{€}$, αντί του ορθού 1,12€ και εν συνεχεία, βάσει των διατάξεων του άρθρου 39 του ν. 2238/1994 προσαύξησε τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2013 με το ποσό των **33.987,55€** που προκύπτει ως εξής:

$(212.344 \text{ κιλά} \times 1,21 \text{ €}) = \mathbf{256.934,24\text{€}}$ (συνολικές πωλήσεις βάσει ελέγχου) - **222.948,69€** (συνολικές πωλήσεις βάσει βιβλίων) = **33.987,55€** (προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων βάσει ελέγχου), αντί του ορθού 14.876,59€ που προκύπτει ως εξής:

$(212.344 \text{ κιλά} \times 1,12 \text{ €}) = \mathbf{237.825,28\text{€}}$ (συνολικές πωλήσεις βάσει ορθού υπολογισμού) - **222.948,69€** (συνολικές πωλήσεις βάσει βιβλίων) = **14.876,59€** (προσαύξηση ακαθαρίστων εσόδων βάσει ορθού υπολογισμού).

Επομένως, με την παρούσα απόφαση οι προσδιορισθείσες διαφορές ακαθαρίστων εσόδων του είδους «ΓΕΜΙΣΗ ΒΕΡΥΚΟΚΟ Α΄(224026) ΚΩΔ:12000021000» μειώνονται κατά το ποσό των **19.110,96€** (33.987,55€ - 14.876,59€), λόγω του ως άνω αριθμητικού λάθους του ελέγχου (1,21 αντί του ορθού 1,12).

Επειδή, μετά την εξέταση των ως άνω ισχυρισμών τα καθαρά κέρδη της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 διαμορφώνονται ως εξής:

	Ποσά βάσει δήλωσης	Ποσά Βάσει ελέγχου	Ποσά βάσει ΔΕΔ	Διαφορά Βάσει δήλωσης και ΔΕΔ
Φορολογητέα Κέρδη	551.839,02	596.549,95	553.624,07	1.785,05
Φόρος που αναλογεί 26%	143.478,15	155.102,99	143.942,26	464,11

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 49 του ν. 4509/2017** (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «**Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]**».

Επειδή με τις διατάξεις των άρθρων 58 και 58Α του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

Επειδή, εν προκειμένω, με την υπ' αριθ./31-10-2017 **οριστική** πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος χρήσεως 2013 προκύπτει διαφορά φόρου ποσού **464,11€**, η οποία διαφορά υπολείπεται του 5% του φόρου που προέκυψε με βάση τη φορολογική δήλωση, ήτοι ποσού 143.478,15€, συνεπώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58§1 του ν. 4174/2013 δεν επιβάλλεται Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης.

Ως προς τον 3^ο ισχυρισμό ότι ο καταλογισμός ΦΠΑ επί των εκροών βάσει προσδιορισθέντων εσόδων με βάση το άρθρο 39 του ν. 2238/194 αντιβαίνει στην αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ.

Επειδή, με το άρθρο **39§4 του ν.2238/1994** ορίζεται ότι:

4. Τα επιπλέον κέρδη που προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που προκύπτουν από τα βιβλία της, προκειμένου να ληφθούν υπόψη για τον υπολογισμό των οφειλόμενων φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες.

Επειδή, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ. **ΔΕΛ Δ 1168423 ΕΞ 2014/19-12-2014** έγγραφο της ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ με θέμα: «**Παροχή διευκρινίσεων σε θέματα ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών και εκπρόθεσμης υποβολής της κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών και του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών**»: «3. Σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 39](#) του ν.[2238/1994](#) όπως ίσχυαν ανά διαχειριστική περίοδο, οι τυχόν διαπιστωθείσες διαφορές από τη μη τήρηση της «αρχής των ίσων αποστάσεων» προσαυξάνουν τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης ή μειώνουν τη ζημιά που προκύπτει από τα βιβλία

της, χωρίς να θίγεται το κύρος αυτών, καθώς και τα ακαθάριστα έσοδά που προκύπτουν από τα βιβλία της προκειμένου να ληφθούν υπόψη για τον υπολογισμό των οφειλόμενων φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων στο Φ.Π.Α. ισχύουν τα παρακάτω:

- Οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α (που κυρώθηκε με το ν.2859/2000) ορίζουν ότι, στην Παράδοση αγαθών, στην Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην Παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιοδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

- Περαιτέρω, οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ιδίου Κώδικα ορίζουν ότι, εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α. Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,.....
Από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι η προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων μετά από έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 ν.2238/1994 δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α. διότι στην περίπτωση αυτή δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του Κώδικα Φ.Π.Α. επειδή η προσαύξηση αυτή δεν επηρεάζει το κύρος των Βιβλίων και στοιχείων.»

Επειδή, εν προκειμένω, από το πόρισμα της από 31/10/2017 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ, προκύπτει ότι **ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη** ότι από όλες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις που να καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, **έκρινε** τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ελεγχόμενης χρήσης 2013 **ΑΚΡΙΒΗ ΚΑΙ ΕΠΑΡΚΗ** και **προσδιόρισε** τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013, ως προς το ΦΠΑ, όπως αυτά προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39§3 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει με το άρθρο 11 του ν. 4110/2013.

Επομένως, βάσει της ως άνω ερμηνευτικής εγκυκλίου της Γενικής Δ/ΝΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 πρέπει να ακυρωθεί στο σύνολό της είναι βάσιμος και με την παρούσα απόφαση γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **08/12/2017** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», **ΑΦΜ**και συγκεκριμένα:

- **την αποδοχή** αυτής και **την ακύρωση**

της υπ' αριθ./31-10-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013 και

- την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση

της υπ' αριθ./31-10-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΛΑΡΙΣΑΣ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2013.

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

Οικονομικό έτος 2014 (χρήση 01/01-31/12/2013)

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

	Βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος Εισοδήματος	11.624,84 €	464,11€ ,
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (82%)	9.552,37€	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013		0,00 €
Τόκοι άρθρου 53 (51 μήνες X 0,73% = 37,23%) ΤΟΥ ν.4174/2013*		172,79€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	21.157,21 €	636,90€

ΦΠΑ

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
ΦΠΑ	3.628,08€	0,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας δήλωσης (120%)	3.809,48 €	0,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	7.437,56 €	0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.