



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16/01/2018

Αριθμός απόφασης: 417

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 18/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με αντικείμενο εργασιών «.....», που εδρεύει στην, Ν. Αχαΐας, επί των οδών και, με Α.Φ.Μ., κατά των παρακάτω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' Πατρών:

α. Της υπ' αριθ/2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011 - 31.12.2011), με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 561.596,35

Ευρώ, πλέον προσθέτου φόρου λόγω ανακρίβειας ποσού 673.915,62 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 1.235.511,97 Ευρώ.

β. Της υπ' αριθμ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 39§7 του Ν. 2238/1994, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της πρόστιμο ποσού 707.245,96 Ευρώ.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ Α' Πατρών

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Σύντομο Ιστορικό

Κατόπιν της με αριθμό/2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Α' Πατρών, που εκδόθηκε μετά το υπ' αριθμ. πρωτ. Εμπ./16 Δελτίο Πληροφοριών της Ειδικής Γραμματείας Σ.Δ.Ο.Ε. –ΕΙΔΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΘΝΙΚΩΝ & ΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ & ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗΣ ΑΠΑΤΗΣ & ΔΙΑΦΘΟΡΑΣ, διενεργήθηκε έλεγχος στα βιβλία και στοιχεία της παραπάνω επιχείρησης για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2011-31/12/2011, και διαπιστώθηκε ότι οι ενδοομιλικές αγορές αξίας 5.947.034,44€ που είχε πραγματοποιήσει για μηχανολογικό και ιατρικό εξοπλισμό από την Κυπριακή επιχείρηση “.....”, ήταν υπερτιμολογημένες κατά 3.693.150,15 €, όπως υπολογίστηκε σύμφωνα με την έρευνα της Διεύθυνσης Ελέγχων, τμήμα ειδικών φορολογικών ελέγχων (Δ) και έγινε γνωστό στην Δ.Ο.Υ Α' Πατρών με το έγγραφο αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Δ/17.

Κατόπιν της διαπίστωσης αυτής σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) επιβλήθηκαν οι προβλεπόμενες εξ αυτού κυρώσεις, ήτοι αφενός η προσαύξηση των καθαρών κερδών της χρήσης 2011 με το ποσό της υπερτιμολόγησης 3.693.150,15 €, που προστέθηκε σε αυτά ως λογιστική διαφορά, και αφετέρου η επιβολή αυτοτελούς προστίμου ίσο με ποσοστό 20% επί του ποσού της υπερτιμολόγησης.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή αυτή και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος Λόγος Προσφυγής: Μη νόμιμη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), διότι δεν στοιχειοθετείται η έννοια των «συνδεδεμένων επιχειρήσεων» - Μη εκπλήρωση του ανατεθειμένου στη Φορολογική Αρχή βάρους αποδείξεως.

2ος Λόγος Προσφυγής: Μη νόμιμη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 του Ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), διότι δεν θεμελιώνεται η έννοια του «κέρδους».

3ος Λόγος Προσφυγής: Στέρηση της αποτελεσματικής ασκήσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως.

4ος Λόγος Προσφυγής: Παντελώς αναιτιολόγητη, άλλως πλημμελώς αιτιολογημένη κρίση της Φορολογικής Αρχής - Προδήλως εσφαλμένη η μεθοδολογία του ελέγχου.

5ος Λόγος Προσφυγής: Επικουρικώς, εσφαλμένος καταλογισμός λογιστικής διαφοράς στο ύψους της φερομένης ως υπερτιμολογήσεως και όχι με βάση το ποσό των αποσβέσεων, που αφορούν στην επίμαχη χρήση.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 18/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 39 του Ν.2238/1994 <<Υπερτιμολογήσεις και υποτιμολογήσεις>>

1.[α] Όταν μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων, 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 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.

[α]. Η παράγρ. 1 του άρθρου 39 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την περίπτ. α' της παρ. 13 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58) και ισχύει σύμφωνα με την παραγρ. 2 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου από την δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλ. 23.4.2010.

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 είκοσι τοις εκατό (20%)[β] επί των επιπλέον καθαρών κερδών που προκύπτουν από τις διατάξεις του άρθρου αυτού.

[β]. Στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 7 οι λέξεις «είκοσι τοις εκατό (20%)» τέθηκαν σε αντικατάσταση των λέξεων «δέκα τοις εκατό (10%)» με την περίπτωση β' της παραγράφου 13 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚΑ' 58) και ισχύουν σύμφωνα με την παραγρ. 2 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου από την δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλ. 23.4.2010.

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[γ].

[γ]. Στο τέλος του τελευταίου εδαφίου της παραγρ. 7 προστέθηκαν οι λέξεις «με εξαίρεση το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997» με την περίπτ. γ' της παραγρ. 13 του άρθρου 11 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58) και ισχύουν σύμφωνα με την

παραγρ. 2 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου από την δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλ. 23.4.2010. Δηλαδή δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση αυτή η μείωση του προστίμου στο 1/3.]

8.

Επειδή, με την Αριθ. Πρωτ. : ΔΕΛ Δ 1133839 ΕΞ 2015 απόφαση με

ΘΕΜΑ: Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του [άρθρου 39 του ν.2238/1994](#), ισχύουν τα ακόλουθα:

Α. Ως προς την επιβολή του προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του [άρθρου 39 του ν.2238/1994](#), όπως αυτές ίσχυαν μέχρι την τροποποίησή τους με το ν.4110/2013.

1. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 1 του άρθρου 39 του ν.2238/1994](#), όπως αυτές ίσχυαν μέχρι την τροποποίησή τους με το ν.4110/2013, ήτοι για ενδοομιλικές συναλλαγές που πραγματοποιούνταν σε διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν πριν την 1.1.2012, οριζόταν ότι όταν μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων, 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 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.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της [παραγράφου 7](#) του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου οριζόταν ότι 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.

3. Συνεπώς, από το συνδυασμό των ανωτέρω προκύπτει ότι σε περίπτωση που μετά από έλεγχο, διαπιστωθεί τιμολόγηση παροχής υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών με όρους διαφορετικούς από εκείνους μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων, δηλαδή διαπιστωθεί ότι οι όροι αυτοί είναι δεν είναι σύμφωνοι με την «αρχή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle)», τότε προσαυξάνονται τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης με τα κέρδη που δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών αυτών όρων και σε κάθε περίπτωση επί της προσδιορισθείσας διαφοράς κερδών επιβάλλεται το πρόστιμο της [παραγράφου 7 του ν.2238/1994](#) ως ίσχυε έως 31.12.2011, δίχως να εξετάζεται εάν το καθαρό αποτέλεσμα χρήσης της επιχείρησης είναι κέρδος ή ζημία.

Β. Εφαρμοζόμενες διατάξεις για τις διαχειριστικές περιόδους των οποίων η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος λήγει από 1.1.2011 μέχρι και 31.12.2011.

1. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 16 του άρθρου 11 του ν.4110/2013](#), όπως ισχύουν, ορίζεται ότι οι εκκρεμείς φάκελοι τεκμηρίωσης των διατάξεων του [άρθρου 26 του ν. 3728/2008](#) που έχουν προσκομιστεί στη Διεύθυνση Κοστολόγησης και Έρευνας Αγοράς της Γενικής Γραμματείας Καταναλωτή του Υπουργείου Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας, Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου και αφορούν τις διαχειριστικές περιόδους που λήγουν μετά τη 18η Δεκεμβρίου 2008 και η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος λήγει μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2011, παραδίδονται στην αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης κατά το χρόνο δημοσίευσης του παρόντος νόμου και συντάσσεται προς τούτο σχετικό πρωτόκολλο παράδοσης και παραλαβής. Στην ίδια ως άνω αρμόδια Υπηρεσία παραδίδονται και οι καταστάσεις των ενδοομιλικών συναλλαγών που είχαν υποβληθεί στη Διεύθυνση Κοστολόγησης και Έρευνας Αγοράς της Γενικής Γραμματείας Καταναλωτή για όλες τις διαχειριστικές περιόδους. Οι αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης έχουν το δικαίωμα να ζητούν τους φακέλους τεκμηρίωσης από όλες τις επιχειρήσεις που

είχαν υποχρέωση να συντάξουν φάκελο τεκμηρίωσης για τις ως άνω διαχειριστικές περιόδους σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 26 του ν. 3728/2008](#) και να αξιοποιούν αυτούς και τα ως άνω παραδοθέντα στοιχεία στο πλαίσιο των διενεργούμενων από αυτές φορολογικών ελέγχων, σύμφωνα με τις ισχύουσες σε κάθε διαχειριστική περίοδο διατάξεις. Σε περίπτωση μη διάθεσης στην αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία του φακέλου τεκμηρίωσης εντός τριάντα (30) ημερών από την επίδοση της σχετικής πρόσκλησης ή μη υποβολής της κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών, επιβάλλεται με απόφαση του Προϊσταμένου της, σε βάρος της επιχείρησης πρόστιμο ίσο με το δέκα τοις εκατό (10%) επί της αξίας των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Η Διεύθυνση Κοστολόγησης και Έρευνας Αγοράς της Γενικής Γραμματείας Καταναλωτή διατηρεί το δικαίωμα πρόσβασης στους ως άνω φακέλους τεκμηρίωσης για λόγους διεξαγωγής ερευνών αγοράς. Ως εκκρεμείς φάκελοι νοούνται οι φάκελοι των υποθέσεων για τις οποίες είτε δεν έχει γίνει έναρξη του ελέγχου είτε έχει γίνει έναρξη του ελέγχου και δεν έχει επιδοθεί στις ελεγχόμενες επιχειρήσεις απόφαση επιβολής χρηματικού προστίμου από το αρμόδιο προς τούτο όργανο. Ως έναρξη του ελέγχου νοείται η πρώτη πράξη της Διοίκησης προς περαιτέρω διερεύνηση του φακέλου τεκμηρίωσης ή/και προσκόμισης συμπληρωματικών εγγράφων, πέραν της έγγραφης πρόσκλησης για την προσκόμιση του φακέλου τεκμηρίωσης.

Ειδικά για υποθέσεις εκπρόθεσμης υποβολής της κατάστασης που προβλέπεται στην [παρ. 4 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008](#), για τις οποίες μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος δεν έχει βεβαιωθεί το οριζόμενο στην παράγραφο 6 του ίδιου ως άνω άρθρου, επιβάλλεται το αυτοτελές πρόστιμο που ορίζεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 11 του παρόντος. Αρμόδια για την περαίωση των υποθέσεων αυτών είναι η Διεύθυνση Κοστολόγησης και Έρευνας Αγοράς της Γενικής Γραμματείας Καταναλωτή, η οποία οφείλει εντός έξι (6) μηνών από τη δημοσίευση του παρόντος να εισηγηθεί σχετικά στον αρμόδιο, για την επιβολή του προστίμου Γενικό Γραμματέα Καταναλωτή κατά τις διατάξεις των παραγράφων 3 ως 6 του άρθρου 11 της υπ' αριθμ. Α2 -8092/ 31.12.2008 υπουργικής απόφασης (Β' 2709). Μετά τη δημοσίευση του παρόντος, εκπρόθεσμες καταστάσεις ενδοομιλικών συναλλαγών υποβάλλονται αποκλειστικά στην αρμόδια υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης, η οποία και επιβάλλει το πρόστιμο της παραγράφου 5 του άρθρου 11 του παρόντος.

2. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 17](#) του ίδιου άρθρου, όπως ισχύουν, ορίζεται μεταξύ άλλων ότι οι διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 5 εφαρμόζονται για ενδοομιλικές συναλλαγές που πραγματοποιούνται, σε διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2012 και μετά, καθώς και σε υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο που άρχισε πριν την 1.1.2012 και λήγει από 31.12.2012 και μετά.

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.»

3. Επειδή:

α. Σύμφωνα με τα ανωτέρω για τις διαχειριστικές περιόδους των οποίων η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος λήγει το διάστημα από 1/1/2011 έως 31/12/2011 ισχύουν τόσο οι διατάξεις της [παρ. 16 του άρθρου 11 του ν.4110/2013](#) όσο και οι διατάξεις της [παρ.17](#) του ίδιου άρθρου που προβλέπουν διαφορετικό τρόπο αντιμετώπισης και ελέγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών και

β. Η αλλαγή των φορολογικών διατάξεων για τις ενδοομιλικές συναλλαγές που έγινε με το ν.3775/2009 ισχύει για διαχειριστικές περιόδους των οποίων η προθεσμία υποβολής δήλωσης λήγει από 1 /1 /2011 και μετά.

Προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση από τις ελεγκτικές υπηρεσίες για τις διαχειριστικές αυτές περιόδους θα εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 17.

Επειδή, κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2011 ο κ. είναι μέτοχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση με ποσοστό 28,18%, και από 30/06/2010 έως 01/11/2012 μοναδικός μέτοχος της Κυπριακής επιχείρησης “.....”, με αποτέλεσμα οι συναλλασσόμενες στη προκειμένη περίπτωση επιχειρήσεις να συνδέονται με σχέση άμεσης ουσιώδους διοικητικής, οικονομικής εξάρτησης και ελέγχου.

Επειδή, το ποσό των 156.920,37€ που δηλώθηκε ως λογιστική διαφορά με την τροποποιητική Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 με αριθμό πρωτ. και ημερομηνία κατάθεσης 29/05/17 κατ’ εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4446/2016, αφορά μέρος του συνολικού ποσού αποσβέσεων εκ 176.684,43, που διενήργησε η προσφεύγουσα επί των παγίων που προμηθεύτηκε από την κυπριακή επιχείρηση “.....”, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ Α ΠΑΤΡΩΝ και προκύπτει από τα κατατεθέντα με την ενδικοφανή προσφυγή έγγραφα με αριθ.5 και 7, ήτοι (Υπερτιμολόγηση/αξία αγορών από την Κυπριακή εταιρεία χ σύνολο αποσβέσεων: 3.693.150,15 €/ 5.947.034,44 € = 62,1% X 284.515,99 € = 176.684,43 €).

Επειδή, οι αγορές της προσφεύγουσας επιχείρησης από την Κυπριακή επιχείρηση “.....”, αφορούν πάγια επενδυτικά αγαθά επί των οποίων διενεργούνται αποσβέσεις, και δεν εξέπεσαν ως δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2011, το **κέρδος** κατά την έννοια των παρ.1 και 2 του άρθρου 39 ν.2238/94, επέρχεται μέσω των αποσβέσεων που διενεργούνται κάθε χρήση επί των παγίων αξίας 5.947.034,44 €.

Ως εκ τούτου γίνεται δεκτός ο πέμπτος (5^{ος}) ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης, απορριπτόμενων όλων των υπόλοιπων.

Επειδή, όσον αφορά το πρόστιμο της παραγράφου 7 του άρθρου 39 ν.2238/1994, ορθά επιβλήθηκε και επικυρώνεται η αριθ./2017 πράξη επιβολής προστίμου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 18/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ

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

A. Προσδιορισμός Αποτελεσμάτων

Ζημία βάσει ισολογισμού	-563.885,61€
Πλέον δηλωθείσες λογιστικές διαφορές αρχικής δηλώσεως	6.735,93€
Πλέον λογιστικές διαφορές, που δηλώθηκαν με την υπ' αριθμ. 3/2017 τροποποιητική δήλωση του Ν. 4446/2016	156.920,37€
Υπόλοιπο ζημίας	-400.229,31€
Διαφορά αποσβέσεων που δεν δηλώθηκε με την υπ' αριθμ. 3/2017 τροποποιητική δήλωση του Ν. 4446/2016 (176.684,43€-156.920,37€=19.764,06€)	19.764,06€
Ζημία χρήσεως	-380.465,25€

B. Πρόστιμο της παραγράφου 7 του άρθρου 39 ν.2238/1994:707.245,96 €

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.