



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17/02/2017

Αριθμός απόφασης: 1520

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλ. : 213 1604 574

FAX : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν.4389/2016 (ΦΕΚ Α'94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 20/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας ΑΦΜ που εδρεύει στο επί της

..... όπως νομίμως εκπροσωπείται, κατά α)της υπ' αριθμ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, β)της υπ' αριθμ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 και γ)της υπ' αριθμ./2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρου 39 του Ν. 2238/1994 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α)Την υπ' αριθμ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, β)την υπ' αριθμ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 και γ)την υπ' αριθμ./2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρου 39 του Ν. 2238/1994 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασής.

Επί της από 20/10/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, 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:

α)Με την υπ' αριθμ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 582.248,16 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 698.697,79 €.

β)Με την υπ' αριθμ./2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 180.613,80 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 191.450,63 €.

γ)Με την υπ' αριθμ./2016 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρου 39 του Ν. 2238/1994 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 628.193,73 €.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά τον τακτικό/πλήρη έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος και λοιπών φορολογικών αντικειμένων, που διενεργήθηκε στη προσφεύγουσα από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με την/2013 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές ύψους 3.286.539,74 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 και 42.563,27 € για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011. Οι λογιστικές διαφορές της χρήσης 2010 προέρχονται

κυρίως από τη διαπίστωση ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε ενδοομιλικές συναλλαγές κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 39 του Ν. 2238/1994, χωρίς να τηρηθεί η αρχή των ίσων αποστάσεων. Προς τούτο εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

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

Αναφορικά με τις λογιστικές διαφορές που προέκυψαν βάσει του άρθρου 39 του Ν. 2238/1994 περί υπερτιμολογήσεων/υποτιμολογήσεων ενδοομιλικών συναλλαγών :

- Εσφαλμένη απόρριψη εταιρειών του δείγματος.
- Η φορολογική αρχή δεν έπρεπε να προβεί σε οριακές προσαρμογές.
- Η αναπροσαρμογή στη διάμεσο είναι άτοπη.
- Έπρεπε να ληφθούν υπόψη οι ιδιαίτερες οικονομικές συνθήκες της αγοράς.
- Έπρεπε να συμπεριληφθεί η χρήση 2010 στη τριετία της συγκριτικής μελέτης και να μη τύχει εφαρμογής η ΠΟΛ 1142/2015, η οποία αναφέρει ότι ως συγκριτικά στοιχεία θα χρησιμοποιούνται τα περιθώρια συγκρίσιμων επιχειρήσεων των τριών (3) αμέσως προηγούμενων φορολογικών ετών.
- Σε επίπεδο μικτού περιθωρίου κέρδους βρίσκεται εντός αποδεκτού ενδοτεταρτημοριακού εύρους τιμών.
- Έπρεπε να γίνει ανάλυση δεδομένων περισσότερων ετών (multi-year approach).
- Ο έλεγχος εσφαλμένα απέρριψε τη μεταφορά της ζημιάς της χρήσης 2010 προς συμψηφισμό με τα κέρδη της χρήσης 2011.

Αναφορικά με τη κρίση του ελέγχου περί μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων

- Μη νόμιμη διόρθωση κερδών.
- Αναδρομική εφαρμογή ευμενέστερου καθεστώτος.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης απόρριψης εταιρειών του δείγματος, κατά τη διενέργεια του ελέγχου εξετάστηκε εάν τα κριτήρια αυτόματης αναζήτησης ικανοποιούνταν στο τελικό συγκρίσιμο δείγμα στο οποίο κατέληξε η προσφεύγουσα. Οι συγκρίσιμες επιχειρήσεις που προέκυψαν μέσω της στρατηγικής αναζήτησης (αυτόματα κριτήρια) που η ίδια η προσφεύγουσα υιοθέτησε, στηρίχτηκαν στη γενική περιγραφή τους από τη βάση δεδομένων (Textual Search). Ωστόσο από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ορισμένες από τις επιχειρήσεις που περιλαμβάνονταν στο τελικό δείγμα των επιχειρήσεων που επιλέχθηκαν ως συγκρίσιμες με την προσφεύγουσα, είτε δημοσίευσαν ενοποιημένα στοιχεία που σημαίνει ότι ανήκαν σε όμιλο, είτε επιτελούσαν διαφορετικές λειτουργίες (λιανικές πωλήσεις) ή εμπορεύονταν διαφορετικό προϊόν (ανταλλακτικά) και κατά συνέπεια δεν θα έπρεπε να περιληφθούν στο τελικό συγκρίσιμο δείγμα.

Εξάλλου βάσει των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ (παρ. 1.55): «*Οικονομικές συνθήκες που σχετίζονται με τον καθορισμό της συγκρισιμότητας των συναλλαγών είναι: η γεωγραφική τοποθεσία, το μέγεθος των αγορών, η ανταγωνιστικότητα των αγορών, η σχετική ανταγωνιστική σχέση των αγοραστών και των πωλητών, η διαθεσιμότητα των υποκατάστατων αγαθών και υπηρεσιών, το κόστος παραγωγής, το επίπεδο αγοράς (χονδρική ή λιανική).....*» .

Ως εκ τούτου και σύμφωνα με τον επεξηγηματικό πίνακα με τους αναλυτικούς λόγους απόρριψης των επιχειρήσεων του τελικού δείγματος, όπως αυτός παρατίθεται στις σελ 98-100 της από 14/09/2016 έκθεσης τακτικού/πλήρους ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τους παράγοντες συγκρισιμότητας που πρέπει να υιοθετούνται κατά τη διενέργεια συγκριτικών αναλύσεων, ορθώς απέρριψε τις ανωτέρω επιχειρήσεις από το τελικό συγκρίσιμο δείγμα.

Επειδή από την εξέταση της θέσης της κερδοφορίας της προσφεύγουσας στο συγκρίσιμο δείγμα, όπως αυτό καθορίστηκε από την προσφεύγουσα και στη συνέχεια περιορίστηκε από τον έλεγχο, βρέθηκε πως ανάμεσα στην κερδοφορία της προσφεύγουσας και του 1ου τεταρτημορίου μεσολαβούν δύο (2) συγκρίσιμες επιχειρήσεις, δηλαδή το $2/12=16,67\%$ των επιχειρήσεων του δείγματος. Θα μπορούσε να θεωρηθεί πως πράγματι η απόκλιση αυτή είναι αμελητέα και οριακή αν δεν μεσολαβούσε καμία συγκρίσιμη επιχείρηση μεταξύ του διαστήματος της κερδοφορίας της προσφεύγουσας και του 1ου τεταρτημορίου. Ωστόσο, το $16,67\%$ των επιχειρήσεων του δείγματος εντός του διαστήματος της απόκλισης δεν μπορεί να θεωρηθεί ως αμελητέο και οριακό.

Επειδή λόγω της θετικής σχέσης μεταξύ των κινδύνων που αναλαμβάνονται και της κερδοφορίας που επιτυγχάνεται, μία ανεξάρτητη επιχείρηση δε θα δεχόταν να αναλάβει πρόσθετους κινδύνους εάν δεν λάμβανε και επιπρόσθετη αποζημίωση (κερδοφορία) για τους κινδύνους που αναλήφθηκαν. Τα όρια ίσων αποστάσεων (ενδοτεταρτημοριακό εύρος) δείχνουν το επίπεδο κερδοφορίας που είναι σύμφωνο με την ελεύθερη αγορά ανάλογα με το επίπεδο των κινδύνων που αναλαμβάνονται. Εν προκειμένω ελήφθησαν υπόψη οι οικονομικές συνθήκες της αγοράς και το ιδιαίτερο οικονομικό καθεστώς στο οποίο η προσφεύγουσα δραστηριοποιήθηκε, καθώς στο δείγμα εταιρειών συμπεριελήφθησαν συγκρίσιμες επιχειρήσεις με συνολικό αρνητικό αποτέλεσμα στην τριετία 2007 – 2009 και ως εκ τούτου ελήφθη υπόψη και η αρνητική οικονομική συγκυρία στην οποία είχε περιέλθει η προσφεύγουσα.

Επειδή σύμφωνα με την με Αριθμ.Πρωτ. Α2- 8092/31.12.2008 απόφαση του Υπουργείου Ανάπτυξης με θέμα: “Ειδικότερες ρυθμίσεις σχετικά με την επιβολή Κανόνων Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τις επιταγές της παραγράφου 10 άρθρου 26του ν. 3728/2008 (ΦΕΚ 258 Α)”:

«**ΑΡΘΡΟ 7**

Προσδιορισμός των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών από ένα εύρος αποδεκτών τιμών

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 = 25ο εκατοστιαίο σημείο

Q2 = διάμεσος = 50ο εκατοστιαίο σημείο

Q3 = τρίτο τεταρτημόριο = 75ο εκατοστιαίο σημείο

Σε αυτή την περίπτωση, θεωρείται ως συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημρίου, με την προϋπόθεση ότι η επιλογή αυτή αιτιολογείται επαρκώς.

Οι εταιρίες έχουν το δικαίωμα να χρησιμοποιούν άλλα υπολογιστικά μαθηματικά σχήματα προκειμένου για τον προσδιορισμό των τεταρτημορίων (π.χ. άλλα παραδεδεγμένα υπολογιστικά και στατιστικά προγράμματα είναι αποδεκτά).

2. Εάν το ποσό της τιμής που καθορίζει η εταιρία δεν συμπεριλαμβάνεται στο συγκρίσιμο εύρος τιμών ή κέρδους, όπως περιορίστηκε σύμφωνα με τα ανωτέρω, η αρμόδια υπηρεσία της Εποπτείας Αγοράς θα προσδιορίζει την μέση τιμή που είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Η μέση τιμή είναι η τιμή της διαμέσου, ως ανωτέρω.»

Εν προκειμένω, για τη χρήση 2010 το λειτουργικό περιθώριο κέρδους (-0,73%) της προσφεύγουσας βρέθηκε να είναι εκτός του αποδεκτού εύρους τιμών μεταξύ του 1^{ου} και 3^{ου} τεταρτημορίου που υπολογίστηκε από το συγκρίσιμο δείγμα. Εξάλλου από το φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών της χρήσης 2010 προέκυψε ότι η προσφεύγουσα αναλαμβάνει τους ακόλουθους κινδύνους: α)κίνδυνο απαξίωσης αποθεμάτων, β) κόστος εκπτώσεων, κινήτρων και μπόνους και γ) κίνδυνο διετούς εργοστασιακής εγγύησης οχημάτων. Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα προαναφερόμενα καθώς το γεγονός ότι το όριο του 1^{ου} τεταρτημορίου είναι αρνητικό, ορθώς προσάρμοσε το λειτουργικό περιθώριο κέρδους της προσφεύγουσας στη τιμή της διαμέσου .

Επειδή σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι έπρεπε να συμπεριληφθεί η χρήση 2010 στη τριετία της συγκριτικής μελέτης, αναφέρουμε ότι η προσφεύγουσα κατά την τεκμηρίωση της συναλλαγής θα έπρεπε να χρησιμοποιήσει στοιχεία που είναι διαθέσιμα πριν τον καθορισμό της ενδοομιλικής τιμολόγησης (προηγούμενη τριετία 2007 – 2009) καθώς μόνο αυτά θα μπορούσαν να είναι διαθέσιμα κατά τον καθορισμό της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Εξάλλου σύμφωνα με τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ: παρ. 5.3.: «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.». Επιπροσθέτως με την παρ. 5.9.: «Οι φορολογικές διοικήσεις θα πρέπει να περιορίζουν την απαίτηση εγγράφων που έγιναν διαθέσιμα από τους φορολογούμενους μόνο μετά τη διενέργεια της ελεγχόμενης ενδοομιλικής συναλλαγής σε εκείνα που είναι πιθανό λογικά να περιέχουν την διαθέσιμη πληροφόρηση που καθορίζεται στα πλαίσια που ορίζουν τη χρήση δεδομένων πολλαπλών ετών του Κεφαλαίου 3 ή σε εκείνα που περιέχουν τις συνθήκες που υπήρχαν τη στιγμή που αποφασίστηκε (καθορίστηκε) η ενδοομιλική τιμολόγηση. Κατά την εξέταση εάν η τεκμηρίωση και τα έγγραφα που αναζητήθηκαν είναι επαρκή, η φορολογική διοίκηση θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη το εύρος της

πληροφόρησης που θα μπορούσε να είναι λογικά διαθέσιμο στον φορολογούμενο κατά το χρόνο καθορισμού της ενδοομιλικής τιμολόγησης». Βάσει των όσων προαναφέρθηκαν ορθώς ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα στοιχεία της τριετίας που προηγείται του ελεγχόμενου έτους για τις συγκρίσιμες επιχειρήσεις του δείγματος καθώς αυτά μπορούσαν να είναι διαθέσιμα κατά το χρόνο καθορισμού της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Η εγκύκλιος ΠΟΛ 1142/2015, η οποία αναφέρει ότι ως συγκριτικά στοιχεία θα χρησιμοποιούνται τα περιθώρια συγκρίσιμων επιχειρήσεων των τριών (3) αμέσως προηγούμενων φορολογικών ετών, δεν θεσπίζει κανόνες δικαίου ούτε τροποποιεί διατάξεις νόμων αλλά παρέχει οδηγίες στις φορολογικές ελεγκτικές αρχές και προς τούτο δεν τίθεται θέμα αναδρομικής εφαρμογής της.

Επειδή η ίδια η προσφεύγουσα απέρριψε την παραδοσιακή μέθοδο του Μεικτού Περιθωρίου κι επομένως ο ισχυρισμός της ότι σε επίπεδο μικτού περιθωρίου κέρδους βρίσκεται εντός αποδεκτού ενδοτεταρτημοριακού εύρους τιμών, για να αποδείξει ότι τήρησε την αρχή των ίσων αποστάσεων, πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος

Επειδή η χρήση των δεδομένων περισσότερων ετών αφορά στην επιλογή του δείγματος των συγκρίσιμων ανεξάρτητων επιχειρήσεων και όχι των δεδομένων περισσότερων ετών της προσφεύγουσας καθώς δεν θα μπορούσαν να είναι διαθέσιμα συγκρίσιμα οικονομικά στοιχεία κατά τον χρόνο πραγματοποίησης των συναλλαγών σε επίπεδο τριετίας. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι έπρεπε να γίνει ανάλυση δεδομένων περισσότερων ετών (multi-year approach) πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/1994 :

«Άρθρο 105 Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος νομικών προσώπων

1.Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται:...

2.Από τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης παραγράφου, εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 31. ...

11. Οι διατάξεις των άρθρων 4 παράγραφοι 3, 4 και 7, 32, 34 με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 12 του άρθρου αυτού, 35, 36 και 38 εφαρμόζονται αναλόγως και για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101....

Άρθρο 4 Εισόδημα και εξεύρεση του

Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με

την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς....»

Επειδή μετά την αναμόρφωση από τον τακτικό/πλήρη έλεγχο των αποτελεσμάτων της χρήσης 2010 με τη προσθήκη λογιστικών διαφορών (κυρίως ποσού 3.140.968,64 ευρώ ως διαφορά βάσει του άρθρου 39 Ν. 2238/1994 περί υπερτιμολογήσεων/υποτιμολογήσεων) και τη μετατροπή της δηλωθείσας ζημιάς σε κέρδη ελέγχου, δεν προέκυψε μεταφερόμενη ζημιά και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη αναγνώρισης στη χρήση 2011 της μεταφερόμενης ζημιάς από τη χρήση 2010 πρέπει να απορριφθεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του Ν. 2238/1994 όπως ίσχυε κατά τη κρινόμενη περίοδο : «1. 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. 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...

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.

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...»

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο με βάση ό,τι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

Εν προκειμένω, ορθώς εφαρμόστηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 39 του Ν. 2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν κατά τη διαχειριστική χρήση 2010 και συγκεκριμένα από 23/04/2010, με το άρθρο 11 του Ν. 3842/2010 και επιβλήθηκε πρόστιμο 20% επί των επιπλέον καθαρών κερδών που προέκυψαν από τις διατάξεις του άρθρου αυτού 39 του Ν. 2238/1994, ως απόρροια της μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στην τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **20/10/2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** στο σύνολό της και την επικύρωση:

1) της υπ' αριθμ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

Διαφορά φόρου	582.248,16 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% ως οικεία πράξη προσδιορισμού φόρου)	698.697,79 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.280.945,95 €

2) της υπ' αριθμ./2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικής περιόδου 01/01/2011-31/12/2011 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

Διαφορά φόρου	180.613,80 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (120% ως οικεία πράξη προσδιορισμού φόρου)	191.450,63 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	372.064,43 €

3) της υπ' αριθμ/2016 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρου 39 του Ν. 2238/1994 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

Συνολικό ποσό : 628.193,73 €.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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 .