



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 562
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα

20/11/2015

Αριθμός απόφασης:

4481

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

δ. 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.

ε. 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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975/τ. Β'/17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με διακριτικό τίτλο ΑΦΜ που εδρεύει κατά της υπ' αριθ. οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου άρθρου 39 παρ. 7 του ν. 2238/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/12/2009-30/11/2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη προστίμου άρθρου 39 παρ. 7 του ν. 2238/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/12/2009-30/11/2010, της οποίας ζητείται η ακύρωση, 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 με διακριτικό τίτλο 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:

Με την υπ' αρ. οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου άρθρου 39 παρ. 7 του ν. 2238/1994 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/12/2009-30/11/2010 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 5.156.505,95 €.

Το πρόστιμο επιβλήθηκε, μετά τον γενόμενο από ειδικό συνεργείο ελέγχου (ΑΥΟ2011), τακτικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, λόγω πραγματοποίησης αγορών από συνδεδεμένες αλλοδαπές επιχειρήσεις, με τίμημα αδικαιολόγητα ανώτερο από εκείνο που θα επιτύγχανε στις αγορές από τρίτα ανεξάρτητα προς αυτή πρόσωπα ή επιχειρήσεις.

Ειδικότερα αναπροσαρμόσθηκε (μειώθηκε) η αξία των αγορών εμπορευμάτων της προσφεύγουσας από συνδεδεμένες επιχειρήσεις, κατά 25.782.529,73 € και επί του ποσού αυτού επιβλήθηκε πρόστιμο με συντελεστή 20% ήτοι $25.782.529,73 \times 20\% = 5.156.505,95$ €, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 39 του ν. 2238/1994.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- ο φορολογικός έλεγχος εσφαλμένα θεωρεί ότι για τη διαχειριστική περίοδο 1/12/2009-30/11/2010 εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 39 και 39Α, όπως τέθηκαν με τα άρθρα 1 και 2 του ν. 3775/2009.

- ο φορολογικός έλεγχος κατέληξε σε εσφαλμένο συμπέρασμα, δηλαδή στο ότι οι διενεργηθείσες αγορές από τις συνδεδεμένες με την εταιρεία επιχειρήσεις του Ομίλου έγιναν σε τιμή αδικαιολόγητα ανώτερη από αυτή που συνομολογείτο με ανεξάρτητους προμηθευτές

- ο φορολογικός έλεγχος όφειλε να αποδεχθεί ως ελάχιστο ανεκτό περιθώριο καθαρού κέρδους το αποδειχθέν -2,95%, προβαίνει σε αυθαίρετη επιλογή του πρώτου ενδοτεταρτημοριακού εύρους, το οποίο τοποθετείται στο 1,78%.

- ο φορολογικός έλεγχος υπέπεσε στο επίσης κεφαλαιώδες σφάλμα ότι κατά τον υπολογισμό των λειτουργικών αποτελεσμάτων της εταιρείας, αγνόησε τα φορολογικά δεδομένα και βασίσθηκε σε λογιστικά δεδομένα, τα οποία όμως είναι αδόκιμα εν προκειμένω.

- δεν θα πρέπει να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 39 Κ.Φ.Ε., διότι η μη επίτευξη του προσδιορισθέντος περιθωρίου κέρδους δεν είχε ως αιτία τις τιμές μεταβίβασης με τις οποίες πώλησαν τα προϊόντα τους οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις, έτσι ώστε να αποδοθεί στην εταιρεία μας πρόθεση αποφυγής άμεσων ή έμμεσων φόρων, αλλά την αιφνίδια και επανειλημμένη μείωση των τιμών των φαρμάκων με νομοθετικές παρεμβάσεις, οι οποίες είχαν ως αποτέλεσμα την συμπίεση έως και εξαφάνιση του υπό κανονικές συνθήκες κέρδους της εταιρείας.

- και αν ακόμα ήθελε γίνει δεκτός κατ' αρχήν ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι το ελάχιστο ανεκτό περιθώριο λειτουργικού κέρδους έπρεπε να διαμορφωθεί στο +1,78% δεν θα πρέπει να τύχει εφαρμογής η προσαύξηση των καθαρών κερδών σύμφωνα με το τεκμήριο της παρ. 1 του άρθρου 39 Κ.Φ.Ε. κατ' εφαρμογή της περίπτωσης (β) της παραγράφου 5 του άρθρου 39 Κ.Φ.Ε., δεδομένου ότι η εικαζόμενη υπερτιμολόγηση δεν έγινε με σκοπό την αποφυγή άμεσων ή έμμεσων φόρων.

- Αναδρομική εφαρμογή του νεότερου ευμενέστερου νομικού καθεστώτος ως προς το επιβληθέν πρόστιμο ενδοομιλικών συναλλαγών

- Ο υπολογισμός του προστίμου πρέπει να γίνει με συντελεστή 10%, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 39 του ν. 2238/1994.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 1 του ν. 3775/2009**, «1.Το άρθρο 39 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, που κυρώθηκε με το ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α), αντικαθίσταται ως εξής:
Άρθρο 39

1. Όταν μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων, οι οποίες συνδέονται κατά την έννοια της παραγράφου 3, πραγματοποιούνται πωλήσεις αγαθών ή παρέχονται υπηρεσίες και το τίμημα πώλησης ή η αμοιβή, κατά περίπτωση, ορίζεται σε ποσό αδικαιολόγητα ανώτερο ή κατώτερο από εκείνο που θα είχε συμφωνηθεί αν η συναλλαγή γινόταν με άλλη επιχείρηση κάτω από τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά κατά το χρόνο πραγματοποίησης της, η προκύπτουσα διαφορά, εφόσον είχε ως αποτέλεσμα την αποφυγή άμεσων ή έμμεσων φόρων, θεωρείται κέρδος της επιχείρησης που απέκτησε έσοδα μικρότερα ή επιβαρύνθηκε με δαπάνες μεγαλύτερες, αντίστοιχα. Η διαφορά αυτή προσauξάνει τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης, 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 προσauζάνονται 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, προσauξάνει 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 προσauξησης 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 δέκα τοις εκατό (10%) **{(20%) από 23/4/2010 άρθ. 11παρ. 13β' ν.3842/2010}** επί των επιπλέον καθαρών κερδών που προκύπτουν από τις διατάξεις του άρθρου αυτού. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται ανεξάρτητα από την τυχόν επιβολή πρόσθετων φόρων, προσauξήσεων 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.

8. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή και για τα δικαιώματα ή τις αποζημιώσεις που καταβάλλονται μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών επιχειρήσεων, εφόσον συνδέονται μεταξύ τους κατά την έννοια της παραγράφου 3, για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων, καθώς επίσης και για τα έξοδα διοικητικής υποστήριξης, οργάνωσης και αναδιοργάνωσης».

2. Το παρόν άρθρο εφαρμόζεται για εισοδήματα ή δαπάνες που πραγματοποιούνται σε διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες η υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος γεννάται από 1.1.2011 και μετά.

Επειδή από τις διατάξεις του **άρθρου 107 του ν. 2238/1994**, ορίζεται ότι:

«**1.** Κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 (μεταξύ των οποίων και οι Ανώνυμες Εταιρείες) υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Επίσης σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος υποχρεούνται και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν στην κυριότητά τους ακίνητο στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν προκύπτει ή όχι εισόδημα από αυτό.

2. Η δήλωση της προηγούμενης παραγράφου υποβάλλεται με τη χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων και δικτυακών υποδομών:

α) Από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, **μέχρι τη δεκάτη (10^η) ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου**, για τα εισοδήματα που απόκτησαν μέσα σε αυτήν.»

Επειδή η διαχειριστική περίοδος της προσφεύγουσας έληξε την 30-11-2010 και κατά συνέπεια η υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος γεννήθηκε στις 10-04-2011, ο ισχυρισμός ότι για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο 01/12/2009-30/11/2010 δεν εφαρμόζονταν οι διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 2238/1994, όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 1 του ν. 3775/2009, αλλά οι προϊσχύσασες, είναι απορριπτέες ως νόμω αβάσιμες.

Επειδή από τις διατάξεις της **παρ. 4 του άρθρου 39Α του ν. 2238/1994**, όπως τέθηκε με το άρθρο 2 του ν. **3775/2009** και ίσχυε κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο, ορίζεται ότι:

«**1.** 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.

2. Ημεδαπή επιχείρηση, μέλος ομίλου πολυεθνικών επιχειρήσεων, μπορεί να εκπληρώνει την υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών της μέσω της τήρησης «φακέλου τεκμηρίωσης», ο οποίος αποτελείται από:

α. Το «βασικό» φάκελο τεκμηρίωσης,

β. Τον «ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης»,

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 1 Πεδίο Εφαρμογής

«1. Οι εταιρίες οποιουδήποτε τύπου και μορφής που λειτουργούν στην Ελλάδα, για τις συναλλαγές τους με εταιρίες που είναι συνδεδεμένες κατά την έννοια του άρθρου 42 ε του Κ.Ν. 2190/1920 (ενδοομιλικές συναλλαγές), πρέπει να εφαρμόζουν όρους οι οποίοι να είναι ταυτόσημοι ή όμοιοι με αυτούς που θα εφαρμόζονταν για τις ίδιες ή παρόμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξαρτήτων Επιχειρήσεων (αρχή των ίσων αποστάσεων).

Για τον έλεγχο της συμμόρφωσης τους με την υποχρέωση αυτή, οι ως άνω εταιρίες υποχρεούνται να τεκμηριώνουν τις τιμές στις ενδοομιλικές συναλλαγές τους με την κατάρτιση πλήρους και τυποποιημένης μελέτης τεκμηρίωσης.

Στη διάταξη αυτή εμπίπτουν οι ημεδαπές Ανώνυμες Εταιρίες και Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης, οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του π.δ. 186/1992 (Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων), οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και ενώσεις αυτών, οι δημόσιες, δημοτικές και κοινωνικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα κατά την έννοια των διατάξεων του Άρθρου 100 παρ. 1 του Ν. 2238/94 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων) ή των οικείων Διμερών Συμβάσεων για την αποφυγή της Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας και της Χώρας στην οποία η επιχείρηση έχει την έδρα τους, όπου υπάρχει τέτοια Σύμβαση.

2. Οι ανωτέρω επιχειρήσεις έχουν την υποχρέωση να συντάσσουν φακέλους τεκμηρίωσης των τιμών τους για τις συναλλαγές τους με τις εταιρίες (ημεδαπές και αλλοδαπές) που είναι συνδεδεμένες με αυτές, κατά τις διατάξεις του άρθρου 42 (ε) του Κ.Ν. 2190/1920.»

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 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° εκατοστιαίο σημείο

Q2 = διάμεσος = 50° εκατοστιαίο σημείο

Q3 = τρίτο τεταρτημόριο = 75° 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 8 Καταστάσεις ενδοομιλικών συναλλαγών

«Οι υπόχρεες εταιρίες της παραγράφου 1 του άρθρου 1, υποχρεούνται να υποβάλλουν στην Δ/νση Ελέγχων της Υπηρεσίας Εποπτείας Αγοράς της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου του Υπουργείου Ανάπτυξης, εντός 4 μηνών και 15 ημερών από τη λήξη της διαχειριστικής τους χρήσης, κατάσταση στην οποία εμφανίζονται τα στοιχεία κάθε μίας από τις ενδοομιλικές συναλλαγές τους, τις οποίες πραγματοποίησαν μέσα στη χρήση και πιο συγκεκριμένα:

α. Το αντικείμενο κάθε συμφωνίας (π.χ. πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, δάνειο, παραχώρηση χρήσης δικαιωμάτων κ.λ.π.)

β. Τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου (επωνυμία, έδρα, αριθμός φορολογικού μητρώου)

γ. Ο τρόπος (ιδιωτικό έγγραφο, συμβολαιογραφικό, προφορική συμφωνία) και η ημερομηνία κατάρτισης κάθε συμφωνίας

δ. Η αξία (ύψος) της συναλλαγής

ε. Όλες οι ενδοομιλικές παραδόσεις αγαθών που τιμολογούνται από τρίτα μέρη (τριγωνικές συναλλαγές).»

Επειδή η προσφεύγουσα είναι μέλος του πολυεθνικού ομίλου και πραγματοποίησε συναλλαγές με άλλες επιχειρήσεις του ίδιου ομίλου, ως εκ τούτου είχε υποχρέωση τεκμηρίωσης των συναλλαγών αυτών.

Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Διεύθυνση Κοστολόγησης και Έρευνας Αγοράς της Γενικής Γραμματείας Καταναλωτή του Υπουργείου Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας, Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων την προβλεπόμενη κατάσταση ενδοομιλικών συναλλαγών και έθεσε στη διάθεση του ελέγχου το φάκελο τεκμηρίωσης που είχε καταρτίσει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν.3728/2008.

Επειδή η προσφεύγουσα για την τεκμηρίωση της τιμής των αγορών της από συνδεδεμένες επιχειρήσεις χρησιμοποίησε την μέθοδο του καθαρού περιθωρίου συναλλαγής (TNMM). Ο έλεγχος αποδέχθηκε τη συγκριτική ανάλυση της προσφεύγουσας, καθώς και το συγκριτικό δείγμα που αυτή προσδιόρισε.

Οι επιχειρήσεις που αποτελούν το συγκριτικό δείγμα παρουσιάζουν πλήρες εύρος καθαρού περιθωρίου (συντελεστή καθαρού κέρδους επί εσόδων προ τόκων και φόρων) από -2,95% έως 9,97%, ενώ το ενδοτεταρτημοριακό εύρος είναι το πρώτο τεταρτημόριο 1,78%, το τρίτο τεταρτημόριο 3,98% και η διάμεσος 2,88%. Για να είναι επομένως οι τιμές των αγορών εμπορευμάτων που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα από συνδεδεμένες επιχειρήσεις, σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων (δηλαδή για να είναι στις τιμές που θα αγόραζε από τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις) θα έπρεπε να παρουσιάζει καθαρό περιθώριο κέρδους επί εσόδων (προ τόκων και φόρων), από τις συναλλαγές αυτές, μεταξύ 1,78% και 3,98%.

Το καθαρό περιθώριο συναλλαγής της προσφεύγουσας ως διανομέα περιορισμένου κινδύνου ανήλθε σε -5,46% και ως διανομέας πλήρους κινδύνου σε -0,56 και επομένως οι τιμές αγοράς των εμπορευμάτων της από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις δεν πληρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων και είναι υπερτιμολογημένες.

Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί ότι ο φορολογικός έλεγχος κατέληξε σε εσφαλμένο συμπέρασμα, δηλαδή στο ότι οι διενεργηθείσες αγορές από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις του Ομίλου έγιναν σε τιμή αδικαιολόγητα ανώτερη από αυτή που συνομολογείτο με ανεξάρτητους προμηθευτές και ότι ενώ όφειλε να αποδεχθεί ως ελάχιστο ανεκτό περιθώριο καθαρού κέρδους το -2,95%, προβαίνει σε αυθαίρετη επιλογή του πρώτου ενδοτεταρτημοριακού εύρους, το οποίο τοποθετείται στο 1,78%, είναι απορριπτέοι.

Επειδή από τις διατάξεις της **παρ. 4 του άρθρου 39 του ν. 2238/1994**, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο, ορίζεται ότι, « *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.*

Επειδή για τον προσδιορισμό του καθαρού περιθωρίου συναλλαγής (ποσοστό καθαρών κερδών προ φόρων και τόκων επί εσόδων) λαμβάνεται, κατ' αρχήν, υπόψη το σύνολο των δαπανών που πραγματοποιήθηκαν και καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης, ανεξάρτητα αν αυτές αναγνωρίζονται φορολογικά ή όχι, με εξαίρεση την περίπτωση κατά την οποία οι δηλωθείσες από την

ίδια την επιχείρηση λογιστικές διαφορές ή οι καταλογισθείσες από τον έλεγχο και μη προσβληθείσες αφορούσαν τις συγκεκριμένες ενδοομιλικές συναλλαγές για τις οποίες διαπιστώθηκε ότι δεν τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός ότι κατά τον υπολογισμό των λειτουργικών αποτελεσμάτων λήφθηκαν υπόψη τα λογιστικά και όχι τα φορολογικά δεδομένα, είναι απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, τη μείωση των τιμών των φαρμάκων στην Ελλάδα, τουλάχιστον στην περίπτωση που η προσφεύγουσα λειτουργεί ως διανομέας περιορισμένου κινδύνου, έπρεπε να αναλάβουν οι προμηθεύτριες επιχειρήσεις, αλλά και το γεγονός ότι ο όμιλος κατά το έτος 2010 είχε περιθώριο κέρδους περίπου 10%.

Επειδή η φορολογική αρχή λαμβάνοντας υπόψη τη μείωση των τιμών των φαρμάκων στην Ελλάδα, ένεκα της οικονομικής κρίσης, κατά το έτος 2010 και προσδιόρισε το καθαρό περιθώριο κέρδους των υπό κρίση συναλλαγών στο κάτω όριο που προέκυψε από το φάκελο τεκμηρίωσης της προσφεύγουσας, δηλαδή στο 1,78%.

Ως εκ τούτου είναι απορριπτέος ο ισχυρισμός ότι δεν θα πρέπει να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 39 Κ.Φ.Ε., διότι η μη επίτευξη του ως άνω περιθωρίου κέρδους δεν είχε ως αιτία τις τιμές μεταβίβασης.

Επειδή οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα διατάξεις της περ. β' της παρ. 5 του άρθρου 39 του ν. 2238/1994, σύμφωνα με τις οποίες «οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται α) β) Αν αποδειχθεί από τις συμβαλλόμενες επιχειρήσεις ότι η υπερτιμολόγηση ή η υποτιμολόγηση δεν έγινε με σκοπό την αποφυγή των άμεσων ή έμμεσων φόρων.», δεν ίσχυαν κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 01/12/2009-30/11/2010, αλλά σε προγενέστερες.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός ότι δεν θα πρέπει να τύχει εφαρμογής η προσαύξηση των καθαρών κερδών, είναι απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 11 του ν. 4110/2013, με τις οποίες αντικαταστάθηκε το άρθρο 39 του ν. 2238/1994, ισχύουν για ενδοομιλικές συναλλαγές που πραγματοποιούνται σε διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2012 και μετά.

Επειδή η αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ηπιότερης, ως προς την επιβολή κυρώσεων, διατάξεως δεν έχει έδαφος εφαρμογής όταν η νεότερη ευμενέστερη διάταξη συνδέεται αναπόσπαστα με τη θέσπιση νέου, ουσιωδώς διαφορετικού φορολογικού καθεστώτος, ώστε να μην απηχεί διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη για τον πρόσφορο ή αναγκαίο χαρακτήρα των κυρώσεων υπό το προηγούμενο καθεστώς (πρβλ. ΣτΕ 459/2013 Ολομ.,).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση δεν υφίσταται η ως άνω προϋπόθεση, ο σχετικός ισχυρισμός είναι απορριπτέος,.

Επειδή οι επικαλούμενες από την προσφεύγουσα διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 39 του ν. 2238/1994, σύμφωνα με τις οποίες «Σε βάρος της επιχείρησης, που υπάγεται στις διατάξεις αυτού του άρθρου, επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο καθοριζόμενο σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) στο ποσό της διαφοράς που προκύπτει 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. Οι διατάξεις των άρθρων 69, 70, 71 και 74 εφαρμόζονται αναλόγως και στην περίπτωση αυτή. Αντικείμενο της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς δεν μπορεί να αποτελέσει το ποσοστό του επιβαλλόμενου προστίμου.», δεν ίσχυαν κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 01/12/2009-30/11/2010, αλλά σε προγενέστερες.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός ότι ο υπολογισμός του προστίμου θα πρέπει να γίνει με συντελεστή 10%, είναι απορριπτέος ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου (Α.Υ.Ο.2011) επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί στο σύνολό της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ. ενδικοφανούς προσφυγής και την επικύρωση της υπ' αρ. οριστικής πράξης προσδιορισμού προστίμου φόρου εισοδήματος διατάξεων άρθρου 39 παρ. 7 του ν. 2238/94 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/12/2009-30/11/2010.

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

Πρόστιμο συνολικού ποσού 5.156.505,95 € .

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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 άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).