



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο :

ΦΑΞ :

Καλλιθέα 21/09/2015

Αριθμός απόφασης: 3876

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 με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου

ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην Αθήνα, επί της

οδού, κατά των :**α) υπ' αριθμ.....οριστικής απόφασης επιβολής προστίμου**

φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, της Προϊσταμένης του

....., σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 39 του ν.2238/1994, **β) υπ'**

αριθμ.....οριστικής απόφασης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής

περιόδου 01/01-31/12/2009, της Προϊσταμένης του, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4

του άρθρου 39 του ν.2238/1994, **γ) υπ' αριθμ.....οριστικής απόφασης επιβολής**

προστίμου φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, της Προϊσταμένης

του, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.7 του άρθρου 39 του ν.2238/1994, **δ) υπ'**

αριθμ.....οριστικής απόφασης επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής

περιόδου 01/01-31/12/2011, της Προϊσταμένης του, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.7 του άρθρου 39 του ν.2238/1994, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις :α)υπ' αριθμ.....οριστική απόφαση επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, της Προϊσταμένης του, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 39 του ν.2238/1994, **β)υπ' αριθμ.....οριστική απόφαση επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος**, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, της Προϊσταμένης του, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 39 του ν.2238/1994, **γ)υπ' αριθμ.....οριστική απόφαση επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος**, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, της Προϊσταμένης του, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.7 του άρθρου 39 του ν.2238/1994, **δ)υπ' αριθμ.....οριστική απόφαση επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος**, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, της Προϊσταμένης του, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.7 του άρθρου 39 του ν.2238/1994, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 17.03.2015 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος βάσει του άρθρου 66 ν.2238/1994 & των άρθρων 23,24,25,66 ν.4174/2013 του ελεγκτή του,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 21/09/2015 εισήγηση του Α3 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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.....οριστική απόφαση επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008 , της Προϊσταμένης του , επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού **1.015,85 €**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 39 του ν.2238/1994,

β) με την υπ' αριθμ.....οριστική απόφαση επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009 , της Προϊσταμένης του , επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού **7.257,06 €**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 39 του ν.2238/1994,

γ) με την υπ' αριθμ.....οριστική απόφαση επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010 , της Προϊσταμένης του , επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού **16.344,62 €**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.7 του άρθρου 39 του ν.2238/1994,

δ) με την υπ' αριθμ.....οριστική απόφαση επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011 , της Προϊσταμένης του , επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού **13.408,18 €**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.7 του άρθρου 39 του ν.2238/1994.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων της από 17.03.2015 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος βάσει του άρθρου 66 ν.2238/1994 & των άρθρων 23,24,25,66 ν.4174/2013 του ελεγκτή του ,

Συγκεκριμένα ο έλεγχος διαπίστωσε ότι :

-στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2008 η προσφεύγουσα εταιρεία πραγματοποίησε πωλήσεις αγαθών στην συνδεδεμένη με αυτή (συγγενή) κατά την έννοια της παρ.2 του άρθρου 39 του ν.2238/1994, αλλοδαπή εταιρεία,, με τίμημα αδικαιολόγητα κατώτερο από εκείνο που επιτύγχανε στις πωλήσεις προς τρίτα ανεξάρτητα προς αυτή πρόσωπα ή επιχειρήσεις(Υποτιμολόγηση). Ειδικότερα το συνολικό τίμημα των πωλήσεων προς την συνδεδεμένη αλλοδαπή εταιρεία ανήλθε σε **48.000,16 €** αντί συνολικού τιμήματος **58.158,61 €** που θα επιτύγχανε αν οι ίδιες πωλήσεις πραγματοποιούνταν σε μη συνδεδεμένη εταιρεία δηλαδή διαφορά (υποτιμολόγηση) **10.158,45 €** . Το ποσό αυτό σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 39 του ν.2238/1994 προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας και επ' αυτού του ποσού επιβλήθηκε πρόστιμο 10% ήτοι ποσό **1.015,85 €**.

-στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2009 η προσφεύγουσα εταιρεία πραγματοποίησε πωλήσεις αγαθών στην συνδεδεμένη με αυτή (συγγενή) κατά την έννοια της παρ.2 του άρθρου 39 του ν.2238/1994, αλλοδαπή εταιρεία,, με τίμημα αδικαιολόγητα κατώτερο από εκείνο που επιτύγχανε στις πωλήσεις προς τρίτα ανεξάρτητα προς αυτή πρόσωπα ή επιχειρήσεις(Υποτιμολόγηση). Ειδικότερα το συνολικό τίμημα των πωλήσεων προς την συνδεδεμένη αλλοδαπή εταιρεία ανήλθε σε **184.350,93 €** αντί συνολικού τιμήματος **256.921,48 €** που θα επιτύγχανε αν οι ίδιες πωλήσεις πραγματοποιούνταν σε μη συνδεδεμένη εταιρεία δηλαδή διαφορά (υποτιμολόγηση) **72.570,55 €** . Το ποσό αυτό σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 39 του ν.2238/1994 προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας και επ' αυτού του ποσού επιβλήθηκε πρόστιμο 10%, ήτοι ποσό **7.257,06 €**.

-στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010 η προσφεύγουσα εταιρεία πραγματοποίησε πωλήσεις αγαθών στην συνδεδεμένη με αυτή (συγγενή) κατά την έννοια της παρ.2 του άρθρου 39 του ν.2238/1994, αλλοδαπή εταιρεία,, με τίμημα αδικαιολόγητα κατώτερο από εκείνο που επιτύγχανε στις πωλήσεις προς τρίτα ανεξάρτητα προς αυτή πρόσωπα ή επιχειρήσεις(Υποτιμολόγηση). Ειδικότερα το συνολικό τίμημα των πωλήσεων προς την συνδεδεμένη αλλοδαπή εταιρεία ανήλθε σε **227.987,33 €** αντί συνολικού τιμήματος **309.710,41 €** που θα επιτύγχανε αν οι ίδιες πωλήσεις πραγματοποιούνταν σε μη συνδεδεμένη εταιρεία δηλαδή διαφορά (υποτιμολόγηση) **81.723,08 €** . Το ποσό αυτό σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 39 του ν.2238/1994 προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας και επ' αυτού του ποσού επιβλήθηκε πρόστιμο 20%, ήτοι ποσό **16.344,62 €**.

-στη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 η προσφεύγουσα εταιρεία πραγματοποίησε πωλήσεις αγαθών στην συνδεδεμένη με αυτή (συγγενή) κατά την έννοια της παρ.2 του άρθρου 39 του ν.2238/1994, αλλοδαπή εταιρεία,, με τίμημα αδικαιολόγητα κατώτερο από εκείνο που επιτύγχανε στις πωλήσεις προς τρίτα ανεξάρτητα προς αυτή πρόσωπα ή επιχειρήσεις(Υποτιμολόγηση). Ειδικότερα το συνολικό τίμημα των πωλήσεων προς την συνδεδεμένη αλλοδαπή εταιρεία ανήλθε σε **245.104,47 €** αντί συνολικού τιμήματος **312.145,37 €**

που θα επιτύγχανε αν οι ίδιες πωλήσεις πραγματοποιούνταν σε μη συνδεδεμένη εταιρεία δηλαδή διαφορά (υποτιμολόγηση) **67.040,90 €** . Το ποσό αυτό σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 39 του ν.2238/1994 προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας και επ' αυτού του ποσού επιβλήθηκε πρόστιμο 20%, ήτοι ποσό **13.408,18 €**.

Η προσφεύγουσα εταιρεία , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά :

-να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθούν υπ'αριθμ..... ,....., ,...../26-03-2015 οριστικές αποφάσεις επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης του που αφορούν τις χρήσεις 2008,2009,2010 και 2011 αντίστοιχα ,

- να μειωθεί η απόκλιση της αξίας των τιμών, όπως αυτές καταγράφονται στην έκθεση ελέγχου εισοδήματος με βάση τις συγκρίσιμες συναλλαγές που παρατέθηκαν με την εν λόγω προσφυγή , επικουρικώς σε περίπτωση απόρριψης του ως άνω αιτήματος ,

προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

- Μη τήρηση των κατευθυντηρίων οδηγιών του ΟΟΣΑ για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών τιμών. Ο έλεγχος έκανε λανθασμένη σύγκριση τιμών λαμβάνοντας υπόψη τις πωλήσεις προς την Ελληνική αγορά καθόσον υπάρχουν θεμελιώδεις διαφορές μεταξύ της Ελληνικής και της Βουλγαρικής αγοράς.
- Δεν υφίσταται υποτιμολόγηση από την Ελληνική Εταιρεία προς την Βουλγαρική συνδεδεμένη εταιρεία και δεν στοιχειοθετείται καμία μεταφορά κερδών από την Ελλάδα προς την Βουλγαρία καθόσον η Βουλγαρική εταιρεία είναι ζημιογόνος .
- Ο φορολογικός έλεγχος αγνόησε παντελώς τα στοιχεία με συγκρίσιμες συναλλαγές που του προσκομίσθηκαν με το σκεπτικό ότι κάποια από τα προϊόντα που συνέκρινε η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ήταν τα ίδια μολονότι του προσκομίσθηκε αναλυτικό σημείωμα , το οποίο καταδεικνυε ότι πρόκειται για τα ίδια ακριβώς προϊόντα, με ακριβώς τις ίδιες συνταγές παρασκευής , τα οποία απλώς άλλαξαν κωδικό ονομασίας προϊόντος αλλά και αποθήκης μεταξύ ετών για καθαρά θέμα οργάνωσης των προϊόντων που παράγει ο όμιλος.
- Παντελής έλλειψη αιτιολογίας στην απόρριψη των μεθόδων τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών . Από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν στον φάκελο τεκμηρίωσης προκύπτει σαφώς ότι οι τιμές πώλησης δομικών κονιαμάτων από την προς την συνδεδεμένη είναι σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Ειδικότερα :

Στην χρήση 2010 η τιμολόγηση των εν λόγω συναλλαγών έγινε με σκοπό την προσπάθεια εισόδου της προσφεύγουσας στην αγορά της Βουλγαρίας(marketpenetrationstrategy) και αυτό τεκμηριώνεται και με παρόμοια στρατηγική τιμολόγησης που ακολουθήθηκε και στην προσπάθεια εισόδου της προσφεύγουσας εταιρείας στην αγορά της Τουρκίας η οποία είναι σαφώς συγκρίσιμη με την αγορά της Βουλγαρία ,

στην χρήση 2011 για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών η προσφεύγουσα εταιρεία επέλεξε την μέθοδο του καθαρού κέρδους συναλλαγής (Κ.Κ.Σ.) επειδή αυτή αντικατοπτρίζει πλήρως την στρατηγική τιμολόγησης που ακολούθησε ο όμιλος κατά την είσοδο στην Βουλγαρική αγορά και επειδή η χρήση των τριών παραδοσιακών μεθόδων τεκμηρίωσης δεν ήταν δυνατή λόγω έλλειψης επαρκών συγκριτικών στοιχείων.

Διενεργήθηκε Πανευρωπαϊκή έρευνα συγκρίσιμων στοιχείων με την χρήση της βάσης δεδομένων Amadeus. Βάσει της ως άνω έρευνας, ο μέσος όρος του περιθωρίου κέρδους EBITDA ανεξαρτήτων εταιρειών για την τριετία 2009-2011 βρέθηκε μεταξύ 3,89% και 21,30% με ένα εύρος τεταρτημορίων από 9,69% έως 17,29%. Συνεπώς με βάση τις πραγματοποιηθείσες πωλήσεις της προσφεύγουσας εταιρείας προς την για το 2011 και το μέσο περιθώριο κέρδους EBITDA που ανήλθε σε 10,91 %, αλλά και το σταθμισμένο μέσο περιθώριο κέρδους EBITDA που ανήλθε σε 9,27% προκύπτει ότι οι τιμές πώλησης τιμές πώλησης δομικών κονιαμάτων από την προς την συνδεδεμένη είναι εντός του εύρους που θα συμφωνούσαν και τρίτες ανεξάρτητες εταιρείες μεταξύ τους. Από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν στον φάκελο τεκμηρίωσης προκύπτει ότι οι τιμές πώλησης δομικών κονιαμάτων από την προς την συνδεδεμένη είναι σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων καθόσον η τιμολόγηση των εν λόγω συναλλαγών έγινε με σκοπό την προσπάθεια εισόδου της προσφεύγουσας στην αγορά της Βουλγαρίας (market penetration strategy) και αυτό τεκμηριώνεται και με παρόμοια στρατηγική που ακολουθήθηκε και στην προσπάθεια εισόδου της προσφεύγουσας εταιρείας στην αγορά της Τουρκίας η οποία είναι σαφώς συγκρίσιμη με την αγορά της Βουλγαρίας.

- Βάσει της Ελληνικής νομοθεσίας περί τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, οι ενδοομιλικές συναλλαγές για τις χρήσεις 2008 και 2009 βρίσκονταν κάτω από το ετήσιο όριο συναλλαγών υποχρέωσης τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών.

Α)Ως προς τις υπ' αριθμ.....και οριστικές αποφάσεις επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2008 και 01/01-31/12/2009 αντίστοιχα

Επειδή στο άρθρο 39 παρ.1 έως 4 του ν.2238/1994 (όπως ισχύει κατά τις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους) ορίζεται :

«1.Όταν μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων ή μεταξύ αλλοδαπής και ημεδαπής επιχείρησης συνάπτονται συμβάσεις αγοραπωλησίας ή παροχής υπηρεσιών και κατά τις συμβάσεις αυτές το τίμημα ή το αντάλλαγμα ορίζεται αδικαιολόγητα σε ποσό ανώτερο ή κατώτερο, κατά περίπτωση, από εκείνο που θα πραγματοποιείτο, αν η σύμβαση γινόταν με άλλο πρόσωπο με τις συνθήκες που επικρατούν στην αγορά κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης, η προκύπτουσα διαφορά θεωρείται κατά τεκμήριο κέρδος της επιχείρησης, η οποία εισέπραξε μικρότερο ή πλήρωσε μεγαλύτερο, κατά περίπτωση, τίμημα ή αντάλλαγμα. Η διαφορά αυτή προσαυξάνει τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης που προκύπτουν από τα βιβλία της, χωρίς να επηρεάζει το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται:

α) Εφόσον η ημεδαπή εταιρία τελεί υπό τον έλεγχο της αλλοδαπής, λόγω συμμετοχής της δεύτερης στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της πρώτης.

β) Αν πρόκειται για ημεδαπές επιχειρήσεις, όταν υπάρχει μεταξύ τους σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου.

3. Η διαφορά που προκύπτει από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου 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 στις λοιπές φορολογίες.

4. 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.».

Επειδή στο μέρος Α εδάφ.7 του με αριθ.πρωτ. ΔΕΛ Γ 1058381 ΕΞ2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών με Θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σε θέματα ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών.» αναφέρεται :

“Α. Για διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος λήγει μέχρι 31.12.2010.

Εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 39 του ν.2238/94 όπως ίσχυαν μέχρι την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις του άρθρου του ν.3775/2009.

.....

.....

Με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν.3728/2008 θεσπίστηκε η υποχρέωση για τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, κατά την έννοια του άρθρου 42ε του κ.ν.2190/1920, κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης τιμών των μεταξύ τους συναλλαγών και υποβολής κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών, για διαχειριστικές περιόδους που λήγουν από 18.12.2008 και μετά. Με την παρ.16 του άρθρου 11 του ν.4110/2013 όπως αντικαταστάθηκε με την παρ.3α του άρθρου 18 του ν.4223/2013 και ισχύει, οι αρμόδιες ελεγκτικές υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης απέκτησαν το δικαίωμα να ζητούν από τις επιχειρήσεις τους εν λόγω φακέλους τεκμηρίωσης, εφόσον είχαν την υποχρέωση κατάρτισης αυτών και να τους αξιοποιούν στο πλαίσιο των διενεργούμενων από αυτές φορολογικών ελέγχων. Επίσης, να ελέγχουν την εκπλήρωση της υποχρέωσης υποβολής των καταστάσεων ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 26 του ν.3728/2008.».

Επειδή στην παρ.5 του άρθρου 26 του ν.3728/2008 ορίζεται :

«. Από τις υποχρεώσεις του παρόντος άρθρου απαλλάσσονται:

α. Οι εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο ή μορφή στην Ελλάδα και έχουν ετήσιο κύκλο εργασιών μέχρι του ποσού του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) ευρώ. Η απαλλαγή αίρεται, αν μια εταιρεία υπερβεί το όριο του κύκλου εργασιών για δύο συνεχόμενες διαχειριστικές χρήσεις. Υποχρέωση δημιουργείται εκ νέου από την επόμενη διαχειριστική χρήση εκείνης που για δεύτερη συνεχή διαχειριστική χρήση ο ετήσιος κύκλος εργασιών υπερέβη το όριο του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) ευρώ.

β. Οι συμβάσεις μεταξύ συνδεδεμένων εταιριών με αξία χαμηλότερη του ποσού των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ ετησίως.».

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται :

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή εν προκειμένω τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 39 του ν.2238/1994 καθόσον όπως προκύπτει από τα κεφ. 5.2.1.7.1.1 και 5.2.1.7.1.2 «Έλεγχος υπερτιμολογήσεων – υποτιμολογήσεων (άρθρο 39 του ν.2238/1994) των χρήσεων 2008 και 2009 αντίστοιχα, της από 17/03/2015 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτή του , Δημητρίου Δέρβου , πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ.2 του ιδίου άρθρου και νόμου.

Επειδή στις χρήσεις 2008 και 2009 η προσφεύγουσα εταιρεία πραγματοποίησε πωλήσεις συνολικής αξίας **48.000,16 €** και **184.350,93 €** αντίστοιχα, προς την αλλοδαπή εταιρεία για τις οποίες διαπιστώθηκε υποτιμολόγηση και συγκεκριμένα :

α)το συνολικό τίμημα των πωλήσεων προς την συνδεδεμένη αλλοδαπή εταιρεία στην χρήση 2008 ανήλθε σε **48.000,16 €** αντί συνολικού τιμήματος **58.158,61 €** που θα επιτύγχανε αν οι ίδιες πωλήσεις πραγματοποιούνταν σε μη συνδεδεμένη εταιρεία δηλαδή διαφορά-υποτιμολόγηση **10.158,45 €** και

β) το συνολικό τίμημα των πωλήσεων προς την συνδεδεμένη αλλοδαπή εταιρεία στην χρήση 2009 ανήλθε σε **184.350,93 €** αντί συνολικού τιμήματος **256.921,48 €** που θα επιτύγχανε αν οι ίδιες πωλήσεις πραγματοποιούνταν σε μη συνδεδεμένη εταιρεία δηλαδή διαφορά-υποτιμολόγηση **72.570,55 €** .

Επειδή οι ως άνω συναλλαγές της προσφεύγουσας εταιρείας προς την συνδεδεμένη αλλοδαπή αφορούν σε συμβάσεις με αξία χαμηλότερη των 200.000 ευρώ (48.000,16 € στην χρήση 2008 και 184.350,93 € στην χρήση 2009) η προσφεύγουσα εταιρεία σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ.5β του άρθρου 26 του ν.3728/2008 απαλλάσσεται της υποχρέωσης τεκμηρίωσης των συναλλαγών της προς την συνδεδεμένη αλλοδαπή. Ως εκ τούτου δεν τυγχάνει εφαρμογής το νομικό πλαίσιο του άρθρου 26 του ν.3728/2008, και οι εν λόγω συναλλαγές ελέγχονται μόνο με βάση το άρθρο 39 του ν.2238/1994.

Επειδή από τον έλεγχο των ως άνω συναλλαγών (όπως αναλυτικά αναφέρεται στα κεφ.5.2.1.7.1.1 και 5.2.1.7.1.2. της οικείας έκθεσης ελέγχου) διαπιστώθηκε αρχικά ότι για τις πωλήσεις προϊόντων προς τη συνδεδεμένη το συνολικό μικτό αποτέλεσμα είναι αρνητικό και συγκεκριμένα :

α)στην χρήση 2008 πουλήθηκαν προϊόντα κόστους 36.133,50 € στην αξία των 30.537,00 € και

β)στην χρήση 2009 πουλήθηκαν προϊόντα κόστους 176.099,68 € στην αξία των 150.111,25 € .

Επειδή από τα βιβλία και στοιχεία που προσκομίσθηκαν στον έλεγχο, από την αξιοποίηση των στοιχείων που αφορούσαν την αιτιολόγηση, από την πλευρά της προσφεύγουσας εταιρείας, της υποτιμολόγησης που διαπιστώθηκε στις χρήσεις 2008 και 2009 καθώς και από το υπ' αριθμ..... /24-02-2015 υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας επί του υπ' αριθμ..... /03-02-2015 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.Π. προέκυψαν τα εξής :

στην χρήση 2008

-από τα οικονομικά δεδομένα των προϊόντων που πουλήθηκαν στην συνδεδεμένη προκύπτει σημαντική απόκλιση της τιμής πώλησης, της τάξεως του 35% από την μέση τιμή πώλησης όπως αυτή προσδιορίσθηκε λαμβάνοντας υπόψη τις πραγματοποιηθείσες πωλήσεις των συγκεκριμένων κωδικών προς τρίτους ανεξάρτητους πελάτες σε Ελλάδα και Βουλγαρία (ως κεφ.5.2.1.7.1.1 οικείας έκθεσης) .

- η αιτιολόγηση της υποτιμολόγησης των υπο κρίση συναλλαγών που επικαλείται η προσφεύγουσα εταιρεία στηρίζεται σε συγκρίσεις συναλλαγών με διαφορετικά δεδομένα καθόσον γίνεται χρήση συναλλαγών που αφορούν σε διαφορετικής δυναμικότητας πελάτες και διαφορετικούς κωδικούς προϊόντων.

στην χρήση 2009

-από τα οικονομικά δεδομένα των προϊόντων που πουλήθηκαν στην συνδεδεμένη προκύπτει σημαντική απόκλιση της τιμής πώλησης από την μέση τιμή πώλησης όπως αυτή προσδιορίσθηκε λαμβάνοντας υπόψη τις πωλήσεις των συγκεκριμένων κωδικών προς τρίτους ανεξάρτητους πελάτες (ως κεφ.5.2.1.7.1.2 οικείας έκθεσης).

- η αιτιολόγηση της υποτιμολόγησης δεν στοιχειοθετείται από την προσφεύγουσα εταιρεία καθόσον στηρίζεται σε σύγκριση συναλλαγών που αφορούν σε διαφορετικούς κωδικούς προϊόντων, σε διαφορετικής δυναμικότητας πελάτες και σε χρόνο διάφορο του 2009 .

Επειδή το νομικό πλαίσιο του άρθρου 26 του ν.3728/2008, όπως σε αυτό έχουν ενσωματωθεί οι Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ για τις Ενδοομιλικές Συναλλαγές, δεν τυγχάνει εφαρμογής στην εν λόγω περίπτωση. Ως εκ τούτου ο επικαλούμενος σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη τήρησης από τον Έλεγχο, των κατευθυντηρίων γραμμών του ΟΟΣΑ , απορρίπτεται ως αβάσιμος .

Επειδή τα προσκομισθέντα ,με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής , στοιχεία ως προς τις χρήσεις 2008 και 2009 δεν διαφοροποιούνται από τα στοιχεία που έλαβε υπόψη ο έλεγχος .

Επειδή η εν λόγω υποτιμολόγηση, διαπιστώθηκε, με τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων , εντός των πλαισίων της εξελεγκτικής αρμοδιότητας που ορίζουν , οι ισχύουσες για τις υπο κρίση διαχειριστικές περιόδους, διατάξεις του άρθρου 39 του ν.2238/1994, ορθώς επιβλήθηκε το πρόστιμο της παρ. 4 του άρθρου 39 του ν.2238/1994 με την έκδοση των υπ' **αριθμ.....και**προσβαλλόμενων οριστικών αποφάσεων επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος.

Β)Ως προς τις υπ' αριθμ.....και οριστικές αποφάσεις επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος , διαχειριστικών περιόδων 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011 αντίστοιχα

Επειδή στο άρθρο 39 παρ.1-7 του ν 2238/1994 ορίζεται :

«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.

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%) επί των επιπλέον καθαρών κερδών που προκύπτουν από τις διατάξεις του άρθρου αυτού. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται ανεξάρτητα από την τυχόν επιβολή πρόσθετων φόρων,

προσαυξήσεων και λοιπών κυρώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις που ισχύουν και καταβάλλεται εφάπαξ εντός του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου γίνεται η βεβαίωση. Οι διατάξεις των άρθρων 69 , 70 , 71 και 74 , καθώς και του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α) έχουν εφαρμογή και για το πρόστιμο αυτό, με εξαίρεση το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997. ».

Επειδή στο άρθρο 39^Α του ν.2238/1994 ορίζεται :

«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, ο οποίος είναι κοινός για όλες τις εταιρείες του ομίλου και περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για όλες τις συνδεδεμένες εταιρείες και τα υποκαταστήματα του ομίλου. Ο «βασικός φάκελος» περιλαμβάνει:

αα) γενική περιγραφή της επιχείρησης και της στρατηγικής της, καθώς και της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του ομίλου,

ββ) γενική περιγραφή των συνδεδεμένων εταιρειών του ομίλου, που συμμετέχουν σε ελεγχόμενες συναλλαγές, καθώς και των συναλλαγών αυτών,

γγ) γενική περιγραφή των επιτελούμενων λειτουργιών και των κινδύνων που αντιμετωπίζονται, καθώς και των αλλαγών που μπορεί να επέρχονται,

δδ) πληροφορίες σχετικά με την ιδιοκτησία άυλων περιουσιακών στοιχείων και την πληρωμή ή είσπραξη δικαιωμάτων,

εε) περιγραφή της τιμολογιακής πολιτικής και της μεθόδου που ακολουθεί ο όμιλος προκειμένου να καθορίσει τις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών του,

στ) κατάλογο συμφωνιών κατανομής κόστους, συμφωνιών προκαθορισμένων τιμολογήσεων και δικαστικών αποφάσεων που αφορούν τα μέλη του ομίλου, σχετικά με τον καθορισμό των τιμών των συναλλαγών τους και

ζζ) έγγραφη δήλωση κάθε επιχείρησης - μέλους του ομίλου για παροχή συμπληρωματικών πληροφοριών.

β. Τον «ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος συμπληρώνει το «βασικό φάκελο» της περίπτωσης α΄ της παρούσας παραγράφου και περιέχει πρόσθετες πληροφορίες, σχετικά με τις ελληνικές επιχειρήσεις του ομίλου, όπως λεπτομερή περιγραφή της επιχείρησης και της στρατηγικής της, πληροφορίες για τις ελεγχόμενες συναλλαγές, συγκριτικές αναλύσεις, πληροφορίες για τη μέθοδο που ακολουθεί η επιχείρηση για τον καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών της και για εσωτερικά και/ή εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, καθώς και περιγραφή της τιμολογιακής πολιτικής του ομίλου.

3. Η τεκμηρίωση των παραγράφων 1 και 2 εφαρμόζεται ανάλογα και στις μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην Ελλάδα αλλοδαπές επιχειρήσεις μέλη πολυεθνικών ομίλων ή που διατηρούν στην αλλοδαπή ελληνικές επιχειρήσεις μέλη πολυεθνικών ομίλων.
4. Οι επιχειρήσεις, των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα δεν υπερβαίνουν το όριο για ένταξη στην τρίτη κατηγορία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α'), σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 7 του άρθρου 4 αυτού, τηρούν απλούστερη και περιορισμένη τεκμηρίωση. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, η οποία δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται τα στοιχεία που συνιστούν το περιεχόμενο της τεκμηρίωσης και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.
5. Από την υποχρέωση τεκμηρίωσης συναλλαγών των παραγράφων 1, 2, 3 και 4 εξαιρούνται οι συναλλαγές μεταξύ των ιδίων επιχειρήσεων με το ίδιο αντικείμενο όταν το συνολικό ύψος αυτών δεν υπερβαίνει το ποσό των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ ετησίως.
6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, η οποία δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται τα ειδικότερα θέματα τα οποία είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων, και ειδικότερα τα στοιχεία και οι πληροφορίες που τηρούν οι ημεδαπές επιχειρήσεις για την τεκμηρίωση των συναλλαγών των παραγράφων 1, 2, 3 και 4, το περιεχόμενο των πληροφοριών που τηρούνται και αφορούν τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις του ομίλου, το υποχρεωτικό περιεχόμενο του «φακέλου τεκμηρίωσης» της παραγράφου 2, οι ειδικότεροι κανόνες εφαρμογής τους, η γλώσσα στην οποία τηρούνται οι ως άνω πληροφορίες, οι μέθοδοι, τρόποι και διαδικασίες προσδιορισμού των τιμών των συναλλαγών αυτών, καθώς και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου. Κατά την έκδοση της απόφασης του προηγούμενου εδαφίου, για τις ανάγκες του σχετικού φορολογικού ελέγχου, λαμβάνεται οπωσδήποτε υπόψη το περιεχόμενο των φακέλων τεκμηρίωσης που προβλέπονται στο άρθρο 26 του Ν. 3728/2008 (ΦΕΚ 258 Α).
7. Τα στοιχεία τεκμηρίωσης των παραγράφων 1, 2, 3 και 4 που τηρούν οι ημεδαπές επιχειρήσεις, τίθενται στη διάθεση της αρμόδιας φορολογικής αρχής στα πλαίσια ελέγχου, εντός εύλογου χρόνου, που ορίζεται με σημείωμα της αρχής αυτής και σε κάθε περίπτωση εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησής του σημειώματος της φορολογικής αρχής. Αν κατά το φορολογικό έλεγχο διαπιστωθεί η μη τήρηση ή ελλιπής τήρηση των στοιχείων ή αν τα στοιχεία τεκμηρίωσης αυτά δεν τεθούν στη διάθεση της φορολογικής αρχής μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στο προηγούμενο εδάφιο, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ίσο με το είκοσι τοις εκατό (20%) της αξίας των συναλλαγών για τις οποίες δεν τηρήθηκαν ή τηρήθηκαν ελλιπώς ή δεν τέθηκαν υπόψη της φορολογικής αρχής τα στοιχεία τεκμηρίωσης.
- Για το παραπάνω ειδικό πρόστιμο εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 2523/1997, ως κύρια δε φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.
- Το ανωτέρω ειδικό πρόστιμο επιβάλλεται ανεξάρτητα αν συντρέχουν και λόγοι επιβολής των λοιπών κυρώσεων του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997.
8. Τα στοιχεία τεκμηρίωσης των παραγράφων 1, 2, 3 και 4 διατηρούνται όσο διαρκεί ο εκάστοτε οριζόμενος από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του

Δημοσίου για επιβολή φόρου. Τα στοιχεία αυτά διατηρούνται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί η σχετική υπόθεση ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων.

9. Για τα στοιχεία τεκμηρίωσης των παραγράφων 1, 2, 3 και 4 του παρόντος επιβάλλεται υποχρέωση επικαιροποίησης, έτσι ώστε να ανταποκρίνονται πάντοτε στις εκάστοτε επικρατούσες τιμές μεταξύ των υπόχρεων επιχειρήσεων.

10. Όσοι λαμβάνουν γνώση των στοιχείων της τεκμηρίωσης του παρόντος άρθρου, υποχρεούνται να τηρούν και να διαφυλάσσουν το απόρρητο αυτών, κατά τις κείμενες διατάξεις.».

Επειδή στο μέρος Β του με αριθ.πρωτ. ΔΕΛ Γ 1058381 ΕΞ2014 εγγράφου του Υπουργείου Οικονομικών με Θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σε θέματα ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών.» αναφέρεται :

Β.Για διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες η υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος γεννάται από 01.01.2011 και μετά και μέχρι την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 11 του ν.4110/2013 (διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 01.01.2012 και μετά καθώς και για υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο που άρχισε πριν την 01.01.2012 και λήγει από 31.12.2012 και μετά).

Ισχύουν οι διατάξεις των άρθρων 39 και 39^Α του ν.2238/1994 όπως αντικαταστάθηκε το πρώτο και προστέθηκε το δεύτερο με τα άρθρα 1 και 2 του ν.3775/2009 αντίστοιχα και τροποποιήθηκαν με τον ν.3842/2010.

Σύμφωνα με τις παρ.1 και 2 του άρθρου 39 υπάρχει υποχρέωση τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων» για πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών μεταξύ συνδεδεμένων ημεδαπών επιχειρήσεων καθώς και μεταξύ ημεδαπής και αλλοδαπής επιχείρησης οι οποίες είναι συνδεδεμένες.

Συνδεδεμένες, σύμφωνα με την παρ.3 του ιδίου άρθρου, είναι οι επιχειρήσεις που συνδέονται με σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, 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.

Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως, σύμφωνα με την παρ.8 του ως άνω άρθρου και για τα δικαιώματα ή τις αποζημιώσεις που καταβάλλονται μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών επιχειρήσεων, εφόσον συνδέονται μεταξύ τους κατά την έννοια της παρ.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 και τα μισθώματα κινητών ή ακινήτων.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 39 για τον έλεγχο της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των παρ.2 και 8 του ως άνω άρθρου (διασυννοριακές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων), οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να τηρούν και περαιτέρω με την παρ.1 του άρθρου 39Α να παρέχουν στοιχεία και πληροφορίες τεκμηρίωσης των τιμών των μεταξύ τους συναλλαγών.

Η παρ.2 του άρθρου 39Α ορίζει ότι, ημεδαπή επιχείρηση, μέλος ομίλου πολυεθνικών επιχειρήσεων, μπορεί να εκπληρώνει την υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών διασυννοριακών συναλλαγών της μέσω της τήρησης «φακέλου τεκμηρίωσης».

Η τεκμηρίωση των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 39Α, σύμφωνα με την παρ.3 του ίδιου άρθρου, εφαρμόζεται ανάλογα και για τις μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην Ελλάδα αλλοδαπές επιχειρήσεις μέλη πολυεθνικών ομίλων ή που διατηρούν στην αλλοδαπή ελληνικές επιχειρήσεις μέλη πολυεθνικών ομίλων.

Για τον καθορισμό των ειδικότερων θεμάτων που ήταν αναγκαία για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων, (περιεχόμενο φακέλου τεκμηρίωσης, τηρούμενα στοιχεία και πληροφορίες κ.λπ.), προβλεπόταν η έκδοση Υπουργικής Απόφασης η οποία δεν εκδόθηκε. Με την παρ.17 του άρθρου 11 του ν.4110/2013 ορίστηκε ότι για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν στις εν λόγω διαχειριστικές περιόδους, λαμβάνεται υπόψη ο φάκελος τεκμηρίωσης που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 3728/2008.

Επομένως, σε κάθε περίπτωση οι ημεδαπές επιχειρήσεις υποχρεούνται να τηρούν την «αρχή των ίσων αποστάσεων» στις παραπάνω αναφερόμενες εγχώριες και διασυνοριακές συναλλαγές τους με συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Οι αρμόδιες φορολογικές αρχές πρέπει να ελέγχουν την τήρηση της αρχής αυτής στα πλαίσια των διενεργούμενων ελέγχων, είτε υπάρχει υποχρέωση κατάρτισης του φακέλου τεκμηρίωσης που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 είτε όχι. Από όσες επιχειρήσεις είχαν υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης αυτός θα ζητείται από τον έλεγχο. **Τα στοιχεία του φακέλου στην περίπτωση που αφορούν εγχώριες ενδοομιλικές συναλλαγές θα αξιοποιούνται ενώ θα ελέγχονται στην περίπτωση που αφορούν διασυνοριακές ενδοομιλικές συναλλαγές...»**

Επειδή στην παρ. 17 του άρθρου 11 του ν.4110/2013 ορίζεται :

«17.....

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 1^η 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 τροποποίησή του από τον παρόντα νόμο.»

Επειδή στο άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται : « 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 εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 17/03/2015 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ελεγκτή του ,και συγκεκριμένα στο κεφ. 5.2.1.7. «Έλεγχος

υπερτιμολογήσεων – υποτιμολογήσεων (άρθρο 39 του ν.2238/1994), διαπιστώθηκε ότι στις χρήσεις 2010 και 2011 η προσφεύγουσα εταιρεία πραγματοποίησε πωλήσεις συνολικής αξίας **227.987,33 €** και **245.104,47 €** αντίστοιχα, προς την αλλοδαπή εταιρεία οι οποίες εμπίπτουν στις προϋποθέσεις που ορίζουν οι παράγραφοι 2 και 3 του άρθρου 39 του ν.2238/1994 καθόσον : α) η αλλοδαπή εταιρεία συμμετέχει στην διοίκηση της προσφεύγουσας εταιρείας μέσω του μοναδικού μετόχου και διαχειριστή της, β) το συνολικό τίμημα των πωλήσεων προς την συνδεδεμένη αλλοδαπή εταιρεία στην χρήση 2010, ανήλθε σε **227.987,33 €** αντί συνολικού τιμήματος **309.710,41 €** που θα επιτύγχανε αν οι ίδιες πωλήσεις πραγματοποιούνταν σε μη συνδεδεμένη εταιρεία δηλαδή διαφορά (υποτιμολόγηση) **81.723,08 €** και γ) το συνολικό τίμημα των πωλήσεων προς την συνδεδεμένη αλλοδαπή εταιρεία στην χρήση 2011, ανήλθε σε **245.104,47 €** αντί συνολικού τιμήματος **312.145,37 €** που θα επιτύγχανε αν οι ίδιες πωλήσεις πραγματοποιούνταν σε μη συνδεδεμένη εταιρεία δηλαδή διαφορά (υποτιμολόγηση) **67.040,90 €** .

Επειδή με την παρ.17 του άρθρου 11 του ν.4110/2013, ορίζεται σαφώς το πλαίσιο ελέγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών για τις υπο κρίση διαχειριστικές περιόδους , βάσει της παρ.5 του άρθρου 39 του ν.2238/94, στην οποία αναφέρεται ότι για τον έλεγχο της εφαρμογής της παραγράφου 2 του άρθρου 39 του ν.2238/1994, οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις υποχρεούνται να τηρούν τα στοιχεία τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών που καθορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 39Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και στην περίπτωση που από τον έλεγχο προκύψει η μη τήρηση ή μη διάθεση ή τήρηση ανεπαρκούς ή ανακριβούς φακέλου τεκμηρίωσης, η Φορολογική αρχή προσδιορίζει τις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Επειδή από την οικεία έκθεση ελέγχου και συγκεκριμένα στο κεφ.5.2.1.7.2 «Φάκελος Τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών» αναφέρεται ότι έχουν υποβληθεί στο Υπουργείο Ανάπτυξης οι καταστάσεις ενδοομιλικών συναλλαγών για τις χρήσεις 2008,2009,2010 και 2011 με αριθμ.πρωτ.....,,και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 του ν.3728/2008 και ότι με τις υπ'αριθμ./12-06-2014 και/12-06-2014 προσκλήσεις ζητήθηκε ο φάκελος τεκμηρίωσης των ελεγχόμενων χρήσεων 2008-2011.

Πέραν των ανωτέρω δεν αναφέρεται εάν διενεργήθηκε έλεγχος επί των φακέλων τεκμηρίωσης για τις χρήσεις 2010 και 2011 , όπως προβλέπεται από τις προαναφερθείσες διατάξεις των άρθρων 39 και 39^Α του ν.2238/1994 και ως εκ τούτου δεν αιτιολογείται η τήρηση ανεπαρκούς ή ανακριβούς φακέλου τεκμηρίωσης.

Επειδή ο έλεγχος προέβη σε προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν στις χρήσεις 2010 και 2011 , όπως συγκεκριμένα αναφέρεται στα κεφ.5.2.1.7.1.3. και 5.2.1.7.1.4. της οικείας έκθεσης ελέγχου, χωρίς προηγουμένως να παρέχει αιτιολογία περί ανεπάρκειας ή ανακρίβειας των φακέλων τεκμηρίωσης των εν λόγω χρήσεων , ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί παντελούς έλλειψης αιτιολογίας στην απόρριψη των μεθόδων τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών βασίμως προβάλλεται.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμ. πρωτ.
ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας «.....» , ΑΦΜ κατά των
υπ' αριθμ.....,καιοριστικών αποφάσεων επιβολής
προστίμου φόρου εισοδήματος , διαχειριστικών περιόδων αντίστοιχα 01/01-31/12/2008 ,
01/01-31/12/2009 01/01-31/12/2010 και 01/01-31/12/2011 της Προϊσταμένης του και
συγκεκριμένα :

α)την απόρριψη αυτής ως προς τις υπ' αριθμ.....και οριστικές αποφάσεις
επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος.

β)την αποδοχή αυτής και την ακύρωση των υπ' αριθμ.....και οριστικών
αποφάσεων επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος .

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

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2008

Πρόστιμο της παρ.4 του άρθρου 39 του ν.2238/1994, ποσού **1.015,85 €**,

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2009

Πρόστιμο της παρ.4 του άρθρου 39 του ν.2238/1994, ποσού **7.257,06 €**.

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2010

Πρόστιμο της παρ.7 του άρθρου 39 του ν.2238/1994, ποσού **0,00 €**,

Διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2011

Πρόστιμο της παρ.7 του άρθρου 39 του ν.2238/1994, ποσού **0,00 €**.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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).