



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 15/1/2019

Αριθμός απόφασης: 57

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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 από 17/9/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησηςμε ΑΦΜ, που εδρεύει στο του Δήμου Π.Ε. Ξάνθης, Τ.Κ., κατά της με αρ./26-7-2018 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) και της με αρ./26-7-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου των άρθρων 39 & 39^Α του Ν.2238/94 χρήσης 2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 3/10/2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 17/9/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησηςμε ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την με αριθμό**/26-7-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος ποσού 5.420,15 €, πλέον πρόσθετου φόρου 4.886,27 €, ήτοι συνολικού ποσού **10.306,42 €**, διότι πραγματοποιήθηκε πώληση αγαθού μεταξύ αυτής και της συνδεδεμένης με αυτήν επιχείρηση «.....» με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.
2. Με την με αρ.**/26-7-2018** πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ύψους **10.000,00 €**, διότι πραγματοποίησε συναλλαγή με συνδεδεμένη επιχείρηση, χωρίς να υποβάλει Φάκελο Τεκμηρίωσης της παραγράφου 5 του άρθρου 39^Α του Ν.2238/94 στην αρμόδια ελεγκτική αρχή, επισύροντας τις κυρώσεις της παραγράφου 6 του άρθρου 4 του Ν.2523/97.

Δυνάμει των με αρ. ../29.1.2015 και ../31-05-2018 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση της προσφεύγουσας, με αντικείμενο εργασιών «Παραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας από φωτοβολταϊκά συστήματα», για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), ως προς ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων και την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της. Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε η από 25-11-2014 τροποποιητική-ανακλητική δήλωση που υπέβαλλε η προσφεύγουσα λόγω εφαρμογής λανθασμένων συντελεστών απόσβεσης των μηχανημάτων φωτοβολταϊκών σταθμών παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας 4% και 10%, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1252/2013. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψε ότι η προσφεύγουσα αγόρασε έναν φωτοβολταϊκό σταθμό στέγης από την εταιρία «.....», η οποία εξέδωσε το με αριθμό/20-02-2013, σειρά ...' Τιμολόγιο – Δελτίο Αποστολής, αξίας 200.000,00 €. €. Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης κατέληξε στο συμπέρασμα ότι στη συγκεκριμένη συναλλαγή έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 39 του ν. 2238/94 καθόσον:

1. Ανάμεσα στις δύο εταιρίες «.....» και «.....» υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, όπως ορίζεται στην β' περίπτωση της παραγράφου 2 του άρθρου 39 του ν. 2238/94.

2. Το τίμημα της συναλλαγής ορίστηκε αδικαιολόγητα υψηλό από εκείνο που θα πραγματοποιείτο εάν η πώληση γινόταν με άλλο πρόσωπο με τις συνθήκες που επικρατούσαν στην αγορά κατά το χρόνο κατάρτισης της σύμβασης, ήτοι 200.000,00 €, εφόσον η αναπόσβεστη αξία, κατά το χρόνο πώλησης, ανέρχονταν σε 172.561,50 €.

Στη συνέχεια ο έλεγχος αναμόρφωσε το λογιστικό αποτέλεσμα της διαχειριστικής περιόδου 1/1 - 31/12/2013, προσθέτοντας στα καθαρά κέρδη της χρήσης το ποσό της προκύπτουσας διαφοράς ύψους 27.438,50 € (200.000,00 – 172.561,50 = 27.438,50) και επαναυπολόγισε τις διενεργηθείσες αποσβέσεις του φωτοβολταϊκού επί της προσδιορισθείσας από τον έλεγχο αξίας ύψους 172.561,50€. Επιπλέον, καταλόγισε πρόστιμο του άρθρου 4 περ. ε' του Ν.2523/97, διότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλλε για την ανωτέρω συναλλαγή Φάκελο Τεκμηρίωσης της παραγράφου 5 του άρθρου 39Α του Ν.2238/94.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Αναρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης για την επιβολή προστίμων άρθρων 39 και 39^Α του Ν.2238/94.
- Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, διότι η φορολογική αρχή δεν κάνει καμία χρήση συγκριτικών στοιχείων και δεν εφάρμοσε τις μεθόδους που προβλέπονται στο κεφ. ΣΤ' της ΠΟΛ 1179/2013.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί αναρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης για την επιβολή προστίμων άρθρων 39 και 39^Α του Ν.2238/94.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 39 του 2238/94 ορίζεται : *«Αρμόδια υπηρεσία για τον τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο των συνδεδεμένων επιχειρήσεων κατά την έννοια της παραγράφου 2, εφόσον μία τουλάχιστον από αυτές έχει υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39Α, είναι το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων. Στα πλαίσια του ελέγχου αυτού θα ελέγχεται και η ορθή τήρηση των διατάξεων της παραγράφου 1 λαμβάνοντας υπόψη τις «κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ περί ενδοομιλικών τιμολογήσεων για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές αρχές, όπως κάθε φορά επικαιροποιούνται. Το Κέντρο Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων είναι αρμόδιο και για τον τακτικό (οριστικό) φορολογικό έλεγχο των μονίμων εγκαταστάσεων αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, καθώς και των ημεδαπών επιχειρήσεων που έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή όταν αυτές έχουν υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθώς και ο ανακαθορισμός της ελεγκτικής αρμοδιότητας».*

Επειδή, στο άρθρο 11 του Ν.4110/2013 ορίζεται : «17. 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.

Ειδικά για τις διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες η προθεσμία κατάρτισης του φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών λήγει μέχρι και τη 19η Σεπτεμβρίου 2013, ο φάκελος τεκμηρίωσης καταρτίζεται και ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών υποβάλλεται μέχρι την 20ή Σεπτεμβρίου 2013.

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 τροποποίησή του από τον παρόντα νόμο.»

Επειδή περαιτέρω με την απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017 «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης» ορίζεται ότι, το αίτημα προς τον φορολογούμενο για τη διάθεση του Φακέλου Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών υπάγεται κατά περίπτωση, στην αρμοδιότητα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου ή του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του άρθρου 39 του ν. 1914/1990, όπως ισχύει, του Προϊσταμένου της Δι.Π.Α.Ε.Ε. ή του Προϊσταμένου της αντίστοιχης Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., για υποθέσεις Τμημάτων που δεν υπάγονται σε Υποδιεύθυνση και εδρεύουν εντός της έδρας της Υπηρεσίας ή για υποθέσεις που αφορούν σε περισσότερες της μίας Υποδιεύθυνσης ή του Προϊσταμένου της οικείας Υποδιεύθυνσης της αντίστοιχης Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., για υποθέσεις Τμημάτων που εδρεύουν εντός της έδρας της Υποδιεύθυνσης ή του Προϊσταμένου του οικείου Τμήματος της αντίστοιχης Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., για υποθέσεις Τμημάτων που εδρεύουν εκτός της έδρας της Υποδιεύθυνσης ή της Διεύθυνσης, οι υπάλληλοι των οποίων φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με αρ. Δ.ΟΡΓ.Α 1004403ΕΞ2018/ 23-1-2018 (Β' 119 23.1.2018), η οποία τροποποίησε την Δ.ΟΡΓ.Α 1115805ΕΞ2017/31-7-2017 (Β' 2743) και πιο συγκεκριμένα με την περίπτωση Ι α) υποπερίπτωση

γ), αντικαταστάθηκε η υποπερίπτωση Α.2. της στήλης 5 της περίπτωσης 12 της αρχικής Απόφασης Διοικητή σχετικά με «Την έκδοση εντολής ελέγχου», ορίζονται τα εξής:

«Ι. Τροποποιούμε την αριθμ. [Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/31.7.2017](#) (Β' 2743) απόφαση, με θέμα «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής "Με εντολή Διοικητή" σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ως κατωτέρω:

α) Αντικαθιστούμε την υποπερίπτωση Α.2. της στήλης 5 της περίπτωσης 12 «Την έκδοση εντολής ελέγχου», ως εξής: «Α. 2) Ο Προϊστάμενος του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. (Άρθρο. 34 του ν. [4141/2013](#) Α' 81, όπως τροποποιήθηκε με την υποπαράγραφο Δ1 του άρθρου πρώτου του ν. [4152/2013](#)/Α' 107), για: (α) τους φορολογουμένους όλης της επικράτειας με ετήσια ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα άνω των δέκα εκατομμυρίων (10.000.000,00) ευρώ κατά την διαχειριστική περίοδο που έκλεισε εντός του έτους 2015 ή κατά την πρώτη τους διαχειριστική περίοδο, εφόσον αυτή έκλεισε μετά από την 1/1/2016. (β) Τον/την σύζυγο του φορολογουμένου της αμέσως προηγούμενης υποπερίπτωσης (α), ανεξαρτήτως άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας από αυτούς.... (γ) για φορολογουμένους ανεξαρτήτως ετησίων ακαθάριστων εσόδων, οι οποίοι διενεργούν **διασυννοριακές συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις**, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 39 του ν. [2238/1994](#) (Α' 151) ή συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου ζ' του άρθρου 2 του ν. [4172/2013](#) (Α' 167) και έχουν υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και μόνο για τον έλεγχο ορθής τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές τους».

Επομένως, δεν τίθεται θέμα αναρμοδιότητας της φορολογικής αρχής, εφόσον πρόκειται για συναλλαγή μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων και τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας ανέρχονται στο ποσό των 45.925,11 € κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί μη εφαρμογής των διατάξεων της ΠΟΛ 1179/2013

Επειδή στο Ν.2238/94 ορίζεται :

«Άρθρο 39 Διόρθωση κερδών τιμολογήσεων μεταξύ ημεδαπών συνδεδεμένων επιχειρήσεων

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

το κεντρικό και με τις συνδεδεμένες εταιρείες του κεντρικού της στην αλλοδαπή, καθώς και για συναλλαγές μεταξύ ημεδαπής επιχείρησης και μόνιμης εγκατάστασής της στην αλλοδαπή.

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

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

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

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

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

Άρθρο 39^Α «Τεκμηρίωση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών»

«1. Ημεδαπές επιχειρήσεις που συνδέονται με άλλη επιχείρηση κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 39, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών τους. Ειδικά οι αλλοδαπές εμποροβιομηχανικές εταιρίες που έχουν εγκατασταθεί στην Ελλάδα με τις διατάξεις του Α.Ν. 89/67 (Α' 132) απαλλάσσονται από την υποχρέωση τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών τους. Επίσης, εξαιρούνται συναλλαγές με μία ή περισσότερες συνδεδεμένες επιχειρήσεις η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ αθροιστικά, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης για το σύνολο των συνδεδεμένων δεν υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια ευρώ ή η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης για το σύνολο των συνδεδεμένων υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ.

Ειδικά για τις υποκειμένες, κατά τα ανωτέρω, σε τεκμηρίωση συναλλαγές με μία ή περισσότερες συνδεδεμένες, η υποχρέωση τεκμηρίωσης των συναλλαγών αφορά σε συναλλαγές που υπερβαίνουν το ποσό των 20.000 ευρώ ανά κατηγορία συναλλαγής συνδεδεμένης.

[...]

3. Ο «φάκελος τεκμηρίωσης» της παραγράφου 1 αποτελείται από:

α. Το «βασικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος είναι κοινός για όλες τις εταιρίες του ομίλου και περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για όλες τις συνδεδεμένες εταιρίες και τα υποκαταστήματα του ομίλου,

β. Τον «ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος συμπληρώνει το «βασικό φάκελο» της προηγούμενης περίπτωσης και περιέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις ελληνικές επιχειρήσεις του ομίλου, τις μόνιμες εγκαταστάσεις της αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα ή τις μόνιμες εγκαταστάσεις της ελληνικής επιχείρησης στην αλλοδαπή.

4. Ο φάκελος τεκμηρίωσης καταρτίζεται μέχρι το τέλος του τέταρτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου. Συνοδεύεται από συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών μέσα στην ίδια προθεσμία και περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με τη λειτουργική ταυτότητα της επιχείρησης, όπως τον όμιλο στον οποίο ανήκει, τις λειτουργίες που επιτελεί και τους κινδύνους που αναλαμβάνει, καθώς και κατάλογο με τις ενδοομιλικές συναλλαγές προς τεκμηρίωση, οι οποίες πραγματοποιούνται εντός της οικείας διαχειριστικής περιόδου και σύντομη περιγραφή της μεθόδου τεκμηρίωσης που εφαρμόζεται. Ο φάκελος τεκμηρίωσης τηρείται στην επιχείρηση και τίθεται στη διάθεση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής στα πλαίσια ελέγχου, εντός εύλογου χρόνου ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει τις τριάντα (30) ημέρες.»

Άρθρο 39B Προσδιορισμός μη τεκμηριωμένων τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών

1. Οι τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών κρίνονται μη τεκμηριωμένες στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) μη τήρησης ή μη διάθεσης του φακέλου τεκμηρίωσης στην αρμόδια ελεγκτική αρχή,
β) τήρησης ανεπαρκούς ή ανακριβούς φακέλου τεκμηρίωσης, εφόσον προκύπτει αδυναμία ελεγκτικής επαλήθευσης της ορθότητας υπολογισμού ή τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, η οποία δεν θεραπεύεται από τις πρόσθετες πληροφορίες που παρέχονται στον έλεγχο, γ) μη παροχής ή παροχής ανεπαρκών ή ανακριβών πρόσθετων πληροφοριών, εφόσον προκύπτει αδυναμία ελεγκτικής επαλήθευσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών.

2. Οι τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών που κρίνονται μη τεκμηριωμένες προσδιορίζονται από την αρμόδια ελεγκτική αρχή με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία από κάθε πηγή.

Στις περιπτώσεις που προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, το οποίο γίνεται δεκτό από τη φορολογική αρχή, οι τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών προσδιορίζονται σε οποιαδήποτε τιμή ή ποσοστό κέρδους εντός του αποδεκτού εύρους. Αν το εύρος που προκύπτει δεν γίνεται αποδεκτό

από τη φορολογική αρχή, αυτή προσδιορίζει τις τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών στην τιμή της διαμέσου.

3. Σε περίπτωση που από την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου προκύπτει παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 39, εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν. 2523/1997.»

Επειδή στο άρθρο 4 του Ν.2523/97 ορίζεται : «6. Σε περίπτωση μη υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών ή μη διάθεσης του φακέλου τεκμηρίωσης της [παραγράφου 5 του άρθρου 39Α του Κ.Φ.Ε.](#) στην αρμόδια ελεγκτική αρχή, επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα εκατοστό (1/100) των δηλουμένων ακαθάριστων εσόδων της υπόχρεης σε υποβολή επιχείρησης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ και μεγαλύτερο των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ».

Επειδή, σύμφωνα στην ΠΟΛ 1179/2013 στο κεφάλαιο ΣΤ' «Μέθοδοι προσδιορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών» ορίζεται :

«Για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείται η «αρχή της ανοικτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle)», όπως περιγράφεται στο πρώτο εδάφιο της [παραγράφου 1 του άρθρου 39 του Ν. 2238/1994](#) . Η αρχή αυτή αποτυπώνεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Προτύπου Φορολογικών Συμβάσεων Εισοδήματος και Κεφαλαίου του ΟΟΣΑ (OECD Model Tax Convention on Income and Capital) και έχει ως ακολούθως:

«Εάν επικρατούν ή επιβάλλονται στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις των δύο (συνδεδεμένων) επιχειρήσεων όροι διαφορετικοί από εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε τα κέρδη τα οποία, αν δεν υπήρχαν οι όροι αυτοί, θα μπορούσαν να είχαν πραγματοποιηθεί από μια από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων δεν πραγματοποιήθηκαν, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής και να φορολογηθούν ανάλογα.»

Για την διαπίστωση εφαρμογής της παραπάνω αρχής, λαμβάνονται υπόψη, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε., οι «Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ περί Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων για τις Πολυεθνικές Επιχειρήσεις και τις Φορολογικές Αρχές (OECD Transfer Pricing Guidelines for Tax Administrations and Multinational Enterprises)», όπως κάθε φορά επικαιροποιούνται (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση 2010).

Σύμφωνα με τις οδηγίες αυτές, οι μέθοδοι διακρίνονται ανάλογα με τη λειτουργία που επιτελούν ως ακολούθως:

α. Στις παραδοσιακές ή κλασσικές μεθόδους:

αα. Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής,

ββ. Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης

γγ. Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους.

β. Στις συναλλακτικές μεθόδους οι οποίες βασίζονται στα κέρδη (μικτά ή καθαρά):

αα. Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής και

ββ. Μέθοδος επιμερισμού κερδών.»

Επειδή σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ και πιο συγκεκριμένα με την παράγραφο 2.9 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ (Ιούλιος 2017), «οι πολυεθνικοί Όμιλοι διατηρούν την ελευθερία να εφαρμόσουν μεθόδους, οι οποίες δεν αναφέρονται στις κατευθυντήριες οδηγίες («**άλλη μέθοδος**») προκειμένου να καταδείξουν ότι οι ενδοομιλικές τιμές ικανοποιούν την αρχή των ίσων αποστάσεων. Επομένως, οι μέθοδοι τεκμηρίωσης που αναφέρονται στην ΠΟΛ 1179/2013 είναι αυτές που καταγράφονται και στις κατευθυντήριες οδηγίες, αλλά δεν είναι εξαντλητικές.

Επειδή σύμφωνα με την νομολογία «...για την νόμιμη απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων επιχείρησης και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων αυτής, πρέπει η φορολογική αρχή αιτιολογημένως να αμφισβητεί, ως εικονικό είτε το τίμημα της πώλησης, είτε το τίμημα της αγοράς των προϊόντων και να έχει διαπιστώσει τη συνδρομή των επιμέρους προϋποθέσεων εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 8, παρ. 4 του Ν.Δ. 3843/1958 (Σ.Σ. η οποία, σημειωτέον, καταργηθείσα από το 1980, έχει περιληφθεί αυτούσια στο [άρθρο 39 παρ. 2 του ισχύοντος Ν. 2238/1994](#)) που ορίζει ότι οι αναφερόμενες στις "υπερτιμολογήσεις - υποτιμολογήσεις" διατάξεις του άρθρου 39 του Ν. 2238/1994 εφαρμόζονται "α) εφόσον η ημεδαπή εταιρία τελεί υπό τον έλεγχο της αλλοδαπής, λόγω συμμετοχής της δεύτερης στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της πρώτης, και β) εάν πρόκειται για ημεδαπές επιχειρήσεις, όταν υπάρχει μεταξύ τους σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου" (Άρθρο 39 παρ. 2 Ν. 2238/1994).» (ΣτΕ 2723/1996).

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «...Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. ...».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «...Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «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, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναπαιτολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, Στε 1148/1994).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης έκρινε ότι το τίμημα της συναλλαγής μεταξύ των συνδεδεμένων εταιριών «.....» και «.....» είναι αδικαιολόγητα υψηλό από εκείνο που θα πραγματοποιείτο εάν η πώληση γινόταν με άλλο πρόσωπο με τις συνθήκες που επικρατούσαν στην αγορά κατά το χρόνο της συναλλαγής, χωρίς όμως να αποδεικνύει με τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή την κρίση αυτή, ήτοι με τη χρήση συγκριτικών στοιχείων από παρόμοιες συναλλαγές άλλων επιχειρήσεων, οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους με τις ανωτέρω εταιρίες, που να θεμελιώνουν με βεβαιότητα ότι δεν τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων, σύμφωνα με τα ανωτέρω διαλαμβανόμενα. Ως εκ τούτου, η έκθεση ελέγχου είναι ελλιπής ως προς την αιτιολογία και δε στοιχειοθετείται η παράβαση της πώλησης αγαθού μεταξύ των ελεγχόμενων συνδεδεμένων επιχειρήσεων με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης με αριθμό/26-7-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, ωστόσο, από την επεξεργασία της σύνθεσης των μελών των δύο αναφερόμενων εταιριών, όπως αυτή απεικονίζονταν κατά την ημερομηνία πώλησης του φωτοβολταϊκού σταθμού, προκύπτει ότι στις 20/02/2013, ημερομηνία πώλησης του φωτοβολταϊκού σταθμού, ο τελούσε Διευθύνων Σύμβουλος – Πρόεδρος της «.....» με ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο 92% (201.189 μετοχές επί συνόλου 219.368 μετοχών) και παράλληλα Ετερόρρυθμος Εταίρος της «.....» με ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο 95%.

Επομένως τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 39 παρ. 2 του Ν.2238/94, σύμφωνα με τις οποίες ως συνδεδεμένες νοούνται οι επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, ιδίως 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, καθώς και οι επιχειρήσεις οι οποίες διαθέτουν σε μία από τις συνδεδεμένες τα ανωτέρω δικαιώματα ή δυνατότητες επιρροής.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι εταιρίες «.....» και «.....», ως συνδεδεμένες επιχειρήσεις, υποχρεούνταν να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών τους, εφόσον η αξία της υπό κρίση συναλλαγής υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ και τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2013 των συνδεδεμένων αυτών επιχειρήσεων δεν υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια ευρώ.

Επειδή, ορθώς καταλογίστηκε πρόστιμο στην προσφεύγουσα και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αρ./26-7-2018 πράξη επιβολής προστίμου, διότι πραγματοποίησε συναλλαγή με συνδεδεμένη επιχείρηση, χωρίς να υποβάλει Φάκελο Τεκμηρίωσης της παραγράφου 5 του άρθρου 39^Α του Ν.2238/94 στην αρμόδια ελεγκτική αρχή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **μερική αποδοχή** της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, την **ακύρωση** της με αρ./26-7-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (χρήσης 2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, ελλείψει αιτιολογίας και την **επικύρωση** της με αρ. με αρ./26-7-2018 πράξης επιβολής προστίμου χρήσης 2013 των άρθρων 39 και 39^Α του Ν.2238/94 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση.

Πρόστιμο των άρθρων 39 και 39^Α του Ν.2238/94

Ποσό καταλογισμού : 10.000,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.