



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 25.10.2023

Αριθμός απόφασης: 1704

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29.6.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, ΑΦΜ, κατά της με αριθμό/2.6.2023 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ με την οποία απερρίφθησαν οι υποβληθείσες την 22.12.2022 τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2007 και 2008, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29.6.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, 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' αριθ./2.6.2023 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ απερρίφθησαν οι υποβληθείσες την 22.12.2022 τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος, οικονομικών ετών 2007 και 2008, που υπέβαλε η προσφεύγουσα εταιρεία καθώς κρίθηκε ότι δεν εμπίπτει στις επικαλούμενες από την ίδια διατάξεις του άρθρου 50 παρ.1^Α του 4172/2013.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα υπέβαλε τις ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις επικαλούμενη την ανάλογη εφαρμογή για τα οικονομικά έτη 2007 και 2008 της εγκυκλίου Ε2087/16-12-2022 και της διάταξης του άρθρου 50 παρ.1^Α του ν.4172/2013 και της παραγράφου 84 του άρθρου 72 του ιδίου νόμου.

Ειδικότερα στην προκειμένη περίπτωση διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων στον Αστικό Συνεταιρισμό με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ για τα οικονομικά έτη 2007 και 2008 με τον οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία αποτελεί συνδεδεμένη επιχείρηση κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 39 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.). Από τον έλεγχο των πωλήσεων των ανωτέρω συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ήτοι του ανωτέρω συνεταιρισμού και της προσφεύγουσας εταιρείας, διαπιστώθηκε ότι υφίσταται περίπτωση μη τήρησης των ίσων αποστάσεων και προσδιορίσθηκαν οι σχετικές λογιστικές διαφορές.

Σε συνέχεια του ανωτέρω ελέγχου και κατόπιν της προσθήκης της παρ. 1Α του άρθρου 50 του ν. 4172/2013 την 23/09/2022, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε με την υπ' αριθ. ηλεκτρονικής καταχώρισης αίτησή της, τροποποιητικές δηλώσεις οικ. ετών 2007 και 2008 σύμφωνα με την παρ. 1Α του άρθρου 50 του ν.4172/2013 και τις οδηγίες που δόθηκαν με την Ε.2087/16.12.2022 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ αιτούμενη τη διαμόρφωση των κερδών της στο ποσό των 2.516,47 € για τη χρήση 2006 και της ζημίας στο ποσό των - 3.186,52 € για τη χρήση 2007.

Η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσαβλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη αιτιολογία της προσβαλλόμενης απόφασης καθώς η υπόθεσή της ήταν εκκρεμής κατά τον χρόνο τροποποίησης των διατάξεων του άρθρου 50 παρ.1^Α του ΚΦΕ (23/09/2022).
- Δυνάμει των κείμενων διατάξεων η προσφεύγουσα δικαιούται να ζητήσει αναλογική εφαρμογή και να προσαρμόσει τα φορολογητέα της κέρδη για τις χρήσεις 2006 και 2007.

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 39 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι:

«Ι. 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.

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 προσυξάνουν 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».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 50 του ν.4172/2013, (Κ.Φ.Ε.), ο οποίος ισχύει για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 01.01.2014 και μετά:

«1.Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα Κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 του ν. 4972/2022 (ΦΕΚ Α' 1 81/23-09-2022), που αφορά: «Ειδική πρόβλεψη σχετικά με τη διόρθωση των φορολογητέων κερδών - Προσθήκη παρ. 1Α στο άρθρο 50, παρ. 84 στο άρθρο 72 του ν. 4 172/2013 και παρ. 4 στο άρθρο 19 του ν. 4174/2013», ορίζεται ότι:

« 1. Στο άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, Α' 167), προστίθεται παρ. 1Α ως εξής: « 1Α. Κατ' εξαίρεση, εάν κατά την παρ. Ι, στα κέρδη νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, τα οποία υπάγονται σε φόρο στην Ελλάδα, περιληφθούν κέρδη τα οποία υπάγονται σε φόρο στην Ελλάδα στο όνομα συνδεδεμένου προσώπου κατά την έννοια του άρθρου 2 και έχουν προκύψει κατόπιν φορολογικού ελέγχου του πρώτου υπαγόμενου στον φόρο νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. δύναται το δεύτερο υπαγόμενο στον φόρο, συνδεδεμένο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα να ζητήσει ανάλογη προσαρμογή στα φορολογητέα κέρδη του, κατόπιν υποβολής τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης που συνοδεύεται από γνωστοποίηση της οικείας έκθεσης ελέγχου του πρώτου υπαγόμενου στον φόρο.

2. Στο άρθρο 72 του ν. 4172/2013 προστίθεται παρ. 84 ως εξής: «84. Η παρ. 1Α του άρθρου 50 εφαρμόζεται για διορθώσεις κερδών που διενεργούνται με πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού που εκδίδονται μετά την έναρξη ισχύος της παρούσας και πριν την έναρξη ισχύος της παρούσας, εφόσον κατά τον χρόνο έναρξης ισχύος της παρούσας οι σχετικές υποθέσεις είναι εκκρεμείς. Ως εκκρεμείς νοούνται οι υποθέσεις σύμφωνα με την παρ. 50 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α' 170). Για την εφαρμογή της παρούσας η τριμήνη προθεσμία για την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης του πρώτου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 19 του ν. 4174/2013 αρχίζει από την έναρξη ισχύος της παρούσας. » .

3. Στο άρθρο 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, Α' 170), προστίθεται παρ. 4 ως εξής: «4. Για την εφαρμογή της παρ. 1Α του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε. η τροποποιητική φορολογική δήλωση και η συνοδευτική έκθεση ελέγχου υποβάλλονται εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριών (3) μηνών από την κοινοποίηση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου στον πρώτο υπαγόμενο στον φόρο, κατά παρέκκλιση του άρθρου 19.

Αν η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής του σχετικού δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης βάσει του άρθρου 36, η προθεσμία έκδοσης προσδιορισμού φόρου ως προς τον δεύτερο υπαγόμενο στον φόρο κατόπιν υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης του πρώτου εδαφίου, παρατείνεται έως και έναν (1) μήνα από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης και της συνοδευτικής έκθεσης ελέγχου κατά παρέκκλιση του άρθρου 36. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, που προκύπτει, προς τον δεύτερο υπαγόμενο στον φόρο δεν παραγράφεται, κατά παρέκκλιση του άρθρου 42, πριν από την παρέλευση πέντε (5) ετών από την ημερομηνία υποβολής της τροποποιητικής δήλωσης της παρούσας. Προϋπόθεση για την επιστροφή ή τον συμψηφισμό φόρου στον δεύτερο υπαγόμενο στον φόρο είναι η εξόφληση από τον πρώτο υπαγόμενο στον φόρο του φόρου που προέκυψε από τη διόρθωση των κερδών των μεταξύ τους ενδοομιλικών συναλλαγών. Αν μετά από αμφισβήτηση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού από τον πρώτο υπαγόμενο στον φόρο εκδοθεί απόφαση του άρθρου 63 ή του άρθρου 63B ή πρακτικό της Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθρου 16 του ν. 4714/2020 ή δικαστική απόφαση, διενεργείται, με πρωτοβουλία της Φορολογικής Διοίκησης, η ανάλογη κάθε φορά διόρθωση και στα κέρδη του δεύτερου υπαγόμενου στον φόρο συνδεδεμένου προσώπου, η προθεσμία για την έκδοση της σχετικής πράξης προσδιορισμού φόρου παρατείνεται για τρεις (3) μήνες από την κοινοποίηση της σχετικής σύμφωνα με τα παραπάνω απόφασης και για τα δύο υπαγόμενα στον φόρο πρόσωπα και αναζητούνται αμελλητί τυχόν επιστροφές φόρου κατά τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να ορίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 70 παρ.29 του ν. 4987/2022 (πρώην άρθρο 72 παρ.50 του ν.4174/2013):

«29.Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. Ε.2087/16.12.2022 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία δόθηκαν οδηγίες σχετικά με τις προϋποθέσεις εφαρμογής διόρθωσης φορολογητέων κερδών κατόπιν φορολογικού ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών και την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1Α του άρθρου 50 και της παρ. 84 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, καθώς και της παρ. 4 του άρθρου 19 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022, Α'206) όπως είχαν προστεθεί στο αντίστοιχο άρθρο του ν. 4174/2013 με τις διατάξεις του άρθρου 171 του ν. 4972/2022, πριν την κωδικοποίησή του με τον Κ.Φ.Δ.:

«...»

Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι η παροχή οδηγιών σχετικά με τις προϋποθέσεις εφαρμογής διόρθωσης φορολογητέων κερδών κατόπιν φορολογικού ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η εγκύκλιος αφορά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1Α του άρθρου 50 του Ν.4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος - ΚΦΕ), οι οποίες προστέθηκαν με το άρθρο 171 του Ν. 4972/2022 (Α' 181), κατ' εξαίρεση, εάν κατά την παρ. 1, στα κέρδη νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, τα οποία υπάγονται σε φόρο στην Ελλάδα, περιληφθούν κέρδη τα οποία υπάγονται σε φόρο στην Ελλάδα στο όνομα συνδεδεμένου προσώπου κατά την έννοια του άρθρου 2 και έχουν προκύψει κατόπιν φορολογικού ελέγχου του πρώτου υπαγόμενου στον φόρο νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, δύναται το δεύτερο υπαγόμενο στον φόρο, συνδεδεμένο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα να ζητήσει ανάλογη προσαρμογή στα φορολογητέα κέρδη του, κατόπιν υποβολής τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης που συνοδεύεται από γνωστοποίηση της οικείας έκθεσης ελέγχου του πρώτου υπαγόμενου στον φόρο.

2. Επίσης, με τον ίδιο πιο πάνω νόμο προστέθηκε η παρ. 84 του άρθρου 72 του ΚΦΕ, με βάση την οποία η παρ. 1Α του άρθρου 50 εφαρμόζεται για διορθώσεις κερδών που διενεργούνται με πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού που εκδίδονται μετά την έναρξη ισχύος της παρ.84 του άρθρου 72 του ΚΦΕ και πριν την έναρξη ισχύος αυτής, εφόσον κατά τον χρόνο έναρξης ισχύος της οι σχετικές υποθέσεις είναι εκκρεμείς. Ως εκκρεμείς νοούνται οι υποθέσεις σύμφωνα με την παρ. 29 του άρθρου 70 του Κ.Φ.Δ. (πρώην παρ. 50 άρθ. 72 Ν.4174/2013). Για την εφαρμογή της παρ.84 του άρθρου 72 του ΚΦΕ η τρίμηνη προθεσμία για την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης του πρώτου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. αρχίζει από την έναρξη ισχύος της παρούσας (23.09.2022).

3. Περαιτέρω, με βάση την παρ. 29 του άρθρου 70 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

4. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου 19 του ΚΦΔ ορίζεται ότι για την εφαρμογή της παρ. 1Α του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε. η τροποποιητική φορολογική δήλωση και η συνοδευτική έκθεση ελέγχου υποβάλλονται εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριών (3) μηνών από την κοινοποίηση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου στον πρώτο υπαγόμενο στον φόρο, κατά παρέκκλιση των παρ.1 έως 3 του άρθρου 19.

5. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι στην περίπτωση που στα κέρδη νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας (εφεξής εταιρεία Α) έχουν περιληφθεί κέρδη τα οποία έχουν υπαχθεί σε φόρο στο όνομα συνδεδεμένου, κατά την έννοια του άρθρου 2 του ΚΦΕ, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας (εφεξής εταιρεία Β) και τα οποία έχουν προκύψει κατόπιν φορολογικού ελέγχου της εταιρείας Α, τότε η εταιρεία Β δύναται να υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους προκειμένου να πραγματοποιήσει την προσαρμογή των φορολογητέων κερδών της.

Η υπόψη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της εταιρείας Β και η συνοδευτική έκθεση ελέγχου της εταιρείας Α υποβάλλονται στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος δημόσια οικονομική υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.), εφόσον η προσαρμογή αφορά στο φορολογικό έτος 2021 ή παλαιότερο. Στην περίπτωση αυτή η προσαρμογή των κερδών θα διενεργηθεί με την αναγραφή του σχετικού ποσού στον κωδικό 462 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (έντυπο Ν) του φορολογικού έτους που αφορά.

Η δήλωση υποβάλλεται α) είτε με υποβολή αιτήματος μέσω της πλατφόρμας

«Τα Αιτήματά μου» στην ψηφιακή πύλη myAADE (<https://www1.aade.gr/gsisapps5/myaade/#!/arxiki>), στο οποίο επισυνάπτεται αρχείο σάρωσης (scan) του εντύπου Ν και των συνοδευτικών δικαιολογητικών β) είτε με αποστολή των ανωτέρω με φυσικό φάκελο, ταχυδρομικά με συστημένη επιστολή ή με υπηρεσία ταχυμεταφοράς στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..

Τα στοιχεία επικοινωνίας των Δ.Ο.Υ. είναι αναρτημένα στην ιστοσελίδα της Α.Α.Δ.Ε. στο διαδίκτυο (www.aade.gr/menou/aade/epikoiononia) «Στοιχεία Επικοινωνίας Υπηρεσιών ΑΑΔΕ για ραντεβού». Ως ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων που υποβάλλονται στη Δ.Ο.Υ. θεωρείται είτε η ημερομηνία αποστολής του αιτήματος στην πλατφόρμα "Τα Αιτήματά μου" είτε η ημερομηνία αποστολής του φυσικού φακέλου που προκύπτει από τη σφραγίδα του ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς. Το αποδεικτικό του ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς αποτελεί αποδεικτικό υποβολής της δήλωσης και υπέχει θέση απόδειξης παραλαβής εκ μέρους του αποδέκτη.

Επίσης, είναι δυνατή η υποβολή της ανωτέρω δήλωσης με κατάθεση στο γραφείο πρωτοκόλλου της Δ.Ο.Υ.. Μέσω της εφαρμογής «Τα Ραντεβού μου» στην ψηφιακή πύλη myAADE παρέχεται η δυνατότητα προγραμματισμού ραντεβού για την υποβολή της δήλωσης.

Για τα φορολογικά έτη 2022 και επόμενα η υπόψη δήλωση υποβάλλεται ψηφιακά μέσω διαδικτύου. Αναλυτικές οδηγίες αναφορικά με καταχώρηση των ποσών στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (Έντυπο Ν) φορολογικών ετών 2022 και εφεξής, θα δοθούν με την εγκύκλιο για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2022.

6. Η παραπάνω διαδικασία καταλαμβάνει και τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η εταιρεία Α υποβάλλει αρχική ή τροποποιητική φορολογική δήλωση μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 ΚΦΔ και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου κατ' εφαρμογή των οριζόμενων στις διατάξεις των άρθρων 18 και 19 του ΚΦΔ.

7. Η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος της εταιρείας Β και η συνοδευτική έκθεση ελέγχου της εταιρείας Α υποβάλλονται εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριών (3) μηνών από την κοινοποίηση της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου στην εταιρεία Α. Σε περίπτωση που δεν εκδίδεται πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου λόγω υποβολής δήλωσης κατά τα αναφερόμενα στην παρ. 6, η τρίμηνη προθεσμία άρχεται από την κοινοποίηση της έκθεσης ελέγχου στην εταιρεία Α. Επισημαίνεται ότι για τις περιπτώσεις αυτές

η Υπηρεσία που διενήργησε τον έλεγχο κοινοποιεί απαραίτητως την έκθεση ελέγχου στον ελεγχόμενο.

Εφόσον η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου έχει εκδοθεί πριν τις 23.09.2022 και η σχετική υπόθεση είναι εκκρεμής με βάση τις διατάξεις της παρ. 29 του άρθρου 70 του ΚΦΔ, η υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης από την εταιρεία Β δύναται να υποβληθεί μέχρι τις 23.12.2022.

Στην περίπτωση αυτή η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της εταιρείας Β και η συνοδευτική έκθεση ελέγχου της εταιρείας Α υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., με έναν από τους τρόπους που περιγράφονται στην παρ. 5 της παρούσας και η προσαρμογή των κερδών της εταιρείας Β θα διενεργηθεί με την αναγραφή του σχετικού ποσού στον κωδικό 462 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (έντυπο Ν) του φορολογικού έτους που αφορά.

8. Προϋπόθεση για την επιστροφή ή τον συμψηφισμό φόρου στην εταιρεία Β είναι η εξόφληση από την εταιρεία Α του φόρου που προέκυψε βάσει της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ή βάσει της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που υποβλήθηκε κατ' εφαρμογή των οριζόμενων στις διατάξεις των άρθρων 18 και 19 του ΚΦΔ.».

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

«1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού.».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση διενεργήθηκε τακτικός έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων στον Αστικό Συνεταιρισμό με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ για τα οικονομικά έτη 2007 και 2008 και με τον οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία αποτελεί συνδεδεμένη επιχείρηση κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 39 του ν.2238/1994 (Κ.Φ.Ε.). Από τον έλεγχο των πωλήσεων των ανωτέρω συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ήτοι του ανωτέρω συνεταιρισμού και της προσφεύγουσας εταιρείας, διαπιστώθηκε ότι οι τιμές πώλησης είναι κατώτερες από αυτές που πωλεί σε τρίτους και συγκεκριμένα οι τιμές πώλησης διαμορφώνονται όσο και οι τιμές αγοράς των εμπορευμάτων. Από τον έλεγχο δε των αγορών του συνεταιρισμού διαπιστώθηκε ότι οι τιμές αγοράς των εμπορευμάτων είναι οι ίδιες, όπως θα ήταν αν αγόραζε τα ίδια εμπορεύματα από τρίτους. Ενόψει των ανωτέρω, ο έλεγχος θεώρησε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση (.....) δεν εφαρμόζει την αρχή «των ίσων αποστάσεων» μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων και εταιρειών του ομίλου (εταιρειών με οικονομική και διοικητική εξάρτηση) και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι είναι εφαρμοστέες οι διατάξεις του άρθρου 39 παρ.2 του ν.2238/1994 και επιβλήθηκε στον συνεταιρισμό το προβλεπόμενο στην παρ. 4 του ίδιου άρθρου πρόστιμο, ήτοι για τη χρήση 2006 πρόστιμο ποσού 13.336,41 ευρώ (133.364,05 X 10%) και για τη χρήση 2007 ποσού 15.007,76 ευρώ (150.077,63 ευρώ X 10%). Ενόψει των ανωτέρω, τα ποσά των 133.364,05 ευρώ και 150.077,63 ευρώ προστέθηκαν ως λογιστική διαφορά στις αντίστοιχες ελεγχόμενες χρήσεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του ίδιου ως άνω άρθρου 39 του ν.2238/1994 προσαυξάνοντας τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης χωρίς να επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων του συνεταιρισμού. Πέραν δε των ανωτέρω ποσών, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα λογιστικές διαφορές που αφορούσαν μη εκπιπόμενες δαπάνες, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν.2238/1994, ύψους 78.803,39 ευρώ για τη χρήση 2006 και 76.189,36 ευρώ για τη χρήση 2007, όπως αναλυτικά αναφέρονται στους πίνακες των σελίδων 20-28 της οικείας έκθεσης

ελέγχου, με αποτέλεσμα οι λογιστικές διαφορές που διαπιστώθηκαν βάσει ελέγχου να ανέλθουν στα ποσά των 212.167,44 ευρώ και 226.266,99 ευρώ, για τις αντίστοιχες χρήσεις. Στη συνέχεια εκδόθηκαν: α) το υπ' αριθ./27.2.2013 φύλλο ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με το οποίο καταλογίσθηκε σε βάρος του συνεταιρισμού για τη διαχειριστική περίοδο από 01.01.2006 έως 31.12.2006 διαφορά κυρίου φόρου ποσού 61.528,55€ ευρώ, καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 73.834,27 ευρώ, δηλαδή συνολική οφειλή ποσού 135.362,82 ευρώ και β) του υπ' αριθ./27.2.2013 φύλλου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με το οποίο καταλογίσθηκε σε βάρος του παραπάνω, για τη διαχειριστική περίοδο από 01.01.2007 έως 31.12.2007 διαφορά κυρίου φόρου ποσού 56.566,75 ευρώ καθώς και πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 65.617,43 ευρώ, δηλαδή συνολική οφειλή ποσού 122.184,18 ευρώ.

Κατά των ανωτέρω φύλλων ελέγχου και της σιωπηρής απόρριψης από την Επιτροπή Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών (άρθρο 70Α ν.2238/1994), ο συνεταιρισμός άσκησε προσφυγή η οποία απορρίφθηκε με την/2020 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Στη συνέχεια κατά της ανωτέρω απόφασης ασκήθηκε έφεση η οποία επίσης απορρίφθηκε με την/2022 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Από τα στοιχεία που προσκομίζει η προσφεύγουσα το πρώτον με την ενδικοφανή προκύπτει ότι ο συνεταιρισμός άσκησε την υπ' αριθ./05.12.2022 αίτηση αναίρεσης στο ΣΤΕ.

Σε συνέχεια του ανωτέρω ελέγχου που διενεργήθηκε στη συνδεδεμένη επιχείρηση και των οδηγιών που δόθηκαν με την προσθήκη της παρ. 1Α του άρθρου 50 του ν. 4172/2013 η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε με την υπ' αριθ. ηλεκτρονικής καταχώρισης αίτησή της, τροποποιητικές δηλώσεις οικ. ετών 2007 και 2008, αιτούμενη τη διαμόρφωση των κερδών της κερδών της στο ποσό των 2.516,47 € για τη χρήση 2006 και της ζημίας στο ποσό των -3.186,52 € για τη χρήση 2007, όπως αναφέρεται στη σελίδα 15 της οικείας έκθεσης ελέγχου, σύμφωνα με την παρ. 1Α του άρθρου 50 του ν.4172/2013 και τις οδηγίες που δόθηκαν με την Ε.2087/16.12.2022 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ.

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα απορρίφθηκαν από την φορολογική αρχή οι ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις καθώς η υπόθεση της συνδεδεμένης επιχείρησης κατά τον χρόνο προσθήκης της παρ.1^Α του άρθρου 50 του ΚΦΕ είναι εκκρεμής και συνεπώς εμπίπτει στις σχετικές διατάξεις του εν λόγω άρθρου. Και προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών της προσκομίζει βεβαίωση του Διοικητικού Εφετείου στην οποία αναφέρεται ότι η δικαστική απόφαση/2022 του Διοικητικού Εφετείου επιδόθηκε στις 10. 10.2022 στην συνδεδεμένη επιχείρηση και συνεπώς κατά τον χρόνο τροποποίησης του άρθρου 50 του ΚΦΕ η υπόθεσή της είναι εκκρεμής.

Επειδή όπως γίνεται παγίως δεκτό, κατά την ερμηνεία γενικώς των φορολογικών διατάξεων, ακολουθείται η στενή ερμηνεία, υπό την έννοια ότι αποβλέπουμε στο γράμμα του νόμου. Η γραμματική ερμηνεία επιβάλλεται κυρίως προκειμένου περί διατάξεων, οι οποίες θεσπίζουν απαλλαγές ή εξαιρέσεις, καθόσον πρόκειται περί εξαιρετικών νομοθετικών ρυθμίσεων, που επιτάσσεται να ερμηνεύονται στενά. Επίσης οι φορολογικές εν γένει διατάξεις δεν επιδέχονται διασταλτική ερμηνεία ούτε τυγχάνουν ανάλογης εφαρμογής, αφού κάτι τέτοιο αντίκειται στον αυστηρό και τυπικό τους χαρακτήρα.

Επειδή η επίμαχη παράγραφος 1Α του άρθρου 50 του ν.4172/2013, όπως προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 171 του ν. 4972/2022 (ΦΕΚ Α' 18/23-09-2022), αναφέρεται σε συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του ν.4172/2013 και στη φορολόγηση κερδών των υπαγόμενων στην παρ.1 του άρθρου 50 του ν.4172/2013 προσώπων, λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων. Περαιτέρω, και σε κάθε περίπτωση με την παράγραφο 1 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι οι διατάξεις του ν.4172/2013, άρα και η επίμαχη εν προκειμένω παράγραφος του άρθρου 50 του ιδίου νόμου, ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Εν προκειμένω, ο τακτικός έλεγχος που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων αφορούσε τα οικ. έτη 2007 και 2008 και διενεργήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.2238/1994 (προηγούμενος Κ.Φ.Ε.), που αφορούσε τη φορολογία συνδεδεμένων επιχειρήσεων μέχρι την 31.12.2013.

Δεδομένου ότι κατά την ερμηνεία του φορολογικών διατάξεων, ακολουθείται η στενή ερμηνεία, υπό την έννοια ότι αποβλέπουμε στο γράμμα του νόμου, η οποία επιβάλλεται κυρίως προκειμένου περί διατάξεων, οι οποίες θεσπίζουν απαλλαγές ή εξαιρέσεις, καθόσον πρόκειται περί εξαιρετικών νομοθετικών ρυθμίσεων, που επιτάσσεται να ερμηνεύονται στενά, ο έλεγχος που διενεργήθηκε στην συνδεδεμένη επιχείρηση της προσφεύγουσας δεν αφορούσε στο νομικό πλαίσιο του άρθρου 50 του νυν ΚΦΕ, καθώς οι τελευταίες διατάξεις αφορούν αποκλειστικά στα φορολογικά έτη από 01/01/2014 και μετά, ως εκ τούτου δεν δύναται για τα οικονομικά έτη 2007 και 2008 να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 50 του νυν ΚΦΕ όπως αυτές τροποποιήθηκαν και ισχύουν με το άρθρο 171 του ν.4972/2022 και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή επίσης έχει εκδοθεί και η υπ' αριθμ./7.6.2023 απορριπτική Απόφαση της Υπηρεσίας μας επί ενδικοφανούς προσφυγής που υπεβλήθη από έτερη που συνδέεται με τον -στον οποίο διενεργήθηκε έλεγχος από το ΚΕΜΕΕΠ- και στην οποία προβάλλονταν ισχυρισμοί όμοιοι με την υπό κρίση ενδικοφανή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 29.6.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, ΑΦΜ, και την επικύρωση της με αριθμό/2.6.2023 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΕΘΥΜΝΟΥ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.