



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

14/04/2015

Αριθμός απόφασης:

1411

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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ως οιονεί καθολικής διαδόχου λόγω συγχώνευσης με απορρόφηση της εταιρείας με διακριτικό τίτλο, Α.Φ.Μ., που εδρεύει, κατά της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της Προϊσταμένης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011.

Την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της Προϊσταμένης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011 της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από εισήγηση του ... τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ως οιονεί καθολικής διαδόχου λόγω συγχώνευσης με απορρόφηση της εταιρείας με διακριτικό τίτλο, Α.Φ.Μ., που εδρεύει, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή και τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1.** Ορθώς επέλεξε ως εξεταζόμενο μέρος τη θυγατρική της αντισυμβαλλόμενη εταιρεία για την εφαρμογή της μεθόδου Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής.
- 2.** Και αν ακόμη υποτεθεί ότι η μέθοδος Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής έπρεπε να εφαρμοσθεί με εξεταζόμενο μέρος την, η εφαρμογή της από τον φορολογικό έλεγχο και ο προσδιορισμός του αποδεκτού εύρους τιμών είναι εσφαλμένη
- 3.** Η προσβαλλόμενη πράξη αντίκειται στα άρθρα 39 και 39Α του ν.2238/1994 και το άρθρο 9 της Απόφασης Υπουργού Ανάπτυξης Α2-8092/2008 (ΦΕΚ Β ' 2709).
- 4.** Η προσβαλλόμενη πράξη έχει εκδοθεί κατά παράβαση του άρθρου 19 του ν.2859/2000 και των άρθρων 73 και 83 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ.
- 5.** Η προσβαλλόμενη πράξη έχει εκδοθεί κατ' εσφαλμένη ερμηνεία των άρθρου 39 παρ.4 του ν.2238/1994, ως ίσχυε, και 48 παρ.3 του ν.2859/2000, και κατά παράβαση του άρθρου 9 παρ.2 του ν.4174/2013, διότι με την υπ' αριθ. πρωτ. 1168423/2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων έχει γίνει δεκτό ότι, σε περιπτώσεις εφαρμογής του άρθρου 39 του ν.2238/1994, δεν καταλογίζεται ΦΠΑ.
- 6.** Και αν ακόμη υποτεθεί ότι τίθεται ζήτημα προσδιορισμού ΦΠΑ, ο έλεγχος θα έπρεπε να είχε προβεί σε μείωση της αξίας των αγορών (εισροών) μας από την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία. Και στην περίπτωση, όμως, αυτή και πάλι δεν τίθεται ζήτημα καταλογισμού ΦΠΑ αφού πρόκειται για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και άρα το ποσό με το οποίο θα μειωνόταν ο ΦΠΑ των εισροών (αγορών) μας θα ταυτιζόταν κατ' ανάγκη με το ποσό με το οποίο θα μειωνόταν ο ΦΠΑ των εκροών (εσόδων) μας και, συνεπώς, δεν θα μπορούσε να προκύψει διαφορά για καταλογισμό.
- 7.** Και αν ακόμη υποτεθεί ότι τίθεται ζήτημα προσδιορισμού ΦΠΑ και προσαύξησης (μόνο) των εκροών (εσόδων) μας, ο έλεγχος θα έπρεπε να προσαυξήσει αποκλειστικά την αξία των εκροών μας από ενδοκοινοτικές παραδόσεις, αφού αμφισβητεί μόνο την αξία των ενδοκοινοτικών συναλλαγών μας, περίπτωση κατά την οποία και πάλι δεν θα προέκυπτε φόρος προς απόδοση, αφού οι σχετικές συναλλαγές απαλλάσσονται του ΦΠΑ.
- 8.** Η προσβαλλόμενη πράξη έχει εκδοθεί κατά παράβαση του άρθρου 82 παρ. 5 του ν. 2238/1994 και της ΑΥΟ πολ. 1159/2011.
- 9.** Ο έλεγχος έχει διενεργηθεί κατά παράβαση της εντολής ελέγχου.
- 10.** Κατά παράβαση του άρθρου 37 του ν.4174/2013, μας κοινοποιήθηκε αντίγραφο, αντί πρωτοτύπου, της προσβαλλόμενης πράξης, με αποτέλεσμα να είναι αδύνατος ο έλεγχος του νομότυπου της έκδοσης και υπογραφής της.
- 11.** Η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα διότι ο έλεγχος έχει διενεργηθεί χωρίς την έκδοση σχετικής απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κατά παράβαση των άρθρων 23, 25 και 26 του ν.4174/2013, λαμβανομένου υπόψη και ότι η εντολή ελέγχου δεν υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.
- 12.** Ο επιβληθείς κατ' αντικειμενικό τρόπο (ήτοι με συντελεστή 3% ανά μήνα) πρόσθετος φόρος, χωρίς να ληφθούν υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της συγκεκριμένης περίπτωσης, αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, στην Ευρωπαϊκή Σύμβαση των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και τον Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- 13.** Κατά παράβαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρύτερης (διοικητικής) κύρωσης και της αρχής της χρηστής διοίκησης, μας επιβλήθηκε κύρωση με τη μορφή του πρόσθετου φόρου με συντελεστή 3% ανά μήνα, ήτοι 36% κατ' έτος (κατ' άρθρο 1 του ν.2523/1997), αντί της νεότερης και ελαφρύτερης κύρωσης με τη μορφή τόκου με επιτόκιο 8.76% κατ' έτος (κατά το άρθρο 53 του ν.4174/2013 και την ΑΥΟ ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013, ΦΕΚ Β 19/10.1.2014).

Με την υπό κρίση προσφυγή προσκομίστηκαν στην Υπηρεσία μας στοιχεία, που αφορούν τις καταλογισθείσες από τον έλεγχο διαφορές ενδοομιλικών συναλλαγών ποσού 210.413,90 €.

Συγκεκριμένα προσκομίσθηκαν:

«1. Ανάλυση της έρευνας στη βάση δεδομένων TP Catalyst - BVD από όπου προκύπτει η εσφαλμένη επιλογή δείγματος από τον φορολογικό έλεγχο και παρουσιάζονται οικονομικά στοιχεία και πληροφορίες για τις συγκρίσιμες εταιρείες στις οποίες θα έπρεπε να είχε καταλήξει ο έλεγχος με βάση τα κριτήρια που είχε θέσει, τα αποτελέσματα της οικονομικής ανάλυσης των εταιρειών αυτών, καθώς και ο προσδιορισμός του αποδεκτού ενδοεταρτημοριακού εύρους.

2. Εκτυπώσεις ιστοτόπων των εταιρειών και

3. Έρευνα συγκριτικών στοιχείων (benchmarking study) της που αφορά σε διανομείς χαλύβδινων σωλήνων.

4. Έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης, κατ' άρθρο 82§5 ν.2238/1994, για τη χρήση 2011».

Για την αξιολόγηση των ως άνω στοιχείων δεν κρίθηκε απαραίτητη η κλήση του υπόχρεου σε ακρόαση. Τα στοιχεία αυτά λήφθηκαν υπόψη κατά την εξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Δ 1168423 ΕΞ 2014/19.12.2014 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. (Παροχή διευκρινίσεων σε θέματα ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών και εκπρόθεσμης υποβολής της κατάστασης ενδοομιλικών συναλλαγών και του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών):

«3. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.2238/1994 όπως ίσχυαν ανά διαχειριστική περίοδο, οι τυχόν διαπιστωθείσες διαφορές από τη μη τήρηση της «αρχής των ίσων αποστάσεων» προσαυξάνουν τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης ή μειώνουν τη ζημιά που προκύπτει από τα βιβλία της, χωρίς να θίγεται το κύρος αυτών, καθώς και τα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν από τα βιβλία της προκειμένου να ληφθούν υπόψη για τον υπολογισμό των οφειλόμενων φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων στο Φ.Π.Α. ισχύουν τα παρακάτω:

- Οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α (που κυρώθηκε με το ν.2859/2000) ορίζουν ότι, στην Παράδοση αγαθών, στην Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην Παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιοδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

- Περαιτέρω, οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 48 του ιδίου Κώδικα ορίζουν ότι, εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α. Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,.....

Από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι η προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων μετά από έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 ν.2238/1994 δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α. διότι στην περίπτωση αυτή δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 48 παρ.3 του Κώδικα Φ.Π.Α. επειδή η προσαύξηση αυτή δεν επηρεάζει το κύρος των Βιβλίων και στοιχείων.»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η προσαύξηση των ακαθαρίστων εσόδων, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 2238/1994, επηρέασε τον προσδιορισμό του Φ.Π.Α. με αντίστοιχη προσαύξηση των φορολογητέων εκροών και με τον αναλογούντα επ' αυτών Φ.Π.Α. προσαυξήθηκε ο φόρος εκροών, ενώ σύμφωνα με τα ανωτέρω δεν έπρεπε να θεωρηθεί ως τέτοια και επομένως δεν έπρεπε να υπαχθεί σε Φ.Π.Α..

Επειδή, γενομένου δεκτού του ανωτέρου λόγου, παρέλκει η εξέταση των υπόλοιπων προβαλλόμενων με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή λόγων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής .

Φορολογητέες εκροές – εισροές, φόρος εκροών - εισροών με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω οι φορολογητέες εκροές και εισροές και ο φόρος αυτών, καθώς και η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΕΙΣΗΓΗΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών			
Αξία φορολογητέων εισροών			
Φόρος εκροών			
Φόρος εισροών			
Πρ/να ποσά στο φόρο εισροών			
Γεν.σύνολο φόρου εισροών			
Αφ/να ποσά στο φόρο εισροών			
Υπόλοιπο ποσό φόρου εισροών			
Χρεωστικό υπόλοιπο			
Προσαυξήσεις			
Σύνολο φορολογικής υποχρέωσης			

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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 άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).