



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 30/04/2026

Αριθμός απόφασης: 1807

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 413

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

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) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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 με ημερομηνία κατάθεσης 09/01/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. (η οποία υπεισήλθε ως διάδοχος, λόγω διάσπασης, στις φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας με Α.Φ.Μ.) με έδρα ΚΗΦΙΣΙΑ ΑΤΤΙΚΗΣ, κατά των υπ' αριθμ.:

-/09.12.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.,

-/09.12.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ..

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ..

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.Φ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 09/01/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., η οποία υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμόν/09.12.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 95.793,07 € πλέον προστίμου άρθρου 54 ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας ύψους 23.948,27 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **118.344,72 €**.

Με την υπ' αριθμόν/09.12.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 157.258,37 € πλέον προστίμου άρθρου 54 ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας ύψους 39.314,59 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **196.572,96 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 09/12/2025 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. (αριθμός εντολής/08-04-2025).

Σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου, από τον διενεργηθέντα έλεγχο καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα **λογιστικές διαφορές από ενδοομιλικές συναλλαγές** και συγκεκριμένα, δαπάνη λήψης υπηρεσιών από συνδεδεμένη εταιρεία της αλλοδαπής, για την οποία δεν αποδείχτηκε ότι πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της προσφεύγουσας κατ' άρθρο 22 του ν.4172/2013 (μη απόδειξη πλήρωσης προϋποθέσεων benefit test). Η εν λόγω δαπάνη, η οποία αφορούσε λήψη υπηρεσιών διαμεσολάβησης στην προμήθεια α' υλών από τη συνδεδεμένη αλλοδαπή εταιρεία ανήλθε στα εξής ποσά ανά φορολογικό έτος:

- 2019: **399.137,79 €**
- 2020: **655.243,24 €**

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Εντελώς αυθαίρετη και εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, όπως ερμηνεύθηκε με την ΠΟΛ 1113/2015.

2^{ος} λόγος: Διά της ανωτέρω εσφαλμένης ερμηνείας, έλαβε χώρα και παραβίαση της διάταξης του άρθρου 9, παρ. 2 του Κ.Φ.Δ..

3^{ος} λόγος: Παραβίαση του άρθρου 50 του ν.4172/2013, διάταξη η οποία διέπει κατεξοχήν τις ενδοομιλικές συναλλαγές.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 50 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη:

«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.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές».

Επειδή σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ, έκδοση Ιούλιος 2017 (παρ. 7.6) «Βασική προϋπόθεση για τον έλεγχο της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων κατά τη διάρκεια ενδοομιλικών συναλλαγών, είναι η διενέργεια “benefit test”, δηλαδή ο έλεγχος ότι οι εν λόγω συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί και ότι πρόκειται για συναλλαγές που δημιουργούν προστιθέμενη αξία για τον αγοραστή».

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η παρείχε στρατηγικές υπηρεσίες προμηθειών, σχετικά με την απευθείας αγορά υλικών από τρίτους ανεξάρτητους προμηθευτές προς την προσφεύγουσα και χρέωσε για αυτές αμοιβή (Procurement Fee) ίση με 3% επί τους κόστους αγοράς των υλικών που προκύπτει για την προσφεύγουσα στις συναλλαγές της με τα τρίτα μέρη συνολικού ποσού 399.137,79 € το φορολογικό έτος 2019 και 655.243,24 € το φορολογικό έτος 2020. Η εν λόγω αμοιβή υπολογίστηκε επί του κόστους των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν σε μια συγκεκριμένη περίοδο στην παραγωγή και το περιθώριο κέρδους υπολογίζεται πρωταρχικά με βάση τα λογιστικά πρότυπα που ακολουθούνται για σκοπούς reporting μεταξύ των εταιρειών του Ομίλου (management books accounting standards).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η επίμαχη δαπάνη είναι καθόλα εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδά της, ως άμεσα σχετιζόμενη με την «κεντροποίηση» της διαδικασίας των προμηθειών που έχει αποφασιστεί σε επίπεδο Ομίλου. Περαιτέρω, επικαλείται ότι η ίδια έχει άμεσο συμφέρον από την εν λόγω διαδικασία, καθότι απολαμβάνει:

- καλύτερες τιμές, λόγω της οικονομίας κλίμακος, της δυναμικής και της τεχνογνωσίας της συνδεδεμένης επιχείρησης
- καλύτερη, γρηγορότερη και αποτελεσματικότερη διαχείριση των αναγκών της σε προϊόντα και υπηρεσίες και

- βελτιστοποίηση της ποιότητας των τελικών προϊόντων.

Επειδή η προσφεύγουσα, προς επίρρωση του ισχυρισμού της, προσκομίζει:

- ηλεκτρονικό φάκελο με τίτλο CTC, ο οποίος περιλαμβάνει συμβόλαια αγορών “.....”, καθώς και συμβόλαια με τους εμπορικούς όρους των αγορών “Commercial Terms Contract” που έχουν δημιουργηθεί από την κεντρική ομάδα αγορών του ομίλου,
- πίνακες απασχολούμενου προσωπικού, με σκοπό να υποστηρίξει ότι κανενός υπαλλήλου η ειδικότητα δε σχετίζεται με τοποθέτηση παραγγελιών,
- αντίγραφο της σύμβασης που είχε υπογραφεί αρχικά με τη συνδεδεμένη αλλοδαπή εταιρεία και επίσημη μετάφραση αυτής στα ελληνικά, από όπου προκύπτει η αμοιβή ύψους 3% για παρεχόμενες υπηρεσίες,
- αρχεία excel με τις αγορές α’ υλών, υλικών συσκευασίας και υλικών παραγωγής, που κατά δήλωση της προσφεύγουσας έγιναν εντός των κρινόμενων ετών 2019-2020 από την κεντρική ομάδα προμηθειών,
- αρχεία excel με τον υπολογισμό της επίμαχης αμοιβής ανά φορολογικό έτος, ήτοι με ποσά επί των οποίων υπολογίστηκε η αμοιβή του 3%.

Επειδή ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου αναλυτικά στοιχεία και έγγραφα, παρότι ζητήθηκαν, από τα οποία να αποδεικνύεται το ύψος της αγοράς υλικών από ανεξάρτητες ελληνικές εταιρείες προμηθευτών καθ’ υπόδειξη της ούτε και τέθηκαν υπόψη του ελέγχου **επαρκή στοιχεία** από τα οποία να προκύπτει το κόστος της αγοράς των υλικών αυτών επί του οποίου εφαρμόστηκε η αμοιβή 3% (Procurement Fee).

Επειδή επιπλέον, δεν παρασχέθηκε αντιστοίχιση των εν λόγω «συμβολαίων αγοράς εμπορευμάτων» με πραγματοποιηθείσες αγορές κατά τις ελεγχόμενες περιόδους.

Επειδή περαιτέρω, στην προκειμένη περίπτωση τα τιμολόγια της αλλοδαπής συνδεδεμένης εταιρείας προς την προσφεύγουσα που αφορούν στην επίμαχη προμήθεια, δε φέρουν αναλυτική περιγραφή, από την οποία να προκύπτουν οι συγκεκριμένες αγορές στις οποίες διαμεσολάβησε.

Επειδή παράλληλα, στα προσκομισθέντα αρχεία excel με τον υπολογισμό της εν λόγω αμοιβής, ήτοι με τα ποσά επί των οποίων υπολογίστηκε η αμοιβή του 3%, δεν παρατίθενται στοιχεία για τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκαν τα εν λόγω ποσά (δηλ. η βάση υπολογισμού του 3%), ήτοι στοιχεία που να συνδέουν τα ποσά αυτά με συμβάσεις με συγκεκριμένους προμηθευτές και με αγορές από αυτούς καθ’ υπόδειξη της Επισημαίνεται δε ότι στα εν λόγω αρχεία excel, η προμήθεια 3% έχει υπολογιστεί για το φορολογικό έτος 2019 σε 544.817,96 € και για το φορολογικό έτος 2020 σε 880.484,45 €, ήτοι σε ποσά **υψηλότερα από τα τελικώς τιμολογηθέντα** των 399.137,79 € και 655.243,24 € αντίστοιχα, γεγονός που δεν απαγορεύεται μεν αλλά κρίνεται τουλάχιστον αξιοπερίεργο με βάση τα δεδομένα της κοινής πείρας και λογικής.

Επειδή ο έλεγχος, με βάση τις πληροφορίες και τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεσή του, έκρινε ότι δεν προκύπτει εμπλοκή της συνδεδεμένης επιχείρησης στη διαδικασία προμηθειών της προσφεύγουσας, με αποτέλεσμα να μη δύναται να στοιχειοθετηθεί το όφελος (benefit) που αποκόμισε η προσφεύγουσα από την επίμαχη λήψη υπηρεσίας από την εν λόγω συνδεδεμένη αλλοδαπή οντότητα και να μην αναγνωρίζεται η έκπτωση της επίμαχης δαπάνης κατ’ άρθρο 22 περ. (α’) του ν.4172/2013.

Επειδή είναι απολύτως σαφές ότι η αιτία απόρριψης της επίμαχης δαπάνης εκ μέρους του ελέγχου (κρίση η οποία επικυρώνεται και με την παρούσα) είναι η μη πλήρωση της προϋπόθεσης της περ. (α') του άρθ. 22 του ν.4172/2013, παρά τον περί του αντιθέτου ισχυρισμό της προσφεύγουσας.

Επειδή τέλος, σημειώνεται ότι η ίδιας κατηγορίας ενδοομιλική συναλλαγή έχει ήδη κριθεί από την Υπηρεσία μας στα πλαίσια της υπ' αριθμόν/04-02-2022 ενδικοφανούς προσφυγής που είχε υποβάλει η προσφεύγουσα και η οποία αφορούσε στα φορολογικά έτη 2016 και 2017, καθώς και στα πλαίσια της υπ' αριθμόν/02-12-2024 ενδικοφανούς προσφυγής που είχε υποβάλει η προσφεύγουσα και η οποία αφορούσε στο φορολογικό έτος 2018. Ειδικότερα, έχουν εκδοθεί οι υπ' αριθμ. 2271/06-06-2022 και 766/26-03-2025 αποφάσεις της Υπηρεσίας μας, με τις οποίες ομοίως δεν αναγνωρίστηκε η έκπτωση της επίμαχης δαπάνης. Τουλάχιστον η πρώτη εν λόγω απόφαση της Υπηρεσίας μας προσβλήθηκε ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών με την υπ' αριθμόν/04-07-2022 προσφυγή, η οποία συζητήθηκε στις 07/11/2023, χωρίς ωστόσο να έχει κοινοποιηθεί κάποια Απόφαση στην Υπηρεσία μας έως και την έκδοση της παρούσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 09/01/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. (η οποία υπεισήλθε ως διάδοχος, λόγω διάσπασης, στις φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας με Α.Φ.Μ.) και την επικύρωση των υπ' αριθμ.-/09.12.2025 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών 2019-2020 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ..

A)/09.12.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	95.793,07
Πρόστιμο άρθ. 54 ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας	23.948,27
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	119.741,34

B)/09.12.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	157.258,37

Πρόστιμο άρθ. 54 ν.5104/2024 λόγω ανακρίβειας	39.314,59
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	196.572,96

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**α/α
ΧΑΡΑΛ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ**

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.