



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 04 / 05 /2026

Αριθμός απόφασης: 1853

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312379

Email : 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*».

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας η οποία εδρεύει στη και συγκεκριμένα στην κατά:

Α) Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου για το φορολογικό έτος 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.,

Β) Της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου για το φορολογικό έτος 2020 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ έγγραφο του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας προς το Κ.Ε.ΜΕ.Φ., για την αποστολή συμπληρωματικών επαληθεύσεων.

8. Την από Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. σε απάντηση του ως άνω εγγράφου της Υπηρεσίας μας.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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:

Με την με αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου για το φορολογικό έτος 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., με την οποία η (φορολογική) ζημία της Εταιρείας προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των Ευρώ 2.664,59 αντί ποσού Ευρώ 174.925,85.

Με την με αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου για το φορολογικό έτος 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., με την οποία η (φορολογική) ζημία της Εταιρείας προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των Ευρώ 272.952,99 αντί ποσού Ευρώ 986.001,00.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ. εντολής μερικού ελέγχου του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της με αριθμό εντολής μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα μερικός έλεγχος διασυννοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4172/2013 “Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος” καθώς και με τις ΠΟΛ. 1124/2015, 1036/2017, 1067/2018. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. Πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης. Σύμφωνα με την από έκθεση ελέγχου, με την ως άνω εντολή, ελέγχθηκαν μόνο οι διασυννοριακές ενδοομιλικές συναλλαγές της επιχείρησης

Σε εκτέλεση της ως άνω εντολής ελέγχου κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, με το με αριθ. πρωτ. έγγραφο, η δυνατότητα για υποβολή εκπροθέσμων αρχικών ή/και τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων, για τις φορολογίες και τις φορολογικές περιόδους/χρήσεις ή υποθέσεις που περιλαμβάνονται στην ως άνω εντολή ελέγχου, μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22 (παρ. 1δ) και 23 (παρ. 3γ) του Ν. 5104/2024 (Φ.Ε.Κ. Α' 58).

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, είναι υπόχρεη, σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν 4174/2013, για τήρηση Φάκελου Τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών και υποβολή συνοπτικού πίνακα πληροφοριών για τα φορολογικά έτη 2019 & 2020. Οι συνοπτικοί πίνακες πληροφοριών, οι οποίοι όπως προέκυψε από τα σχετικά αποδεικτικά υποβολής υποβλήθηκαν εκπροθέσμως την 20/10/2025 , καθώς και οι Φάκελοι Τεκμηρίωσης των υπό κρίση ετών, τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. με το με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφό του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης. Όπως αναφέρεται στην σχετική έκθεση ελέγχου της ελεγκτικής Υπηρεσίας, ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας για τα υπό κρίση έτη, περιλαμβάνει τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις στοιχεία και εφόσον δεν έχει επιλεγεί παραδοσιακή μέθοδος τεκμηρίωσης τιμών, έχει αιτιολογηθεί η απόρριψη των παραδοσιακών μεθόδων και η επιλογή συναλλακτικής μεθόδου.

Από τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. προέκυψαν οι ακόλουθες ενδοομιλικές συναλλαγές με τις παρακάτω συνδεδεμένες αλλοδαπές επιχειρήσεις ,όπως απεικονίζονται:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019				
A/A	ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ	ΕΙΔΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΕ ΕΥΡΩ
1		Προϊόντα	.....	33.854,40
2		Προϊόντα	.....	469.743,00
3		Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων	.....	11.400,00
4		Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων	.....	400,00
5		Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων	.....	27.101,60
6		Λοιπά	.....	250,00
7		Λοιπά	.....	1.752,00
			ΣΥΝΟΛΟ	544.501,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020				
A/A	ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΙ	ΕΙΔΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΕ ΕΥΡΩ
1		Α' ύλες	.....	14.800,00
2		Α' ύλες	.....	1.250,00
3		Προϊόντα	.....	137.878,40
4		Προϊόντα	.....	767.506,55
5		Λοιπές Υπηρεσίες	.....	803.400,00
6		Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων	.....	16.203,00
7		Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων	.....	337.510,00
8		Λοιπά	.....	12.103,08
9		Λοιπά	.....	11.293,30
			ΣΥΝΟΛΟ	2.101.944,33

Οι ως άνω συναλλαγές, ομαδοποιούνται στις κάτωθι κατηγορίες:

Φορολογικό έτος 2019

- I. Πώληση ετοιμών προϊόντων: Η εν λόγω κατηγορία συναλλαγών, αφορά σε πώληση προϊόντων από την προσφεύγουσα, σε συνδεδεμένες αλλοδαπές επιχειρήσεις (.....).
- II. Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων: Η εν λόγω κατηγορία συναλλαγών, αφορά σε πώληση μεταχειρισμένου εξοπλισμού στο κόστος από την προσφεύγουσα προς την στην και από τις και
- III. Λοιπά: Η εν λόγω κατηγορία συναλλαγών αφορά σε μετακύλιση κόστους από και προς την προσφεύγουσα εταιρεία και πιο συγκεκριμένα σε έξοδα που τιμολογήθηκαν από τρίτους και για διαχειριστικούς λόγους εξοφλήθηκαν ανά περίπτωση από συνδεδεμένη εταιρεία.

Φορολογικό έτος 2020

- I. Πώληση ετοιμών προϊόντων: Η εν λόγω κατηγορία συναλλαγών, αφορά σε πώληση προϊόντων από την προσφεύγουσα, σε συνδεδεμένες αλλοδαπές επιχειρήσεις (.....).
- II. Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων: Η εν λόγω κατηγορία συναλλαγών, αφορά σε πώληση μεταχειρισμένου εξοπλισμού στο κόστος από την προσφεύγουσα προς την στην στην
- III. Λοιπά: Η εν λόγω κατηγορία συναλλαγών αφορά σε μετακύλιση κόστους από και προς την προσφεύγουσα εταιρεία και πιο συγκεκριμένα σε έξοδα που τιμολογήθηκαν από τρίτους και για διαχειριστικούς λόγους εξοφλήθηκαν ανά περίπτωση από συνδεδεμένη εταιρεία.
- IV. Α' ύλες: Η εν λόγω κατηγορία συναλλαγών, αφορά σε πώληση πρώτων υλών μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών χωρίς προσθήκη περιθωρίου κέρδους, για κάλυψη άμεσων

αναγκών παραγωγής. Οι εν λόγω πρώτες ύλες είχαν αγορασθεί από ανεξάρτητους τρίτους προμηθευτές.

V. Λοιπές Υπηρεσίες: Η εν λόγω κατηγορία συναλλαγών αφορά σε υπηρεσίες συναρμολόγησης μηχανημάτων παρεχόμενες από την προσφεύγουσα.

Όσον αφορά στην τεκμηρίωση των ως άνω ομάδων συναλλαγών, σύμφωνα με τους φακέλους τεκμηρίωσης της προσφεύγουσας, ίσχυσαν τα κάτωθι:

Πώληση ετοιμών προϊόντων: Η εν λόγω κατηγορία συναλλαγών, αφορά σε πώληση προϊόντων σε συνδεδεμένες αλλοδαπές επιχειρήσεις (.....). Υιοθετήθηκε η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), κάνοντας χρήση εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων (τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις παραγωγούς με δραστηριότητα που αναζητήθηκαν από τη βάση δεδομένων Tr-Catalyst, χρησιμοποιήθηκε ως δείκτης κερδοφορίας το καθαρό περιθώριο κέρδους προ φόρων και τόκων (μερικού αποτελέσματος-EBIT%) προς το συνολικό κόστος (πωλήσεις μείον ΚΠΦΤ) και ως ελεγχόμενο μέρος (tested party) η ίδια η προσφεύγουσα.

Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων: Η εν λόγω κατηγορία συναλλαγών, αφορά σε πώληση μεταχειρισμένου εξοπλισμού στο κόστος, δηλαδή χωρίς κάποιο περιθώριο κέρδους για το μέρος που τιμολόγησε. Η παραπάνω τακτική είναι πλήρως σύμφωνη με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ, η οποία επιτρέπει τη μη επιβολή ενός περιθωρίου κέρδους σε συναλλαγές κατά τις οποίες η επιχείρηση δεν προσφέρει προστιθέμενη αξία στο παρεχόμενο προϊόν/υπηρεσία, αλλά δρα ως απλός ενδιάμεσος/μεσάζοντας (pass-through cost), (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ 2017, §7.34).

Λοιπά: Η εν λόγω κατηγορία συναλλαγών αφορά σε έξοδα που τιμολογήθηκαν από τρίτους και για διαχειριστικούς λόγους εξοφλήθηκαν ανά περίπτωση από συνδεδεμένη εταιρεία. Η τιμολόγηση πραγματοποιήθηκε στο κόστος, χωρίς την προσθήκη οποιοδήποτε περιθωρίου κέρδους. Οι συναλλαγές αφορούν ουσιαστικά σε μετακύληση του κόστους από τον ενδιάμεσο, στον ενδιαφερόμενο.

Α ύλες: Η εν λόγω κατηγορία συναλλαγών αφορά σε λήψη πρώτων υλών από ανεξάρτητους τρίτους προμηθευτές από τον ενδιάμεσο και πώληση αυτών στον τελικό ενδιαφερόμενο, την εκάστοτε συνδεδεμένη, για κάλυψη άμεσων αναγκών παραγωγής. Η παραπάνω τακτική είναι πλήρως σύμφωνη με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ, η οποία επιτρέπει τη μη επιβολή ενός περιθωρίου κέρδους σε συναλλαγές κατά τις οποίες η επιχείρηση δεν προσφέρει προστιθέμενη αξία στο παρεχόμενο προϊόν/υπηρεσία, αλλά δρα ως απλός ενδιάμεσος/μεσάζοντας (pass-through cost), (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ 2017, §7.34).

Λοιπές Υπηρεσίες: Η εν λόγω κατηγορία συναλλαγών αφορά σε υπηρεσίες συναρμολόγησης μηχανημάτων. Υιοθετήθηκε η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), κάνοντας χρήση εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων (τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις παραγωγούς με δραστηριότητα που αναζητήθηκαν από τη βάση δεδομένων Tr-Catalyst, χρησιμοποιήθηκε ως δείκτης κερδοφορίας το καθαρό περιθώριο

κέρδους προ φόρων και τόκων (μερικού αποτελέσματος-EBIT%) προς πωλήσεις και ως ελεγχόμενο μέρος (tested party) η ίδια η προσφεύγουσα.

Αναφορικά με τον χειρισμό και την τεκμηρίωση των ως άνω συναλλαγών, θεωρήθηκε από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές δεν μπορούν να διαχωριστούν από οικονομικής απόψεως και όπως προβλέπεται από την σχετική παρ. 3.9 των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ, εξετάζονται ενιαία. Πιο συγκεκριμένα, αναφέρεται ότι όταν υπάρχουν ενδοομιλικές συναλλαγές που αφορούν συνδυαστικά σε ενδοομιλικές αγορές και ενδοομιλικές πωλήσεις, σε περίπτωση διόρθωσης των κερδών, δεν μπορεί να είναι γνωστό ποιες τιμές (τιμές αγορών ή τιμές πωλήσεων) θα πρέπει να διορθωθούν (....., η οποία επικυρώθηκε με την Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, ...).

Ως ελεγχόμενο μέρος επιλέχθηκε η προσφεύγουσα και εφαρμόστηκε η μέθοδος του Καθαρού κέρδους συναλλαγής (TNMM). Αναζητήθηκαν εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία (τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις) με τη χρήση της βάσης δεδομένων Tr-Catalyst, ήτοι εταιρείες με δραστηριότητα στη γεωγραφική περιοχή των Βαλκανίων.

Αναφορικά με το φορολογικό έτος 2019, από την ως άνω έρευνα προέκυψαν 139 επιχειρήσεις οι οποίες μετά από την προβλεπόμενη χειροκίνητη επισκόπηση, περιορίστηκαν σε 51 επιχειρήσεις. Ο λόγος απόρριψης των 88 επιχειρήσεων συμπεριλαμβάνεται σε πίνακα στην έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ..

Από τα στοιχεία για τις πενήντα μία (51) συγκρίσιμες επιχειρήσεις που αντλήθηκαν για την τριετία 2016-2018 υπολογίστηκαν δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας ως κάτωθι:

	Σταθμισμένος μέσος όρος τριετίας 2016-2018
Ελάχιστο	0,37%
1ο Τεταρτημόριο	3,34%
Διάμεσος	5,61%
3ο Τεταρτημόριο	9,63%
Μέγιστο	32,02%
Πλήθος επιχειρήσεων	Πενήντα μία (51)

Ο δείκτης καθαρού κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος του ελεγχόμενου μέρους (πωλητής των πρώτων υλών και προϊόντων, ελεγχόμενη), υπολογίζεται από την δήλωση Ε3 της προσφεύγουσας:

..... 01/01/2019-31/12/2019	
Ακαθάριστα έσοδα	526.942,55
Κόστος Πωληθέντων Παραγωγικής Δραστηριότητας	446.930,12
Μικτό Κέρδος	80.012,43
Λοιπά Συνήθη Έσοδα	7.068,60
Λοιπά Έξοδα και Ζημίες	246.606,18
Μερικό αποτέλεσμα	-159.525,15

Συνολικό κόστος	693.536,30
Δείκτης καθαρού κέρδους προς το συνολικό κόστος	-23,00%

Υπολογίστηκε λογιστική διαφορά από υποτιμολόγηση των πωλήσεων, χρησιμοποιώντας την τιμή (κερδοφορία) του 1ου Τεταρτημορίου, καθότι ο πωλητής (προσφεύγουσα), πωλεί σε συνδεδεμένο μέρος (τις συνδεδεμένες αλλοδαπές επιχειρήσεις) και η πώληση είναι εξασφαλισμένη σε ενδοομιλικό πελάτη, χωρίς να αναλαμβάνεται κίνδυνος αγοράς και πιστωτικός κίνδυνος, ώστε να μην δικαιολογείται μια πρόσθετη κερδοφορία στο επίπεδο της διαμέσου του δείγματος.

Ενδοομιλική συναλλαγή (Α)	503.597,40
Δείκτης καθαρού κέρδους προς το συνολικό κόστος (Β)	-23,00%
Ενδοομιλικό κόστος (Α) / (1+(Β))	654.037,05
1ο Τεταρτημώριο (Γ)	3,34%
Διαφορά δεικτών (Γ) – (Β) = (Δ)	26,34%
Λογιστική διαφορά (Δ) Χ (Β)	172.261,26

Σύμφωνα με τα παραπάνω και βάσει των διατάξεων του άρθρου 50 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει, η διαφορά μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων **172.261,26 €** λογίζεται ως μη εκπιπόμενη δαπάνη στην ελεγχόμενη

Αναφορικά με το φορολογικό έτος 2020, από την ως άνω έρευνα προέκυψαν 143 επιχειρήσεις οι οποίες μετά από την προβλεπόμενη χειροκίνητη επισκόπηση, περιορίστηκαν σε 54 επιχειρήσεις. Ο λόγος απόρριψης των 89 επιχειρήσεων συμπεριλαμβάνεται σε πίνακα στην έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ..

Από τα στοιχεία για τις 54 συγκρίσιμες επιχειρήσεις που αντλήθηκαν για την τριετία 2017-2019 υπολογίστηκαν δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας ως κάτωθι:

	Σταθμισμένος μέσος όρος τριετίας 2017-2019
Ελάχιστο	0,11%
1ο Τεταρτημώριο	3,45%
Διάμεσος	5,33%
3ο Τεταρτημώριο	11,84%
Μέγιστο	57,63%
Πλήθος επιχειρήσεων	Πενήντα τέσσερις (54)

Ο δείκτης καθαρού κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος του ελεγχόμενου μέρους (πωλητής των πρώτων υλών και προϊόντων, ελεγχόμενη), υπολογίζεται από την δήλωση Ε3 της προσφεύγουσας:

..... 01/01/2020-31/12/2020	
Ακαθάριστα έσοδα	2.569.873,86
Κόστος Πωληθέντων Παραγωγικής Δραστηριότητας	2.565.067,27

Μικτό Κέρδος	4.806,59
Λοιπά Συνήθη Έσοδα	1.013,70
έξοδα Διοίκησης	274.819,30
έξοδα διάθεσης	408.280,21
Λοιπά Έξοδα και Ζημίες	6.401,32
Λοιπά έσοδα και κέρδη	3.259,00
Μερικό αποτέλεσμα	-680.421,54
Συνολικό κόστος	3.254.568,10
Δείκτης καθαρού κέρδους προς το συνολικό κόστος	-20,91%

Διαπιστώθηκε υποτιμολόγηση των πωλήσεων, χρησιμοποιώντας την τιμή (κερδοφορία) του 1ου Τεταρτημορίου, καθότι ο πωλητής (ελεγχόμενη), πωλεί σε συνδεδεμένο μέρος (τις συνδεδεμένες αλλοδαπές επιχειρήσεις) και η πώληση είναι εξασφαλισμένη σε ενδοομιλικό πελάτη, χωρίς να αναλαμβάνεται κίνδυνος αγοράς και πιστωτικός κίνδυνος, ώστε να μην δικαιολογείται μια πρόσθετη κερδοφορία στο επίπεδο της διαμέσου του δείγματος.

Ενδοομιλική συναλλαγή (Α)	1.723.584,95
Δείκτης καθαρού κέρδους προς το συνολικό κόστος (Β)	-20,91%
Ενδοομιλικό κόστος (Α) / (1+(Β))	2.179.178,41
1ο Τεταρτημόριο (Γ)	3,45%
Διαφορά δεικτών (Γ) – (Β) = (Δ)	24,36%
Λογιστική διαφορά (Δ) Χ (Β)	530.841,97

Σύμφωνα με τα παραπάνω και βάσει των διατάξεων του άρθρου 50 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει, η διαφορά μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων 530.841,97 € λογίζεται ως μη εκπιπόμενη δαπάνη στην ελεγχόμενη

Την 17-11-2025 κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμό Σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και οι Προσωρινοί Διορθωτικοί Προσδιορισμοί Φόρων και Προστίμων, βάσει των άρθρων 33 & 65 ν.5104/2024 και ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (Φ.Ε.Κ. Β'3366/31.12.13). Επί του ως άνω Σημειώματος υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα επιχείρηση εγγράφως απόψεις σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου με το αριθμό πρωτοκόλλου Υπόμνημα Παροχής Απόψεων (κατ' άρθρο 33 Κ.Φ.Δ.). Ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ, έλαβε στα υπόψη το υπόμνημα της προσφεύγουσας και στην συνέχεια εξέδωσε τις υπ' αριθμ. Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 αντίστοιχα.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθούν οι υπ' αριθμ. Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, προβάλλοντας του κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Σύννομη τεκμηρίωση των ελεγχόμενων ενδοομιλικών συναλλαγών για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 από την προσφεύγουσα, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1097/2014 απόφασης της ΓΓΔΕ (και ήδη ΑΑΔΕ) καθώς και τις

κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, με αποτέλεσμα την ελλιπώς αιτιολογημένη και, σε κάθε περίπτωση, ουσιαστικά αβάσιμη απόρριψή της από την ελεγκτική αρχή.

2. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή, από την ελεγκτική αρχή, των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1097/2014 απόφασης της ΓΓΔΕ (και ήδη ΑΑΔΕ) όπως ερμηνεύονται με τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ αναφορικά με την ύπαρξη ζημιών, ιδίως, των νεοσύστατων επιχειρήσεων.

3. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή, από την ελεγκτική αρχή, των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1097/2014 απόφασης της ΓΓΔΕ (και ήδη ΑΑΔΕ) όπως ερμηνεύονται με τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, ένεκα της υιοθέτησης, από την Εταιρεία μας, ειδικής επιχειρηματικής πολιτικής με σκοπό τη διεύθυνση σε νέες αγορές.

4. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή, από την ελεγκτική αρχή, των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1097/2014 απόφασης της ΓΓΔΕ (και ήδη ΑΑΔΕ) όπως ερμηνεύονται με τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, λόγω μη μεταφοράς κερδών εντός του Ομίλου.

5. Εσφαλμένος υπολογισμός του Δείκτη Καθαρού Κέρδους της Προσφεύγουσας από την ελεγκτική αρχή, για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, λόγω παράλειψης συνεκτίμησης έκτακτου και μη επαναλαμβανόμενου κόστους κατά τα πρώτα έτη λειτουργίας της Προσφεύγουσας, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1097/2014 απόφασης της ΓΓΔΕ (και ήδη ΑΑΔΕ) όπως ερμηνεύονται με τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ.

6. Δημιουργία μη συγκρίσιμου δείγματος επιχειρήσεων από την ελεγκτική αρχή, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1097/2014 απόφασης της ΓΓΔΕ (και ήδη ΑΑΔΕ) όπως ερμηνεύονται με τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ κατά τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

7. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή από τον έλεγχο των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1097/2014 απόφασης της ΓΓΔΕ (και ήδη ΑΑΔΕ) όπως αυτές ερμηνεύονται εν προκειμένω με την εγκύκλιο Ε2054/2021 της ΑΑΔΕ καθώς και τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ αναφορικά με την επίδραση της COVID-19, αναφορικά με το φορολογικό έτος 2020.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 1 «Πεδίο εφαρμογής» του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:
«2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: [...]

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. [...]

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

« 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός εύλογου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα. .[....].».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Ενδικοφανής προσφυγή» του ΚΦΔ (ν.5104/2024):

1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ` της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α` 97)[...].

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του Ν.5104/2024 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, με τις διατάξεις του άρθρου 2 «Ορισμοί» του Ν.4172/2013 (Κωδικοποίηση με τον νόμο 5264/2025)

«Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως

[...]ζ) «συνδεδεμένο πρόσωπο»: κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:

αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει 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,

ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο 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,

γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 50 «Ενδοομιλικές συναλλαγές» του Ν.4172/2013 (Κωδικοποίηση με τον νόμο 5264/2025)

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.

1Α. 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. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται για την προσβαλλόμενη πράξη τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Σύννομη τεκμηρίωση των ελεγχόμενων ενδοομιλικών συναλλαγών για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 από την προσφεύγουσα, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1097/2014 απόφασης της ΓΓΔΕ (και ήδη ΑΑΔΕ) καθώς και τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, με αποτέλεσμα την ελλιπώς αιτιολογημένη και, σε κάθε περίπτωση, ουσιαστικά αβάσιμη απόρριψή της από την ελεγκτική αρχή.

Σύμφωνα με την ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., απέρριψε την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, όπως αυτή αποτυπώνεται στους καταρτισθέντες Φάκελους Τεκμηρίωσης για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, χωρίς να αιτιολογεί επαρκώς τον λόγο απόρριψης της τεκμηρίωσης κάθε συναλλαγής και τελικά προέβη σε εξέταση της κερδοφορίας της προσφεύγουσας σε συνολική βάση με αποτέλεσμα να λογιστούν ως μη εκπιπόμενη δαπάνη μεγάλα ποσά για τα δύο υπό κρίση φορολογικά έτη.

Αναφορικά με τον ως άνω ισχυρισμό της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε η απόρριψη, από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, όπως αυτή αποτυπώνεται στους καταρτισθέντες Φάκελους Τεκμηρίωσης για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, χωρίς να αιτιολογείται επαρκώς ο λόγος απόρριψης και εν συνεχεία, η εξέταση της κερδοφορίας της προσφεύγουσας σε συνολική βάση (ομαδοποιώντας τις ανωτέρω συναλλαγές). Κατά συνέπεια και σε συνέχεια του ως άνω ισχυρισμού της προσφεύγουσας, κρίθηκε απαραίτητη η διενέργεια συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων εκ μέρους του ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. και εστάλη το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ έγγραφο του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας προς το Κ.Ε.ΜΕ.Φ., για την αποστολή συμπληρωματικών επαληθεύσεων ως κάτωθι:

- εφαρμόζοντας διακριτή τεκμηρίωση ανά κατηγορία συναλλαγής (πώληση προϊόντων, αγορά και πώληση α υλών, μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων, λοιπές υπηρεσίες, λοιπά)
- διατηρώντας τη μεθοδολογία του ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. (δείγμα από αναζήτηση στη βάση δεδομένων TP CATALYST), αναφορικά με τις πωλήσεις προϊόντων για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, όπως αυτή αποτυπώνεται στις παραγράφους 5.3.2.3 και 5.4.2.3 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου, λαμβάνοντας όμως υπόψη το περιθώριο κέρδους της συγκεκριμένης κατηγορίας συναλλαγής (και όχι ολόκληρης της εταιρείας), όπως αυτό υπολογίστηκε στην σελίδα 57 του Φάκελου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών συναλλαγών (2019) και στην σελίδα 67 του Φάκελου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών συναλλαγών (2020) με τις σχετικές, όπου κρίνεται απαραίτητο, προσαρμογές
- υιοθετώντας την μεθοδολογία της προσφεύγουσας, αναφορικά με τις λοιπές υπηρεσίες, εφαρμόζοντας διακριτή τεκμηρίωση, όμως η σύγκριση να γίνει, όπως προτείνεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, κάνοντας χρήση εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων, δηλαδή με τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις με δραστηριότητα «παροχή υπηρεσιών συναρμολόγησης σε γραμμές παραγωγής» και όχι με επιχειρήσεις που κατασκευάζουν μηχανήματα για τρόφιμα (ΚΑΔ2893 &2899)
- εξετάζοντας τις αγορές και πωλήσεις πρώτων υλών (αφού δεν δύναται να διακριθούν και λόγω της μικρής αξίας της συναλλαγής) ως ενιαία κατηγορία με την πώληση προϊόντων.
- κάνοντας δεκτή την μεθοδολογία της προσφεύγουσας, αναφορικά με την κατηγορία Λοιπά, ότι τα έξοδα που τιμολογήθηκαν από τρίτους και για διαχειριστικούς λόγους εξοφλήθηκαν ανά περίπτωση από συνδεδεμένη εταιρεία, αφορούν σε μετακύληση κόστους.

Κατόπιν των ανωτέρω, σε απάντηση του ως άνω εγγράφου της Υπηρεσίας μας, μας κοινοποιήθηκε μέσω του ELENXIS – ΔΕΔ, η από Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., στην οποία αναφέρεται ότι ο έλεγχος των ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας έγινε σε συνδυαστική βάση, για τους παρακάτω λόγους:

- Η ίδια η προσφεύγουσα δεν δήλωσε τις ενδοομιλικές της πωλήσεις σε ξεχωριστή βάση (δεν αποτυπώνονται στο Έντυπο Ε3, δείκτες κερδοφορίας με βάση το είδος της συναλλαγής (προϊόν, παροχή υπηρεσιών)), για το φορολογικό έτος 2020 κωδικός 200 εντύπου Ε3.
- Η προσφεύγουσα είχε πουλήσει (ενδοομιλικές πωλήσεις) σε συνδεδεμένες αλλοδαπές επιχειρήσεις το σύνολο των προϊόντων της (φορολογικό έτος 2019).
- Η προσφεύγουσα τεκμηρίωσε τις συναλλαγές που αφορούν σε πάγια περιουσιακά στοιχεία, στην βάση της μετακύλησης κόστους, διαδικασία που έχει κριθεί από την Φορολογική Αρχή, ως λανθασμένη, καθώς δεν λήφθηκε υπόψη, από την προσφεύγουσα, η αγοραία αξία των παγίων (Σχετική η).

Επιπλέον, σε συνέχεια του με αρ. πρωτ. ΔΕΔ εγγράφου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. προέβη σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, ώστε να υπολογιστεί η κερδοφορία των ενδοομιλικών πωλήσεων της προσφεύγουσας σε ξεχωριστή βάση. Υπολογίστηκε διακριτά η κερδοφορία των ενδοομιλικών πωλήσεων (ανά κατηγορία συναλλαγής), όπως οι παρακάτω πίνακες, με βάση τα στοιχεία κόστους, όπως αυτά προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης και δεν κάνει δεκτό το κόστος που αποτυπώνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης (σελ.59, 2019 & σελ. 67, 2020), καθώς αυτό δεν είναι ορθό, αφού δεν επαληθεύεται από τα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Ως προς το φορολογικό έτος 2019, το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων ανέρχεται σε 526.942,55€ εκ των οποίων 503.957,40€ αφορούν σε ενδοομιλικές συναλλαγές. Ο έλεγχος προσδιόρισε το ενδοομιλικό κόστος, ως ποσοστό του ενδοομιλικού εσόδου, μέσω αντίστροφης εφαρμογής του δείκτη κερδοφορίας επί κόστους, διότι δεν μπορεί να είναι γνωστό το ακριβές κόστος της ενδοομιλικής συναλλαγής το οποίο να επαληθεύεται από τα βιβλία της προσφεύγουσας. Εξάλλου, για το φορολογικό έτος 2019 η ενδοομιλική συναλλαγή αποτελεί το 95,56% του συνόλου των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας.

.....01/01/2019- 31/12/2019	
Ακαθάριστα έσοδα	526.942,55
Κόστος Πωληθέντων Παραγωγικής Δραστηριότητας	446.930,12
Μικτό Κέρδος	80.012,43
Λοιπά Συνήθη Έσοδα	7.068,60
Λοιπά Έξοδα και Ζημίες	246.606,18
Μερικό αποτέλεσμα	-159.525,15
Συνολικό κόστος	693.536,30
Δείκτης καθαρού κέρδους προς το συνολικό κόστος	-23,00%
Ενδοομιλική συναλλαγή (Α)	503.597,40
Δείκτης καθαρού κέρδους προς το συνολικό κόστος (Β)	-23,00%
Ενδοομιλικό κόστος (Α) / (1+(Β))	654.037,05
1ο Τεταρτημόριο (Γ)	3,34%
Διαφορά δεικτών (Γ) - (Β) = (Δ)	26,34%

Ως προς το φορολογικό έτος 2020, η ενδοομιλική συναλλαγή αξίας 920.184,95 €, αφορά σε πώληση προϊόντων και πρώτων υλών, αφού όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, αλλά και σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., οι αγορές και πωλήσεις πρώτων υλών δεν δύναται να διακριθούν και λόγω της μικρής αξίας της συναλλαγής, εξετάζονται ως ενιαία κατηγορία με την πώληση προϊόντων (πώληση πρώτων υλών 14.800,00€ + πώληση προϊόντων 137.878,40€ + πώληση προϊόντων 767.506,55€).

Σχετικά με την πώληση προϊόντων και πρώτων υλών, ο έλεγχος προσδιόρισε το ενδοομιλικό κόστος, ως ποσοστό του ενδοομιλικού εσόδου, μέσω αντίστροφης εφαρμογής του δείκτη κερδοφορίας επί κόστους, διότι δεν μπορεί να είναι γνωστό το ακριβές κόστος της ενδοομιλικής συναλλαγής το οποίο να επαληθεύεται από τα βιβλία της προσφεύγουσας.

Η ενδοομιλική συναλλαγή αξίας 803.400,00 € αφορά σε παροχή υπηρεσιών και το κόστος πωληθέντων αξίας 52.995,00€, προκύπτει από το φάκελο τεκμηρίωσης όπως το προσδιόρισε η προσφεύγουσα.

Ως προς τα λοιπά κόστη (διοίκησης & διάθεσης) ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. τα επιμέρισε με βάση το ποσοστό το ποσοστό συμμετοχής της παροχής υπηρεσίας στο σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων 31,26%. Επειδή ο Δείκτης καθαρού κέρδους προς το συνολικό κόστος 199,66%, όπως απεικονίζεται στον κατωτέρω πίνακα είναι υψηλός, δεν λήφθηκε δείγμα από την βάση δεδομένων (εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία), διότι όπως αναφέρθηκε στην έκθεση συμπληρωματικών απόψεων του ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. δεν προκύπτει μείωση της φορολογητέας βάσης της προσφεύγουσας, ώστε να έχει εφαρμογή το άρθ. 50 του ΚΦΕ. Σημειώνεται δε ότι δεν μπορεί να υπολογιστεί αξιόπιστα ο δείκτης κερδοφορίας από την Παροχή Υπηρεσιών (μερισμός κόστους), αφού η προσφεύγουσα που είχε το σχετικό βάρος της απόδειξης δεν παρέθεσε στοιχεία που να μπορούν να επαληθευτούν από τα βιβλία της σχετικά με αυτόν τον μερισμό, καθ' όλη την διάρκεια του ελέγχου. Σημειώνεται ότι οι συναλλαγές αυτές έχουν ήδη εξεταστεί από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. σε ενιαία βάση.

.....01/01/2020-31/12/2020			
	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ & Ε3	ΕΤΟΙΜΑ & ΠΡΩΤΕΣ ΥΛΕΣ	ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ
Ακαθάριστα έσοδα	2.569.873,86	1.766.473,86	803.400,00
Κόστος Πωληθέντων Παραγωγικής Δραστηριότητας	2.565.067,27	2.512.072,27	52.995,00
Μικτό Κέρδος	4.806,59	-745.598,41	750.405,00
Λοιπά Συνήθη Έσοδα	1.013,70	696,79	316,91
έξοδα Διοίκησης	274.819,30	188.904,65	85.914,65
έξοδα διάθεσης	408.280,21	280.642,69	127.637,52
Λοιπά Έξοδα και Ζημίες	6.401,32	4.400,12	2.001,20
Λοιπά έσοδα και κέρδη	3.259,00	2.240,16	1.018,84
Μερικό αποτέλεσμα	-680.421,54	1.216.608,91	536.187,37
Συνολικό κόστος	3.254.568,10	2.986.019,73	268.548,37
Δείκτης καθαρού κέρδους προς το συνολικό κόστος	-20,91%	-40,74%	199,66%
Ενδοομιλική συναλλαγή (Α)	1.723.584,95	920.184,95	803.400,00

Δείκτης καθαρού κέρδους προς το συνολικό κόστος (Β)	-20,91%	-40,74%	199,66%
Ενδοομιλικό κόστος (Α) / (1+(Β))	2.179.178,41	1.552.884,38	268.102,62
1ο Τεταρτημόριο (Γ)	3,45%	3,45%	
Διαφορά δεικτών (Γ) – (Β) = (Δ)	24,36%	44,19%	
Λογιστική διαφορά (Δ) Χ (Β)	530.841,97	686.273,94	

Σχετικά με την κατηγορία Λοιπά (2019 & 2020) και την κατηγορία μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων (2019 & 2020), έχουν ήδη εξεταστεί με την μεθοδολογία του ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., καθότι στον δείκτη κερδοφορίας που υπολογίζεται έχουν συνυπολογιστεί (αφαιρεθεί από τον δείκτη) οι αποσβέσεις που αντιστοιχούν.

Από την εξέταση των ως άνω συναλλαγών από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., σε ξεχωριστή βάση, κατόπιν του με αρ. πρωτ. ΔΕΔ εγγράφου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, για συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, προέκυψαν συνολικά για τα φορολογικά έτη 2019-2020, μεγαλύτερα ποσά σε σχέση με την έκθεση ελέγχου φορολογία εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΦ, που χαρακτηρίζονται ως λογιστικές διαφορές και κατά συνέπεια, τα προβαλλόμενα της προσφεύγουσας κρίνονται αβάσιμα και απορρίπτονται.

2. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή, από την ελεγκτική αρχή, των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1097/2014 απόφασης της ΓΓΔΕ (και ήδη ΑΑΔΕ) όπως ερμηνεύονται με τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ αναφορικά με την ύπαρξη ζημιών, ιδίως, των νεοσύστατων επιχειρήσεων.

Σύμφωνα με την ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι η ελεγκτική αρχή προέβη στην απόρριψη της τεκμηρίωσης των ελεγχόμενων ενδοομιλικών συναλλαγών από την προσφεύγουσα και στη διενέργεια ίδιων ελεγκτικών επαληθεύσεων, μη αποδεχόμενη, κατ' ουσία, την δυνατότητα ύπαρξης ζημίας κατά τα δύο πρώτα έτη έναρξης της παραγωγικής λειτουργίας της επιχείρησης, παραβλέποντας το νεοσύστατο χαρακτήρα της Εταιρείας και σε αντίθεση με τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, στις οποίες ρητά παραπέμπει η παράγραφος 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ. Επιπλέον, οι Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (Έκδοση-Ιούλιος 2017, την οποία, άλλωστε, επικαλείται και η ελεγκτική αρχή), στην παράγραφο 1.129, αναφέρουν ότι συνδεδεμένες όπως και ανεξάρτητες εταιρίες, μπορούν να διατηρούν πραγματικές ζημιές, εξαιτίας λόγων όπως κόστη εκκίνησης (start-up costs), αντίξοες οικονομικές συνθήκες, αναποτελεσματικότητα ή άλλους σοβαρούς επιχειρηματικούς λόγους[...].

Αναφορικά με τον ως άνω ισχυρισμό, η προσφεύγουσα εταιρεία, ισχυρίζεται ότι επιβαρύνθηκε με κόστη εκκίνησης και με σταθερά λειτουργικά κόστη, τα οποία χαρακτηρίζει ως έκτακτα και μη επαναλαμβανόμενα, χωρίς ωστόσο, να προσδιορίζει ποια είναι αυτά τα κόστη, ούτε να προσκομίζει αποδεικτικά στοιχεία που να τεκμηριώνουν την ύπαρξη ή το ύψος των δαπανών που επικαλείται. Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και την έκθεση απόψεων της ελεγκτικής υπηρεσίας, από το προσκομισθέν φύλλο μερισμού του φορολογικού έτους 2019, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατέταξε (“παγιοποίησε”) τις δαπάνες που θεώρησε έκτακτες και μη επαναλαμβανόμενες, χωρίς να εκπέσει το σύνολο αυτών από τα ακαθάριστα έσοδά της. Από το φύλλο μερισμού & το ισοζύγιο του φορολογικού έτους 2020, δεν προκύπτουν δαπάνες με έκτακτο και μη επαναλαμβανόμενο χαρακτήρα όπως επικαλείται η προσφεύγουσα. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας θεωρείται αβάσιμος και απορρίπτεται.

3. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή, από την ελεγκτική αρχή, των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1097/2014 απόφασης της ΓΓΔΕ (και ήδη ΑΑΔΕ) όπως ερμηνεύονται με τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, ένεκα της υιοθέτησης, από την Εταιρεία μας, ειδικής επιχειρηματικής πολιτικής με σκοπό τη διείσδυση σε νέες αγορές .

Στην ενδικοφανή προσφυγή αναφέρεται ότι σύμφωνα με την παράγραφο 1.131 των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ (Έκδοση-Ιούλιος 2017) κατά την ανάλυση ζημιών πρέπει να εξετασθεί είναι ότι οι επιχειρηματικές στρατηγικές μπορεί να διαφέρουν από όμιλο πολυεθνικών επιχειρήσεων σε όμιλο, λόγω ποικίλων ιστορικών, οικονομικών και πολιτιστικών λόγων. Επαναλαμβανόμενες ζημίες για μια εύλογη περίοδο μπορεί να δικαιολογούνται σε ορισμένες περιπτώσεις από μια επιχειρηματική στρατηγική που θέτει ιδιαίτερα χαμηλές τιμές για την επίτευξη διείσδυσης στην αγορά (να εισέλθει σε νέες αγορές, να αυξήσει το μερίδιο αγοράς του, να εισαγάγει νέα προϊόντα ή υπηρεσίες ή να αποθαρρύνει πιθανούς ανταγωνιστές). Επίσης, στην παράγραφο 1.115 από τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ αναφέρεται ότι ένας φορολογούμενος που επιδιώκει να διεισδύσει σε μια αγορά ή να αυξήσει το μερίδιο αγοράς του ενδέχεται προσωρινά να χρεώσει για το προϊόν του μια τιμή χαμηλότερη από την τιμή που χρεώνεται για άλλα συγκρίσιμα προϊόντα στην ίδια αγορά. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα επιχείρηση ιδρύθηκε στο πλαίσιο επέκτασης των δραστηριοτήτων του Ομίλου στην παραγωγή και διάθεση γλυκών αρτοσκευασμάτων (κρουασάν), που αποτελούν νέο προϊόν για τον Όμιλο και κατά συνέπεια για τις αγορές που προωθείται. Οι τρεις συνδεδεμένες εταιρείες, ωστόσο, διαθέτουν πολυετή παρουσία στις χώρες δραστηριοποίησης τους και έχουν αναπτύξει δίκτυα διανομής στις τοπικές αγορές. Ως εκ τούτου, η Εταιρεία επιδίωξε να εισέλθει στις τοπικές αγορές αξιοποιώντας τα δίκτυα διανομής των συνδεδεμένων στις οποίες διέθεσε τα προϊόντα της προς μεταπώληση.

Αναφορικά με τον ως άνω ισχυρισμό, η αλλοδαπή συνδεδεμένη , όπως αναφέρεται στον Φάκελο Τεκμηρίωσης φορολογικού έτους 2020, έχει έδρα στην και εξειδικεύεται στην παραγωγή σνακ, με πολυετή εμπειρία, καθώς ιδρύθηκε το 1992. Αντίστοιχα, η αλλοδαπή συνδεδεμένη , έχει έδρα στην και εξειδικεύεται στην παραγωγή σνακ, με πολυετή εμπειρία, καθώς ιδρύθηκε το 1994. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός για διείσδυση σε νέες αγορές, αφού ο Όμιλος δραστηριοποιείται στις αγορές της και της για πάνω από 20 συναπτά έτη, θεωρείται αβάσιμος και απορρίπτεται.

4. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή, από την ελεγκτική αρχή, των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1097/2014 απόφασης της ΓΓΔΕ (και ήδη ΑΑΔΕ) όπως ερμηνεύονται με τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, λόγω μη μεταφοράς κερδών εντός του Ομίλου.

Στην ενδικοφανή προσφυγή αναφέρεται ότι με την υιοθέτηση της αρχής των ίσων αποστάσεων διαπιστώνεται εάν μεταξύ συνδεδεμένων 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 και επηρεάζουν τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών με μεταφορά τους. Σκοπός είναι η μη μεταφορά κερδών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, κυρίως δε, από δικαιοδοσίες με υψηλούς

φορολογικούς συντελεστές σε δικαιοδοσίες με χαμηλή ή ευνοϊκή ή και μηδενική φορολόγηση. Οι συνδεδεμένες εταιρείες στην και χαρακτηρίστηκαν ως τυπικοί διανομείς, οι οποίοι αναλαμβάνουν την προώθηση και πώληση των κρουασάν στις τοπικές αγορές της και της Η Εταιρεία εφάρμοσε την TNMM ως εναλλακτική μέθοδο τεκμηρίωσης επιλέγοντας τους Διανομείς ως εξεταζόμενες οντότητες (“Tested Party”). Ως κατάλληλος δείκτης επιπέδου κερδοφορίας (Profit Level Indicator - PLI) επιλέχθηκε το Καθαρό Κέρδος (ΚΠΤΦ, Κέρδη Προ Τόκων και Φόρων) και ως κατάλληλη βάση επιλέχθηκαν οι πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα), καθώς παρέχει αξιόπιστο μέτρο απόδοσης σύμφωνης με την αρχή των ίσων αποστάσεων για τις λειτουργίες που εκτελούν οι Διανομείς που αγοράζουν από συνδεδεμένο μέρος και μεταπωλούν σε τρίτα ανεξάρτητα (Return on Sales). Τα λειτουργικά αποτελέσματα των και, όπως προσδιορίστηκαν σύμφωνα με σχετικές Εκθέσεις Προσυμφωνημένων Διαδικασιών, σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Ελέγχου 4400 από ελεγκτικές εταιρείες, αποτυπώνουν αφενός τα χαμηλά περιθώρια μικτού κέρδους και αφετέρου ζημίες σε επίπεδο λειτουργικών αποτελεσμάτων. Από τα παραπάνω προέκυψε ότι οι δύο Διανομείς πραγματοποίησαν λειτουργικές ζημίες και αποτελέσματα σημαντικά χαμηλότερα σε σχέση με τα αποτελέσματα των συγκριτικών μελετών και δεν έχει συντελεστεί υποτιμολόγηση από την ελληνική Εταιρεία παραγωγό ούτε μεταφορά κερδών από την Ελλάδα στην και τη

Αναφορικά με τον ως άνω ισχυρισμό, στην έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. επισημαίνεται ότι το μικτό κέρδος που όμως αναφέρθηκε, η προσφεύγουσα στο Φάκελο τεκμηρίωσης υπολόγισε το μικτό κέρδος της ενδοομιλικής συναλλαγής και όχι το EBIT, (μέθοδος του Κόστους πλέον περιθώριο κέρδους – Cost plus) από την πώληση των προϊόντων υπολείπεται από αυτό που πετυχαίνουν οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις διανομής στο εξωτερικό, ενώ θα έπρεπε να είναι τουλάχιστον ίσο.

	2019	2020
Ποσοστό Μικτό κέρδος	6.53%	7.98%
Ποσοστό Μικτό κέρδος	12.81%	8.57%
Ποσοστό Μικτό κέρδος	13.69%	9.91%

Επιπλέον, ίδια η προσφεύγουσα χαρακτηρίζεται ως τυπικός παραγωγός και με αυτόν τον τρόπο ενισχύεται η άποψη του ελέγχου πως οι πωλήσεις της είναι εξασφαλισμένες και θα πρέπει να επιτυγχάνεται μια θετική κερδοφορία.

Κατόπιν των ανωτέρω, κρίνονται αβάσιμα τα προβαλλόμενα της προσφεύγουσας και απορρίπτονται.

5. Εσφαλμένος υπολογισμός του Δείκτη Καθαρού Κέρδους της Προσφεύγουσας από την ελεγκτική αρχή, για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, λόγω παράλειψης συνεκτίμησης έκτακτου και μη επαναλαμβανόμενου κόστους κατά τα πρώτα έτη λειτουργίας της Προσφεύγουσας, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της υπ’ αριθμ. ΠΟΛ 1097/2014 απόφασης της ΓΓΔΕ (και ήδη ΑΑΔΕ) όπως ερμηνεύονται με τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ.

Στην ενδικοφανή προσφυγή αναφέρεται ότι ο υπολογισμός του Δείκτη Καθαρού Κέρδους της προσφεύγουσας από την ελεγκτική αρχή, για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, είναι εσφαλμένος, λόγω παράλειψης συνεκτίμησης έκτακτου και μη επαναλαμβανόμενου κόστους

κατά τα πρώτα έτη λειτουργίας της. Για το φορολογικό έτος 2019, οφείλει να μην ληφθεί υπόψη το 1/3 των συνολικών αποσβέσεων και για το 2020, οφείλουν να μη ληφθούν υπόψη τα 2/3 των συνολικών αποσβέσεων, καθώς μόνο μια βάρδια εργάστηκε στο σύνολο του έτους. Η αιφνίδια εμφάνιση και εξάπλωση της COVID-19 επέφερε αποδιοργάνωση της εφοδιαστικής αλυσίδας, αύξηση του κόστους πρώτων υλών αλλά και γενικότερη δυσμενή οικονομική συγκυρία. Επιπλέον, στην προσπάθεια να αναπτύξει τεχνογνωσία και να επιτύχει το επιθυμητό ποιοτικό αποτέλεσμα των παραγόμενων ειδών, προέβη σε δοκιμαστικές παραγωγές και αντιμετώπισε αστοχίες και φύρες μεγαλύτερες των αναμενόμενων.

Αναφορικά με τον ως άνω ισχυρισμό, ως προς τις αποσβέσεις ποσού 48.310,82 € (2019) και 489.226,13 € (2020), σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 24 του ν.4172/2013, η προσφεύγουσα είχε την δυνατότητα εκ των προτέρων να μην διενεργήσει αποσβέσεις αλλά το έπραξε και έρχεται εκ των υστέρων να ζητήσει να μην συμπεριληφθούν το κόστος των ενδοομιλικών συναλλαγών. Ως προς την καταστροφή ακατάλληλων αποθεμάτων και τις αυτοπαραδόσεις, η προσφεύγουσα τα προσκομίζει με την ενδικοφανή προσφυγή της νέα στοιχεία, χωρίς όμως να προσκομίζει στοιχεία από την αποθήκη της, όπως καρτέλα είδους από την οποία να προκύπτει η ποσότητα, η αξία, το στοιχείο διακίνησης και χωρίς τα απαραίτητα φορολογικά στοιχεία όπως δελτίο διακίνησης προς καταστροφή, στοιχείο αυτοπαραδόσης ή σε περίπτωση έκδοσης άλλου φορολογικού στοιχείου από το οποίο να προκύπτει η δωρεάν παράδοση προς οποιονδήποτε φορέα ή πρόσωπο ή η καταστροφή. Κατόπιν των ανωτέρω, κρίνονται αβάσιμα τα προβαλλόμενα της προσφεύγουσας και απορρίπτονται.

6. Δημιουργία μη συγκρίσιμου δείγματος επιχειρήσεων από την ελεγκτική αρχή, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1097/2014 απόφασης της ΓΓΔΕ (και ήδη ΑΑΔΕ) όπως ερμηνεύονται με τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ κατά τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων.
7. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή από τον έλεγχο των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1097/2014 απόφασης της ΓΓΔΕ (και ήδη ΑΑΔΕ) όπως αυτές ερμηνεύονται εν προκειμένω με την εγκύκλιο Ε2054/2021 της ΑΑΔΕ καθώς και τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ αναφορικά με την επίδραση της COVID-19, αναφορικά με το φορολογικό έτος 2020.

Αναφορικά με τους ισχυρισμούς 6 και 7, η προσφεύγουσα πέτυχε αύξηση των πωλήσεών της παρά την πανδημία. Επιπλέον, ο κλάδος των τροφίμων δεν ανήκει στους πληττόμενους κλάδους της πανδημίας, για τους οποίους να λήφθηκαν μέτρα κρατικής υποστήριξης. Κατόπιν των ανωτέρω, κρίνονται αβάσιμα τα προβαλλόμενα της προσφεύγουσας και προτείνεται η απόρριψη τους.

Με βάση τα ανωτέρω, τα αποτελέσματα ανά φορολογικό έτος προσδιορίζονται ως εξής:

Α/Α Αρχικής Δήλωσης	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019			
	Αρχική Δήλωση	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	534.011,15	534.011,15	534.011,15	0,00

Καθαρά κέρδη (ζημίες) χρήσης βάσει Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π.	-162.254,76	-162.254,76	-162.254,76	0,00
Φορολογητέα κέρδη (ζημίες) χρήσης	-162.254,76	-162.254,76	-162.254,76	0,00
Πλέον : Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες βάσει δήλωσης	18.038,88	18.038,88	18.038,88	0,00
Πλέον : Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες βάσει ελέγχου	0,00	172.261,26	172.261,26	172.261,26
Σύνολο κερδών (ζημιών)	-144.215,88	28.045,38	28.045,38	172.261,26
Μείον : Ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγ. χρήσεις λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων	0,00	0,00	0,00	0,00
Κέρδη (ζημίες) χρήσης	-144.215,88	28.045,38	28.045,38	172.261,26
Μείον : Ζημία παρελθουσών χρήσεων	-30.709,97	-30.709,97	-30.709,97	0,00
Κέρδη (ζημίες) δήλωσης	-174.925,85	-2.664,59	-2.664,59	172.261,26
Φόρος που αναλογεί 24%	0,00	0,00	0,00	0,00
Μείον : Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε	0,00	0,00	0,00	0,00
Μείον : Φόρος που προκαταβλήθηκε	0,00	0,00	0,00	0,00
Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό				0,00
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	0,00	0,00	0,00	0,00
Πλέον : Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους	0,00	0,00	0,00	0,00
Πλέον : Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	0,00	0,00	0,00	0,00
Πλέον : Τέλος επιτηδεύματος	800,00	800,00	800,00	0,00
Άθροισμα	800,00	800,00	800,00	0,00
Συνολικό χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	800,00	800,00	800,00	0,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020			
A/A Αρχικής Δήλωσης	Αρχική Δήλωση	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	2.574.146,56	2.574.146,56	2.574.146,56	0,00
Καθαρά κέρδη (ζημίες) χρήσης βάσει Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π.	-830.229,06	-830.229,06	-830.229,06	0,00
(+) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Ε.Λ.Π. – Φ.Β.	2.745,34	2.745,34	2.745,34	0,00
Φορολογητέα κέρδη (ζημίες) χρήσης	-827.483,72	-827.483,72	-827.483,72	0,00
Πλέον : Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες βάσει δήλωσης	26.353,35	26.353,35	26.353,35	0,00
Πλέον : Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες βάσει ελέγχου	0,00	530.841,97	530.841,97	530.841,97

Σύνολο κερδών (ζημιών)	-801.130,37	-270.288,40	-270.288,40	530.841,97
Μείον : Ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγ. χρήσεις λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων	0,,00	0,00	0,00	0,00
Κέρδη (ζημιές) χρήσης	-801.130,37	-270.288,40	-270.288,40	530.841,97
Μείον : Ζημία παρελθουσών χρήσεων	-184.870,63	-2.664,59	-2.664,59	0,00
Κέρδη (ζημιές) δήλωσης	-986.001,00	-272.952,99	-272.952,99	713.048,01
Φόρος που αναλογεί 24%	0,00	0,00	0,00	0,00
Μείον : Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε	0,00	0,00	0,00	0,00
Μείον : Φόρος που προκαταβλήθηκε	0,00	0,00	0,00	0,00
Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό				0,00
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	0,00	0,00	0,00	0,00
Πλέον : Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους	0,00	0,00	0,00	0,00
Πλέον : Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	6,00	6,00	6,00	0,00
Πλέον : Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	1,20	1,20	1,20	0,00
Πλέον : Τέλος επιτηδεύματος	800,00	800,00	800,00	0,00
Άθροισμα	807,20	807,20	807,20	0,00
Συνολικό χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	807,20	807,20	807,20	0,00

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση των:

- Υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου για το φορολογικό έτος 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.,
- Υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου για το φορολογικό έτος 2020 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

- Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου για το φορολογικό έτος 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2019

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη					0,00
ή ζημιά		174.925,85	2.664,59	2.664,59	172.261,26
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης		-			
Πρόστιμο χαρτ/μου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου					
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)		800,00	800,00	800,00	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	800,00	800,00	800,00	0,00
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

- Υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου για το φορολογικό έτος 2020 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος Φορολογικού Έτους 2020

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη					
ή ζημιά		986.001,00	272.952,99	272.952,99	713.048,01
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης					
Πρόστιμο χαρτ/μου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		6,00	6,00	6,00	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου		1,20	1,20	1,20	0,00
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)		800,00	800,00	800,00	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	807,20	807,20	807,20	0,00
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

α/α

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.