



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα: 19-06-2026

Αριθμός Απόφασης: 2615

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ.Κώδικας : 104 40 - Καλλιθέα

E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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 υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών « Παροχής εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία και το διακριτικό τίτλο, με ΑΦΜ, που εδρεύει στη κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.Φ.:

α) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020,

β) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021,

γ) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2020,

δ) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2021,

ε) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 1/1 – 31/12/2021,

στ) της με αριθ. Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισφοράς επί χορηγήσεων πιστώσεων & δανείων Ν.128/1975, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2020,

ζ) της με αριθ. Οριστικού Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισφοράς επί χορηγήσεων πιστώσεων & δανείων Ν.128/1975, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2021,

η) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020 και

θ) της με αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2021, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την με ID εισερχ. Έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., κατόπιν της με αριθ. Πράξης Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

8. Το με αριθ. πρωτ. Υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας με τα συνημμένα αυτού.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς της εταιρείας με την επωνυμία και το διακριτικό τίτλο, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, δια μέσω του νόμιμου εκπροσώπου της, ..., και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., προσδιορίστηκαν οι ζημίες της προσφεύγουσας στο ποσό των 1.679.961,44€, έναντι των 13.349.890,67€ βάσει δήλωσης.

β) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 668.426,40€, πλέον προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ ύψους 334.213,20€, ήτοι συνολικό ποσό 1.002.639,60€. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας στο ποσό των 3.038.301,81€ έναντι της δηλωθείσας ζημίας ύψους 3.469.354,31.

γ) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2020, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 3.921,32€ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58^Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 1.960,65€, ήτοι συνολικό ποσό 5.881,97€.

δ) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2021, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 3.441,63€ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58^Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 1.720,82€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή, ύψους 5.162,45€, ενώ δεν αναγνωρίστηκε ποσό φόρου για έκπτωση ποσού 1.673,30€.

ε) Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., καταλογίστηκε σε βά-

ρος της προσφεύγουσας διαφορά χαρτοσήμου ύψους 212,08€ πλέον ΟΓΑ χαρτοσήμου ύψους 42,42€, πλέον προστίμου χαρτοσήμου άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 106,04 και προστίμου άρθρου 58 Ν.4987/2022 ΟΓΑ χαρτοσήμου ύψους 21,21€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους **381,75€**.

στ) Με την υπ' αριθ. Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Εισφοράς επί χορηγήσεων πιστώσεων & δανείων, **φορολογικού έτους 2020**, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εισφορά 0,6% ετησίως ποσού 116.365,50 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ν.4987/2022 ποσού 58.182,75 €, ήτοι σύνολο για καταβολή ύψους **174.548,25 €**.

ζ) Με την υπ' αριθ. Οριστικό Διορθωτικό Προσδιορισμό Εισφοράς επί χορηγήσεων πιστώσεων & δανείων, **φορολογικού έτους 2021**, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εισφορά 0,6% ετησίως ποσού 124.276,84 €, πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ν.4987/2022 ποσού 62.138,42 €, ήτοι σύνολο για καταβολή ύψους **186.415,26 €**.

η) Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., φορολογικού έτους 2020, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **400,00 €**, λόγω υποτροπής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 § 1 περ. α' του ΚΦΔ. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε ανακριβείς/ελλιπείς δηλώσεις Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων μηνών Φεβρουαρίου και Σεπτεμβρίου 2020, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 41 του Ν.5144/2024.

θ) Με την υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., φορολογικού έτους 2021, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού **200,00 €**, λόγω υποτροπής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 § 1 περ. α' του ΚΦΔ. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε ανακριβή/ελλιπή δήλωση Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων μηνός Ιουλίου 2021, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 41 του Ν.5144/2024.

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθ. Εντολή Ελέγχου του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, η οποία αντικαταστάθηκε με την υπ' αριθ. εντολή ελέγχου, εκδοθείσας από τον

Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., στο οποίο μεταφέρθηκαν οι αρμοδιότητες των Κέντρων Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.), διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, τελών χαρτοσήμου και εισφοράς επί χορηγήσεων πιστώσεων & δανείων Ν.128/1975 στην προσφεύγουσα, για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, από την ελέγκτρια της ίδιας υπηρεσίας, η οποία συνέταξε τις από εκθέσεις μερικού ελέγχου (οι οποίες θεωρήθηκαν από τον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.Φ στις 22/12/2025), και από τις οποίες προκύπτουν τα ακόλουθα:

A. Φορολογία Εισοδήματος:

Κατά τον διενεργηθέντα φορολογικό έλεγχο για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, προσδιορίστηκαν συνολικές λογιστικές διαφορές βάσει ελέγχου ύψους 2.072.645,15€ και 5.482.350,47€ αντίστοιχα (έναντι 1.128,36€ και 1.046.211,14€ που είχαν δηλωθεί αρχικά από την εταιρεία), διαμορφώνοντας τις τελικές διαφορές ελέγχου σε 2.071.516,79€ για το 2020 και 4.436.139,33€ για το 2021.

Ειδικότερα, οι επιμέρους αναμορφώσεις ανά έτος αναλύονται ως εξής:

A. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

Λογ/σμός	Περιγραφή	Ποσό βάσει βιβλίων	Ποσό αναμόρφωσης βάσει δήλωσης	Ποσό αναμόρφωσης βάσει ελέγχου	Διαφορά
66.01.00.0000		462.371,54	0	5.794,90	5.794,90
66.05.00.0000	)	74.273,15	1.128,36	27.928,36	26.800,00
ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΑΠΟΤΙΜΗΘΕΙΣΑΣ ΤΙΜΗΣ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΧΟΥ		0	0	3.661,17	3.661,17
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ		0	0	2.035.260,72	2.035.260,72
ΣΥΝΟΛΑ (Α)		536.644,69	1.128,36	2.072.645,15	2.071.516,79
ΖΗΜΙΑ ΠΑΡΕΛΘΟΝΤΩΝ ΕΤΩΝ		11.840.758,47		2.242.346,03	9.598.412,44
ΣΥΝΟΛΟ (Β)		11.840.758,47		2.242.346,03	9.598.412,44

Χρήση	Φορολογικό αποτέλεσμα χρήσης	Μεταφερόμενες ζημίες 2016	Μεταφερόμενες ζημίες 2017	Μεταφερόμενες ζημίες 2018	Μεταφερόμενες ζημίες 2019	Μεταφερόμενες ζημίες 2020	Μεταφερόμενες ζημίες 2021
2015	-16.098,93	-16.098,93	-16.098,93	-16.098,93	-16.098,93	-16.098,93	
2016	-608.156,77		-608.156,77	-608.156,77	-608.156,77	-608.156,77	-608.156,77
2017	-1.186.768,38			-1.186.768,38	-1.186.768,38	-1.186.768,38	-1.186.768,38
2018	-260.514,97				-260.514,97	-260.514,97	-260.514,97
2019	-170.806,98					-170.806,98	-170.806,98
2020	562.384,59						562.384,59
Μεταφερόμενη φορολογική ζημιά		-16.098,93	-624.255,70	-1.811.024,08	-2.071.539,05	-2.242.346,03	-1.663.862,51

A. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

Λογ/σμός	Περιγραφή	Ποσό βάσει βιβλίων	Ποσό αναμόρφωσης βάσει δήλωσης	Ποσό αναμόρφωσης βάσει ελέγχου	Διαφορά
66.04.00.0000		466.340,33	2.137,38	7.932,28	5.794,90
66.05.00.0000		79.678,42	2.475,20	29.275,20	26.800,00
66.04.03.0000		25.934,81	0	666,59	666,59
41.08.00.0000		175.580,94	0	175.580,94	175.580,94
ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΗΣ ΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ			1.041.598,56	5.268.895,46	4.227.296,90
ΣΥΝΟΛΑ Α		747.534,50	1.046.211,14	5.482.350,47	4.436.139,33
ΖΗΜΙΑ ΠΑΡΕΛΘΟΝΤΩΝ ΕΤΩΝ		3.735.379,30	0,00	1.642.862,51	2.092.516,79
ΣΥΝΟΛΟ Β		3.735.379,30	0,00	1.642.862,51	2.092.516,79

B. Φορολογία Φ.Π.Α:

Διαπιστώθηκαν οι κατωτέρω διαφορές, οι οποίες συνοπτικά ανά φορολογική περίοδο, είναι οι ακόλουθες:

1. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2020 – 31/12/2020

Για τις φορολογητέες εκροές

ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
Επιβάλλεται ΦΠΑ 24% στις εκπτώσεις επί τζίρου που δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 19 παρ.5 Ν.2859/2000	16.338,90	3.921,34

ΣΥΝΟΛΟ	16.338,90	3.921,34
--------	-----------	----------

Για τις απαλλασσόμενες εκροές

ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΕΣ ΕΚΡΟΕΣ	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Διαπιστώθηκαν διαφορές στις εκροές τις απαλ/νες και εξαιρούμενες Χ.Δ.Ε. μεταξύ των δεδομένων των βιβλίων και των δεδομένων των περιοδικών δηλώσεων. Οι διαφορές προέρχονται από τον λογαριασμό 76.03.00.0000 «.....»	734,12	625,02	-109,1

Ως προς τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων

Ανακριβή υποβολή Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων (listing) μηνός Φεβρουαρίου 2020, επισύρει κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 § 1 περ. α' του Κ.Φ.Δ.

Ανακριβή υποβολή Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων (listing) μηνός Σεπτεμβρίου 2020, επισύρει κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 § 1 περ.α' του Κ.Φ.Δ.

2. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2021 – 31/12/2021

Για τις φορολογητέες εκροές

ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ	ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
Επιβάλλεται ΦΠΑ 24% στις εξαγωγές που δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις για απαλλαγή κατά την εξαγωγή	11.033,50	2.648,04
Επιβάλλεται ΦΠΑ 24% στις εκπτώσεις επί τζίρου που δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 19 παρ.5 Ν.2859/2000	10.278,65	2.466,89
ΣΥΝΟΛΟ	21.312,15	5.114,93

Για τις απαλλασσόμενες εκροές

ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΕΣ ΕΚΡΟΕΣ	ΑΞΙΑ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΑΞΙΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Διαπιστώθηκαν διαφορές στις εκροές τις απαλ/νες και εξαιρούμενες Μ.Δ.Ε. (ΚΩΔ. 349) μεταξύ των δεδομένων των βιβλίων και των δεδομένων των περιοδικών δηλώσεων. Οι διαφορές προέρχονται από τον λογαριασμό 81.01.99.0000 «ΛΟΙΠΑ ΕΚΤΑΚΤΑ ΚΑΙ ΑΝΟΡΓΑΝΑ ΕΣΟΔΑ» και 81.01.04.0000 «ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ» στον 2°/2021 και προκύπτουν ως εξής	20.876,42	30.947,40	10.070,98

Ως προς τους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων

Ανακριβής υποβολή Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων (listing) μηνός Ιουλίου 2021, επισύρει κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 § 1 περ.α' του Κ.Φ.Δ.

Γ. Τέλη Χαρτοσήμου:

Διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου 01/01/2021-31/12/2021, σύναψε σύμβαση χρησιδανείου με τους παρακάτω αντισυμβαλλόμενους, η οποία υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2,4% κατά τις διακρίσεις των άρθρων 15 παρ.1^α του Κ.Τ.Χ. εφόσον καταρτίζονται εγγράφως:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΣΥΜΒΑΣΗΣ	ΑΝΤΙΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ	ΑΞΙΑ ΧΡΗΣΙΔΑΝΕΙΟΥ	ΔΙΑΡΚΕΙΑ	ΑΞΙΑ ΠΟΥ ΥΠΟΚΕΙΝΤΑΙ ΣΕ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ	ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ & ΟΓΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ
09/05/2021		38.840,00	2 ΕΤΗ	3.884,00	93,22
01/06/2021		67.198,25	2 ΕΤΗ	6.719,83	161,28
				10.603,83	254,50

Δ. Εισφορά επί χορηγήσεων πιστώσεων & δανείων Ν.128/1975:

Από τον έλεγχο των βιβλίων διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλλε δηλώσεις και δεν απέδωσε την εισφορά 0,6% ετησίως, του άρθρου 1 του ν.128/1975, που επιβάλλεται στα μηνιαία υπόλοιπα χορηγήσεων/πιστώσεων (δάνεια) που έλαβε από πιστωτικά ή/και χρηματοδοτικά ιδρύματα του εξωτερικού, όπως απεικονίζεται στους παρακάτω πίνακες:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2020 - 31/12/2020

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΙΣΦΟΡΑΣ Ν.128/1975 0,6% ΕΠΙ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΕΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ 2020

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015 ΜΗΝΑΣ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΔΙΑΦΟΡΑ	
	ΜΗΝΙΑΙΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΔΑΝΕΙΩΝ	ΕΙΣΦΟΡΑ 0,6% ετησίως	ΜΗΝΙΑΙΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΔΑΝΕΙΩΝ	ΕΙΣΦΟΡΑ 0,6% ετησίως (0,6%/12μήνες)	ΜΗΝΙΑΙΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΔΑΝΕΙΩΝ	ΕΙΣΦΟΡΑ 0,6% ετησίως (0,6%/12μήνες)
Ιανουάριος		0,00	18.410.000,00	9.511,83	18.410.000,00	9.511,83
Φεβρουάριος		0,00	18.410.000,00	8.898,17	18.410.000,00	8.898,17
Μάρτιος		0,00	18.410.000,00	9.511,83	18.410.000,00	9.511,83
Απρίλιος		0,00	19.960.000,00	9.980,00	19.960.000,00	9.980,00
Μάιος		0,00	19.200.000,00	9.920,00	19.200.000,00	9.920,00

Ιούνιος		0,00	19.200.000,00	9.600,00	19.200.000,00	9.600,00
Ιούλιος		0,00	19.200.000,00	9.920,00	19.200.000,00	9.920,00
Αύγουστος		0,00	19.224.960,00	9.932,90	19.224.960,00	9.932,90
Σεπτέμβριος		0,00	19.224.960,00	9.612,48	19.224.960,00	9.612,48
Οκτώβριος		0,00	19.224.960,00	9.932,90	19.224.960,00	9.932,90
Νοέμβριος		0,00	19.224.960,00	9.612,48	19.224.960,00	9.612,48
Δεκέμβριος		0,00	19.224.960,00	9.932,90	19.224.960,00	9.932,90
Σύνολα		0,00		116.365,48		116.365,48

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2021 - 31/12/2021

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΙΣΦΟΡΑΣ Ν.128/1975 0,6% ΕΠΙ ΤΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΗΣΕΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ 2021

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016 ΜΗΝΑΣ	ΔΗΛΩΣΗΣ		ΕΛΕΓΧΟΥ		ΔΙΑΦΟΡΑ	
	ΜΗΝΙΑΙΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΔΑΝΕΙΩΝ	ΕΙΣΦΟΡΑ 0,6% ετησίως	ΜΗΝΙΑΙΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΔΑΝΕΙΩΝ	ΕΙΣΦΟΡΑ 0,6% ετησίως (0,6%/12μήνες)	ΜΗΝΙΑΙΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΔΑΝΕΙΩΝ	ΕΙΣΦΟΡΑ 0,6% ετησίως (0,6%/12μήνες)
Ιανουάριος		0,00	19.224.960,00	9.932,90	19.224.960,00	9.932,90
Φεβρουάριος		0,00	19.224.960,00	8.971,65	19.224.960,00	8.971,65
Μάρτιος		0,00	19.224.960,00	9.932,90	19.224.960,00	9.932,90
Απρίλιος		0,00	21.724.960,00	10.862,48	21.724.960,00	10.862,48
Μάιος		0,00	21.724.960,00	11.224,56	21.724.960,00	11.224,56
Ιούνιος		0,00	21.724.960,00	10.862,48	21.724.960,00	10.862,48
Ιούλιος		0,00	21.724.960,00	11.224,56	21.724.960,00	11.224,56
Αύγουστος		0,00	21.724.960,00	11.224,56	21.724.960,00	11.224,56
Σεπτέμβριος		0,00	21.724.960,00	10.862,48	21.724.960,00	10.862,48
Οκτώβριος		0,00	21.724.960,00	11.224,56	21.724.960,00	11.224,56
Νοέμβριος		0,00	21.724.960,00	10.862,48	21.724.960,00	10.862,48
Δεκέμβριος		0,00	13.724.960,00	7.091,23	13.724.960,00	7.091,23
Σύνολα		0,00		124.276,84		124.276,84

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και την επιστροφή εντόκως οποιουδήποτε καταβληθέντος σχετικού αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

ΠΡΩΤΟΣ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ: ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ:

Ο έλεγχος απορρίπτει αδικαιολόγητα τις μεθόδους ενδοομιλικής τιμολόγησης που επέλεξε η και χρησιμοποιεί άλλες, αλλά ακατάλληλες, μεθόδους για τον καθορισμό τιμών σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων για τη Συναλλαγή υπό Εξέταση, ενώ η οικονομική ανάλυση που διενήργησε ο έλεγχος είναι σαφώς ακατάλληλη για τον καθορισμό τιμών σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων για την υπό εξέταση Συναλλαγή. Τα τελικά δε πορίσματα του ελέγχου επιβλήθηκαν υπό τη λανθασμένη υπόθεση ότι όλες οι δραστηριότητες της σχετίζονται με τη Συναλλαγή υπό Εξέταση.

Ως εκ τούτου, γίνεται αντιληπτό ότι τα επιχειρήματα και οι αναλύσεις που παρουσιάζονται από τον έλεγχο δεν τεκμηριώνουν επαρκώς ότι η τιμολόγηση της υπό εξέταση συναλλαγής δεν είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων. **Ο έλεγχος απέρριψε αδικαιολόγητα τη μέθοδο CUP**, βασιζόμενη στο επιχείρημα ότι οι ποσότητες πωλήσεων για τις Ανεξέλεγκτες Συναλλαγές και για τη Συναλλαγή υπό Εξέταση διαφέρουν. Ωστόσο, τα σχετικά δεδομένα δείχνουν ότι δεν υπάρχει σαφής συσχέτιση μεταξύ της ποσότητας πωλήσεων (σε Kg) και της τιμής ανά Kg. Εάν υπάρχει οποιαδήποτε συσχέτιση, οι Οδηγίες ΟΟΣΑ προβλέπουν ότι η μέθοδος CUP με «προσαρμογή συγκρισιμότητας» μπορεί να εφαρμοστεί για να ληφθεί υπόψη η επίδραση των ποσοτήτων πωλήσεων στις τιμές. Επομένως, δεν υπάρχει έγκυρος λόγος για την απόρριψη της μεθόδου CUP, ειδικά καθώς σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία περί ενδοομιλικής τιμολόγησης, η μέθοδος CUP προτιμάται σε σχέση με τις μεθόδους βασισμένες στο κέρδος. Ο έλεγχος εφαρμόζει μονομερή μέθοδο βασισμένη στο κέρδος για τον καθορισμό εύλογης αμοιβής για τη, την οποία δικαιολογεί με το επιχείρημα ότι η αποτελεί την «λιγότερο πολύπλοκη οντότητα» σε σχέση με την υπό εξέταση Συναλλαγή. Μέσω της ανάλυσης λειτουργιών στις Εκθέσεις της η, έχει τεκμηριώσει ότι η δεν αποτελεί την «λιγότερο πολύπλοκη οντότητα» σε σχέση με την υπό εξέταση Συναλλαγή.

Οι οικονομικές λοιπόν αναλύσεις που διενήργησε ο έλεγχος είναι σαφώς ακατάλληλες για τον καθορισμό τιμών σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων για τη Συναλλαγή υπό Εξέταση. Πρώτον, ο έλεγχος δεν αιτιολογεί γιατί επέλεξε έναν **δείκτη κερδοφορίας βασισμένο στο κόστος (cost-based PLI)** για την οικονομική της ανάλυση. Οι Οδηγίες ΟΟΣΑ προβλέπουν ρητά τη χρήση δείκτη κερδοφορίας βασισμένου στις πωλήσεις (sales-based PLI) για ελεγχόμενα μέρη που πωλούν σε μη συνδεδεμένα μέρη, όπως η Δεύτερον, ο έλεγχος χρησιμοποιεί εταιρείες **με σημαντικά χαμηλότερα έσοδα** από τη για τη συγκριτική ανάλυση, με αποτέλεσμα τα συγκριτικά περιθώρια να μην είναι αξιόπιστα για τον υπολογισμό ενός κερδοφόρου περιθωρίου συμφωνούν με την αρχή των ίσων αποστάσεων για

τη Οι προτεινόμενες Προσαρμογές επιβλήθηκαν υπό τη λανθασμένη υπόθεση ότι όλες οι δραστηριότητες της σχετίζονται με την υπό εξέταση Συναλλαγή. Αυτό προφανώς δεν ισχύει, όπως προκύπτει από τις σχετικές οικονομικές καταστάσεις.

Σφάλλει λοιπόν ο έλεγχος κατά την επιλογή και την εφαρμογή της TNMM ειδικά χωρίς να αιτιολογήσει την απόρριψη της τεκμηριωμένης δια των σχετικών φακέλων μας μεθόδου CUP και για το λόγο αυτό δέον να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες.

Σε κάθε δε περίπτωση, το πόρισμα του ελέγχου οδηγεί σε διπλή φορολογία για τον Όμιλο. Αυτό συμβαίνει επειδή το συνολικό τίμημα αποτελεί φορολογητέο εισόδημα για τη στην Τουρκία.

ΔΕΥΤΕΡΟΣ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ: ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗΣ Ν.4399/2016

Ο φορολογικός έλεγχος προχώρησε πλημμελώς σε φορολογική αναμόρφωση στο 10% των επιχορηγήσεων που έλαβε, κατά παράβαση των ρητών διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 2 του Ν.4399/2016. Ειδικότερα, προβάλλει τον ισχυρισμό ότι τα ποσά της εν λόγω επιχορήγησης δεν αφαιρούνται από την αξία των επενδυτικών δαπανών για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, καθορίζοντας με σαφήνεια τον τρόπο υπολογισμού των αποσβέσεων, ενώ παράλληλα υποστηρίζει ότι από το κανονιστικό πλαίσιο δεν απαιτείται η διενέργεια εγγραφής εσόδου στα βιβλία της εταιρείας, γεγονός που επιβεβαιώνεται και από τη σχετική λογιστική πρακτική.

ΤΡΙΤΟΣ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ: ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

Εσφαλμένα και εντελώς αόριστα ο έλεγχος απέρριψε τις αποσβέσεις που διενεργήθηκαν επί των δαπανών για το σύστημα SAP, θεωρώντας τις σχετικές συμβουλευτικές υπηρεσίες ως μη συνδεόμενες με το εν λόγω πάγιο, χωρίς ωστόσο να αιτιολογεί ή να εξηγεί τον λόγο της κρίσης του αυτής.

ΤΕΤΑΡΤΟΣ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ: ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΤΥΠΟΥ ΤΗΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΑΚΡΟΑΣΗΣ

Οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου άρθ. 54 Ν.4987/2022 τυγχάνουν ακυρωτέες καθώς κοινοποιήθηκαν χωρίς προηγουμένως να κοινοποιηθούν οι αντίστοιχες προσωρινές με αποτέλεσμα να στερηθούν της δυνατότητας υποβολής ουσιαστών ισχυρισμών πριν την έκδοση των εν λόγω οριστικών πράξεων.

ΠΕΜΠΤΟΣ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ: ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΦΠΑ

Ο έλεγχος εσφαλμένα καταλόγισε ΦΠΑ 24% στην εξαγωγή που αφορά το τιμολόγιο καθώς η διαπιστωθείσα ακύρωση των αρχικών διασαφήσεων στο σύστημα ICISnet δε σήμανε τη ματαίωση της διαδικασίας, μιας και επακολούθησε άμεση επανέκδοση νέων, έγκυρων διασαφήσεων εξαγωγής. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει

διασαφήσεις ακυρωμένες, διασαφήσεις έγκυρες εξαγωγής και εικόνα συγκεκριμένων ημερών από ICIS.

ΕΚΤΟΣ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ: ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΙΣΦΟΡΑ ΤΟΥ Ν.128/75

Ο έλεγχος σφάλλει ως προς την επιβολή της εισφοράς διότι, στην ουσία, οι επίμαχες πιστώσεις αφορούν χρηματοδότηση της μητρικής εταιρείας (.....) προς τις θυγατρικές και όχι επενδυτική χρηματοδότηση προς μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα εταιρεία προς περαιτέρω ανάπτυξη και επίρρωση του έκτου ισχυρισμού της υπέβαλε ηλεκτρονικά το με αριθ. πρωτ. συμπληρωματικό Υπόμνημα, προσκομίζοντας στοιχεία που περιλαμβάνονται στα με ID και ηλεκτρονικά αρχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και παρ. 8 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 5 μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.[...]

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός

προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.»

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

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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.»

ΠΡΩΤΟΝ: ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Επειδή στο άρθρο 50 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 50 Ενδοομιλικές συναλλαγές

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 στην Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1144/2014 με θέμα «Τροποποίηση της ΠΟΛ.1097/9-4-2014 (Φ.Ε.Κ. Β' 883) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων» ορίζονται τα

εξής:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ - ΑΠΟΔΕΚΤΟ ΕΥΡΟΣ ΤΙΜΩΝ Ή ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ -ΜΗ ΠΛΗΡΕΙΣ Ή ΜΗ ΕΠΑΡΚΕΙΣ ΦΑΚΕΛΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

Για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείται η «αρχή της ανοικτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle)», όπως περιγράφεται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΕ. Η αρχή αυτή αποτυπώνεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Προτύπου Φορολογικών Συμβάσεων Εισοδήματος και Κεφαλαίου του ΟΟΣΑ (OECD Model Tax Convention on Income and Capital) και έχει ως ακολούθως:

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

Για την διαπίστωση εφαρμογής της παραπάνω αρχής, λαμβάνονται υπόψη, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε., οι «Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ περί Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων για τις Πολυεθνικές Επιχειρήσεις και τις Φορολογικές Αρχές (OECD Transfer Pricing Guidelines for Tax Administrations and Multinational Enterprises)», όπως κάθε φορά επικαιροποιούνται (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση 2010).

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

α. Στις παραδοσιακές ή κλασσικές μεθόδους:

αα. Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής

ββ. Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης

γγ. Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους.

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

αα. Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής και

ββ. Μέθοδος επιμερισμού κερδών.

Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price Method - CUP)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής συγκρίνεται με την τιμή μιας παρόμοιας συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Μέθοδος Τιμής Μεταπώλησης (Resale Price Method - RPM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής είναι ίση με την τιμή μεταπώλησης προϊόντος ή υπηρεσίας που έχει αγοραστεί από συνδεδεμένη επιχείρηση σε ανεξάρτητη επιχείρηση μείον το μικτό περιθώριο κέρδους που θα πραγματοποιείτο σε παρόμοια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων.

Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost plus Method - CPM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής καθορίζεται εφαρμόζοντας επί του κόστους ένα κατάλληλο περιθώριο κέρδους, όπως αυτό θα ίσχυε σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής λαμβάνονται υπόψη τα άμεσα και έμμεσα κόστη που βαρύνουν τη συναλλαγή.

Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (Transactional Net Margin Method - TNMM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, το καθαρό περιθώριο κέρδους μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε σχέση με ένα κατάλληλο μέγεθος (π.χ. κύκλος εργασιών, κόστος, πάγια) συγκρίνεται με το καθαρό περιθώριο κέρδους το οποίο επιτυγχάνουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε σχέση με το ίδιο μέγεθος και υπό παρόμοιες συνθήκες.

Μέθοδος επιμερισμού κερδών (Profit Split Method - PSM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, το καθαρό κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από μία ενδοομιλική συναλλαγή κατανέμεται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ανάλογα με τη συνεισφορά τους στη συναλλαγή, όπως αυτό θα προέκυπτε σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων.

Οι παραδοσιακές μέθοδοι είναι ο αμεσότερος τρόπος για να εξακριβωθεί κατά πόσον οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ακολουθούν την αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arm's Length Principle). Κατά συνέπεια, οι παραδοσιακές μέθοδοι προτιμώνται των άλλων μεθόδων. Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν διαθέσιμα ή επαρκή στοιχεία για την εφαρμογή των παραδοσιακών μεθόδων και συγκεκριμένα, εάν δεν υπάρχουν διαθέσιμα πλήρως συγκρίσιμα στοιχεία, οι επιχειρήσεις μπορούν αιτιολογημένα να εφαρμόσουν τις συναλλακτικές μεθόδους.

Για την εφαρμογή των ως άνω μεθόδων, χρησιμοποιούνται συγκριτικά στοιχεία, τα οποία διακρίνονται σε:

- α) εσωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές της κρινόμενης επιχείρησης με μια ανεξάρτητη επιχείρηση ή συγκρίσιμες συναλλαγές μιας συνδεδεμένης με την κρινόμενη επιχείρηση με μια ανεξάρτητη επιχείρηση και
- β) εξωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων προς την κρινόμενη επιχείρηση.

Ως συγκρίσιμες συναλλαγές νοούνται αυτές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα

ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους ειδικότερους όρους δεν μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα ή η επίδραση των διαφορών αυτών μπορεί να εξαλειφθεί μέσω κατάλληλων προσαρμογών. Παράγοντες που καθορίζουν και επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι:

α. τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο των συναλλαγών, όπως:

- για τα ενσώματα αγαθά, τα φυσικά χαρακτηριστικά προϊόντος, η ποιότητα, η αξιοπιστία, η διαθεσιμότητα, ο όγκος πωλήσεων,
- για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, η μορφή της συναλλαγής (πώληση ή παραχώρηση χρήσης), το είδος του άυλου περιουσιακού στοιχείου, η διάρκεια και η έκταση της νομικής προστασίας, τα προσδοκώμενα οφέλη από τη χρήση αυτών,
- για τις υπηρεσίες, η φύση και η έκταση παρεχόμενων υπηρεσιών.

β. οι σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται και τα μέσα (κτίρια, εξοπλισμός, άυλα, κ.λπ.) που χρησιμοποιούνται, τα οποία αποτελούν στοιχεία της λειτουργικής ανάλυσης (functional analysis) που περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης.

γ. οι συμβατικοί όροι, δηλαδή ο καταμερισμός ευθυνών, κινδύνων και οφελών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (προθεσμίες, εγγυητικοί όροι σε συμβόλαια, κ.λπ.).

δ. οι οικονομικές συνθήκες των συγκρινόμενων μερών και των συναλλαγών τους, (γεωγραφική θέση, αγοραστική δύναμη, ανταγωνιστικότητα, μέγεθος αγοράς, κόστος παραγωγής, κόστος εργασίας, κ.λπ.).

ε. ειδικές στρατηγικές που ασκούνται από την επιχείρηση (π.χ. προσπάθεια διείσδυσης σε αγορές, ανάπτυξη νέων και καινοτόμων προϊόντων, αύξηση μεριδίου αγοράς, κ.λπ.).

Σε περίπτωση που διενεργούνται συναλλαγές που δεν μπορούν να διαχωριστούν από οικονομικής απόψεως, αυτές εξετάζονται ενιαία, τόσο ως προς τη συγκριτική ανάλυση όσο και ως προς την εφαρμογή της μεθόδου καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Για την άντληση συγκριτικών στοιχείων οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν και οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων αυτής (ονομασία, πάροχος, έκδοση, πλήθος στοιχείων κ.λπ.).

Σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημόριων.

Ο προσδιορισμός των τεταρτημορίων γίνεται ως εξής:

Q1= πρώτο τεταρτημόριο= 25ο εκατοστιαίο σημείο

Q2= διάμεσος= 50ο εκατοστιαίο σημείο

Q3= τρίτο τεταρτημόριο= 75ο εκατοστιαίο σημείο

Ως συμβατή με την αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arm's Length Principle), θεωρείται οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημρίου (25ου εκατοστιαίου σημείου έως και του 75ου εκατοστιαίου σημείου), με επαρκή αιτιολόγηση της επιλογής.... Κατά τα λοιπά ισχύει η ΠΟΛ 1097/9-4-2014 (Φ.Ε.Κ. Β' 883) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.».

Επειδή σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ και συγκεκριμένα:

στην παρ. 1.39 : «Οι διαφορές στα ειδικά χαρακτηριστικά των αγαθών ή των υπηρεσιών συχνά αντιπροσωπεύουν, τουλάχιστον εν μέρει, τις διαφορές στην αξία τους στην ελεύθερη αγορά. Ως εκ τούτου, οι συγκρίσεις των χαρακτηριστικών αυτών μπορεί να είναι χρήσιμες για τον καθορισμό της συγκρισιμότητας μεταξύ των ελεγχόμενων και των μη ελεγχόμενων συναλλαγών. Χαρακτηριστικά που μπορεί να είναι σημαντικό να εξεταστούν περιλαμβάνουν τα ακόλουθα: στην περίπτωση της μεταβίβασης των ενσώματων αγαθών, τα φυσικά χαρακτηριστικά του αγαθού, η ποιότητά του και η αξιοπιστία, καθώς και η διαθεσιμότητά του και ο όγκος των πωλήσεων, ...»

στην παρ. 2.2 Η επιλογή της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης πάντα στοχεύει στην ανεύρεση αυτής της μεθόδου που είναι καταλληλότερη για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση. Για το σκοπό αυτό, θα πρέπει η διαδικασία επιλογής της μεθόδου να λαμβάνει υπόψη τα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα των αναγνωρισμένων από τον ΟΟΣΑ μεθόδων, την καταλληλότητα της κάθε μεθόδου λαμβάνοντας υπόψη τη φύση της ελεγχόμενης συναλλαγής που καθορίζεται ειδικότερα μετά από τη λειτουργική της ανάλυση, τη διαθεσιμότητα αξιόπιστης πληροφόρησης (ειδικότερα για συγκριτικά στοιχεία) που χρειάζονται για την εφαρμογή της επιλεγμένης μεθόδου ή/και για την εφαρμογή άλλων μεθόδων, το βαθμό της συγκρισιμότητας μεταξύ ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένων και τυχόν προσαρμογών στα συγκριτικά στοιχεία που μπορεί να χρειάζονται, ώστε να εξαλειφθούν ουσιώδεις διαφορές μεταξύ τους. Καμία μέθοδος δεν είναι κατάλληλη για κάθε πιθανή περίπτωση, ούτε είναι απαραίτητο να αποδειχθεί ότι μια συγκεκριμένη μέθοδος δεν είναι κατάλληλη για τις δεδομένες συνθήκες κάθε περίπτωσης.

στην παρ. 2.3 : «Οι παραδοσιακές μέθοδοι ενδοομιλικής τιμολόγησης θεωρούνται ως ο πιο άμεσος τρόπος για να αξιολογηθεί αν οι όροι και οι συνθήκες των εμπορικών και οικονομικών σχέσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων τηρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων. Αυτό

γιατί οποιαδήποτε διαφορά στην τιμή μιας ελεγχόμενης συναλλαγής από την τιμή σε μια μη ελεγχόμενη συναλλαγή μπορεί να εντοπιστεί άμεσα στις εμπορικές και οικονομικές σχέσεις, που έχουν επιβληθεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, και ο κανόνας της αρχής των ίσων αποστάσεων μπορεί να εφαρμοστεί άμεσα αντικαθιστώντας την τιμή της ελεγχόμενης συναλλαγής με την τιμή της μη ελεγχόμενης συναλλαγής»,

στην παρ. 2.4 : Υπάρχουν περιπτώσεις που οι συναλλακτικές μέθοδοι κέρδους βρίσκεται ότι είναι πιο κατάλληλες από τις παραδοσιακές μεθόδους ενδοομιλικής τιμολόγησης. Για παράδειγμα, για τις περιπτώσεις στις οποίες τα αντισυμβαλλόμενα μέρη συνεισφέρουν σημαντικά και μοναδικά σε σχέση με την ελεγχόμενη συναλλαγή, ή όταν τα αντισυμβαλλόμενα μέρη επιτελούν εργασίες με υψηλό βαθμό ολοκλήρωσης, μπορεί μια μέθοδος επιμερισμού των κερδών να είναι πιο κατάλληλη από μια μονόπλευρη μέθοδο. Ένα ακόμη παράδειγμα είναι, όταν υπάρχει μικρή ή καθόλου διαθέσιμη αξιόπιστη πληροφόρηση για τα περιθώρια μικτού κέρδους τρίτων ανεξάρτητων επιχειρήσεων, με αποτέλεσμα να είναι δύσκολο να εφαρμοστούν οι παραδοσιακές μέθοδοι ενδοομιλικής τιμολόγησης σε περιπτώσεις διαφορετικές από αυτές στις οποίες υπάρχουν διαθέσιμα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, και μια συναλλακτική μέθοδος μπορεί να είναι πιο κατάλληλη λαμβάνοντας υπόψη τη διαθεσιμότητα της πληροφόρησης.

στην παρ. 2.5 : «Ωστόσο, δεν είναι σωστό να εφαρμοστεί μια συναλλακτική μέθοδος, απλώς επειδή η πληροφόρηση για συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές είναι δύσκολο να βρεθεί ή είναι ατελής σε κάποιο ή σε περισσότερα μέρη. Τα ίδια κριτήρια της παραγράφου 2.2, που χρησιμοποιήθηκαν ώστε να οδηγηθούμε στο αρχικό συμπέρασμα ότι καμία από τις παραδοσιακές μεθόδους ενδοομιλικής τιμολόγησης δεν μπορεί να εφαρμοστεί με αξιοπιστία, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη ξανά, ώστε να αξιολογηθεί η αξιοπιστία της συναλλακτικής μεθόδου».

στην παρ. 2.14 Σύμφωνα με τις αρχές του Κεφαλαίου 1, μια μη ελεγχόμενη συναλλαγή είναι συγκρίσιμη με μια ελεγχόμενη συναλλαγή (δηλαδή είναι μια συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη συναλλαγή), για τους σκοπούς της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής, εάν πληρείται μια από τις δύο προϋποθέσεις:

α) καμία από τις διαφορές (εάν υπάρχουν) μεταξύ των συναλλαγών που συγκρίνονται ή μεταξύ των επιχειρήσεων που διενεργούν αυτές τις συναλλαγές, δεν θα μπορούσε να επηρεάσει ουσιωδώς την τιμή σε συνθήκες της αγοράς ή,

β) λογικά ακριβείς προσαρμογές μπορούν να γίνουν για την εξάλειψη των ουσιωδών επιπτώσεων αυτών των διαφορών. Όπου είναι δυνατό να εντοπιστούν συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές, η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής είναι ο πιο άμεσος και αξιόπιστος τρόπος εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων. Συνεπώς, σε

τέτοιες περιπτώσεις η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής είναι προτιμότερη από όλες τις άλλες μεθόδους ενδοομιλικής τιμολόγησης.

στην παρ. 2.16 Εξετάζοντας αν οι ελεγχόμενες και οι μη ελεγχόμενες συναλλαγές είναι συγκρίσιμες, πρέπει να ληφθεί υπόψη η επίδραση στην τιμή των ευρύτερων επιχειρηματικών λειτουργιών και όχι μόνο η συγκρισιμότητα των αγαθών (δηλαδή οι σχετικοί παράγοντες για τον προσδιορισμό της συγκρισιμότητας βάσει του Κεφαλαίου 1). Όπου υπάρχουν διαφορές μεταξύ των ελεγχόμενων και των μη ελεγχόμενων συναλλαγών ή μεταξύ των επιχειρήσεων που πραγματοποιούν τις εν λόγω συναλλαγές, μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστούν λογικά ακριβείς προσαρμογές για την εξάλειψη της επίδρασης στην τιμή. Οι δυσκολίες που προκύπτουν από την προσπάθεια να γίνουν λογικά ακριβείς προσαρμογές δεν πρέπει να αποκλείουν την πιθανή εφαρμογή της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής. Πρακτικές εκτιμήσεις υπαγορεύουν μια πιο ευέλικτη προσέγγιση προκειμένου να καταστεί δυνατή η χρήση της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής και να συμπληρωθεί, εάν είναι απαραίτητο, με άλλες κατάλληλες μεθόδους ενδοομιλικής τιμολόγησης, οι οποίες πρέπει να αξιολογηθούν για την σχετική ακρίβειά τους. Πρέπει να καταβληθεί κάθε προσπάθεια για την προσαρμογή των δεδομένων, ώστε να είναι δυνατή η χρήση της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής. Όπως και για οποιαδήποτε μέθοδο ενδοομιλικής τιμολόγησης, η σχετική αξιοπιστία της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής, επηρεάζεται από τον βαθμό ακρίβειας με τον οποίο μπορούν να γίνουν προσαρμογές, ώστε να επιτευχθεί συγκρισιμότητα.

στην παρ. 2.18 : Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής είναι μια ιδιαίτερα αξιόπιστη μέθοδος όπου μια ανεξάρτητη επιχείρηση πωλεί το ίδιο αγαθό, το οποίο πωλείται μεταξύ δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Για παράδειγμα, μια ανεξάρτητη επιχείρηση πωλεί κολομβιανό καφέ, χωρίς ετικέτα, παρόμοιου τύπου, ποιότητας και ποσότητας, όπως αυτός που πωλείται μεταξύ δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων, υποθέτοντας ότι οι ελεγχόμενες συναλλαγές και οι μη ελεγχόμενες συναλλαγές συμβαίνουν περίπου την ίδια χρονική περίοδο, στο ίδιο στάδιο της παραγωγικής/εφοδιαστικής αλυσίδας και υπό παρόμοιες συνθήκες. Εάν η μόνη διαθέσιμη μη ελεγχόμενη συναλλαγή εμπλέκεται στους βραζιλιάνικους κόκκους καφέ, χωρίς ετικέτα, θα ήταν σκόπιμο να εξεταστεί αν η διαφορά στους κόκκους του καφέ έχει ουσιώδη επίδραση στην τιμή. Για παράδειγμα, θα μπορούσε να εξετασθεί εάν η προέλευση των κόκκων καφέ έχει ένα ασφάλιστρο κινδύνου ή έχει γενικά έκπτωση σε συνθήκες που τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων.

στην παρ. 2.58 : Η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής εξετάζει το καθαρό περιθώριο κέρδους (μερικό αποτέλεσμα) σταθμισμένο ως προς μια κατάλληλη βάση (παρονομαστική), δηλαδή τα κόστη, τις πωλήσεις, τα πάγια, που ένας φορολογούμενος

πετυχαίνει σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή (ή σε συναλλαγές που εξετάζονται ενιαία σύμφωνα με τις οδηγίες των παραγράφων 3.9 έως 3.12)

στην παρ. 2.62 : Ένα δυνατό σημείο της μεθόδου του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής είναι ότι οι δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους (πχ. η απόδοση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, το λειτουργικό αποτέλεσμα επί των πωλήσεων και πιθανόν άλλοι δείκτες καθαρού κέρδους), επηρεάζονται λιγότερο από τις διαφορές στις συναλλαγές σε σχέση με την τιμή, όπως αυτές οι διαφορές επηρεάζουν την μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής. Ακόμη, οι δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους δεν επηρεάζονται από μερικές διαφορές στις λειτουργίες μεταξύ ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών, όσο αυτές επηρεάζουν τους δείκτες μικτού περιθωρίου. Οι διαφορές στις λειτουργίες που επιτελούνται μεταξύ των επιχειρήσεων συχνά δεικνύονται στις διακυμάνσεις (διαφορές) των λειτουργικών τους εξόδων. Συνεπώς, αυτό μπορεί να οδηγήσει σε μεγάλο εύρος των δεικτών μικτού περιθωρίου, αλλά σε παρόμοια επίπεδα δεικτών καθαρού περιθωρίου κέρδους. Επιπρόσθετα, σε ορισμένες χώρες η έλλειψη διαθέσιμων στοιχείων σχετικά με τον μερισμό των στοιχείων κόστους στους δείκτες μικτού περιθωρίου και καθαρού περιθωρίου κέρδους μπορεί να δυσκολεύει την αξιολόγηση της συγκρισιμότητας των δεικτών μικτού περιθωρίου κέρδους, αλλά η χρήση δεικτών καθαρού περιθωρίου κέρδους μπορεί να λύσει το πρόβλημα.

στην παρ. 3.18 : «...Η επιλογή του αντισυμβαλλόμενου μέρους που θα εξεταστεί (ελεγχόμενο μέρος) πρέπει να είναι συμβατή με την λειτουργική ανάλυση της συναλλαγής. Σαν γενικός κανόνας, το ελεγχόμενο μέρος στη συναλλαγή είναι αυτό στο οποίο μπορεί να εφαρμοστεί η μέθοδος τεκμηρίωσης με μεγαλύτερη αξιοπιστία και για το οποίο μπορούν να βρεθούν τα πιο αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία, δηλαδή θα είναι συνήθως αυτό που έχει την λιγότερο περίπλοκη λειτουργική ανάλυση».

στην παρ. 3.25 : Συγκρίσεις ελεγχόμενων συναλλαγών του φορολογούμενου με άλλες ελεγχόμενες συναλλαγές που διενεργούνται από τον ίδιο ή από άλλες συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι άσχετες με την εφαρμογή της αρχής του πλήρους ανταγωνισμού, συνεπώς, δεν θα πρέπει να χρησιμοποιούνται από τη φορολογική αρχή ως βάση για τη διενέργεια προσαρμογών στις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών ή από τους φορολογούμενους ώστε να υποστηρίξουν την πολιτική ενδοομιλικής τιμολόγησής τους.

στην παρ. 3.27: «Το Βήμα 4 της τυπικής διαδικασίας που περιγράφεται στην παράγραφο 3.4 είναι η επισκόπηση εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων που μπορεί να υπάρχουν. Τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία μπορεί να έχουν μια πιο άμεση και στενότερη σχέση με την ελεγχόμενη συναλλαγή από τα εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Η οικονομική ανάλυση μπορεί να είναι ευκολότερη και πιο αξιόπιστη, καθώς θα βασίζεται σε πανομοιότυπα λογιστικά πρότυπα και πρακτικές μεταξύ της εσωτερικά συγκρίσιμης συναλλαγής και της ελεγχόμενης

συναλλαγής. Επιπροσθέτως, η πρόσβαση στην πληροφόρηση για εσωτερικά συγκρίσιμες συναλλαγές μπορεί να είναι πιο ολοκληρωμένη και λιγότερο δαπανηρή...

στην παρ. 3.28 Από την άλλη πλευρά, τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία δεν είναι πάντοτε πιο αξιόπιστα και δεν συμβαίνει πάντα ότι οποιαδήποτε συναλλαγή μεταξύ της συνδεδεμένης επιχείρησης και μιας ανεξάρτητης μπορεί να θεωρηθεί ως μια αξιόπιστη εσωτερικά συγκρίσιμη συναλλαγή με τις συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις που διενεργεί ο ίδιος φορολογούμενος. Τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, όπου υπάρχουν, πρέπει να ικανοποιούν τους πέντε (5) παράγοντες συγκρισιμότητας με τον ίδιο τρόπο όπως τα εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, βλέπε τις παραγράφους 1.38 έως 1.63. Οδηγίες που αφορούν στις προσαρμογές στα συγκριτικά στοιχεία, έχουν εφαρμογή και στις εσωτερικά συγκρίσιμες συναλλαγές, βλέπε τις παραγράφους 3.47 έως 3.54. Ας υποθέσουμε για παράδειγμα ότι ένας φορολογούμενος που κατασκευάζει ένα συγκεκριμένο προϊόν, πωλεί μια σημαντική (μεγάλη) ποσότητα σε ένα αλλοδαπό συνδεδεμένο μέρος (αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση) και μια μικρή ποσότητα του ίδιου προϊόντος σε ένα ανεξάρτητο μέρος (ανεξάρτητη επιχείρηση). Σε αυτή την περίπτωση, η διαφορά στην ποσότητα της πώλησης μπορεί να επηρεάσει ουσιωδώς την συγκρισιμότητα των δύο συναλλαγών. Αν δεν είναι δυνατό να γίνουν λογικά ακριβείς προσαρμογές, ώστε να εξαλειφθεί αυτή η διαφορά συγκρισιμότητας, η συναλλαγή μεταξύ του φορολογούμενου και της ανεξάρτητης επιχείρησης είναι απίθανο να είναι ένα αξιόπιστο συγκριτικό στοιχείο.

στην παρ. 3.50 Οι προσαρμογές στα συγκριτικά στοιχεία θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όταν (και μόνο όταν) αναμένεται να αυξήσουν την αξιοπιστία των αποτελεσμάτων. Σχετικές εκτιμήσεις προς αυτό το θέμα περιλαμβάνουν την σημαντικότητα της διαφοράς για την οποία θα γίνει η προσαρμογή, η ποιότητα των δεδομένων που είναι υποκείμενα σε προσαρμογή και η αξιοπιστία της προσέγγισης που θα χρησιμοποιηθεί για τη διενέργεια της προσαρμογής.

στην παρ. 3.60 Αν η σχετική συνθήκη της ελεγχόμενης συναλλαγής (πχ. η τιμή ή το περιθώριο κέρδους) είναι εντός του εύρους ίσων αποστάσεων, καμία προσαρμογή στην ενδοομιλική τιμολόγηση δεν πρέπει να γίνει.

στην παρ. 3.63 Τα ακραία αποτελέσματα μπορεί να αποτελούνται από ζημίες ή ασυνήθιστα υψηλά κέρδη. Τα ακραία αποτελέσματα μπορεί να επηρεάσουν τους χρηματοοικονομικούς δείκτες που χρησιμοποιούνται στην επιλεγμένη μέθοδο ενδοομιλικής τιμολόγησης (πχ. το μικτό περιθώριο κέρδους όταν εφαρμόζεται η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης, ή το καθαρό (μερικό) περιθώριο κέρδους όταν εφαρμόζεται η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής). Τα ακραία αποτελέσματα μπορούν να επηρεάσουν ακόμη και άλλα στοιχεία, πχ. στοιχεία έκτακτα που βρίσκονται παρακάτω από αυτά που χρησιμοποιούνται για την εφαρμογή κάθε μεθόδου, αλλά παρόλα αυτά μπορεί να δεικνύουν εξαιρετικές συνθήκες που

αντιμετωπίζονται. Όπου ένα ή περισσότερα δυνητικά συγκρίσιμα στοιχεία έχουν ακραία αποτελέσματα, πρόσθετη εξέταση θα χρειαζόταν για την κατανόηση των λόγων που οδηγούν σε αυτά τα ακραία αποτελέσματα. Ο λόγος μπορεί να είναι ένα έλλειμμα στη συγκρισιμότητα, ή οι εξαιρετικές συνθήκες που αντιμετωπίζει ένα κατά τα άλλα συγκρίσιμο τρίτο αντισυμβαλλόμενο μέρος. Ένα ακραίο αποτέλεσμα μπορεί να απορριφθεί στη βάση ότι ένα έλλειμμα συγκρισιμότητας, που είχε αρχικά αγνοηθεί, έχει φανερωθεί, όχι όμως μόνο στη βάση ότι τα αποτελέσματα των υιοθετημένων συγκριτικών στοιχείων απλά φαίνεται να είναι διαφορετικά από αυτά άλλων συγκριτικών στοιχείων.

στην παρ. 3.68: «Η πληροφόρηση σχετικά με τις συνθήκες στις οποίες λαμβάνουν χώρα συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές που πραγματοποιούνται ή πραγματοποιήθηκαν κατά την ίδια χρονική περίοδο με την ελεγχόμενη συναλλαγή (ταυτόχρονες μη ελεγχόμενες συναλλαγές), αναμένεται να είναι η πιο αξιόπιστη πληροφόρηση που θα χρησιμοποιηθεί κατά τη διεξαγωγή της συγκριτικής ανάλυσης, διότι αντανακλά τον τρόπο με τον οποίο συμπεριφέρθηκαν ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε οικονομικό περιβάλλον που είναι το ίδιο με το οικονομικό περιβάλλον της ελεγχόμενης συναλλαγής του φορολογούμενου. Η διαθεσιμότητα των πληροφοριών σχετικά με ταυτόχρονες μη ελεγχόμενες συναλλαγές μπορεί, ωστόσο, να περιορίζεται στην πράξη, ανάλογα με το χρόνο της συλλογής τους

στην παρ. 5.2 Οι υποχρεώσεις τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών μπορεί να επηρεάζονται από τους κανόνες που ορίζουν το μέρος που φέρει το βάρος της απόδειξης σε κάθε φορολογικό καθεστώς. Στα περισσότερα φορολογικά καθεστώτα, οι φορολογικές διοικήσεις φέρουν το βάρος της απόδειξης. Έτσι, ο φορολογούμενος δεν χρειάζεται να αποδεικνύει την ορθότητα των ενδοομιλικών του τιμολογήσεων σε αυτές τις περιπτώσεις, εκτός εάν η φορολογική διοίκηση καταδεικνύει ότι, εκ πρώτης όψευς, η ενδοομιλική τιμολόγηση του φορολογούμενου δεν τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων. Η συζήτηση για την τεκμηρίωση σε αυτό το Κεφάλαιο δεν προτίθεται να επιβάλει ένα μεγαλύτερο βάρος στους φορολογούμενους από αυτό που απαιτείται από τους κανόνες του κάθε εθνικού δικαίου. Ωστόσο, θα πρέπει να σημειωθεί ότι ακόμη και όπου το βάρος της απόδειξης φέρεται από την φορολογική διοίκηση, η φορολογική διοίκηση μπορεί ακόμη να υποχρεώνει εύλογα τον φορολογούμενο να τεκμηριώνει την ενδοομιλική του τιμολόγηση, καθώς χωρίς επαρκή πληροφόρηση, η φορολογική διοίκηση δεν θα ήταν ικανή να εξετάσει ορθώς την υπόθεση. Πράγματι, όπου ο φορολογούμενος δεν παρέχει επαρκή τεκμηρίωση της ενδοομιλικής του τιμολόγησης, μπορεί να υπάρχει μετατόπιση του βάρους της απόδειξης, σε κάποια φορολογικά καθεστώτα, με την μορφή ενός μαχητού τεκμηρίου προς όφελος της προσαρμογής στην ενδοομιλική τιμολόγηση που προτάθηκε από την φορολογική διοίκηση. Ίσως το πιο σημαντικό είναι, τόσο η φορολογική διοίκηση όσο και ο φορολογούμενος να

πρέπει να προσπαθούν να επιδεικνύουν καλή πίστη δείχνοντας ότι οι εκτιμήσεις τους σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση τηρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων, ανεξάρτητα με το ποιο μέρος φέρει το βάρος της απόδειξης. ...»

Επειδή, εν προκειμένω, αντικείμενο του ελέγχου αποτέλεσαν οι συναλλαγές με την συνδεδεμένη με την προσφεύγουσα εταιρεία, με έδρα στην Τουρκία. Ειδικά, ως προς τις αγορές υλικών, η προσφεύγουσα υιοθέτησε τη μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), κάνοντας χρήση εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων από πωλήσεις που πραγματοποιεί σε τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Ο έλεγχος απέρριψε την εφαρμογή της μεθόδου αυτής ως μη κατάλληλης με την αιτιολογία ότι τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία αφορούν πωλήσεις προς τρίτες επιχειρήσεις **σε διαφορετικές ποσότητες**. Επιπλέον, η μέθοδος του Κόστους πλέον περιθώριο κέρδους, κρίθηκε μη κατάλληλη, διότι για επιχειρήσεις παραγωγής, όπως εν προκειμένω, δεν μπορεί να είναι γνωστός ο μερισμός του συνολικού κόστους σε κόστος πωληθέντων και λειτουργικά κόστη, όταν αυτή εφαρμόζεται με εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Έτσι, μετά την απόρριψη των παραδοσιακών μεθόδων ενδοομιλικής τιμολόγησης, κρίθηκε εφαρμοστέα από τον έλεγχο **η μέθοδος του Καθαρού κέρδους συναλλαγής (TNMM)**, ως τελευταία επιλογή.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν τεκμηρίωσε ως όφειλε την απόρριψη της μεθόδου CUP και ακολούθως την επιλογή και την εφαρμογή της TNMM, κατά παράβαση των διατάξεων που επιβάλλουν την πλήρη αιτιολογία των αποδιδόμενων φορολογικών παραβάσεων, ούτε εξέτασε τη δυνατότητα αναπροσαρμογών, εφόσον πράγματι έπρεπε να τύχουν αναπροσαρμογής οι τιμές, όπως επιτάσσουν οι οδηγίες του ΟΟΣΑ, πριν την απόρριψη συγκρισιμότητας, παρόλο που αυτή ήταν δυνατή εξαιτίας του ότι τα κριτήρια που ο ίδιος ο έλεγχος επικαλέστηκε ήταν μετρήσιμα.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή όχι μόνο δεν απέδειξε ότι η επιλεγθείσα παραδοσιακή μέθοδος ήταν ατελέσφορη, όπως θα όφειλε, ενώ αντίθετα η TNMM ήταν ενδεδειγμένη λόγω των ιδιαίτερων συνθηκών των ελεγχόμενων συναλλαγών, ώστε να δικαιολογείται η επιλογή της, αλλά προέβη και σε ουσιαστικά σφάλματα κατά την εφαρμογή της TNMM. Ειδικότερα, πρώτον, ο έλεγχος δεν αιτιολογεί γιατί επέλεξε έναν δείκτη κερδοφορίας βασισμένο στο κόστος (cost-based PLI) για την οικονομική της ανάλυση. Οι Οδηγίες ΟΟΣΑ προβλέπουν ρητά τη χρήση δείκτη κερδοφορίας βασισμένου στις πωλήσεις (sales-based PLI) για ελεγχόμενα μέρη που πωλούν σε μη συνδεδεμένα μέρη, όπως η Δεύτερον, ο έλεγχος **χρησιμοποιεί εταιρείες με σημαντικά χαμηλότερα**

έσοδα από τη για τη συγκριτική ανάλυση, με αποτέλεσμα τα συγκριτικά περιθώρια να μην είναι αξιόπιστα για τον υπολογισμό ενός κερδοφόρου περιθωρίου συμφωνούν με την αρχή των ίσων αποστάσεων για τη Οι προτεινόμενες Προσαρμογές επιβλήθηκαν υπό τη λανθασμένη υπόθεση ότι όλες οι δραστηριότητες της σχετίζονται με την υπό εξέταση Συναλλαγή. Αυτό προφανώς δεν ισχύει, όπως προκύπτει από τις σχετικές οικονομικές καταστάσεις.

Επειδή, η άποψη της φορολογικής αρχής (Κ.Ε.ΜΕ.Φ.) επί αυτού του προβαλλόμενου λόγου, ως αποτυπώνεται στην από**Έκθεση Απόψεων** είναι η εξής:

“Όσον αφορά τις προκύπτουσες διαφορές επί των ενδοομιλικών συναλλαγών:

Για την άποψη της προσφεύγουσας πως τα ευρήματα του ελέγχου πάσχουν τεκμηρίωσης, αν και ο έλεγχος έχει το βάρος της απόδειξης, ο έλεγχος έχει την γνώμη πως τεκμηρίωσε την κρίση του με τρόπο που να μην επιδέχεται αμφισβήτηση και με επαληθεύσιμες μεθόδους τον λόγο της απόρριψης των εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν. Αυτό διότι, κατονομάστηκε ο λόγος για τον οποίο αυτά θα πρέπει να απορριφθούν ως ελλιπή και μη συγκρίσιμα και αποτυπώθηκε η διαδικασία υπολογισμού των τιμών που τηρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων. Η εν λόγω διαδικασία είχε τέσσερα (4) βήματα και συνίσταται στην επισκόπηση των διαθέσιμων εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων, την επιλογή του ελεγχόμενου μέρους, την επιλογή της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και την επιλογή των συγκριτικών στοιχείων (τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις).

Χρήση 2020

Ειδικότερα,

Ως προς την απόρριψη των εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων, βρέθηκε πως έγιναν συγκρίσεις που δεν αφορούσαν σε παρόμοιες ποσότητες (kg) πώλησης.

	Ποσότητα (kg)
Ελεγχόμενη	27.702.725
Πελάτης 1	460.167
Πελάτης 2	1.472.491
Πελάτης 3	96.922
Πελάτης 4	96.848
Πελάτης 5	169.852
Πελάτης 6	95.918

Πιο συγκεκριμένα, ο μεγαλύτερος ανεξάρτητος πελάτης (Πελάτης 2) υπολείπεται σε ποσότητα τουλάχιστον είκοσι (20) φορές.

Το γεγονός ότι συγκρίνονται ποσότητες πώλησης με διαφορές μεταξύ τους, έχει, σε συνθήκες ελεύθερης αγοράς (συνθήκες στις οποίες τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων), επίδραση στις τιμές της πώλησης, με αποτέλεσμα οι διαφορές στις τιμές της πώλησης των πρώτων υλών να οφείλονται στις διαφορές στις ποσότητες και όχι στη διαφορά της τιμολόγησης που εξετάζεται για την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Εξάλλου, αυτό το έλλειμμα συγκρισιμότητας αναλύεται και στις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2017), που στην παρ. 3.28, αναφέρουν πως:

«...τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία δεν είναι πάντοτε πιο αξιόπιστα και δεν συμβαίνει πάντα ότι οποιαδήποτε συναλλαγή μεταξύ της συνδεδεμένης επιχείρησης και μιας ανεξάρτητης μπορεί να θεωρηθεί ως μια αξιόπιστη εσωτερικά συγκρίσιμη συναλλαγή με τις συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις που διενεργεί ο ίδιος φορολογούμενος. Τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, όπου υπάρχουν, πρέπει να ικανοποιούν τους πέντε (5) παράγοντες συγκρισιμότητας με τον ίδιο τρόπο όπως τα εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, βλέπε τις παραγράφους 1.38 έως 1.63», αλλά και σε συνδυασμό με την παρ. 1.39, αναφέρουν πως:

«Οι διαφορές στα ειδικά χαρακτηριστικά των αγαθών ή των υπηρεσιών συχνά αντιπροσωπεύουν, τουλάχιστον εν μέρει, τις διαφορές στην αξία τους στην ελεύθερη αγορά. Ως εκ τούτου, οι συγκρίσεις των χαρακτηριστικών αυτών μπορεί να είναι χρήσιμες για τον καθορισμό της συγκρισιμότητας μεταξύ των ελεγχόμενων και των μη ελεγχόμενων συναλλαγών. Χαρακτηριστικά που μπορεί να είναι σημαντικό να εξεταστούν περιλαμβάνουν τα ακόλουθα: στην περίπτωση της μεταβίβασης των ενσώματων αγαθών, τα φυσικά χαρακτηριστικά του αγαθού, η ποιότητά του και η αξιοπιστία, καθώς και η διαθεσιμότητά του και ο όγκος των πωλήσεων...», και με την παρ. 3.28, θέτουν ένα παράδειγμα ενδοομιλικής τιμολόγησης, στο οποίο υπάρχουν μη αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία:

«...Ας υποθέσουμε για παράδειγμα ότι ένας φορολογούμενος που κατασκευάζει ένα συγκεκριμένο προϊόν, πωλεί μια σημαντική (μεγάλη) ποσότητα σε ένα αλλοδαπό συνδεδεμένο μέρος (αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση) και μια μικρή ποσότητα του ίδιου προϊόντος σε ένα ανεξάρτητο μέρος (ανεξάρτητη επιχείρηση). Σε αυτή την περίπτωση, η διαφορά στην ποσότητα της πώλησης μπορεί να επηρεάσει ουσιωδώς την συγκρισιμότητα των δύο συναλλαγών. Αν δεν είναι δυνατό να γίνουν λογικά ακριβείς προσαρμογές, ώστε να εξαλειφθεί αυτή η διαφορά συγκρισιμότητας, η συναλλαγή μεταξύ του φορολογούμενου και

της ανεξάρτητης επιχείρησης είναι απίθανο να είναι ένα αξιόπιστο συγκριτικό στοιχείο».

Εξάλλου, σε συνθήκες που τηρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων, όσο μεγαλύτερη είναι η ποσότητα πώλησης τόσο μικρότερη, αναμένεται να είναι η τιμή.

Έτσι, ο έλεγχος έχει την γνώμη πως τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, θα πρέπει να απορριφθούν, ως μη συγκρίσιμα (Σχετική η ΔΕΔ 36/2022) και αυτή η κρίση του γίνεται με τεκμηριωμένο και αιτιολογημένο τρόπο, καθώς κατονομάζεται ο λόγος της απόρριψης, όπως αυτός προβλέπεται από την διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ) και την σχετική νομολογία της Φορολογικής Αρχής.

Ως προς την επιλογή ως ελεγχόμενου μέρους, της αλλοδαπής συνδεδεμένης
.....-Τουρκία, αυτή είναι ορθή, διότι ενεργεί ως πωλητής στην συναλλαγή και επομένως η κερδοφορία της μπορεί να υπολογιστεί με ακρίβεια και αξιοπιστία από τα κοστολογικά της στοιχεία. Επιπλέον, επιτελεί πιο απλές λειτουργίες και αναλαμβάνει μικρούς κινδύνους, καθότι οι πωλήσεις της γίνονται στην προσφεύγουσα (ενδοομιλικός πελάτης), είναι εξασφαλισμένες και δεν υπάρχει κίνδυνος αγοράς και πιστωτικός κίνδυνος.

Εξάλλου, η επιλογή αυτού του ελεγχόμενου μέρους, προτείνεται από τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2017), που στην παρ. 3.18, προβλέπουν πως:

«...Η επιλογή του αντισυμβαλλόμενου μέρους που θα εξεταστεί (ελεγχόμενο μέρος) πρέπει να είναι συμβατή με την λειτουργική ανάλυση της συναλλαγής. Σαν γενικός κανόνας, το ελεγχόμενο μέρος στη συναλλαγή είναι αυτό στο οποίο μπορεί να εφαρμοστεί η μέθοδος τεκμηρίωσης με μεγαλύτερη αξιοπιστία και για το οποίο μπορούν να βρεθούν τα πιο αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία, δηλαδή θα είναι συνήθως αυτό που έχει την λιγότερο περίπλοκη λειτουργική ανάλυση».

Ως προς την επιλογή της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης, ο έλεγχος έχει την γνώμη πως η μέθοδος της Συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), θα πρέπει να απορριφθεί, διότι είναι ευαίσθητη στους παράγοντες που καθορίζουν την τιμή της πώλησης (ποσότητα, πιστωτικοί όροι). Αυτό συμβαίνει, διότι οι συγκρινόμενες ποσότητες της πώλησης διαφέρουν σημαντικά, αλλά και επειδή υπάρχουν διαφορές στους κινδύνους που αναλαμβάνονται (η ενδοομιλική πώληση είναι εξασφαλισμένη σε ενδοομιλικό πελάτη και δεν επιβαρύνεται με έξοδα προβολής και διαφήμισης, συγκριτικά με τις πωλήσεις σε ανεξάρτητες επιχειρήσεις που έχουν κίνδυνο αγοράς και πιστωτικό κίνδυνο, αλλά και τα έξοδα προβολής και διαφήμισης αναλαμβάνονται από τον πωλητή). Επιπλέον, η μέθοδος του Κόστους πλέον περιθώριο κέρδους, θα πρέπει να απορριφθεί, διότι για επιχειρήσεις παραγωγής, όπως εν προκειμένω, δεν μπορεί να είναι γνωστός ο μερισμός του συνολικού κόστους σε κόστος πωληθέντων και λειτουργικά κόστη, όταν αυτή εφαρμόζεται με εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία.

Έτσι, μετά την απόρριψη των παραδοσιακών μεθόδων ενδοομιλικής τιμολόγησης, θα εφαρμοστεί η μέθοδος του Καθαρού κέρδους συναλλαγής (TNMM), ως τελευταία επιλογή.

Ως προς την επιλογή των συγκριτικών στοιχείων, ο έλεγχος περιέγραψε την διαδικασία αναζήτησης στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, επομένως τα ευρήματά του, δεν πάσχουν τεκμηρίωσης.

Πιο συγκεκριμένα, διενεργήθηκε νέα αναζήτηση (νέο δείγμα) με όλα τα βήματα αναζήτησης στη βάση δεδομένων Tr-Catalyst (Έκδοση 135-Ιούνιος 2021), όπως αυτή θα μπορούσε να είναι διαθέσιμη από την προσφεύγουσα, με σκοπό την ακριβέστερη εξέταση της τήρησης ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων, υπολογίζοντας δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος, σε οικονομικά αποτελέσματα επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην παραγωγή κυματοειδούς χαρτιού και χαρτονιού, όπως η αλλοδαπή συνδεδεμένη-Τουρκία, στην γεωγραφική περιοχή της Ελλάδας και της Τουρκίας.

Τα κριτήρια που χρησιμοποιήθηκαν στη βάση δεδομένων είναι τα παρακάτω.

A/A	Κριτήριο	Αριθμός Επιχειρήσεων ανά Κριτήριο Αναζήτησης
1	Πλήθος επιχειρήσεων στην βάση δεδομένων.	33.832.459
2	Κριτήριο κατάστασης: Ενεργές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις με άγνωστη κατάσταση.	26.119.570
3	Κριτήριο έτους έναρξης εργασιών: Όλες οι επιχειρήσεις να έχουν	25.755.806
	έναρξη εργασιών πριν το έτος 2015.	
4	Κριτήριο γεωγραφικής περιοχής: Ελλάδα, Τουρκία.	106.408
5	Κριτήριο διαθεσιμότητας ιστοσελίδας: Όλες οι επιχειρήσεις να έχουν.	8.085.307
6	Κριτήριο διαθεσιμότητας εμπορικής περιγραφής ("Trade description") στη βάση δεδομένων: Όλες οι επιχειρήσεις να έχουν.	19.846.959
7	Κριτήριο δραστηριότητας: Να περιληφθούν στο δείγμα επιχειρήσεις με Κωδικό Αριθμό Δραστηριότητας (ΚΑΔ): 17 Manufacture of paper and paper products.	68.945

8	Κριτήριο ανεξαρτησίας των επιχειρήσεων (Βαθμός ανεξαρτησίας): Α-Ανεξάρτητες Επιχειρήσεις: κανένας μέτοχος με ποσοστό συμμετοχής άνω του 25%, Β-Επιχειρήσεις με κανένα μέτοχο με ποσοστό συμμετοχής άνω του 50% και ΥΕπιχειρήσεις με άγνωστο βαθμό ανεξαρτησίας. Περίληψη επιχειρήσεων με μετόχους που είναι φυσικά πρόσωπα.	24.105.202
9	Κριτήριο συμμετοχής σε θυγατρικές επιχειρήσεις: Καμία επιχείρηση να μην συμμετέχει σε τουλάχιστον μία θυγατρική επιχείρηση με ποσοστό από 33,00% έως 100,00%.	1.601.032
10	Κριτήριο διαθεσιμότητας οικονομικών στοιχείων: Όλες οι επιχειρήσεις να έχουν διαθέσιμο το κονδύλι "Ακαθάριστα Έσοδα-TURNOVER" για όλα τα έτη της τριετίας από 2017 έως 2019.	8.893.510
11	Κριτήριο διαθεσιμότητας οικονομικών στοιχείων: Όλες οι επιχειρήσεις να έχουν διαθέσιμο το κονδύλι "Μερικό Αποτέλεσμα-EBIT" για όλα τα έτη της τριετίας από 2017 έως 2019.	9.751.505
12	Κριτήριο ύψους ακαθαρίστων εσόδων: Όλες οι επιχειρήσεις να έχουν ακαθάριστα έσοδα πάνω από €1.000.000,00, για όλα τα έτη της τριετίας από 2017 έως 2019.	1.561.127
13	Κριτήριο λειτουργικής κερδοφορίας: Όλες οι επιχειρήσεις να έχουν θετική λειτουργική κερδοφορία (κονδύλι "Μερικό Αποτέλεσμα-EBIT">0) για τον μέσο όρο των ετών από 2017 έως 2019.	28.815.161
14	Κριτήριο κωδικού ενοποίησης αποτελεσμάτων: U1 (Όλες οι επιχειρήσεις να δημοσιεύουν μη ενοποιημένα στοιχεία).	31.536.810
15	Κριτήριο διαθεσιμότητας οικονομικών καταστάσεων: Όλες οι επιχειρήσεις να έχουν διαθέσιμες οικονομικές καταστάσεις για όλα τα έτη της τριετίας από 2017 έως 2019.	14.041.000
16	Πλήθος επιχειρήσεων που πληρούν σωρευτικά τα κριτήρια.	160

Στη συνέχεια, διενεργήθηκε χειροκίνητη επισκόπηση των εκατόν εξήντα (160) αυτόματα αναζητούμενων δυνητικά συγκρίσιμων επιχειρήσεων από πληροφόρηση της βάσης

δεδομένων (εμπορικές περιγραφές) και από έρευνα στο διαδίκτυο με σκοπό να αναγνωριστούν τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις παραγωγής χαρτιού και χαρτονιού. Απορρίφθηκαν εκατόν είκοσι τρεις (123) επιχειρήσεις που είτε ήταν συνδεδεμένες με άλλες, είτε δεν είχαν διαθέσιμη ιστοσελίδα, ώστε να αξιολογηθεί η συγκρισιμότητά τους είτε επιτελούσαν διαφορετικές λειτουργίες (συσκευασίες τροφίμων) από το ελεγχόμενο μέρος-Τουρκία είτε είχαν συνολικό αρνητικό αποτέλεσμα για την τριετία από 2017 έως 2019 και δεν ταίριαζαν με το λειτουργικό προφίλ της αλλοδαπής συνδεδεμένης-Τουρκία, που πωλεί ενδοομιλικά και αναμένεται να έχει μια μικρή θετική κερδοφορία και συνεπώς έπρεπε να απορριφθούν από την ανάλυση.

Αυτές είναι οι παρακάτω.

[Παρατίθεται πίνακας σελ. 22-27]

Έτσι, προέκυψαν τριάντα επτά (37) επιχειρήσεις που είναι συγκρίσιμες με την αλλοδαπή συνδεδεμένη-Τουρκία, στη γεωγραφική περιοχή της Ελλάδας και της Τουρκίας.

Αυτές είναι οι παρακάτω.

[Παρατίθεται πίνακας σελ. 27-29]

Στη συνέχεια αντλήθηκαν τα οικονομικά στοιχεία της τριετίας 2017-2019 για τις τριάντα επτά (37) συγκρίσιμες επιχειρήσεις και υπολογίστηκαν δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας.

Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζονται τα όρια ίσων αποστάσεων που υπολογίστηκαν.

Σημειώνεται πως ο υπολογισμός των τεταρτημορίων έγινε με τους κανόνες της στατιστικής.

	Σταθμισμένος μέσος όρος τριετίας 2017-2019
Ελάχιστο	0,17%
1ο Τεταρτημόριο%	4,38%
Διάμεσος	7,01%
3ο Τεταρτημόριο%	11,69%
Μέγιστο	27,21%
Πλήθος επιχειρήσεων	Τριάντα επτά (37)

Για την άποψη της προσφεύγουσας πως οι επιχειρήσεις που κατέληξε ο έλεγχος δεν παράγουν ίδιο προϊόν με την προσφεύγουσα, ο έλεγχος, σημειώνει πως η μέθοδος του Καθαρού κέρδους συναλλαγής (TNMM) δεν απαιτεί αυστηρή συγκρισιμότητα των αγαθών,

αλλά συγκρισιμότητα των λειτουργιών που επιτελούνται. Εξάλλου, ο Κωδικός Αριθμός Δραστηριότητας (ΚΑΔ) που χρησιμοποιήθηκε (ΚΑΔ-17) είναι γενικότερος και περιλαμβάνει όλα τα είδη χαρτιού και χαρτονιού. Επομένως, οι απόψεις της προσφεύγουσας περί αντιθέτου, θα πρέπει να απορριφθούν, ως αόριστες.

Ως προς την επιλογή του σημείου της αναμόρφωσης των κερδών της προσφεύγουσας, ο έλεγχος υπολόγισε διαφορά κερδών χρησιμοποιώντας την τιμή (κερδοφορία) της διαμέσου, καθότι ο πωλητής των αγαθών, (αλλοδαπή συνδεδεμένη-Τουρκία) πωλεί εμπορεύματα σε συνδεδεμένο μέρος (την προσφεύγουσα) 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 του 3ου Τεταρτημορίου του δείγματος. Εξάλλου, σε συνθήκες που η αρχή των ίσων αποστάσεων τηρείται (συνθήκες ελεύθερης αγοράς), όσο μεγαλύτερος είναι ο κίνδυνος που αναλαμβάνεται, τόσο μεγαλύτερη είναι και η αναμενόμενη κερδοφορία. Εν προκειμένω, δεν αναλαμβάνεται υψηλός κίνδυνος, με αποτέλεσμα η αναμενόμενη απόδοση (κέρδος) να μην δικαιολογείται να είναι υψηλή στο επίπεδο του 3ου Τεταρτημορίου του δείγματος.

Πίνακας Δείκτης καθαρού Περιθωρίου Κέρδους προς το συνολικό Κόστος (ελεγχόμενου μέρος)

.....	31.12.2020
Πωλήσεις	3.258.882.562
Κόστος πωληθέντων	-2.406.980.357
Μικτό κέρδος	851.902.205
Έξοδα διοίκησης, λειτουργικά, λοιπά έξοδα	-53.220.691
Έσοδα λοιπά λειτουργικά	36.889.151
Μερικό αποτέλεσμα Καθαρό	835.570.665
Δείκτης Καθαρού περιθωρίου Κέρδους προς συνολικό κόστος	34,48%

Προέκυψε θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, καθώς ο δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος (34,48%), της αλλοδαπής συνδεδεμένης – Τουρκία, όπως υπολογίστηκε από την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεώς της, που προσκομίστηκε στον έλεγχο, βρέθηκε να υπερβαίνει το όριο του 3^{ου} Τεταρτημορίου (11,69%) των δεικτών του καθαρού περιθωρίου κέρδους προς το συνολικό κόστος των τριάντα επτά (37) συγκρίσιμων επιχειρήσεων του δείγματος.

Επιλογή του σημείου της αναμόρφωσης.

Ο έλεγχος υπολογίζει διαφορά κερδών που πρέπει να συμπεριληφθεί στα αποτελέσματα της ελεγχόμενης επιχείρησης με βάση τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4172/2013, προκειμένου να τηρηθεί η αρχή των ίσων αποστάσεων. Η διαφορά αυτή προκύπτει από υπερτιμολόγηση των αγορών στην ελεγχόμενη, χρησιμοποιώντας την τιμή (κερδοφορία) της **διαμέσου**, καθότι ο πωλητής των αγαθών, (αλλοδαπή συνδεδεμένη-Τουρκία) πωλεί εμπορεύματα σε συνδεδεμένο μέρος (την ελεγχόμενη) 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 του 3ου Τεταρτημορίου του δείγματος.

Οι υπολογισμοί της διαφοράς παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα

.....	2020
Ενδοομιλική πώληση στην ελεγχόμενη	9.963.473,99 €
Ενδοομιλικό κόστος προμηθευτή	7.408.889,05 €
Διάμεσος	7,01%
Διαφορά δεικτών	27,47%
Μη εκπιπόμενη Δαπάνη (Α)	2.035.260,72 €

Άρα συνολική μη εκπιπόμενη Δαπάνη (Α) = €2.035.260,72

Σύμφωνα με τα παραπάνω και βάσει των διατάξεων των άρθρων 50 του ν. 4172/2013, όπως ισχύουν, η διαφορά €2.035.260,72 λογίζεται ως διαφορά κερδών που πρέπει να συμπεριληφθεί στα αποτελέσματα της ελεγχόμενης επιχείρησης

Χρήση 2021

Ειδικά για την διαχειριστική χρήση 2021, ο έλεγχος διαπίστωσε, επιπλέον, ασυνέπειες στην τεκμηρίωση της προσφεύγουσας (αλλαγή ελεγχόμενου μέρους, αλλαγή μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης), χωρίς αυτό το γεγονός να αιτιολογείται από διαφορές στην φύση των συναλλαγών ή στις οικονομικές συνθήκες. Ωστόσο, ο έλεγχος έχει την γνώμη πως θα πρέπει να εφαρμοστεί η ίδια διαδικασία τεκμηρίωσης και ελέγχου της ενδοομιλικής τιμολόγησης, καθότι δεν βρέθηκαν ουσιώδεις διαφορές στις λειτουργίες που επιτελούνται και στους κινδύνους που αναλαμβάνονται από διαχειριστική χρήση (2020) σε διαχειριστική χρήση (2021).

Επιλογή ελεγχόμενου μέρους (tested party)

[...]

Τα βήματα του ελέγχου

Βήμα 1-Επιλογή ελεγχόμενου μέρους

Για την επιλογή ως ελεγχόμενου μέρους, της αλλοδαπής συνδεδεμένης
.....-Τουρκία, αυτή είναι ορθή, διότι ενεργεί ως πωλητής στην συναλλαγή και επομένως η κερδοφορία της μπορεί να υπολογιστεί με ακρίβεια και αξιοπιστία από τα κοστολογικά της στοιχεία. Επιπλέον, επιτελεί πιο απλές λειτουργίες και αναλαμβάνει μικρούς κινδύνους, καθότι οι πωλήσεις της γίνονται στην προσφεύγουσα (ενδοομιλικός πελάτης), είναι εξασφαλισμένες και δεν υπάρχει κίνδυνος αγοράς και πιστωτικός κίνδυνος.

Εξάλλου, η επιλογή αυτού του ελεγχόμενου μέρους, προτείνεται από τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2017), που στην παρ. 3.18, προβλέπουν πως:

«...Η επιλογή του αντισυμβαλλόμενου μέρους που θα εξεταστεί (ελεγχόμενο μέρος) πρέπει να είναι συμβατή με την λειτουργική ανάλυση της συναλλαγής. Σαν γενικός κανόνας, το ελεγχόμενο μέρος στη συναλλαγή είναι αυτό στο οποίο μπορεί να εφαρμοστεί η μέθοδος τεκμηρίωσης με μεγαλύτερη αξιοπιστία και για το οποίο μπορούν να βρεθούν τα πιο αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία, δηλαδή θα είναι συνήθως αυτό που έχει την λιγότερο περίπλοκη λειτουργική ανάλυση».

Βήμα 2-Επισκόπηση των εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων

Η προσφεύγουσα σύγκρινε την μέση τιμή πώλησης χαρτιού στην προσφεύγουσα με αυτή που πούλησε σε επτά (7) ανεξάρτητες επιχειρήσεις.

Ωστόσο, βρέθηκε πως έγιναν συγκρίσεις που δεν αφορούσαν σε παρόμοιες ποσότητες (kg) πώλησης.

ΠΕΛΑΤΗΣ	Ποσότητα (kg)
Ελεγχόμενη	23.051.490
Πελάτης 1	166.910
Πελάτης 2	191.910
Πελάτης 3	791.970
Πελάτης 4	96.240
Πελάτης 5	384.580
Πελάτης 6	94.030
Πελάτης 7	240.240

Πιο συγκεκριμένα, ο μεγαλύτερος ανεξάρτητος πελάτης (πελάτης 3) υπολείπεται σε ποσότητα

τουλάχιστον τριάντα (30) φορές.

[...]

Βήμα 3-Επιλογή μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης

Ως προς την επιλογή της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης, η μέθοδος της Συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), θα πρέπει να απορριφθεί, διότι είναι ευαίσθητη στους παράγοντες που καθορίζουν την τιμή της πώλησης (ποσότητα, πιστωτικοί όροι).

Επιπλέον, η μέθοδος του Κόστους πλέον περιθώριο κέρδους, θα πρέπει να απορριφθεί, διότι για επιχειρήσεις παραγωγής, όπως εν προκειμένω, δεν μπορεί να είναι γνωστός ο μερισμός του συνολικού κόστους σε κόστος πωληθέντων και λειτουργικά κόστη, όταν αυτή εφαρμόζεται με εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία.

Έτσι, μετά την απόρριψη των παραδοσιακών μεθόδων ενδοομιλικής τιμολόγησης, θα εφαρμοστεί η μέθοδος του Καθαρού κέρδους συναλλαγής (TNMM), ως τελευταία επιλογή.

Βήμα 4-Επιλογή συγκριτικών στοιχείων

Ως προς την επιλογή των συγκριτικών στοιχείων, διενεργήθηκε νέα αναζήτηση (νέο δείγμα) με όλα τα βήματα αναζήτησης στη βάση δεδομένων Tr-Catalyst (Έκδοση 147-Ιούνιος 2022), όπως αυτή θα μπορούσε να είναι διαθέσιμη από την προσφεύγουσα, με σκοπό την ακριβέστερη εξέταση της τήρησης ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων, υπολογίζοντας δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος, σε οικονομικά αποτελέσματα επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην παραγωγή κυματοειδούς χαρτιού και χαρτονιού, όπως η αλλοδαπή συνδεδεμένη
.....-Τουρκία, στην γεωγραφική περιοχή της Ελλάδας και της Τουρκίας.

Τα κριτήρια που χρησιμοποιήθηκαν στη βάση δεδομένων είναι τα παρακάτω.

A/A	Κριτήριο	Αριθμός Επιχειρήσεων ανά Κριτήριο Αναζήτησης
1	Πλήθος επιχειρήσεων στην βάση δεδομένων.	35.332.650
2	Κριτήριο κατάστασης: Ενεργές επιχειρήσεις και επιχειρήσεις με άγνωστη κατάσταση.	27.317.881
3	Κριτήριο έτους έναρξης εργασιών: Όλες οι επιχειρήσεις να έχουν έναρξη εργασιών πριν το έτος 2016.	27.223.433
4	Κριτήριο γεωγραφικής περιοχής: Ελλάδα, Τουρκία.	109.261
5	Κριτήριο διαθεσιμότητας εμπορικής περιγραφής ("Trade description") στη βάση δεδομένων: Όλες οι επιχειρήσεις να έχουν.	22.578.079

6	Κριτήριο δραστηριότητας: Να περιληφθούν στο δείγμα επιχειρήσεις με Κωδικό Αριθμό Δραστηριότητας (ΚΑΔ): 17 - Manufacture of paper and paper products.	71.690
7	Κριτήριο ανεξαρτησίας των επιχειρήσεων (Βαθμός ανεξαρτησίας): Α-Ανεξάρτητες Επιχειρήσεις: κανένας μέτοχος με ποσοστό συμμετοχής άνω του 25%, ΒΕπιχειρήσεις με κανένα μέτοχο με ποσοστό συμμετοχής άνω του 50% και U- Επιχειρήσεις με άγνωστο βαθμό ανεξαρτησίας. Περίληψη επιχειρήσεων με μετόχους που είναι φυσικά πρόσωπα.	25.217.183
8	Κριτήριο συμμετοχής σε θυγατρικές επιχειρήσεις: Καμία επιχείρηση να μην συμμετέχει σε τουλάχιστον μία θυγατρική επιχείρηση με ποσοστό από 33,00% έως 100,00%.	1.662.637
9	Κριτήριο διαθεσιμότητας οικονομικών στοιχείων: Όλες οι επιχειρήσεις να έχουν διαθέσιμο το κονδύλι "Ακαθάριστα Έσοδα-TURNOVER" για όλα τα έτη της τριετίας από 2018 έως 2020.	9.410.484
10	Κριτήριο διαθεσιμότητας οικονομικών στοιχείων: Όλες οι επιχειρήσεις να έχουν διαθέσιμο το κονδύλι "Μερικό Αποτέλεσμα-EBIT" για όλα τα έτη της τριετίας από 2018 έως 2020.	10.210.284
11	Κριτήριο ύψους ακαθαρίστων εσόδων: Όλες οι επιχειρήσεις να έχουν ακαθάριστα έσοδα πάνω από €1.000.000,00, για όλα τα έτη της τριετίας από 2018 έως 2020.	1.554.325
12	Κριτήριο λειτουργικής κερδοφορίας: Όλες οι επιχειρήσεις να έχουν θετική λειτουργική κερδοφορία (κονδύλι "Μερικό Αποτέλεσμα-EBIT">0) για τον μέσο όρο των ετών από 2018 έως 2020.	29.613.313
13	Κριτήριο κωδικού ενοποίησης αποτελεσμάτων: U1 (Όλες οι επιχειρήσεις να δημοσιεύουν μη ενοποιημένα στοιχεία).	32.924.689
14	Κριτήριο διαθεσιμότητας οικονομικών καταστάσεων: Όλες οι επιχειρήσεις να έχουν διαθέσιμες οικονομικές καταστάσεις για όλα τα έτη της τριετίας από 2018 έως 2020.	14.874.239
Πλήθος επιχειρήσεων που πληρούν σωρευτικά τα κριτήρια.		168

Στη συνέχεια, διενεργήθηκε χειροκίνητη επισκόπηση των εκατόν εξήντα οκτώ (168) αυτόματα αναζητούμενων δυνητικά συγκρίσιμων επιχειρήσεων από πληροφόρηση της βάσης δεδομένων (εμπορικές περιγραφές) και από έρευνα στο διαδίκτυο με σκοπό να

αναγνωριστούν τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις παραγωγής χαρτιού και χαρτονιού. Απορρίφθηκαν εκατόν είκοσι εννέα (129) επιχειρήσεις που είτε ήταν συνδεδεμένες με άλλες, είτε δεν είχαν διαθέσιμη ιστοσελίδα, ώστε να αξιολογηθεί η συγκρισιμότητά τους είτε επιτελούσαν διαφορετικές λειτουργίες (συσκευασίες τροφίμων) από το ελεγχόμενο μέρος-Τουρκία είτε είχαν συνολικό αρνητικό αποτέλεσμα για την τριετία από 2018 έως 2020 και δεν ταίριαζαν με το λειτουργικό προφίλ της αλλοδαπής συνδεδεμένης-Τουρκία, που πωλεί ενδοομιλικά και αναμένεται να έχει μια μικρή θετική κερδοφορία και συνεπώς έπρεπε να απορριφθούν από την ανάλυση. Αυτές είναι οι παρακάτω.

[Παρατίθεται πίνακας σελ. 35-42]

Έτσι, προέκυψαν τριάντα εννέα (39) επιχειρήσεις που είναι συγκρίσιμες με την αλλοδαπή συνδεδεμένη-Τουρκία, στη γεωγραφική περιοχή της Ελλάδας και της Τουρκίας.

Αυτές είναι οι παρακάτω.

[Παρατίθεται πίνακας σελ. 42-43]

Στη συνέχεια αντλήθηκαν τα οικονομικά στοιχεία της τριετίας 2018-2020 για τις τριάντα εννέα (39) συγκρίσιμες επιχειρήσεις και υπολογίστηκαν δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας.

Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζονται τα όρια ίσων αποστάσεων που υπολογίστηκαν.

Σημειώνεται πως ο υπολογισμός των τεταρτημορίων έγινε με τους κανόνες της στατιστικής.

	Σταθμισμένος μέσος όρος τριετίας 2018-2020
Ελάχιστο	0,78%
1ο Τεταρτημόριο%	4,50%
Διάμεσος	7,35%
3ο Τεταρτημόριο%	12,39%
Μέγιστο	29,52%
Πλήθος επιχειρήσεων	Τριάντα εννέα (39)

Πίνακας Δείκτης καθαρού Περιθωρίου Κέρδους προς το συνολικό Κόστος

(ελεγχόμενου μέρος- -)

.....	31.12.2021
Πωλήσεις	5.081.897.982
Κόστος πωληθέντων	-4.439.086.576
Μικτό κέρδος	642.811.406
Έξοδα διοίκησης, λειτουργικά, λοιπά έξοδα	-189.828.067
Εσοδα λοιπά λειτουργικά	7.021.525
Μερικό αποτέλεσμα Καθαρό	460.004.864
Δείκτης Καθαρού περιθωρίου Κέρδους προς συνολικό κόστος	9,95%
.....	31.12.2021
Πωλήσεις	8.411.514.259
Κόστος πωληθέντων	-4.222.390.265
Μικτό κέρδος	4.189.123.994
Έξοδα διοίκησης*	-153.472.839
Εσοδα λοιπά λειτουργικά	34.289.780
Μερικό αποτέλεσμα Καθαρό	4.069.940.935
Δείκτης Καθαρού περιθωρίου Κέρδους προς συνολικό κόστος	93,74%
.....	31.12.2021
Πωλήσεις	604.394.429
Κόστος πωληθέντων	-515.405.990
Μικτό κέρδος	88.988.439
Έξοδα διοίκησης, λειτουργικά, λοιπά έξοδα*	-21.039.984
Εσοδα λοιπά λειτουργικά	2.151.755
Μερικό αποτέλεσμα Καθαρό	70.100.210
Δείκτης Καθαρού περιθωρίου Κέρδους προς συνολικό κόστος	13,12%
.....	31.12.2021
Πωλήσεις	463.432,81
Κόστος πωληθέντων	377.890,70
Μικτό κέρδος	85.542,11
Έξοδα διοίκησης	0,00
Μερικό αποτέλεσμα	85.542,11
Δείκτης Καθαρού περιθωρίου Κέρδους προς συνολικό κόστος	22,64%

*Τα ανωτέρω στοιχεία προκύπτουν από τις δημοσιευθείσες οικονομικές καταστάσεις των

συνδεδεμένων επιχειρήσεων όπως αυτές προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα επιχείρηση. (παρακάτω αναφέρονται οι Οικονομικές Καταστάσεις της ΚΑΙ

Προέκυψε θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, καθώς ο δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος (93,74%) και (13,12%) αντίστοιχα, των ελεγχόμενων μερών πωλητής, ... –Τουρκία και–Τουρκία, όπως υπολογίστηκε από την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως της, που προσκομίστηκε στον έλεγχο, βρέθηκε να υπερβαίνει το όριο του 3ου Τεταρτημορίου (12,39%) των δεικτών του καθαρού περιθωρίου κέρδους προς το συνολικό κόστος των τριάντα εννέα (39) συγκρίσιμων επιχειρήσεων του νέου δείγματος. Η βρέθηκε εντός των ορίων των δεικτών του καθαρού περιθωρίου κέρδους προς το συνολικό κόστος των τριάντα εννέα (39) συγκρίσιμων επιχειρήσεων του νέου δείγματος.

Αναφορικά με τις πωλήσεις στην, η συμμετοχή της προσφεύγουσας στον όμιλο έχει παρεπόμενα οφέλη για την προσφεύγουσα. Πολλές φορές αυτά τα παρεπόμενα οφέλη, που προκύπτουν μόνο και μόνο από την συμμετοχή στον όμιλο, δεν χρειάζεται να αποζημιωθούν με ένα περιθώριο κέρδους, καθώς δεν αποτελούν το αποτέλεσμα μιας στοχευμένης στρατηγικής, αλλά προκύπτουν αποκλειστικά και μόνο από την συμμετοχή στον όμιλο (παθητική σύνδεση). Σε άλλες περιπτώσεις, δημιουργούνται συνέργειες εντός του ομίλου και υπάρχει εξοικονόμηση κόστους για την λήψη υπηρεσιών, που άλλως θα βάρυναν την προσφεύγουσα.

Υπάρχουν δηλαδή, αντισταθμιστικά οφέλη, για τον λήπτη της υπηρεσίας (προσφεύγουσα).

Έτσι, μπορεί η παροχή των υπηρεσιών να γίνεται στο κόστος, χωρίς την επίτευξη κέρδους. Αναγνωρίζεται ότι μπορεί να λαμβάνουν χώρα παροχές ενδοομιλικών υπηρεσιών, χωρίς την επίτευξη κέρδους από την συνδεδεμένη επιχείρηση, που παρέχει την υπηρεσία (ημεδαπές

επιχειρήσεις του ομίλου), στα πλαίσια της ολοκλήρωσης των λειτουργιών, που επιτελεί.

Εξάλλου, η επαναχρέωση υπηρεσιών στο κόστος, χωρίς την επίτευξη κέρδους, είναι σύμφωνη με την Διεθνή Πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ-τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση, Ιούνιος 2017), που στην παρ. 7.35, αναφέρουν πως:

«...Ωστόσο, υπάρχουν συνθήκες (πχ. όπως παρουσιάζονται στη συζήτηση για τις επιχειρηματικές στρατηγικές στο Κεφάλαιο 1) όπου μια ανεξάρτητη επιχείρηση μπορεί να μην πραγματοποιεί κέρδος, μόνο από την παροχή των υπηρεσιών της, για παράδειγμα όταν τα κόστη του προμηθευτή (αναμενόμενα ή πραγματικά) υπερβαίνουν την τιμή της πώλησης, αλλά ο προμηθευτής παρόλα αυτά, συμφωνεί να παρέχει την υπηρεσία σκοπεύοντας να αυξήσει την κερδοφορία του, συμπληρώνοντας ίσως το πλαίσιο των δραστηριοτήτων του.

Επομένως, δεν χρειάζεται πάντα να ισχύει η περίπτωση ότι η τιμή που τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων θα έχει ως αποτέλεσμα το κέρδος για μια συνδεδεμένη επιχείρηση που παρέχει μια ενδοομιλική υπηρεσία».

Επιλογή του σημείου της αναμόρφωσης.

Ο έλεγχος υπολογίζει διαφορά κερδών που πρέπει να συμπεριληφθεί στα αποτελέσματα της προσφεύγουσας επιχείρησης με βάση τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4172/2013, προκειμένου να τηρηθεί η αρχή των ίσων αποστάσεων. Η διαφορά αυτή προκύπτει από υπερτιμολόγηση των αγορών στην προσφεύγουσα, χρησιμοποιώντας την τιμή (κερδοφορία) της διαμέσου, καθότι ο πωλητής των αγαθών, (αλλοδαπή συνδεδεμένη -Τουρκία) πωλεί εμπορεύματα σε συνδεδεμένο μέρος (την προσφεύγουσα) 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 του 3ου Τεταρτημορίου του δείγματος.

Οι υπολογισμοί της διαφοράς παρατίθενται στον παρακάτω πίνακα:

.....	2021
Ενδοομιλική πώληση στην ελεγχόμενη	11.807.586,39 €
Ενδοομιλικό κόστος προμηθευτή	6.094.552,69 €
Διάμεσος	7,35%
Διαφορά δεικτών	86,39%
Μη εκπιπόμενη Δαπάνη (Α)	5.265.294,78 €
.....	2021
Ενδοομιλική πώληση στην ελεγχόμενη	70.588,93 €

Ενδοομιλικό κόστος προμηθευτή	62.401,81 €
Διάμεσος	7,35%
Διαφορά δεικτών	5,77%
Μη εκπιπόμενη Δαπάνη (B)	3.600,68 €

Άρα συνολική μη εκπιπόμενη Δαπάνη (A) + (B) = €5.265.294,78 + €3.600,68 = €5.268.895,46.

Σύμφωνα με τα παραπάνω και βάσει των διατάξεων των άρθρων 50 του ν. 4172/2013, όπως ισχύουν, η διαφορά €5.268.895,46 λογίζεται ως διαφορά κερδών που πρέπει να συμπεριληφθεί στα αποτελέσματα της προσφεύγουσας επιχείρησης

Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνεται η **απόρριψη** του προβαλλόμενου λόγου ως **αβάσιμου.**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 Κ.Φ.Δ. και τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (έκδοση Ιούλιος 2017) περί Ενδοομιλικών Συναλλαγών, η εφαρμογή της μεθόδου της Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής (CUP) προϋποθέτει υψηλό βαθμό συγκρισιμότητας μεταξύ των εξεταζόμενων ενδοομιλικών συναλλαγών και αντίστοιχων συναλλαγών με ανεξάρτητα μέρη (εσωτερικά ή εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία).

Επειδή, για να θεωρηθούν δύο ή περισσότερες συναλλαγές συγκρίσιμες, τυχόν υφιστάμενες διαφορές δεν πρέπει να επηρεάζουν ουσιωδώς το εξεταζόμενο οικονομικό μέγεθος (τιμή ή περιθώριο κέρδους) ή, εφόσον το επηρεάζουν, θα πρέπει να είναι εφικτή η διενέργεια εύλογων και αξιόπιστων προσαρμογών που εξαλείφουν τις επιδράσεις των διαφορών αυτών.

Επειδή, από τα στοιχεία της έκθεσης ελέγχου προκύπτει ότι οι όγκοι πωλήσεων χαρτιού/πρώτων υλών της προσφεύγουσας παρουσιάζουν εξαιρετικά σημαντική δυσαναλογία μεταξύ συναλλαγών με συνδεδεμένα και ανεξάρτητα μέρη, τόσο κατά τη χρήση 2020 όσο και κατά τη χρήση 2021. Ειδικότερα:

- **Για τη χρήση 2020:** Η ελεγχόμενη συναλλαγή ανήλθε σε 27.702.725 kg, ενώ ο μεγαλύτερος ανεξάρτητος πελάτης προμηθεύτηκε μόλις 1.472.491 kg, ήτοι ποσότητα τουλάχιστον είκοσι (20) φορές μικρότερη. Οι λοιποί ανεξάρτητοι πελάτες αγόρασαν ακόμη μικρότερες ποσότητες (48.000 kg έως 460.000 kg).
- **Για τη χρήση 2021:** Η ελεγχόμενη συναλλαγή ανήλθε σε 23.051.490 kg, ενώ ο μεγαλύτερος ανεξάρτητος πελάτης προμηθεύτηκε 791.970 kg, ήτοι περίπου τριάντα (30) φορές μικρότερη ποσότητα, με τους υπόλοιπους ανεξάρτητους πελάτες να κινούνται σε ακόμη χαμηλότερα επίπεδα (94.030 kg έως 384.580 kg).

Επειδή, σε συνθήκες ελεύθερης αγοράς, ο όγκος των συναλλαγών συνιστά καθοριστικό παράγοντα διαμόρφωσης της τιμής, λόγω οικονομιών κλίμακας και εφαρμογής εκπτώσεων όγκου. Ως εκ τούτου, οι ανωτέρω ακραίες αποκλίσεις στην κλίμακα των συναλλαγών επηρεάζουν καθοριστικά την τιμολόγηση, καθιστώντας τα χρησιμοποιούμενα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία μη συγκρίσιμα.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η Φορολογική Διοίκηση όφειλε να προβεί σε κατάλληλες προσαρμογές αντί της απόρριψης της μεθόδου CUP κρίνεται αβάσιμος. Η διαφορά στην κλίμακα είναι τόσο εκτεταμένη και θεμελιώδης ώστε καθιστά οποιαδήποτε απόπειρα προσαρμογής εγγενώς υποκειμενική, αναξιόπιστη και μη επαληθεύσιμη.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 3.28 των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ, τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία δεν τεκμαίρονται ως αξιόπιστα εάν δεν πληρούν σωρευτικά τους παράγοντες συγκρισιμότητας, ενώ κατά την παράγραφο 1.39 οι διαφορές στον όγκο και στα χαρακτηριστικά των αγαθών δύνανται να αλλοιώσουν την απευθείας σύγκριση τιμών. Στην προκειμένη περίπτωση, το έλλειμμα συγκρισιμότητας λόγω όγκου δεν είναι δυνατό να αντιμετωπισθεί με αξιόπιστες προσαρμογές.

Κατά συνέπεια, ο φορολογικός έλεγχος ορθώς διαπίστωσε την αδυναμία εφαρμογής της μεθόδου CUP και προέβη στην απόρριψή της, επιλέγοντας ως καταλληλότερη τη Μέθοδο Καθαρού Περιθωρίου Συναλλαγής (TNMM), η οποία, ως προς τη φύση της, παρουσιάζει μεγαλύτερη ανθεκτικότητα σε αποκλίσεις όγκου και εξασφαλίζει ορθότερη εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κατά τη διαδικασία ελέγχου **τεκμηριώθηκαν επαρκώς οι λόγοι απόρριψης** της εφαρμοσθείσας μεθοδολογίας από την προσφεύγουσα και αιτιολογήθηκε πλήρως η διαφοροποίηση του φορολογικού αποτελέσματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1097/2014 (όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1144/2014) και την ισχύουσα διεθνή πρακτική (ΟΟΣΑ, 2017).

Συνεπώς, ο ισχυρισμός περί ανεπαρκούς αιτιολογίας **απορρίπτεται ως αβάσιμος**, δεδομένου ότι η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει αναλυτικά και τεκμηριωμένα τα πραγματικά περιστατικά, τα αξιολογηθέντα στοιχεία και τις εφαρμοσθείσες διατάξεις, όπως ειδικότερα αναλύεται στην ενότητα 3 «Ελεγκτικές επαληθεύσεις ενδοομιλικών συναλλαγών (ΠΟΛ. 1124/2015 & ΠΟΛ. 1036/2017)», σελ. 93–142 της σχετικής έκθεσης.

ΔΕΥΤΕΡΟΝ: ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΗΣ Ν.4399/2016

Ο φορολογικός έλεγχος προχώρησε πλημμελώς σε φορολογική αναμόρφωση στο 10% των επιχορηγήσεων που έλαβε, κατά παράβαση των ρητών διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 2 του Ν.4399/2016. Ειδικότερα, προβάλλει τον ισχυρισμό ότι τα ποσά της εν λόγω επιχορήγησης δεν αφαιρούνται από την αξία των επενδυτικών δαπανών για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, καθορίζοντας με σαφήνεια τον τρόπο υπολογισμού των αποσβέσεων, ενώ παράλληλα υποστηρίζει ότι από το κανονιστικό πλαίσιο δεν απαιτείται η διενέργεια εγγραφής εσόδου στα βιβλία της εταιρείας, γεγονός που επιβεβαιώνεται και από τη σχετική λογιστική πρακτική.

Επειδή, η άποψη της φορολογικής αρχής (Κ.Ε.ΜΕ.Φ.) επί αυτού του προβαλλόμενου λόγου, ως αποτυπώνεται στην από Έκθεση Απόψεων είναι η εξής:

«Με την 3753/11-06-2019 Απόφαση της Γενικής Διεύθυνσης - Διεύθυνση Ιδιωτικών επενδύσεων - Τμήμα Παρακολούθησης Μακροχρόνιων Υποχρεώσεων & Ενισχύσεων, εγκρίθηκε η καταβολή ποσού **887.111,08€** και ποσοστού 25% της εγκεκριμένης επιχορήγησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Ν.4399/2016, του επενδυτικού σχεδίου της εταιρείας που έχει υπαχθεί στις διατάξεις του Ν.4399/2016 με την υπ' αριθ., για την ενίσχυση με το κίνητρο της επιχορήγησης ύψους 3.548.444,30€ και ποσοστού 24,5% και αφορά την ανάπτυξη δραστηριότητας - μονάδας μέσω της αγοράς και εγκατάστασης εξοπλισμού παραγωγής χαρτονιού και κιβωτίων κυτιοποιίας (ΚΑΔ κύριο κλάδου δραστηριότητας 17.12 κατασκευή χαρτιού και χαρτονιού), συνολικού επιλέξιμου κόστους 14.483.446,11€ και ενισχυόμενου κόστους 14.483.446,11€.

Η προσφεύγουσα εντός του φορολογικού έτους 2019 εισέπραξε την παρακάτω επιχορήγηση και καταχώρησε στα βιβλία της την παρακάτω εγγραφή.

DATE	TRANS_NO	PARASTATIKO	DCOUNT	DESCRIPTION	AITIOLOGIA	DEBIT	CREDIT
3/9/2019			38.03.11.0000	.....	.....	887.111,08	0,00
3/9/2019			41.08.00.0000	.....	.....	0,00	887.111,08

Η προσφεύγουσα έλαβε επιχορήγηση στην χρήση 2019 με τον Ν.4399_2016 ποσού € 887.111,08 για την οποία δεν υπήρξε κάποια αντιστοίχιση με τα πάγια που αποκτήθηκαν μέσω αυτής. Δεδομένου πως πολλά πάγια είχαν αποκτηθεί πριν την είσπραξη της επιχορήγησης ώστε να υπάρχει ακριβής γνώση της ημερομηνίας κτήσης και δεδομένου ότι δεν υπήρξε εγγραφή αντίστοιχου εσόδου στα βιβλία της εταιρείας η επιχείρηση προέβη σε αναμόρφωση της απόσβεσης στο σύνολο της επιχορήγησης με τον αντίστοιχο συντελεστή των

..... του μητρώου παγίων ποσοστού 10%.

Ως εκ τούτου οι αποσβέσεις που αναλογούν στην εν λόγω επιχορήγηση αναμορφώθηκαν από την ίδια το 2020 αναλόγως, ήτοι μη εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη ($10\% * 887.111,08 = 88.711,11$ ευρώ).

Η προσφεύγουσα εντός του φορολογικού έτους 2021 εισέπραξε επιπλέον την παρακάτω επιχορήγηση και καταχώρησε στα βιβλία της την παρακάτω εγγραφή.

DATE	TRANS_NO	PARASTATIKO	DCOUNT	DESCRIPTION	AITIOLOGIA	DEBIT	CREDIT
18/10/2021	89718	100006224	38.03.14.0000	.....	.....	868.698,31	0,00
18/10/2021	89718	100006224	41.08.00.0000	.....	.....	0,00	868.698,31

Η προσφεύγουσα έλαβε επιχορήγηση στην χρήση 2021 με τον Ν.4399_2016 ποσού €868.698,31 για την οποία δεν υπήρξε κάποια αντιστοίχιση με τα πάγια που αποκτήθηκαν μέσω αυτής. Δεδομένου πως πολλά πάγια είχαν αποκτηθεί πριν την είσπραξη της επιχορήγησης ώστε να υπάρχει ακριβής γνώση της ημερομηνίας κτήσης και δεδομένου ότι δεν υπήρξε εγγραφή αντίστοιχου εσόδου στα βιβλία της εταιρείας, ο έλεγχος προέβη σε αναμόρφωση της απόσβεσης στο σύνολο της επιχορήγησης με τον αντίστοιχο συντελεστή των του μητρώου παγίων ποσοστού 10%.

Ως εκ τούτου οι αποσβέσεις που αναλογούν στην εν λόγω επιχορήγηση αναμορφώνονται αναλόγως, ήτοι μη εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη ($10\% * 868.698,31 = 86.869,83$ ευρώ).

Λογ/σμός	Περιγραφή	Ποσό βάσει βιβλίων	Ποσό αναμόρφωσης βάσει δήλωσης	Ποσό αναμόρφωσης βάσει ελέγχου	Διαφορά
Αποσβέσεις - Επιχορήγηση Ν.4399_2016	Αποσβέσεις - Επιχορήγηση Ν.4399_2016	887.111,08	0,00	88.711,11	88.711,11
Αποσβέσεις - Επιχορήγηση Ν.4399_2016	Αποσβέσεις - Επιχορήγηση Ν.4399_2016	868.698,31	0,00	86.869,83	86.869,83
ΣΥΝΟΛΑ		1.755.809,39		175.580,94	175.580,94

Από την παράγραφο 1 του άρθρου 23 του Ν. 4308/2014 προβλέπεται: «Κρατικές επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται με τα ποσά που

εισπράττονται ή εγκρίνονται οριστικά. Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης οι κρατικές επιχορηγήσεις αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε».

Σύμφωνα τέλος με το **άρθρο 20 ν. 4399/2016**: «Τα ποσά της ληφθείσας επιχορήγησης, επιδότησης χρηματοδοτικής μίσθωσης, επιδότησης του κόστους της δημιουργούμενης απασχόλησής, καθώς και απαλλαγής από καταβολή φόρου, **εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού** και σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής του, εντός του χρονικού διαστήματος που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21, επιστρέφονται και επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τον ν. 4174/2013 (Α' 170). Σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής μέρους ή του συνόλου του αποθεματικού μετά την παρέλευση του ως άνω διαστήματος, προστίθεται στα κέρδη της επιχείρησής και φορολογείται στο φορολογικό έτος, κατά το οποίο έλαβε χώρα η διανομή ή ανάληψη του αντίστοιχου ποσού του αποθεματικού, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας».

Επομένως, οι οικονομικές οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. και άρα εφαρμόζουν το άρθρο 23 του ν. 4308/2014, θα παρακολουθούν τις κρατικές επιχορηγήσεις, οι οποίες έχουν εισπραχθεί ή η είσπραξή τους έχει καταστεί οριστική μετά την 1.1.2015, ως υποχρέωση (αναβαλλόμενο έσοδο) στη λογιστική βάση και ως «αφορολόγητο αποθεματικό» στη φορολογική βάση. Με την τμηματική απόσβεση της υποχρέωσης (αναβαλλόμενου εσόδου) θα ανασυστήνεται το «αφορολόγητο αποθεματικό» και στη λογιστική βάση.

Η προσφεύγουσα έλαβε επιχορηγήσεις με τον Ν.4399_2016 ποσού € 887.111,08 και ποσού €868.698,31 για τις οποίες δεν υπήρξε κάποια αντιστοίχιση με τα πάγια που αποκτήθηκαν μέσω αυτής. Δεδομένου ότι δεν υπήρξε εγγραφή αντίστοιχου εσόδου στα βιβλία της εταιρείας, όπως προβλέπεται, ο έλεγχος προέβη σε αναμόρφωση της απόσβεσης στο έτος 2021, στο σύνολο της επιχορήγησης με τον αντίστοιχο συντελεστή των του μητρώου παγίων ποσοστού 10%.

Σημειώνεται ότι το προηγούμενο έτος η προσφεύγουσα επιχείρηση προέβη σε αντίστοιχη αναμόρφωση της εν λόγω απόσβεσης χρησιμοποιώντας το συντελεστή 10% που αφορά τη συγκεκριμένη κατηγορία

Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνεται η **απόρριψη** του προβαλλόμενου λόγου ως **αβάσιμου.**»

Επειδή, κατ' εκτίμηση όλων των ανωτέρω πραγματικών περιστατικών, των προβαλλόμενων ισχυρισμών της προσφεύγουσας και των εφαρμοστέων διατάξεων του άρθρου 23 του ν.

4308/2014 και του άρθρου 20 του ν. 4399/2016, προκύπτει ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις επενδυτικών σχεδίων παρακολουθούνται λογιστικά ως αναβαλλόμενο έσοδο και μεταφέρονται τμηματικά στα αποτελέσματα χρήσεως, κατά τρόπο ανάλογο με την απόσβεση των επιχορηγούμενων παγίων στοιχείων, ενώ φορολογικά εμφανίζονται ως αφορολόγητο αποθεματικό.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα, μολονότι έλαβε επιχορηγήσεις συνολικού ποσού € 1.755.809,39, δεν προέβη στην προβλεπόμενη λογιστική αντιστοίχιση αυτών με τα επιχορηγηθέντα πάγια στοιχεία ούτε στην αναγνώριση του αναλογούντος εσόδου μέσω της τμηματικής απόσβεσης του αναβαλλόμενου εσόδου, κατά παράβαση των ανωτέρω διατάξεων και των αρχών των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος νομίμως προέβη σε αναμόρφωση των αποτελεσμάτων της χρήσης 2021, προσδιορίζοντας το σχετικό έσοδο με βάση τον εφαρμοστέο συντελεστή αποσβέσεων 10%, που αντιστοιχεί στην κατηγορία των επιχορηγηθέντων παγίων («.....»), προκειμένου να αποτυπωθεί ορθά η αρχή της συσχέτισης εσόδων και εξόδων.

Επειδή, περαιτέρω, λαμβάνεται υπόψη ότι η ίδια η προσφεύγουσα είχε υιοθετήσει τον ως άνω συντελεστή κατά την προηγούμενη χρήση, γεγονός που επιβεβαιώνει την ορθότητα της προσέγγισης του ελέγχου.

Επειδή, οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης εφαρμογής των διατάξεων κρίνονται αβάσιμοι, καθόσον δεν αναιρούν τις διαπιστώσεις του ελέγχου ούτε τεκμηριώνουν την ορθή λογιστική και φορολογική απεικόνιση των εν λόγω επιχορηγήσεων. Ειδικότερα, η Φορολογική Αρχή, με την από έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής, παρέχει πλήρη, σαφή και επαρκή αιτιολογία ως προς τη διενεργηθείσα αναμόρφωση, η οποία ερείδεται σε ορθή ερμηνεία και εφαρμογή των κείμενων διατάξεων.

Κατ' ακολουθίαν των ανωτέρω, ο προβαλλόμενος λόγος προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

ΤΡΙΤΟΝ: ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα και εντελώς αόριστα ο έλεγχος απέρριψε τις αποσβέσεις που διενεργήθηκαν επί των δαπανών για το σύστημα SAP, θεωρώντας τις σχετικές συμβουλευτικές υπηρεσίες ως μη συνδεόμενες με το εν λόγω πάγιο, χωρίς ωστόσο να αιτιολογεί ή να εξηγεί τον λόγο της κρίσης του αυτής.

Επειδή, η άποψη της φορολογικής αρχής (Κ.Ε.ΜΕ.Φ.) επί αυτού του προβαλλόμενου λόγου, ως αποτυπώνεται στην από Έκθεση Απόψεων είναι η εξής:

«Φορολογική Περίοδος 01/01/2020 - 31/12/2020

A) Διενέργεια αποσβέσεων επί των κτιριακών εγκαταστάσεων

Από το μητρώο παγίων της προσφεύγουσας προκύπτουν οι παρακάτω αποσβέσεις :

Κωδικός παγίου	Περιγραφή παγίου	Ημερομηνία κτήσης	Συντελεστής Απόσβεσης	Αξία κτήσης βάσει	Αποσβέσεις 2020 βάσει βιβλίων
1100000000		23/12/2015	4,00	664.857,48	26.594,30

Σύμφωνα με τα στοιχεία που προσκομίστηκαν στον έλεγχο, για τα φορολογικά έτη 2016 & 2017, για το πάγιο υφίστανται μεταβολές (μείωση των υφιστάμενων τετραγωνικών μέτρων κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθμό άδεια κατεδαφίσεως), όπως αναλύονται παρακάτω, τις οποίες η προσφεύγουσα δεν συμπεριέλαβε στο μητρώο παγίων.

Περιγραφή παγίου	Επιφάνεια βάσει των οικοδομικών αδειών	Επιφάνεια καθαιρούμενων τμημάτων βάσει της άδεια κατεδάφισης	Εναπομείνουσα επιφάνεια
ΚΤΙΡΙΟ 2015 συμβ.....	8.666,67 τ.μ.	1.888,77 τ.μ.	6.777,90 τ.μ.
	Αξία βάσει συμβ.....	Αξία καθαιρούμενων τμημάτων (Ως ποσοστό της επιφάνειας των καθαιρούμενων τμημάτων προς την αρχική επιφάνεια βάσει των οικ. Αδειών)	Εναπομείνουσα αξία
	664.857,48€	144.872,44	519.985,04

Από τον έλεγχο γίνεται επανυπολογισμός των αποσβέσεων με την εναπομείνουσα αξία, όπως αυτή υπολογίστηκε από τον έλεγχο.

Κωδικός παγίου	Περιγραφή παγίου	Ημερομηνία κτήσης	Συντελεστής Απόσβεσης	Αξία κτήσης βάσει	Αξία κτήσης βάσει ελέγχου	Αποσβέσεις 2020 βάσει βιβλίων	Αποσβέσεις βάσει ελέγχου	Διαφορά Αποσβέσεων
1100000000		23/12/2015	4,00	664.857,48	519.985,04	26.594,30	20.799,40	-5.794,90

Επομένως, ως αξία επί της οποίας υπολογίζονται οι αποσβέσεις για το φορολογικό έτος 2020 και τα επόμενα είναι το ποσό των 519.985,04€ και δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο οι αποσβέσεις ποσού 5.794,00€ για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις

διατάξεις της ΠΟΛ 1073/2015 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013.

Διαφορά (Α) =5.794,90€.

Β) Από το μητρώο παγίων της προσφεύγουσας προκύπτουν οι ακόλουθες αποσβέσεις : Από τον έλεγχο στην φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016 διαπιστώθηκε ότι για το παρακάτω πάγιο η αξία κτήσης του εν λόγω παγίου βάσει ελέγχου ανέρχεται σε 43.000,00€ ενώ στο μητρώο παγίων αναγράφεται αξία κτήσης 69.800,00€. Η διαφορά στην αξία κτήσης οφείλεται στο γεγονός ότι η προσφεύγουσα καταχώρησε ως άδεια χρήσης SAP ποσού 26.800,00€, το οποίο αφορούσε συμβουλευτικές υπηρεσίες.

Κωδικός παγίου	Περιγραφή ή παγίου	Ημερομηνία κτήσης	Προμηθευτής	Συντελεστής Απόσβεσης	Αξία κτήσης βάσει βιβλίων	Αξία κτήσης βάσει ελέγχου	Αποσβέσεις 2020 βάσει βιβλίων	Αποσβέσεις βάσει ελέγχου	Διαφορά Αποσβέσεων
1617000000		31/10/2016	.....	20,00	69.800,00	43.000,00	13.960,00	8.600,00	-5.360,00

Επομένως, ως αξία επί της οποίας υπολογίζεται η απόσβεση είναι το ποσό των 43.000,00€ και δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο οι αποσβέσεις ποσού 5.360,00€ για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Γ) Από το μητρώο παγίων της προσφεύγουσας προκύπτουν οι ακόλουθες αποσβέσεις :

Κωδικός παγίου	Περιγραφή παγίου	Ημερομηνία κτήσης	Προμηθευτής	Συντελεστής Απόσβεσης	Αξία κτήσης	Αποσβέσεις 2020 βάσει βιβλίων	Αποσβέσεις 2020 βάσει ελέγχου	Διαφορά
1617000000		15/1/2017	.....	20,00	26.800,00	5.360,00	0,00	- 5.360,00
1617000000		15/2/2017	.....	20,00	26.800,00	5.360,00	0,00	- 5.360,00
1617000000		15/3/2017	.....	20,00	26.800,00	5.360,00	0,00	- 5.360,00
1617000000		30/4/2017	.....	20,00	26.800,00	5.360,00	0,00	- 5.360,00
			ΣΥΝΟΛΟ		107.200,00	21.440,00	0,00	-21.440,00

Από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων, στο φορολογικό έτος 2017, διαπιστώθηκε ότι η συνολική αξία ποσού 107.200,00€ που είναι καταχωρημένη ως άδεια χρήσης SAP

αντιστοιχεί σε consulting fee –(αμοιβή συμβουλευτικής).

Η προσφεύγουσα όφειλε τα ποσά αυτά να τα εκπέσει εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, επειδή δεν εντάσσονται σε μία από τις κατηγορίες παγίων (ενσώματων ή άυλων) που προβλέπονται από τις διατάξεις των Ε.Λ.Π..

Επομένως, δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο οι αποσβέσεις ποσού 21.440,00€ για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1073/2015 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013.

Σύνολο Διαφοράς (Β)+(Γ) =5.360,00+21.440,00=26.800,00

Φορολογική Περίοδος 01/01/2021 – 31/12/2021

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ

Η προσφεύγουσα επιχείρηση διενήργησε αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων στο υπό κρίση φορολογικό έτος και από τον έλεγχο προέκυψαν διαφορές.

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται οι λογαριασμοί των αποσβέσεων όπως αυτοί αναμορφώθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρία με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, σε σύγκριση με την αναμόρφωση που προέκυψε από τον παρόν έλεγχο.

Λογ/σμός	Περιγραφή	Ποσό βάσει βιβλίων	Ποσό αναμόρφωσης βάσει δήλωσης	Ποσό αναμόρφωσης βάσει ελέγχου	Διαφορά
66.04.00.0000		466.340,33	2.137,38	7.932,28	5.794,90
66.05.00.0000		79.678,42	2.475,20	29.275,20	26.800,00
66.04.03.0000		25.934,81	0,00	666,59	666,59
66.06.19.0000		250,00	250,00	250,00	0,00
	ΣΥΝΟΛΟ	572.203,56	4.862,58	38.124,07	33.261,49

Η διαφορά ποσού 33.261,49€ αναλύεται ως εξής:

Α) Διενέργεια αποσβέσεων επί των κτιριακών εγκαταστάσεων

Από το μητρώο παγίων της προσφεύγουσας προκύπτουν οι παρακάτω αποσβέσεις :

Κωδικός παγίου	Περιγραφή παγίου	Ημερομηνία κτήσης	Συντελεστής Απόσβεσης	Αξία κτήσης βάσει	Αποσβέσεις 2021 βάσει βιβλίων
1100000000		23/12/2015	4,00	664.857,48	26.594,30

Σύμφωνα με τα στοιχεία που προσκομίστηκαν στον έλεγχο, για τα φορολογικά έτη 2016 & 2017, για το πάγιο υφίστανται μεταβολές (μείωση των υφιστάμενων τετραγωνικών μέτρων κατόπιν έκδοσης της υπ' αριθμό άδεια κατεδαφίσεως), όπως αναλύονται παρακάτω, τις οποίες η προσφεύγουσα δεν συμπεριέλαβε στο μητρώο παγίων.

Περιγραφή παγίου	Επιφάνεια βάσει των οικοδομικών αδειών	Επιφάνεια καθαιρούμενων τμημάτων βάσει της άδεια κατεδάφισης	Εναπομείνουσα επιφάνεια
ΚΤΙΡΙΟ 2015 συμβ.....	8.666,67 τ.μ.	1.888,77 τ.μ.	6.777,90 τ.μ.
	Αξία βάσει συμβ.....	Αξία καθαιρούμενων τμημάτων (Ως ποσοστό της επιφάνειας των καθαιρούμενων τμημάτων προς την αρχική επιφάνεια βάσει των οικ. Αδειών)	Εναπομείνουσα αξία
	664.857,48€	144.872,44	519.985,04

Από τον έλεγχο γίνεται επανυπολογισμός των αποσβέσεων με την εναπομείνουσα αξία, όπως αυτή υπολογίστηκε από τον έλεγχο.

Κωδικός παγίου	Περιγραφή παγίου	Ημερομηνία κτήσης	Συντελεστής Απόσβεσης	Αξία κτήσης βάσει	Αξία κτήσης βάσει ελέγχου	Αποσβέσεις 2021 βάσει βιβλίων	Αποσβέσεις βάσει ελέγχου	Διαφορά Αποσβέσεων
1100000000		23/12/2015	4,00	664.857,48	519.985,04	26.594,30	20.799,40	-5.794,90

Επομένως , ως αξία επί της οποίας υπολογίζονται οι αποσβέσεις για το φορολογικό έτος 2018 και τα επόμενα είναι το ποσό των 519.985,04€ και δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο οι αποσβέσεις ποσού 5.794,00€ για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1073/2015 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013.

ΔΙΑΦΟΡΑ (Α) 5.794,00€

Β) Από το μητρώο παγίων της προσφεύγουσας προκύπτουν οι ακόλουθες αποσβέσεις : Από τον έλεγχο στην φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016 διαπιστώθηκε ότι για το

παρακάτω πάγιο η αξία κτήσης του εν λόγω παγίου βάσει ελέγχου ανέρχεται σε 43.000,00€ ενώ στο μητρώο παγίων αναγράφεται αξία κτήσης 69.800,00€. Η διαφορά στην αξία κτήσης οφείλεται στο γεγονός ότι η προσφεύγουσα καταχώρησε ως άδεια χρήσης SAP ποσού 26.800,00€, το οποίο αφορούσε συμβουλευτικές υπηρεσίες.

Κωδικός παγίου	Περιγραφή παγίου	Ημερομηνία κτήσης	Προμηθευτής	Συντελεστής Απόσβεσης	Αξία κτήσης βάσει βιβλίων	Αξία κτήσης βάσει ελέγχου	Αποσβέσεις 2021 βάσει βιβλίων	Αποσβέσεις βάσει ελέγχου	Διαφορά Αποσβέσεων
161700000		31/10/2016	.....	20,00	69.800,00	43.000,0	13.960,00	8.600,00	-5.360,00
0						0			

Επομένως, ως αξία επί της οποίας υπολογίζεται η απόσβεση είναι το ποσό των 43.000,00€ και δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο οι αποσβέσεις ποσού 5.360,00€ για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Γ) Από το μητρώο παγίων της προσφεύγουσας προκύπτουν οι ακόλουθες αποσβέσεις :

Κωδικός παγίου	Περιγραφή παγίου	Ημερομηνία κτήσης	Προμηθευτής	Συντελεστής Απόσβεσης	Αξία κτήσης	Αποσβέσεις 2021 βάσει βιβλίων	Αποσβέσεις 2021 βάσει ελέγχου	Διαφορά
161700000 0		15/1/2017	.....	20,00	26.800,00	5.360,00	0,00	- 5.360,00
161700000 0		15/2/2017	.....	20,00	26.800,00	5.360,00	0,00	- 5.360,00
161700000 0		15/3/2017	.....	20,00	26.800,00	5.360,00	0,00	- 5.360,00
161700000 0		30/4/2017	.....	20,00	26.800,00	5.360,00	0,00	- 5.360,00
			ΣΥΝΟΛΟ		107.200,00	21.440,00	0,00	-21.440,00

Από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων, στο φορολογικό έτος 2017, διαπιστώθηκε ότι η συνολική αξία ποσού 107.200,00€ που είναι καταχωρημένη ως άδεια χρήσης SAP αντιστοιχεί σε consulting fee –(αμοιβή συμβουλευτικής).

Η προσφεύγουσα όφειλε τα ποσά αυτά να τα εκπέσει εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, επειδή δεν εντάσσονται σε μία από τις κατηγορίες παγίων (ενσώματων ή άυλων) που προβλέπονται από τις διατάξεις των Ε.Λ.Π..

Επομένως, δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο οι αποσβέσεις ποσού 21.440,00€ για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1073/2015 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013.

Σύνολο Διαφοράς (Β)+(Γ) =5.360,00+21.440,00=26.800,00

Δ) Εξοπλισμός Η/Υ, κύριος και περιφερειακός και λογισμικό – Διενέργεια αποσβέσεων με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα διενήργησε αποσβέσεις για τα ακόλουθα πάγια με συντελεστή μικρότερο (10%) από τον προβλεπόμενο (20%).

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι « 5. Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.»

Επιπλέον, στην ΠΟΛ 1073/2015 ορίζεται: « 6.Με την παρ. 5 του ιδίου άρθρου, ορίζεται ότι η διενέργεια των φορολογικών αποσβέσεων για κάθε έτος με τους καθορισθέντες νέους συντελεστές αποσβέσεων της παρ.4 γίνεται σε ετήσια βάση, είναι υποχρεωτική και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων (φορολογικών ετών). Υπόχρεοι είναι φορολογούμενοι, οι οποίοι έχουν στην κυριότητά τους πάγια περιουσιακά στοιχεία, ανεξαρτήτως αν τα χρησιμοποιούν οι ίδιοι ή τα εκμισθώνουν ή τα εκμεταλλεύονται με οποιοδήποτε τρόπο, καθώς και ο μισθωτής σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης της παρ.2.

Σε περίπτωση, που διενεργηθούν αποσβέσεις αλλά με συντελεστή μεγαλύτερο από τον προβλεπόμενο, οι επιπλέον αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται φορολογικά και οι επιχειρήσεις υποχρεούνται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να αναμορφώσουν τα προκύψαντα αποτελέσματα με την προσθήκη αυτών ως λογιστική διαφορά, ενώ σε αντίθετη περίπτωση, αν δεν διενεργηθούν ή διενεργηθούν με συντελεστή μικρότερο από τον προβλεπόμενο, η επιχείρηση χάνει το δικαίωμα να πραγματοποιήσει στο μέλλον τις αποσβέσεις που όφειλε να διενεργήσει και δεν διενήργησε.»

Κωδικός παγίου	Περιγραφή παγίου	Ημερομηνία κτήσης	Προμηθ ευτής	Συντ. Απόσβεσης	Αξία κτήσης	Αποσβ έσεις προηγ χρήσεως	Αποσβέσεις 2021 βάσει βιβλίων	Αποσβέσεις βάσει ελέγχου	Διαφορά (Θετική) Αποσβέσεων	Αναπόσβεστη Αξία βάσει βιβλίων	Αναπόσβεστη αξία βάσει ελέγχου	Διαφορά Αναπόσβεστης αξίας
140300 0000		22/12/2016	.....	20	6.665,91	0,00	-666,59	1.333,18	666,59	5.999,32	5.332,73	-666,59

Επομένως, ο έλεγχος αναγνωρίζει ως αναπόσβεστη αξία του παγίου ΤΟ

ποσό των 5.332,73€ .

Δηλαδή, κατά το τελευταίο φορολογικό έτος 2021 (έναρξη αποσβέσεων 2017, με συντελεστή 20%) διενέργειας αποσβέσεων δεν αναγνωρίζεται ποσό απόσβεσης 666,59 €, όπως αναλύεται στον ανωτέρω πίνακα.

ΔΙΑΦΟΡΑ (Δ) 666,59€

Κατόπιν των ανωτέρω, προτείνεται η απόρριψη του προβαλλόμενου λόγου ως αβάσιμου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), στο κόστος κτήσης των αγοραζόμενων ή ιδιοπαραγόμενων άυλων παγίων στοιχείων περιλαμβάνεται κάθε δαπάνη η οποία συνδέεται άμεσα με αυτό και είναι απαραίτητη για να φτάσει το πάγιο σε κατάσταση που να μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιδιωκόμενη χρήση του.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν. 4172/2013 και τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1073/2015, οι δαπάνες για την απόκτηση λογισμικών προγραμμάτων αποσβένονται με ετήσιο συντελεστή 20%, εφόσον αυτά αποτελούν περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης που εξυπηρετούν παραγωγικά τη δραστηριότητά της για περισσότερες από μία χρήσεις.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες δαπάνες ήταν απολύτως απαραίτητες για την ελληνικοποίηση, την ορθή εγκατάσταση και την πλήρη λειτουργικότητα του συστήματος SAP, λειτουργώντας ως προσαύξηση της αξίας του άυλου παγίου, η οποία ορθώς υποβλήθηκε σε ετήσια απόσβεση. Προβάλλει δε τον ισχυρισμό ότι η φορολογική αρχή τελείως αόριστα θεώρησε τις συμβουλευτικές υπηρεσίες ως μη συνδεόμενες με το εν λόγω πάγιο, χωρίς να αιτιολογεί επαρκώς τον λόγο κρίσης αυτής.

Επειδή, η διενέργεια αποσβέσεων προϋποθέτει την αναμφισβήτητη και αποδεδειγμένη ενσωμάτωση των σχετικών δαπανών στο κόστος κτήσης ή διαμόρφωσης του παγίου στοιχείου. Το γεγονός και μόνο ότι οι δαπάνες γράφτηκαν στα βιβλία και στο μητρώο παγίων δεν αρκεί για να αποδείξει την πραγματική τους φύση, από τη στιγμή που τα τιμολόγια αναφέρουν αόριστα τον όρο «consulting fee».

Επειδή, τόσο κατά τη διάρκεια της ελεγκτικής διαδικασίας όσο και κατά το στάδιο εξέτασης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε στοιχεία ικανά να εξειδικεύσουν το φυσικό αντικείμενο των εν λόγω αμοιβών και να θεμελιώσουν τη σύνδεσή τους με την τεχνική διαδικασία εγκατάστασης και ελληνικοποίησης

του λογισμικού. Ως εκ τούτου, ορθώς ο έλεγχος αντιμετώπισε τις δαπάνες αυτές ως τρέχοντα έξοδα της χρήσης και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας τυγχάνουν απορριπτέοι ως αναπόδεικτοι.

ΤΕΤΑΡΤΟΝ: ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΟΥΣΙΩΔΟΥΣ ΤΥΠΟΥ ΤΗΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΑΚΡΟΑΣΗΣ

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 ν. 2690/1999: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.».

Επειδή, όπως έχει κριθεί με τις αριθ. 1724/2005 και 3134/2003 αποφάσεις ΣτΕ : “ ... το εύρος εφαρμογής του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας συμπίπτει με εκείνο του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος και επομένως η διάταξη αυτή δεν έχει έδαφος εφαρμογής σε περιπτώσεις δυσμενών διοικητικών πράξεων, οι οποίες εκδίδονται βάσει αντικειμενικών προϋποθέσεων, ασυνδέτως προς οποιαδήποτε υποκειμενική συμπεριφορά του προσώπου, του οποίου τα συμφέροντα θίγουν”.

Επειδή, από τις πιο πάνω αποφάσεις προκύπτει ότι το Δικαστήριο εξαρτά την άσκηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης από τη μορφή του μέτρου ή της ενέργειας που λαμβάνεται σε βάρος του διοικουμένου. Εάν αυτά λαμβάνονται κατά δέσμια αρμοδιότητα από τη διοίκηση, με βάση αντικειμενικά κριτήρια, η δε βλάβη που προκαλούν προέρχεται απευθείας από το νόμο ως “αυτόματη” συνέπειά του, κρίνεται ότι μπορεί να παραλείπεται η ακρόαση του ενδιαφερομένου, ενδεχόμενη υπαιτιότητα του οποίου δεν ασκεί καμία επιρροή. Και αυτό γιατί η προηγούμενη ακρόαση έχει νόημα μόνο εάν μπορεί να επηρεάσει

την κρίση του αποφασίζοντας οργάνου και τελικά να επιδράσει με οποιοδήποτε τρόπο στο περιεχόμενο της ενέργειάς του ή στο χρόνο εκδήλωσής της. Στην περίπτωση που το τελευταίο είναι υποχρεωμένο από το νόμο να προβεί στην ενέργεια ή να λάβει το δυσμενές μέτρο με μόνη προϋπόθεση τη συνδρομή συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών, τα οποία δεν επιδέχονται αμφισβήτηση και ταυτόχρονα δεν υπάρχει περιθώριο αξιολόγησης για το εάν εμπίπτουν σε συγκεκριμένο κανόνα δικαίου, τότε ομιλούμε για απόλυτα δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, που καθιστά συνταγματικά ανεκτή την παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 παρ. 1 και 4 ν. 5104/2024, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων:

«1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου [...] εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. [...].

4. Ο φορολογούμενος [...] καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν από την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για παραβάσεις μη υποβολής ή ελλιπούς υποβολής φορολογικών δηλώσεων, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο [...] προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α΄ 206/04-11-2022), με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και κωδικοποιήθηκαν, μεταξύ άλλων, και οι ίδιου περιεχομένου διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του προϊσχύσαντος ΚΦΔ (Ν. 4174/2013, ΦΕΚ Α΄ 170/26-07-2013), όπως αυτές ίσχυαν για τα κρινόμενα φορολογικά (ημερολογιακά) έτη (2020, 2021), ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στο φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, ... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό

(100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α' της παρ. 1 ...,
...».

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθμό ΠΟΛ. 1252/20-11-2015 ερμηνευτική εγκύκλιο του Αναπληρωτή Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)»:

«2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α')

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών - προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ..

...

Δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης χωρίς να υπάρχει αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση (εκ παραδρομής). ...»

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου τυγχάνουν ακυρωτέες καθώς κοινοποιήθηκαν χωρίς προηγουμένως να κοινοποιηθούν οι αντίστοιχες προσωρινές με αποτέλεσμα να στερηθούν της δυνατότητας υποβολής ουσιωδών ισχυρισμών πριν την έκδοση των εν λόγω οριστικών πράξεων.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, τα πρόστιμα (ως άρθρο 85 του ΚΦΔ (ν.5104/2024)) του άρθρου 54 ν.4987/2022 για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, επιβλήθηκαν λόγω υποβολής ανακριβών ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 41 του ν.5144/2024. Η εν λόγω παράβαση διαπιστώνεται αντικειμενικά από τη σύγκριση των υποβληθέντων στοιχείων με τα δεδομένα

του συστήματος VIES ή των σχετικών δηλώσεων ΦΠΑ, χωρίς να καταλείπεται στη φορολογική αρχή πεδίο διακριτικής ευχέρειας ή υποκειμενικής εκτίμησης της συμπεριφοράς της προσφεύγουσας. Εξάλλου, για τη θεμελίωση του λόγου ακύρωσης που αφορά στην παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης, η προσφεύγουσα φέρει το βάρος να επικαλεστεί με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τους κρίσιμους εκείνους ισχυρισμούς που θα πρόβαλλε ενώπιον της ελεγκτικής αρχής εάν είχε κληθεί. Καθόσον όμως η προσφεύγουσα ουδένα συγκεκριμένο ισχυρισμό αναφέρει, ικανό να ανατρέψει την αντικειμενικά διαπιστωθείσα ανακρίβεια, ο σχετικός λόγος προβάλλεται αλυσιτελώς.

ΠΕΜΠΤΟΝ: ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΦΠΑ

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα καταλόγισε ΦΠΑ 24% στην εξαγωγή που αφορά το τιμολόγιο καθώς η διαπιστωθείσα ακύρωση των αρχικών διασαφήσεων στο σύστημα ICISnet δε σήμανε τη ματαίωση της διαδικασίας, μιας και επακολούθησε άμεση επανέκδοση νέων, έγκυρων διασαφήσεων εξαγωγής. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκόμισε κατά την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής διασαφήσεις ακυρωμένες, διασαφήσεις έγκυρες εξαγωγής και εικόνα συγκεκριμένων ημερών από ICIS.

Επειδή, η Υπηρεσία μας έκρινε ότι τα ανωτέρω στοιχεία δεν ήταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής κατά τη διενέργεια του ελέγχου και επομένως δεν ήταν δυνατό να ληφθούν υπόψη πριν την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στο Κ.Ε.ΜΕ.Φ. με την υπ' αριθ.**Πράξη** προκειμένου να γίνει συμπληρωματικός έλεγχος βάσει των νέων στοιχείων και να μας αποστείλει σχετικό πόρισμα εντός προθεσμίας δέκα (10) ημερών.

Σε εκτέλεση της ως άνω αναπομπής της Υπηρεσίας μας, η ελέγχουσα φορολογική αρχή (Κ.Ε.ΜΕ.Φ.), διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με την ενδικοφανή και μας διαβίβασε τη με ID εισερχ.**Έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων**, στην οποία η θέση του ελέγχου διαμορφώνεται ως κάτωθι:

«Άποψη της Φορολογικής Αρχής για τα με αριθμ. ID προσκομισθέντα ηλεκτρονικά αρχεία, προκειμένου η προσφεύγουσα επιχείρηση να αποδείξει ότι ο αναλογών ΦΠΑ σε δύο περιπτώσεις εξαγωγών ορθώς καταχωρίστηκε ως απαλλασσόμενος (πέμπτος

λόγος ενδικοφανούς).

Κατόπιν των με αριθμ. :

ID :.....Ακυρωμένες Διασαφήσεις 2,

ID :..... Διασαφήσεις Έγκυρης Εξαγωγής 3 και

ID :..... Εικόνα ICIS 4,

Προσκομισθέντων στην Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών στοιχείων από την Προσφεύγουσα επιχείρηση και καθώς δεν ήτο δυνατό να ληφθούν υπόψη κατά την από οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και δεν εξετάστηκαν κατά την σύνταξη της από έκθεσης απόψεων της Υπηρεσίας μας,

Και καθώς από το Σχετικό με ID :..... Εικόνα ICIS 4, σε συνδυασμό με τα επιβεβαιωτικά έγγραφα εξόδου και τα επίμαχα τιμολόγια εξαγωγών με αριθμούς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας επιχείρησης γίνονται δεκτοί και συνεπώς προκύπτει μείωση του καταλογισθέντος Φ.Π.Α. της ελεγχόμενης περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021 κατά το ποσό του Φ.Π.Α. των εν λόγω τιμολογίων, ήτοι ποσού Φ.Π.Α. 2.648,04 ευρώ πλέον προστίμου άρθ. 58^A του πρώην Κ.Φ.Δ. και προσαυξήσεων, [...]

Επειδή, η Υπηρεσία μας κάνει αποδεκτό το ως άνω πόρισμα.

ΕΚΤΟΝ: ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΙΣΦΟΡΑ ΤΟΥ Ν.128/75

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου άρθρου του ν.128/1975:

«3. Επιβάλλεται από του έτους 1976 εισφορά, βαρύνουσα τα πάσης φύσεως εν Ελλάδι λειτουργούντα πιστωτικά ιδρύματα, περιλαμβανομένης και της Τραπεζής της Ελλάδος, υπέρ του εν τη παραγράφω 1 του παρόντος άρθρου λογαριασμού, ανερχομένη εις ποσοστόν ένα (1) επί τοις χιλίοις ετησίως επί του μόνου ετησίου ύψους των εντός εκάστου ημερολογιακού έτους μηνιαίων υπολοίπων των χορηγουμένων υπ' αυτών πάσης φύσεως δανείων ή πιστώσεων, περιλαμβανομένων και των πιστώσεων προς Τράπεζας, ως και προς το Δημόσιον, πλην των εντόκων γραμματίων. Η εισφορά αυτή οφείλεται πέραν των δυνάμει της από 19 Μαρτίου 1962 μεταξύ των Τραπεζών συμβάσεως, ως αυτή ετροποποιήθη και συνεπληρώθη μεταγενεστέρως, συμφωνηθεισών εισφορών.

Δι' αποφάσεων του Υπουργού των Οικονομικών δημοσιευομένων εις την Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορισθήσονται τα της εκτελέσεως της παρούσης παραγράφου ως και πάσα λεπτομέρεια αναγκαία δι' εφαρμογήν αυτής. [...]

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 2515/1997:

«Α.1. Οι πάσης φύσεως χορηγήσεις δάνειων ή πιστώσεων σε δραχμές και συνάλλαγμα από πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν στην Ελλάδα, περιλαμβανομένης και της παροχής

δανειακής διευκόλυνσης μέσω διάθεσης με ιδιωτική τοποθέτηση στα πιστωτικά ιδρύματα ομολογιακών εκδόσεων των δανειοδοτούμενων καθώς και των πάσης φύσεως χρηματοπιστωτικών συμβάσεων ισοδύναμου αποτελέσματος προς την παροχή πιστώσεων υπάγονται, ανεξαρτήτως του ύψους του εφαρμοζόμενου επιτοκίου, στην εισφορά η οποία επιβλήθηκε με βάση την παράγραφο 3 του άρθρου 1 του ν. 129/1975 και τις εν συνέχεια τροποποιήσεις αυτής με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 15 του ν. 375/1979 και της παραγράφου 5 του άρθρου 3 του ν. 1083/1980. με εξαίρεση τις πάσης φύσεως χορηγήσεις προς το Ελληνικό Δημόσιο επί των οποίων δεν επιβάλλεται εισφορά.

2. Η εισφορά αυτή επιβάλλεται και επί των δάνειων σε δραχμές και συνάλλαγμα και των ισοδύναμου αποτελέσματος συμβάσεων από πιστωτικά ιδρύματα του εξωτερικού προς φυσικά ή νομικά πρόσωπα που είναι υπόχρεα για υποβολή φορολογικής δήλωσης. Στην περίπτωση αυτή υπόχρεος για την απόδοση της εν λόγω εισφοράς είναι ο δανειοδοτούμενος.

3. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, εγκρινόμενη από το Υπουργικό Συμβούλιο θα καθορισθούν το ποσοστό της εισφοράς, καθώς και οι διαδικασίες και λεπτομέρειες εφαρμογής των διατάξεων 1 και 2 του παρόντος, τροποποιημένων αντιστοίχως των ισχυουσών διατάξεων.

4. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή επί των υφισταμένων από την 1η Σεπτεμβρίου 1997 και μετά υπολοίπων χορηγήσεων. Κάθε αντίθετη διάταξη καταργείται, με εξαίρεση τις διατάξεις της παραγράφου 29 του άρθρου 14 του ν. 2166/1993 και της παραγράφου 3 του άρθρου 8 του ν. 2459/1997 που παραμένουν σε ισχύ. [...].

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν.2703/1999:

«1. Από 1.4.1999 εφαρμόζεται ενιαίος συντελεστής 1,2% ετησίως της εισφοράς του ν.128/1975, όπως ισχύει σε όλα τα στεγαστικά δάνεια και τα ανεξόφλητα υπόλοιπα ήδη χορηγηθέντων στεγαστικών δανείων σε δραχμές ή συνάλλαγμα την παραπάνω ημερομηνία, ανεξαρτήτως του πιστωτικού ιδρύματος από το οποίο χορηγούνται ή χορηγήθηκαν.

2. Το ποσοστό της εισφοράς 1,2% του ν. 128/1975, ετησίως όπως ισχύει, επί των πάσης φύσεως χορηγήσεων σε δραχμές ή συνάλλαγμα από πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν στην Ελλάδα, καθώς και από πιστωτικά ιδρύματα του εξωτερικού μειώνεται από 1.4.2000 σε 0,6%. [...].».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1261/19.9.1997 — Εισφορά στις χορηγήσεις σε συνάλλαγμα:

«1. Η επιβαλλόμενη από 1.9.1997, σύμφωνα με την παραγρ. 4 της αριθμ. 27550/Β.1135/1.9.1997 Απόφασης Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, εισφορά 1,2% ετησίως στις χορηγήσεις σε συνάλλαγμα από πιστωτικά ιδρύματα ή Χρηματο-

δοτικό Ίδρυμα του εξωτερικού, κατά την έννοια του Ν.2076/1992, προς ημεδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα που είναι υπόχρεα για υποβολή φορολογικής δήλωσης, αποδίδεται με ευθύνη του υπόχρεου για απόδοση της εισφοράς δανειοδοτούμενου.

2. Η εισφορά αυτή θα αποδίδεται απευθείας από τους δανειοδοτούμενους στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φορολογίας τους την τελευταία εργάσιμη ημέρα κάθε μήνα, με βάση το ύψος των αντίστοιχων δανείων, όπως αυτά εμφανίζονται στα βιβλία τους - μηνιαία ισοζύγια του προηγούμενου μηνός.

3. Η απόδοση της προαναφερθείσας εισφοράς διενεργείται σύμφωνα με την παραγρ. 2 του άρθρου 76, Π.Δ.16/1989 (Κανονισμός Λειτουργίας Δ.Ο.Υ.), με την έκδοση αποδεικτικού είσπραξης, επί του σώματος του οποίου θα επισυνάπτεται το σημείωμα που θα προσκομίζεται από τον δανειοδοτούμενο. Στο εν λόγω σημείωμα θα αναγράφονται απαραίτητα το ονοματεπώνυμο του δανειοδοτούμενου, το Α.Φ.Μ., η διεύθυνση της επιχείρησης, το προς καταβολή ποσό, καθώς και το ποσό επί του οποίου υπολογίζεται η εισφορά, ως και η αιτία καταβολής και θα υπογράφεται από τον καταθέτη - δανειοδοτούμενο.

4. Οι εισπράξεις που διενεργούνται στις Δ.Ο.Υ. κάθε μήνα από την ανωτέρω αιτία θα εμφανίζονται στα εκτός προϋπολογισμού έσοδα και θ' αποδίδονται, κατά την προβλεπόμενη διαδικασία, στο λογαριασμό 611451 που τηρείται στην Τράπεζα της Ελλάδος "κοινός λογαριασμός για την καταβολή επιστροφής διαφοράς τόκων Ν.128/1975".

5. Ειδικά για τους μήνες Σεπτέμβριο και Οκτώβριο τρέχοντος έτους, η απόδοση της ανωτέρω εισφοράς θα καταβληθεί από τους υπόχρεους την τελευταία εργάσιμη ημέρα μηνός Νοεμβρίου 1997 για κάθε μήνα χωριστά, όπως ορίζεται στην παράγρ. 2 της παρούσας.

6. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης, επιβάλλονται οι προβλεπόμενες από το Ν.2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α') κυρώσεις.

7. Δεν υπόκεινται σε εισφορά:

α. Τα κοινοπρακτικά και ομολογιακά δάνεια που έχουν συναφθεί και διατεθεί ή πρόκειται να συναφθούν και διατεθούν αρχικά στις διεθνείς αγορές.

β. Τα χορηγηθέντα ή χορηγούμενα δάνεια από την Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων ή με πόρους από συνολικά δάνεια της Ευρωπαϊκής Τράπεζας Επενδύσεων.»

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος σφάλλει ως προς την επιβολή της εισφοράς διότι, στην ουσία, οι επίμαχες πιστώσεις αφορούν χρηματοδότηση της μητρικής εταιρείας (.....) προς τις θυγατρικές και όχι επενδυτική χρηματοδότηση προς μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Ο ρόλος της δηλαδή ως Holding εταιρεία, σημαίνει ότι δανείζει κεφάλαια στις θυγατρικές της και όχι ότι δανείζει σε άλλες μη συνδεδεμένες εταιρείες με σκοπό το κέρδος. Ακόμα και αν μάλιστα εντοπίζεται ο όρος finance στις δραστηριότητές της

αυτό δικαιολογείται από τους γενικούς όρους των συναλλαγών δεδομένης και της γενικότητας του όρου καθώς και του τρόπου λειτουργίας σε αυτό το χώρο δράσης.

Επειδή, η άποψη της φορολογικής αρχής (Κ.Ε.ΜΕ.Φ.) επί αυτού του προβαλλόμενου λόγου, ως αποτυπώνεται στην από**Έκθεση Απόψεων** είναι η εξής:

«Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, τα υπόλοιπα των πάσης φύσης χορηγήσεις πιστώσεων (δάνεια & τραπεζικές χρηματοδοτήσεις), καθώς και στις πάσης φύσης χρηματοπιστωτικές συμβάσεις ισοδύναμου αποτελέσματος προς την παροχή πιστώσεων, από πιστωτικά ιδρύματα ή χρηματοδοτικά ιδρύματα του εξωτερικού, στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, είναι ως ακολούθως:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2020 - 31/12/2020

Η προσφεύγουσα επιχείρηση έχει συνάψει δανειακές συμβάσεις με την τράπεζα, η οποία εδρεύει στην Ολλανδία και την η οποία εδρεύει στην Ολλανδία. Ο τόπος σύναψης των δανείων είναι η Ολλανδία. Από τον έλεγχο των βιβλίων προέκυψε ότι η ελεγχόμενη δεν έχει προβεί σε κεφαλαιοποίηση των δανειακών της υποχρεώσεων ούτε έχει παράσχει εμπράγματη ασφάλεια ή ενέχυρο για την εξασφάλιση τις απαίτησης του δανειστή. Για το εν λόγω δάνειο η ελεγχόμενη ΔΕΝ έχει καταβάλλει την προβλεπόμενη εισφορά στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μηνιαίως όπως ορίζεται από τον νόμο 128/75 και όπως αναλύεται κάτωθι:

DCOUNT	DESCRIPTION	ΥΠΟΛΟΙΠΟ 01/01/2020	ΥΠΟΛΟΙΠΟ 31/12/2020	ΕΙΔΟΣ ΔΑΝΕΙΟΥ
45.10.00.0000	.....	1.800.000,00	0,00	.....
45.10.00.0001	.....	3.040.000,00	0,00	.....
45.14.00.0000	.....	13.570.000,00	19.224.960,00	.....
	ΣΥΝΟΛΟ	0	19.224.960,00	

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2021 - 31/12/2021

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν έχει συνάψει, εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 01/01-31/12/2021, δανειακές συμβάσεις με άλλες επιχειρήσεις ή νομικά πρόσωπα.

Δάνεια από συνδεδεμένα μέρη: Η Εταιρία έχει συνάψει δύο δανειακές συμβάσεις με την μητρική εταιρία και επιτόκιο 3,47%, ως εξής:

- Ανοιχτή γραμμή πίστωσης έως €4.000.000 με ημερομηνία αποπληρωμής 31.12.2027
- Ανοιχτή γραμμή πίστωσης έως €20.000.000 με ημερομηνία αποπληρωμής 5.5.2023.

Οι συμβάσεις δεν προσδιορίζουν συγκεκριμένο πλάνο αποπληρωμών τοκοχρεολυτικών

δόσεων αλλά ορίζεται καταληκτική ημερομηνία αποπληρωμής. Τυχόν πρόωρη αποπληρωμή δεν επιφέρει χρηματικές ποινές. Δεδομένου ότι η καταληκτική ημερομηνία αποπληρωμής των δανείων είναι το 2023, αυτά έχουν ταξινομηθεί στις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις.

Εντός του 2021, η Εταιρία προέβη σε εκταμίευση ποσού €2,5 εκατ. στα πλαίσια της ανοιχτής γραμμής πίστωσης, όπως αποτυπώνεται στον κατωτέρω συγκεντρωτικό πίνακα του εν λόγω δανείου.

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΕΚΤΑΜΙΕΥΣΕΩΝ ΔΑΝΕΙΟΥ ΜΕ					
Date	.....	.....	.....	.....	.....
17/12/2019	2.600.000,00	0,00	13.570.000,00	-366.058,38	0,00
31/12/2019	0,00	0,00	13.570.000,00	-18.061,11	0,00
16/4/2020	2.000.000,00	0,00	15.570.000,00	-138.038,50	0,00
14/8/2020	3.654.960,00	0,00	19.224.960,00	-177.625,97	0,00
31/12/2020	0,00	0,00	19.224.960,00	-254.048,63	0,00
28/4/2021	2.500.000,00	0,00	21.724.960,00	-215.667,18	0,00
31/12/2021	0,00	0,00	21.724.960,00	-510.143,73	0,00

Από τα δεδομένα των βιβλίων προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει συνάψει σε προγενέστερα φορολογικά έτη σύμβαση ενδοομιλικού δανείου με την συνδεδεμένη αλλοδαπή επιχείρηση και με αλλοδαπά τραπεζικά ιδρύματα. Παρατίθεται πίνακας με τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Σύμφωνα με την Αριθ. Πρωτ., ΠΟΛ.1261/19.9.1997, η επιβαλλόμενη εισφορά του άρθρου 1 του ν.128/1975, από 1.9.1997, σύμφωνα με την παραγρ. 4 της αριθμ. 27550/Β.1135/1.9.1997 Απόφασης Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, εισφορά 1,2% ετησίως στις χορηγήσεις σε συνάλλαγμα από πιστωτικά Ιδρύματα ή Χρηματοδοτικό Ίδρυμα του εξωτερικού, κατά την έννοια του Ν.2076/1992, προς ημεδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα που είναι υπόχρεα για υποβολή φορολογικής δήλωσης, αποδίδεται με ευθύνη του υπόχρεου για απόδοση της εισφοράς δανειοδοτούμενου. Η εισφορά αυτή θα αποδίδεται απευθείας από τους δανειοδοτούμενους στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Φορολογίας τους την τελευταία εργάσιμη ημέρα κάθε μήνα, με βάση το ύψος των αντίστοιχων δανείων, όπως αυτά εμφανίζονται στα βιβλία τους - μηνιαία ισοζύγια του προηγούμενου μηνός. Από τον έλεγχο των βιβλίων, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση, δεν απέδωσε εισφορά 0,60% ετησίως, που επιβάλλεται στις πάσης φύσης χορηγήσεις πιστώσεων, στα υπόλοιπα αυτών, καθώς και στις πάσης φύσης χρηματοπιστωτικές συμβάσεις ισοδύναμου αποτελέσματος προς την παροχή πιστώσεων, από πιστωτικά ή χρηματοδοτικά ιδρύματα, που λειτουργούν στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό. Στην περίπτωση πιστωτικών ή χρηματοδοτικών ιδρυμάτων του εξωτερικού, η εισφορά της παραγράφου 1 επιβαρύνει τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που είναι υπόχρεα για υποβολή φορολογικής δήλωσης.

Στους Φακέλους Τεκμηρίωσης των Τιμών των Ενδοομιλικών Συναλλαγών τους οποίους μας προσκόμισε στα πλαίσια του ελέγχου η προσφεύγουσα επιχείρηση, περιγράφεται η μητρική επιχείρηση ως: «....., ιδρύθηκε το 2014 στην Ολλανδία. Η εταιρεία δραστηριοποιείται στον κλάδο των χρηματοοικονομικών συμμετοχών». Στους δε υποβληθέντες Συνοπτικούς Πίνακες Πληροφοριών οι οποίοι υπεβλήθησαν στην Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων - Γ.Γ.Π.Σ, Γενική Διεύθυνση ΚΕΠΥΟ-Δ30, δηλώνεται ως Κωδικός Αριθμός Δραστηριότητας της Ολλανδικής Επιχείρησης ο 6420 *Περιγραφή:* Ζητήσαμε από την προσφεύγουσα επιπλέον πληροφορίες αναφορικά με τις δραστηριότητες, τις οποίες ασκεί η καθώς και τα οικονομικά της στοιχεία. Η προσφεύγουσα μας απέστειλε εκτύπωση με τις δραστηριότητες τις οποίες ασκεί η μητρική της εταιρεία στην Ολλανδία και τίποτε άλλο.

Επιπρόσθετα, στο υπ'άριθμ. Πρωτ. Υπόμνημά της επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων δεν προέβαλε ενστάσεις επί των προκυπτουσών διαφορών επί της Εισφοράς του ν.128/75. Στις δε απόψεις της επί της παρούσης ενδικοφανούς προσφυγής επικαλείται **αορίστως** ότι «*οι επίμαχες πιστώσεις αφορούν χρηματοδότηση της μητρικής μητρική εταιρείας (.....) προς τις θυγατρικές και όχι επενδυτική χρηματοδότησή προς μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Ο ρόλος της δηλαδή ως Holding εταιρεία, σημαίνει ότι δανείζει κεφάλαια στις θυγατρικές της και όχι ότι δανείζει σε άλλες μη συνδεδεμένες εταιρείες με σκοπό το κέρδος. Ακόμα κι αν μάλιστα εντοπίζεται ο όρος finance στις δραστηριότητες της αυτό δικαιολογείται από τους γενικούς ορους των συναλλαγών δεδομένης και της γενικότητας του όρου καθώς και του τρόπου λειτουργίας σε αυτό το χώρο δράσης*»,

χωρίς να αιτιολογεί περαιτέρω τη θέση της, προσκομίζοντας αποδείξεις (όπως Καταστατικό μητρικής επιχείρησης, πως χρηματοδοτείται η μητρική επιχείρηση και εάν υπάρχει μόχλευση, τεκμήρια ότι δανείζει μόνο στις συνδεδεμένες και όχι σε τρίτους, εάν οι

πραγματικοί ιδιοκτήτες είναι Ολλανδοί, εάν απασχολεί υπαλλήλους, ποιος είναι ο σκοπός δημιουργίας της και ποια η πραγματική κύρια λειτουργία της, από ποια λειτουργία της προκύπτουν τα κέρδη της κ.α.).

Με βάση επιπλέον τη Νομική Δομή του Ομίλου όπως περιγράφεται στους Φακέλους Τεκμηρίωσης της προσφεύγουσας και αναφέρεται κάτωθι:

Φαίνεται ότι το καθαρό Holding κομμάτι έχει αναλάβει η μητρική εταιρεία της μητρικής, δηλαδή η, η οποία είναι εταιρεία συμμετοχών με έδρα επίσης την Ολλανδία.

Και στην επίσημη ιστοσελίδα της

Αναφέρονται αυτολεξεί ότι :

Η Αποστολή μας

Στην προσπαθούμε να φέρουμε επανάσταση στο οικονομικό τοπίο της βιομηχανίας χαρτιού και συσκευασίας. Η δέσμευσή μας είναι να παρέχουμε καινοτόμες χρηματοοικονομικές λύσεις που δίνουν προτεραιότητα στην αριστεία, την ικανοποίηση των πελατών και την περιβαλλοντική ευθύνη. Προσαρμόζοντας στρατηγικές για την ενδυνάμωση των επιχειρήσεων και την ενίσχυση της βιώσιμης ανάπτυξης, στοχεύουμε να είμαστε ο προτιμώμενος συνεργάτης, καθοδηγώντας την επιτυχία στον δυναμικό τομέα του χαρτιού και της συσκευασίας.

Το Όραμά μας

Επιδιώκοντας να αναδιαμορφώσει το μέλλον των χρηματοοικονομικών στον κλάδο του χαρτιού και της συσκευασίας, η οραματίζεται να γίνει καταλύτης για την καινοτομία και σημείο αναφοράς για την αριστεία και τη βιωσιμότητα. Μέσω στρατηγικών συνεργασιών, λύσεων αιχμής και σταθερής δέσμευσης στην περιβαλλοντική ευθύνη, στοχεύουμε να δημιουργήσουμε ένα μέλλον όπου οι επιχειρήσεις ευδοκιμούν, οι οικονομίες ακμάζουν και ο τομέας του χαρτιού και της συσκευασίας πρωτοπορεί στην προώθηση ενός βιώσιμου και ευημερούντος κόσμου.

Προκύπτει συνεπώς ότι πρόκειται για μια επιχείρηση που δραστηριοποιείται στον χρηματοοικονομικό (finance) κλάδο.

Σημείωση Ελέγχου: Επικουρικά και αναφορικά με τον ενδοομιλικό δανεισμό της προσφεύγουσας επιχείρησης στάλθηκε από την Υπηρεσία μας το με αριθμ. πρωτ. Αίτημα ανταλλαγής πληροφοριών προς τις φορολογικές Αρχές της Ολλανδίας αναφορικά με τις δραστηριότητες τις οποίες ασκούσε κατά τον κρίσιμο χρόνο του ελέγχου η δανειοδοτούσα Ολλανδική επιχείρηση ώστε να διαπιστωθεί αν πρέπει να φορολογηθούν οι μεταξύ τους δανειακές συναλλαγές. Οι Ολλανδικές

Φορολογικές Αρχές δεν έχουν απαντήσει ως τη σύνταξη της παρούσας έκθεσης.»

Επειδή, στη συνέχεια η προσφεύγουσα εταιρεία προς περαιτέρω ανάπτυξη και επίσρρωση του έκτου ισχυρισμού της υπέβαλε ηλεκτρονικά το με αριθ. πρωτ.**συμπληρωματικό Υπόμνημα**, προσκομίζοντας στοιχεία που περιλαμβάνονται στα με ID και ηλεκτρονικά αρχεία.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου που συνέταξε η ελέγχουσα φορολογική αρχή, καθώς και από την έκθεση αιτιολογημένων απόψεών της, τα ανωτέρω στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή της κατά τη διενέργεια του ελέγχου και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη αυτής και ως εκ τούτου **αποτελούν νέα στοιχεία**. Με την υπ' αριθ.**Πράξη** της υπηρεσίας μας, αποφασίστηκε η **αναπομπή** της υπόθεσης στην ελέγχουσα φορολογική αρχή (Κ.Ε.ΜΕ.Φ.), προκειμένου αυτή να προβεί σε **επιπλέον** συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις ή έρευνες και να μας αποστείλει το σχετικό πόρισμά της εντός προθεσμίας δεκα (10) ημερών.

Επειδή η υποβολή του εν λόγω υπομνήματος με τα συνημμένα σε αυτό νέα στοιχεία, έλαβε χώρα εντός του οριζομένου στο ενδέκατο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 72 του ΚΦΔ, διαστήματος των 30 ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, η Υπηρεσία μας, με την υπ' αριθ. **απόφασή** της, αποφάσισε την **παράταση της προθεσμίας** για την έκδοση απόφασης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, για τριάντα (30) ημέρες σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 72 του ΚΦΔ.

Σε εκτέλεση της ως άνω αναπομπής της υπηρεσίας μας, η ελέγχουσα φορολογική αρχή διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με το **συμπληρωματικό Υπόμνημα** και μας διαβίβασε το με ID εισερχ.**σημείωμα συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων**, στο οποίο αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Σχετικά με τους επικαλούμενους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας σε ότι αφορά το υπ' αριθ. πρωτ.**συμπληρωματικό της Υπόμνημα**, το οποίο διαφοροποιείται από την με αριθμ. πρωτ. /**ενδικοφανή** της προσφυγή μόνο ως προς τα με ID και συνημμένα στοιχεία, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, έχουν ως κάτωθι :

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο, όπως προκύπτει από την Έκθεση Μερικού ελέγχου εισφοράς ν.128/1975 επί χορηγήσεων πιστώσεων & δανείων, διαπιστώθηκε ότι η

προσφεύγουσα επιχείρηση, στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2020 & 2021, είχε λάβει χορηγήσεις πιστώσεων (δάνεια & χρηματοδοτήσεις) από πιστωτικά και χρηματοδοτικά ιδρύματα του εξωτερικού.

A. ΝΟΜΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν.128/1975, επιβάλλεται εισφορά 0,6% ετησίως στις πάσης φύσης χορηγήσεις πιστώσεων, στα υπόλοιπα αυτών, καθώς και στις πάσης φύσης χρηματοπιστωτικές συμβάσεις ισοδύναμου αποτελέσματος προς την παροχή πιστώσεων, από πιστωτικά ιδρύματα ή/και από χρηματοδοτικά ιδρύματα κατά την έννοια του σημείου 26 της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) 575/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 26ης Ιουνίου 2013 (ΕΕ L 176), που λειτουργούν στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό. Στην περίπτωση πιστωτικών ή χρηματοδοτικών ιδρυμάτων του εξωτερικού, η εισφορά της παραγράφου 1 επιβαρύνει τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που είναι υπόχρεα για υποβολή φορολογικής δήλωσης. Ο τρόπος καταβολής καθορίζεται σύμφωνα με την 1095776/8065-26/0016/19.9.1997 απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών (Β' 862).

Σημείωση Ελέγχου: Χρηματοδοτικά ιδρύματα κατά την έννοια του σημείου 26 της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) 575/2013 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 26ης Ιουνίου 2013 (ΕΕ L 176) ορίζονται τα:

Ως «χρηματοδοτικό ίδρυμα» νοείται μια επιχείρηση πλην ιδρύματος, η κύρια δραστηριότητα της οποίας συνίσταται στην απόκτηση συμμετοχών ή στην άσκηση μίας ή περισσότερων από τις δραστηριότητες που παρατίθενται στα σημεία 2 έως 12 και στο σημείο 15 του παραρτήματος Ι της οδηγίας 2013/36/ΕΕ, περιλαμβανομένων των χρηματοδοτικών εταιρειών συμμετοχών, των μικτών χρηματοοικονομικών εταιρειών συμμετοχών, των ιδρυμάτων πληρωμών κατά την έννοια της οδηγίας 2007/64/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 13ης Νοεμβρίου 2007, για τις υπηρεσίες πληρωμών στην εσωτερική αγορά και των εταιρειών διαχείρισης, αλλά αποκλεισμένων των ασφαλιστικών εταιρειών χαρτοφυλακίου και των ασφαλιστικών εταιρειών χαρτοφυλακίου μεικτής δραστηριότητας όπως ορίζονται στο άρθρο 212 παράγραφος 1 στοιχείο ζ) της οδηγίας 2009/138/ΕΚ (πηγή: <https://eur-lex.europa.eu/eli/reg/2013/575/oj/?locale=el>).

Συνεπώς, άποψη της Φορολογικής Αρχής είναι ότι η επίμαχη μητρική Ολλανδική επιχείρηση η οποία δανειοδότησε εν μέρει την προσφεύγουσα επιχείρηση και η οποία κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας επιχείρησης είναι Holding εταιρεία – ήτοι εταιρεία συμμετοχών ή εταιρεία χρηματοδοτικών συμμετοχών, εμπίπτει ρητά στα χρηματοδοτικά ιδρύματα όπως αυτά ορίζονται στο σημείο 26 της παραγράφου 1 του

άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) 575/2013.

[...]

B. ΕΛΕΓΚΤΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

Ως προς τα με αριθμ. ID και συνημμένα στοιχεία του υπ' αριθ. πρωτ. συμπληρωματικού της Υπομνήματος, οι διαπιστώσεις του ελέγχου επ' αυτών, έχουν ως κάτωθι:

Για το με αριθμ. ID συνημμένο στοιχείο:

Η ελεγχόμενη προσκόμισε σε ηλεκτρονική μορφή αρχείο με την ονομασία χωρίς να αναφέρει στο συμπληρωματικό της υπόμνημά πληροφορίες σχετικές με αυτό, ούτε με ποιον τρόπο αυτό ενισχύει τους ισχυρισμούς της.

Μετά από δική μας σχετική έρευνα, καταλήγουμε ότι αφορά σε αναζήτηση στο Δημόσιο Μητρώο της Κεντρικής Τράπεζας της Ολλανδίας, το οποίο πιθανόν απαριθμεί ιδρύματα που έχουν εξουσιοδοτηθεί να παρέχουν χρηματοοικονομικές υπηρεσίες.

Ωστόσο, επειδή δεν γνωρίζουμε το Ολλανδικό Δίκαιο, ούτε ποιες ρυθμιστικές Αρχές οφείλουν να ελέγχουν και να εποπτεύουν τα χρηματοδοτικά ιδρύματα και υπό ποιές προϋποθέσεις, ούτε βέβαια εάν όφειλε να είναι εγγεγραμμένη ή όχι η δανειοδοτούσα Ολλανδική μητρική επιχείρηση, αλλά κυρίως επειδή το βάρος απόδειξης των ισχυρισμών της φέρει η προσφεύγουσα επιχείρηση, άποψη της Φορολογικής Αρχής είναι ότι θεωρεί ότι το με αριθμ. ID αλυσιτελώς προβάλλεται και δεν διαφοροποιεί το αρχικό της πόρισμα.

Για το με αριθμ. ID συνημμένο στοιχείο:

Η ελεγχόμενη προσκόμισε σε ηλεκτρονική μορφή αρχείο με την ονομασία χωρίς να αναφέρει στο συμπληρωματικό της υπόμνημά πληροφορίες σχετικές με αυτό, ούτε με ποιον τρόπο αυτό ενισχύει τους ισχυρισμούς της.

Το εν λόγω έγγραφο αποτελεί απόσπασμα Μητρώου Επιχείρησης του Εμπορικού Επιμελητηρίου της Ολλανδίας, το όπου αναφέρονται στοιχεία και πληροφορίες που αφορούν την επιχείρηση, όπως ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου, ο αριθμός Εμπορικού Μητρώου, η επωνυμία, η ημερομηνία σύστασης, η έδρα, η διεύθυνση, ο κωδικός αριθμός δραστηριότητας, το ότι έχει μηδέν (0) απασχολούμενα άτομα ως προσωπικό, ο Μοναδικός της Μέτοχος και τα μέλη του Δ.Σ.

Από τις εν λόγω πληροφορίες διαπιστώθηκε ότι ως δηλωθείσα δραστηριότητα αναγράφεται ο Κωδικός Δραστηριότητας Επιχείρησης:

Κατόπιν περαιτέρω έρευνάς μας στο Εμπορικό Επιμελητήριο της Ολλανδίας το Ο Κωδικός Δραστηριότητας Επιχείρησης αναφέρεται σε Δραστηριότητες Χρηματοοικονομικών εταιρειών χαρτοφυλακίου, ενώ διαπιστώθηκε η ύπαρξη διαφοροποιημένου Κωδικού Δραστηριότητας Επιχείρησης, του, ο οποίος αναφέρεται σε Δραστηριότητες Χρηματοδοτικών Οντοτήτων εντός Εταιρικής Δομής.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση επικαλείται στους ισχυρισμούς της ότι «ο ρόλος της μητρικής Ολλανδικής επιχείρησης ως Holding εταιρεία, σημαίνει ότι δανείζει κεφάλαια στις θυγατρικές της και όχι ότι δανείζει σε άλλες μη συνδεδεμένες εταιρείες με σκοπό το κέρδος». Εάν αυτό ισχύει, το βάρος της απόδειξης του οποίου φέρει η προσφεύγουσα επιχείρηση με οικονομικά στοιχεία τα οποία ουδέποτε προσκόμισε, θα έπρεπε να είχε δηλώσει ως ΚΑΔ τον για Χρηματοδοτικές δραστηριότητες Εντός Εταιρικής Δομής και όχι τον δηλωθέντα ΚΑΔ

Επιπλέον να σημειωθεί ότι η συνδεδεμένη μητρική Ολλανδική επιχείρηση δάνεισε στην προσφεύγουσα επιχείρηση πλέον των 20.000.000,00 ευρώ με ανοιχτή γραμμή πίστωσης αλλά ορίζοντας καταληκτική ημερομηνία αποπληρωμής το έτος 2023 και με επιτόκιο 3,47%, γεγονός που αποδεικνύει ότι σκοπός της δανειοδοτούσας Ολλανδικής επιχείρησης ήταν ασφαλώς το κέρδος.

Άποψη, λοιπόν, της Φορολογικής Αρχής είναι ότι θεωρεί ότι το με αριθμ. ID δεν διαφοροποιεί το αρχικό της πόρισμα, τουναντίον το ενισχύει για όλα τα ανωτέρω εκτεθέντα.

Για το με αριθμ. ID συνημμένο στοιχείο:

Η ελεγχόμενη προσκόμισε σε ηλεκτρονική μορφή αρχείο με την ονομασία (2)3, χωρίς να αναφέρει στο συμπληρωματικό της υπόμνημα πληροφορίες σχετικές με αυτό, ούτε με ποιον τρόπο αυτό ενισχύει τον ισχυρισμό της.

Το εν λόγω έγγραφο αποτελεί το από 13-01-2023 Αναθεωρημένο Καταστατικό της Μητρικής δανειοδοτούσας Ολλανδικής Επιχείρησης. Από το εν λόγω έγγραφο θα αναφερθούμε στους σκοπούς της επιχείρησης οι οποίοι είναι:

Άρθρο 3. Σκοπός

Σκοποί της εταιρείας είναι:

- α. η σύσταση, η συμμετοχή με οποιονδήποτε τρόπο, η διοίκηση και η εποπτεία επιχειρήσεων και εταιρειών·
 - β. η χρηματοδότηση επιχειρήσεων και εταιρειών·
 - γ. η λήψη και παροχή δανείων και η άντληση κεφαλαίων, συμπεριλαμβανομένης της έκδοσης ομολογιών, γραμματίων ή άλλων τίτλων ή αποδεικτικών οφειλής, καθώς και η σύναψη συμβάσεων σε σχέση με τις ανωτέρω δραστηριότητες·
 - δ. η παροχή συμβουλών και υπηρεσιών σε επιχειρήσεις και εταιρείες με τις οποίες η εταιρεία σχηματίζει όμιλο, καθώς και σε τρίτους·
 - ε. η παροχή εγγυήσεων, η ανάληψη υποχρεώσεων και η επιβάρυνση των περιουσιακών της στοιχείων για υποχρεώσεις επιχειρήσεων και εταιρειών του ομίλου και υπέρ τρίτων·
 - στ. η απόκτηση, διάθεση, διαχείριση και εκμετάλλευση ακινήτων και περιουσιακών στοιχείων γενικά·
 - η. η ανάπτυξη και εμπορία διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων, αδειών, τεχνογνωσίας και λοιπών δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας·
 - θ. η άσκηση κάθε δραστηριότητας βιομηχανικής, χρηματοοικονομικής ή εμπορικής φύσης·
- καθώς και κάθε συναφής ή πρόσφορη προς επίτευξη των ανωτέρω δραστηριότητα, ερμηνευόμενη με την ευρύτερη δυνατή έννοια.

1

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ξεκάθαρα ότι είναι χρηματοδοτικός και κερδοσκοπικός ο σκοπός κατά το συστατικό έγγραφο της δανειοδοτούσας μητρικής Ολλανδικής επιχείρησης καθώς προβλέπει τη σύσταση, τη συμμετοχή, τη χρηματοδότηση, την λήψη ή παροχή δανείων κ.α. για επιχειρήσεις και εταιρείες γενικότερα, ενώ πουθενά δεν εξειδικεύει ότι ο σκοπός της αφορά μόνο τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις του ομίλου.

Άποψη, λοιπόν, της Φορολογικής Αρχής είναι ότι θεωρεί ότι το με αριθμ. ID δεν διαφοροποιεί το αρχικό της πόρισμα, αντιθέτως, λυσιτελώς προβάλλεται προς επίρρωση των απόψεων της Φορολογικής Αρχής για όλα τα ανωτέρω εκτεθέντα και συνεπώς προτείνεται η απόρριψη του προβαλλόμενου λόγου ως αβάσιμου.

Σημείωση Ελέγχου: Όπως αναφέρεται και στην από Έκθεση Μερικού ελέγχου εισφοράς ν.128/1975 επί χορηγήσεων πιστώσεων & δανείων, η προσφεύγουσα επιχείρηση δανειοδοτήθηκε μέχρι και τον Αύγουστο του 2020 και από το Ολλανδικό για το οποίο η προσφεύγουσα δεν αναφέρθηκε ούτε στο Υπόμνημα επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων της, ούτε στην ενδικοφανή της προσφυγή.».

Επειδή, από το σύνολο των στοιχείων του φακέλου, την έκθεση ελέγχου, τις απόψεις της ελέγχουσας αρχής καθώς και το σημείωμα συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, έλαβε χρηματοδοτήσεις από αλλοδαπά πιστωτικά και/ή χρηματοδοτικά ιδρύματα, μεταξύ των οποίων και από τη συνδεδεμένη μητρική εταιρεία “.....” με έδρα την Ολλανδία.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 128/1975, σε συνδυασμό με το άρθρο 4 παρ. 1 σημ. 26 του Κανονισμού (ΕΕ) 575/2013, η επίμαχη εισφορά επιβάλλεται επί πάσης φύσεως πιστώσεων που χορηγούνται από πιστωτικά ή χρηματοδοτικά ιδρύματα, ανεξαρτήτως του εάν οι συναλλαγές λαμβάνουν χώρα μεταξύ συνδεδεμένων ή μη προσώπων, και ανεξαρτήτως του σκοπού της χρηματοδότησης.

Επειδή, από τα προσκομισθέντα στοιχεία (καταστατικό, στοιχεία μητρώου, δηλωθείς ΚΑΔ, όροι δανεισμού) προκύπτει ότι η αλλοδαπή μητρική εταιρεία:

- έχει ως εταιρικό σκοπό, μεταξύ άλλων, τη χρηματοδότηση εταιρειών και τη χορήγηση δανείων,
- δηλώνεται ως χρηματοοικονομική εταιρεία συμμετοχών,
- χορήγησε δάνεια σημαντικού ύψους με επιτόκιο, γεγονός ενδεικτικό οικονομικής δραστηριότητας με σκοπό την απόδοση.

Επειδή, από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει ότι η αλλοδαπή μητρική εταιρεία έχει χρηματοδοτικό και κερδοσκοπικό σκοπό (παροχή δανείων, χρηματοδοτήσεις, συμμετοχές), δηλώνεται ως χρηματοοικονομική εταιρεία χαρτοφυλακίου και χορήγησε δάνεια σημαντικού ύψους με επιτόκιο, χωρίς η προσφεύγουσα να αποδείξει ότι οι επίμαχες συναλλαγές εξαιρούνται του πεδίου εφαρμογής του νόμου ή ότι η δανειοδότρια δεν συνιστά χρηματοδοτικό ίδρυμα.

Επειδή, τα προσκομισθέντα με το συμπληρωματικό υπόμνημα στοιχεία είτε δεν τεκμηριώνουν τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς είτε, αντιθέτως, επιβεβαιώνουν τη χρηματοδοτική φύση της δραστηριότητας της μητρικής εταιρείας.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, οι προβαλλόμενοι λόγοι της προσφεύγουσας κρίνονται αβάσιμοι και απορριπτέοι, ενώ γίνεται δεκτό το πόρισμα της φορολογικής αρχής περί επιβολής της εισφοράς του ν. 128/1975.

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και το διακριτικό τίτλο, με ΑΦΜ, με:

α) την επικύρωση των υπ' αριθ. Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών 2020 και 2021 αντίστοιχα, της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2020, της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου, φορολογικού έτους 1/1 - 31/12/2021, των υπ' αριθ. Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισφοράς επί χορηγήσεων πιστώσεων & δανείων Ν.128/1975, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2020 και 1/1 - 31/12/2021 αντίστοιχα, καθώς και των υπ' αριθ. Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου φορολογικών ετών 2020 και 2021 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ και

β) την τροποποίηση της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2021, που εξέδωσε ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ

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

A. Εισόδημα:

A.1. Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2020

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά ΔΕΔ- Δήλωσης
Ζημιά	13.349.890,67€	1.679.961,44€	1.679.961,44€	11.669.929,23€

A.2. Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2021

	Διαφορά βάσει ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ
Φόρος - Χρεωστικό Ποσό	668.426,40€	668.426,40€
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	334.213,20€	334.213,20€
Σύνολο για καταβολή	1.002.639,60€	1.002.639,60€

Β. ΦΠΑ:

Β.1 Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2020

Φορολογική Περίοδος 01/01-31/12/2020	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Αξία Φορολογητέων Εκροών	24.880.845,77€	24.897.184,67€	24.897.184,67€	16.338,90€
Αξία Φορολογητέων Εισροών	21.466.905,18€	21.466.905,18€	21.466.905,18€	
Φόρος Εκροών	5.963.031,03€	5.966.952,35€	5.966.952,35€	3.921,32€
Υπόλοιπο φόρου Εισροών	5.963.031,03€	5.963.031,03€	5.963.031,03€	
Χρεωστικό Υπόλοιπο		3.921,32€	3.921,32€	3.921,32€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ		1.960,65€	1.960,65€	1.960,65€
Σύνολο Φόρου για Καταβολή		5.881,97€	5.881,97€	5.881,97€

Β.2 Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2021

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	25.752.543,90€	25.773.856,05€	25.762.822,55€	10.278,65€
Αξία φορολογητέων εισροών	22.792.102,45€	22.792.102,45€	22.792.102,45€	
Φόρος εκροών	6.178.417,85€	6.183.532,78€	6.180.884,74€	2.466,89€
Υπόλοιπο φόρου εισροών	6.284.171,83€	6.284.171,83€	6.284.171,83€	
Πιστωτικό υπόλοιπο	105.753,98€	105.753,98€	105.753,98€	

Χρεωστικό υπόλοιπο		3.441.63€	2.466,89€	2.466,89€
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		1.720.82€	1.233,45€	1.233,45€
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		5.162.45€	3.700,34€	3.700,34€

Γ. ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ:

Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου

Φορολογικό έτος 2021	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ποσό που υπόκειται σε Τέλος	10.603,83€	10.603,83€	10.603,83€
Χαρτόσημο 2%	212,08€	212,08€	212,08€
Ο.Γ.Α. επί του Χαρτοσήμου 20%	42,42€	42,42€	42,42€
Πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβολής	106,04€	106,04€	106,04€
Πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου ανακρίβειας/μη υποβολής	21,21€	21,21€	21,21€
Σύνολο για καταβολή	381,75€	381,75€	381,75€

Δ. ΕΙΣΦΟΡΑ ΕΠΙ ΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ & ΔΑΝΕΙΩΝ Ν.128/1975:

Δ.1. Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισφοράς επί χορηγήσεων πιστώσεων & δανείων Ν.128/1975, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2020

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία υποκείμενη στην εισφορά ν.128/1975	19.224.960,00€	19.224.960,00€	19.224.960,00€
Επιβαλλόμενη εισφορά 0,6%	116.365,50€	116.365,50€	116.365,50€

ετησίως			
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024	58.182,75€	58.182,75€	58.182,75€
Σύνολο για καταβολή	174.548,25€	174.548,25€	174.548,25€

Δ.2. Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισφοράς επί χορηγήσεων πιστώσεων & δανείων Ν.128/1975, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2021

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία υποκείμενη στην εισφορά ν.128/1975	13.724.960,00€	13.724.960,00€	13.724.960,00€
Επιβαλλόμενη εισφορά 0,6% ετησίως	124.276,84€	124.276,84€	124.276,84€
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 ν.5104/2024	62.138,42€	62.138,42€	62.138,42€
Σύνολο για καταβολή	186.415,26€	186.415,26€	186.415,26€

Ε. ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 54 Ν.4987/2022 (ΩΣ ΑΡΘΡΟ 85 ΤΟΥ ΚΦΔ):

Ε.1. Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020:
400,00 €

Ε.2. Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2021:
200,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

Ακριβές Αντίγραφο

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

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.