



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 30 / 09 / 2020

Αριθμός Απόφασης **2134**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α.** του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β.** του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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 (Β' 1440),
- δ.** της Α 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 2088),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την από 16/01/2020 και με αριθ. πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας και το διακριτικό τίτλο «.....», με ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου, η οποία εδρεύει στο, επί της οδού αρ., κατά των υπ' αριθ./2019 και/2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος **φορολογικών ετών 2014 και 2015 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα,**

4. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καθώς και την από 16/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος (έλεγχος διασυννοριακών συναλλαγών) της ίδιας υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **16/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της εταιρείας και το διακριτικό τίτλο «.....», με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **18/12/2019**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ιστορικό:

Στην προσφεύγουσα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος **φορολογικών ετών 2014 και 2015** δυνάμει της υπ' αριθμ./...../2018 εντολής ελέγχου γραφείου του προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., για την εξακρίβωση της εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013 και των ΠΟΛ. 1124/2015 και 1036/2017 **ενδοομιλικών (διασυνοριακών) συναλλαγών**

Όπως προκύπτει από την από 16/12/2019 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, η διαφορά φόρου προήλθε από τη διόρθωση των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας, **λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων** για τις παρακάτω συναλλαγές με συνδεδεμένες εταιρείες:

Φορολογικό έτος: 26/5/2014 – 31/12/2014

α/α	Είδος Συναλλαγής (Περιγραφή)	Λογ/σμός Γ.Λ.	Λογιστική διαφορά βάσει ελέγχου
1	Επαναχρέωση εξόδων συμβουλευτικών υπηρεσιών S2 (έσοδο)	.....	16.997,46
2	Επαναχρέωση κόστους υπηρεσιών υποστήριξης S7 (έσοδο)	.....	1.916,35
3	Παροχή υπηρεσιών μηχανογράφησης (IT) (S3) (S4)	.....	766.233,96
4	Επαναχρέωση εξόδων μισθοδοσίας για δανεισμό προσωπ. (S8) (έσοδο)	.....	3.046,55
5	Λήψη χρηματοδότησης (έξοδο)	.....	2.383,22
6	Επαναχρέωση εξόδων μισθοδοσίας (R5) (έξοδο)	.....	2.050,00
7	Επαναχρέωση εξόδων εκδήλωσης (meeting event) (R6) (έξοδο)	.....	7.880,15
8	Επαναχρέωση εξόδων ταξιδίου (R9) (έξοδο)	.....	1.047,16
9	Επαναχρέωση εξόδων ταξιδίου (R9) (έξοδο)	.....	1.622,43
	Σ ύ ν ο λ ο		803.177,28

Φορολογικό έτος : 1/1/2015 – 31/12/2015

α/α	Είδος Συναλλαγής (Περιγραφή)	Λογ/σμός Γ.Λ.	Λογιστική διαφορά βάσει ελέγχου
1	Παροχή υπηρεσιών μηχανογράφησης (IT) (S3) (S4)	.....	315.922,24
2	Επαναχρέωση κόστους από δικαιώματα προαίρεσης (R1) (έξοδο)	.....	964.191,94
3	Επαναχρέωση εξόδων υποστηρικτικών υπηρεσιών (S7) (S20) (έσοδο)	.....	2.383,03
		.....	28.585,95
4	Παροχή ενδοομιλικής χρηματοδότησης (F2) (F3) (F4) (τόκοι -έσοδα)	.....	2.590.418,53
5	Παροχή βραχ/σμης ενδοομιλ. χρηματοδότησης (τόκοι -έσοδα)	.....	4.169,96
6	Παροχή μακρ/σμης ενδοομιλ. χρηματοδότησης (τόκοι -έσοδα)	.....	6.723,89
	Σ ύ ν ο λ ο		3.912.395,54

Μετά τα ανωτέρω, ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, με τις οποίες καταλόγισε στην προσφεύγουσα τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Σύνολο Καταλογισμού
1	 - 16/12/19	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2014	803.177,28€	208.826,09€	20.882,61€	229.708,70€
2	 - 16/12/19	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2015	3.912.395,54€	1.134.594,71€	567.297,36€	1.701.892,07€
Σύνολα					1.343.420,80€	588.179,97€	1.931.600,77€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, καθώς και με τα υπ' αριθμ. **ΔΕΔΕΙ2020ΕΜΠ/13-05-2020** και **ΔΕΔΕΙ2020ΕΜΠ/01-07-2020 υπομνήματα** που υπέβαλε στην υπηρεσία μας, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας ότι έγινε εσφαλμένη εφαρμογή και ερμηνεία από τον έλεγχο των διατάξεων περί ενδοομιλικής τιμολόγησης και τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Επειδή η προσφεύγουσα με το 1^ο από τα ανωτέρω υπομνήματά της, προς επίρρωση των ισχυρισμών που προέβαλε στην ενδικοφανή προσφυγή σε σχέση με την καταλληλότητα των συγκριτικών στοιχείων που πληρούν τους βασικούς παράγοντες συγκρισιμότητας που προβλέπουν οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ και ακολουθούν τις διεθνείς εξελίξεις στο πλαίσιο των εργασιών του ΟΟΣΑ για τις δράσεις BEPS 8-10, αναφέρει ότι πρόσφατα και δη στις 11.02.2020, ήτοι λίγο μετά την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής, ο ΟΟΣΑ δημοσίευσε την τελική Έκθεση «Δράση 8-10, Χρηματοοικονομικές Συναλλαγές»¹, η οποία πρόκειται να ενσωματωθεί αυτούσια στις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ ως κεφάλαιο Χ (Ενότητες Α έως και Ε της Έκθεσης αναφορικά με τις χρηματοοικονομικές συναλλαγές) και με την οποία, αφού ελήφθησαν υπόψη και τα σχόλια που διατυπώθηκαν επί του προσχεδίου διαβούλευσης, παρέχεται με σαφήνεια η απαραίτητη καθοδήγηση στις επιχειρήσεις και στις φορολογικές αρχές για τον καθορισμό του κατά πόσο οι συνθήκες συγκεκριμένων χρηματοοικονομικών συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων συνάδουν με την αρχή των ίσων αποστάσεων και επιβεβαιώνονται με επαρκή σαφήνεια οι ισχυρισμοί που προέβαλε στην ενδικοφανή προσφυγή της.

Κατόπιν αυτών, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα προσκόμισε μετ' επικλήσεως **νέα στοιχεία** και ειδικότερα **την τελική έκθεση του ΟΟΣΑ** με τίτλο «Δράση 8-10, Χρηματοοικονομικές συναλλαγές», με την υπ' αριθμ./2020 **Πράξη** του προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, αποφασίστηκε η **αναπομπή** της υπόθεσης στην αρμόδια Υπηρεσία (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), που εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες), ως προς τα προαναφερθέντα στοιχεία, να αποστείλει στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών το σχετικό της πόρισμα και εφόσον από τις επαληθεύσεις αυτές διαφοροποιούνται τα αρχικά πορίσματα του ελέγχου να γίνει επαναπροσδιορισμός του φορολογητέου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του κεφαλαίου Δ της ΠΟΛ 1069/2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου **50§§1,2 του ν. 4172/2013** (Α' 167) ορίζεται ότι «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

¹ Διαθέσιμη στην ιστοσελίδα του ΟΟΣΑ: <http://www.oecd.org/tax/beps/transfer-pricing-guidance-on-financialtransactions-inclusive-framework-on-beps-actions-4-8-10.htm>

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 στο άρθρο 3§3 της ΠΟΛ 1064/2017 (Β' 1440) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, ορίζεται ότι: «Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά. Στην περίπτωση αυτή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών δύναται να ζητά από την αρμόδια φορολογική αρχή τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, τάσσοντας ρητή προθεσμία, προκειμένου η τελευταία να της αποστείλει το σχετικό πόρισμα της. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπόψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης».

Επειδή η ελέγχουσα φορολογική αρχή (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) δεν έχει απαντήσει μέχρι σήμερα, με αποτέλεσμα να μην απαντηθεί ο προβαλλόμενος ισχυρισμός με βάση το νέο οψιγενές στοιχείο (έκθεση ΟΟΣΑ), λόγω δε της έλλειψης της απάντησης της ελεγκτικής αρχής, η νομική βάση για καταλογισμό καθίσταται πλημμελής. Κατά συνέπεια η έκθεση ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελώς αιτιολογημένες και ο έλεγχος πρέπει να διενεργηθεί εκ νέου, λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των ανωτέρω στοιχείων, ζητώντας οποιοδήποτε περαιτέρω στοιχείο κρίνει απαραίτητο για τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 36§1,2 του ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ (Α' 170), ορίζεται ότι: «1) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. 2) Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ..., β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά» και με τις διατάξεις του άρθρου 63§6 του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης»,

Επειδή, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του ν. 4174/2013.

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **16/01/2020** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας και το διακριτικό τίτλο «.....», με **ΑΦΜ**, η οποία εδρεύει στο, επί της οδού αρ., και την **ακύρωση** των υπ' αριθ. /2019 και /2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος **φορολ. ετών 2014 και 2015** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και την επανάληψη διαδικασίας προκειμένου να επαναυπολογιστεί το εισόδημα της προσφεύγουσας με βάση το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο προϊστάμενος
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.