



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 30 / 10 / 2020

Αριθμός Απόφασης **2240**

**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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από **04/12/2019** και με αριθ. πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ..... με **ΑΦΜ:** ....., εδρεύουσα στο ....., κατά:

- ✓ Των από **04/11/2019** και αριθμούς ....., ..... και ..... Οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος** φορολ. ετών 2014, 2015 και 2016 αντίστοιχα,
- ✓ Των από **04/11/2019** και αριθμούς ....., ..... και ..... Οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού **τελών χαρτοσήμου** φορολ. ετών 2014, 2015 και 2016 αντίστοιχα,
- ✓ Των από **04/11/2019** και αριθμούς ....., ..... και ..... Οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου κατ' άρθρο 54 ν.4174/2013, φορολ. ετών 2015, 2016 και 2019 αντίστοιχα,
- ✓ Της υπ' αριθμ. ....../**04-11-2019** Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου κατ' άρθρο 7§§3,5 του ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014 και
- ✓ Της υπ' αριθμ. ....../**04-11-2019** Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενων φόρων από αμοιβές εργοληπτών φορολογικού έτους 2016 που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, καθώς και τις από **04/11/2019** εκθέσεις μερικού ελέγχου α) φορολογίας **Εισοδήματος** β) τελών

χαρτοσήμου, γ) ΚΦΑΣ – ΕΛΠ, δ) Παρακρατουμένων φόρων της ίδιας Υπηρεσίας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **04/12/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... **ενδικοφανούς προσφυγής** της εταιρείας με την επωνυμία ..... με **ΑΦΜ:** ....., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **07/11/2019**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

### Σύντομο Ιστορικό

Δυνάμει της υπ' αριθμ. ....-**07-2018** εντολής ελέγχου του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα βάσει των άρθρων 23 – 25 και 72 του ν. 4174/2013 και των Α.Υ.Ο Π.Ο.Λ. 1159/2011, 1038/2012, 1124/2015 και 1036/2017, μερικός έλεγχος φορολογίας **εισοδήματος, ΚΦΑΣ-ΕΛΠ, Παρακρατουμένων φόρων και τελών χαρτοσήμου**, για τα **φορολογικά έτη 2014-2016**, από τον οποίο προέκυψαν για κάθε φορολογία τα ακόλουθα:

### Α. Φορολογία Εισοδήματος:

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν οι κατωτέρω λογιστικές διαφορές, οι οποίες προστέθηκαν στα προκύπτοντα από τα βιβλία αποτελέσματα, οι οποίες συνοπτικά ανά φορολογικό έτος και ανά λογαριασμό, είναι οι ακόλουθες:

Κωδικός λογ.	Περιγραφή Λογαριασμού	Λογιστικές Διαφορές / φορολογικό έτος		
		2014	2015	2016
62.04.03.001	Ενοίκιο Φορτηγών Αυτοκινήτων		4.348,92€	2.222,05€
62.07.01	Επισκευές - Συντηρήσεις Κιρίων 23%		4.953,93€	12.697,78€
62.07.03	Επισκευές - Συντηρήσεις Μεταφορικών Μέσων	1.703,22€		
63.98.08	ΦΠΑ Εκπιπόμενος στη φορολογία Εισοδήματος	928,30€	865,87€	823,74€
63.98.99.013	Προσαυξήσεις - Πρόστιμα		145,25€	48,50€
64.00.00.023	Έξοδα κίνησης 23%	8.530,74€		
64.02.06.000	Έξοδα Υποδοχής και Φιλογενίας	13.324,99€	10.180,93€	
64.02.99	Διάφορα Έξοδα Προβολής 23% - 24%	97.428,00€	255.720,70€	59.225,99€
64.08.99	Λοιπά Υλικά Άμεσης Ανάλωσης 23% - 24%	1.828,14€	1.194,79€	836,24€
64.98.99	Διάφορα Έξοδα		1.500,00€	1.500,00€
65	Τόκοι και Συναφή Έξοδα	13.993,60€	37.480,82€	31.718,06€
66.01.00.000	Αποσβέσεις κτιρίων	677,60€	789,00€	2.058,10€
66.03.00.001	Αποσβέσεις λοιπών ΕΙΧ			560,00€
Λοιπές Λ.Δ	Συναλλαγές άρθρου 10 ν. 4093/2012	6.144,63€		
Λοιπές Λ.Δ	Πωλήσεις Εμπ/των με αρνητικό Μικτό Κέρδος	19.814,69€		
Λοιπές Λ.Δ	Δαπάνες άρθρου 23B ν. 4172/2013		86.917,70€	7.990,28€
Λοιπές Λ.Δ	Διαφορά από τεκμηρίωση Ενδοομιλικών Συναλλ		162.042,91€	715.095,57€
<b>Σ ύ ν ο λ α</b>		<b>164.373,91€</b>	<b>566.140,82€</b>	<b>834.776,31€</b>

### Β. ΚΦΑΣ – ΕΛΠ

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν οι κατωτέρω παραβάσεις του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) και του άρθρου 14§3 του ν. 4174/2013 και ειδικότερα:

1) Για την περίοδο 30/01/2013 – 31/12/2013 διαπιστώθηκε ότι καταχώρησε ανακριβώς στην υποβληθείσα κατάσταση προμηθευτών συναλλαγές με αντισυμβαλλόμενους ποσού άνω των 14.673€ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 του ΚΦΑΣ.

- 2) Για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 διαπιστώθηκε η υποβολή ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ως προς τις καταστάσεις του άρθρου 14§3 του ν. 4174/2013
- 3) Για το φορολογικό έτος 2019 δεν προσκόμισε τα στοιχεία που ζητήθηκαν από τον έλεγχο με τις υπ' αριθμ. ....../18-01-2019 και ...../16-04-2019 Προσκλήσεις.

### Γ. Παρακρατούμενοι Φόροι

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν διαφορές ως προς τη φορολογία αμοιβών εργοληπτών ποσού 370,05€ (12.335€ x 3%)

### Δ. Τέλη Χαρτοσήμου

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν διαφορές τελών χαρτοσήμου λόγω παροχής και λήψης από την προσφεύγουσα **ταμειακών διευκολύνσεων** με συνδεδεμένες επιχειρήσεις και με φυσικά πρόσωπα, και ειδικότερα ανά φορολογικό έτος:

Φορολογικό Έτος	2014	2015	2016
Λογ/σμός 30.00.00.000 .....	447.499,39€		345.506,69€
Λογ/σμός 53.14.00.000 .....	110.000,00€		
Λογ/σμός 53.14.00.002 .....	6.144,63€		
Λογ/σμός 33.08.00.000 .....		101.217,25€	60.173,62€
Λογ/σμός 33.08.00.001 .....	15.000,00€	33.000,00€	
Λογ/σμός 33.08.00.002 .....	15.000,00€	33.000,00€	
Λογ/σμός 33.95.00.005 .....			194.690,00€
Λογ/σμός 43.01.00.000.....	22.000,00€		
<b>Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου</b>	<b>615.644,02€</b>	<b>167.217,25€</b>	<b>600.370,31€</b>
Ποσοστό Χαρτοσήμου	1%	1%	1%
Τέλη Χαρτοσήμου	6.156,44€	1.672,17€	6.003,71€
Εισφορά ΟΓΑ επί των τελών χαρτοσήμου	1.231,29€	334,43€	1.200,74€
<b>Σύνολο Τελών Χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ</b>	<b>7.387,73€</b>	<b>2.006,60€</b>	<b>7.204,45€</b>

Ακολούθως ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ εξέδωσε τις κατωτέρω Οριστικές Πράξεις, με τις οποίες καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα τα αναφερόμενα ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερίνα πράξης	Οριστική Πράξη	φορολ. έτος	Διαφορά Φορο-λογητέας Βάσης	Διαφορά Φόρων - Τελών	Πρόστιμο άρθρ.58 ΚΦΔ	Πρόστιμο άρθρ.53 ΚΦΔ	Πρόστιμο	Συνολ.ποσό που βεβαιώθηκε
1	..... - 04/11/2019	Διορθωτικού προσ/μού Εισοδήματος	2014	164.373,91€	42.737,22€	10.684,31€	21.838,72€		75.260,25€
2	..... - 04/11/2019	Διορθωτικού προσ/μού Εισοδήματος	2015	566.140,82€	164.180,84€	82.090,42€			246.271,26€
3	..... - 04/11/2019	Διορθωτικού προσ/μού Εισοδήματος	2016	834.776,31€	242.085,13€	121.042,57€			363.127,70€
4	..... - 04/11/2019	Διορθωτικού προσδιορισμού Κ.Ν.Τ.Χ	2014	615.644,02€	7.387,73€	3.693,87€			11.081,60€
5	..... - 04/11/2019	Διορθωτικού προσδιορισμού Κ.Ν.Τ.Χ	2015	167.217,25€	2.006,60€	1.003,31€			3.009,91€
6	..... - 04/11/2019	Διορθωτικού προσδιορισμού Κ.Ν.Τ.Χ	2016	600.370,31€	7.204,45€	3.602,23€			10.806,68€
7	..... - 04/11/2019	Διορθωτικού προσ/μού Παρακρίνων	2016	12.335,00€	370,05€	500,00€			870,05€
8	..... - 04/11/2019	Προστίμου άρθρου 7 ν. 4337/2015	2013					900,00€	900,00€
9	..... - 04/11/2019	Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013	2015					100,00€	100,00€
10	..... - 04/11/2019	Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013	2016					100,00€	100,00€
11	..... - 04/11/2019	Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013	2019					500,00€	500,00€
<b>Σύνολα</b>					<b>465.972,02€</b>	<b>222.616,71€</b>	<b>21.838,72€</b>	<b>1.600,00€</b>	<b>712.027,45€</b>

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, καθώς και με το υπ' αριθμ. **ΔΕΔ** ..... **ΕΙ2020/22-09-2020 υπόμνημα** που υπέβαλε στην υπηρεσία μας, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Ως προς την παράβαση του έτους 2019 για τη μη προσκόμιση των στοιχείων που ζητήθηκαν από τον έλεγχο, ότι τα ζητηθέντα από τον έλεγχο στοιχεία ήταν εξ' αρχής στη διάθεση του ελέγχου.
- 2) Ως προς τις λογιστικές διαφορές του λογαριασμού 64.02.06.000 "Εξοδα Υποδοχής και Φιλοξενίας" και του αντίστοιχου ΦΠΑ των δαπανών αυτών του λογαριασμού 63.98.08 "ΦΠΑ εκπαιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος", ότι αφορούν σε κονδύλια δαπανών

διαμονής των εκπροσώπων και υπαλλήλων της και όχι προσωπικές δαπάνες και ως εκ τούτου πρέπει να αναγνωριστούν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

- 3) Ως προς την απόρριψη των εξόδων προβολής που περιλαμβάνονται στους λογαριασμούς 64.02.99 “Διάφορα έξοδα προβολής”, 64.08.99 “Λοιπά υλικά άμεσης ανάλωσης” και 64.98.99 “Διάφορα έξοδα”, συνολικού ποσού **99.256,14€, 258.415,49€** και **61.562,23€** για τα έτη **2014, 2015** και **2016** αντίστοιχα, τα οποία δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο λόγω μη καταβολής του δημοτικού τέλους 2%, ότι αυτά δεν υπάγονται σε τέλος διαφήμισης και συνεπώς να αναγνωριστούν οι δαπάνες αυτές προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.
- 4) Ως προς τις διαφορές από την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών:
- ✓ του έτους **2015** ύψους **162.042,91€** ότι δεν υπάρχει παραβίαση της αρχής των ίσων αποστάσεων, διότι είναι προφανής η παραδρομή, αλλά και δεδομένης της κερδοφορίας αμφοτέρων των επιχειρήσεων κανένα φορολογικό έσοδο δεν έχασε το Δημόσιο, ούτε συνολικά ωφελήθηκαν οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις
  - ✓ του έτους **2016** ύψους **715.095,57€** ότι οι εταιρείες που χρησιμοποιήθηκαν για το δείγμα είναι ξένες προς τη δραστηριότητά της που είναι το χονδρικό εμπόριο νωπών κρεάτων.

### **1) Επί των προσκομισθέντων νέων στοιχείων, Αναπομπή της υπόθεσης, Παράταση προθεσμίας έκδοσης της παρούσας απόφασης**

Επειδή η προσφεύγουσα με το υπ’ αρ. **ΔΕΔ ..... ΕΙ2020ΕΜΠ/22-09-2020**, υπόμνημά της που υπέβαλε στην υπηρεσία μας, **προέβαλε νέους ισχυρισμούς**, οι οποίοι όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος, δεν είχαν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου, όπως αυτοί περιγράφονται στο υπόμνημα αυτό,

Κατόπιν αυτών, κατ’ εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου **63§5** του **ν. 4174/2013** (Α’ 170) όπου ορίζεται μεταξύ άλλων ότι «Με απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, που εκδίδεται πριν από την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών και κοινοποιείται στον υπόχρεο, η εν λόγω προθεσμία δύναται να παρατείνεται άπαξ για τριάντα (30) ημέρες, σε περίπτωση που προσκομισθούν από τον υπόχρεο νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών κατά τις τελευταίες τριάντα (30) ημέρες πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής», και της κατ’ εξουσιοδότηση του του άρθρου **6§5** της από **30.03.2020 Π.Ν.Π** (Α’ 75), όπως κυρώθηκε με το άρθρο 1 του ν. 4684/2020 (Α’ 86) εκδοθείσας με αρ. **A 1122/31-05-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ** (Β’ 2088), σύμφωνα με την οποία «Η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Α’ 170), που δεν έχει συμπληρωθεί από την 1η Ιουνίου 2020 έως και την 31η Ιουλίου 2020, εφόσον έως και την 1η Ιουνίου 2020 δεν έχει εκδοθεί η σχετική απόφαση επί ενδικοφανούς προσφυγής, παρατείνεται έως και τις 30.9.2020», δεδομένου ότι ο προσφεύγων με το ανωτέρω υπόμνημά του, προέβαλε νέους ισχυρισμούς, με την υπ’ αριθμ. ....**/29-09-2020 Απόφαση** του προϊσταμένου της υπηρεσίας **παρατάθηκε** η ανωτέρω προθεσμία, όπως αυτή έχει διαμορφωθεί μετά την υπ’ αριθμ. **A 1122/31-05-2020 Απόφαση** του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ήτοι 30/09/2020) για την έκδοση απόφασης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, **για τριάντα (30) ημέρες** η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με το υπ’ αρ. **ΔΕΔ ..... ΕΞ2020ΕΜΠ/01-10-2020** έγγραφό μας, σύμφωνα δε με τα ανωτέρω **η προθεσμία για την έκδοση της παρούσας απόφασης ολοκληρώνεται στις 30/10/2020**.

Περαιτέρω, με την υπ’ αριθμ. ....**/30-09-2020 Πράξη** της υπηρεσίας μας, αποφασίστηκε η **αναπομπή** της υπόθεσης στην φορολογική αρχή που διενήργησε τον έλεγχο και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις, την οποία διαβιβάσαμε με το υπ’ αρ. **ΔΕΔ ..... ΕΞ2020 ΕΜΠ/01-10-2020** έγγραφό μας, προκειμένου αυτή να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες), ως προς τους εν λόγω νέους

ισχυρισμούς, να μας αποστείλει το σχετικό της πόρισμα και εφόσον από τις επαληθεύσεις αυτές διαφοροποιούνται τα αρχικά της πορίσματα, να κάνει επαναπροσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος.

Σε εκτέλεση αυτής, η ελέγχουσα φορολογική αρχή (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ), διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τους νέους ισχυρισμούς που υποβλήθηκαν με το ως άνω υπόμνημα, και μας διαβίβασε με το υπ' αριθμ. ....../15-10-2020 έγγραφό της (**ΔΕΔ** ..... **ΕΙ2020/15-10-2020**) το από **12/10/2020** Σημείωμα πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, από το οποίο προκύπτουν τα κατά περίπτωση αναγραφόμενα στη συνέχεια της παρούσας.

## **2) Επί της μη προσκόμισης των στοιχείων που ζητήθηκαν από τον έλεγχο**

**Επειδή** επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2019 με την υπ' αριθμ. ....../29-11-2019 προσβαλλόμενη πράξη πρόστιμο ποσού 500€, για τη μη προσκόμιση των στοιχείων που ζητήθηκαν από τον έλεγχο με τις υπ' αριθμ. ....../18-01-2019 και ....../16-04-2019 προσκλήσεις,

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πρέπει να ακυρωθεί το εν λόγω πρόστιμο, αφού αυτή προσκόμισε όλα τα ζητηθέντα από τον έλεγχο παραστατικά – στοιχεία – έγγραφα, προς επίρρωση δε αυτών αναφέρει ότι ο ίδιος ο έλεγχος στην έκθεση ελέγχου εισοδήματος (σελ. 148) αναφέρει ότι: *«τις πρώτες μέρες του ελέγχου η ελεγχόμενη προσκόμισε μεγάλες κούτες με διάφορα παραστατικά – έγγραφα κλπ, από όπου ο έλεγχος μπόρεσε και βρήκε κάποια αποσπάσματα (μέρη) των συμβάσεων με τα εν λόγω ..... Για την εύρεση των παραστατικών εγγράφων, συμβάσεων κλπ που ήταν απαραίτητα για τη διεκπεραίωση του ελέγχου δεν παρασχέθηκε καμία σχετική βοήθεια από μέρους της ελεγχόμενης»*, ενώ αυτά δεν αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ/ΕΛΠ, οπότε τα ζητηθέντα από τον έλεγχο ήταν εξ αρχής στη διάθεση του ελέγχου και συνεπώς δεν μπορεί να γίνει λόγος για μη προσκόμιση στοιχείων,

**Επειδή** όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ / ΕΛΠ (σελ.27), η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που ζητήθηκαν με τις υπ' αριθμ. πρωτ. ....../18-01-2019 και ....../16-04-2019 Προσκλήσεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ σύμφωνα με το άρθρο 14 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και ειδικότερα: α) το υπ' αριθμ.1 ζητηθέν με την πρώτη από τις ως άνω προσκλήσεις για τυχόν καταβαλλόμενα σε τρίτους δικαιώματα και έξοδα διοικητικής υποστήριξης των άρθρων 31 ν. 2238/94 και 38 ν. 4172/2013 και β) τα υπ' αριθμ. «9, 10, 11, 12, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 26, 27, 30, 31, 32, 33, 34» ζητηθέντα με την δεύτερη από τις ως άνω προσκλήσεις, και ειδικότερα δεν προσκομίστηκαν τα εξής: 1) Διευκρινήσεις ως προς τις συμφωνίες δαπανών που αφορούν προβολές και διαφημίσεις σε Σούπερ Μάρκετ με τις αντίστοιχες συμβάσεις αυτών. 2) Διευκρινήσεις που αφορούν σε μικροδιαφορές ανά φορολ. έτος μεταξύ των φακέλων τεκμηρίωσης συναλλαγών και βιβλίων με την συνδεδεμένη «.....», 3) Οι καρτέλες και παραστατικά εξόφλησης Προμηθευτών «.....» & «.....» 4) Διευκρινήσεις σχετικά με διαπιστωθείσες ανά φορολογικό έτος διαφορές στις συγκεντρωτικές Πελατών – Προμηθευτών για «.....» «.....» & «.....», 5) η σύμβαση εμπορικής συνεργασίας με την «.....» ούτε πληροφορίες σχετικά με τις προωθητικές ενέργειες που αναλαμβάνονται από την ως άνω εταιρεία. 6) τα παραστατικά πληρωμών που έλαβαν χώρα μέσω ταμείου ή σχετικά παραστατικά πληρωμών μέσω τραπεζών, 7) Διευκρινήσεις σχετικά με διαφορές στο κόστος πωληθέντων και πωλήσεις με αρνητικό μικτό κέρδος, 8) Δικαιολογητικά και διευκρινήσεις σχετικά με την υπ' αριθμ. ....../..... συμψηφιστική εγγραφή που αφορά τον προμηθευτή «.....»,

**Επειδή** δεν προσκομίστηκαν τα προαναφερθέντα στοιχεία ούτε παρασχέθηκαν οι ζητηθείσες διευκρινήσεις στον έλεγχο, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

### **3) Επί των προσβαλλόμενων λογιστικών διαφορών**

**Επειδή** με τις διατάξεις του **άρθρου 21§1** του **Κ.Φ.Ε - ν. 4172/2013** (Α' 167), ορίζεται ότι: «Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις...»,

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του **άρθρου 22** του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: **α)** πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. **β)** αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

**γ)** εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά...», ενώ με τις διατάξεις του **άρθρου 23** του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι «οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους,...

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

δ) οι προβλέψεις εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

στ) Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών,

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας,...

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε...

ιδ) οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών [ισχύει από 22/12/2016 και μετά, άρθρο 72 ν.4446/2016]

ιε) οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (ισχύει από 01/01/2020 και μετά, άρθρο 13 του ν. 4646/2019 – ΦΕΚ 201Α).

**Επειδή** με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1113/2015**, δόθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, όπου διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα:

«1) Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2) Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται **προς το συμφέρον της επιχείρησης** ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές),...

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

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά,...

3) Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον **πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48**. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον **γενικό κανόνα** έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη **πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση**, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής»

**Επειδή**, γενική προϋπόθεση για την αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης μιας δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης είναι η απαίτηση να είναι η δαπάνη παραγωγική, δηλαδή να έχει πραγματοποιηθεί για επιχειρηματικούς λόγους (προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της) και όχι από λόγους ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης (προσωπικούς). Κάθε δαπάνη που η επιχείρηση θεωρεί απαραίτητη για την επίτευξη του επιχειρηματικού της σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών της ή τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία (απόκτηση) εισοδήματος (ανεξαρτήτως του αν κατά τη χρήση που αυτή πραγματοποιήθηκε, όντως συνέβαλε ή όχι στην απόκτηση εισοδήματος), ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣΤΕ 2033/2012), θεωρείται παραγωγική. Δεν επιτρέπεται δε στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο μιας δαπάνης (ΣΤΕ 2963/2013, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), ενώ η φορολογούμενη επιχείρηση που επιδιώκει την έκπτωση ορισμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά της, έχει το βάρος επίκλησης και απόδειξης της

συνδρομής των προϋποθέσεων που τάσσει ο νόμος (πρβλ. ΣΤΕ 1602/2011, ΣΤΕ 2526/2006, ΣΤΕ 4472/1998, ΣΤΕ 5770/1995, ΣΤΕ 1830/1994, ΣΤΕ 1749/1992 κ.ά.)

**Επειδή** η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσβάλλει τις κατωτέρω λογιστικές διαφορές:

- ✓ **Έξοδα Υποδοχής και Φιλοξενίας** χρήσεων **2014** και **2015** ποσού **14.205,85€** και **11.046,80€** αντίστοιχα,
- ✓ **Έξοδα Προβολής** χρήσεων **2014**, **2015** και **2016** ποσού **99.256,14**, **258.415,49€** και **61.562,23€** αντίστοιχα,
- ✓ **Διαφορές από την τεκμηρίωση Ενδοομιλικών συναλλαγών** χρήσεων **2015** και **2016** ποσού **162.042,91€** και **715.095,57€** αντίστοιχα,

Ειδικότερα, για κάθε περίπτωση από τις προσβαλλόμενες λογιστικές διαφορές:

### **3.1) Ως προς τις λογιστικές διαφορές των εξόδων υποδοχής και φιλοξενίας**

**Επειδή** η ελέγχουσα φορολογική αρχή, μετά από έλεγχο που διενήργησε στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση και πρόσθεσε ως λογιστικές διαφορές στα εκ των βιβλίων προκύπτοντα αποτελέσματα μεταξύ άλλων και τα ποσά των εξόδων Υποδοχής και Φιλοξενίας των ετών **2014** και **2015** που περιλαμβάνονται στο λογαριασμό 64.02.06.000 “Έξοδα Υποδοχής και Φιλοξενίας”, συνολικού ποσού **13.324,99€** και **10.180,93€** αντίστοιχα, και στο λογαριασμό 63.98.08 “ΦΠΑ εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος”, συνολικού ποσού **880,86€** και **865,87€** αντίστοιχα, ήτοι συνολικού ποσού **14.205,85€** και **11.046,80€** αντίστοιχα,

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι ανωτέρω δαπάνες της **χρήσης 2014** αφορούν δαπάνες φιλοξενίας εργαζομένων της, καθώς και εργαζομένων της συνδεδεμένης επιχείρησης ..... , *προκειμένου να στηθεί εξ αρχής η παραγωγική δραστηριότητα της εταιρίας*, ότι πρόκειται για φιλοξενία σε ξενοδοχεία πλησίον των εγκαταστάσεων της στο ..... , σε απλό ξενοδοχείο διαμονής και όχι διακοπών, ότι στα σχετικά τιμολόγια αναφέρονται τα ονόματα των φιλοξενούμενων προσώπων της προσφεύγουσας και της συνδεδεμένης εταιρίας. Περαιτέρω οι δαπάνες της **χρήσης 2015** αφορούν δαπάνες διαμονής των νομίμων εκπροσώπων της εταιρίας και ιδίως του ..... που είναι μόνιμος κάτοικος Βεροίας, με σκοπό τις συναντήσεις και την παρουσίαση σε chefs που δραστηριοποιούνται στην Αττική αλλά και σε chefs που δραστηριοποιούνται στην νησιωτική Ελλάδα, νέων καινοτόμων προϊόντων για τη φθινοπωρινή - χειμερινή season 2015-2016 και δεν αποτελούν προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα σχετικά Τιμολόγια στα οποία αναγράφεται και ο φιλοξενούμενος (..... και ..... ) και συνεπώς εσφαλμένα ο έλεγχος καταλόγισε το ποσό των 10.180,93 € ως δήθεν λογιστική διαφορά.

**Επειδή** στην προκείμενη περίπτωση, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ.102-103, 113-114, 129, και 147-148), προκειμένου για τις δαπάνες της **χρήσης 2014**, δεν προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα σχετικά έγγραφα - καταστάσεις ή άλλα στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν οι εργασίες οι οποίες εκτελέστηκαν από τα άτομα που αναφέρονται στα φορολογικά στοιχεία, συνεδριάσεις - συναντήσεις στις οποίες μετείχαν τα άτομα αυτά καθώς και το θέμα αυτών, αλλά ούτε και προσκομίστηκαν συμβάσεις με αυτά τα άτομα ή κάποιο εκπόνημα (έργο ή μελέτη) απ’ όπου να προκύπτει το είδος των εργασιών που παρείχαν τα εν λόγω άτομα ώστε να κριθεί η παραγωγικότητα της δαπάνης αυτής και εάν οι εν λόγω εργασίες πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό της ελεγχόμενης και όχι για λογαριασμό και σκοπούς σχετιζόμενους με την δραστηριότητα της συνδεδεμένης εταιρίας. Περαιτέρω, προκειμένου για τα παραστατικά που δεν προσκομίστηκαν, δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να προκύπτουν τα πρόσωπα τα οποία έχουν φιλοξηνηθεί ώστε να διαπιστωθεί η σχέση τους με την επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης και



να διαπιστωθεί η παραγωγικότητα της δαπάνης αυτής και η συμβολή της στην απόκτηση του φορολογητέου εισοδήματος.

Περαιτέρω, ως προς τη λογιστική διαφορά του **έτους 2015**, η οποία αφορά σε τέσσερα (4) παραστατικά της ξενοδοχειακής επιχείρησης «.....», στα τρία από αυτά αναγράφεται ως φιλοξενούμενος ο κ. .... και στο έτερο ο κ. ...., για τα οποία η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η δαπάνη αυτή αφορά τις συναντήσεις και την παρουσίαση σε chefs της Αττικής και νήσων νέων καινοτόμων προϊόντων,

Σύμφωνα όμως με το άρθρο 5§7 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ), *πρέπει να υπάρχει μια αξιόπιστη ελεγκτική αλυσίδα απόδειξης των συναλλαγών*. Δηλαδή για την απόδειξη παραγωγικότητας προσωπικών – καταναλωτικών δαπανών από πλευράς της επιχείρησης πέραν του τιμολογίου και της εγγραφής αυτών στα βιβλία, πρέπει να έχει και όσα δικαιολογητικά μπορεί να συσχετίσει το γεγονός με τον επιχειρηματικό σκοπό, να δημιουργείται δηλαδή μια αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων που να διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Είναι απαραίτητο λοιπόν η δημιουργία πλέγματος δικαιολογητικών προς απόδειξη τέτοιων δαπανών, από τα οποία δικαιολογητικά να μπορεί να θεμελιωθεί ότι αυτές έχουν γίνει χάριν της επιχείρησης και όχι για προσωπικές ανάγκες του επιχειρηματία ή γενικότερα για σκοπούς εκτός επιχειρηματικής αποστολής, δεδομένου δε ότι **το βάρος της απόδειξης** της παραγωγικότητας της δαπάνης (ότι δηλαδή πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης και όχι για προσωπικούς λόγους που εκφεύγουν του σκοπού της επιχείρησης), το φέρει η επιχείρηση και όχι η φορολογικά αρχή,

**Επειδή** η δραστηριότητα της προσφεύγουσας, αφορά εμπόριο και συνεπώς δεν παράγει προϊόντα. Επομένως, δεν διευκρινίζει ποια είναι τα νέα καινοτόμα προϊόντα που ισχυρίζεται ότι παρουσίασε για τη φθινοπωρινή - χειμερινή season 2015 – 2016, ούτε τη σχέση της με αυτά.

**Επειδή** η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου αλλά ούτε και την ενδικοφανή προσφυγή, δικαιολογητικά προς απόδειξη των δαπανών αυτών, από τα οποία δικαιολογητικά να μπορεί να θεμελιωθεί ότι αυτές έχουν γίνει χάριν της επιχείρησης και όχι για προσωπικές ανάγκες του επιχειρηματία ή γενικότερα για σκοπούς εκτός επιχειρηματικής αποστολής, όπως π.χ. καταστάσεις με τα πρόσωπα που συμμετείχαν στις συναντήσεις αυτές, καθώς και τη σχέση αυτών με την επιχείρηση ή το γεγονός. Επίσης δεν προσκόμισε δικαιολογητικά ηλεκτρονικής αλληλογραφίας ή συμφωνητικά ή ανακοινώσεις π.χ. προς το προσωπικό, πελάτες κλπ, που να αποδεικνύουν τον επιχειρηματικό σκοπό των συναντήσεων αυτών, κλπ.

**Επειδή** η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο προς απόδειξη των πραγματικών περιστατικών που συγκροτούν τον ισχυρισμό της και τα οποία δεν προκύπτουν από τα φορολογικά και μόνο στοιχεία, κρίνουμε ότι δεν αποδείχθηκε ότι οι εν λόγω δαπάνες έγιναν για την προώθηση των εργασιών της επιχείρησης και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της πρέπει βάσει του άρθρου 65 του ΚΦΔ να απορριφθεί.

### **3.2) Ως προς τις λογιστικές διαφορές που αφορούν έξοδα προβολής**

**Επειδή** η ελέγχουσα φορολογική αρχή, μετά από έλεγχο που διενήργησε στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση και πρόσθεσε ως λογιστικές διαφορές στα εκ των βιβλίων προκύπτοντα αποτελέσματα μεταξύ άλλων και τα ποσά των εξόδων προβολής των ετών **2014**, **2015** και **2016** που περιλαμβάνονται στους λογαριασμούς: 64.02.99 “Διάφορα έξοδα προβολής”, 64.08.99 “Λοιπά υλικά άμεσης ανάλωσης” και 64.98.99 “Διάφορα έξοδα”, συνολικού ποσού **99.256,14€**, **258.415,49€** και **61.562,23€** για τα έτη **2014**, **2015** και **2016** αντίστοιχα, λόγω μη καταβολής του τέλους διαφήμισης,

**Επειδή** με τις διατάξεις του **άρθρου 15** του **Β.Δ. 24.9/20.10.1958** (Α' 171), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 9 του ν. 2880/2001 ορίζονται τα ακόλουθα:

«1. Επιβάλλεται υπέρ των δήμων και κοινοτήτων τέλος για κάθε διαφήμιση που γίνεται με οποιονδήποτε τρόπο και μορφή σε χώρους που βρίσκονται μέσα στα διοικητικά τους όρια. Ο συντελεστής του τέλους καθορίζεται με απόφαση του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου, κατά περιοχή και κατηγορία διαφήμισης ως εξής: ...

#### **Κατηγορία Δ'**

α) Για διαφημίσεις που γίνονται με ημερολόγια, δώρα, έντυπα, κάθε είδους παραστάσεις ή λέξεις σε αυτοκόλλητα ή είδη με διαφημιστικές παραστάσεις ή λέξεις ή με άλλο παρόμοιο τρόπο, καθώς και για διαφημίσεις που γίνονται από τον αέρα με οποιονδήποτε τρόπο, το τέλος ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί της δαπάνης διαφήμισης. Τα ένθετα διαφημιστικά φυλλάδια, που διανέμονται μαζί με τις εφημερίδες και τα περιοδικά, υπόκεινται στο ανωτέρω τέλος διαφήμισης.

β) **Η προβολή προϊόντων σε χώρους καταστημάτων**, που γίνεται είτε με την τοποθέτηση τους σε ειδικά σημεία εντός του καταστήματος είτε με έντυπα, δώρα, επιγραφές κάθε είδους είτε με άλλο παρόμοιο τρόπο, θεωρείται διαφήμιση και υπόκειται σε τέλος διαφήμισης, βάσει των εκδιδομένων από τα καταστήματα τιμολογίων παροχής υπηρεσιών. Το τέλος υπολογίζεται με συντελεστή 2% επί της διαφημιστικής δαπάνης που καταβάλλεται για τις πράξεις αυτές.

Προβολή προϊόντων που εντάσσεται στην παραπάνω έννοια της διαφήμισης συνιστούν οι εξής ενέργειες:

- η ενοικίαση χώρων σε ειδικά ράφια,
- η τοποθέτηση προϊόντων σε ειδικές προθήκες ή περίπτερα,
- η διανομή δοκιμαστικών προϊόντων,
- εκδηλώσεις - εκπλήξεις ("Happenings") στους χώρους του καταστήματος.

γ) Η απόδοση του τέλους, για όλες τις ενέργειες της κατηγορίας αυτής, γίνεται πάντοτε από τον διαφημιζόμενο, **μέχρι τη λήξη προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος**. Η καταβολή πραγματοποιείται σε οποιοδήποτε γραφείο του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων λειτουργεί σε Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) και αποδεικνύεται με την παροχή ανάλογου παραστατικού στοιχείου (διπλότυπου). Το σύνολο των ποσών που εισπράττονται αποτελεί πόρο ειδικού λογαριασμού, που τηρείται στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων και αποδίδεται στους δήμους και κοινότητες,...

δ. Ως δαπάνη διαφήμισης για τις διαφημίσεις της παρούσας κατηγορίας είναι το ποσό που καταβάλλεται από τον διαφημιζόμενο για τη διενέργεια της διαφήμισης, με βάση το φορολογικό στοιχείο που πρέπει να εκδίδεται για κάθε περίπτωση. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις».

Ενώ με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι: «Η δαπάνη διαφήμισης δεν αναγνωρίζεται ως δαπάνη της διαφημιζόμενης επιχειρήσεως, προκειμένου προσδιορισμού των κερδών αυτής, των υπαγομένων εις φορολογία εισοδήματος, εάν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του αναλογούντος τέλους δια τριπλοτύπου εισπράξεως του οικείου δήμου ή κοινότητας».

Περαιτέρω με τις διατάξεις της ΑΥΟ **ΠΟΛ. 1029/2006** (Β' 252) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

«Η δαπάνη διαφήμισης που υπόκειται σε δημοτικό τέλος διαφήμισης, δεν αναγνωρίζεται αν δεν έχει καταβληθεί το τέλος μέχρι το χρόνο υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. ( Ν.2880/2001, άρθρο 9, παρ. 6),... Οι διαφημιστικές δαπάνες που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στα πλαίσια προβολής τους για γευστικές δοκιμές προϊόντων σε κέντρα διασκέδασης, τοποθέτηση ειδικών stands σε σούπερ μάρκετ και happenings υπάγονται σε τέλος διαφήμισης υπέρ δήμων και κοινοτήτων και δεν εκπίπτουν, από τα ακαθάριστα έσοδά τους, όταν δεν έχει καταβληθεί το πιο πάνω τέλος.

Εξάλλου, με την **εγκύκλιο** της ΓΓΔΕ **ΠΟΛ. 1113/02-06-2015**, με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες εφαρμογής των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013, «οι δαπάνες διαφήμισης δεν εκπίπτουν στην περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών διαφήμισης, δηλαδή μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθόσον με τις διατάξεις της περ. δ' της κατηγορίας Δ' της παρ.1 του **άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958** βασιλικού διατάγματος, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 2880/2001, **οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν, ορίζεται ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών, οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις».**

**Επειδή** όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου (σελ. 103 – 105), κατά το φορολογικό έτος 2014 δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση και προστέθηκαν στα αποτελέσματα ως λογιστικές διαφορές του φορολ. έτους 2014, δεδομένου ότι δεν καταβλήθηκαν τα αναλογούντα τέλη διαφήμισης, από το λογαριασμό **64.02.99.023** “Διάφορα έξοδα προβολής 23%” ποσά εξόδων συνολικού ύψους **97.428,00€**, τα οποία αφορούν σε παραστατικά δαπανών που εκδόθηκαν από τις εταιρείες ..... και ..... Στην αιτιολογία των παραστατικών της ..... αναγράφεται ότι αυτά αφορούν σε αμοιβή για ειδικές προωθήσεις (all promotions) των προϊόντων της προσφεύγουσας στα καταστήματα (S.M), ενώ στη σύμβαση εμπορικής συνεργασίας μεταξύ των μερών (σελ. 7, παρ. 3), αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα θα καταβάλει αμοιβή για προωθητικές ενέργειες επί του τζίρου των αγορών. Επίσης στην αιτιολογία των παραστατικών της «.....» αναγράφεται ότι αφορούν σε διαφημιστικές προβολές των προϊόντων της προσφεύγουσας στα καταστήματα (S.M). Περαιτέρω, προστέθηκαν στα αποτελέσματα ως λογιστικές διαφορές από το λογαριασμό **64.08.99.023** “Λοιπά υλικά άμεσης ανάλωσης” ποσά συνολικού ύψους **1.827,14€** που αφορούν σε διαφημιστικά μπαλόνια τα οποία δόθηκαν από την προσφεύγουσα στα πλαίσια διεξαγωγής εκθέσεων στις οποίες συμμετείχε η ίδια με σκοπό την προβολή και διαφήμιση των προϊόντων της.

Περαιτέρω, κατά το φορολογικό έτος 2015, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου (σελ. 114 - 116), δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση και προστέθηκαν στα αποτελέσματα ως λογιστικές διαφορές, δεδομένου ότι δεν καταβλήθηκαν τα αναλογούντα τέλη διαφήμισης:

- Από το λογαριασμό **64.02.99.023** “Διάφορα έξοδα προβολής 23%” ποσά εξόδων συνολικού ύψους **253.675,70€**, τα οποία αφορούν σε παραστατικά δαπανών που εκδόθηκαν από τις εταιρείες ..... και ....., για τους ίδιους λόγους που αναφέρθηκαν ανωτέρω για το έτος 2014.
- Από το λογαριασμό **64.08.99.023** “Λοιπά υλικά άμεσης ανάλωσης” ποσά εξόδων συνολικού ύψους **1.194,79€** που αφορούν σε διαφημιστικά μπαλόνια τα οποία δόθηκαν από την προσφεύγουσα στα πλαίσια διεξαγωγής εκθέσεων στις οποίες συμμετείχε η ίδια με σκοπό την προβολή και διαφήμιση των προϊόντων της και
- Από το λογαριασμό **64.02.99.023** “Διάφορα έξοδα Προβολής 23%” ποσά εξόδων συνολικού ύψους **2.045,00€** που αφορούν σε κόστος προωθητικής ενέργειας «.....» σε εκδήλωση 350 ατόμων που πραγματοποιήθηκε στη Βάρκιζα, αξίας 845€ και σε δαπάνη φωτογραφικού υλικού και διανομής φωτογραφιών σε περιοδικό τύπο αξίας 1.200€
- Από το λογαριασμό **64.98.99.023** “Διάφορα έξοδα 23%” ποσά εξόδων ύψους **1.500,00€** που προέρχονται από ένα τιμολόγιο της επιχείρησης ..... που αφορά ενέργειες ..... και προωθήσεων ειδικά σχεδιασμένων για την ..... με σκοπό την ενίσχυση του Brand του Προμηθευτή στο ειδικό αυτό κοινό.

Περαιτέρω, κατά το φορολογικό έτος 2016, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου (σελ. 128 - 129), δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση και προστέθηκαν στα αποτελέσματα ως λογιστικές διαφορές, δεδομένου ότι δεν καταβλήθηκαν τα αναλογούντα τέλη διαφήμισης:

- Από το λογαριασμό **64.02.99.023/024** “Διάφορα έξοδα προβολής 23%, 24%” ποσά εξόδων συνολικού ύψους **59.225,99€**, τα οποία αφορούν σε παραστατικά δαπανών που εκδόθηκαν από τις εταιρείες ..... και ....., για τους ίδιους λόγους που αναφέρθηκαν ανωτέρω για το έτος 2014.
- Από το λογαριασμό **64.08.99.023/024** “Λοιπά υλικά άμεσης ανάλωσης 23%, 24%” ποσά εξόδων συνολικού ύψους **836,24€** που αφορούν σε διαφημιστικά μπαλόνια τα οποία δόθηκαν από την προσφεύγουσα στα πλαίσια διεξαγωγής εκθέσεων στις οποίες συμμετείχε η ίδια με σκοπό την προβολή και διαφήμιση των προϊόντων της και
- Από το λογαριασμό **64.98.99.024** “Διάφορα έξοδα 24%” ποσά εξόδων ύψους **1.500,00€** που προέρχονται από ένα τιμολόγιο της επιχείρησης ..... που αφορά ενέργειες

Marketing και προωθήσεων ειδικά σχεδιασμένων για την ..... με σκοπό την ενίσχυση του Brand του Προμηθευτή στο ειδικό αυτό κοινό.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 15 του β.δ. 24.9.1958 όπου καθορίζονται οι περιπτώσεις δαπανών υπαγόμενες σε τέλος διαφήμισης, παρά τη γενικότητα της διατυπώσεως του α' εδ. παρ.1 του εν λόγω άρθρου, έχει περιοριστικό χαρακτήρα καθόσον κατά γενική αρχή του δικαίου οι ουσιαστικές φορολογικές διατάξεις ερμηνεύονται στενά. Επομένως δεν υπόκεινται σε τέλος διαφήμισης εκείνες που δεν μπορούν να υπαχθούν σε κάποια από τις 4 κατηγορίες του εν λόγω άρθρου. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι προμηθεύει τα super market χονδρικός με νωπά κρέατα και μόνον και η συγκεκριμένη προωθητική δράση αφορά τη συνολική προώθηση των πωλήσεων της και δεν έχει την έννοια της διαφήμισης αφού το όνομά της δεν αναγράφεται πουθενά ώστε να επηρεαστούν οι καταναλωτές. Εν τοις πράγμασι πρόκειται για γενική προώθηση (εκπρωτική) διάρκειας ολίγων ημερών σε κάποιο είδος κρέατος, το οποίο τα S/M προμηθεύονται όχι μόνο από την ίδια, αλλά και από άλλες ομοειδείς επιχειρήσεις, χωρίς τούτο να αποτελεί με κανένα τρόπο διαφήμιση με σκοπό τον επηρεασμό του καταναλωτικού κοινού προς κάποιο συγκεκριμένο προϊόν της, δεδομένου ότι η προωθητική ενέργεια που γίνεται από τα Super Markets αφορά κάποιο ή κάποια είδη κρέατος τα οποία προμηθεύονται και από άλλες επιχειρήσεις. Επισημαίνει δε, ότι δεν εκδίδει, ούτε διανέμει κανένα φυλλάδιο, ούτε προβάλλεται σε οποιοδήποτε τέτοιο φυλλάδιο, δεν διαθέτει προϊόντα έστω με την επωνυμία της στην ετικέτα της συσκευασίας, δεν προβαίνει σε τοποθέτηση των εντελώς κοινών (no name) προϊόντων της σε ιδιαίτερο ράφι, δεν γίνεται καμία εκδήλωση (happening) για την προβολή της και κυρίως κανείς καταναλωτής δεν διαβάζει πουθενά τα στοιχεία της, ούτε μπορεί να γίνει λόγος για προώθηση του brand name της, και επομένως δεν πρόκειται για διαφήμιση με σκοπό να επηρεαστούν οι καταναλωτές για αγορά τους προϊόντος της και φυσικά οι καταναλωτές κρέατος δεν αποτελούν ειδικό κοινό, αφού αφορούν το σύνολο σχεδόν του πληθυσμού.

**Επειδή** περαιτέρω, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου (σελ.148 και επ.), το σύνολο των δαπανών που έχουν καταχωρηθεί στο λογαριασμό 64.02.99.023 αφορούν σε παραστατικά δαπανών που εκδόθηκαν από τις εταιρείες (S.M) ....., δεδομένου δε ότι στη διάθεση του ελέγχου τέθηκαν αποσπάσματα των συμβάσεων, χωρίς καμιά βοήθεια από την προσφεύγουσα, με την υπ' αριθμ. .... /16.04.2019 πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 4174/2013, (περ. 6 & 9) ζητήθηκαν από την προσφεύγουσα, τα εν λόγω παραστατικά καθώς και διευκρινήσεις επ' αυτών (πχ. τι ακριβώς αφορούν αυτές οι δαπάνες, τη συσχέτισή τους με τις αντίστοιχες υπογραφείσες μεταξύ της ελεγχόμενης και των Super Markets (....., ....., .....) συμβάσεις κλπ.). Επίσης με την ίδια ως άνω πρόσκληση (περ. 24) ζητήθηκε να προσκομιστεί για τις χρήσεις 2013 – 2016, το παράρτημα καθώς και ο συγκεντρωτικός πίνακας παροχών της εμπορικής σύμβασης και να παράσχει πληροφορίες σχετικά με το τι ακριβώς αφορούν οι προωθητικές ενέργειες της σύμβαση εμπορικής συνεργασίας με την «.....», στην οποία η προσφεύγουσα δεν απάντησε, ούτε απάντησε και στα από 26.6.2019 και 30.07.2019 e-mail,...

Ο έλεγχος στηρίχθηκε στις αναφερόμενες επί των παραστατικών των δαπανών αυτών αιτιολογίες οι οποίες συνάδουν μετά των αναφερόμενων στις οικείες υπογραφείσες, μεταξύ της ελεγχόμενης και των Super Markets (.....) συμβάσεις, και τον οδήγησαν στην πεποίθηση ότι η φύση αυτών των δαπανών είναι διαφημιστικές.

Όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι πουλά αποκλειστικά και μόνο νωπά κρέατα χονδρικός στα S.M. από τους κωδικούς αγαθών του βιβλίου αποθήκης, προκύπτει ότι εμπορεύεται πληθώρα άλλων προϊόντων που πωλούνται στα Super Markets (π.χ. ελαιόλαδο, δημητριακά, κατεψυγμένα ψάρια, τυροκομικά / αλλαντικά κλπ.). Εξάλλου και στα παραστατικά των επίμαχων δαπανών, αναγράφονται «all promotions – Ειδικές Προωθήσεις» στο νωπό κρέας αλλά και στα Δημητριακά, όπως επίσης αναφέρονται και στις σχετικές συμβάσεις με τα S.M. Επίσης η ίδια αναφέρει ότι οι επίμαχες δαπάνες αφορούν

συγκεκριμένη προωθητική δράση η οποία αφορά τη συνολική προώθηση των πωλήσεων της στα S.M. κατά πάγια τακτική της αγοράς και στα πλαίσια των μεταξύ μας συμφωνιών. Όσον αφορά τις αιτιάσεις της προσφεύγουσας περί της γενικής προώθησης (εκπτώτικότητας) διάρκειας ολίγων ημερών, ο έλεγχος αδυνατεί να κατανοήσει το νόημα, αυτής της δράσης, στην οποία γίνεται αναφορά. Διότι αν εννοεί ότι πρόκειται για προωθητική δράση των προϊόντων της όπως ακριβώς λέγεται και όπως δέχεται και ο έλεγχος τότε αυτό φέρεται προς επίρρωση των θέσεων του ελέγχου και απαιτείται υποχρεωτικά η καταβολή τέλους διαφήμισης 2% για την αναγνώριση της δαπάνης αυτής. Εάν εννοεί ότι η εν λόγω δράση/εις αφορούν σε εκπτώσεις (π.χ. τζίρου) τότε θα έπρεπε να προσκομιστούν, τα σχετικά παραστατικά (Πιστωτικά Έκπτωσης), ώστε να αξιολογηθούν από τον έλεγχο και να διερευνηθεί εάν έχουν πληρωθεί ή όχι τα οριζόμενα από τις σχετικές διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 19 του Ν. 2859/00, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1212/1996. Περαιτέρω, στο συμφωνητικό συνεργασίας με την «.....», αναγράφεται ότι θα πραγματοποιηθούν ενέργειες marketing και προωθήσεων ειδικά σχεδιασμένων για την ..... και με σκοπό την ενίσχυση του brand του Προμηθευτή στο ειδικό αυτό κοινό, αναφέροντας μάλιστα και το ποσό των 1.500,00€, για την δράση αυτή.

**Επειδή** ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι οι εν λόγω δαπάνες αφορούν σε ενέργειες για την προώθηση των πωλήσεων των super markets προς τους τελικούς καταναλωτές, εμμέσως πλην σαφώς και η ίδια παραδέχεται ότι επιβαρύνεται με δαπάνες προώθησης των προϊόντων της που διενεργείται στους χώρους των καταστημάτων αυτών, ενώ από τις προσκομιζόμενες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, καρτέλες των Σούπερ Μάρκετ, και από τις αναγραφόμενες αιτιολογίες των παραστατικών των επίμαχων δαπανών, καθίσταται σαφές ότι αυτές αφορούν σε προβολή και προώθηση προϊόντων της στα καταστήματα αυτά (σε κρέας, δημητριακά κλπ), και ότι η ίδια επιβαρύνεται και με άλλες δαπάνες (π.χ. συμμετοχή των προϊόντων της σε έντυπα - φυλλάδια, δαπάνες διακίνησης των προϊόντων της μέσω αποθηκών των s.m., (logistic) κλπ.), τις οποίες ο έλεγχος ήδη αποδέχθηκε. Περαιτέρω ως προς τον ισχυρισμό ότι οι επίμαχες δαπάνες αποτελούν συμβατική υποχρέωσή της προς τα S.M. (σελ. 33 προσφυγής), δεν διευκρινίζεται περαιτέρω τι περιλαμβάνει αυτή η υποχρέωση αν όχι τη διαφημιστική προβολή και προώθηση των προϊόντων της από τα εν λόγω S.M., όπως είναι η θέση του ελέγχου, δεδομένου ότι οι δαπάνες για προωθητικές ενέργειες (π.χ. συμμετοχή των προϊόντων της σε διαφημιστικά έντυπα-φυλλάδια, δαπάνες διακίνησης των προϊόντων της μέσω logistic κλπ), ήδη έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο,

**Επειδή** η ίδια η προσφεύγουσα θεωρεί τις επίμαχες δαπάνες ως διαφήμιση, αφού από σχετικά ανταλλασσόμενα e-mail αυτής με τα εν λόγω Σ.Μ. αναφέρεται στη διαφημιστική προώθηση κρέατος από την συνδεδεμένη «.....»,

**Επειδή** από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι επίμαχες δαπάνες που καταχωρήθηκαν στους λογαριασμούς **64.08.99.023** “Λοιπά υλικά άμεσης ανάλωσης” **64.98.99.023** “Διάφορα έξοδα 23%”, αφορούν διαφήμιση για την οποία δεδομένου ότι δεν καταβλήθηκαν τα τέλη διαφήμισης, ορθώς καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως λογιστικές διαφορές και ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει να **απορριφθούν** ως αβάσιμοι.

**Επειδή** προκειμένου για τις επίμαχες δαπάνες που καταχωρήθηκαν στο λογαριασμό **64.08.99.023** “Λοιπά υλικά άμεσης ανάλωσης”, δεν προσκομίστηκαν επιπλέον στοιχεία (π.χ φωτογραφικό υλικό από την έκθεση), ο ισχυρισμός της σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013, πρέπει να **απορριφθεί**.

### **3.3) Ως προς τις λογιστικές διαφορές από την τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών**

**Επειδή** η ελέγχουσα φορολογική αρχή, μετά από έλεγχο που διενήργησε στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση και πρόσθεσε ως λογιστικές διαφορές στα εκ των βιβλίων προκύπτοντα αποτελέσματα μεταξύ άλλων και την διαφορά στην τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών **έτους 2015 ύψους 162.042,91€ και έτους 2016 ύψους 715.095,57€**,

**Επειδή** με τις διατάξεις των **άρθρων 2 και 50 του ν. 4172/2013** (Α' 167) ορίζεται ότι: Με το **άρθρο 2 περ. ζ: «"συνδεδεμένο πρόσωπο" είναι** κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα: αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου, ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου, γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο».

Με το **άρθρο 50: «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 ΚΦΕ 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** η βασική αρχή κατά τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι η αρχή της ανοιχτής αγοράς ή των ίσων αποστάσεων όπως αποτυπώνεται στην παρ.1 του **άρθρου 9** του Προτύπου Φορολογικών Συμβάσεων Εισοδήματος και Κεφαλαίου του **ΟΟΣΑ** και έχει ως ακολούθως: «Εάν επικρατούν ή επιβάλλονται στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις των δυο (συνδεδεμένων) επιχειρήσεων όροι διαφορετικοί από εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε από τα κέρδη τα οποία, εάν 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 αυτής και να φορολογηθούν ανάλογα»

#### **3.3.1) Ως προς τη διαφορά του φορολογικού έτους 2015**

**Επειδή** η διαφορά για το **έτος 2015** προέκυψε από την αγορά εμπορεύματος με κωδικό «06.692/Χοιρινό Μισάδι Χ/Δ Ελ. (944178)» από την συνδεδεμένη επιχείρηση ..... με αυξημένο κόστος. Ειδικότερα με το υπ' αριθμ. .... /31-10-2015 Τιμολόγιο αγοράστηκαν από τη συνδεδεμένη 562,2 κιλά από το παραπάνω είδος με τιμή μονάδας 291€/κιλό, ήτοι συνολικής αξίας 163.600,20€, τα οποία πουλήθηκαν στην επιχείρηση ..... με τιμή **3,95€/κιλό**, ήτοι 2.220,69€. Λαμβανομένου υπόψη ότι όπως προκύπτει από την καρτέλα αποθήκης του εν λόγω είδους, το μέσο περιθώριο μικτού κέρδους του είδους χωρίς την επίμαχη συναλλαγή είναι **30%**, η τιμή αγοράς προκύπτει από την επίλυση της εξίσωσης:  $3,95 \text{ (τιμή πωλ)} - X \text{ (τιμή αγοράς)} / 3,95 \text{ (τιμή πωλ)} = 30\%$ , από την οποία προκύπτει τιμή μονάδος **2,77€/κιλό**, ήτοι θα έπρεπε να αγοράσει την ανωτέρω ποσότητα έναντι του ποσού των **1.557,29€** (562,2 x 2,77). Αποτέλεσμα των ανωτέρω ήταν η προσφεύγουσα να

καταχωρήσει στα βιβλία της αυξημένο κόστος και να πετύχει αρνητικό περιθώριο μικτού κέρδους από την πώληση του αγαθού ύψους **162.042,91€** (163.600,20 – 1.557,29).

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι από προφανή παραδρομή και από απροσεξία των αρμοδίων υπαλλήλων της καταχωρήθηκε τιμή κιλού 291€ αντί 2,91€, πλην όμως, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, δεν επιτρέπεται στη φορολογική αρχή να ελέγχει το προσήκον μέτρο των δαπανών.

Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι δεδομένης της κερδοφορίας αμφοτέρων των επιχειρήσεων κανένα φορολογικό έσοδο δεν έχασε το Δημόσιο, ούτε συνολικά ωφελήθηκαν οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις παρά το Νόμο, καθόσον η ίδια την κρινόμενη χρήση είχε κέρδη 344.783,72€, ενώ η συνδεδεμένη προμηθεύτρια ..... είχε κέρδη 598.262,21€, τα οποία διαμορφώθηκαν αφού στον κύκλο εργασιών της περιλαμβάνεται το ποσό των 162.042,91€ των επίδικων τιμολογίων, για το οποίο και αποδόθηκαν οι φόροι. Ο ισχυρισμός αυτός **απορρίπτεται** καθόσον με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ισχύοντος κώδικα φορολογίας εισοδήματος (ν. 4172/2013) προβλέπεται η αρχή των ίσων αποστάσεων, ανεξάρτητα αν οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι διεθνείς ή εγχώριες.

**Επειδή** περαιτέρω η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε παραστατικά αντιλογισμού της εγγραφής που αφορά την εν λόγω υπερτιμολογημένη αγορά από τη συνδεδεμένη επιχείρηση δεδομένου δε, ότι αν η αγορά αυτή είχε γίνει μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, το γεγονός αυτό θα είχε επιλυθεί σύντομα, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας **απορρίπτονται** ως αβάσιμοι.

### **3.3.2) Ως προς τη διαφορά του φορολογικού έτους 2016**

**Επειδή** η διαφορά για το έτος **2016** διαπιστώθηκε η μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, καθώς το ποσοστό μικτού κέρδους του έτους, όπως υπολογίστηκε από τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας και ανέρχεται σε 11,08%, βρίσκεται εκτός των ορίων του 1<sup>ου</sup> και 3<sup>ου</sup> τεταρτημορίου των ποσοστών μικτού κέρδους που προέκυψε από συγκρίσιμο δείγμα 38 επιχειρήσεων, με διάμεσο συντελεστή **18,90%**, που επιλέχθηκε από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών, δεδομένου ότι κατά την αγορά των εμπορευμάτων από τη συνδεδεμένη επιχείρηση ....., που πουλήθηκαν από την προσφεύγουσα, η τιμολόγηση ήταν τέτοια που οδήγησε σε μικτό περιθώριο κέρδους εκτός ορίων, τα ακαθάριστα έσοδα 9.144.444,60€ εφαρμόστηκε η διαφορά του συντελεστή μικτού περιθωρίου 7,82% (18,90% - 11,08%) και προέκυψε ως λογιστική διαφορά το ποσό των **715.095,57€**.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ουδεμία τροποποίηση υπήρξε στη τιμολογιακή πολιτική μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών, η οποία είναι ίδια με τις προηγούμενες χρήσεις, που ο έλεγχος έχει κάνει ήδη δεκτές. Το γεγονός μείωσης του μικτού κέρδους σε 11,08% οφείλεται αποκλειστικά και μόνο στο έκτακτο γεγονός της ζημιάς και της απώλειας εσόδων από το γεγονός που επήλθε από την εταιρεία ....., λόγω της υπογραφείσας σύμβασης εξυγίανσης αυτής γεγονός το οποίο αποδέχεται και ο έλεγχος ως πραγματικό, πλην όμως αυτή η θέση της πόρρω απέχει από την πραγματικότητα αφού η εν λόγω ζημία ποσού 269.196,33€ καταχωρίστηκε σε λογαριασμούς έκτακτων εξόδων (λογ.81) έτους 2016, πράγμα που σημαίνει ότι το γεγονός αυτό θα μπορούσε να επηρεάσει ένα δείκτη κερδοφορίας που χρησιμοποιεί συντελεστές καθαρού κέρδους (πχ. TNMM) και όχι το συγκεκριμένο δείκτη μικτού περιθωρίου κέρδους. Επομένως ο χρησιμοποιούμενος από την προσφεύγουσα δείκτης κατά την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών δεν επηρεάστηκε από τη ζημία από την εξυγίανση της εταιρείας .....

**Επειδή** περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι εταιρείες που χρησιμοποίησε ο έλεγχος στο τελικό δείγμα είναι ξένες ως προς τη δραστηριότητά της και παραθέτει αποσπάσματα από ιστότοπους των εταιρειών του δείγματος, πλην όμως τα παρατιθέμενα στοιχεία δεν είναι αντιπροσωπευτικά του συνόλου των δραστηριοτήτων τους. Εξάλλου σε

κάθε περίπτωση η αναζήτηση των εταιρειών και το προκύψαν τελικό δείγμα του ελέγχου διενεργήθηκε με βάση τα κριτήρια όπως προέκυψαν από τη βάση δεδομένων ένα από τα οποία είναι και οι κωδικοί δραστηριοτήτων αυτών των εταιρειών. Επιπλέον, η προσφεύγουσα ενώ διατείνεται ότι είναι καθαρά εταιρεία χονδρικού εμπορίου κρεάτων (κωδ.46321116), εντούτοις στις 15/05/2014 διέγραψε αυτή την δραστηριότητά της και την αντικατέστησε με τον κωδ. 46382906 «Χονδρικό εμπόριο άλλων προϊόντων διατροφής Π.Δ.Κ.Α».

**Επειδή** περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η εταιρεία «.....» δεν συμπεριλαμβάνεται στο τελικό δείγμα των συγκρίσιμων εταιρειών έτους 2016, σε αντίθεση με το τελικό δείγμα των ετών 2014-2015, όπου περιλαμβάνονταν, καθώς η εν λόγω εταιρεία αποτελεί το βασικότερο ανταγωνιστή της, σημειώνουμε ότι η εν λόγω εταιρεία δεν πληρούσε τα κριτήρια αυτόματης αναζήτησης της βάσης δεδομένων και απορρίφθηκε κατά την επικαιροποίηση του δείγματος. Εξάλλου είναι μια αυτόματη διαδικασία από τη βάση δεδομένων χωρίς χειροκίνητη παρέμβαση. Επιπλέον σημειώνουμε ότι και από την ίδια την προσφεύγουσα παρόλο που παραδέχεται ότι αποτελεί τον βασικότερο ανταγωνιστή της δεν συμπεριλαμβάνεται στο τελικό της δείγμα των συγκρίσιμων εταιρειών (παράρτημα Δ φακέλου τεκμηρίωσης 2016)

**Επειδή** περαιτέρω, η προσφεύγουσα με το υπ' αρ. **ΔΕΔ** ..... **EΙ2020ΕΜΠ/22-09-2020, υπόμνημά** της που υπέβαλε στην υπηρεσία μας, **προέβαλε νέους ισχυρισμούς** και ειδικότερα παραθέτει τις μεγαλύτερες εταιρείες του κλάδου (ως σελ. 3 του υπομνήματος), τα στοιχεία των οποίων είναι δημοσιευμένα και αποτελούν το πλέον αξιόπιστο, δίκαιο και ασφαλές δείγμα προς σύγκριση όπως ισχυρίζεται, και υπολογίζει τους δείκτες μικτού κέρδους των εταιρειών του δείγματος αυτού και αποδεικνύει ότι ο συντελεστής μικτού κέρδους 11,08%, βρίσκεται εκτός των ορίων του 1<sup>ου</sup> και 3<sup>ου</sup> τεταρτημορίου των ποσοστών μικτού κέρδους και συνεπώς δεν υφίσταται απόκλιση από την αρχή των ίσων αποστάσεων.

**Επειδή** σε απάντηση της υπ' αριθμ. ....../**30-09-2020 Πράξης αναπομπής** η αρμόδια ελεγκτική αρχή αφού έλαβε υπόψη της τους εν λόγω ισχυρισμούς, μας διαβίβασε το από 12/10/2020 Σημείωμα πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων, από το οποίο προκύπτουν τα ακόλουθα:

«... **3)** Όσον αφορά τις αιτιάσεις της ελεγχόμενης στο υπό εξέταση υπόμνημά της ότι ο έλεγχος προέβη στη δημιουργία ενός νέου δείγματος χρησιμοποιώντας εταιρείες παραγωγής με ξένο αντικείμενο και όχι χονδρικού εμπορίου, πόρρω απέχουν από την πραγματικότητα, αφού όπως ήδη έχουμε αναφέρει και στο κεφάλαιο 6. «Περί τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών», της έκθεσης ελέγχου εισοδήματος, ο έλεγχος και στο αρχικό αλλά και στο τελικό δείγμα του περιλαμβάνονται εταιρείες με κωδικούς δραστηριότητας αμιγώς χονδρικού εμπορίου επεξεργασμένων προϊόντων κρέατος καθώς και άλλων προϊόντων διατροφής, (π.χ. ψάρια, γαλακτοκομικά - τυροκομικά, δημητριακά κλπ. όπως προκύπτουν και από το προσκομιζόμενο από την ελεγχόμενη αρχείο αποθεμάτων (βιβλίο αποθήκης).

4) Η προσφεύγουσα στο υπό εξέταση υπόμνημα της, όπως και στην ενδικοφανή προσφυγή (σελ.56-57), επιμένει ότι τη συγκρίνουμε με εταιρείες παραγωγής και όχι εμπορίας κρεάτων, όπως είναι η δραστηριότητά της, εντούτοις όπως έχουμε ήδη αναφέρει και αναλύσει διεξοδικά, στην από 04.11.2019 έκθεση ελέγχου εισοδήματος (σελ.86-94 & 155- 158) και (σελ.15-18) των απόψεων μας επί της ενδικοφανούς προσφυγής, ο έλεγχος έλαβε ως ελεγχόμενο μέρος, για τους λόγους που έχουμε ήδη αναφέρει, την προσφεύγουσα εταιρεία και όχι την συνδεδεμένη εταιρεία «.....», την οποία έλαβε ως ελεγχόμενο μέρος η προσφεύγουσα στο φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών.

Οπότε ορθώς ο έλεγχος λαμβάνει υπόψη στο συγκριτικό δείγμα εταιρείες ομοειδής με το αντικείμενο δραστηριότητας της προσφεύγουσας, η οποία εσφαλμένως επιμένει ότι οι εταιρείες του δείγματός μας δεν είναι συγκρίσιμες με αυτή, ακριβώς διότι λαμβάνοντας η ίδια ως



ελεγχόμενο μέρος τη συνδεδεμένη εταιρεία «.....», χρησιμοποιεί για την τεκμηρίωση τιμών των ενδοομιλικών της συναλλαγών ένα δείγμα που αποτελείται από εταιρείες ομοειδής ως προς το μέγεθος, τις λειτουργίες που επιτελεί και τους κινδύνους που αναλαμβάνει η συνδεδεμένη εταιρεία «.....», ενώ ο έλεγχος λαμβάνει δείγμα εταιρειών συναφών με το αντικείμενο εργασιών, το μέγεθος και το βεληνεκές της προσφεύγουσας εταιρείας «.....», που σαφώς είναι μικρότερης εμβέλειας και μεγέθους από πλευράς εσόδων και κερδών.

5) Επιπροσθέτως και προς πλήρη κατανόηση της επιλογής από τον έλεγχο της εταιρείας (.....) ως ελεγχόμενο μέρος, και συνακολούθως τη χρήση στο τελικό δείγμα, εταιρειών συγκρίσιμων με την (.....) και όχι με τη συνδεδεμένη αυτής (.....), αναφέρουμε ότι η εν λόγω επιλογή ήταν επιβεβλημένη ως η πιο αξιόπιστη, αφού ο δείκτης κερδοφορίας του ελεγχόμενου μέρους κατά περίπτωση, υπολογίστηκε (σύμφωνα με το φάκελο τεκμηρίωσης) από το σύνολο της λειτουργίας του και όχι από την κάθε συναλλαγή ξεχωριστά, (πωλήσεις μόνο προς την .....), με αποτέλεσμα οι δείκτες που χρησιμοποιούνται (από την ελεγχόμενη στο φάκελο τεκμηρίωσης) να μην είναι αξιόπιστοι, αφού δεν απορούν να επαληθευτούν διότι στον κύκλο εργασιών της συνδεδεμένης περιλαμβάνονται και πωλήσεις προς τρίτους. Αυτό γίνεται πιο κατανοητό εάν λάβουμε υπόψη ότι το ποσοστό των πωλήσεων της συνδεδεμένης (.....) προς την ελεγχόμενη (.....) ανέρχεται μόλις στο 41.30% του συνόλου των πωλήσεων της.

6) Όσον αφορά την προβολή - προσκόμιση, με το υπό εξέταση υπόμνημά της, των πινάκων 1 έως και 4, φερόμενα ως νέα στοιχεία, επισημαίνουμε ότι ουδόλως ως νέα στοιχεία μπορούν να χαρακτηριστούν, δεδομένου ότι τα όσα προβάλλονται εδώ είχαν ήδη αναφερθεί και στις σελ. 57-63, της ενδικοφανούς προσφυγής της, που σημαίνει ότι ήδη έχουν ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο κατά τη διατύπωση των θέσεων του, στην από 11.12.2019 Έκθεση Απόψεων επί της υπ' αριθμ. πρωτ. .... / 04-12-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, παρά ταύτα επικουρικώς αναφέρουμε και τα εξής:

Όσον αφορά τον πίνακα 2 (σελ.4 του υπομνήματος), όπου φαίνονται οι εταιρείες του δείγματος που χρησιμοποιεί η προσφεύγουσα για να καταλήξει στη σελ. 5, ότι τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων αφού ο δείκτης μικτού κέρδους της είναι εντός του ενδοτεταρτημοριακού εύρους τιμών που προέκυψε από το δείγμα των εν λόγω εταιρειών, (πιν. 3 & 4), επισημαίνουμε ότι: οι εταιρείες που χρησιμοποιεί στο δείγμα της η προσφεύγουσα ουδεμία συγκριτική σχέση έχουν με αυτή, αφού πρόκειται για εταιρείες παραγωγής επεξεργασίας και τυποποίησης κρέατος, και όχι αποθήκευσης - μεταπώλησης και διανομής που διενεργεί η ίδια, αλλά σχετίζονται περισσότερο με την συνδεδεμένη με αυτήν εταιρεία (.....).

Ενδεικτικά, και προς επιβεβαίωση αυτών, από τον πίνακα 2 (του υπομνήματος) και με βάση τις δραστηριότητες και το προφίλ των εν λόγω εταιρειών, επισημαίνουμε τα εξής:

α) Εταιρεία «.....», διενεργεί επεξεργασία, τεμαχισμό και συσκευασία νωπού κρέατος, διαθέτει εγκαταστάσεις 11.000 τμ., απασχολεί 293 άτομα και έχει στόλο 38 φορτηγών ψυγείων που μεταφέρει τα προϊόντα.

β) Εταιρεία «.....» διενεργεί παραγωγή, επεξεργασία και τυποποίηση σκευασμάτων νωπού κρέατος, έχει έσοδα και από κρεοπωλείο (ήτοι λιανική), διαθέτει εγκαταστάσεις 4.000 τμ., απασχολεί 120 άτομα και διαθέτει στόλο φορτηγών ψυγείων για τις μεταφορές των προϊόντων της.

γ) Εταιρεία «.....» διενεργεί και πωλήσεις λιανικής ενώ έχει έσοδα και από άλλες δραστηριότητες (π.χ έσοδα από μεταφορές).

δ) Εταιρεία «.....» είναι αγροκτηνοτροφική, ζωοτροφική και κρεατοπαραγωγική μονάδα διαθέτει σφαγείο, κρεοπωλείο, διενεργεί εκτροφή ζώων τυποποίηση και διαχείριση προϊόντων κρέατος.

Η Εταιρεία «.....» είναι κυρίως χονδρέμπορος - μεταπωλητής κρέατος και συναφών προϊόντων, διαθέτει εγκαταστάσεις 1.290 τμ., απασχολεί 15 άτομα, και διαθέτει 3 φορτηγά ψυγεία για τις μεταφορές εμπορευμάτων.

Με βάση τα ως άνω αναφερθέντα για τις εν λόγω εταιρείες που χρησιμοποιεί στο δείγμα της η προσφεύγουσα καθίσταται σαφές, ότι πρόκειται κυρίως για μεγάλες παραγωγικές μονάδες που διενεργούν πλήθος εργασιών που αφορούν κυρίως το κρέας και όχι απλοί μεταπωλητές κρέατος όπως η προσφεύγουσα εταιρεία. Επομένως καθίσταται σαφές ότι

πρόκειται για σύγκριση εταιρειών με τελείως ανόμοια μεγέθη, μεταξύ αυτών της προσφεύγουσας και των εταιρειών που χρησιμοποιεί στο δείγμα της η προσφεύγουσα. Εν κατακλείδι, επειδή η προσφεύγουσα παίρνει ως ελεγχόμενο μέρος την εταιρεία (.....), λαμβάνει ως συγκρίσιμο δείγμα εταιρείες ομοειδείς με την συνδεδεμένη (.....), ο έλεγχος όμως επειδή έχει λάβει ως ελεγχόμενο μέρος την προσφεύγουσα (.....), για τους λόγους που ήδη έχουμε διεξοδικώς αναφέρει, λαμβάνει ως συγκρίσιμο δείγμα εταιρείες ομοειδείς με την προσφεύγουσα που είναι σαφώς διαφορετικού ήτοι (μικρότερου) μεγέθους από την συνδεδεμένη με αποτέλεσμα το ενδοτεταρτημοριακό εύρος να είναι διαφορετικό και σαφώς πιο αξιόπιστο από αυτό της προσφεύγουσας ακριβώς διότι αυτή ξεκινά από εσφαλμένη αφετηρία αφού προσπαθεί να τεκμηριώσει την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων συγκρίνοντας τον εαυτό της με εταιρείες που προσιδιάζουν ως προς το μέγεθος τις λειτουργίες που επιτελούν και τους κινδύνους που αναλαμβάνει η συνδεδεμένη «.....».

Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι, τα φερόμενα ως νέα στοιχεία που προβαλλόμενα με το υπό εξέταση υπόμνημα της προσφεύγουσας, είχαν ήδη προβληθεί και εξεταστεί με την ενδικοφανή προσφυγή, ο έλεγχος δεν διαφοροποιεί τις απόψεις του όπως αυτές αποτυπώθηκαν στην από 04.12.2019 Έκθεση Ελέγχου Εισοδήματος καθώς και στην από 11.12.2019 Έκθεση απόψεων μας επί της υπ' αριθμ. ....../ 04-12-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της ελεγχόμενης εταιρείας».

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως **αβάσιμοι**, δεδομένου ότι αποδείχθηκε ότι κατά το φορολογικό έτος 2016 δεν τήρησε την αρχή των ίσων αποστάσεων για τις αγορές που πραγματοποίησε από τη συνδεδεμένη επιχείρηση .....

**Επειδή** η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή κατά το μέρος που αφορά τις οριστικές πράξεις τελών χαρτοσήμου (ήτοι τις από **04/11/2019** και αριθ. ...., ..... και .....), την υπ' αριθμ. ....../**04-11-2019** οριστική πράξη παρακρατουμένων φόρων, καθώς και τις από **04/11/2019** και αριθ. ...., ..... και ..... οριστικές πράξεις προστίμου, πρέπει να απορριφθεί ως **απαράδεκτη**, δεδομένου ότι δεν προβάλλονται λόγοι ακύρωσης αυτών.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από **04/11/2019** εκθέσεις μερικού ελέγχου α) φορολογίας **Εισοδήματος** β) τελών χαρτοσήμου, γ) ΚΦΑΣ – ΕΛΠ, δ) Παρακρατουμένων φόρων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

## Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **04/12/2019** και με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ..... με **ΑΦΜ:** ....., εδρεύουσα στο ....., και την **επικύρωση** των από **04/11/2019** και αριθμούς ....., ..... και ..... Οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού **φόρου εισοδήματος** φορολ. ετών 2014, 2015 και 2016 αντίστοιχα, των από **04/11/2019** και αριθμούς ....., ..... και ..... Οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού **τελών χαρτοσήμου** φορολ. ετών 2014, 2015 και 2016 αντίστοιχα, των από **04/11/2019** και αριθμούς ....., ..... και ..... Οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου κατ' άρθρο 54 ν.4174/2013, φορολ. ετών 2015, 2016 και 2019 αντίστοιχα, της υπ' αριθμ. ....../**04-11-2019** Οριστικής πράξης επιβολής προστίμου κατ' άρθρο 7§§3,5 του ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014 και της υπ' αριθμ. ....../**04-11-2019** Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενων φόρων από αμοιβές εργοληπτικών φορολογικού έτους 2016, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):**

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά Φόρων - Τελών	Πρόστιμο άρθρ.58 ΚΦΔ	Πρόστιμο άρθρ.53 ΚΦΔ	Πρόστιμο	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	..... - 04/11/2019	Διορθωτικού προσ/μού <b>Εισοδήματος</b>	2014	164.373,91€	42.737,22€	10.684,31€	21.838,72€		75.260,25€
2	..... - 04/11/2019	Διορθωτικού προσ/μού <b>Εισοδήματος</b>	2015	566.140,82€	164.180,84€	82.090,42€			246.271,26€
3	..... - 04/11/2019	Διορθωτικού προσ/μού <b>Εισοδήματος</b>	2016	834.776,31€	242.085,13€	121.042,57€			363.127,70€
4	..... - 04/11/2019	Διορθωτικού προσδιορισμού <b>Κ.Ν.Τ.Χ</b>	2014	615.644,02€	7.387,73€	3.693,87€			11.081,60€
5	..... - 04/11/2019	Διορθωτικού προσδιορισμού <b>Κ.Ν.Τ.Χ</b>	2015	167.217,25€	2.006,60€	1.003,31€			3.009,91€
6	..... - 04/11/2019	Διορθωτικού προσδιορισμού <b>Κ.Ν.Τ.Χ</b>	2016	600.370,31€	7.204,45€	3.602,23€			10.806,68€
7	..... - 04/11/2019	Διορθωτικού προσ/μού <b>Παρακρ/νων</b>	2016	12.335,00€	370,05€	500,00€			870,05€
8	..... - 04/11/2019	Προστίμου άρθρου <b>7 ν. 4337/2015</b>	2013					900,00€	900,00€
9	..... - 04/11/2019	Προστίμου άρθρου <b>54 ν. 4174/2013</b>	2015					100,00€	100,00€
10	..... - 04/11/2019	Προστίμου άρθρου <b>54 ν. 4174/2013</b>	2016					100,00€	100,00€
11	..... - 04/11/2019	Προστίμου άρθρου <b>54 ν. 4174/2013</b>	2019					500,00€	500,00€
<b>Σύνολα</b>					<b>465.972,02€</b>	<b>222.616,71€</b>	<b>21.838,72€</b>	<b>1.600,00€</b>	<b>712.027,45€</b>

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

**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.