



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 25/10/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 3395

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1049/2021 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984/12-03-2021).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **27/04/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία
ΑΦΜ, με έδρα στη, οδός,
....., κατά
της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 25/02/2013 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

5. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 27/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαχειριστικής περιόδου 25/02/2013 - 31/12/2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 107.247,28 €, πλέον προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας ύψους 119.387,67 €, ήτοι συνολικό ποσό **226.634,95 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 24/12/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση, ο έλεγχος καταλόγισε λογιστικές διαφορές συνολικού ύψους **412.489,53 €**, οι οποίες αναλύονται ως ακολούθως:

Λογ. ΓΛ	Περιγραφή	Ποσό (€)	Προσβολή από την προσφεύγουσα
61-01-01-0000	Αμοιβές & έξοδα διαφόρων τρίτων άνευ ΦΠΑ	100,00	ΌΧΙ
61-01-01-0057	Αμοιβές & έξοδα διαφόρων τρίτων ΦΠΑ 23%	600,00	ΌΧΙ
62-03-00-0000	Τηλεφωνικά-τηλεγραφικά άνευ ΦΠΑ	47,60	ΌΧΙ
62-03-00-0057	Τηλεφωνικά-τηλεγραφικά ΦΠΑ 23%	9.961,75	ΌΧΙ
62-03-02-0057	Ταχυδρομικά ΦΠΑ 23%	417,88	ΌΧΙ
62-04-03-0000	Ενοίκια μεταφορικών μέσων	219,52	ΝΑΙ
62-05-01-0000	Ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων	110,81	ΌΧΙ
62-05-07-0000	Λοιπά ασφάλιστρα	8.547,48	ΌΧΙ
62-07-03-0057	Επισκευές μεταφορικών μέσων ΦΠΑ 23%	2.091,55	ΌΧΙ
64-00-00-0000	Έξοδα κίνησης ιδιοκτ. μεταφ. μέσων άνευ ΦΠΑ	307,16	ΝΑΙ
64-00-00-0057	Έξοδα κίνησης ιδιοκτ. μεταφ. μέσων ΦΠΑ 23%	2.169,91	ΝΑΙ
64-00-03-0057	Έξοδ. μεταφ. υλικ.-αγαθ. πωλ. με μετ. μέσα τρίτων ΦΠΑ 23%	329,28	ΝΑΙ
64-01-00-0000	Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού άνευ ΦΠΑ	3.116,26	ΝΑΙ
64-01-01-0000	Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού άνευ ΦΠΑ	3.170,10	ΝΑΙ
64-02-00-0036	Διαφημίσεις από τον τύπο 13%	140,30	ΝΑΙ
64-02-00-0057	Διαφημίσεις από τον τύπο 23%	23,57	ΝΑΙ
64-02-05-0000	Έξοδα συνεδρ. δεξιωσ. & άλλων παρεμφ. εκδηλώσεων άνευ ΦΠΑ	993,48	ΝΑΙ
64-02-06-0000	Έξοδα υποδοχής & φιλοξενίας άνευ ΦΠΑ	13,00	ΝΑΙ
64-02-06-0036	Έξοδα υποδοχής & φιλοξενίας ΦΠΑ 13%	3.808,37	ΝΑΙ
64-02-06-0057	Έξοδα υποδοχής & φιλοξενίας ΦΠΑ 23%	2.741,26	ΝΑΙ
64-98-00-0000	Κοινόχρηστες δαπάνες άνευ ΦΠΑ	2.371,65	ΝΑΙ
64-98-00-0036	Κοινόχρηστες δαπάνες ΦΠΑ 13%	247,80	ΝΑΙ
64-98-00-0057	Κοινόχρηστες δαπάνες ΦΠΑ 23%	279,76	ΝΑΙ

64-98-04-0057	Έξοδα λοιπών ελευθέρων επαγγελματιών ΦΠΑ 23%	255,00	ΝΑΙ
66-03-01-0000	Αποσβέσεις λοιπών επιβατ.αυτοκ. Ενδοομιλικές συναλλαγές	717,73 369.708,31	ΌΧΙ ΝΑΙ
Σύνολο		412.489,53	

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Καθ' ύλην αναρμοδιότητα του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τη διενέργεια του ελέγχου.

2ος λόγος: Νομιμότητα του ελέγχου από άποψη διαχρονικού δικαίου.

3ος λόγος: Η χρήση των διαφόρων κανόνων του ΟΟΣΑ.

4ος λόγος: Ευνοϊκό καθεστώς εφαρμογής.

5ος λόγος: Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας-μη ορθή σύνταξη των εντολών ελέγχου και των πράξεων προσδιορισμού του φόρου, με αποτέλεσμα να προκαλείται σύγχυση στον διοικούμενο.

6ος λόγος: Εσφαλμένη κρίση και εφαρμογή του νόμου ως προς τις δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν ως παραγωγικές.

7ος λόγος: Εσφαλμένη απόρριψη του φακέλου τεκμηρίωσης και της μεθόδου τήρησής του, αφού η μέθοδος τεκμηρίωσης που επελέγη καλύπτεται από το τεκμήριο νομιμότητας με βάση την ΠΟΛ 1179/2013.

8ος λόγος: Εσφαλμένος υπολογισμός του πρόσθετου φόρου-προστίμου.

Ως προς τον 1ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με την υποπερίπτωση Α.2 της παρ. 12 του πίνακα της Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017, με την οποία εξειδικεύονται η μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, όπως ίσχυε κατά τη χρονική στιγμή έκδοσης της οικείας εντολής ελέγχου, για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων, ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. είναι αρμόδιος για την έκδοση εντολής ελέγχου για:

(α) τους φορολογουμένους όλης της επικράτειας με ετήσια ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα άνω των δέκα εκατομμυρίων (10.000.000,00) ευρώ κατά την διαχειριστική περίοδο που έκλεισε εντός του έτους 2015 ή κατά την πρώτη τους διαχειριστική περίοδο, εφόσον αυτή έκλεισε μετά από την 1/1/2016.

(β) τον/την σύζυγο του φορολογουμένου της αμέσως προηγούμενης υποπερίπτωσης (α), ανεξαρτήτως άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας από αυτούς.

(γ) για φορολογουμένους, ανεξαρτήτως ετήσιων ακαθάριστων εσόδων, οι οποίοι διενεργούν διασυνοριακές συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 39 του Ν. 2238/1994 (Α' 151) ή με συνδεδεμένα πρόσωπα, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου ζ' του άρθρου 2 του Ν. 4172/2013 (Α' 167) και έχουν υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και, μόνο, για τον έλεγχο ορθής τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στις διασυνοριακές ενδοομιλικές συναλλαγές τους.

(δ) Τις εταιρείες παροχής υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου, οι οποίες διέπονται από τις διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 50 του ν. 4002/2011 (Α' 180).

Η παρούσα απόφαση ισχύει για εντολές ελέγχου που εκδίδονται μετά από τη δημοσίευσή της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται τις διατάξεις της Δ. ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017 απόφασης, όπως ίσχυε κατά την αρχική της έκδοση, ισχυριζόμενη ότι το ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ. ήταν αρμόδιο για έλεγχο αποκλειστικά και μόνο των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Επειδή σύμφωνα με την Έκθεση Απόψεων του ελέγχου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία μας, η προσφεύγουσα κατά τη διαχειριστική περίοδο που έκλεισε εντός του έτους 2015 (φορολογικό έτος 2015) **πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα ύψους 16.229.152,36 €,** ήτοι άνω του ορίου των 10.000.000,00 €.

Επειδή σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 4 του άρθρου 171 του Ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας):

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν **πλήρη απόδειξη** για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

....

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι όσον αφορά στο χρονικό διάστημα 01/01/2014-31/12/2014, εσφαλμένως ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση τις διατάξεις του Ν. 2238/1994, δεδομένου ότι τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του Ν. 4172/2013.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72 του Ν. 4172/2013:

«1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που **αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά**, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του άρθρου αυτού.

2. Οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 ισχύουν για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που **αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά**.

...».

Επειδή εν προκειμένω, η ελεγχόμενη περίοδος είναι υπερδωδεκάμηνη και είναι η πρώτη διαχειριστική χρήση της προσφεύγουσας με έναρξη στις 25/02/2013, ήτοι πριν τις 01/01/2014.

Επειδή συνεπώς, για ολόκληρη την ελεγχόμενη περίοδο (25/02/2013-31/12/2014) τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του Ν. 2238/1994.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 5ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι λόγω έκδοσης δύο εντολών ελέγχου με διαφορετικά ονόματα ελεγκτών, δεν προκύπτει με σαφήνεια το πρόσωπο του ελεγκτή-υπαλλήλου.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, αρχικά είχε εκδοθεί η υπ' αριθμόν/2020 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., στην οποία αναγραφόταν το όνομα του ελεγκτή κ. ενώ στη συνέχεια, λόγω υπηρεσιακών αναγκών, η υπόθεση ανατέθηκε στον ελεγκτή κ. μέσω της έκδοσης της υπ' αριθμόν/2020 νέας εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Επειδή από τα ανωτέρω είναι προφανές ότι ελεγκτής είναι ο κ., ενώ το γεγονός ότι η υπ' αριθμόν/2020 πρόσκληση για προσκόμιση στοιχείων αναγράφει το όνομα του κ., είναι θέμα πραγματικό και σχετίζεται με το ότι εκείνη τη χρονική στιγμή δεν είχε επέλθει ακόμα η μεταβολή στην ανάθεση της υπόθεσης.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται παράλληλα ότι από την εντολή ελέγχου δεν προκύπτουν με σαφήνεια τα είδη των φορολογιών που ελέγχονται, δεδομένου ότι στο πεδίο "Είδη φορολογίας" αναγράφεται «ΕΙΣΟΔΗΜΑ, ΦΠΑ, ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ, ΤΕΛΗ ΕΙΣΦΟΡΕΣ, ΕΛΕΓΧΟΣ ΟΡΘΗΣ ΤΗΡΗΣΗΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ», ενώ στο πεδίο "Παρατηρήσεις" αναγράφεται «ΦΜΥ, ΛΟΙΠΟΙ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΙ (ΕΚΤΟΣ ΦΜΥ), ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, ΑΛΛΟΙ ΦΟΡΟΙ ΤΕΛΗ ΕΙΣΦΟΡΕΣ, ΦΜΑΠ/ΕΤΑΚ/ΦΑΠ/ΕΝΦΙΑ».

Επειδή τα αναγραφόμενα στο πεδίο "Παρατηρήσεις" αφορούν ανάλυση-επεξήγηση των «Λοιπών φόρων» που αναφέρονται στο πεδίο "Είδη φορολογίας".

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται περαιτέρω ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι υπογεγραμμένη μόνο από τον ελεγκτή κ., ενώ λείπουν οι υπογραφές των προϊσταμένων του.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (Κανονισμός Λειτουργίας ΔΟΥ και Τοπικών Γραφείων και καθήκοντα υπαλλήλων αυτών), οι εκθέσεις που συντάσσουν οι ελεγκτές αποτελούν δημόσια έγγραφα που έχουν ισχύ μόνο αν θεωρηθούν από τον Προϊστάμενο της ΔΟΥ, γιατί αυτός είναι από τον νόμο το αρμόδιο όργανο για την επιβολή της φορολογίας. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται σε τρία αντίγραφα και περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα.

Επειδή όταν μια δημόσια αρχή επικυρώνει ένα έγγραφο ως ακριβές αντίγραφο του πρωτοτύπου, νοείται ότι το έγγραφο αυτό αποτελεί πιστό αντίγραφο ενός άλλου εγγράφου, το οποίο είναι το πρωτότυπο.

Επειδή εν προκειμένω, εκδόθηκαν από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. η υπ' αριθμόν/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και η οικεία Έκθεση Ελέγχου, με αμφότερες να φέρουν νομίμως υπογραφές όλων των εμπλεκομένων μερών, ήτοι του ελεγκτή κ., του επόπτη ελέγχου κ., της υποδιευθύντριας κ. και του διευθυντή κ. Ακριβή αντίγραφα των ανωτέρω επιδόθηκαν στην προσφεύγουσα στις 31/12/2020 από τον Επιμελητή κ.

Επειδή τα ακριβή αντίγραφα φέρουν μόνο την υπογραφή του υπαλλήλου που βεβαιώνει ότι πρόκειται για ακριβή αντίγραφα των πρωτοτύπων.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 6ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή όπως έχει κριθεί νομολογιακά, για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 και την αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις: α) η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική, β) η δαπάνη να είναι παραγωγική, γ) η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.), δ) η δαπάνη να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη, ε) η δαπάνη να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος, στ) η δαπάνη να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων), ζ) η πραγματοποίηση της δαπάνης να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.), και η) η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία.

Επειδή οι κατηγορίες δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο και οι οποίες προσβάλλονται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αναλύονται ως ακολούθως:

- Λογ. 62-04-03 Ενοίκια μεταφορικών μέσων υπολοίπου 14.619,26 €

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε επιμέρους ποσό 219,52 € που αφορά σε δαπάνες για ενοίκιαση χώρου στάθμευσης αυτοκινήτου, το οποίο δεν ανήκει στην προσφεύγουσα, ενώ και από τα παραστατικά που προσκομίστηκαν στον έλεγχο, δεν προέκυψε το πρόσωπο για το οποίο διενεργήθηκαν οι σχετικές δαπάνες.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο χώρος μισθωνόταν για λογαριασμό του στελέχους κ.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν αποδεικνύεται.

Ως εκ τούτου, ορθώς δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το ποσό **219,52 €** των σχετικών δαπανών, δεδομένου ότι δεν προέκυψε η παραγωγικότητά τους.

- Λογ. 64-00-00 Έξοδα κίνησης ιδιόκτητων μεταφορικών μέσων υπολοίπου 3.473,37 €

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε επιμέρους ποσό 1.317,12 € που αφορά, όπως και ανωτέρω, σε δαπάνες για ενοίκιαση χώρου στάθμευσης αυτοκινήτου, το οποίο δεν ανήκει στην προσφεύγουσα, ενώ και από τα παραστατικά που προσκομίστηκαν στον έλεγχο, δεν προέκυψε το πρόσωπο για το οποίο διενεργήθηκαν οι σχετικές δαπάνες.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, όπως και ανωτέρω, ότι ο χώρος μισθωνόταν για λογαριασμό του στελέχους κ.

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε επίσης επιμέρους ποσό 1.159,96 € που αφορά στο 65% δαπανών για καύσιμα μεταφορικών μέσων άνω των 1.600 cc.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι σχετικές δαπάνες είναι παραγωγικές, δεδομένου ότι λόγω της φύσης των εργασιών της, είναι επιβεβλημένη η συνεχής μετακίνηση για τη σύναψη συμφωνιών, την εποπτεία του εμπορεύματος κλπ.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 31, παρ. 1 (β') του Ν. 2238/1994 «Ειδικά για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό μέχρι χίλια εξακόσια (1.600) κυβικά εκατοστά, εκπίπτουν οι δαπάνες συντήρησης, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων και τα μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης ή οποιονδήποτε τρίτο, σε ποσοστό εβδομήντα τοις εκατό (70%) του ύψους αυτών, εφόσον τα αυτοκίνητα αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των πιο πάνω δαπανών».

Ως εκ τούτου, ορθώς δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το συνολικό ποσό των **2.477,08 €** των σχετικών δαπανών, δεδομένου ότι δεν προέκυψε η παραγωγικότητά τους.

- Λογ. 64-00-03 Έξοδα μεταφ. υλικών με μετ. μέσα τρίτων υπολοίπου 227.229,18 €

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε επιμέρους ποσό 329,28 € που αφορά, όπως και ανωτέρω, σε δαπάνες για ενοίκιαση χώρου στάθμευσης αυτοκινήτου, το οποίο δεν ανήκει στην προσφεύγουσα, ενώ και από τα παραστατικά που προσκομίστηκαν στον έλεγχο, δεν προέκυψε το πρόσωπο για το οποίο διενεργήθηκαν οι σχετικές δαπάνες.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, όπως και ανωτέρω, ότι ο χώρος μισθωνόταν για λογαριασμό του στελέχους κ.

Ως εκ τούτου, ορθώς δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το ποσό **329,28 €** των σχετικών δαπανών, δεδομένου ότι δεν προέκυψε η παραγωγικότητά τους.

- Λογ. 64-01-00 Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού υπολοίπου 37.014,00 €

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε επιμέρους ποσό 3.116,26 € που αφορά δαπάνες μετακίνησης, διαμονής και διατροφής στο εσωτερικό, για τις οποίες δεν επιδείχθηκαν τα προβλεπόμενα παραστατικά, δαπάνες για τις οποίες δεν προκύπτει ο επαγγελματικός χαρακτήρας των ταξιδιών και δαπάνες για τις οποίες δεν αποδεικνύεται ο παραγωγικός τους χαρακτήρας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι σχετικές δαπάνες αφορούν διαμονή, διατροφή και μετακίνηση του στελέχους κ. προς εξυπηρέτηση παραγωγικών σκοπών της επιχείρησης και την επίσκεψη σε πελάτες και συνεργάτες, την επέκταση της πελατείας και την ανάπτυξη του δικτύου συνεργατών.

Επειδή η γενική επίκληση εκ μέρους της προσφεύγουσας των συνεργασιών με τις εταιρείες και και τους συνεργάτες, και, υποστηρίζοντας ότι οι εν λόγω συνεργασίες ήταν αποτέλεσμα των εν λόγω ταξιδιών του στελέχους της, δεν αποτελεί απόδειξη προς επίρρωση του ισχυρισμού της.

Ως εκ τούτου, ορθώς δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το ποσό **3.116,26 €** των σχετικών δαπανών, δεδομένου ότι δεν προέκυψε η παραγωγικότητά τους.

- Λογ. 64-01-01 Έξοδα ταξιδίων εξωτερικού υπολοίπου 81.417,65 €

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε επιμέρους ποσό 3.170,10 € που αφορά δαπάνες μετακίνησης, διαμονής και διατροφής στο εξωτερικό, για τις οποίες δεν επιδείχθηκαν τα προβλεπόμενα παραστατικά, δαπάνες για τις οποίες δεν προκύπτει ο επαγγελματικός χαρακτήρας των ταξιδιών και δαπάνες για τις οποίες δεν αποδεικνύεται ο παραγωγικός τους χαρακτήρας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι σχετικές δαπάνες αφορούν διαμονή, διατροφή και μετακίνηση του στελέχους κ. προς εξυπηρέτηση παραγωγικών σκοπών της επιχείρησης και την επίσκεψη σε προμηθευτές και συνεργάτες στο εξωτερικό και συγκεκριμένα στις εταιρείες,,,,, κ.ά..

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 31, παρ. 1 (σ') του Ν. 2238/1994 εκπίπτουν «τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδιών που πραγματοποιούν στην αλλοδαπή διευθυντικά και άλλα στελέχη της που εργάζονται σε αυτήν, καθώς και αντιπρόσωποι ή ειδικοί επιστήμονες που εκπροσωπούν την επιχείρηση στην αλλοδαπή και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής. Τα έξοδα διατροφής αναγνωρίζονται μέχρι του ποσού που αντιστοιχεί στο κόστος διαμονής. Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ισχύουν με την προϋπόθεση ότι ο σκοπός του ταξιδιού συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης».

Επειδή η γενική επίκληση εκ μέρους της προσφεύγουσας των συνεργασιών με τις ανωτέρω εταιρείες, χωρίς την προσκόμιση λοιπών υποστηρικτικών στοιχείων, δεν αποτελεί απόδειξη προς επίρρωση του ισχυρισμού της.

Ως εκ τούτου, ορθώς δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το ποσό **3.170,10 €** των σχετικών δαπανών, δεδομένου ότι δεν προέκυψε η παραγωγικότητά τους.

- Λογ. 64-02-00 Διαφημίσεις από τον τύπο υπολοίπου 163,87 €

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το σύνολο του λογαριασμού, δεδομένου ότι πρόκειται για δαπάνες για τις οποίες δεν αποδεικνύεται ο παραγωγικός τους χαρακτήρας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι σχετικές δαπάνες αφορούσαν την υποχρεωτική τότε δημοσίευση των εταιρικών μεταβολών σε ΦΕΚ και τοπικές εφημερίδες.

Επειδή ωστόσο, δεν προσκομίζεται σχετικό παραστατικό δαπάνης, παρά μόνο το ΦΕΚ (ΑΕ/ΕΠΕ-...../2013), το οποίο δεν αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο.

Ως εκ τούτου, ορθώς δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το ποσό **163,87 €** των σχετικών δαπανών, δεδομένου ότι δεν προέκυψε η παραγωγικότητά τους.

- Λογ. 64-02-05 Έξοδα συνεδρίων και δεξιώσεων υπολοίπου 993,48 €

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το σύνολο του λογαριασμού, δεδομένου ότι πρόκειται για δαπάνες για τις οποίες δεν προκύπτουν τα πρόσωπα για τα οποία πραγματοποιήθηκαν.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι σχετικές δαπάνες αφορούσαν διοργάνωση σεμιναρίου για την επιμόρφωση του προσωπικού για τις εξελίξεις στο χώρο της ανακύκλωσης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 31, παρ. 1 (ν') του Ν. 2238/1994 εκπίπτουν «τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για επιμόρφωση του προσωπικού της με την προϋπόθεση ότι η επιμόρφωση έχει σχέση με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης ή το αντικείμενο εργασιών του προσωπικού ή τέλος, με τη χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών ή των προγραμμάτων αυτών που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης».

Επειδή σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, δεν προέκυψαν τα πρόσωπα που συμμετείχαν στο σχετικό σεμινάριο.

Ως εκ τούτου, ορθώς δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το ποσό **993,48 €** των σχετικών δαπανών, δεδομένου ότι δεν προέκυψε η παραγωγικότητά τους.

- Λογ. 64-02-06 Έξοδα υποδοχής & φιλοξενίας υπολοίπου 6.562,63 €

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το σύνολο του λογαριασμού, δεδομένου ότι πρόκειται για έξοδα γευμάτων και λοιπών εξόδων για τα οποία δεν προκύπτουν τα πρόσωπα για τα οποία πραγματοποιήθηκαν.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι σχετικές δαπάνες έγιναν στο πλαίσιο των εμπορικών της σχέσεων με πελάτες, συνεργάτες και προμηθευτές, στους οποίους παραθέτει συχνά γεύματα λόγω της φύσης της δραστηριότητάς της που βασίζεται στις δημόσιες σχέσεις.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 31, παρ. 1 (μ') του Ν. 2238/1994 εκπίπτουν «έξοδα διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων, που προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Τα ανωτέρω ισχύουν με την προϋπόθεση ότι το ξενοδοχείο ευρίσκεται εντός του νομού, στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα ή υποκατάστημα της επιχείρησης που επιβαρύνεται με τα πιο πάνω έξοδα. Η αξία των δώρων που γίνονται προς τα ανωτέρω πρόσωπα και μέχρι είκοσι (20) ευρώ για κάθε δωρεοδόχο. **Λοιπά έξοδα φιλοξενίας και διανυκτέρευσης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση».**

Ως εκ τούτου, ορθώς δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το ποσό **6.562,63 €** των σχετικών δαπανών, δεδομένου ότι δεν προέκυψε η παραγωγικότητά τους.

- Λογ. 64-98-00-0000 Κοινόχρηστες δαπάνες άνευ ΦΠΑ υπολοίπου 3.798,83 €

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε επιμέρους ποσό 1.502,61 €, δεδομένου ότι πρόκειται για έξοδα γευμάτων και λοιπών εξόδων για τα οποία δεν προκύπτουν τα πρόσωπα για τα οποία πραγματοποιήθηκαν, καθώς και επιμέρους ποσό 1.941,65 €, δεδομένου ότι πρόκειται για δαπάνες για ενοικίαση χώρου στάθμευσης αυτοκινήτου, το οποίο δεν ανήκει στην προσφεύγουσα, ενώ και από τα παραστατικά που προσκομίστηκαν στον έλεγχο, δεν προέκυψε το πρόσωπο για το οποίο διενεργήθηκαν.

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς με τις παραπάνω περιπτώσεις περί παραγωγικότητας των εν λόγω δαπανών.

Επειδή όπως προαναφέρθηκε, δεν προέκυψε η παραγωγικότητά των εν λόγω δαπανών.

Ως εκ τούτου, ορθώς δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο οι σχετικές δαπάνες. Ωστόσο, δεδομένου ότι τα ανωτέρω επιμέρους ποσά αθροίζουν 1.941,65 €, ενώ ο έλεγχος καταλόγισε 2.371,65 €, οι λογιστικές διαφορές της προκειμένης περίπτωσης περιορίζονται στο ποσό των **1.941,65 € (διαφορά 430,00 €).**

- Λογ. 64-98-00-0036 Κοινόχρηστες δαπάνες ΦΠΑ 13% υπολοίπου 821,52 €

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε επιμέρους ποσό 247,80 €, δεδομένου ότι πρόκειται για δαπάνες δώρων (άνθη) για τις οποίες δεν προκύπτουν τα πρόσωπα για τα οποία πραγματοποιήθηκαν.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι σχετικές δαπάνες αφορούσαν την προώθηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 31, παρ. 1 (φ') του Ν. 2238/1994 εκπίπτουν οι δαπάνες «δώρων της επιχείρησης προς πελάτες, επιχειρήσεις ή μη, εφόσον φέρουν την επωνυμία της και έχει καταβληθεί το αναλογούν δημοτικό τέλος για τη συνολική αξία των δώρων αυτών. Το ποσό της δαπάνης που εκπίπτει με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης αυτής, δεν μπορεί να υπερβαίνει τα δεκαπέντε (15) ευρώ για κάθε δώρο χωριστά».

Επειδή σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, δεν προέκυψε η σχέση μεταξύ της προσφεύγουσας και των προσώπων που έλαβαν τα σχετικά δώρα.

Ως εκ τούτου, ορθώς δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το ποσό **247,80 €** των σχετικών δαπανών, δεδομένου ότι δεν προέκυψε η παραγωγικότητά τους.

- Λογ. 64-98-00-0057 Κοινόχρηστες δαπάνες ΦΠΑ 23% υπολοίπου 2.505,09 €

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε επιμέρους ποσό 170,00 €, δεδομένου ότι πρόκειται για έξοδα γευμάτων και λοιπών εξόδων για τα οποία δεν προκύπτουν τα πρόσωπα για τα οποία πραγματοποιήθηκαν, καθώς και επιμέρους ποσό 109,76 €, δεδομένου ότι πρόκειται για δαπάνες για ενοικίαση χώρου στάθμευσης αυτοκινήτου, το οποίο δεν ανήκει στην προσφεύγουσα, ενώ και από τα παραστατικά που προσκομίστηκαν στον έλεγχο, δεν προέκυψε το πρόσωπο για το οποίο διενεργήθηκαν.

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς με τις παραπάνω περιπτώσεις περί παραγωγικότητας των εν λόγω δαπανών.

Επειδή όπως προαναφέρθηκε, δεν προέκυψε η παραγωγικότητά των εν λόγω δαπανών.

Ως εκ τούτου, ορθώς δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το συνολικό ποσό των **279,76 €**.

- Λογ. 64-98-04-0057 Έξοδα λοιπών ελευθέρων επαγγελματιών ΦΠΑ 23% υπολοίπου 4.994,27 €

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε επιμέρους ποσό 255,00 €, δεδομένου ότι πρόκειται για έξοδα γευμάτων και λοιπών εξόδων για τα οποία δεν προκύπτουν τα πρόσωπα για τα οποία πραγματοποιήθηκαν.

Ως εκ τούτου, όπως και στις ανωτέρω περιπτώσεις, ορθώς δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το ποσό των **255,00 €**, δεδομένου ότι δεν προέκυψε η παραγωγικότητα των δαπανών.

Συμπερασματικά, με βάση όλες τις ανωτέρω επιμέρους περιπτώσεις, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **μερικώς αποδεκτός** και οι καταλογισθείσες από τον έλεγχο λογιστικές διαφορές **μειώνονται κατά το ποσό των 430,00 €**.

Ως προς τους 3ο, 4ο και 7ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 39, παρ. 1 του Ν. 2238/1994 «Όταν μεταξύ συνδεδεμένων, κατά την έννοια της επόμενης παραγράφου, επιχειρήσεων πραγματοποιούνται συναλλαγές με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων ή που έχουν συμφωνηθεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τρίτων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων, **προσαυξάνουν τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης ή μειώνουν τη ζημία** που προκύπτει από τα βιβλία της, χωρίς να θίγεται το κύρος αυτών. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται ανάλογα και για συναλλαγές μεταξύ μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα με το κεντρικό και με τις συνδεδεμένες εταιρείες του κεντρικού της στην αλλοδαπή, καθώς και για συναλλαγές μεταξύ ημεδαπής επιχείρησης και μόνι μης εγκατάστασής της στην αλλοδαπή».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1179/2013:

«...»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ'

ΜΕΘΟΔΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

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 39 του ν. 2238/1994.

...

Για την διαπίστωση εφαρμογής της παραπάνω αρχής, λαμβάνονται υπόψη, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 39 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.

...

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.

...».

Επειδή σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ (2010):

- παρ. 2.3: όταν η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) και μια άλλη μέθοδος τεκμηρίωσης μπορούν να εφαρμοστούν με εξίσου αξιόπιστο τρόπο, **πρέπει να προτιμάται η μέθοδος CUP.**
- παρ. 2.14: μία μη ελεγχόμενη συναλλαγή είναι συγκρίσιμη με μια ελεγχόμενη συναλλαγή για σκοπούς εφαρμογής της μεθόδου ΣΜΕΤ (CUP), αν ικανοποιείται μία από τις δύο προϋποθέσεις:
 - ο καμία από τις διαφορές (αν υπάρχουν) μεταξύ των υπό σύγκριση συναλλαγών ή μεταξύ των επιχειρήσεων που λαμβάνουν μέρος σε αυτές τις συναλλαγές δε θα μπορούσε να επηρεάσει σημαντικά την τιμή σε συνθήκες αγοράς,

- **εύλογα ακριβείς προσαρμογές μπορούν να γίνουν για να εξαλείψουν τα σημαντικά αποτελέσματα τέτοιων διαφορών.**
- παρ. 2.16: όταν υπάρχουν διαφορές μεταξύ ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών ή μεταξύ επιχειρήσεων που διενεργούν αυτές τις συναλλαγές, μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστούν εύλογα ακριβείς προσαρμογές για να εξουδετερωθεί η επίδραση στην τιμή. **Δυσκολίες που τυχόν προκύπτουν κατά την προσπάθεια για προσδιορισμό εύλογα ακριβών προσαρμογών δε θα πρέπει να αποκλείουν κατευθείαν την πιθανή εφαρμογή της μεθόδου ΣΜΕΤ. [...] Θα πρέπει να καταβάλλεται κάθε προσπάθεια για προσαρμογή των δεδομένων ώστε να μπορούν να χρησιμοποιηθούν κατάλληλα στη μέθοδο ΣΜΕΤ.**
- παρ. 2.20: Ως άλλο παράδειγμα, υποθέτουμε ότι ένας φορολογούμενος πωλεί 1.000 τόνους ενός προϊόντος για \$80 ανά τόνο σε συνδεδεμένη επιχείρηση του ομίλου και ταυτόχρονα πωλεί 500 τόνους του ίδιου προϊόντος για \$100 ανά τόνο σε μία ανεξάρτητη επιχείρηση. **Αυτή η περίπτωση απαιτεί εκτίμηση του εάν οι διαφορετικές ποσότητες πρέπει να οδηγήσουν σε προσαρμογή της τιμής. Θα πρέπει να ερευνηθεί η σχετική αγορά με ανάλυση των συναλλαγών σε όμοια προϊόντα για να προσδιοριστούν οι τυπικές εκπτώσεις λόγω τζίρου.**
- παρ. 3.28: ως 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 τη 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.**

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, η προσφεύγουσα είχε συναλλαγές με τη συνδεδεμένη αλλοδαπή επιχείρηση με έδρα στην , μεταξύ των οποίων ήταν και η πώληση προς την τελευταία, εμπορευμάτων (ανακυκλώσιμο χαρτί) συνολικής αξίας 4.719.336,90 €.

Επειδή η προσφεύγουσα, ως μέθοδο τεκμηρίωσης της ανωτέρω συναλλαγής, χρησιμοποίησε τη μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP).

Επειδή ο έλεγχος απέρριψε την ανωτέρω μέθοδο, βασιζόμενος στο γεγονός ότι υπάρχουν διαφοροποιήσεις ανάμεσα στις πωληθείσες ποσότητες στη συνδεδεμένη αλλοδαπή εταιρεία και στους λοιπούς πελάτες της προσφεύγουσας και αντ' αυτής, προέκρινε ως κατάλληλη μέθοδο τη μέθοδο του κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους (cost plus).

Επειδή από τον έλεγχο της ορθής εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων με τη χρήση της μεθόδου του κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους (cost plus), προέκυψε διαφορά ύψους **369.708,31 €**, η οποία και καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά της ελεγχόμενης χρήσης.

Επειδή η ελεγχόμενη ισχυρίζεται ότι εντελώς εσφαλμένα και αναιτιολόγητα ο έλεγχος απέρριψε τη μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), η οποία είναι η πλέον προτιμητέα με βάση τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ, **χωρίς προηγουμένως να εξετάσει εάν είναι δυνατόν να γίνουν λογικά ακριβείς προσαρμογές επί αυτής.** Επίσης, ισχυρίζεται ότι η ίδια έχει προβεί σε σχετικές προσαρμογές, οι οποίες περιλαμβάνονται στον προσκομισθέντα στον έλεγχο Φάκελο Τεκμηρίωσης και οι οποίες αγνοήθηκαν από τον έλεγχο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28, παρ. 2 του Ν. 4174/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την

οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης». Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 43-47), ο έλεγχος απέρριψε τη μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) με μόνη αιτία τη διαφορά στους όγκους των πωλήσεων μεταξύ της συνδεδεμένης αλλοδαπής εταιρείας και των λοιπών πελατών, χωρίς να προκύπτει εάν υπήρχε η δυνατότητα για διατήρηση της εν λόγω μεθόδου αλλά με τη διενέργεια λογικών προσαρμογών.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, η υπ' αριθμόν/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαχειριστικής περιόδου 25/02/2013 - 31/12/2014 κρίνεται τυπικά πλημμελής και συνεπώς ακυρωτέα.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63, παρ. 6 του Ν. 4174/2013, «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 σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν. 4174/2013:

«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.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

....

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.

...».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος δύναται να προβεί σε έκδοση νέας πράξης εντός περιόδου ενός (1) έτους από την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας:

- επιβεβαιώνοντας εάν υπάρχει η δυνατότητα για έλεγχο της ορθής τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων μέσω της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) αλλά με τη διενέργεια λογικών προσαρμογών και
- χρησιμοποιώντας τη μέθοδο του κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους (cost plus) μόνο σε περίπτωση που **απιολογημένα** δεν είναι εφικτές ανωτέρω προσαρμογές.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται **αποδεκτοί**.

Ως προς τον 8ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Γενομένου δεκτού των 3ου, 4ου και 7ου ως άνω ισχυρισμών της προσφεύγουσας, παρέλκει η εξέταση του παρόντος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **27/04/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία **ΑΦΜ**, κατά της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος διαχειριστικής περιόδου 25/02/2013 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

0,00 €

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**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.