



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 02/12/2021

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

Αριθμός απόφασης: 4450

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.
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 **12/07/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα **-ΡΕΘΥΜΝΟ**, κατά των υπ' αριθμ.:
 - /**2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
 - /**2021** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..
5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων 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 **12/07/2021** 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. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 843.344,38 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας ύψους 421.672,19 €, ήτοι συνολικό ποσό **1.265.016,57 €**.

Με την υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **100,00 €**, επειδή υπέβαλε ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα (κατάσταση των παρ. 3 και 4 του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013) φορολογικού έτους 2017 από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 08/06/2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. /09-05-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για την περίοδο 01/01/2017-31/12/2017, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση οι κάτωθι δαπάνες:

Λογ. ΓΛ	Περιγραφή λογαριασμού	Ποσό (€)
62.07.04	Συμβόλαια συντήρησης μηχανογραφικών προγραμμάτων	285,00
64.00.01	Έξοδα μεταφοράς προσωπικού με μετ. μέσα τρίτων	72,57
64.00.00.0011	Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού τρίτων	210,00
64.00.00.0012	Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού διοίκησης	280,00
64.02.06	Υποδοχή & φιλοξενία-γεύματα εκδηλ.	1.232,00
64.03.02	Διαμονή συμμετεχόντων	200,00
64.03.04	Διακίνηση υλικού εκθέσεων	70,00
64.06.98	Δωρεές λοιπές με ΦΠΑ	1.618,49
65.00.00.0802	Τόκοι & έξοδα ομολ/κών Eurobank	5.150,12
65.00.00.0802	Τόκοι & έξοδα ομολ/κών Eurobank	2.525,05
65.05.08.0404	Eurobank αρ. σύμβασης 52	622,16
65.06.00	Τόκοι & έξοδα καθυστέρησης	4.586,13
66.01.00	Αποσβέσεις κτιρίων	4.590,80
66.02.00	Αποσβέσεις μηχανημάτων	1.225,20
66.04.00	Αποσβέσεις επίπλων & λοιπού εξοπλισμού	1.223,85
81.02.12	Ζημιές από πώληση συμμετοχών	3.284.973,10
	Διαφορά ενδοομιλικής τιμολόγησης από εκμίσθωση γραφείων	5.299,76
	Διαφορά τόκων ενδοομιλικών συναλλαγών	806.052,40
61.90.04	Αμοιβές διαχείρισης	153.994,04
	Σύνολο	4.274.210,67

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

1ος λόγος: Παράνομη και εσφαλμένη μη αναγνώριση ζημίας από πώληση συμμετοχών.

2ος λόγος: Παράνομος και εσφαλμένος προσδιορισμός τόκων λόγω φερόμενης παραβίασεως της αρχής των ίσων αποστάσεων.

3ος λόγος: Παράνομος, εσφαλμένος και πλημμελώς αιτιολογημένος καταλογισμός διαφορών στο πλαίσιο της εφαρμογής των κανόνων περί τεκμηριώσεως των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, αναφορικά με τη λήψη υπηρεσιών διοικητικής υποστηρίξεως.

4ος λόγος: Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός λογιστικών διαφορών στη φορολογία εισοδήματος.

Η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κάποιον ισχυρισμό αναφορικά με την υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε στην Υπηρεσία μας το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/01-12-2021 Συμπληρωματικό Υπόμνημα, με το οποίο ουσιαστικά επαναλαμβάνει τους ισχυρισμούς και τα επιχειρήματα που περιλαμβάνονται και στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, περί του εσφαλμένου των καταλογισμών του ελέγχου.

Ως προς τον 1ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, στο λογαριασμό 81.02.12 καταχωρήθηκαν ζημιές από πώληση συμμετοχών της προσφεύγουσας συνολικού ύψους **3.284.973,10 €** (=1.675.135,50 € + 1.609.837,60 €). Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα, κατά την 01/12/2017:

- είχε συνολικές απαιτήσεις έναντι της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. ύψους 2.258.266,07 €. Στις 17/10/2017 αποφασίστηκε η συμμετοχή της προσφεύγουσας σε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου της εν λόγω εταιρείας, με το ποσοστό της συμμετοχής να φτάνει το ποσό των 2.233.514,00 € και **ισόποση μείωση των σωρευτικών απαιτήσεων**. Ως εκ τούτου, κατά την 01/12/2017, έλαβε χώρα χρέωση του λογαριασμού 18.00 με το ποσό των 2.233.514,00 € με ισόποση πίστωση του λογαριασμού 33.95. Αποτέλεσμα του εν λόγω γεγονότος, ήταν η προσφεύγουσα να καταστεί μέτοχος της εν λόγω εταιρείας σε ποσοστό 95,63%, κατέχοντας 1.116.757 κοινές μετοχές ονομαστικής αξίας **2,00 €**. Στη συνέχεια, στις 20/12/2017, η προσφεύγουσα προέβη στην πώληση του συνόλου των εν λόγω μετοχών σε τιμή **0,50 €** ανά μετοχή. Συνεπώς, προέκυψε ζημιά για την προσφεύγουσα ύψους 1.675.135,50 € (=1.116.757 * (2,00 € - 0,50 €)).
- είχε συνολικές απαιτήσεις έναντι της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. ύψους 3.514.343,44 €. Στις 17/10/2017 αποφασίστηκε η συμμετοχή της προσφεύγουσας σε αύξηση μετοχικού κεφαλαίου της εν λόγω εταιρείας, με το ποσοστό της συμμετοχής να φτάνει το ποσό των 3.449.652,00 € και **ισόποση μείωση των σωρευτικών απαιτήσεων**. Ως εκ τούτου, κατά την 01/12/2017, έλαβε χώρα χρέωση του λογαριασμού 18.00 με το ποσό των 3.449.652,00 € με ισόποση πίστωση του λογαριασμού 33.95. Αποτέλεσμα του εν λόγω γεγονότος, ήταν η προσφεύγουσα να καταστεί μέτοχος της εν λόγω εταιρείας σε ποσοστό 53,12%, κατέχοντας 1.149.884 κοινές μετοχές ονομαστικής αξίας **3,00 €**. Στη συνέχεια, στις 20/12/2017, η προσφεύγουσα προέβη στην πώληση του συνόλου των εν λόγω μετοχών σε τιμή **1,60 €** ανά μετοχή. Συνεπώς, προέκυψε ζημιά για την προσφεύγουσα ύψους 1.609.837,60 € (=1.149.884 * (3,00 € - 1,60 €)).

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την εν λόγω συνολική ζημιά από τις δύο μεταβιβάσεις συμμετοχών, δεδομένου ότι έκρινε ότι δεν υφίσταντο λόγοι που να δικαιολογούν την απόκτηση συμμετοχών σε ζημιογόνες επιχειρήσεις στην ονομαστική αξία των μετοχών τους και την άμεση πώληση των εν λόγω μετοχών σε τιμή χαμηλότερη της ονομαστικής αξίας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένη, δεδομένου ότι:

- η αύξηση κεφαλαίου των εν λόγω εταιρειών κατά τον ανωτέρω τρόπο υπαγορευόταν από τις διατάξεις της εμπορικής νομοθεσίας και ειδικότερα, από τη διάταξη του άρθρου 14 του Ν. 2190/1920, σε συνδυασμό με το άρθρο 35 του Ν. 4548/2018, δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις απαγορεύουν ρητώς την αύξηση κεφαλαίου διά της εκδόσεως μετοχών σε τιμή χαμηλότερη της ήδη υφισταμένης.
- οποιοσδήποτε τρίτος (ανεξάρτητο φυσικό ή νομικό πρόσωπο) θα συμμετείχε στην εν λόγω αύξηση κεφαλαίου με τους ίδιους όρους, αν είχε προβεί σε χρηματοδότηση τέτοιου ύψους και κινδύνευε να μείνει έκθετος με απώλεια ολόκληρου του κεφαλαίου του, λόγω πτώχευσης ή ανάκλησης της άδειας των εταιρειών-οφειλετών.
- οι συγκεκριμένες κινήσεις δεν έγιναν προκειμένου να αποκτηθεί φορολογικό πλεονέκτημα, αλλά υπεδείχθησαν από τη χρηματοδοτούσα Τράπεζα Eurobank προκειμένου να μην καταγγεληθούν τα υφιστάμενα δάνεια προς την προσφεύγουσα.
- στην εναλλακτική περίπτωση που οι εταιρείες-οφειλέτες πτώχευαν και εκκαθαρίζονταν, οι συνέπειες για το Ελληνικό Δημόσιο θα ήταν πολλαπλά χειρότερες, δεδομένου ότι η φορολογικά αναγνωρίσιμη ζημιά της προσφεύγουσας από τις ανείσπρακτες απαιτήσεις θα ήταν υψηλότερη.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 38 του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο:

«1. Κατά τον προσδιορισμό φόρου, η **Φορολογική Διοίκηση** δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Οι εν λόγω ρυθμίσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, με βάση τα χαρακτηριστικά της οικονομικής τους υπόστασης.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «ρύθμιση» νοείται κάθε συναλλαγή, καθεστώς, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή εκδήλωση. Μια ρύθμιση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων είναι τεχνητή **εφόσον στερείται εμπορικής ουσίας**. Για τον καθορισμό του τεχνητού ή μη χαρακτήρα μιας ρύθμισης ή σειράς ρυθμίσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει εάν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια ρύθμιση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της ρύθμισης στο σύνολό της

β) η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων εφαρμόζεται **κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια φυσιολογική επιχειρηματική συμπεριφορά**

γ) η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα

ε) η ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανakλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους τους οποίους αναλαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο ή στις ταμειακές ροές του

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από το φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ο στόχος μιας ρύθμισης ή σειράς ρυθμίσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, εφόσον, ανεξαρτήτως από τις υποκειμενικές

προθέσεις του υποκείμενου στο φόρο, αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση.

5. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ένας δεδομένος στόχος πρέπει να θεωρείται ουσιαστικός, εφόσον οιοσδήποτε άλλος στόχος που αποδίδεται ή θα μπορούσε να αποδοθεί στη ρύθμιση ή στη σειρά ρυθμίσεων φαίνεται αμελητέος, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υπόθεσης.

6. Για να καθοριστεί εάν η ρύθμιση ή η σειρά ρυθμίσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα με την έννοια της παραγράφου 1, η Φορολογική Διοίκηση συγκρίνει το ύψος του οφειλόμενου φόρου από έναν υποκείμενο στο φόρο, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω ρύθμιση, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος υποκείμενος στο φόρο υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της εν λόγω ρύθμισης».

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα στην ουσία παραιτήθηκε από τις απαιτήσεις που είχε έναντι των δύο εταιρειών-οφειλετών της με αντάλλαγμα την αύξηση της συμμετοχής της στο μετοχικό κεφάλαιο αυτών.

Επειδή μόλις λίγες ημέρες μετά την εγγραφή των συμμετοχών στα βιβλία της, προέβη σε πώληση αυτών σε τιμή χαμηλότερη της ονομαστικής αξίας των μετοχών των εταιρειών, γεγονός που στερείται εμπορικής ουσίας και δε συνάδει με μια φυσιολογική επιχειρηματική συμπεριφορά.

Επειδή με την παρούσα κρίνεται ότι, διά των συγκεκριμένων κινήσεων, η προσφεύγουσα διέγραψε έμμεσα επισφαλείς απαιτήσεις της, χωρίς να έχει προηγουμένως προβεί σε κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξής τους, κατά τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ 1056/2015.

Επειδή ακόμη και αν οι συγκεκριμένες κινήσεις υποδείχτηκαν από τη δανείστρια Τράπεζα Eurobank, η προσφεύγουσα παραμένει μία ανεξάρτητη οντότητα, υπεύθυνη για τις ενέργειές της έναντι της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή εν απουσία της εν λόγω ρύθμισης, ήτοι σε περίπτωση που η προσφεύγουσα αναγνώριζε απευθείας ζημιά από διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων, αυτή δε θα ήταν φορολογικά αναγνωρίσιμη, δεδομένου ότι δεν είχαν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξής τους.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την επίμαχη ζημιά από πώληση συμμετοχών.

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

Ως προς τον 2ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα κατά την επίμαχη χρήση είχε υπόλοιπο ληφθέντων δανείων 32.068.345,20 € (01/01) και 31.680.680,98 € (31/12), ενώ επιβαρύνθηκε με δαπάνη χρεωστικών τόκων ύψους 1.055.173,33 €.

Επειδή ταυτόχρονα, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, η προσφεύγουσα παρείχε χρηματικές διευκολύνσεις προς δεκαεπτά (17) συνδεδεμένες της εταιρείες συνολικού ύψους 13.145.341,92 € (01/01) και 9.464.938,61 € (31/12), για τις οποίες έχει αποδοθεί και το οφειλόμενο τέλος χαρτοσήμου.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν αναγνώρισε κανένα έσοδο από τόκους αναφορικά με τα ποσά που χορήγησε στις συνδεδεμένες εταιρείες.

Επειδή ο έλεγχος προέβη σε υπολογισμό τεκμαρτών τόκων, δεδομένου ότι, σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, εάν οι συναλλαγές αυτές είχαν πραγματοποιηθεί μεταξύ της προσφεύγουσας και τρίτου ανεξάρτητου προσώπου, η εταιρεία θα αποκόμιζε τόκους σύμφωνα με τους οικονομικούς όρους της αγοράς. Συγκεκριμένα, χρησιμοποιώντας για τον υπολογισμό το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές

επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος, για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού, κατέληξε σε τόκους συνολικού ύψους **806.052,40 €**.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου περιέχει σφάλμα, δεδομένου ότι θα έπρεπε να χρησιμοποιηθούν υφιστάμενα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία και συγκεκριμένα αντίστοιχο επιτόκιο με αυτό στο οποίο δανείζεται η ίδια από τα εγχώρια χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, μεθοδολογία δηλαδή που είχε ακολουθήσει και προηγούμενος έλεγχος του Κ.ΕΜΕ.ΕΠ. για τα φορολογικά έτη 2014 έως και 2016.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 50, παρ. 1 του Ν. 4172/2013, «Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου».

Επειδή όπως προκύπτει από την Έκθεση Απόψεων του ελέγχου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία μας, ο έλεγχος εξέτασε την ύπαρξη ή μη συγκρίσιμων εσωτερικών στοιχείων και συγκεκριμένα, εξέτασε λεπτομερώς όλες τις συμβάσεις δανείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα, από όπου προέκυψε ότι τα επιτόκια με τα οποία επιβαρύνθηκε η ίδια από τις τράπεζες δε δύνανται να αποτελέσουν κατάλληλα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία για την τεκμηρίωση των αντίστοιχων ενδοομιλικών συναλλαγών, εφόσον τα δύο επιμέρους στάδια δανειοδοτήσεων διαφέρουν ως προς τα κάτωθι κριτήρια:

α) ύπαρξη συμβάσεων (τα τραπεζικά δάνεια λήφθηκαν κατόπιν μακροσκελών συμβάσεων σε αντίθεση με τα δάνεια που παρείχε η προσφεύγουσα για τα οποία δε συντάχθηκαν έγγραφα, δεν εγκρίθηκαν από Δ.Σ. ή γενικές συνελεύσεις),

β) διάρκεια της πίστωσης (τα τραπεζικά δάνεια ορίζουν με ακρίβεια το χρόνο και τις δόσεις αποπληρωμής σε αντίθεση με τα δάνεια της προσφεύγουσας τα οποία δόθηκαν χωρίς τον καθορισμό συγκεκριμένου χρονοδιαγράμματος επιστροφής),

γ) επιτόκιο (τα τραπεζικά δάνεια ορίζουν επακριβώς το επιτόκιο δανεισμού καθώς και όλες τις περιπτώσεις που αυτό μεταβάλλεται, σε αντίθεση με τα δάνεια της προσφεύγουσας,

δ) ύπαρξη ασφαλίσεων (τα τραπεζικά δάνεια δόθηκαν με προσημειώσεις υποθηκών στο σύνολο της ακίνητης περιουσίας της εταιρείας, με συμβάσεις εκχώρησης ενοικίων στην περίπτωση εκμίσθωσής τους και με συμβάσεις εκχώρησης απαιτήσεων από πελάτες εξωτερικού (πρακτορεία), σε αντίθεση με τα δάνεια της προσφεύγουσας που δόθηκαν χωρίς να ληφθεί καμία εγγύηση γι' αυτά),

ε) μέγεθος της δανειοδότησης (οι υπό σύγκριση δανειοδοτήσεις δεν αφορούν παραπλήσια κεφάλαια),

στ) όροι εξασφάλισης σε περίπτωση αδυναμίας πληρωμής (τα τραπεζικά δάνεια καθόρισαν με ακρίβεια τα μέτρα που θα ληφθούν σε περίπτωση αδυναμίας πληρωμής, σε αντίθεση με τα δάνεια της προσφεύγουσας για τα οποία δεν καθορίστηκε απολύτως τίποτα),

ζ) πιστοληπτική ικανότητα του λήπτη (οι τράπεζες δάνεισαν την προσφεύγουσα, η οποία διέθετε κύκλο εργασιών, κέρδη και ακίνητη περιουσία, σε αντίθεση με τις συνδεδεμένες εταιρείες, οι οποίες στο μεγαλύτερο ποσοστό τους δε διέθεταν κύκλο εργασιών και εμφάνιζαν υψηλές ζημιές και αρνητικά ίδια κεφάλαια),

η) σκοπός του δανείου (το 83% του συνολικού δανεισμού της προσφεύγουσας δόθηκε για την κάλυψη μακροπρόθεσμων επενδυτικών σχεδίων σε αντίθεση με τα δάνεια προς τις συνδεδεμένες που δόθηκαν για ταμειακή διευκόλυνση και κεφάλαιο κίνησης).

Επειδή σε περίπτωση που οι συνδεδεμένες εταιρείες της προσφεύγουσας είχαν προβεί σε βραχυχρόνιο δανεισμό από οντότητα διαφορετική από την προσφεύγουσα (μη συνδεδεμένη), τότε ως επιτόκιο δανεισμού κρίνεται εύλογο το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού (www.bankofgreece.gr/ekdoseis-ereyna/ekdoseis/anazhthsh-ekdosewn?types=9e8736f4-8146-4dbb-8c07-d73d3f49cdf0).

Επειδή η εργασία του παρόντος ελέγχου κρίνεται τεκμηριωμένη και πλήρως αιτιολογημένη. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, η προσφεύγουσα καταχώρησε στο λογαριασμό 61.90.04.0010 αμοιβές διοίκησης (management fees) προς τη συνδεδεμένη εταιρεία ύψους 615.975,17 €, ποσό το οποίο αφορά ποσοστό 4% επί των συνολικών εσόδων βάσει βιβλίων της προσφεύγουσας για το κρίνόμενο φορολογικό έτος ($4\% * 15.399.403,76 \text{ €}$).

Επειδή η προσφεύγουσα, προκειμένου για την τεκμηρίωση της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων για την εν λόγω συναλλαγή, διενήργησε έρευνα στη βάση δεδομένων Royalty Range (έκδοση 14764/Ιανουάριος 2017), όπου από το συγκρίσιμο δείγμα, προέκυψε ότι το ποσοστό 4% της αμοιβής ταυτίζεται με αυτό του 3ου τεταρτημορίου του δείγματος, ήτοι τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων.

Επειδή ο έλεγχος απέρριψε το δείγμα της προσφεύγουσας, για το λόγο ότι χρησιμοποιήθηκε έκδοση της βάσης δεδομένων Royalty Range Ιανουαρίου 2017, ενώ θα έπρεπε να χρησιμοποιηθεί έκδοση που να χρονολογείται από δύο (2) μήνες πριν τη λήξη του φορολογικού έτους έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών (Ιούνιος 2018), με κατάλληλη επικαιροποίηση των στοιχείων. Ως εκ τούτου, προέβη σε νέα αναζήτηση χρησιμοποιώντας τη βάση δεδομένων TP-Catalyst (έκδοση 99-Ιούνιος 2018), όπου από το τελικό συγκρίσιμο δείγμα, προέκυψε ότι το ποσοστό 4% της αμοιβής βρίσκεται εκτός του εύρους του 1ου και του 3ου τεταρτημορίου του δείγματος (1,67% και 3% αντίστοιχα), ήτοι δεν τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων. Κατ' επέκταση, καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά το ποσό των **153.994,04 €** ($= (4\% - 3\%) * 15.399.403,76 \text{ €}$).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το δείγμα που χρησιμοποίησε ο έλεγχος δεν είναι συγκρίσιμο, δεδομένου ότι σύμφωνα με το άρθρο 1 του από 01/07/2013 Ιδιωτικού Συμφωνητικού με τη συνδεδεμένη εταιρεία η τελευταία αναλαμβάνει να παρέχει στην προσφεύγουσα υπηρεσίες και συμβουλές σχετικά με τη διοίκηση, διεύθυνση και διαχείρισή της, ενώ αντιθέτως η πλειονότητα των συμβάσεων του δείγματος του ελέγχου, αφορά παραχώρηση χρήσης σήματος ή και λοιπές υπηρεσίες marketing.

Επειδή όπως προκύπτει από το ως άνω συμφωνητικό (άρθρο 2, παρ. 1 ε'), αντίγραφο του οποίου προσκομίστηκε στην Υπηρεσία μας, εκτός από υπηρεσίες διοικητικής υποστήριξης και

οργάνωσης, συμφωνείται και η παραχώρηση της άδειας αναγραφής του διακριτικού “.....” επί του οικοδομήματος του ξενοδοχείου.

Επειδή σύμφωνα με την Έκθεση Απόψεων του ελέγχου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία μας, ο έλεγχος διαπίστωσε τη χρήση του σήματος “.....” σε όλους τους χώρους του ξενοδοχειακού συγκροτήματος.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1142/2015 «για την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων, θα χρησιμοποιούνται δεδομένα που είναι διαθέσιμα, από οποιαδήποτε πηγή, την ημερομηνία κατάρτισης του φακέλου τεκμηρίωσης. Αν χρησιμοποιούνται τράπεζες πληροφοριών, η αναζήτηση θα γίνεται στις εκδόσεις που είναι διαθέσιμες από τη λήξη του φορολογικού έτους και μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών του άρθρου 21 παρ.3 του ν.4174/2013 και όχι με προγενέστερες ή μεταγενέστερες εκδόσεις».

Επειδή ο έλεγχος αιτιολογεί και αναλύει πλήρως τη μεθοδολογία που ακολούθησε προκειμένου για τη διαπίστωση της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων εκ μέρους της προσφεύγουσας (σελ. 135-140 Έκθεσης Ελέγχου).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται περαιτέρω ότι παραβιάστηκε το συνταγματικώς κατοχυρωμένο δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασής της, δεδομένου ότι, ενώ είχε υποβάλει στον έλεγχο αίτηση για χορήγηση αντιγράφων των συμβάσεων του δείγματος του ελέγχου (αρ. πρωτ. /13.05.2021), ο έλεγχος ανταποκρίθηκε κατά την ίδια ημέρα που έλαβε χώρα η κοινοποίηση των οριστικών πράξεων (14/06/2021).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, κρίνεται ότι η προσφεύγουσα, κατά την ημερομηνία υποβολής της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, είχε στη διαθεσή της τα εν λόγω αντίγραφα, ούτως ώστε να αναπτύξει τις απόψεις της ενώπιον της Υπηρεσίας μας.

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

Ως προς τον 4ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη περίοδο, «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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,
- 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».

Η προσφεύγουσα προβάλλει ισχυρισμούς για τις κάτωθι επιμέρους λογιστικές διαφορές:

- **Λογαριασμός 64.00.01.0010-Έξοδα κινήσεως**

Επειδή στον εν λόγω λογαριασμό καταχωρήθηκαν δαπάνες ύψους 5.370,94 €, εκ των οποίων ο έλεγχος δεν αναγνώρισε επιμέρους ποσό **72,57 €**.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου πάσχει από έλλειψη αιτιολογίας.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 27), οι εν λόγω δαπάνες που αφορούν έξοδα βενζίνης του μεταφορικού μέσου με αριθμό δεν αναγνωρίστηκαν, δεδομένου ότι το εν λόγω μεταφορικό μέσο δε βρέθηκε να είναι ούτε ιδιόκτητο ούτε μισθωμένο εκ μέρους της προσφεύγουσας, με συνέπεια να μην αποδεικνύεται ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης.

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

- **Λογαριασμός 64.00.01.0011-Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού τρίτου**

Επειδή στον εν λόγω λογαριασμό καταχωρήθηκαν δαπάνες ύψους 486,25 €, εκ των οποίων ο έλεγχος δεν αναγνώρισε επιμέρους ποσό **210,00 €**.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου πάσχει από έλλειψη αιτιολογίας, καθώς και ότι πρόκειται για έξοδα μεταφοράς συνεργατών της προς το αεροδρόμιο, ήτοι πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια των εργασιών της.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 27), για τις εν λόγω δαπάνες δεν προσκομίστηκε ανάλυση των ατόμων που μεταφέρθηκαν, με συνέπεια να μην αποδεικνύεται ότι πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης.

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

- **Λογαριασμός 64.00.01.0012-Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού Διοίκησης**

Επειδή στον εν λόγω λογαριασμό καταχωρήθηκαν δαπάνες ύψους **280,00 €**, οι οποίες δεν αναγνωρίστηκαν στο σύνολό τους από τον έλεγχο.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου πάσχει από έλλειψη αιτιολογίας, καθώς και ότι πρόκειται για έξοδα μεταφοράς προσώπων της Διοίκησης, ήτοι πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια των εργασιών της.

Επειδή η προσφεύγουσα προσκομίζει αποδεικτικά αυτοκινητιστών, από όπου προκύπτει ότι τα πρόσωπα που μεταφέρθηκαν ήταν οι κ.κ. και, με συνέπεια να αποδεικνύεται ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **αποδεκτός**.

- **Λογαριασμός 64.02.06.0019-Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας**

Επειδή στον εν λόγω λογαριασμό καταχωρήθηκαν δαπάνες ύψους 7.511,94 €, εκ των οποίων ο έλεγχος δεν αναγνώρισε επιμέρους ποσό **1.232,00 €**, που αφορά σε δαπάνη για διοργάνωση κοινωνικής εκδήλωσης (ΤΠΥ 81/03-11-2017), λόγω του ότι δεν προκύπτουν τα ονόματα των συμμετεχόντων.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου πάσχει από έλλειψη αιτιολογίας, καθώς και ότι η σχετική δαπάνη είναι καθ' όλα εκπεστέα.

Επειδή η προσφεύγουσα προσκομίζει αντίγραφο του από 31/10/2017 Ιδιωτικού Συμφωνητικού μεταξύ της ίδιας και της εταιρείας που ανέλαβε να διοργανώσει την εκδήλωση, από όπου προκύπτει ότι ο αριθμός των συμμετεχόντων ανήλθε σε πεντακόσια εξήντα (560) άτομα και το κόστος της παροχής των υπηρεσιών ορίστηκε σε 2,20 € ανά άτομο (σύνολο 1.232,00 €).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23, περ (ι') του Ν. 4172/2013 δεν εκπίπτουν «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».

Επειδή η ανωτέρω ρητή διάταξη δεν απαιτεί τη γνωστοποίηση της ιδιότητας των συμμετεχόντων σε εορταστικές εκδηλώσεις, προκειμένου για την εκπαιστικότητα των σχετικών δαπανών.

Επειδή το κόστος ανά συμμετέχοντα (2,20 €) υπολείπεται του ως άνω ορίου των 300 €.

Επειδή εξετάζοντας την έτερη προϋπόθεση για την εκπαιστικότητα της δαπάνης (0,5% επί εσόδων) προκύπτουν τα κάτωθι:

	Ποσά (€)
Συνολικά Ακαθάριστα Έσοδα (ομάδα 7)	15.870.420,60
Όριο 0,5% (Α)	79.352,10
Δαπάνη εορταστικής εκδήλωσης (Β)	1.232,00
Διαφορά προς καταλογισμό (Β)-(Α)	-78.120,10
Λογιστική διαφορά	0,00

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **αποδεκτός**.

- **Λογαριασμός 64.03.02.0010-Έξοδα διαμονής συμμετεχόντων**

Επειδή στον εν λόγω λογαριασμό καταχωρήθηκαν δαπάνες ύψους 543,92 €, εκ των οποίων ο έλεγχος δεν αναγνώρισε επιμέρους ποσό **200,00 €**, που αφορά σε δαπάνη για διαμονή στη Μύκονο, λόγω του ότι δεν προκύπτουν τα ονόματα των προσώπων που αφορά.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου πάσχει από έλλειψη αιτιολογίας, καθώς και ότι η σχετική δαπάνη είναι καθ' όλα εκπεστέα, δεδομένου ότι αφορά στον υπάλληλό της κ. για τη συμμετοχή του σε εκπαιδευτικό σεμινάριο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23, περ (θ') του Ν. 4172/2013 δεν εκπίπτουν «οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της επιχείρησης, για την ενημέρωσή τους σε θέματα στρατηγικής των επιχειρήσεων, οριοθέτησης μελλοντικών στόχων, εισαγωγής νέων προϊόντων στην αγορά, προώθησης των προϊόντων, ενημέρωσης σε νέες τεχνικές, κ.λπ., είτε οργανώνονται από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτο, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης».

Επειδή η ανωτέρω ρητή διάταξη απαιτεί οι συμμετέχοντες σε εκπαιδευτικά σεμινάρια να είναι είτε πελάτες είτε εργαζόμενοι της επιχείρησης, προκειμένου για την εκπαιδευτικότητα των σχετικών δαπανών.

Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει το(α) άτομο(α) για το(α) οποίο(α) διενεργήθηκε η δαπάνη.

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

- **Λογαριασμός 64.03.04.0010-Έξοδα διακίνησης υλικού εκθέσεων**

Επειδή στον εν λόγω λογαριασμό καταχωρήθηκαν δαπάνες ύψους **70,00 €**, οι οποίες δεν αναγνωρίστηκαν στο σύνολό τους από τον έλεγχο.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου πάσχει από έλλειψη αιτιολογίας, καθώς και ότι πρόκειται για έξοδα μεταφοράς υλικών προοριζομένων για τη διοργάνωση έκθεσης, ήτοι πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια των εργασιών της.

Επειδή η προσφεύγουσα προσκομίζει αποδεικτικό αυτοκινητιστή, από όπου προκύπτει η μεταφορά δεμάτων με έντυπα, με συνέπεια να αποδεικνύεται ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **αποδεκτός**.

- **Λογαριασμός 64.08.99.0010-Λοιπά υλικά άμεσης ανάλωσης**

Επειδή στον εν λόγω λογαριασμό καταχωρήθηκαν δαπάνες ύψους 62.872,88 €, εκ των οποίων ο έλεγχος δεν αναγνώρισε επιμέρους ποσό **1.618,49 €**, που αφορά σε δαπάνες για τρόφιμα και ροφήματα που διενεργήθηκαν σε διάστημα κατά το οποίο το ξενοδοχείο δεν ήταν σε λειτουργία.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου πάσχει από έλλειψη αιτιολογίας, καθώς και ότι πρόκειται για τρόφιμα και ροφήματα που διατέθηκαν σε tour operators και στο προσωπικό του ξενοδοχείου, ήτοι πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια των εργασιών της.

Επειδή το συμπέρασμα και η κρίση του ελέγχου κρίνεται ορθά και από την Υπηρεσία μας, δεδομένου ότι δεν αποδεικνύεται ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης.

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

- **Λογαριασμός 65.06.00-Τόκοι και έξοδα καθυστέρησης**

Επειδή στον εν λόγω λογαριασμό καταχωρήθηκαν δαπάνες ύψους **4.586,13 €**, που αφορούν σε τόκους υπερημερίας αφενός προς τη Δημοτική Επιχείρηση Ύδρευσης και Άρδευσης (ΔΕΥΑ) Ρεθύμνου (2.729,47 €) και αφετέρου προς τη ΔΕΗ Α.Ε. (1.856,66 €), οι οποίες δεν αναγνωρίστηκαν στο σύνολό τους από τον έλεγχο.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23, περ. (ε') του Ν. 4172/2013 δεν εκπίπτουν «πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015:

«...»

ε) Τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων (πρόστιμα εκπρόθεσμης καταβολής), που επιβάλλονται εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ή παραβάσεων διατάξεων νόμου, κ.λπ.

Στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι ακόλουθες δαπάνες:

...

iv) **οι τόκοι υπερημερίας** λόγω οφειλής φόρων, τελών, δασμών, εισφορών, αμοιβών, κ.λπ.

...».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1094/2016 «στην έννοια των τόκων υπερημερίας που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα μίας επιχείρησης περιλαμβάνονται **μόνο** εκείνοι που προκύπτουν λόγω οφειλής φόρων, τελών, δασμών, εισφορών, αμοιβών **προς το Δημόσιο ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου**».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη όσον αφορά το επιμέρους ποσό τόκων υπερημερίας που καταβλήθηκαν προς τη ΔΕΗ Α.Ε. (1.856,66 €), δεδομένου ότι η τελευταία, δεν αποτελεί Δημόσιο ή ΝΠΔΔ.

Επειδή αποτελεί πραγματικό γεγονός ότι η ΔΕΗ κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, τύγχανε ανώνυμη εταιρεία εισηγμένη στο ΧΑΑ και συνεπώς όχι ΝΠΔΔ.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **αποδεκτός** και το ποσό της αναμόρφωσης ορίζεται σε **2.729,47 €**.

- **Λογαριασμοί 66.02 και 66.04-Αποσβέσεις μηχανημάτων και επίπλων & λοιπού εξοπλισμού**

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, ο έλεγχος καταλόγισε λογιστική διαφορά ύψους **2.449,05 €**, δεδομένου ότι για το επιμέρους πάγιο 14.09.0648 (Επαγγελματικοί σάκκοι) χρησιμοποιήθηκε συντελεστής απόσβεσης μεγαλύτερος από τον προβλεπόμενο (10%), ενώ για όλα τα υπόλοιπα πάγια των λογαριασμών 12 και 14 δεν αναγνώρισε κανένα ποσό απόσβεσης, δεδομένου ότι έπρεπε να είχαν αποσβεστεί πλήρως κατά τις προηγούμενες χρήσεις.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη, δεδομένου ότι η ίδια διενήργησε τις αποσβέσεις με βάση το Π.Δ. 299/2003.

Επειδή το εν λόγω Π.Δ. 299/2003 ίσχυε για περιόδους έως και 31/12/2012.

Επειδή το συμπέρασμα και η κρίση του ελέγχου κρίνεται ορθά και πλήρως αιτιολογημένα από την Υπηρεσία μας.

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

- **Λογαριασμός 66.01-Αποσβέσεις κτιρίων και τεχνικών έργων**

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, ο έλεγχος καταλόγισε λογιστική διαφορά ύψους **4.590,80 €**, που αφορά σε ετήσια απόσβεση εργασιών βαψίματος που είχαν παγιοποιηθεί στο λογαριασμό 11, δεδομένου ότι οι σχετικές δαπάνες έπρεπε να είχαν εκπέσει εις ολόκληρον κατά τα έτη που πραγματοποιήθηκαν.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη, δεδομένου ότι προηγούμενοι έλεγχοι είχαν δεχτεί τον εν λόγω χειρισμό εκ μέρους της προσφεύγουσας.

Επειδή σύμφωνα η προσφεύγουσα είχε ελεγχθεί από το Κ.Ε.ΠΕ.ΕΠ. για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 και όπως προκύπτει από την Έκθεση Απόψεων του ελέγχου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 51-52), οι σχετικές αποσβέσεις δεν είχαν αναγνωριστεί ούτε από τον προηγούμενο φορολογικό έλεγχο.

Επειδή τα αποτελέσματα των φορολογικών ετών 2014-2016 έχουν καταστεί οριστικά και οι παγιοποιθείσες δαπάνες για εργασίες βαψίματος δεν είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο νέας κρίσης κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2017 (ΣΤΕ 3903/1985).

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

- **Έσοδα από ενδοομιλικές εκμισθώσεις γραφείων**

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, ο έλεγχος καταλόγισε πρόσθετα έσοδα ύψους **2.523,00 €**, από εκμισθώσεις γραφείων σε εταιρείες του ομίλου, δεδομένου ότι διαπιστώθηκε ότι οι τιμές ανά τ.μ. που χρεώθηκαν από την προσφεύγουσα δεν ήταν σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Ο έλεγχος, κατά τη δειγματοληψία που διενήργησε, διέκρινε το δείγμα σε δύο (2) υποομάδες, που να αντιστοιχούν στο εμβαδό των εκμισθωμένων χώρων (αφενός χώροι 10 τ.μ. και αφετέρου χώροι 200 τ.μ.).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ανωτέρω διαφορά προκύπτει μόνο και μόνο από τον διαχωρισμό που έκανε ο έλεγχος και ότι το εμβαδό των ακινήτων δεν είναι ιδιαίτερα σημαντικό κριτήριο, δεδομένου ότι η τελική σύγκριση γίνεται στη βάση της αξίας ανά τ.μ. (αναγωγή στη μονάδα).

Επειδή η τεκμηρίωση που έχει διενεργήσει η ίδια η προσφεύγουσα στον Φάκελο Τεκμηρίωσης, όπου υπολογίζει μία **συγκεντρωτική** τιμή ανά τ.μ. ανά μισθώτρια εταιρεία, ουσιαστικά παραγνωρίζει το γεγονός ότι χώροι με σημαντικά μεγάλη απόκλιση στο εμβαδό, εκμισθώνονται με αξίες όχι πάντοτε αναλογικά μεγαλύτερες.

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

- **Έσοδα από ενδοομιλική εκμίσθωση καταστήματος**

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, ο έλεγχος καταλόγισε πρόσθετα έσοδα ύψους **2.776,80 €**, από εκμίσθωση καταστήματος σε εταιρεία του ομίλου, δεδομένου ότι διαπιστώθηκε ότι η τιμή ανά τ.μ. που χρεώθηκε από την προσφεύγουσα δεν ήταν σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Ο έλεγχος, απορρίπτοντας τα εξωτερικά συγκρίσιμα στοιχεία της προσφεύγουσας, χρησιμοποίησε εσωτερικά συγκρίσιμα στοιχεία και συγκεκριμένα, τιμές ανά τ.μ. που χρέωσε η προσφεύγουσα σε άλλες τέσσερις (4) τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου βασίζεται σε σφάλμα, δεδομένου ότι με βάση τα εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία που η ίδια χρησιμοποίησε στον Φάκελο Τεκμηρίωσης, δεν προκύπτει ζήτημα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1142/2015 «Όταν για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείται η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης συναλλαγής (μέθοδος CUP), ως συγκρίσιμες τιμές θα λαμβάνονται τιμές παρόμοιων συναλλαγών μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων που πραγματοποιούνται το διάστημα διενέργειας της ενδοομιλικής συναλλαγής».

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **12/07/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθμ.:

- /**2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
- /**2021** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

A) /**2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

Οριστικές λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:

Λογ. ΓΛ	Περιγραφή λογαριασμού	Ποσό (€)
62.07.04	Συμβόλαια συντήρησης μηχανογραφικών προγραμμάτων	285,00
64.00.01	Έξοδα μεταφοράς προσωπικού με μετ. μέσα τρίτων	72,57
64.00.00.0011	Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού τρίτων	210,00
64.00.00.0012	Έξοδα ταξιδίων εσωτερικού διοίκησης	0,00
64.02.06	Υποδοχή & φιλοξενία-γεύματα εκδηλ.	0,00
64.03.02	Διαμονή συμμετεχόντων	200,00
64.03.04	Διακίνηση υλικού εκθέσεων	0,00
64.06.98	Δωρεές λοιπές με ΦΠΑ	1.618,49
65.00.00.0802	Τόκοι & έξοδα ομολ/κών Eurobank	5.150,12
65.00.00.0802	Τόκοι & έξοδα ομολ/κών Eurobank	2.525,05
65.05.08.0404	Eurobank αρ. σύμβασης 00...4..... 852	622,16
65.06.00	Τόκοι & έξοδα καθυστέρησης	2.729,47
66.01.00	Αποσβέσεις κτιρίων	4.590,80
66.02.00	Αποσβέσεις μηχανημάτων	1.225,20
66.04.00	Αποσβέσεις επίπλων & λοιπού εξοπλισμού	1.223,85
81.02.12	Ζημιές από πώληση συμμετοχών	3.284.973,10
	Διαφορά ενδοομιλικής τιμολόγησης από εκμίσθωση γραφείων	2.523,00
	Διαφορά τόκων ενδοομιλικών συναλλαγών	806.052,40
61.90.04	Αμοιβές διαχείρισης	153.994,04
	Σύνολο	4.267.995,25

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

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογικό αποτέλεσμα	-1.367.169,04	2.908.084,07	2.900.826,21	4.267.995,25
Φόρος (29%)	0,00	843.344,38	841.239,60	841.239,60
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		421.672,19	420.619,80	420.619,80
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		1.265.016,57	1.261.859,40	

Β) /**2021** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους **2017**

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού **100,00 €**

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

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.