



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/11/2021

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

Αριθμός απόφασης: 4441

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.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 **07/07/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα στο, οδός, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 26/05/2014-31/12/2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01/01/2015-31/12/2015 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 07/07/2021 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 26/05/2014 - 31/12/2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 208.826,09 €, πλέον προστίμου λόγω ανακρίβειας ύψους 20.882,61 €, ήτοι συνολικό ποσό **229.708,70 €**.

Με την υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/01/2015 - 31/12/2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 1.134.594,71 €, πλέον προστίμου λόγω ανακρίβειας ύψους 567.297,36 €, ήτοι συνολικό ποσό **1.701.892,07 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 03/06/2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., (έλεγχος ενδοομιλικών συναλλαγών ως επανάληψη διαδικασίας) η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. /..... /2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση, το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. είχε διενεργήσει μερικό επιτόπιο έλεγχο (έλεγχο διασυννοριακών συναλλαγών, ενδοομιλικών συναλλαγών) δυνάμει της υπ' αριθμόν /..... /2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τις φορολογικές περιόδους 26/05/2014 - 31/12/2014 και 01/01/2015 - 31/12/2015 και είχαν εκδοθεί αντίστοιχα οι υπ' αριθμόν /2019 και /2019 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Κατά των ως άνω πράξεων η προσφεύγουσα είχε υποβάλει την υπ' αριθμόν /2020 ενδικοφανή προσφυγή, στο πλαίσιο εξέτασης της οποίας είχε καταθέσει στην Υπηρεσία μας **συμπληρωματικά στοιχεία** για συγκεκριμένες συναλλαγές με τα υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/13-05-2020 και ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/01-07-2020 υπομνήματά της. Τούτων δοθέντων, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (υπ' αριθμόν /2020 απόφαση), προκειμένου το τελευταίο να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις. Το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαβίβασε το σχετικό πόρισμα επί των συμπληρωματικών στοιχείων στην Υπηρεσία μας, πλην όμως αυτό διαβιβάστηκε στην Υπηρεσία μας μετά την προθεσμία για έκδοση απόφασης, με αποτέλεσμα η Υπηρεσία μας να εκδώσει την υπ' αριθμόν ΔΕΔ /2020 απόφαση, με την οποία έκανε αποδεκτή την ενδικοφανή προσφυγή λόγω τυπικής πλημμέλειας και διέταξε την επανάληψη της διαδικασίας εντός περιόδου ενός (1) έτους.

Συνεπεία της ανωτέρω απόφασης, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. η υπ' αριθμόν /2020 εντολή ελέγχου και διενεργήθηκε επανέλεγχος των ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας, από τον οποίο προέκυψαν οι κάτωθι λογιστικές διαφορές ανά φορολογική περίοδο:

26/05/2014 - 31/12/2014

Λογ. ΓΛ	Περιγραφή	Ποσό (€)	Κωδ.
75-00-99-6020	Επαναχρέωση εξόδων συμβουλευτικών υπηρεσιών (έσοδο)	16.997,46	S2
75-00-99-9631	Επαναχρέωση κόστους υπηρεσιών υποστήριξης (έσοδο)	1.916,35	S7
75-00-98-9603	Παροχή υπηρεσιών μηχανογράφησης	766.233,96	S3
75-00-99-9631	Επαναχρέωση εξόδων μισθοδοσίας (έσοδο)	3.046,55	S8

65-01-04-0000	Λήψη χρηματοδότησης (έξοδο)	2.383,22	F1
64-01-00-0000	Επαναχρέωση εξόδων μισθοδοσίας (έξοδο)	2.050,00	R5
61-90-97-0005	Επαναχρέωση εξόδων εκδήλωσης (έξοδο)	7.880,15	R6
64-01-05-9900	Επαναχρέωση εξόδων ταξιδίου (έξοδο)	1.047,16	R8
64-01-00-9900	Επαναχρέωση εξόδων ταξιδίου (έξοδο)	1.622,43	R9
Σύνολο		803.177,28	

01/01/2015 - 31/12/2015

Λογ. ΓΛ	Περιγραφή	Ποσό (€)	Κωδ.
75-00-98-9603	Παροχή υπηρεσιών IT (έσοδο)	315.922,24	S4
60-02-15-0991	Επαναχρέωση κόστους από δικαιώματα προαίρεσης (stock options) (έξοδο)	964.191,94	R1
75-00-99-9620	Επαναχρέωση εξόδων υποστηρικτικών υπηρεσιών (έσοδο)	2.383,03	S20
75-00-99-9631		28.585,95	S20
76-03-03-0000	Παροχή ενδοομιλικής τιμολόγησης (τόκοι-έξοδα)	2.590.418,53	F2
76-03-03-0000	Παροχή βραχυπρόθεσμης ενδοομιλικής χρηματοδότησης (τόκοι-έσοδα)	4.169,96	F3
76-03-03-0000	Παροχή ενδοομιλικής χρηματοδότησης (τόκοι-έσοδα)	6.723,89	F4
Σύνολο		3.912.395,54	

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Μη εφαρμογή των διατάξεων του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ. λόγω ακύρωσης των αρχικών καταλογιστικών πράξεων για ουσιαστικό και όχι για τυπικό λόγο.

2ος λόγος: Ειδικά για το φορολογικό έτος 26/05/2014 - 31/12/2014, παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου/επιβολής προστίμου-μη συνδρομή των προϋποθέσεων ετήσιας παράτασης της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής.

3ος λόγος: Εσφαλμένη εφαρμογή και ερμηνεία από τον έλεγχο των διατάξεων περί ενδοομιλικής τιμολόγησης και τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων όσον αφορά στις συναλλαγές επαναχρέωσης κόστους παροχής υπηρεσιών χωρίς την προσθήκη περιθωρίου κέρδους (συναλλαγές S2, S7, S20, S8).

4ος λόγος: Εσφαλμένη εφαρμογή και ερμηνεία από τον έλεγχο των διατάξεων περί ενδοομιλικής τιμολόγησης και τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων όσον αφορά στις συναλλαγές παροχής υπηρεσιών μηχανογραφικής υποστήριξης προς την εταιρεία (συναλλαγές S3, S4).

5ος λόγος: Εσφαλμένη εφαρμογή και ερμηνεία από τον έλεγχο των διατάξεων περί ενδοομιλικής τιμολόγησης και τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων όσον αφορά στις συναλλαγές επαναχρέωσης κόστους εκδηλώσεων και ταξιδιών (συναλλαγές R5, R6, R8, R9).

6ος λόγος: Εσφαλμένη εφαρμογή και ερμηνεία από τον έλεγχο των διατάξεων περί ενδοομιλικής τιμολόγησης και τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων όσον αφορά στις συναλλαγές παροχής ενδοομιλικών χρηματοδοτήσεων προς την εταιρεία (συναλλαγές F1, F2, F3, F4).

7ος λόγος: Εσφαλμένη εφαρμογή και ερμηνεία από τον έλεγχο των διατάξεων περί ενδοομιλικής τιμολόγησης και τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων όσον αφορά στη συναλλαγή επαναχρέωσης δικαιωμάτων προαίρεσης (συναλλαγή R1).

Ως προς τον 1ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63, παρ. 6 του Ν. 4174/2013 «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. **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 4, παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 «Εάν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (άρθρο 63 παρ. 6 Κ.Φ.Δ.)».

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα, κατά τη διάρκεια της εξέτασης της υπ' αριθμόν/2020 ενδικοφανούς προσφυγής από την Υπηρεσία μας, κατέθεσε **συμπληρωματικά στοιχεία** για συγκεκριμένες συναλλαγές με τα υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/13-05-2020 και ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/01-07-2020 υπομνήματά της. Τούτων δοθέντων, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (υπ' αριθμόν/2020 απόφαση), προκειμένου το τελευταίο να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις. Δεδομένου, ωστόσο, ότι το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ανταποκρίθηκε σχετικά, διαβιβάζοντας το σχετικό πόρισμά του, στις 02/10/2020, ήτοι μετά την παρέλευση της προθεσμίας κατά την οποία η Υπηρεσία μας όφειλε να εκδώσει την απόφασή της επί της ενδικοφανούς προσφυγής (30/09/2020), η Υπηρεσία μας έκρινε ότι συντρέχει λόγος τυπικής πλημμέλειας και έκανε αποδεκτή την ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας (σχετ. ΔΕΔ/2020).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σε καμία περίπτωση δε στοιχειοθετείται δικαίωμα επανελέγχου, δεδομένου ότι υφίσταται ουσιαστική και όχι τυπική πλημμέλεια.

Επειδή η κρίση της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο διατακτικό της υπ' αριθμόν ΔΕΔ/2020 απόφασης είναι «αποφασίζουμε της αποδοχή της υπ' αριθμόν/2020 ενδικοφανούς προσφυγής...και την επανάληψη διαδικασίας προκειμένου να επαναυπολογιστεί το εισόδημα της προσφεύγουσας με βάση το ανωτέρω σκεπτικό» και δεν αμφισβητήθηκε με δικαστική προσφυγή.

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

Ως προς τον 2ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν. 4172/2013:

«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 εν προκειμένω, η προσφεύγουσα, κατά τη διάρκεια της εξέτασης της υπ' αριθμόν/2020 ενδικοφανούς προσφυγής από την Υπηρεσία μας, κατέθεσε συμπληρωματικά στοιχεία και συγκεκριμένα, δημοσιευμένο κείμενο του ΟΟΣΑ με τίτλο «Δράση 8-10, Χρηματοοικονομικές συναλλαγές».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, σε κάθε περίπτωση, δικαίωμα επανελέγχου το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. έχει μόνο για το φορολογικό έτος 2015, δεδομένου ότι η τυπική πλημμέλεια που κρίθηκε από την Υπηρεσία μας ότι στοιχειοθετείται, αφορά στη μη έγκαιρη ανταπόκριση του ελέγχου επί του ανωτέρω νέου στοιχείου, το οποίο αφορά αποκλειστικά και μόνο συναλλαγές ενδοομιλικών χρηματοδοτήσεων, οι οποίες αφορούν μόνο στο έτος 2015.

Επειδή όπως προκύπτει από την υπ' αριθμόν ΔΕΔ/2020 απόφαση της Υπηρεσίας μας, **αμφότερες** οι καταλογιστικές πράξεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. είχαν κριθεί τυπικά πλημμελείς, ενώ η αρχική πράξη για το έτος 2014 έχει εκδοθεί εντός της πενταετούς περιόδου παραγραφής.

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

Ως προς τον 3ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν. 4172/2013:

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

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές».

Συναλλαγές με κωδ. S2, S7, S20, S8

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, κατά το κρινόμενο έτη 2014 και 2015, η προσφεύγουσα προέβη σε επανατιμολόγηση προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις δαπανών με τις οποίες επιβαρύνθηκε και οι οποίες αφορούσαν τις εν λόγω συνδεδεμένες επιχειρήσεις, συνολικού ύψους 317.805,51 € για το 2014 και 342.557,30 € για το 2015, **άνευ προσθήκης περιθωρίου κέρδους**.

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα, δεδομένου του κυρίου αντικειμένου δραστηριότητάς της, το οποίο συνίσταται στην παροχή υπηρεσιών διοικητικής και μηχανογραφικής υποστήριξης διαθέτοντας προς τούτο εξειδικευμένο προσωπικό, πάγια και σχετική τεχνογνωσία και αναλαμβάνοντας σχετικές λειτουργίες και κινδύνους, επιδιώκει εκ των πραγμάτων την επίτευξη κέρδους και συνεπώς, θα έπρεπε να είχε προσαυξήσει το ποσό που τιμολόγησε με ποσοστό κέρδους. Με τη χρήση δείγματος συγκρίσιμων ανεξάρτητων εταιρειών από τη βάση δεδομένων, ο έλεγχος έκρινε ότι το εν λόγω ποσοστό θα έπρεπε να ισούται με αυτό που αντιστοιχεί στη διάμεσο του δείγματος (6,91% για το 2014 και 9,04% για το 2015), με αποτέλεσμα να καταλογίσει στην προσφεύγουσα πρόσθετα έσοδα ύψους **21.960,36 €** στο 2014 και **30.968,98 €** στο 2015.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται αφενός ότι η κρίση του ελέγχου περί προσθήκης περιθωρίου κέρδους είναι εσφαλμένη, δεδομένου ότι η ίδια παρείχε τις σχετικές υπηρεσίες εκτάκτως ή/και περιστασιακά.

Επειδή σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ 2010:

- παρ. 2.93: «...Μπορεί να προκύψει το ερώτημα εάν και σε ποιό βαθμό είναι αποδεκτό επί ίσων αποστάσεων να αντιμετωπίζεται ένα σημαντικό ποσοστό των δαπανών του φορολογούμενου ως «διερχόμενο κόστος» (pass-through costs) στις οποίες δεν αποδίδεται κάποιο περιθώριο κέρδους (ήτοι ως κόστη που ενδεχομένως εξαιρούνται από τον παρονομαστή του δείκτη περιθωρίου κέρδους). Αυτό εξαρτάται από τον βαθμό στον οποίο κάποιο ανεξάρτητο μέρος σε συγκρίσιμες περιστάσεις θα συμφωνούσε να μην αποκομίζει ένα περιθώριο κέρδους σε μέρος των δαπανών με τις οποίες επιβαρύνεται...».
- παρ. 7.33-7.34: «Ανάλογα με τη μέθοδο που θα χρησιμοποιηθεί για τον καθορισμό της χρέωσης ίσων αποστάσεων για τις ενδοομιλικές υπηρεσίες, το θέμα που μπορεί να προκύψει είναι εάν είναι απαραίτητο η χρέωση να είναι τέτοια ώστε να καταλήξει σε κάποιο κέρδος για τον παρέχοντα την υπηρεσία. [...]. Ως παράδειγμα μπορεί να αναφερθεί η περίπτωση όπου η αγοράία αξία των ενδοομιλικών υπηρεσιών δεν είναι μεγαλύτερη από τα κόστη με τα οποία επιβαρύνθηκε ο παρέχων την υπηρεσία. Αυτό θα μπορούσε να συμβεί όταν, για παράδειγμα, η υπηρεσία δεν είναι συνήθης ή επαναλαμβανόμενη δραστηριότητα του παρέχοντος αυτήν, αλλά προσφέρεται συμπτωματικά ως εξυπηρέτηση προς τον Όμιλο...».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, «από την εξέταση των φακέλων τεκμηρίωσης και των προσκομισθέντων στοιχείων προκύπτει ότι η εν λόγω συναλλαγή έχει **διαρκή και επαναλαμβανόμενο χαρακτήρα** και συνεπώς ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης σχετικά με τον έκτακτο χαρακτήρα αυτής είναι ανακριβής».

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα επιτελεί όλες τις απαιτούμενες λειτουργίες μιας εταιρείας παροχής κοινών υπηρεσιών, καθώς αναλαμβάνει τη διαχείριση των απαραίτητων εσωτερικών και εξωτερικών πόρων, είναι υπεύθυνη για την πρόσληψη και την εξέλιξη του εργατικού δυναμικού, είναι υποχρεωμένη να παρέχει αναφορές και μετρήσεις για την παροχή των υπηρεσιών και είναι αρμόδια για τον υπολογισμό των αμοιβών και την τιμολόγηση αυτών. Συνεπώς, κρίνεται **μη πιθανό κάποιο ανεξάρτητο μέρος σε συγκρίσιμες περιστάσεις να συμφωνούσε στη μη αποκόμιση κάποιου περιθωρίου κέρδους επί των δαπανών με τις οποίες επιβαρύνθηκε.**

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται αφετέρου και επικουρικά ότι το ποσό που καταλόγισε ο έλεγχος δε θα έπρεπε να υπολογιστεί με βάση το ποσοστό της διαμέσου του προκύψαντος δείγματος, αλλά με βάση το ποσοστό του 1ου τεταρτημορίου, ήτοι 1,70% για το 2014 και 2,16% για το 2015.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1142/2015 «ως συμβατή με την «αρχή των ίσων αποστάσεων» θεωρείται οποιαδήποτε τιμή ή ποσοστό μεταξύ πρώτου και τρίτου τεταρτημορίου. Η απόρριψη της τιμής ή του ποσοστού κατά τον φορολογικό έλεγχο θα πρέπει να είναι **πλήρως αιτιολογημένη**».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, ο έλεγχος αναφέρει ότι προσδιόρισε τη διάμεσο του δείγματος ως την ενδεοδειγμένη τιμή για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων, με σκοπό να ελαχιστοποιήσει τον κίνδυνο λανθασμένης επιλογής, λαμβάνοντας υπόψη ότι:

- το δείγμα των συγκρίσιμων ανεξάρτητων εταιρειών αποτελείται από εταιρείες, τα έσοδα των οποίων δεν είναι σε απόλυτο μέγεθος συγκρίσιμα με το ύψος των κρινόμενων συναλλαγών,

- το δείγμα των συγκρίσιμων ανεξάρτητων εταιρειών αποτελείται από εταιρείες που δραστηριοποιούνται στον ευρύτερο χώρο (π.χ. Βέλγιο, Τσεχία, Γαλλία, Ιταλία, Σουηδία, Ισπανία) και όχι μόνο στην ελληνική επικράτεια, με αποτέλεσμα να αντιμετωπίζουν διαφορετικές οικονομικές συνθήκες σε σχέση με την εγχώρια αγορά».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, κρίνεται ότι η επιλογή της διαμέσου εκ μέρους του ελέγχου τυγχάνει πλήρως αιτιολογημένη.

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

Ως προς τον 4ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Συναλλαγή με κωδ. S3

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, κατά το κρινόμενο έτος 2014, η προσφεύγουσα προέβη σε παροχή υπηρεσιών μηχανογραφικής καθώς και διοικητικής υποστήριξης προς τη συνδεδεμένη εταιρεία με έδρα την, συνολικού ύψους 20.986.601,83 €.

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι ειδικά όσον αφορά στις υπηρεσίες μηχανογραφικής υποστήριξης, δεν τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων, με αποτέλεσμα να καταλογίσει στην προσφεύγουσα πρόσθετα έσοδα ύψους **766.233,96 €**. Συγκεκριμένα, το εν λόγω ποσό προέκυψε με βάση το ποσοστό που αντιστοιχεί στη διάμεσο δείγματος συγκρίσιμων ανεξάρτητων εταιρειών από τη βάση δεδομένων TP Catalyst (6,77%).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται αφενός ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένη, δεδομένου ότι κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το περιθώριο κέρδους της προσφεύγουσας κατά την τιμολόγηση της συνδεδεμένης εταιρείας είναι -25,82% (αρνητικό) και συνεπώς δεν τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων, λαμβάνοντας υπόψη το ποσό που καταχωρήθηκε σαν έσοδο στον σχετικό λογαριασμό ΓΛ στα βιβλία της, αντί του ποσού που πράγματι τιμολογήθηκε.

Επειδή από τα δεδομένα του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2014, καταχωρήθηκαν:

- στον λογαριασμό 75.00.98.9603 “Υπηρεσίες μηχανογραφικής υποστήριξης” το ποσό των 1.771.439,84 € και
- στον λογαριασμό 75.00.98.9604 “Υπηρεσίες διοικητικής υποστήριξης” το ποσό των 19.215.161,99 €.

Επειδή από τα αντίγραφα των σχετικών τιμολογίων που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα (σχετ. 7,8,9,10) προκύπτει ότι έλαβαν χώρα προς τη συνδεδεμένη εταιρεία οι κάτωθι τιμολογήσεις:

- υπηρεσίες μηχανογραφικής υποστήριξης: 1.771.439,84 €
- υπηρεσίες διοικητικής υποστήριξης: 19.215.161,99 €,

ήτοι οι **εγγραφές στα βιβλία της προσφεύγουσας συμφωνούν με τα ποσά που τιμολογήθηκαν.**

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εκ παραδρομής απεικονίστηκαν τα ποσά ως ανωτέρω τόσο στα εκδοθέντα από αυτήν τιμολόγια όσο και στα λογιστικά της βιβλία, δεδομένου ότι επιμέρους ποσό 824.086,00 € που στην πραγματικότητα αφορά υπηρεσίες μηχανογραφικής υποστήριξης, «χαρακτηρίστηκε» εσφαλμένα ως υπηρεσίες διοικητικής υποστήριξης. Συνεπώς, το ορθό ποσό των υπηρεσιών μηχανογραφικής υποστήριξης ανέρχεται σε 2.595.525,84 € και, εάν συγκριθεί το εν λόγω ποσό με το ποσό που κατά την κρίση του ελέγχου θα έπρεπε να είχε τιμολογηθεί (σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων 2.537.673,80 €), δεν προκύπτει διαφορά προς καταλογισμό.

Επειδή η προσφεύγουσα προς επίρρωση του ισχυρισμού της, προσκομίζει λογιστικές αναλύσεις κατανομής κόστους (σχετ. 11 και 12).

Επειδή ωστόσο, ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας δε δύναται να αποδειχτεί μέσω των λογιστικών αναλύσεων, οι οποίες αποτελούν εσωτερικά στοιχεία, από τη στιγμή που τα πλέον επίσημα στοιχεία (εκδοθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών) καταδεικνύουν ότι οι υπηρεσίες μηχανογραφικής υποστήριξης ανήλθαν στο ποσό των 1.771.439,84 €, ποσό το οποίο βρίσκεται σε συμφωνία και με τους λογαριασμούς εσόδων ΓΛ.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται αφετέρου και επικουρικά ότι το ποσό που καταλόγισε ο έλεγχος δε θα έπρεπε να υπολογιστεί με βάση το ποσοστό της διαμέσου του προκύψαντος δείγματος, αλλά με βάση το ποσοστό του 1ου τεταρτημορίου, ήτοι 2,88%.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1142/2015 «ως συμβατή με την «αρχή των ίσων αποστάσεων» θεωρείται οποιαδήποτε τιμή ή ποσοστό μεταξύ πρώτου και τρίτου τεταρτημορίου. Η απόρριψη της τιμής ή του ποσοστού κατά τον φορολογικό έλεγχο θα πρέπει να είναι **πλήρως αιτιολογημένη**».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, ο έλεγχος αναφέρει ότι προσδιόρισε τη διάμεσο του δείγματος ως την ενδεδειγμένη τιμή για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων, με σκοπό να ελαχιστοποιήσει τον κίνδυνο λανθασμένης επιλογής, λαμβάνοντας υπόψη ότι:

- το δείγμα των συγκρίσιμων ανεξάρτητων εταιρειών αποτελείται από εταιρείες, τα έσοδα των οποίων δεν είναι σε απόλυτο μέγεθος συγκρίσιμα με το ύψος των κρινόμενων συναλλαγών,
- το δείγμα των συγκρίσιμων ανεξάρτητων εταιρειών αποτελείται από εταιρείες που δραστηριοποιούνται στον ευρύτερο χώρο (π.χ. Βέλγιο, Κροατία, Γαλλία, Σουηδία, Νορβηγία) και όχι μόνο στην ελληνική επικράτεια, με αποτέλεσμα να αντιμετωπίζουν διαφορετικές οικονομικές συνθήκες σε σχέση με την εγχώρια αγορά».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, κρίνεται ότι η επιλογή της διαμέσου εκ μέρους του ελέγχου τυγχάνει πλήρως αιτιολογημένη.

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

Συναλλαγή με κωδ. S4

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, κατά το κρινόμενο έτος 2015, η προσφεύγουσα προέβη σε παροχή υπηρεσιών μηχανογραφικής καθώς και διοικητικής υποστήριξης προς τη συνδεδεμένη εταιρεία με έδρα την Αυστρία, συνολικού ύψους 39.000.631,16 €.

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι ειδικά όσον αφορά στις υπηρεσίες μηχανογραφικής υποστήριξης, δεν τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων, με αποτέλεσμα να καταλογίσει στην προσφεύγουσα πρόσθετα έσοδα ύψους **315.922,24 €**. Συγκεκριμένα, το εν λόγω ποσό προέκυψε με βάση το ποσοστό που αντιστοιχεί στη διάμεσο δείγματος συγκρίσιμων ανεξάρτητων εταιρειών από τη βάση δεδομένων TP Catalyst (6,56%).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται αφενός ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένη, δεδομένου ότι προέβη σε εσφαλμένο επαναπροσδιορισμό της βάσης κόστους παροχής των υπηρεσιών μηχανογραφικής υποστήριξης, επί του οποίου υπολογίστηκε το περιθώριο κέρδους.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 59), η προσαρμογή του ελέγχου ανέρχεται μόλις σε ποσό 12,61 € που αφορά στη μη συμπερίληψη του υπολοίπου του λογαριασμού 81.02 “Εκτακτες ζημιές” στο συνολικό κόστος, ήτοι ποσό αμελητέο για τη μεταβολή της κρίσης του ελέγχου.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται αφετέρου και επικουρικά ότι το ποσό που καταλόγισε ο έλεγχος δε θα έπρεπε να υπολογιστεί με βάση το ποσοστό της διαμέσου του προκύψαντος δείγματος, αλλά με βάση το ποσοστό του 1ου τεταρτημορίου, ήτοι 5,19%.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1142/2015 «ως συμβατή με την «αρχή των ίσων αποστάσεων» θεωρείται οποιαδήποτε τιμή ή ποσοστό μεταξύ πρώτου και τρίτου τεταρτημορίου. Η απόρριψη της τιμής ή του ποσοστού κατά τον φορολογικό έλεγχο θα πρέπει να είναι **πλήρως αιτιολογημένη**».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, ο έλεγχος αναφέρει ότι προσδιόρισε τη διάμεσο του δείγματος ως την ενδεδειγμένη τιμή για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων, με σκοπό να ελαχιστοποιήσει τον κίνδυνο λανθασμένης επιλογής, λαμβάνοντας υπόψη ότι:

- το δείγμα των συγκρίσιμων ανεξάρτητων εταιρειών αποτελείται από εταιρείες, τα έσοδα των οποίων δεν είναι σε απόλυτο μέγεθος συγκρίσιμα με το ύψος των κρινόμενων συναλλαγών,
- το δείγμα των συγκρίσιμων ανεξάρτητων εταιρειών αποτελείται από εταιρείες που δραστηριοποιούνται στον ευρύτερο χώρο (π.χ. Βέλγιο, Κροατία, Γαλλία, Σουηδία, Νορβηγία) και όχι μόνο στην ελληνική επικράτεια, με αποτέλεσμα να αντιμετωπίζουν διαφορετικές οικονομικές συνθήκες σε σχέση με την εγχώρια αγορά».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, κρίνεται ότι η επιλογή της διαμέσου εκ μέρους του ελέγχου τυγχάνει πλήρως αιτιολογημένη.

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

Ως προς τον 5ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το Σχέδιο Δράσης κατά της Διάβρωσης της Φορολογικής Βάσης και Μεταφοράς Κερδών-Base Erosion and Profit Shifting του ΟΟΣΑ, όπου περιλαμβάνονται 15 Δράσεις που αποβλέπουν κυρίως στην καταπολέμηση των στρατηγικών φοροαποφυγής των πολυεθνικών επιχειρήσεων μέσω μεταφοράς κερδών σε χώρες με ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς και ειδικότερα, σύμφωνα με το Σχέδιο Δράσης 9: «Αναδεικνύεται πλέον η μεγάλη σημασία της ακριβούς οριοθέτησης της πραγματικής συναλλαγής, μέσω της ανάλυσης της σχέσης μεταξύ των συνδεδεμένων μερών βάσει συμβάσεων και της πραγματικής συμπεριφοράς μεταξύ τους & το κλειδί στην εξακρίβωση της οριοθέτησης της πραγματικής συναλλαγής είναι το κατά πόσον η ελεγχόμενη συναλλαγή είναι εμπορικά ορθολογική».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, κατά το κρινόμενο έτος 2014, η προσφεύγουσα επιβαρύνθηκε με επαναχρεώσεις εξόδων από συνδεδεμένες επιχειρήσεις, συνολικού ύψους **12.599,74 € άνευ προσθήκης περιθωρίου κέρδους**.

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση των εν λόγω δαπανών, δεδομένου ότι δεν παρασχέθηκαν στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι οι υπηρεσίες αυτές παρείχαν στην προσφεύγουσα οικονομική ή εμπορική αξία και κατά συνέπεια, είναι αμφίβολο εάν μία τρίτη ανεξάρτητη επιχείρηση θα ήταν πρόθυμη να επιβαρυνθεί με τις εν λόγω χρεώσεις.

Επειδή η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο τα σχετικά χρεωστικά σημειώματα (σχετ. 16 έως 19), στα σώματα των οποίων αναγράφονται τα είδη των δαπανών στις οποίες προέβησαν οι κατά τόπους συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Επειδή ωστόσο, οι περιγραφές των συγκεκριμένων παραστατικών είναι αόριστες και δεν παρέχονται κατάλληλα υποστηρικτικά στοιχεία προκειμένου να δύναται να επαληθευτεί η φύση και η έκταση των υπηρεσιών, καθώς και η αναγκαιότητα να της επιβαρυνθεί η προσφεύγουσα.

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

Ως προς τον 6ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Συναλλαγή με κωδ. F1

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε σχετική δαπάνη ύψους **2.383,22 €** κατά το κρινόμενο έτος 2014.

Επειδή ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κάποιον συγκεκριμένο ισχυρισμό ως προς την εν λόγω συναλλαγή.

Ως εκ τούτου, με τη παρούσα **επικυρώνεται** ο εν λόγω καταλογισμός του ελέγχου.

Συναλλαγή με κωδ. F3

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, κατά το κρινόμενο έτος 2015, η προσφεύγουσα αναγνώρισε έσοδα από τόκους ύψους 23,38 €, τα οποία σχετίζονται με την από 17/12/2015 σύμβαση χορήγησης δανείου που συνήψε με τη συνδεδεμένη εταιρεία με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο. Η προσφεύγουσα, προκειμένου για την τεκμηρίωση της εν λόγω συναλλαγής, χρησιμοποίησε τη μέθοδο της Συγκρίσιμης μη Ελεγχόμενης Τιμής (ΣΜΕΤ) (CUP), ενώ κρίνοντας ότι υφίστανται διαθέσιμα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, χρησιμοποίησε ως συγκρίσιμο στοιχείο, τον σταθμικό μέσο όρο των επιτοκίων των εμπορικών χρεογράφων που εκδόθηκαν από μία έτερη συνδεδεμένη εταιρεία και συγκεκριμένα την με έδρα την Ολλανδία, με το σκεπτικό ότι η τελευταία διαθέτει την ίδια πιστοληπτική αξιολόγηση με την εταιρεία

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι η μέθοδος τεκμηρίωσης της προσφεύγουσας είναι εσφαλμένη, δεδομένου ότι, προκειμένου για την εφαρμογή της μεθόδου της Συγκρίσιμης μη Ελεγχόμενης Τιμής (ΣΜΕΤ) (CUP), πρέπει να χρησιμοποιούνται δεδομένα **ανεξάρτητων τρίτων** επιχειρήσεων και συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη διαφορετικά συγκρίσιμα στοιχεία, καταλόγισε στην προσφεύγουσα πρόσθετα έσοδα ύψους **4.169,96 €**.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 7 (β') της 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...».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα όφειλε, κατά την εφαρμογή της μεθόδου της Συγκρίσιμης μη Ελεγχόμενης Τιμής (ΣΜΕΤ) (CUP), να χρησιμοποιήσει συγκρίσιμα στοιχεία ανεξάρτητων τρίτων επιχειρήσεων.

Ως εκ τούτου, κρίνεται ότι **ορθώς** ο έλεγχος έκρινε ότι δεν τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων.

Συναλλαγές με κωδ. F2 & F4

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, κατά το κρινόμενο έτος 2015, η προσφεύγουσα αναγνώρισε έσοδα από τόκους ύψους 2.376.489,16 € (συναλλαγή F2) και 5.535,83 € (συναλλαγή F4), τα οποία σχετίζονται με τις από 30/01/2015 και 27/11/2015 αντίστοιχα, συμβάσεις χορήγησης δανείων που συνήψε με τη συνδεδεμένη εταιρεία με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο. Η προσφεύγουσα, προκειμένου για την τεκμηρίωση των εν λόγω συναλλαγών, χρησιμοποίησε τη μέθοδο της Συγκρίσιμης μη Ελεγχόμενης Τιμής (ΣΜΕΤ) (CUP), ενώ κρίνοντας ότι **δεν υφίστανται** διαθέσιμα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, χρησιμοποίησε ως συγκρίσιμο στοιχείο, τις αποδόσεις **αμερικανικών εταιρικών ομολόγων** με ίδια διάρκεια με αυτή των υπό εξέταση δανείων και ίδιας πιστοληπτικής ικανότητας με αυτή του δανειζομένου.

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι η μέθοδος τεκμηρίωσης της προσφεύγουσας είναι εσφαλμένη, δεδομένου ότι, η αγορά των εταιρικών ομολόγων είναι διαφορετική και συνεπώς μη συγκρίσιμη με αυτή των δανείων. Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη διαφορετικά συγκρίσιμα στοιχεία και συγκεκριμένα τα επιτόκια που δημοσιεύονται από την Τράπεζα της Ελλάδος και

αφορούν χορηγήσεις δανείων προς ελληνικές επιχειρήσεις, καταλόγισε στην προσφεύγουσα πρόσθετα έσοδα ύψους **2.590.418,53 €** (όσον αφορά στη συναλλαγή F2) και **6.723,89 €** (όσον αφορά στη συναλλαγή F4).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη ορθώς ο έλεγχος απέρριψε ως μη συγκρίσιμο το δείγμα που η ίδια επέλεξε (αποδόσεις αμερικανικών εταιρικών ομολόγων), δεδομένου ότι η ίδια δεν αποτελεί τραπεζικό ίδρυμα και άρα, η χορήγηση εταιρικού δανείου σε μία τρίτη επιχείρηση στην Ελλάδα ή στο Ηνωμένο Βασίλειο, δε θα ήταν ρεαλιστικά διαθέσιμη εναλλακτική και ως εκ τούτου, τα διαθέσιμα στοιχεία επιτοκίων για εταιρικά δάνεια δε θα αποτελούσαν συγκριτικά στοιχεία.

Επειδή ωστόσο, είναι πραγματικό γεγονός ότι η αγορά των εταιρικών ομολόγων είναι διαφορετική και συνεπώς μη συγκρίσιμη με αυτή των δανείων. Και αυτό, δεδομένου ότι στην αγορά των εταιρικών ομολόγων η τιμολόγηση αυτών γίνεται καθημερινά σε οργανωμένες χρηματιστηριακές αγορές βάσει προσφοράς τίτλων από τους εκδότες και αντίστοιχης ζήτησης για ανάληψη κινδύνων από τους μετέχοντες επενδυτές. Αντίθετα, η αγορά τραπεζικών δανείων είναι ολιγοπωλιακού χαρακτήρα και καθορίζεται τόσο από τη ζήτηση για δάνεια όσο και από τη διάθεση και δυνατότητα των τραπεζών να χρηματοδοτήσουν επιχειρήσεις. Τέλος, τα εταιρικά ομόλογα, ως διαπραγματεύσιμα, είναι εύκολα μεταβιβάσιμα, σε αντίθεση με τα δάνεια.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επίσης, ότι δεν είναι σε καμία περίπτωση εύλογο να χρησιμοποιηθούν στοιχεία από την Τράπεζα της Ελλάδος, δεδομένου ότι για τον προσδιορισμό του κινδύνου λαμβάνεται υπόψη το περιβάλλον και η αγορά που βρίσκεται ο δανειζόμενος και όχι ο δανειστής. Τα στοιχεία της Τράπεζας της Ελλάδος αφορούν στον μέσο όρο των επιτοκίων των χορηγηθέντων δανείων προς ελληνικές επιχειρήσεις. Επομένως, θα ήταν αμφίβολο κατά πόσο ένας τρίτος δανειζόμενος, ευρισκόμενος στο Ηνωμένο Βασίλειο, θα ήταν διατεθειμένος να αποδεχτεί ένα επιτόκιο που να εμπεριέχει τον κίνδυνο χώρας της Ελλάδας εκείνη την περίοδο (2015), δεδομένων των μακροοικονομικών συνθηκών, οι οποίες ήταν τουλάχιστον αποθαρρυντικές.

Επειδή όπως αναφέρουν τόσο η προσφεύγουσα όσο και ο έλεγχος, η συνδεδεμένη εταιρεία με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο, κατά την 31/12/2015 ήταν κατά 67% εκτεθειμένη σε δάνεια προς την Ολλανδική συνδεδεμένη εταιρεία, ήτοι όχι προς την ελληνική αγορά και συνεπώς, δεν μπορεί να υποστηριχτεί ότι θα δεχόταν να δανειστεί με επιτόκιο που να εσωκλείει τον κίνδυνο χώρας της Ελλάδας.

Επειδή ο ανωτέρω επικουρικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται βάσιμος. Συνεπώς, η Υπηρεσία μας, βασιζόμενη στην παραδοχή ότι ένας τρίτος δανειζόμενος, ευρισκόμενος στο Ηνωμένο Βασίλειο σε καμία περίπτωση δε θα μπορούσε να δανειστεί σε επιτόκιο χαμηλότερο από το μέσο επιτόκιο χορηγήσεων δανείων προς ιδιωτικούς μη χρηματοδοτικούς οργανισμούς δημοσιεύονται από την Τράπεζα της Αγγλίας, επανέλαβε την εργασία του ελέγχου (βλ. σελ. 117 και 124 Έκθεσης Ελέγχου) χρησιμοποιώντας όμως τα εν λόγω διαφορετικά επιτόκια, όπως αυτά αντλήθηκαν από τον ιστότοπό της ([bankofengland.co.uk/Statistics/Effective interest rates](http://bankofengland.co.uk/Statistics/Effective%20interest%20rates)), καταλήγοντας στα κάτωθι:

1) Συναλλαγή F2

Περίοδος Υπολογισμού τόκων	Επιτόκια βάσει φακέλου τεκμηρίωσης	Επιτόκια βάσει ΔΕΔ	Τήρηση αρχής ίσων αποστάσεων
Φεβρουάριος	2,49%	2,37%	NAI

Μάρτιος	2,49%	2,43%	NAI
Απρίλιος	2,36%	2,63%	OXI
Μάιος	2,36%	2,50%	OXI
Ιούνιος	2,36%	2,64%	OXI
Ιούλιος	2,34%	2,55%	OXI
Αύγουστος	2,34%	2,63%	OXI
Σεπτέμβριος	2,34%	2,63%	OXI
Οκτώβριος	2,34%	2,61%	OXI
Νοέμβριος	2,34%	2,59%	OXI
Δεκέμβριος	2,34%	2,76%	OXI

Με βάση τον ανωτέρω πίνακα, διατηρείται το επιτόκιο που χρησιμοποίησε η προσφεύγουσα μόνο στις περιόδους για τις οποίες κρίνεται ότι τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων (Φεβρουάριος, Μάρτιος):

Περίοδος Υπολογισμού τόκων	Κεφάλαιο	Ημέρες	Ετήσιο επιτόκιο	Τόκος-έσοδο
Φεβρουάριος	6.100.000,00	2	2,49%	843,83
Μάρτιος		31	2,49%	13.079,42
Απρίλιος	6.100.000,00	30	2,63%	13.369,17
Μάιος		31	2,50%	13.131,94
Ιούνιος		30	2,64%	13.420,00
Ιούλιος		31	2,55%	13.394,58
Αύγουστος		31	2,63%	13.814,81
Σεπτέμβριος		30	2,63%	13.369,17
Οκτώβριος		31	2,61%	13.709,75
Νοέμβριος		30	2,59%	13.165,83
Δεκέμβριος		31	2,76%	14.497,67
Σύνολο 1ης εκταμίευσης				135.796,17
Μάρτιος	113.820.000,00	22	2,43%	169.022,70
Απρίλιος		30	2,63%	249.455,50
Μάιος		31	2,50%	245.029,17
Ιούνιος		30	2,64%	250.404,00
Ιούλιος		31	2,55%	249.929,75
Αύγουστος		31	2,63%	257.770,68
Σεπτέμβριος		30	2,63%	249.455,50
Οκτώβριος		31	2,61%	255.810,45
Νοέμβριος		30	2,59%	245.661,50
Δεκέμβριος		31	2,76%	270.512,20
Σύνολο 2ης εκταμίευσης				2.443.051,45
Απρίλιος	2.690.000,00	1	2,63%	196,52
Μάιος		31	2,50%	5.790,97
Ιούνιος		30	2,64%	5.918,00
Ιούλιος		31	2,55%	5.906,79
Αύγουστος		31	2,63%	6.092,10
Σεπτέμβριος		30	2,63%	5.895,58

Οκτώβριος	31	2,61%	6.045,78
Νοέμβριος	30	2,59%	5.805,92
Δεκέμβριος	31	2,76%	6.393,23
Σύνολο 3ης εκταμίευσης	2.690.000,00		48.044,89
ΣΥΝΟΛΑ	122.610.000,00		2.626.892,51

Με βάση τα ανωτέρω, δεδομένου ότι το ποσό των τόκων που υπολογίστηκε από την Υπηρεσία μας υπερβαίνει αυτό που αναγνώρισε η προσφεύγουσα, προκύπτουν πρόσθετα έσοδα προς φορολόγηση ύψους **250.403,35 €** (= 2.626.892,51 – 2.376.489,16).

2) Συναλλαγή F4

Περίοδος Υπολογισμού τόκων	Επιτόκια βάσει φακέλου τεκμηρίωσης	Επιτόκια βάσει ΔΕΔ	Τήρηση αρχής ίσων αποστάσεων
Νοέμβριος	2,19%	2,59%	ΟΧΙ
Δεκέμβριος	2,19%	2,76%	ΟΧΙ

Με βάση τον ανωτέρω πίνακα, ο επανυπολογισμός των τόκων έχει ως εξής:

Περίοδος Υπολογισμού τόκων	Κεφάλαιο	Ημέρες	Ετήσιο επιτόκιο	Τόκος- έσοδο
Νοέμβριος	2.600.000,00	4	2,59%	748,22
Δεκέμβριος		31	2,76%	6.179,33
Σύνολο 1ης εκταμίευσης	2.600.000,00			6.927,56

Με βάση τα ανωτέρω, δεδομένου ότι το ποσό των τόκων που υπολογίστηκε από την Υπηρεσία μας υπερβαίνει αυτό που αναγνώρισε η προσφεύγουσα, προκύπτουν πρόσθετα έσοδα προς φορολόγηση ύψους **1.391,73 €** (= 6.927,56 – 5.535,83).

Ως εκ τούτου, κατόπιν όλων των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **μερικώς αποδεκτός**.

Ως προς τον 7ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα παρείχε στα ανώτατα στελέχη της δικαίωμα συμμετοχής στο Πρόγραμμα Χορήγησης Δικαιωμάτων Προαίρεσης αγοράς μετοχών της εισηγμένης μητρικής εταιρείας του υπό τη μορφή πρόσθετης παροχής και ως μέρους του συνολικού πακέτου αποδοχών τους. Η εργασία αποτίμησης του κόστους των εν λόγω δικαιωμάτων ανατέθηκε από τον Όμιλο στην ανεξάρτητη εταιρεία συμβούλων, ενώ το υπολογισθέν κόστος τιμολογήθηκε καταρχάς συγκεντρωτικά (χωρίς προσθήκη περιθωρίου κέρδους) από τη μητρική εταιρεία στη συνδεδεμένη αυστριακή εταιρεία, η οποία στη συνέχεια επανατιμολόγησε (χωρίς προσθήκη περιθωρίου κέρδους) την προσφεύγουσα για το **τμήμα** του κόστους που αφορούσε στα δικά της στελέχη που

συμμετείχαν στο πρόγραμμα. Η προσφεύγουσα καταχώρησε το εν λόγω κόστος ως δαπάνη στα βιβλία της συνολικού ύψους **964.191,94 €**.

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την εν λόγω δαπάνη, λόγω του ότι οι όροι παροχής των δικαιωμάτων, καθώς και οι κίνδυνοι από τις μεταβολές στην αξία αφορούν στη μητρική εταιρεία του Ομίλου, ήτοι όχι στην εργοδότηρια επιχείρηση των ατόμων που σχετίζονται με το ανωτέρω **επιμέρους** ποσό, καθώς και λόγω του ότι πρόκειται για αποτίμηση του κόστους (ήτοι για πρόβλεψη δαπάνης) και όχι δαπάνη για πραγματοποιηθείσα συναλλαγή.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένη, δεδομένου ότι η σχετική δαπάνη είναι καθ' όλα εκπεστέα λαμβανομένου υπόψη του Διεθνούς Προτύπου Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 2 (IFRS 2).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 4308/2014:

«...

4. Κάθε άλλη οντότητα υποκείμενη στον παρόντα νόμο μπορεί, με απόφαση της διοίκησής της, να εφαρμόζει προαιρετικά τα Δ.Π.Χ.Α., όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση (προαιρετική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.). Στην περίπτωση αυτή η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. είναι υποχρεωτική για πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους από την πρώτη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α.

5. Οι οντότητες που επιλέγουν να συντάξουν τις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των Δ.Π.Χ.Α., συντάσσουν και τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των ιδίων προτύπων, όταν υποχρεούνται σε σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

6. Οι οντότητες που, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των Δ.Π.Χ.Α. εφαρμόζουν μόνο τα άρθρα 3 έως και 15 και την παρ. 32 του άρθρου 29 του παρόντος νόμου.

...».

Επειδή σύμφωνα με το Διεθνές Πρότυπο Χρηματοοικονομικής Αναφοράς 2 (IFRS 2):

«1. Σκοπός του παρόντος ΔΠΧΑ είναι να καθορίσει την παρουσίαση οικονομικών στοιχείων της οικονομικής οντότητας όταν αναλαμβάνει να διενεργήσει συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών. Ειδικότερα, **απαιτεί να καταχωρίζονται οι επιδράσεις των συναλλαγών που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών στα αποτελέσματα και στην καθαρή θέση της οικονομικής οντότητας**, συμπεριλαμβανομένων των εξόδων που σχετίζονται με συναλλαγές όπου παρέχονται μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης στους εργαζόμενους.

...

3Α. Μια συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών **μπορεί να διακανονιστεί από άλλη οντότητα του ιδίου ομίλου (ή έναν μέτοχο οιασδήποτε οντότητας του ιδίου ομίλου) για λογαριασμό της οικονομικής οντότητας που λαμβάνει ή αποκτά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες**. Η παράγραφος 2 εφαρμόζεται επίσης σε μια οικονομική οντότητα η οποία:

α) λαμβάνει αγαθά ή υπηρεσίες, ενώ άλλη οντότητα του ιδίου ομίλου (ή ένας μέτοχος οιασδήποτε οντότητας του ιδίου ομίλου) έχει την υποχρέωση να διακανονίσει τη συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, ή

β) έχει υποχρέωση να διακανονίσει μια συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, ενώ άλλη οντότητα του ιδίου ομίλου λαμβάνει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, εκτός εάν η συναλλαγή γίνεται για σαφώς διαφορετικό σκοπό από την πληρωμή για την προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών προς την οντότητα που τα/τις λαμβάνει.

...

7. Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τα αγαθά και τις υπηρεσίες που έλαβε ή απέκτησε σε συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών όταν αποκτά τα αγαθά ή καθώς λαμβάνονται οι υπηρεσίες. Η οικονομική οντότητα **αναγνωρίζει μια αντίστοιχη**

αύξηση στα ίδια κεφάλαια αν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες λήφθηκαν στο πλαίσιο μιας συναλλαγής που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται με συμμετοχικούς τίτλους ή μια υποχρέωση αν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες αποκτήθηκαν στο πλαίσιο μιας συναλλαγής που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζεται σε μετρητά.

8. Όταν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που λήφθηκαν ή αποκτήθηκαν στο πλαίσιο μιας συναλλαγής που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών, δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία, **αναγνωρίζονται ως έξοδα.**

9. Συνήθως, από την ανάλωση αγαθών ή υπηρεσιών προκύπτει ένα έξοδο. Για παράδειγμα, οι υπηρεσίες συνήθως αναλώνονται αμέσως, οπότε αναγνωρίζεται ένα έξοδο καθώς προσφέρει την υπηρεσία ο αντισυμβαλλόμενος. Τα αγαθά μπορούν να αναλωθούν κατά τη διάρκεια ενός χρονικού διαστήματος ή, στην περίπτωση των αποθεμάτων, να πωληθούν σε μεταγενέστερη ημερομηνία, οπότε το έξοδο αναγνωρίζεται όταν τα αγαθά καταναλωθούν ή πωληθούν. **Όμως, κάποιες φορές είναι απαραίτητο να αναγνωριστεί ένα έξοδο πριν το αγαθό ή οι υπηρεσίες αναλωθούν ή πωληθούν,** διότι δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα μπορεί να αποκτήσει αγαθά στα πλαίσια της φάσης έρευνας μιας εργασίας για την ανάπτυξη ενός νέου προϊόντος. Αν και τα αγαθά αυτά δεν έχουν αναλωθεί, μπορεί να μην πληρούν τις προϋποθέσεις για αναγνώριση ως περιουσιακά στοιχεία σύμφωνα με το εφαρμοστέο ΔΠΧΑ.

10. Για συναλλαγές που αφορούν παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών και διακανονίζονται με συμμετοχικούς τίτλους, η οικονομική οντότητα επιμετρά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν και **την αντίστοιχη αύξηση στα ίδια κεφάλαια, άμεσα, στην εύλογη αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών που λήφθηκαν,** εκτός αν η εύλογη αξία αυτή δεν μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Αν η οικονομική οντότητα δεν μπορεί να εκτιμήσει με αξιοπιστία την εύλογη αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών που ελήφθησαν, απαιτείται να επιμετρήσει την αξία τους, και την αντίστοιχη αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εμμέσως, με αναφορά [2] στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων.

11. Για την εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου 10 σε συναλλαγές με εργαζόμενους και άλλους που παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες [3], η οικονομική οντότητα **επιμετρά την εύλογη αξία των ληφθέντων υπηρεσιών με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων,** διότι συνήθως δεν είναι εφικτό να εκτιμηθεί αξιόπιστα ή εύλογη αξία των ληφθέντων υπηρεσιών, όπως εξηγήθηκε στην παράγραφο 12. Η εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων επιμετράται **κατά την ημερομηνία της παραχώρησης.**

12. Συνήθως, οι μετοχές, τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης ή άλλοι συμμετοχικοί τίτλοι παραχωρούνται σε εργαζόμενους στα πλαίσια του πακέτου αποδοχών τους, επιπρόσθετα του μισθού και των άλλων παροχών σε εργαζόμενους. Συνήθως, δεν είναι δυνατό να επιμετρηθούν άμεσα οι υπηρεσίες που λαμβάνονται για συγκεκριμένα συστατικά στοιχεία του πακέτου αποδοχών του εργαζόμενου. Μπορεί επίσης να μην είναι εφικτό να επιμετρηθεί η εύλογη αξία του συνολικού πακέτου αποδοχών ανεξάρτητα, χωρίς να επιμετρηθεί άμεσα η εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων. Επίσης, οι μετοχές ή τα μετοχικά δικαιώματα προαίρεσης κάποιες φορές παραχωρούνται στα πλαίσια συμφωνίας πρόσθετων παροχών και όχι ως μέρος των βασικών αποδοχών, π.χ. ως κίνητρο στους εργαζομένους να παραμείνουν στην οικονομική οντότητα ή ως ανταμοιβή για τις προσπάθειές τους για τη βελτίωση της απόδοσης της οικονομικής οντότητας. Με την παραχώρηση μετοχών ή μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης, επιπρόσθετα των αποδοχών, η οικονομική οντότητα καταβάλλει επιπρόσθετες αποδοχές ώστε να λάβει επιπρόσθετα οφέλη. Η εκτίμηση της εύλογης αξίας εκείνων των επιπρόσθετων ωφελειών ενδέχεται να είναι δύσκολη. Λόγω τις δυσκολίας της άμεσης επιμέτρησης της εύλογης αξίας των υπηρεσιών που λαμβάνονται, η οικονομική οντότητα

επιμετρά την εύλογη αξία των υπηρεσιών που λαμβάνονται από εργαζομένους με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων.

13. Για την εφαρμογή των απαιτήσεων της παραγράφου 10 σε συναλλαγές με μέρη εκτός από εργαζόμενους, λαμβάνεται ως μαχητό τεκμήριο ότι η εύλογη αξία των ληφθέντων υπηρεσιών ή αγαθών μπορεί να εκτιμηθεί αξιόπιστα. Η εν λόγω εύλογη αξία επιμετράται κατά την ημερομηνία που η οικονομική οντότητα λαμβάνει τα αγαθά ή όταν ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει την υπηρεσία. Στις σπάνιες περιπτώσεις που η οικονομική οντότητα αντικρούσει το τεκμήριο αυτό επειδή δεν μπορεί να εκτιμήσει αξιόπιστα την εύλογη αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών που λήφθηκαν, η οικονομική οντότητα επιμετρά τα αγαθά και τις υπηρεσίες που λήφθηκαν και την αντίστοιχη αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, εμμέσως, με αναφορά στην εύλογη αξία των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, επιμετρημένη κατά την ημερομηνία που η οικονομική οντότητα αποκτά τα αγαθά ή που ο αντισυμβαλλόμενος παρέχει την υπηρεσία.

13Α. Ειδικότερα, εάν το προσδιορίσιμο αντάλλαγμα που έχει ληφθεί (εφόσον υπάρχει) από την οντότητα φαίνεται να είναι χαμηλότερο από την εύλογη αξία των συμμετοχικών τίτλων που παραχωρήθηκαν ή των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν, συνήθως η κατάσταση αυτή υποδηλώνει ότι έχει ληφθεί (ή πρόκειται να ληφθεί) από την οντότητα άλλο αντάλλαγμα (δηλαδή, μη προσδιορίσιμα αγαθά ή υπηρεσίες). Η οντότητα επιμετρά τα προσδιορίσιμα αγαθά ή υπηρεσίες που έχει λάβει σύμφωνα με το παρόν Δ.Π.Χ.Α. Η οντότητα επιμετρά τα μη προσδιορίσιμα αγαθά ή υπηρεσίες που έχει λάβει (ή πρόκειται να λάβει) ως τη διαφορά μεταξύ της εύλογης αξίας της παροχής που εξαρτάται από την αξία των μετοχών και της εύλογης αξίας οποιωνδήποτε προσδιορίσιμων αγαθών ή υπηρεσιών έχει λάβει (ή πρόκειται να λάβει). Η οντότητα επιμετρά τα μη προσδιορίσιμα αγαθά ή υπηρεσίες που έχει λάβει κατά την ημερομηνία της παραχώρησης. Ωστόσο, για συναλλαγές που διακανονίζονται σε μετρητά, οι υποχρεώσεις επιμετρούνται εκ νέου κατά το τέλος κάθε περιόδου αναφοράς μέχρις ότου διακανονιστούν, σύμφωνα με τις παραγράφους 30–33.

...

23. Έχοντας αναγνωρίσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που λήφθηκαν σύμφωνα με τις παραγράφους 10-22 και μια αντίστοιχη αύξηση των ιδίων κεφαλαίων, η οικονομική οντότητα δεν προβαίνει σε οποιαδήποτε άλλη προσαρμογή των συνολικών ιδίων κεφαλαίων μετά την ημερομηνία κατοχύρωσης. Για παράδειγμα, η οικονομική οντότητα **δεν αναστρέφει εκ των υστέρων το ποσό που αναγνωρίστηκε** για υπηρεσίες που λήφθηκαν από εργαζόμενο, αν οι κατοχυρωμένοι συμμετοχικοί τίτλοι καταπέσουν αργότερα ή, στην περίπτωση των μετοχικών δικαιωμάτων προαίρεσης, **τα δικαιώματα δεν ασκηθούν**. Όμως, η απαίτηση αυτή δεν εμποδίζει την οικονομική οντότητα να διενεργήσει μια μεταφορά εντός των ιδίων κεφαλαίων, π.χ. μια μεταφορά από ένα στοιχείο των ιδίων κεφαλαίων σε ένα άλλο.

...

27. Η οικονομική οντότητα **αναγνωρίζει, κατ' ελάχιστο, τις ληφθείσες υπηρεσίες στην εύλογη αξία της ημερομηνίας της παραχώρησης** των παραχωρηθέντων συμμετοχικών τίτλων, εκτός αν οι συμμετοχικοί τίτλοι εκείνοι δεν κατοχυρωθούν λόγω αδυναμίας εκπλήρωσης κάποιου όρου κατοχύρωσης (πλην συνθήκης αγοράς) που είχε καθοριστεί κατά την ημερομηνία της παραχώρησης. Αυτό ισχύει **ασχέτως** από τις τροποποιήσεις των όρων και των προϋποθέσεων βάσει των οποίων παραχωρήθηκαν οι συμμετοχικοί τίτλοι, **ή της ακύρωσης ή του διακανονισμού εκείνης της παραχώρησης συμμετοχικών δικαιωμάτων**. Επιπρόσθετα, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει τις επιδράσεις των τροποποιήσεων **που αυξάνουν** την εύλογη αξία της συμφωνίας παροχών που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών ή που ωφελούν καθ' οιονδήποτε άλλον τρόπο τον εργαζόμενο. Καθοδήγηση όσον αφορά την εφαρμογή της απαίτησης αυτής παρέχεται στο προσάρτημα Β.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω διαλαμβανόμενα στο ΔΠΧΑ 2, μια συναλλαγή που αφορά παροχές που εξαρτώνται από την αξία των μετοχών **μπορεί να διακανονιστεί από άλλη οντότητα του ιδίου ομίλου** για λογαριασμό της οικονομικής οντότητας που λαμβάνει ή αποκτά τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.

Επειδή συνεπώς κρίνεται εύλογο το Πρόγραμμα χορήγησης stock options να διενεργείται σε επίπεδο ομίλου και η εκάστοτε θυγατρική εταιρεία να επιβαρύνεται με το κόστος που αφορά στους δικούς της υπαλλήλους.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση 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».

Επειδή από τα ανωτέρω κρίνεται ότι η σχετική δαπάνη, κατά τη στιγμή της χορήγησης των δικαιωμάτων προαίρεσης, δεν έχει καταστεί ακόμη βεβαία και εκκαθαρισμένη **για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος**, γεγονός που λαμβάνει χώρα με την επέλευση του γεγονότος για το οποίο χορηγήθηκαν, ήτοι με την άσκηση των δικαιωμάτων εκ μέρους των υπαλλήλων.

Επειδή συνεπώς, προκύπτει ότι **δεν** πληρούνται σωρευτικά οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013.

Επειδή υφίσταται προσωρινή διαφορά μεταξύ των λογιστικών βιβλίων και της φορολογικής βάσης για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, έπεται ότι η προσφεύγουσα δύναται μελλοντικά να επωφεληθεί από την έκπτωση της σχετικής δαπάνης, **εφόσον διαπιστωθεί ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013.**

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **07/07/2021** 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 26/05/2014 - 31/12/2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01/01/2015 - 31/12/2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

A)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 26/05/2014-31/12/2014

Οριστικές λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης:

Με την παρούσα απόφαση δε μεταβάλλεται το συνολικό ποσό των λογιστικών διαφορών, το οποίο παραμένει στα **803.177,28 €**.

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Διαφορά φορολογητέων κερδών	803.177,28
Φόρος (26%)	208.826,09
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας (10%)	20.882,61
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	229.708,70

Β)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01/01/2015-31/12/2015

Οριστικές λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης:

Λογ. ΓΛ	Περιγραφή	Ποσό (€)	Κωδ.
75-00-98-9603	Παροχή υπηρεσιών IT (έσοδο)	315.922,24	S4
60-02-15-0991	Επαναχρέωση κόστους από δικαιώματα προαίρεσης (stock options) (έξοδο)	964.191,94	R1
75-00-99-9620	Επαναχρέωση εξόδων υποστηρικτικών υπηρεσιών (έσοδο)	2.383,03	S20
75-00-99-9631		28.585,95	S20
76-03-03-0000	Παροχή ενδοομιλικής τιμολόγησης (τόκοι-έξοδα)	250.403,35	F2
76-03-03-0000	Παροχή βραχυπρόθεσμης ενδοομιλικής χρηματοδότησης (τόκοι-έσοδα)	4.169,96	F3
76-03-03-0000	Παροχή ενδοομιλικής χρηματοδότησης (τόκοι-έσοδα)	1.391,73	F4
Σύνολο		1.567.048,20	

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

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογικό αποτέλεσμα	10.021.936,36	13.934.331,90	11.588.984,56	1.567.048,20
Φόρος (29%)	2.906.361,54	4.040.956,25	3.360.805,52	454.443,98
Διαφορά φόρου		1.134.594,71	454.443,98	
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας (10%)		567.297,35	45.444,40	45.444,40
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		1.701.892,06	499.888,38	

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

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.