



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15/04/2022

Αριθμός απόφασης: 1204

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

Ταχ. Δ/νση : 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).

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3.Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **28-12-2021** με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία ..... - **ΑΦΜ** ..... και διεύθυνση έδρας ....., κατά της με αριθμ. .... /**17-11-2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

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

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

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

Επί της από 28-12-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία .....- ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε **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:

Με την υπ' αριθμ. ....../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ύψους 121.830,75 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας ύψους 60.915,38 €, ήτοι συνολικό ποσό **182.746,13 €**.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται στη διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου στο φορολογικό έτος 2015 με βάση τις διατάξεις του Ν. 4172/2013, δυνάμει της υπ' αριθμ. ....../04-08-2021 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.. Σύμφωνα με την από 17/11/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, η προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2015 ελέγχθηκε στα πλαίσια του φορολογικού πιστοποιητικού του άρθρου 65Α του Ν. 4174/2013 από την εταιρεία .....» και έλαβε Ετήσιο Πιστοποιητικό που περιελάμβανε «Συμπέρασμα χωρίς επιφύλαξη με θέμα έμφασης». Ως θέμα έμφασης, αναφερόταν το γεγονός ότι η προσφεύγουσα είχε υποβάλει ερώτημα προς τη Φορολογική Διοίκηση και για το οποίο δεν είχε λάβει απάντηση έως και τη στιγμή της έκδοσης του Πιστοποιητικού. Αντικείμενο του ερωτήματος, ήταν το εάν οφείλει η προσφεύγουσα, για τις χρήσεις 2014 και εντεύθεν, να αναμορφώσει τα φορολογικά της αποτελέσματα, προσαυξάνοντάς τα με αναλογία χρεωστικών τόκων για το χρεωστικό υπόλοιπο που παρουσιάζει συγκεκριμένος λογαριασμός προμηθευτή της.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας για το υπό κρίση έτος, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα νοείτο ως συνδεδεμένη μεταξύ άλλων και με την εταιρεία «.....» με ποσοστό συμμετοχής 99,99%. Η καρτέλα της εν λόγω εταιρείας, η οποία τυγχάνει προμηθευτής της προσφεύγουσας, κατά την έναρξη της υπό κρίση περιόδου (01/01/2015) παρουσίαζε **χρεωστικό** υπόλοιπο ύψους 4.909.645,35 € και με τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μεταξύ των δύο μερών κατά τη διάρκεια της περιόδου, το υπόλοιπο διαμορφώθηκε σε 4.910.890,69 €.

Κατά συνέπεια, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη και την απάντηση της Φορολογικής Διοίκησης στο ανωτέρω ερώτημα της προσφεύγουσας, όπου δόθηκε η απάντηση ότι η τελευταία δεν υποχρεούται να υπολογίζει τεκμαρτά έσοδα από τόκους για τυχόν δάνεια που χορηγεί σε τρίτους, ελλείψει σχετικής διάταξης στο Ν. 4172/2013, έκρινε το επίμαχο ζήτημα υπό το πρίσμα του άρθρου 50, παρ. 1 του Ν. 4172/2013, καταλήγοντας στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα θα έπρεπε να είχε εγγράψει στα βιβλία της έσοδα από τόκους, τα οποία υπολογίστηκαν σε **421.738,54 €**. Ειδικότερα, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 23), το ως άνω ποσό υπολογίστηκε επί του εξ απογραφής υπολοίπου ανοίγματος του λογαριασμού προμηθευτή, όπου ως επιτόκιο χρησιμοποιήθηκε το μέσο επιτόκιο που κατέβαλε η προσφεύγουσα για χρεωστικούς τόκους από δάνεια που έλαβε από ανεξάρτητες τρίτες επιχειρήσεις όπως απεικονίζονται στα βιβλία της και το οποίο υπολογίστηκε σε 8,59%.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

**1ος λόγος:** Όπως αναγνωρίζει και η έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, καμιά συναλλαγή που παραβιάζει την αρχή των ίσων αποστάσεων δεν έγινε στην ελεγχόμενη χρήση.

**2ος λόγος:** Αν, όπως ισχυρίζεται ο φορολογικός έλεγχος, θα πρέπει να υπολογιστούν πιστωτικοί τόκοι επί του χρεωστικού υπολοίπου που προέρχεται από προηγούμενες χρήσεις (προ της κήρυξης σε κατάσταση παύσης πληρωμών της ..... την 27/10/2014 και με δεδομένο ότι έως και σήμερα οι επαναλαμβανόμενοι πλειοδοτικοί διαγωνισμοί που σκοπό είχαν την εκποίηση της περιουσίας της για την ικανοποίηση των πάσης φύσεως πιστωτών της, έχουν καταστεί άγονοι), τότε για πόσες χρήσεις θα πρέπει να γίνεται αυτό ή πώς κατά την άποψη του φορολογικού ελέγχου η επιχείρηση θα απαλλαγεί από ένα τεκμαρτό έσοδο από τη στιγμή που η πρωτογενής αιτία (απαίτηση) δεν είναι δυνατόν να εξαλειφθεί;

#### Ως προς τον 1ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, σε κάθε περίπτωση, έχει τηρηθεί η αρχή των ίσων αποστάσεων, δεδομένου ότι κατά τη χρήση 2014 (προηγούμενη της κρίνόμενης), οι προκαταβολές της προς τους διαφόρους κτηνοτρόφους ανήλθαν στο συνολικό ποσό των 9 εκ. €, ποσό παραπλήσιο με τα 9,7 εκ. € που αντιστοιχούν στις συνολικές αγορές της από τη θυγατρική της κατά τη χρήση 2012 (τελευταία χρήση πλήρους λειτουργίας της).

**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 έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ 1142/2015 «Σε περιπτώσεις σύναψης δανειακών συμβάσεων καθώς και παροχής πιστώσεων, ταμειακών διευκολύνσεων και καταθέσεων μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013 και προκειμένου για τον υπολογισμό των ορίων της παρ. 2 του άρθρου 21 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), βάσει των οποίων υφίσταται απαλλαγή ή υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, λαμβάνεται υπόψη το ποσό των δεδουλευμένων τόκων που χρεώνεται/πιστώνεται και όχι το ποσό του κεφαλαίου επί του οποίου υπολογίστηκαν. Ομοίως, για τις ανάγκες σύνταξης του φακέλου τεκμηρίωσης και κατάρτισης του περιεχομένου του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, αντικείμενο τεκμηρίωσης προκειμένου για τη διαπίστωση της τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle)», αποτελούν οι δεδουλευμένοι τόκοι του δανείου που χρεώνονται (δαπάνη) ή που πιστώνονται (έσοδο) και που προκύπτουν από την δανειακή σύμβαση, καθόσον οι τόκοι αυτοί επηρεάζουν τα αποτελέσματα».

**Επειδή** συνεπώς, στην προκειμένη περίπτωση, κρίσιμο στοιχείο δεν είναι η σύγκριση μεταξύ των ποσών που έχει καταβάλει η προσφεύγουσα στη θυγατρική της και στους λοιπούς προμηθευτές της, αλλά η σύγκριση των όρων με τους οποίους η προσφεύγουσα θα παρείχε χρηματοδότηση στη θυγατρική της και σε μία άλλη ανεξάρτητη οντότητα (δηλ. τόκοι).

**Επειδή** σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα επικαλείται στοιχεία της προηγούμενης χρήσης από την κρινόμενη.

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

Ως προς τον 2ο ως άνω λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ουσιαστικά ότι μη ορθώς οι πιστωτικοί τόκοι υπολογίστηκαν επί του εξ απογραφής υπολοίπου του λογαριασμού, δεδομένου ότι, με αυτό το σκεπτικό, ο έλεγχος θα μπορεί να επανέρχεται κάθε χρόνο καταλογίζοντας ποσά ως πιστωτικούς τόκους εις το διηνεκές, λαμβάνοντας υπόψη ότι ο προμηθευτής έχει κηρύξει στάση πληρωμών.

**Επειδή** η προσφεύγουσα είχε ελεγχθεί για την ίδια αιτία και κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος 2014, όπου είχε υποβάλει την υπ' αριθμόν ...../05-01-2021 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία είχε απορριφθεί μέσω της υπ' αριθμόν ...../03-06-2021 απόφασης της Υπηρεσίας μας, δηλαδή είχε επικυρωθεί η μεθοδολογία του ελέγχου.

**Επειδή** συγκεκριμένα, η φύση των δανειακών συναλλαγών ορίζει ότι οι αναλογούντες τόκοι δεν παύουν να λογίζονται επί του υπολοίπου του δανείου όσο αυτό παραμένει ανοιχτό.

**Επειδή** οι πιστωτικοί τόκοι θα πάψουν να λογίζονται όταν και εφόσον η σχετική απαίτηση της προσφεύγουσας κριθεί οριστικά ανεπίδεκτη είσπραξης και διαγραφεί και υπό την προϋπόθεση ότι έχουν ακολουθηθεί τα προβλεπόμενα στο άρθρο 26 του Ν. 4172/2013 και την ΠΟΛ 1056/2015.

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

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με αριθμό ...../28-12-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία .....- **ΑΦΜ** ....., και την επικύρωση της με αριθμ. ....../17-11-2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με βάση το σκεπτικό της παρούσας.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:**

|                                             | <b>Έλεγχος</b>    |
|---------------------------------------------|-------------------|
| <b>Φόρος</b>                                | <b>121.830,75</b> |
| Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ.<br>λόγω ανακρίβειας | 60.915,37         |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>                  | <b>182.746,12</b> |

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/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.