



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα 19.9.2023

Αριθμός απόφασης: **1313**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α.** Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,
- δ.** Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με έδρα, κατά της με αριθμό Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του ΚΕΜΕΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 86.901,40 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ύψους 43.450,70 €, ήτοι συνολικό ποσό 130.352,10 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας στο ποσό των 1.232.358,83 €, έναντι του 932.698,82 € βάσει δήλωσης.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά α) την αποδοχή της παρούσης β) την ακύρωση, άλλως τη μεταρρύθμιση, της προσβαλλομένης πράξεως και γ) τη νομιμότοκη επιστροφή των καταβληθέντων ποσών, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 22 του ΚΦΕ, όπως ερμηνεύτηκε με την ΠΟΛ. 1113/2015, καθώς και εσφαλμένη αντίληψη των πραγματικών περιστατικών, κατά το μέρος που ο έλεγχος θεώρησε ότι για έξοδα διακίνησης αγαθών με courier (λ/σμος 64.00.04.000), ύψους 43.200,00 €, δεν πληρούνται δήθεν αθροιστικά οι προϋποθέσεις α' και γ' του άρθρου 22 του ΚΦΕ.
2. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 50 του ν. 4172/2013, του άρθρου 21 του ν. 4174/2013, της ΠΟΛ. 1097/2014 Απόφασης του ΓΓΔΕ, του άρθρου 4 της Διμερούς Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ηνωμένου Βασιλείου και Ελλάδας (όπως κυρώθηκε με το Ν.Δ. 2732/1953) και των κατευθυντήριων οδηγιών του ΟΟΣΑ επί ενδοομλικών τιμολογήσεων για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοικήσεις. Επικουρικά, ελλιπής αιτιολογία των διαπιστώσεων του ελέγχου περί μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων και μη απόδειξη της ορθότητας των ελεγκτικών ενεργειών στις οποίες προέβη προκειμένου να καταλήξει στην επίδικη προσαρμογή. Εσφαλμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών της υπό κρίση διαφοράς.

Επειδή, στο άρθρο 22 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ως προς τις εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος απέρριψε τη δαπάνη διακίνησης αγαθών με κούριερ (λ/σμός 64.00.04.000), συνολικού ποσού 43.200,00 €, που η προσφεύγουσα κατέβαλε στην επιχείρηση, καταβάλλοντας σε μηνιαία βάση προκαθορισμένη αμοιβή, ύψους 3.600,00 €. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος έκρινε ότι για την εν λόγω δαπάνη δεν πληρούνται τα κριτήρια των περιπτώσεων (α) και (γ) του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε. και κατά συνέπεια ότι δεν υφίσταται δυνατότητα έκπτωσης αυτής λαμβάνοντας υπόψη τα εξής:

-Παρόλο που στα πλαίσια της παραγράφου 8 του άρθρου 5 των Ε.Λ.Π. (ν. 4305/2014) δεν απαιτείται παραστατικό διακίνησης για τα μικροαντικείμενα ή για τα αγαθά που δεν θεωρούνται αποθέματα, στην πρακτική εφαρμογή οι εταιρίες ταχυμεταφοράς απαιτούν να συντάσσεται σε κάθε περίπτωση στοιχείο διακίνησης, με επιδίωξη να εξασφαλίζουν τους συναλλασσόμενους και τις ίδιες, καθώς και να διασφαλίζουν ή να παρέχουν εκατέρωθεν τη δυνατότητα διενέργειας των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων. Η επιχείρηση παρουσίασε στον έλεγχο σχετικά «Συνοδευτικά Δελτία Ταχυμεταφοράς», τα οποία ωστόσο είναι στις περισσότερες περιπτώσεις στοιχειωδώς συμπληρωμένα, και δεν κατέστη δυνατό να επιβεβαιωθεί από τον έλεγχο η έκταση των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν σε αυτήν από την επιχείρηση

-Η επιχείρηση, σύμφωνα με τις συγκεντρωτικές της καταστάσεις, λαμβάνει το 83% των εσόδων της (που αντιστοιχεί σε ποσό €91.019,95) από τις εταιρείες, όλες εταιρείες του ομίλου της προσφεύγουσας.

-Τα έξοδα μισθοδοσίας της αντισυμβαλλόμενης ανέρχονται σε €18.470,86 για 3 άτομα, τα λοιπά έξοδά της σε €7.580,41 και οι δαπάνες της σε €4.312,05.

-Η αντισυμβαλλόμενη δεν έχει υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2012 και έπειτα.

-Το site της επιχείρησης που αναφέρεται πάνω στα εκδιδόμενα παραστατικά δεν λειτουργεί, ενώ στο διαδίκτυο η εν λόγω επιχείρηση εμφανίζεται μονίμως ως «προσωρινά κλειστή».

-Συνεπώς, πρόκειται για μια επιχείρηση η οποία δεν διαθέτει ενεργό παρουσία στο διαδίκτυο, δεν συμμορφώνεται με τις φορολογικές της υποχρεώσεις κατά τα τελευταία δέκα έτη, και συμπεραίνοντας από τα προαναφερθέντα στοιχεία, έλαβε από τις εταιρείες του ομίλου της προσφεύγουσας κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος έσοδα συνολικού ύψους $43.200 + 24.779,95 + 19.200 + 3.840 = 91.019,95$ ευρώ, για υπηρεσίες (εξωτερικές εργασίες και ταχυμεταφορές) τριών

συνολικά εργαζομένων, των οποίων οι δηλωθείσες αποδοχές για την ίδια περίοδο ανέρχονται στο ποσό των 18.470,86 €.

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή ισχυρίζεται ότι:

-Υπάρχει σύμβαση η οποία ορίζει ρητά την πλήρη έκταση των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν προς αυτήν. Οι εν λόγω υπηρεσίες, αφορούσαν κυρίως τη διακίνηση εντύπων και την διεκπεραίωση εξωτερικών εργασιών ενώπιον τραπεζών, δημόσιων οργανισμών, τηλεοπτικών σταθμών κλπ, με ανάληψη από την πάροχο της υποχρέωσης να διατηρεί ανά πάσα στιγμή το ανάλογο προσωπικό ώστε να περατώνονται οι ως άνω εργασίες αυθημερόν.

-Είναι σε θέση να παρουσιάσει στιγμιότυπο οθόνης από την ιστοσελίδα της όπως αυτή λειτουργούσε στο παρελθόν.

-Έχει προσκομίσει ενώπιον του ελέγχου πλήθος επιστολών (44 στον αριθμό) περί παραλαβής/παράδοσης συγκεκριμένων τιμολογίων προς πελάτες (με υπογραφή από το πρόσωπο που παρέλαβε εκάστοτε) σε βάθος ενός μήνα, ώστε να καταστήσει σαφή τον όγκο των τιμολογίων και μόνο που ανταλλάχθηκαν κατά την υπό έλεγχο χρήση, χωρίς ούτε έναν δικό της υπάλληλο να ασχολείται με αυτές τις μεταφορές.

-Έχει προσκομίσει ενώπιον του ελέγχου εξουσιοδότηση υπαλλήλου της για πραγματοποίηση συναλλαγών της εταιρείας.

-Επιπλέον προσκομίζει στα πλαίσια της παρούσας προσφυγής περεταίρω παραστατικά και δικαιολογητικά, και πάλι ενδεικτικά, που αναδεικνύουν την αυξημένη ανάγκη της εταιρείας σε βάθος μήνα για αυθημερόν αποστολές κάθε είδους υλικού.

Επειδή σε σχέση με τους ανωτέρω ισχυρισμούς αναφέρουμε τα κάτωθι:

-Η προσφεύγουσα προσκομίζει στιγμιότυπο οθόνης από την ιστοσελίδα της, το οποίο αναφέρει ως αριθμό τηλεφώνου της αντισυμβαλλόμενης το καταδεικνύοντας ότι αυτό είναι πολύ παλιό αφού οι αριθμοί των τηλεφώνων έχουν ήδη από το 2001 μετατραπεί σε δεκαψηφίους, και συνεπώς δεν δύναται να αποτελέσει αποδεικτικό στοιχείο για την υπό κρίση περίπτωση που αφορά στο φορολογικό έτος 2018.

-Οι επιστολές παραλαβής/παράδοσης που, πάντα «ενδεικτικά», προσκομίζονται από την προσφεύγουσα, ήτοι τα σχετικά συνοδευτικά δελτία ταχυμεταφοράς, φέρουν αριθμό αποστολής, ο οποίος παρατηρείται ότι δεν αυξάνεται προοδευτικά αλλά αντίθετα οι εν λόγω αριθμοί είναι ανακατεμένοι ενώ σπάνια συμπληρώνονται και οι ημερομηνίες παραλαβής.

-Ως προς την εξουσιοδότηση που προσκομίζεται, αυτή έχει ημερομηνία προγενέστερης περιόδου (2017), δεν έχει γνήσιο υπογραφής και δεν είναι δυνατό στα πλαίσια της παρούσας να διαπιστωθεί κατά πόσον όντως αφορά υπάλληλο της, ενώ είναι επίσης ενδεικτική αφού αφορά αποκλειστικά και μόνο τις συναλλαγές της με το Υποκατάστηματης Τράπεζας

-Ενώ η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι βάσει σύμβασης η αντισυμβαλλόμενη αναλάμβανε την υποχρέωση να διατηρεί ανά πάσα στιγμή το ανάλογο προσωπικό ώστε να περατώνονται οι

ανατιθέμενες εργασίες αυθημερόν, δεν προσκομίζονται στοιχεία εξουσιοδότησης ετέρου υπαλλήλου αυτής.

-Η προσφεύγουσα προσκομίζει λίστες επιταγών και τιμολογίων τα οποία ισχυρίζεται ότι έχουν διακινηθεί μέσω της, χωρίς αυτό να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε τρόπο.

-Αν και τα αποτελέσματα της ελεγχόμενης διαχειριστικής περιόδου έχουν οριστικοποιηθεί, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει σωρευτικά αλλά μόνο ενδεικτικά στοιχεία των υπηρεσιών που της παρασχέθηκαν από την έτσι ώστε να δύναται να ανατραπεί η κρίση του ελέγχου.

Επειδή στο άρθρο 2 περ. ζ' του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά.

Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως:

ζ) «συνδεδεμένο πρόσωπο»: κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:

αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 παρ. 1 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

«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 στην ΠΟΛ. 1142/2015 με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των ν. 4172/2013 και ν. 4174/2013 αναφέρεται ότι:

«3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4172/2013, οι οποίες επίσης εφαρμόζονται για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά, ορίζεται ότι τα 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 (παρ. 1). Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές (παρ. 2).

Για την εκπλήρωση τήρησης της πιο πάνω αρχής τα συνδεδεμένα κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. πρόσωπα, υποχρεούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) να τηρούν φάκελο τεκμηρίωσης και να υποβάλουν συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις αυτές (σχετ. οι ΠΟΛ.1097/9.4.2014 και ΠΟΛ.1144/15.5.2014 Αποφάσεις του Γ.Γ.Δ.Ε.).

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι υποχρέωση τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων», κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών έχουν μόνο τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, όπως αυτά ορίζονται στις περιπτώσεις γ' και δ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, για τις συναλλαγές τους με συνδεδεμένα πρόσωπα της περίπτωσης ζ' του ίδιου άρθρου, είτε αυτά είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, είτε φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Επομένως και η κάθε είδους κοινοπραξία της περ. δ' του άρθρου 2 εμπίπτει στις ως άνω διατάξεις για τις συναλλαγές της με συνδεδεμένα πρόσωπα. Αντίθετα, η ως άνω υποχρέωση δεν καταλαμβάνει σε καμία περίπτωση φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομική επιχείρηση) ή όχι, για τις συναλλαγές τους με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα.

Επισημαίνεται ότι τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, τα οποία απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, βάσει των διατάξεων του ν.4172/2013 ή ειδικών διατάξεων νόμων, δεν έχουν υποχρέωση τεκμηρίωσης των συναλλαγών τους με συνδεδεμένα πρόσωπα.»

Επειδή από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν οι κάτωθι διαφορές κερδών σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές της ελεγχόμενης (ανά λογαριασμό):

Λ/ΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ Λ/ΣΜΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ
.....		139.430,00	105.738,48	33.691,52
.....		202.358,80	145.705,54	56.663,26
.....		248.620,00	157.671,23	90.948,77
.....		55.000,00	0,00	55.000,00
ΣΥΝΟΛΟ				236.303,55

Επειδή ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα λαμβάνει βάσει σύμβασης υπηρεσίες τηλεπικοινωνιακών και ηλεκτρονικών υπηρεσιών από τη συνδεδεμένη επιχείρηση η οποία εδράζεται στο ίδιο κτίριο με αυτήν, και έχει συνάψει συμβάσεις με παρόχους τηλεφωνικών υπηρεσιών και υπηρεσιών internet και επίσης διατηρεί servers, προκειμένου να εξυπηρετεί ορισμένες από τις επιχειρήσεις που στεγάζονται εντός του κτιρίου αυτού. Προς τεκμηρίωση της τιμολόγησης της εν λόγω συναλλαγής, η προσφεύγουσα στο φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποίησε τη μέθοδο της Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής, αναφέροντας ότι παρέχει συγκρίσιμες υπηρεσίες στις ίδιες τιμές σε ανεξάρτητες επιχειρήσεις εντός του κτιρίου, πλην όμως ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα δεν παρουσίασε αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία τέτοια ώστε να είναι δυνατή η χρήση της μεθόδου Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής καθώς οι επιχειρήσεις με τις οποίες έγινε η σύγκριση, πλην μιας, δεν ήταν ανεξάρτητες, και στην περίπτωση της εναπομένουσας ανεξάρτητης επιχείρησης, το παρεχόμενο φάσμα υπηρεσιών ήταν εξαιρετικά περιορισμένο ώστε να είναι συγκρίσιμο. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα χρεώνεται από την για τρία είδη υπηρεσιών (ανά θέση εργασίας, ανά τηλεφωνική συσκευή και ανά εκτυπωτή), η, σύμφωνα και με το φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, λαμβάνει μόνο υπηρεσίες ανά τηλεφωνική συσκευή. Επίσης, ως προς τον όγκο η προσφεύγουσα λαμβάνει υπηρεσίες από την για 68 τηλεφωνικές συσκευές, ενώ η, σύμφωνα και με το φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, λαμβάνει υπηρεσίες μόνο για 4 τηλεφωνικές συσκευές παρά το γεγονός ότι απασχολεί συνολικά 77 άτομα κατά την υπό εξέταση φορολογική περίοδο. Για το λόγο αυτό απορρίφθηκε η μέθοδος της Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής και κρίθηκε καταλληλότερη από τον έλεγχο η μέθοδος του Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους της συναλλαγής ως προς το κόστος. Αρχικά, ο έλεγχος έκρινε ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες, δεδομένης της απλότητάς τους (χρέωση για τηλεφωνικές γραμμές, διαδίκτυο, εκτυπωτές και servers), θα έπρεπε απλώς να επαναχρεώνονται στους λήπτες των υπηρεσιών χωρίς περιθώριο κέρδους. Ωστόσο, ύστερα από τις απόψεις που εξέθεσε η προσφεύγουσα κατόπιν της κοινοποίησης του Σημειώματος Διαπιστώσεων, σύμφωνα με τις οποίες η ακόμα και αν κριθεί ως

επιχείρηση παρέχουσα υπηρεσίες χαμηλής προστιθέμενης αξίας θα πρέπει να αποκομίζει κέρδος από αυτή της τη δραστηριότητα, ο έλεγχος αποδέχθηκε το σχετικό επιχείρημα και προέβη σε αναζήτηση συγκρίσιμου δείγματος επιχειρήσεων (βάσει ΚΑΔ) βάσει των οποίων υπολόγισε τα όρια ίσων αποστάσεων. Εν τέλει, προσδιόρισε το αναμενόμενο κέρδος της ελεγχόμενης με βάση τη διάμεσο.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος ουδέποτε απέδειξε σχέση σύνδεσης μεταξύ της ίδιας και της για το φορολογικό έτος 2018, ωστόσο τόσο από την απάντηση της φορολογικής αρχής στο υπ' αριθμ. υπόμνημα της προσφεύγουσας όπως αυτή αποτυπώνεται στην οικεία έκθεση ελέγχου (βλ. σελ. 85 επ.) όσο και από τα λοιπά στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα εξής: από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση η οποία εν συνεχεία μετονομάστηκε σε είχε κατά τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2018 - 31.12.2018 Πρόεδρο ΔΣ και Διευθύνοντα Σύμβουλο τονκαι μέλος ΔΣ τον Παράλληλα, και η επιχείρηση, είχε ως Πρόεδρο ΔΣ και Διευθύνοντα Σύμβουλο τον όπως και η Όπως αναφέρεται και στο μέρος Β.1 του φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας, κατά την ίδια διαχειριστική περίοδο οεκτελεί χρέη Μέλους ΔΣ στην, Αντιπροέδρου στην ελεγχόμενη Μέλος ΔΣ στη Προέδρου ΔΣ και Διευθύνοντος Συμβούλου στη Μέλους ΔΣ στηνκαι Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου στη, όλες εταιρίες του ιδίου ομίλου, ενώ οεκτελεί χρέη μέλους ΔΣ στην ελεγχόμενη, μέλους ΔΣ στη, και μέλους ΔΣ στη Σύμφωνα λοιπόν με τις ενδεικτικές πάντα και όχι περιοριστικές, περιπτώσεις που αναφέρονται στην ΠΟΛ 1142/2015, οι εταιρίες, και έχουν μεταξύ τους σχέση ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης δεδομένου ότι έχουν κατά την ελεγχόμενη περίοδο τον ίδιο Διευθύνοντα Σύμβουλο, και κατά συνέπεια είναι συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την περίπτωση ζ του άρθρου 2 του ν. 4172/2013. Επιπλέον, το 100% των μετοχών της επιχείρησηςμοιράζεται στους μετόχους, οι οποίοι από κοινού κατέχουν το 59,35% τηςη οποία κατέχει το 94% της Παράλληλα, οείναι και Οικονομικός Διευθυντής της, ενώ συνυπολογίζεται επιπλέον και το γεγονός ότι οι εν λόγω επιχειρήσεις συστεγάζονται όλες στο ίδιο κτίριο, ιδιοκτησίας της επιχείρησηςη οποία είναι επιχείρηση συνδεδεμένη και με την προσφεύγουσα. Διευκρινίζεται ότι ο παρών έλεγχος δεν έχει πρόσβαση σε στοιχεία που να προσδιορίζουν τη μετοχική σύνθεση των εταιριώνκαι και γι' αυτό το λόγο περιορίζεται στο να ερευνήσει τυχόν πρόσωπα με σχέση ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης προς αυτές ή περιπτώσεις που δυο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης προς τρίτο. Ωστόσο, από τις, ενδεικτικές πάντα και όχι περιοριστικές, περιπτώσεις που αναφέρονται στην ΠΟΛ 1142/2015 προκύπτει ότι υπάρχει σχέση ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης μεταξύ τηςκαι των εταιριώνκαι, κατά τα προαναφερθέντα.

Επειδή, επίσης, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι δεν της δόθηκε το δικαίωμα να τοποθετηθεί σχετικά με την επιλογή της διαμέσου, η οποία επιλέχθηκε έναντι του τρίτου τεταρτημόριου, το οποίο δεν αντικατοπτρίζει πρόσθετη κερδοφορία αλλά κερδοφορία σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, πλην όμως αν και με την παρούσα ενδικοφανή της παρέχεται αυτή η δυνατότητα δεν προβαίνει σε οποιαδήποτε σχετική τοποθέτηση. Διαφωνεί ωστόσο, με την χρήση της διαμέσου από τον έλεγχο κατά τον υπολογισμό της σχετικής λογιστικής διαφοράς, θεωρώντας ότι θα έπρεπε να έχει διερευνηθεί το σχετικό επίπεδο αναλαμβανόμενου κινδύνου. Ωστόσο, η αναφορά του ελέγχου στο ότι η πώληση είναι εξασφαλισμένη σε ενδοομιλικό πελάτη, είναι ακριβώς μια αξιολόγηση του σχετικού κινδύνου που αναλαμβάνει η παρέχουσα την υπηρεσία. Σε κάθε περίπτωση, το συγκριτικό δείγμα εταιρειών επιλέχθηκε με βάση τον Κωδικό Αριθμό Δραστηριότητας (ΚΑΔ) της ελεγχόμενης, και αφορά σε δραστηριότητες προγραμματισμού υπολογιστών, και μάλιστα, από τις περιγραφές των δραστηριοτήτων των επιχειρήσεων του συγκριτικού δείγματος που προέκυψε (όπως αυτές είναι διαθέσιμες στις σχετικές ιστοσελίδες) γίνεται σαφές ότι η συντριπτική πλειοψηφία αυτών ασχολούνται με δραστηριότητες εξαλειφθούν και τα τυχόν προβλήματα συγκρισιμότητας (βλ. σχετικά και Κατευθυντήριες Οδηγίες ΟΟΣΑ 2017 παράγραφο 3.62 όπου διευκρινίζει ότι σε περιπτώσεις όπου οι συναλλαγές δεν είναι απόλυτα συγκρίσιμες η επιλογή των μέτρων κεντρικής τάσης όπως η διάμεσος είναι προτιμότερη).

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, η προσφεύγουσα συμμετέχει σε σύστημα κεντρικής διαχείρισης διαθεσίμων του ομίλου (.....), διαθέτοντας τα χρηματικά της πλεονάσματα στην, με έδρα στο Ηνωμένο Βασίλειο, η οποία και πραγματοποιεί τη σχετική διαχείριση. Στην από 10.07.2015 συναφθείσα σύμβαση, μεταξύ της ελεγχόμενης και τηςκαι ειδικότερα στην παράγραφο 2.5, έχει συμφωνηθεί ότι το «κατατεθέν» ποσό θα επιφέρει επιτόκιο τουλάχιστον 1% καλύτερο από το μέσο επιτόκιο που διατίθεται στην ελληνική τραπεζική αγορά. Συνεπώς, δεδομένου ότι το μέσο τραπεζικό επιτόκιο κατά την ελεγχόμενη περίοδο ανήλθε σε 0,28%, στα πλαίσια της προαναφερθείσας σύμβασης, η ελεγχόμενη θα έπρεπε να είχε ανταμειφθεί με επιτόκιο τουλάχιστον 1,28% επί του κατατεθειμένου ποσού στην Ωστόσο, κατά παράβαση των όρων της σύμβασης, το επιτόκιο που έλαβε η ελεγχόμενη ανήλθε σε μόλις 1%, ήτοι λιγότερο από το συμφωνηθέν και από τον έλεγχο προσδιορίστηκε αντίστοιχη λογιστική διαφορά.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή ουδέποτε απέδειξε ότι η τεκμηρίωση της συναλλαγής ήταν ανεπαρκής, παρ' όλα αυτά στην έκθεση του ελέγχου (σελ. 73-75 και 90-94) αναγράφονται αναλυτικά οι λόγοι για τους οποίους ο έλεγχος δεν έκανε δεκτή την αρχική τεκμηρίωση της προσφεύγουσας.

Επειδή σχετικά με τη λήψη υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης από την, συνολικής αξίας 248.620,00 ευρώ, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν έχουν τηρηθεί οι

συμβατικοί όροι, εις βάρος της κερδοφορίας της ελεγχόμενης επιχείρησης. Ειδικότερα, σχετικά με τη λήψη υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης από τη συνδεδεμένη αλλοδαπή εταιρία , στο Φάκελο Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών (Παράρτημα ΙΙ) παρατίθεται η σχετική σύμβαση (.....), η οποία στην παράγραφο 2.1.2 ορίζει ότι το ποσό που θα τιμολογείται από τον πάροχο των υπηρεσιών δε θα υπερβαίνει το 4% του μικτού εισοδήματος (.....) της αντισυμβαλλόμενης θυγατρικής, ήτοι της ελεγχόμενης εταιρίας, για το τρέχον έτος (εν προκειμένω για το 2018). Διευκρινίζεται δε από την ίδια τη σύμβαση ότι, το μικτό εισόδημα προσδιορίζεται ως οι πωλήσεις μείον το άμεσο κόστος των πωλήσεων, και ότι ο όρος «μικτό εισόδημα» είναι ισοδύναμος του όρου «μικτό κέρδος»”). Κατά συνέπεια, η συμφωνηθείσα αμοιβή 4% θα αναμενόταν να υπολογιστεί επί του μικτού κέρδους της ελεγχόμενης όπως αυτό προκύπτει από τις οικονομικές της καταστάσεις. Αντ’ αυτού, υπολογίζεται επί διαφορετικού ποσού, μεγαλύτερου, με αποτέλεσμα να προκύπτει μεγαλύτερο ποσό προς απόδοση.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή απέρριψε ανατιολόγητα την τεκμηρίωση της συναλλαγής και επιπλέον ουδέποτε προχώρησε σε διενέργεια συγκριτικής ανάλυσης σύμφωνα με την παρ. 3.4 των Κατευθυντηρίων Οδηγιών του ΟΟΣΑ, παρ’ όλα αυτά στην έκθεση του ελέγχου (σελ. 71-72 και 94-96) αναγράφονται αναλυτικά οι λόγοι για τους οποίους ο έλεγχος δεν έκανε δεκτή την αρχική τεκμηρίωση της προσφεύγουσας και τα στοιχεία που τον οδήγησαν στο ανωτέρω συμπέρασμα.

Επειδή η προσφεύγουσα έλαβε συμβουλευτικές υπηρεσίες από την επιχείρησηέναντι ποσού 55.000,00 ευρώ. Η εν λόγω συναλλαγή δεν έχει συμπεριληφθεί στον Συνοπτικό Πίνακα ή στο Φάκελο Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση αποτελεί συνδεδεμένο πρόσωπο με την ελεγχόμενη κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. και κατά συνέπεια, η εν λόγω συναλλαγή έπρεπε να είχε συμπεριληφθεί στις ενδοομιλικές συναλλαγές της ελεγχόμενης και να είχε τεκμηριωθεί καταλλήλως η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Συνεπώς και αφού η υπό εξέταση συναλλαγή δε συμπεριλαμβάνεται στο φάκελο τεκμηρίωσης και στο συνοπτικό πίνακα πληροφοριών που έχουν συνταχθεί και κατατεθεί, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν εκπληρώθηκε η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Επειδή ως προς την ανωτέρω διαπίστωση του ελέγχου η προσφεύγουσα προβάλλει ισχυρισμούς όμοιους με αυτούς που προέβαλε με το υπ’ αριθμ.απαντητικό υπόμνημα επί του υπ’ αριθμ.Σημειώματος Διαπιστώσεων του ελέγχου, οι οποίοι έχουν ήδη απαντηθεί στις σελίδες 97- 98 της οικείας έκθεσης.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, και την επικύρωση της με αριθμό Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.

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

Φορολογικό έτος 01/01/2018- 31/12/2018:

Χρεωστικό ποσό	86.901,40 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	43.450,70 €
Συνολικό ποσό για καταβολή	130.352,10 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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