



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1542

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 413

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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.)»

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

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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 **22/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., με έδρα, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

-/2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 22/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., η οποία υποβλήθηκε **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμόν/2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 2.941.084,98 € πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας ύψους 1.470.542,49 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **4.411.627,47 €**.

Με την υπ' αριθμόν/2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **500,00 €**, το οποίο αναλύεται ως εξής:

- 100,00 € λόγω μη ανάρτησης συμφωνητικών άρθρου 8 του Ν. 1882/1990 Α' τριμήνου 2018,
- 100,00 € λόγω μη ανάρτησης συμφωνητικών άρθρου 8 του Ν. 1882/1990 Β' τριμήνου 2018,
- 100,00 € λόγω μη ανάρτησης συμφωνητικών άρθρου 8 του Ν. 1882/1990 Γ' τριμήνου 2018,
- 100,00 € λόγω μη ανάρτησης συμφωνητικών άρθρου 8 του Ν. 1882/1990 Δ' τριμήνου 2018,
- 100,00 € λόγω μη διενέργειας απογραφής εγγυοδοτούμενων παγίων στη χρήση 2018.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 21/12/2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (αριθμός εντολής/04-04-2023).

Σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου, από τον διενεργηθέντα έλεγχο καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα λογιστικές διαφορές, οι οποίες απεικονίζονται στον ακόλουθο πίνακα:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Υποκεφαλαιοδότηση αρθ. 49 Ν. 4172/2013	117.724,01
Αποσβέσεις υλικών συσκευασίας (.....) που δεν απογράφονται	2.351.150,62
Δαπάνες συντήρησης χρησιδανεισμένου εξοπλισμού	1.503.447,26
Διαφορές ενδοομιλικών συναλλαγών (μη απόδειξη πλήρωσης προϋποθέσεων benefit test)	1.935.346,60
Δαπάνες τόκων δανείου που συνήφθη προκειμένου για την απόκτηση των μετοχών της οι οποίες κρίθηκε ότι στερούνται επιχειρηματικής τεκμηρίωσης κατά το άρθρο 38 του Ν.4987/2022	4.197.239,87
Αναλογούσες αποσβέσεις παγίου στοιχείου του οποίου η αξία κτήσης δεν τεκμηριώνεται με βάση το άρθ. 50 του Ν.	36.764,00

4172/2013	
Σύνολο	10.141.672,36

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

1^{ος} λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, όπως ερμηνεύθηκε με την ΠΟΛ 1113/2015 και του άρθρου 50 ν. 4172/2013 και των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ επί ενδοομιλικών τιμολογήσεων για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοικήσεις, καθώς και εσφαλμένη αντίληψη και υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών.

2^{ος} λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 53 και 58 Ν.4987/2022, επί της αντιμετώπισης των ενδοομιλικών τόκων σαν να έχουν εκπεσθεί από το φορολογητέο αποτέλεσμα του φορολογικού έτους 2017 και 2018 και του εσφαλμένου καταλογισμού προστίμου ανακρίβειας και προσαυξήσεων.

3^{ος} λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 38 Ν.4987/2022 και άρθρου 22 Κ.Φ.Ε..

4^{ος} λόγος: Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για έλεγχο των υπό κρίση συναλλαγών υπό το πρίσμα του άρθρου 38 Ν.4987/2022 σύμφωνα με το άρθρο 36 Ν.4987/2022 και παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της προστατευομένης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου όταν για την ίδια ακριβώς συναλλαγή υφίστανται αντικρουόμενα πορίσματα των φορολογικών αρχών.

5^{ος} λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 22 Κ.Φ.Ε. σε σχέση με τη μη αναγνώριση προς έκπτωση των δαπανών συντήρησης σχετικών με τα μηχανήματα ψύξης ιδιοκτησίας της ίδιας (Λ62.07.04.0002).

6^{ος} λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 22 και 24 Κ.Φ.Ε. σε σχέση με τις αποσβέσεις στα πάγια υλικά συσκευασίας.

7^{ος} λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 50 Κ.Φ.Ε.- Επί των αποσβέσεων του μηχανήματος που αποκτήθηκε από την

8^{ος} λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 49 Κ.Φ.Ε.-αντιφατικά πορίσματα του ελέγχου.

Δεν προβάλλεται κάποιος ειδικότερος ισχυρισμός αναφορικά με την υπ' αριθμόν/2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Ν.4987/2022.

Ως προς τον 1^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος: «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 σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος:

«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».

Επειδή σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ, έκδοση Ιούλιος 2017 (παρ. 7.6) «Βασική προϋπόθεση για τον έλεγχο της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων κατά τη διάρκεια ενδοομιλικών συναλλαγών, είναι η διενέργεια “benefit test”, δηλαδή ο έλεγχος ότι οι εν λόγω συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί και ότι πρόκειται για συναλλαγές που δημιουργούν προστιθέμενη αξία για τον αγοραστή».

- Λογ. ΓΛ 61.98.00.0004 «ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΡΟΜΗΘΕΙΩΝ MARK-UP ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ» δαπάνες αξίας 1.139.397,29 €

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα καταχώρησε στον λογαριασμό ΓΛ 61.98.00.0004 «ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΡΟΜΗΘΕΙΩΝ MARK-UP ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ» δαπάνες για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από την συνδεδεμένη επιχείρηση αξίας 1.139.397,29 €. Από τις πληροφορίες και τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, διαπιστώθηκε πως πρόκειται για υπηρεσίες προγραμματισμού, οργάνωσης, εκτέλεσης και παρακολούθησης παραγγελιών από τρίτες επιχειρήσεις που συμβάλλονται με την ιδιότητα του προμηθευτή. Πιο συγκεκριμένα, προκύπτει ότι ο Όμιλος εφαρμόζει εσωτερική πολιτική ομαδοποίησης των αναγκών για αγορές αγαθών από τις επιμέρους επιχειρήσεις του Ομίλου και τις διαχειρίζεται συγκεντρωτικά με σκοπό να επιτύχει καλύτερους όρους τιμολόγησης και όσο το δυνατόν πιο αποτελεσματική διακίνηση των αποθεμάτων, ώστε να μη διαταραχθεί η παραγωγική λειτουργία των επιχειρήσεων του Ομίλου. Η αμοιβή για την παροχή της εν λόγω υπηρεσίας διαμορφώνεται με βάση την αξία των αγαθών υπό παραγγελία (αγορές υλικών) που πραγματοποιήθηκαν στην εκάστοτε χρήση και ανέρχεται σε ποσοστό 6% αυτής.

Επειδή ο έλεγχος, με βάση τις πληροφορίες και τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεσή του, έκρινε ότι στην πλειοψηφία των περιπτώσεων δεν προκύπτει (είτε ουσιαστική είτε και εν γένει) εμπλοκή της συνδεδεμένης επιχείρησης στη διαδικασία προμηθειών της προσφεύγουσας, με αποτέλεσμα να μη δύναται να στοιχειοθετηθεί το όφελος (benefit) που αποκόμισε η προσφεύγουσα από την επίμαχη λήψη υπηρεσίας από την εν λόγω συνδεδεμένη αλλοδαπή οντότητα. Αποτέλεσμα της εν λόγω κρίσης του ελέγχου ήταν η μη αναγνώριση της έκπτωσης της δαπάνης των 1.139.397,29 €. Η κοστολογική βάση (αξία τιμολογηθεισών αγορών) επί της οποίας εφαρμόστηκε ο συντελεστής 6% προκειμένου να διαμορφωθεί η επίμαχη δαπάνη, απεικονίζεται στις σελ. 62-63 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου, όπου ο έλεγχος έχει απεικονίσει συγκεντρωτικά τους αντισυμβαλλομένους προμηθευτές, τα ποσά των συναλλαγών με έκαστο εξ αυτών, καθώς και την οντότητα που συμβλήθηκε απευθείας με τον εκάστοτε προμηθευτή (αν ήταν η ίδια η προσφεύγουσα ή η συνδεδεμένη επιχείρηση).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η επίμαχη δαπάνη είναι καθόλα εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδά της, ως άμεσα σχετιζόμενη με την «κεντροποίηση» της διαδικασίας των προμηθειών που έχει

αποφασιστεί σε επίπεδο Ομίλου. Περαιτέρω, επικαλείται ότι η ίδια έχει άμεσο συμφέρον από την εν λόγω διαδικασία, καθότι απολαμβάνει:

- καλύτερες τιμές, λόγω της οικονομίας κλίμακος, της δυναμικής και της τεχνογνωσίας της συνδεδεμένης επιχείρησης
- καλύτερη, γρηγορότερη και αποτελεσματικότερη διαχείριση των αναγκών της σε προϊόντα και υπηρεσίες και
- βελτιστοποίηση της ποιότητας των τελικών προϊόντων.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται περαιτέρω, ότι η εμπλοκή της συνδεδεμένης επιχείρησης επεκτείνεται από τη διεξαγωγή και διεκπεραίωση του εκάστοτε διαγωνισμού μέχρι τη διαπραγμάτευση και συμφωνία των ειδικότερων όρων της σύμβασης με τους προμηθευτές, αλλά και την εξασφάλιση της ορθής εκτέλεσης της σύμβασης από τους προμηθευτές. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της, προσκομίζει, μεταξύ άλλων, εκτύπωση από την εσωτερική ηλεκτρονική εφαρμογήτου Ομίλου, μέσω της οποίας η συνδεδεμένη επιχείρηση ενημερώνεται για τις ανάγκες του Ομίλου (σχετ. 145.9), καθώς και περιλήψεις που συντάχθηκαν από την τελευταία μετά την ολοκλήρωση σχετικών διαγωνισμών προμηθειών (σχετ. 180.10 & 168.11).

Επειδή ωστόσο, από τον προαναφερθέντα συγκεντρωτικό πίνακα του ελέγχου (σελ. 62-63 οικείας Έκθεσης Ελέγχου), προκύπτει ότι κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, υπήρξαν περιπτώσεις όπου αντισυμβαλλόμενο μέρος με τους προμηθευτές των αγαθών δεν ήταν η αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση αλλά η ίδια η προσφεύγουσα. Αυτό ήταν και ένα βασικό επιχείρημα του ελέγχου ως προς την αμφισβήτηση της εμπλοκής της αλλοδαπής συνδεδεμένης επιχείρησης στην όλη διαδικασία των προμηθειών.

Επειδή η προσφεύγουσα, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει περαιτέρω ενδεικτικά συμβάσεις με προμηθευτές, αποσκοπώντας στο να καταδείξει την άμεση εμπλοκή της συνδεδεμένης επιχείρησης σε αυτές. Συγκεκριμένα προσκομίζει συμβάσεις:

- με τον αλλοδαπό προμηθευτή (..... (σχετ. 1162.20), στην οποία έχει συμβληθεί απευθείας η προσφεύγουσα, χωρίς οιαδήποτε εμπλοκή της αλλοδαπής συνδεδεμένης επιχείρησης,
- με τον αλλοδαπό προμηθευτή(σχετ. 1150.13), στην οποία έχει συμβληθεί η αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση,
- με τον ημεδαπό προμηθευτή (σχετ. 167.12), στην οποία έχει συμβληθεί η αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση,
- με τον ημεδαπό προμηθευτή (σχετ. 197.21), στην οποία τα συμβαλλόμενα μέρη συμφωνούν ότι η προσφεύγουσα παραχωρεί τη θέση της ως αγοράστρια των αγαθών στην αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση,
- με τον αλλοδαπό προμηθευτή (σχετ. 1120.14), στην οποία έχει συμβληθεί η αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση,
- με τον ημεδαπό προμηθευτή (σχετ. 1113.18), στην οποία έχει συμβληθεί η αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση

Επειδή στις ανωτέρω συμβάσεις με τις εταιρείες και αν και συμβαλλόμενο μέρος φέρεται να είναι η αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση , εντούτοις υφίσταται και υπογραφή των υπευθύνων της ίδιας της προσφεύγουσας. Σε αυτή τη βάση, ανακύπτουν ερωτήματα αναφορικά με τον λόγο για τον οποίο ήταν απαραίτητο να

υφίσταται και υπογραφή των υπευθύνων της ίδιας της προσφεύγουσας από τη στιγμή που τον ρόλο του αγοραστή είναι αναλάβει η αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση Συνεπώς, αμφισβητείται η εν τοις πράγμασι εμπλοκή της αλλοδαπής εταιρείας στις περιπτώσεις αυτές και κρίνεται ότι η αγορά των αγαθών έγινε από την ίδια την προσφεύγουσα και ότι η αλλοδαπή εταιρεία αναφέρεται ως συμβαλλόμενη μόνο και μόνο για να δικαιολογείται να τιμολογεί την προμήθεια 6%, λαμβανομένου επίσης υπόψη ότι δε διευκρινίζεται επί ποιας συμβατικής αξίας εμπλέκεται η καθεμία.

Επειδή γενικά με την παρούσα κρίνεται ότι δύναται να αναγνωριστεί προς έκπτωση το ποσό εκείνο της προμήθειας, που σχετίζεται με τις περιπτώσεις αγορών με άμεση εμπλοκή μόνο της αλλοδαπής συνδεδεμένης επιχείρησης, λαμβάνοντας υπόψη τον πίνακα του ελέγχου (σελ. 62-63 οικείας Έκθεσης Ελέγχου), αλλά και τις συμβάσεις που προσκομίστηκαν με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή:

Αντισυμβαλλόμενοι	Σχετικό	Ποσό συναλλαγής	Χώρα	Αντισυμβαλλόμενος από Όμιλο
	1.34 & 1.35	360.360,58		
	1.38	34.289,98		
	197.21	185.951,36		
	1.46	0,00		
	1.48	494.033,47		
	1113.18	469.808,49		
	1.53	19.778,31		
	1.54	138.880,00		
	1.55	101.586,78		
	1.57	1.642.783,37		
	Σύνολο	3.447.472,34		
	6% προμήθεια επί της καθαρής αξίας	174.932,40		

Επειδή κατά τα λοιπά, τυχόν μη αναγνώριση των ανωτέρω περιπτώσεων όπου έχει αποδεδειγμένα εμπλακεί η αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση, με το σκεπτικό ότι «δεν κατέστη εφικτό να προσδιοριστεί η ουσιαστική συνεισφορά πέραν της τυχόν ανεύρεσης του αλλοδαπού προμηθευτή», θα συνιστούσε ανεπίτρεπτο έλεγχο σκοπιμότητας εκ μέρους της Υπηρεσίας μας, από τη στιγμή μάλιστα που η αμοιβή 6% έχει ήδη κριθεί από τον έλεγχο ως συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων (βλ. σχετ. αναφορά σελ. 51 οικείας Έκθεσης περί μη ύπαρξης παρατηρήσεων).

Ως εκ τούτου, ο επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται μερικώς δεκτός και η καταλογισθείσα από τον έλεγχο λογιστική διαφορά μειώνεται με την παρούσα κατά το ανωτέρω ποσό των 174.932,40 €.

- Λογ. ΓΛ 61.98.00.0008 «.....» δαπάνες αξίας 795.949,31 €

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα καταχώρησε στον λογαριασμό ΓΛ 61.98.00.0008 «.....» δαπάνες για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από συνδεδεμένες επιχειρήσεις του Ομίλουσυνολικής αξίας 795.949,31 €. Αναλυτικότερα, το εν λόγω ποσό αφορά σε:

- παροχή υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης από την εταιρεία με έδρα τη ... ύψους 754.168,14 € και
- παροχή υπηρεσιών IT (πληροφορικής) από την εταιρεία A/S με έδρα τη ύψους 41.781,17 €.

Επειδή ο έλεγχος εξέδωσε αρχικά το υπ' αριθμόν/07.11.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων, όπου δεν αναγνώρισε την έκπτωση του ανωτέρω ποσού δαπανών των 795.949,31 €, με την αιτιολογία ότι δεν προσκομίστηκε η ζητηθείσα τεκμηρίωση και στον καταρτισθέντα Φάκελο Τεκμηρίωση Ενδοομιλικών Συναλλαγών δεν περιλαμβάνεται πληροφόρηση σχετικά με τη διενέργεια benefit test για τις εν λόγω συναλλαγές, με αποτέλεσμα να καθίσταται αδύνατος ο έλεγχος της δυνατότητας έκπτωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 (βλ. σελ. 17 οικείας Έκθεσης Ελέγχου).

Επειδή η προσφεύγουσα, σε απάντηση του ανωτέρω Σημειώματος Διαπιστώσεων, ισχυρίστηκε ότι οι επίμαχες δαπάνες είναι καθόλα εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδά της, επικαλούμενη ότι πρόκειται για πραγματικές υπηρεσίες που παρέχονται κεντρικά σε επίπεδο Ομίλου σε όλες τις εταιρείες που εδρεύουν στη Δυτική Ευρώπη και που, σε κάθε περίπτωση, η ίδια θα τις είχε λάβει από τρίτους ανεξάρτητους προμηθευτές. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της, προσκόμισε την από 15/03/2013 Σύμβαση Παροχής Υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης με αντισυμβαλλόμενο την, το υπ' αριθμόν/18.12.2018 τιμολόγιο, την από 13/02/2015 Σύμβαση Παροχής Υπηρεσιών IT με αντισυμβαλλόμενο την A/S (πρώην) και το υπ' αριθμόν/19.12.2018 τιμολόγιο.

Επειδή ο έλεγχος στην εκδοθείσα από 21/12/2023 οικεία Έκθεση Ελέγχου δεν συμπεριέλαβε κάποιο σχόλιο ή αιτιολογία επί των ανωτέρω στοιχείων που προσκόμισε η προσφεύγουσα στα πλαίσια των απόψεών της επί του υπ' αριθμόν/07.11.2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων.

Επειδή η προσφεύγουσα, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, επαναλαμβάνει τους ισχυρισμούς της περί εκπεσιμότητας των επίμαχων δαπανών, προσκομίζοντας ξανά:

- το υπ' αριθμόν/18.12.2018 τιμολόγιο που εκδόθηκε από την A/S για την παροχή υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης (Σχετ. 1.52 -> 1343.52) και
- το υπ' αριθμόν/19.12.2018 τιμολόγιο που εκδόθηκε από την (πρώην) για την παροχή υπηρεσιών πληροφορικής (Σχετ. 1.62 -> 1408.62),

ενώ παράλληλα προσκομίζει και τα κάτωθι νέα στοιχεία:

- αρχείο excel με σχετική ανάλυση των υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης που έλαβε από την κατά το φορολογικό έτος 2018 (Σχετ. 1.53 -> 124.53 & 125.53),

- εγχειρίδιο τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών εκδοθέν από την A/S (Σχετ. 1.54 -> 1382.54),
- απόσπασμα της αναφοράς που προέκυψε από τον εσωτερικό έλεγχο που διενήργησε η στην ίδια για το φορολογικό έτος 2018 (Σχετ. 1.55 -> 1443.55),
- απόσπασμα εκπαιδευτικού υλικού σχετικά με την εσωτερική πολιτική του Ομίλου για τη μείωση της εκπομπής ρύπων (επονομαζόμενη πολιτική «.....») (Σχετ. 1.56 -> 1438.56),
- απόσπασμα εκπαιδευτικού υλικού σχετικά με την εκπαίδευση και ανάπτυξη δεξιοτήτων των υπαλλήλων του Ομίλου («.....») (Σχετ. 1.57 -> 1430.57),
- e-mail από την σχετικά με εκπαιδευτικές δράσεις που διοργανώνονται στο πλαίσιο των εν λόγω υπηρεσιών (Σχετ. 1.58 -> 14.58),
- έγγραφο συνταχθέν από την με συστάσεις σχετικά με το πως πρέπει να προσεγγίζουν την προώθηση μη αλκοολούχων μπυρών στα μέσα μαζικής ενημέρωσης (Σχετ. 1.59 -> 1328.59),
- πρόσκληση και σχετικό υλικό από ημερίδα που έλαβε χώρα το 2018 στην με θέμα την γενικότερη πολιτική στα θέματα εταιρικής φύσεως (Σχετ. 1.60 & 1.61 -> 120.61).

Επειδή τα ανωτέρω, ως νέα στοιχεία, δεν είχαν ληφθεί υπόψη του ελέγχου κατά τον χρόνο έκδοσης της οικείας Έκθεσης Ελέγχου, η Υπηρεσία μας εξέδωσε την υπ' αριθμόν/18-03-2024 Πράξη Αναπομπής, την οποία απέστειλε στον έλεγχο και με την οποία αιτήθηκε όπως ο έλεγχος λάβει γραπτώς θέση επί της εκπαιδευτικότητας των επίμαχων δαπανών, αφού λάβει υπόψη του τόσο τα νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή όσο και αυτά που είχαν ήδη τεθεί στη διάθεσή του στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή ο έλεγχος ανταποκρίθηκε μέσω του από 02/04/2024 Πορίσματος επί της Πράξης Αναπομπής, όπου αναφέρονται τα κάτωθι:

«1. ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στην παραπάνω εταιρεία διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 1/1-31/12/2018, κατόπιν της αριθ./04-04-2023 εντολής Μερικού Ελέγχου της Υπηρεσίας μας και διαπιστώθηκαν τα παρακάτω, για τα φορολογικά αντικείμενα της πράξης αναπομπής:

1.1 Φορολογία Εισοδήματος

Από τον λογιστικό έλεγχο των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη προέκυψαν λογιστικές διαφορές ελέγχου ως εξής:

Φορολογική Περίοδος	Διαφορά φορολογητέας βάσης (€)	Ποσό διαφοράς φόρου (€)
01/01/2018-31/12/2018	10.141.672,36	2.941.084,98

Βάσει των ανωτέρω λογιστικών διαφορών εκδόθηκε η υπ. αριθ./2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018. Εν συνεχεία, η ελεγχόμενη υπέβαλε την υπ. αριθ./22-01-2024 ενδικοφανή προσφυγή προς την Δ.Ε.Δ..

Στο πλαίσιο εξέτασης της υποβληθείσας προσφυγής, η ελεγχόμενη προσκόμισε περαιτέρω στοιχεία, προς υποστήριξη των ισχυρισμών της.

Εν συνεχεία, ο Προϊστάμενος της Δ.Ε.Δ. εξέδωσε την υπ. αριθ. /13-03-2024 Πράξη Αναπομπής, προκειμένου να συνεκτιμηθούν τα επιπλέον στοιχεία από τον φορολογικό έλεγχο.

2. ΠΑΡΑΛΗΦΘΕΝΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΠΟ ΤΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΛΕΓΧΟ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΑΝΑΠΟΜΠΗΣ

1. Το υπ' αριθμόν /18.12.2018 τιμολόγιο που εκδόθηκε από την A/S για την παροχή υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης (Σχετ. 1.52 → 1343.52) και
2. Το υπ' αριθμόν /19.12.2018 τιμολόγιο που εκδόθηκε από την (πρώην) για την παροχή υπηρεσιών πληροφορικής (Σχετ. 1.62 → 1408.62),
3. Αρχείο excel με σχετική ανάλυση των υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης που έλαβε από την κατά το φορολογικό έτος 2018 (Σχετ. 1.53 → 124.53 & 125.53),
4. Εγχειρίδιο τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών εκδοθέν από την (Σχετ. 1.54 → 1382.54),
5. Απόσπασμα της αναφοράς που προέκυψε από τον εσωτερικό έλεγχο που διενήργησε η στην ίδια για το φορολογικό έτος 2018 (Σχετ. 1.55 → 1443.55),
6. Απόσπασμα εκπαιδευτικού υλικού σχετικά με την εσωτερική πολιτική του Ομίλου για τη μείωση της εκπομπής ρύπων (επονομαζόμενη πολιτική «.....») (Σχετ. 1.56 → 1438.56),
7. Απόσπασμα εκπαιδευτικού υλικού σχετικά με την εκπαίδευση και ανάπτυξη δεξιοτήτων των υπαλλήλων του Ομίλου («.....») (Σχετ. 1.57 → 1430.57),
8. E-mail από την σχετικά με εκπαιδευτικές δράσεις που διοργανώνονται στο πλαίσιο των εν λόγω υπηρεσιών (Σχετ. 1.58 → 14.58),
9. Έγγραφο συνταχθέν από την με συστάσεις σχετικά με το πως πρέπει να προσεγγίζουν την προώθηση μη αλκοολούχων μπυρών στα μέσα μαζικής ενημέρωσης (Σχετ. 1.59 → 1328.59),
10. Πρόσκληση και σχετικό υλικό από ημερίδα που έλαβε χώρα το 2018 στην με θέμα την γενικότερη πολιτική στα θέματα εταιρικής φύσεως (Σχετ. 1.60 & 1.61 → 120.61).

3. ΑΡΧΙΚΕΣ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΒΑΣΕΙ ΕΚΘΕΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ

Η ελεγχόμενη καταχώρησε στο λογαριασμό Λ. 61.98.00.0008 με περιγραφή, δαπάνες για υπηρεσίες αξίας €795.949,31. Δεδομένου ότι η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση ανήκει στον Όμιλο επιχειρήσεων, αποτελεί συνδεδεμένη οντότητα. Ο φορολογικός έλεγχος των ενδοομιλικών συναλλαγών πραγματοποιείται σύμφωνα με τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ (παρ. 2 άρθρο 50 ν. 4172/2013). Σύμφωνα με το περιεχόμενο των οδηγιών ΟΟΣΑ, βασική προϋπόθεση για τον έλεγχο της τήρησης της Αρχής ίσων Αποστάσεων κατά τη διενέργεια ενδοομιλικών συναλλαγών, είναι η διενέργεια “benefit test”, δηλαδή ο έλεγχος ότι οι εν λόγω συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί και ότι πρόκειται για συναλλαγές που δημιουργούν προστιθέμενη αξία για τον αγοραστή (2017 OECD, παράγραφος 7.6).

Η συγκεκριμένη οδηγία είναι σε πλήρη ευθυγράμμιση με τον ν. 4172/2013 όπου προβλέπεται ότι η δυνατότητα έκπτωσης μιας δαπάνης ελέγχεται πρωτίστως υπό το πρίσμα του άρθρου 22 ν. 4172/2013 και στη συνέχεια, όσες δαπάνες είναι συμβατές με τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 (benefit test), υπάγονται σε έλεγχο, μεταξύ άλλων, και με τις διατάξεις του άρθρου 50 ν. 4172/2013.

Στον υποβληθέντα Φάκελο Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών για τη Χρήση 2018 δεν περιλαμβάνεται πληροφόρηση σχετικά με τη διενέργεια benefit test για τις εν λόγω συναλλαγές. Ως εκ τούτου οι εν λόγω δαπάνες δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση καθώς ήταν αδύνατος ο έλεγχος της δυνατότητας έκπτωσης της εν λόγω δαπάνης σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 22 ν. 4172/2013,

και κατά συνέπεια ήταν ανέφικτο να ελεγχθεί εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις (benefit test) που ορίζουν οι Οδηγίες του ΟΟΣΑ για τον περαιτέρω έλεγχο της τήρησης της Αρχής των ίσων Αποστάσεων.

4. ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΩΝ ΠΑΡΑΛΗΦΘΕΝΤΩΝ ΠΡΟΣΘΕΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

1. Το υπ' αριθμόν/18.12.2018 τιμολόγιο που εκδόθηκε από την για την παροχή υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης (Σχετ. 1.52 → 1343.52) και

2. Το υπ' αριθμόν/19.12.2018 τιμολόγιο που εκδόθηκε από την (πρώην) για την παροχή υπηρεσιών πληροφορικής (Σχετ. 1.62 → 1408.62),

Πρόκειται για τα εκδοθέντα παραστατικά τιμολόγησης επί των οποίων η αναφερόμενη αιτιολογία παραπέμπει σε επιμερισμό υποστηρικτικών υπηρεσιών από τις εταιρίες του Ομίλου προς την ελεγχόμενη.

Πρόκειται για αρχική τεκμηρίωση που είχε κατατεθεί και η οποία δεν συνεισφέρει προς την εκπλήρωση των προϋποθέσεων του benefit test δεδομένου ότι δεν προκύπτει καμία αναφορά στην προστιθέμενη αξία που δημιουργείται από τις εν λόγω υπηρεσίες.

3. Αρχείο excel με σχετική ανάλυση των υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης που έλαβε από την κατά το φορολογικό έτος 2018 (Σχετ. 1.53 → 124.53 & 125.53)

Πρόκειται για ηλεκτρονικό αρχείο που περιλαμβάνει στοιχεία επιμερισμού δαπανών της μητρικής (.....) ύψους €284.229.376 στις επιμέρους συνδεδεμένες επιχειρήσεις του Ομίλου μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η ελεγχόμενη (.....).

Για την περίπτωση της ελεγχόμενης έχει επιμεριστεί ποσό €5.630.544 και ποσό €722.952. Οι επιμέρους δαπάνες ύψους €5.630.544 έχουν κατηγοριοποιηθεί σε κατηγορίες (.....κτλ).

Δεν υπάρχει κατηγοριοποίηση δαπανών για την περίπτωση των €722.952.

Με βάση την συγκεκριμένη απεικόνιση δεν είναι εμφανής η συσχέτιση των αμφισβητούμενων δαπανών της ενδικοφανούς προσφυγής (στο Λ. 61.98.00.0008 δαπάνες για υπηρεσίες αξίας €795.949,31) με την τεκμηρίωση που κατατέθηκε, αφού δεν προκύπτει καν τι αφορούν οι εν λόγω δαπάνες.

Ακόμη και στην περίπτωση όπου θεωρηθεί συναφής η αναφορά των €722.952, δεν υπάρχει αναλυτική πληροφόρηση για την κατηγοριοποίηση των δαπανών σε παρεχόμενες υπηρεσίες, προκειμένου να εξεταστεί η προστιθέμενη αξία των υπηρεσιών αυτών στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων της ελεγχόμενης.

4. Εγχειρίδιο τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών εκδοθέν από την (Σχετ. 1.54 → 1382.54)

Πρόκειται για ενδοεταιρικό ηλεκτρονικό αρχείο με κατευθυντήριες οδηγίες σε σχέση με την ανάληψη και τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών υποστήριξης του Ομίλου προς τις συνδεδεμένες εταιρίες.

Μεταξύ των άλλων αναφέρεται ρητά ότι για την έγκριση μιας οποιαδήποτε συναλλαγής που εμπίπτει στην εν λόγω κατηγορία (υποστηρικτικές υπηρεσίες) απαιτείται η διενέργεια – τεκμηρίωση με benefit test (παράγραφος 3.2 σελ 12). Συνεπώς, το παρεχόμενο υλικό συμφωνεί με την διαπίστωση του ελέγχου και τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α. ότι η διενέργεια ελέγχου ωφέλειας (benefit test) αποτελεί απαραίτητη συνθήκη έγκρισης της παροχής υποστηρικτικών υπηρεσιών από την μητρική εταιρία. Είναι σαφές ότι το εν λόγω εγχειρίδιο που επαναλαμβάνει τις Κατευθυντήριες Γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α. δεν αποτελεί τεκμηριωτικό υλικό της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

5. Απόσπασμα της αναφοράς που προέκυψε από τον εσωτερικό έλεγχο που διενήργησε η στην ίδια για το φορολογικό έτος 2018 (Σχετ. 1.55 → 1443.55).

Πρόκειται για 2σέλιδο απόσπασμα από την αρχή ενός management report με ευρήματα, κατά τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης, από τη διενέργεια εσωτερικού ελέγχου.

Η υφιστάμενη τεκμηρίωση δεν αποσαφηνίζει, ούτε περιγράφει επακριβώς το είδος και παραδοτέο της παρεχόμενης υπηρεσίας και τη συνεισφορά της στις επιχειρησιακές ανάγκες της επιχείρησης.

Συνεπώς δεν μπορεί να συσχετισθεί με τη δημιουργία αξίας και να αποτελέσει δαπάνη που θα πραγματοποιούνταν σε κάθε περίπτωση και από μια τρίτη ανεξάρτητη επιχείρηση.

Αντίθετα, οι διαδικασίες εσωτερικού ελέγχου μπορούν να συσχετισθούν με τις επιχειρησιακές ανάγκες της μητρικής επιχείρησης (shareholder activities) και υπό αυτή την έννοια δεν εκπληρώνουν την προϋπόθεση της δημιουργίας αξίας για την ελεγχόμενη, αλλά αντίθετα θα έπρεπε να επιβαρύνουν την ίδια τη μητρική επιχείρηση.

6. Απόσπασμα εκπαιδευτικού υλικού σχετικά με την εσωτερική πολιτική του Ομίλου για τη μείωση της εκπομπής ρύπων (επονομαζόμενη πολιτική «.....») (Σχετ. 1.56 → 1438.56)

Πρόκειται για 2σέλιδο εταιρικής παρουσίασης με αντικείμενο την μείωση περιβαλλοντικών ρύπων.

Δεν προκύπτει:

α) σε ποιους παρασχέθηκε η εκπαίδευση,

β) ο επιχειρησιακός ρόλος του ακροατηρίου,

γ) το περιεχόμενο της εκπαίδευσης και η συσχέτιση του με προσδοκώμενα οφέλη για την ελληνική θυγατρική του Ομίλου,

δ) τυχόν νομικό πλαίσιο που να επιβάλλει τη σχετική ενημέρωση – εκπαίδευση,

με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να προσδιοριστεί η συσχέτιση της εν λόγω υπηρεσίας με τις επιπτώσεις στο επιχειρηματικό μοντέλο της ελεγχόμενης.

Ως εκ τούτου δεν είναι εμφανής η συνεισφορά της στην δημιουργία προστιθέμενης αξίας, με αποτέλεσμα να μην επιβεβαιώνεται η εκπλήρωση των προϋποθέσεων του benefit test.

7. Απόσπασμα εκπαιδευτικού υλικού σχετικά με την εκπαίδευση και ανάπτυξη δεξιοτήτων των υπαλλήλων του Ομίλου («.....») (Σχετ. 1.57 → 1430.57)

Πρόκειται για 2σέλιδο εταιρικής παρουσίασης με αντικείμενο την απόκτηση εργασιακών δεξιοτήτων.

Δεν προκύπτει:

α) σε ποιους παρασχέθηκε η εκπαίδευση,

β) ο επιχειρησιακός ρόλος του ακροατηρίου,

γ) το περιεχόμενο της εκπαίδευσης και η συσχέτιση του με προσδοκώμενα οφέλη,

δ) τυχόν νομικό πλαίσιο που να επιβάλλει τη σχετική ενημέρωση – εκπαίδευση,

με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να προσδιοριστεί η συσχέτιση της εν λόγω υπηρεσίας με τις επιπτώσεις στο επιχειρηματικό μοντέλο της ελεγχόμενης.

Ως εκ τούτου δεν είναι εμφανής η συνεισφορά της στην δημιουργία προστιθέμενης αξίας, με αποτέλεσμα να μην επιβεβαιώνεται η εκπλήρωση των προϋποθέσεων του benefit test.

8. E-mail από την σχετικά με εκπαιδευτικές δράσεις που διοργανώνονται στο πλαίσιο των εν λόγω υπηρεσιών (Σχετ. 1.58 → 14.58).

Πρόκειται για 3σέλιδο αποστολής εταιρικών email με αντικείμενο την κοινοποίηση εκπαιδευτικών σεμιναρίων. Δεν προκύπτει:

α) Αν και σε ποιους παρασχέθηκε η εκπαίδευση,

β) ο επιχειρησιακός ρόλος του ακροατηρίου,

γ) το περιεχόμενο της εκπαίδευσης και η συσχέτιση του με προσδοκώμενα οφέλη,

δ) τυχόν νομικό πλαίσιο που να επιβάλλει τη σχετική ενημέρωση – εκπαίδευση, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να προσδιοριστεί η συσχέτιση της εν λόγω υπηρεσίας με τις επιπτώσεις στο επιχειρηματικό μοντέλο της ελεγχόμενης.

Ως εκ τούτου δεν είναι εμφανής η συνεισφορά της στην δημιουργία προστιθέμενης αξίας, με αποτέλεσμα να μην επιβεβαιώνεται η εκπλήρωση των προϋποθέσεων του benefit test.

9. Έγγραφο συνταχθέν από την με συστάσεις σχετικά με το πως πρέπει να προσεγγίζουν την προώθηση μη αλκοολούχων μπυρών στα μέσα μαζικής ενημέρωσης (Σχετ. 1.59 → 1328.59).

Πρόκειται για συνοπτικό εγχειρίδιο προωθητικών ενεργειών των προϊόντων του Ομίλου.

Δεν γίνεται καμία αναφορά στην ελληνική επικράτεια ούτε στην ελεγχόμενη (αντίθετα γίνεται αναφορά σε Πολωνία, Βουλγαρία).

Συνεπεία των ανωτέρω δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί η συσχέτιση της εν λόγω υπηρεσίας με τις επιπτώσεις στο επιχειρηματικό μοντέλο της ελεγχόμενης.

Ως εκ τούτου δεν είναι εμφανής η συνεισφορά της στην δημιουργία προστιθέμενης αξίας, με αποτέλεσμα να μην επιβεβαιώνεται η εκπλήρωση των προϋποθέσεων του benefit test.

10. Πρόσκληση και σχετικό υλικό από ημερίδα που έλαβε χώρα το 2018 στην με θέμα την γενικότερη πολιτική στα θέματα εταιρικής φύσεως (Σχετ. 1.60 & 1.61 → 120.61).

Πρόκειται για πρόγραμμα ημερίδας όπου συμμετείχε 1 άτομο (.....) για λογαριασμό της ελεγχόμενης. Η εργαζόμενη είχε καθήκοντα υπεύθυνης Επικοινωνίας και Δημοσίων Σχέσεων.

Μολονότι το υποστηρικτικό υλικό είναι δυνατό να συσχετισθεί με την δημιουργία αξίας για την ελεγχόμενη λόγω της ιδιότητας του εργαζόμενου και του περιεχομένου της ημερίδας, παρόλα αυτά δεν προσκομίστηκε επαρκές και ουσιαστικό υλικό ώστε να υφίσταται ουσιαστική τεκμηρίωση σχετικά με την αιτιολόγηση της εν λόγω συνεισφοράς (benefit test), σύμφωνα με τις απαιτήσεις των Κατευθυντηρίων Γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α. αλλά και του υπ. αριθ. εγχειριδίου τεκμηρίωσης των ενδοεταιρικών υποστηρικτικών υπηρεσιών του ίδιου του Ομίλου της

5. ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΣΥΛΛΟΓΙΣΜΟΙ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΗΣ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ

Η προσκομισθείσα τεκμηρίωση συνιστά κατ' ελάχιστο αποσπασματική αντιστοίχιση των επιμεριζόμενων δαπανών με παραστατικά τιμολόγησης και υποστηρικτικό υλικό περί της παροχής των αναφερόμενων υπηρεσιών.

Παρόλα αυτά δεν προκύπτει επ' ουδενί καμία συσχέτιση / πρόβλεψη της ωφέλειας των εν λόγω δαπανών για την ελεγχόμενη. Η διενέργεια του benefit test αφενός είναι υποχρεωτική από τις Οδηγίες του ΟΟΣΑ, αφετέρου αποτελεί και θεσμοθετημένη διοικητική διαδικασία του Ομίλου (παράγραφος 3.2

σελ 12 τεκμήριο 1382.54). Η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε ουσιαστική τεκμηρίωση για τη διενέργεια του benefit test.

6. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΕΠΙ ΤΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΑΝΑΠΟΜΠΗΣ

Ο φορολογικός έλεγχος εξετάζοντας τα προσκομισθέντα στοιχεία καταλήγει ότι για τις εν λόγω δαπάνες είναι ανέφικτο να ελεγχθεί εάν πληρούνται οι προϋποθέσεις του τεστ ωφέλειας (benefit test) που ορίζουν οι Οδηγίες του ΟΟΣΑ (παρ. 7.6 – 7.8) για τον έλεγχο της τήρησης της Αρχής των ίσων Αποστάσεων.

Ως εκ τούτου **εμμένει στην αρχική του θέση ως προς την μη έκπτωση των εν λόγω δαπανών με βάση τις Κατευθυντήριες Γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α** όπως εντάσσονται στο ελληνικό θεσμικό πλαίσιο με την παρ. 2 του άρθρου 50 σε συνδυασμό και με το άρθρο 22 ν. 4172/2013».

Επειδή η Υπηρεσία μας εξέτασε τα προσκομισθέντα στοιχεία και επικυρώνει με την παρούσα την κρίση του ελέγχου, όπως αυτή αποτυπώνεται στο ανωτέρω Πόρισμα επί της Πράξης Αναπομπής.

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

Συνολικά από τον 1° ισχυρισμό, η καταλογισθείσα λογιστική διαφορά **περιορίζεται** με την παρούσα στο ποσό των **1.760.414,20 € (= 1.935.346,60 € - 174.932,40 €)**.

Ως προς τους 2°, 3° και 4° ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 38 του Ν.4987/2022, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος:

«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 αντανακλάται 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 όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα καταχώρησε στον λογαριασμό ΓΛ 65.00.00.0000 «ΤΟΚΟΙ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΔΑΝΕΙΩΝ» το ποσό των **4.197.239,87 €**. Πρόκειται για τόκους απορρέοντες από την με ημερομηνία 17/04/2015 Σύμβαση Ομολογιακού Δανείου με ομολογιούχους δανειστές τις εταιρείες και, αμφότερες με έδρα τη Δανία. Συγκεκριμένα, οι εν λόγω αλλοδαπές εταιρείες με έδρα τη ήταν κατά το παρελθόν (έτος 2014) αποκλειστικές μέτοχοι της ελληνικής εταιρείας, με Α.Φ.Μ., ενώ μέτοχοι της προσφεύγουσας ήταν οι: (.....) κατά ποσοστό 51%, (.....) κατά ποσοστό 24,50% και (.....) κατά ποσοστό 24,50%. Κατά το τέλος του ημερολογιακού έτους 2014 επήλθε συμφωνία μεταξύ των μετόχων της εταιρείας, με Α.Φ.Μ. και των μετόχων της προσφεύγουσας, ώστε να λάβει χώρα συγχώνευση μεταξύ των δύο εταιρειών, με απορρόφηση της πρώτης από τη δεύτερη (από την προσφεύγουσα) και σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2166/1993. Στη νέα εταιρεία που θα προέκυπτε, συμφωνήθηκε ο Όμιλος να κατέχει ποσοστό 51% έναντι 49% των μετόχων της προσφεύγουσας. Παράλληλα, συμφωνήθηκε, πριν την ανταλλαγή μετοχών, να πωλήσει η εταιρεία, με Α.Φ.Μ. στην προσφεύγουσα το 85,91% των κοινών ονομαστικών μετοχών της αξίας 11,5 εκ. € έναντι τιμήματος 62 εκ. €. Ωστόσο, λόγω έλλειψης της απαιτούμενης ρευστότητας εκ μέρους της προσφεύγουσας, συνήφθη το προαναφερθέν ομολογιακό δάνειο μεταξύ αυτής και των δύο αλλοδαπών εταιρειών με έδρα τη, επίσης ύψους 62 εκ. €. Ως εγγύηση για το χορηγηθέν δάνειο των 62 εκ. €, στη σύμβαση του ομολογιακού δανείου προβλέφθηκε, η διατήρηση του δικαιώματος της κατοχής επί των μεταβιβασθεισών μετοχών εκ μέρους των δύο αλλοδαπών εταιρειών με έδρα τη Δανία (σε αντίθεση με το δικαίωμα της κυριότητας που μεταβιβάστηκε στην προσφεύγουσα). Τελικά, η συγχώνευση ολοκληρώθηκε στις 29/04/2015 ως ανωτέρω.

Επειδή ο έλεγχος αναφέρει στην οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 48-49) ότι: «[...] οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από τις επιχειρήσεις του Ομίλου, α) παροχή χρηματοδότησης προς την για την απόκτηση μετοχών, β) πώληση μετοχών προς την για την απόκτηση των οποίων της χορηγήθηκε χρηματοδότηση, γ) αποδοχή των μετοχών που πωλήθηκαν ως ενέχυρο της προκειμένου να εξασφαλιστεί το δάνειο που έλαβε, αποτελούν για τον Όμιλο κυκλική συναλλαγή σε σχέση με τα χορηγηθέντα δανειακά κεφάλαια ύψους €62.269.343. Δηλαδή, ο Όμιλος χορήγησε €62.269.343 τα οποία και του επιστράφηκαν λόγω της μεταβίβασης των μετοχών της, οι οποίες επίσης τέθηκαν στην διάθεσή του ως ενέχυρο για την εξασφάλιση του δανείου. Συνεπώς, ο Όμιλος δεν απώλεσε το δικαίωμά του στα χρηματικά διαθέσιμα €62.269.343, ούτε στις μετοχές της». Σε αυτή τη βάση, ο έλεγχος έκρινε ότι η έκδοση του ομολογιακού δανείου για την απόκτηση μετοχών, στο πλαίσιο των ενεργειών για την ολοκλήρωση της συγχώνευσης δεν ήταν προαπαιτούμενο για την ολοκλήρωση της

συγχώνευσης, αλλά επιχειρηματική απόφαση, προκειμένου ο Όμιλος να μεταφέρει φορολογητέα ύλη από την Ελλάδα μέσω του λογισμού χρεωστικών τόκων δανείου εκ μέρους της ελληνικής νέας οντότητας. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος έκρινε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 38 του Ν.4987/2022, αντιμετώπισε την επίμαχη συναλλαγή ως τεχνητή διευθέτηση και δεν αναγνώρισε την έκπτωση του καταχωρηθέντος στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας ποσού των τόκων **4.197.239,87 €**.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει αναιτιολόγητη και εσφαλμένη, επικαλούμενη ότι, προκειμένου να επιτευχθεί το συμφωνηθέν ποσοστό ιδιοκτησίας 49%-51% στη νέα εταιρεία που θα προέκυπτε μετά τη συγχώνευση και δεδομένου ότι οι πραγματικές αξίες των δύο εταιρειών (προσφεύγουσας και, με Α.Φ.Μ.) δε συνέπιπταν με τα εν λόγω ποσοστά, οι μέτοχοι της εταιρείας με τη μεγαλύτερη αξία (....., με Α.Φ.Μ.) αποκρυστάλλωσαν την αξία της εταιρείας που εισέφεραν μέσω της πώλησης των μετοχών. Με άλλα λόγια, η αναμενόμενη ανάπτυξη, σε συνδυασμό με την υπερβάλλουσα αξία της, με Α.Φ.Μ. δικαιολογούσαν και επέβαλαν την καταβολή εκ μέρους της προσφεύγουσας ενός ποσού εξισορρόπησης-εξίσωσης ("equalization debt") των εισφερομένων από την πρώτη αξιών. Η απόκτηση μέρους της καθαρής θέσης της, με Α.Φ.Μ. από την προσφεύγουσα προ της συγχώνευσης εξισορρόπησε την αξία των εταιρειών ούτως ώστε κατά τη συγχώνευση να εισφερθούν από τις δύο πλευρές ίσης αξίας εταιρείες. Δηλαδή, κατά την προσφεύγουσα, η συγχώνευση δε θα ολοκληρωνόταν σε καμία περίπτωση χωρίς τα συγκεκριμένα βήματα που συνέβαλαν στο να επιτευχθεί η οικονομική συμφωνία των μερών. Συνακόλουθα, ο μοναδικός τρόπος διενέργειας της αγοράς των μετοχών ελλείπει ρευστότητας, ήταν ο δανεισμός και για τον σκοπό αυτό επιλέχθηκε η έκδοση ομολογιακού δανείου.

Επειδή ωστόσο, η υλοποίηση της συγχώνευσης δεν εξαρτάται ούτε καθορίζεται από την προηγούμενη κυριότητα επί των μετοχών που αποκτήθηκαν. Λαμβάνοντας υπόψη τις δυνατότητες που δίνει ο Ν. 2166/1993 (άρθρο 2, παρ. 4) για εκ των υστέρων διαμόρφωση της συμμετοχής στο νέο μετοχικό κεφάλαιο με βάση εύλογες αξίες, διαπιστώνεται ότι η συναλλαγή της προγενέστερης απόκτησης των μετοχών της απορροφώμενης επιχείρησης από την προσφεύγουσα, δεν θα μπορούσε να επιδράσει σε κανένα σημείο της διαδικασίας διαμόρφωσης της τελικής αναλογίας επί του μετοχικού κεφαλαίου. Η ολοκλήρωση της συναλλαγής διατηρώντας την εύλογη αξία παραμένει εφικτή, αφού δίνεται η δυνατότητα διαμόρφωσης της αναλογίας συμμετοχής στο μετοχικό κεφάλαιο, ανεξάρτητα από τις λογιστικές αξίες των συγχωνευόμενων εταιρειών. Συνεπώς, η ολοκλήρωση της συγχώνευσης ήταν εφικτό να υλοποιηθεί χωρίς τη συνδρομή της αγοραπωλησίας των μετοχών, διατηρώντας τα ίδια αποτελέσματα για τη διαμόρφωση των αναλογιών συμμετοχής στο μετοχικό κεφάλαιο. Άλλωστε, οι μέτοχοι της εταιρείας, με Α.Φ.Μ., ήτοι οι δύο αλλοδαπές εταιρείες με έδρα τη Δανία, δεν ήταν υποχρεωμένες να συμφωνήσουν σε μία αναλογία συμμετοχής 49%-51% στη νέα εταιρεία, από τη στιγμή που εισέφεραν εταιρεία πολύ μεγαλύτερης αξίας από την προσφεύγουσα. Αντιθέτως, η συγχώνευση θα μπορούσε να προχωρήσει με μία αναλογία συμμετοχής που να αντικατοπτρίζει τη διαφορά των αξιών (π.χ. 25%-75%), από τη στιγμή μάλιστα που η προσφεύγουσα δε διέθετε και την απαιτούμενη ρευστότητα για την αγορά του πακέτου 85,91% των μετοχών της, με Α.Φ.Μ.

Επειδή με την παρούσα κρίνεται ότι, εφόσον κατά τη χρονική στιγμή που ελήφθη η απόφαση για συγχώνευση των δύο εταιρειών (β' εξάμηνο 2014) κατέστη σαφές ότι ο Όμιλος θα γινόταν μέτοχος της νέας εταιρείας που θα προέκυπτε από τη συγχώνευση (σ.σ. της προσφεύγουσας), έδρασε επί σκοπόν, προκειμένου να χορηγήσει δανειακά κεφάλαια σε αυτήν και με αυτόν τον τρόπο να

μεταφέρει φορολογητέα ύλη από την Ελλάδα, μέσω του λογισμού χρεωστικών τόκων δανείου εκ μέρους της ελληνικής νέας-συνδεδεμένης οντότητας. Ήτοι, με την παρούσα κρίνεται ότι δεν ήταν απαραίτητη η σύναψη του επίμαχου ομολογιακού δανείου προκειμένου για την ευόδωση της συγχώνευσης, πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 38 του Ν.4987/2022 περί τεχνητής διευθέτησης και επικυρώνεται η κρίση του ελέγχου περί «αγνόησης» της εν λόγω διευθέτησης και περί μη αναγνώρισης της έκπτωσης των απορρεόντων από αυτήν χρεωστικών τόκων ύψους 4.197.239,87 €.

Επειδή η προσφεύγουσα με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει στοιχεία που είχαν ζητηθεί από τον έλεγχο αλλά η ίδια δεν είχε προλάβει μέχρι το πέρας αυτού να συγκεντρώσει. Συγκεκριμένα, προσκομίζει:

- 1) την από 06/11/2014 εσωτερική ενημέρωση προς το Διοικητικό Συμβούλιο της σε σχέση με τα αναμενόμενα οφέλη από τη συγχώνευση (Σχετ.)
- 2) την από 14/11/2014 Συμφωνία-πλαίσιο μεταξύ των μετόχων των δύο εταιρειών στην αγγλική γλώσσα (Σχετ.)
- 3) την επεξηγηματική έκθεση του Δ.Σ. της προσφεύγουσας προς τη Γενική Συνέλευση των μετόχων, όπου δικαιολογείται από νομική και οικονομική άποψη το σχέδιο-σύμβαση συγχώνευσης (Σχετ.)
- 4) την τραπεζική κίνηση της εκταμίευσης του ποσού του δανείου από την προς την ίδια (Σχετ.)
- 5) την τραπεζική κίνηση της καταβολής του ανταλλάγματος της πώλησης των μετοχών από την ίδια στην (Σχετ.).

Τα ανωτέρω προσκομισθέντα στοιχεία εξετάστηκαν από την Υπηρεσία μας, ωστόσο ουδέν δύνανται να προσδώσουν αναφορικά με την ανατροπή του πορίσματος περί τεχνητής διευθέτησης. Και αυτό, διότι περιγράφουν εναργώς την τυπική νομιμότητα των ενεργειών στις οποίες προέβησαν τα εμπλεκόμενα μέρη για την ολοκλήρωση της συγχώνευσης, νομιμότητα η οποία ουδέποτε αμφισβητήθηκε από τον έλεγχο. Αντιθέτως, αυτό ακριβώς είναι το πνεύμα της διάταξης του άρθρου 38 του Ν.4987/2022, ήτοι ο εντοπισμός από τις φορολογικές αρχές (καθ' όλα νομίμων κατά τα λοιπά) συναλλαγών, από τις οποίες οι φορολογούμενοι ευνοήθηκαν μέσω φορολογικού πλεονεκτήματος που δε θα είχαν εν τη απουσία των εν λόγω συναλλαγών.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται παράλληλα ότι η εν λόγω κρίση του ελέγχου αποτελεί ανεπίτρεπτη μεταβολή της διαχρονικής θέσης της φορολογικής διοίκησης επί του ίδιου θέματος. Ειδικότερα επικαλείται ότι:

- Το επίμαχο ποσό των 4.197.239,87 € είχε αναμορφωθεί από την ίδια μέσω της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος που είχε υποβάλει με επιφύλαξη για την οικεία χρήση, όπου νομική βάση για την αναμόρφωση ήταν η διάταξη του άρθρου 48, παρ. 4 του Ν. 4172/2013. Λόγω του ότι η εν λόγω αίτηση επιφύλαξης είχε απορριφθεί σιωπηρά από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, η ίδια είχε υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, η οποία και είχε γίνει αποδεκτή (υπ' αριθμόν ΔΕΔ/20-05-2020 απόφαση), καθότι είχε γίνει δεκτό ότι οι καταβληθέντες τόκοι του συγκεκριμένου ομολογιακού δανείου δεν εμπίπτουν στον περιορισμό των δαπανών του άρθρου 48, παρ. 4 του Ν. 4172/2013.
- Το Κ.Ε.Μ.Ε.ΕΠ., στα πλαίσια της υπ' αριθμόν/24-10-2022 εντολής, διενήργησε στην ίδια Έλεγχο Διασυννοριακών Ενδοομιλικών Συναλλαγών για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι η επίμαχη δαπάνη τόκων δεν ήταν σύμφωνη με την σύμφωνη με την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων του άρθρου 50 του Ν. 4172/2013 και είχαν καταλογιστεί σχετικές λογιστικές διαφορές. Η ίδια είχε υποβάλει ενώπιον της Υπηρεσίας μας την υπ' αριθμόν

...../27-01-2023 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία είχε απορριφθεί μέσω της υπ' αριθμόν/16-05-2023 απόφασης, ήτοι είχε επικυρωθεί η κρίση του ελέγχου.

Επειδή ωστόσο, τόσο η υπόθεση της δήλωσης με επιφύλαξη όσο και ο φορολογικός έλεγχος στα πλαίσια της υπ' αριθμόν/24-10-2022 εντολής, αποτέλεσαν φορολογικούς ελέγχους περιορισμένου πεδίου, ήτοι για την εφαρμογή του άρθρου 48, παρ. 4 και του άρθρου 50 του Ν. 4172/2013, αντίστοιχα. Αντιθέτως, ο παρών φορολογικός έλεγχος είναι πλήρης και διενεργήθηκε για το σύνολο των άρθρων του Κ.Φ.Ε. και του Ν.4987/2022. Συνεπώς, το ελεγκτικό πόρισμα σε καμία περίπτωση δεν αποτελεί αλλαγή θέσης της φορολογικής διοίκησης, αλλά διαμορφώθηκε ύστερα από εκτεταμένο και διευρυμένο φορολογικό έλεγχο που περιελάμβανε, μεταξύ άλλων, τις διατάξεις του ν. 4972/2022.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται περαιτέρω ότι, εφόσον η ίδια έχει ήδη κατά το παρελθόν συμπεριλάβει το επίμαχο ποσό στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και έχει καταβάλει τον αναλογούντα φόρο, για τον υπολογισμό του προστίμου λόγω ανακρίβειας του άρθρου 58 του Ν.4987/2022, ως «ποσό που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση» θα πρέπει να ληφθεί υπόψη αυτό που είχε πράγματι συμπεριληφθεί στην υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση με επιφύλαξη και όχι να ληφθεί ως βάση η -εντωμεταξύ- αποδοχή της σχετικής ενδικοφανούς προσφυγής από την Υπηρεσία μας.

Επειδή ωστόσο, η εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος στη βάση της ακύρωσης της σιωπηρής απόρριψης επί της δήλωσης με επιφύλαξη από την Υπηρεσία μας, αποτελεί αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, είναι ζήτημα διαδικαστικό και δεν είναι δυνατό να συσχετιστεί με την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος βάσει του παρόντος φορολογικού ελέγχου.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας **απορρίπτονται** ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 5^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος: «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,
- 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 όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα καταχώρησε στον λογαριασμό ΓΛ 62.07.04.0002 «.....» δαπάνες για υπηρεσίες συντήρησης και επισκευής που έλαβε επί παγίων περιουσιακών στοιχείων (μηχανημάτων ψύξης/ψυγείων) ιδιοκτησίας της, τα οποία ωστόσο δε βρίσκονται στις εγκαταστάσεις της, αλλά έχουν παραχωρηθεί σε πελάτες της στα πλαίσια συμβάσεων χρησιδανείου. Το συνολικό ύψος των εν λόγω δαπανών εντός του κρινόμενου φορολογικού έτους 2018 ανήλθε σε **1.503.447,26 €**.

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση του ανωτέρω ποσού, με το σκεπτικό ότι δεν ήταν εφικτή η αντιστοίχιση των δεδομένων που υφίστανται μεταξύ παραστατικών-σύμβασης συντήρησης και

Μητρώου Παγίων. Με άλλα λόγια, ο έλεγχος έκρινε ότι, από όλα τα εν λόγω στοιχεία, δεν μπορεί να διασφαλιστεί ότι οι παρασχεθείσες υπηρεσίες επισκευής και συντήρησης αφορούσαν όντως τα συγκεκριμένα πάγια που ανήκουν κατά κυριότητα στην προσφεύγουσα και έχουν χρησιδανειστεί σε τρίτους πελάτες της και κατά συνέπεια, ότι δεν αποδεικνύεται ότι οι σχετικές δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης. (Για σκοπούς πληρότητας αναφέρεται ότι δαπάνες αποσβέσεων ύψους 1.884.412,65 € αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο, σύμφωνα και με την ΣΤΕ 161/2001, με δεδομένο ότι πρόκειται για χρησιδανεισμένο μηχανολογικό εξοπλισμό και καταλογίστηκαν από αυτόν τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου-βλ. σελ. 14-15 οικείας Έκθεσης Ελέγχου).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει απολύτως εσφαλμένη και ανατιολόγητη και ότι πληρούνται σωρευτικά οι προϋποθέσεις εκπαισιμότητας του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013. Συγκεκριμένα, επικαλείται ότι με την ΣΤΕ 1559/2008 αλλά και την πλέον πρόσφατη ΣΤΕ 394/2021, κρίθηκε ότι τιμολόγια που έφεραν αιτιολογίες όπως «για προώθηση και προβολή των προϊόντων σας», «για είσοδο νέων κωδικών», «διάθεση χώρου για προβολή και προώθηση προϊόντων σε εμφανή σημεία» ή «προμήθειες για εισπράξεις πωλήσεων», πληρούσαν την προϋπόθεση του νόμου για επαρκή προσδιορισμό των υπηρεσιών. Ειδικότερα, όπως κρίθηκε με την απόφαση αυτή: «Για την έκπτωση, ως παραγωγικής δαπάνης που αφορά σε παροχή υπηρεσιών, αρκεί εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις του νόμου, στο κατ' άρθρο 12 του ΚΒΣ εκδιδόμενο σχετικό τιμολόγιο να αναγράφεται το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, χωρίς να απαιτείται, για την ίδια την έκπτωση, η επί του τιμολογίου μνεία περαιτέρω στοιχείων, όπως, επί προμηθειών σε τρίτους για πωλήσεις, των ονομάτων των πελατών που υποδείχθηκαν και των αριθμών των παραγγελιών και των τιμολογίων των πωλήσεων που πραγματοποιήθηκαν με τη μεσολάβηση των προσώπων αυτών (πρβλ. ΣΤΕ 1170/2017, 3705/1999), επί προβολής δε προϊόντων αυτών κατ' είδος, ποσότητα ή αξία και του τρόπου υπολογισμού, αναλόγως των στοιχείων αυτών, της αμοιβής (πρβλ. ΣΤΕ 687/2001, 3705/1999)». Συνεπώς, κατά την προσφεύγουσα, τα παραστατικά δαπανών της κρινόμενης υπόθεσης, πληρούν την προϋπόθεση του νόμου για επαρκή προσδιορισμό των υπηρεσιών, καθώς κάνουν μνεία στο είδος της εργασίας, χωρίς να απαιτείται η επί του τιμολογίου μνεία περαιτέρω στοιχείων, όπως για παράδειγμα πληροφορίες αναφορικά με τη γεωγραφική ένδειξη του συντηρηθέντος εξοπλισμού.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται παράλληλα, ότι ως περαιτέρω δικαιολογητικά προς υποστήριξη των σχετικών δαπανών, υφίστανται και «δελτία συντήρησης», τα οποία τέθηκαν σε ενδεικτική βάση στη διάθεση του ελέγχου, ενώ προσκομίζονται και στα πλαίσια της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής. Αυτά, τηρούνται από τον προμηθευτή της προσφεύγουσας για κάθε εργασία που διενεργείται και τιμολογείται στην προσφεύγουσα και φέρουν ημερομηνία, αναφορά στον σειριακό αριθμό του μηχανήματος που συντηρείται, ενώ υπογράφονται από τον εκπρόσωπο της εκάστοτε επιχείρησης στην οποία έχει παραχωρηθεί προς χρήση.

Επειδή προς επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα προσκομίζει μετ' επικλήσεως, το πρώτο στα πλαίσια της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής (σχετ. το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2024 ΕΜΠ/02-05-2024 Συμπληρωματικό Υπόμνημα σε απάντηση του υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/25-04-2024 αιτήματος της Υπηρεσίας μας για παροχή στοιχείων), αλληλουχία τεκμηρίων (δελτία εργασιών συντήρησης, πελατολόγια/παγιολόγια και ιδιωτικά συμφωνητικά) για ενδεικτικά παραδείγματα, όπως εξετάστηκαν και αναφέρονται κατωτέρω:

1. Με βάση το από 25/07/2018 Δελτίο Εργασιών του προμηθευτή της προσφεύγουσας, προκύπτει ότι παρασχέθηκαν οι εργασίες «τοποθέτηση νέας εγκατάστασης» και «μεταφορά εξοπλισμού προς σημείο» για τα μηχανήματα με σειριακούς αριθμούς,, προς τον πελάτη της προσφεύγουσας με Α.Φ.Μ. της

Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ. Ο εν λόγω πελάτης της προσφεύγουσας είναι καταγεγραμμένος στο πελατολόγιο/παγιολόγιο, από όπου φαίνεται ότι έχουν παραχωρηθεί πράγματι σε αυτόν τα μηχανήματα με τους ανωτέρω σειριακούς αριθμούς, ενώ άλλωστε με το από 25/07/2018 Ιδιωτικό Συμφωνητικό επιβεβαιώνεται ότι η προσφεύγουσα παραχώρησε στον ως άνω πελάτη της τα μηχανήματα με τους ανωτέρω σειριακούς αριθμούς.

2. Με βάση το από 02/07/2018 Δελτίο Εργασιών του προμηθευτή της προσφεύγουσας, προκύπτει ότι παρασχέθηκαν οι εργασίες «τοποθέτηση νέας εγκατάστασης» και «μεταφορά εξοπλισμού προς σημείο» για το μηχάνημα με σειριακό αριθμό προς τον πελάτη της προσφεύγουσας ΕΠΕ με Α.Φ.Μ. της Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ. Ο εν λόγω πελάτης της προσφεύγουσας είναι καταγεγραμμένος στο πελατολόγιο/παγιολόγιο, από όπου φαίνεται ότι έχει παραχωρηθεί πράγματι σε αυτόν το μηχάνημα με τον ανωτέρω σειριακό αριθμό, ενώ άλλωστε με το από 29/06/2018 Ιδιωτικό Συμφωνητικό επιβεβαιώνεται ότι η προσφεύγουσα παραχώρησε στον ως άνω πελάτη της το μηχάνημα με τον ανωτέρω σειριακό αριθμό.
3. Με βάση το από 05/08/2018 Δελτίο Εργασιών του προμηθευτή της προσφεύγουσας, προκύπτει ότι παρασχέθηκαν οι εργασίες «τοποθέτηση νέας εγκατάστασης» και «μεταφορά εξοπλισμού προς σημείο» για τα μηχανήματα με σειριακούς αριθμούς, προς τον πελάτη της προσφεύγουσας με Α.Φ.Μ. της Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ. Ο εν λόγω πελάτης της προσφεύγουσας είναι καταγεγραμμένος στο πελατολόγιο/παγιολόγιο, από όπου φαίνεται ότι έχουν παραχωρηθεί πράγματι σε αυτόν τα μηχανήματα με τους ανωτέρω σειριακούς αριθμούς, ενώ άλλωστε με το από 02/08/2018 Ιδιωτικό Συμφωνητικό επιβεβαιώνεται ότι η προσφεύγουσα παραχώρησε στον ως άνω πελάτη της τα μηχανήματα με τους ανωτέρω σειριακούς αριθμούς.
4. Με βάση το από 11/10/2018 Δελτίο Εργασιών του προμηθευτή της προσφεύγουσας, προκύπτει ότι παρασχέθηκαν οι εργασίες «τοποθέτηση νέας εγκατάστασης» και «μεταφορά εξοπλισμού προς σημείο» για τα μηχανήματα με σειριακούς αριθμούς και προς τον πελάτη της προσφεύγουσας με Α.Φ.Μ. της Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ. Ο εν λόγω πελάτης της προσφεύγουσας είναι καταγεγραμμένος στο πελατολόγιο/παγιολόγιο, από όπου φαίνεται ότι έχουν παραχωρηθεί πράγματι σε αυτόν τα μηχανήματα με τους ανωτέρω σειριακούς αριθμούς, ενώ άλλωστε με το από 08/10/2018 Ιδιωτικό Συμφωνητικό επιβεβαιώνεται ότι η προσφεύγουσα παραχώρησε στον ως άνω πελάτη της τα μηχανήματα με τους ανωτέρω σειριακούς αριθμούς.
5. Με βάση το από 29/10/2018 Δελτίο Εργασιών του προμηθευτή της προσφεύγουσας, προκύπτει ότι παρασχέθηκαν οι εργασίες «τοποθέτηση νέας εγκατάστασης» και «μεταφορά εξοπλισμού προς σημείο» για το μηχάνημα με σειριακό αριθμό προς τον πελάτη της προσφεύγουσας Ε.Ε. με Α.Φ.Μ. της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ. Ο εν λόγω πελάτης της προσφεύγουσας είναι καταγεγραμμένος στο πελατολόγιο/παγιολόγιο, από όπου φαίνεται ότι έχει παραχωρηθεί πράγματι σε αυτόν το μηχάνημα με τον ανωτέρω σειριακό αριθμό, ενώ άλλωστε με το από 26/10/2018 Ιδιωτικό Συμφωνητικό επιβεβαιώνεται ότι η προσφεύγουσα παραχώρησε στον ως άνω πελάτη της το μηχάνημα με τον ανωτέρω σειριακό αριθμό.
6. Με βάση το από 05/11/2018 Δελτίο Εργασιών του προμηθευτή της προσφεύγουσας, προκύπτει ότι παρασχέθηκαν οι εργασίες «τοποθέτηση νέας εγκατάστασης» και «μεταφορά εξοπλισμού προς σημείο» για το μηχάνημα με σειριακό αριθμό προς τον πελάτη της προσφεύγουσας με Α.Φ.Μ. της Δ.Ο.Υ. ΠΑΤΡΩΝ. Ο εν λόγω πελάτης της προσφεύγουσας είναι καταγεγραμμένος στο πελατολόγιο/παγιολόγιο, από όπου φαίνεται ότι έχει παραχωρηθεί πράγματι σε αυτόν το μηχάνημα με τον ανωτέρω σειριακό

αριθμό, ενώ άλλωστε με το από 01/11/2018 Ιδιωτικό Συμφωνητικό επιβεβαιώνεται ότι η προσφεύγουσα παραχώρησε στον ως άνω πελάτη της το μηχάνημα με τον ανωτέρω σειριακό αριθμό.

7. Με βάση το από 28/06/2018 Δελτίο Εργασιών του προμηθευτή της προσφεύγουσας, προκύπτει ότι παρασχέθηκαν οι εργασίες «τοποθέτηση νέας εγκατάστασης» και «μεταφορά εξοπλισμού προς σημείο» για το μηχάνημα με σειριακό αριθμό προς τον πελάτη της προσφεύγουσας με Α.Φ.Μ. της Δ.Ο.Υ. ΑΡΓΟΣΤΟΛΙΟΥ. Ο εν λόγω πελάτης της προσφεύγουσας είναι καταγεγραμμένος στο πελατολόγιο/παγιολόγιο, από όπου φαίνεται ότι έχει παραχωρηθεί πράγματι σε αυτόν το μηχάνημα με τον ανωτέρω σειριακό αριθμό, ενώ άλλωστε με το από 20/06/2018 Ιδιωτικό Συμφωνητικό επιβεβαιώνεται ότι η προσφεύγουσα παραχώρησε στον ως άνω πελάτη της το μηχάνημα με τον ανωτέρω σειριακό αριθμό.

Επειδή με βάση όλα τα ανωτέρω, με την παρούσα κρίνεται ότι πληρούνται σωρευτικά οι προϋποθέσεις εκπεσιμότητας του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013.

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

Ως προς τον 6° ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος: «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,
- 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 όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της δαπάνες αποσβέσεων ύψους **2.351.150,62 €**, που αφορούν σε υλικά συσκευασίας (κενές γυάλινες φιάλες που προορίζονται για την εμφιάλωση του ζύθου, κιβώτια, παλέτες, βαρέλια), τα οποία αναγνωρίζονται ως πάγια περιουσιακά στοιχεία και καλύπτονται από τον μηχανισμό της εγγυοδοσίας.

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση του ανωτέρω ποσού από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας. Το σκεπτικό πίσω από την εν λόγω μη αναγνώριση, εδράζεται στο ότι, όπως αναφέρεται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 10-11): *«Περαιτέρω, από την επισκόπηση του Βιβλίου Αποθήκης διαπιστώθηκε ότι οι εν λόγω κωδικοί δεν περιλαμβάνονται στην ετήσια απογραφή αποθεμάτων, δηλαδή δεν παρακολουθείται η διακίνησή τους μέσω του σχετικού ηλεκτρονικού αρχείου διακίνησης αποθεμάτων. Από την επισκόπηση του Βιβλίου Παραγωγής Κοστολογίου, διαπιστώθηκε ότι τα υλικά συσκευασίας αποτελούν εισροή κατά το στάδιο της εμφιάλωσης. Παρόλα αυτά οι σχετικοί κωδικοί υλικού δεν αντιστοιχούν σε λογαριασμούς του Μητρώου Παγίων. Από τις εξηγήσεις της ελεγχόμενης προέκυψε ότι τηρείται διακριτό ηλεκτρονικό αρχείο διακίνησης των υλικών συσκευασίας που συμμετέχουν στην παραγωγική διαδικασία και δεν αποτελούν αποθέματα, το οποίο και δόθηκε στον έλεγχο. Από την επισκόπηση του ηλεκτρονικού αρχείου διαπιστώθηκε ότι περιλαμβάνει αποκλειστικά τρέχουσες κινήσεις χωρίς να υπάρχουν δεδομένα απογραφής έναρξης και λήξης (αρχικό*

απόθεμα, τελικό απόθεμα). Ως εκ τούτου είναι αδύνατο να προσδιοριστεί η αξία του τελικού αποθέματος 31/12 υλικών συσκευασίας όπως απεικονίζονται στο Μητρώο Παγίων. Αποτέλεσμα της αδυναμίας προσδιορισμού της αξίας των εν λόγω στοιχείων κατά την 31/12 είναι η αδυναμία εκτίμησης του ποσοστού καταστροφής αυτών. Ως εκ τούτου, δεν είναι εφικτό να προσδιοριστεί εάν οι τρέχουσες αποσβέσεις της εκάστοτε χρήσης αφορούν σε πάγια που πράγματι χρησιμοποιήθηκαν στην παραγωγική διαδικασία ή περιλαμβάνουν και αποσβέσεις επί παγίων που έχουν ήδη καταστραφεί σε προηγούμενες χρήσεις».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει απολύτως εσφαλμένη και αναπιλολόγητη και ότι πληρούνται σωρευτικά οι προϋποθέσεις εκπαισιμότητας του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013. Συγκεκριμένα, επικαλείται ότι ο ισχυρισμός του ελέγχου περί μη διενέργειας απογραφής 31/12 στα υλικά συσκευασίας είναι πλήρως αβάσιμος, δεδομένου ότι τα υλικά συσκευασίας αποτελούν πάγια στοιχεία της (και όχι εμπορεύσιμα αποθέματα) και ως τέτοια έχουν καταχωρηθεί στο Μητρώο Παγίων. Αυτός είναι και ο λόγος που δεν υφίσταται υποχρέωση για καταχώρηση αυτών στο Βιβλίο Αποθήκης.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται παράλληλα ότι, αντίθετα με όσα προβάλλει ο έλεγχος, η ίδια έχει καταγεγραμμένα ανά πάσα χρονική στιγμή τα υλικά συσκευασίας ανά είδος και ανά πελάτη τα οποία και απογράφει σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει:

- ηλεκτρονικό αρχείο εγγυοδοσίας, όπου παρακολουθούνται τα επίμαχα πάγια υλικά συσκευασίας, οι αξίες τους, το είδος τους, ο πελάτης στον οποίο βρίσκονται/είναι χρεωμένα κλπ. (Σχετ.) και
- ηλεκτρονικό αρχείο με τις καταστροφές των εγγυοδοτούμενων παγίων ανά κατηγορία που έλαβαν χώρα εντός του κρινόμενου φορολογικού έτους (Σχετ.) και που αποτυπώνονται στις οικονομικές καταστάσεις.

Επειδή ανεξαρτήτως των ανωτέρω, σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα, σε κανένα στάδιο του ελέγχου, δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να προσδιορίζεται και να αποδεικνύεται το συνολικό εναπομείναν κόστος κτήσης των επίμαχων παγίων στοιχείων ανά έτος μετά τις διενεργούμενες καταστροφές ή/και μη επιστροφές, ώστε να προκύπτει η βάση υπολογισμού των ετήσιων αποσβέσεων και να δύνανται οι τελευταίες να επαληθευτούν και να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

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

Ως προς τον 7^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος: «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».

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση δαπάνης απόσβεσης ύψους **36.764,00 €**, που αφορούσε σε πάγιο περιουσιακό στοιχείο (μηχάνημα εμφιάλωσης) που αποκτήθηκε από τη συνδεδεμένη εταιρεία με έδρα τη, για τον λόγο ότι δεν κατέστη εφικτό να διασταυρωθεί η αξία κτήσης του, δηλαδή η αξία καταχώρησής του στα λογιστικά βιβλία (επί της οποίας υπολογίζονται οι ετήσιες αποσβέσεις), δεδομένου ότι σύμφωνα με τα στοιχεία του Φακέλου Τεκμηρίωσης, η πώληση έγινε στη λογιστική αξία (αναπόσβεστη αξία) του μηχανήματος, σύμφωνα με τα λογιστικά βιβλία της πωλήτριας ρωσικής εταιρείας. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 52), δεν κατέστη δυνατό να τεκμηριωθεί η αξία κτήσης έως το ποσό των 850.000,00 € αλλά κατέστη εφικτό να τεκμηριωθεί το υπερβάλλον ποσό από τις 850.000,00 € έως τις 1.435.688,62 €, που αποτέλεσε και την αξία κτήσης του παγίου στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει απολύτως εσφαλμένη και αναιτιολόγητη και ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν. 4172/2013, από τη στιγμή που ο έλεγχος αμφισβητεί την αξία κτήσης του παγίου, θα έπρεπε να αποδείξει με συγκεκριμένο δείγμα συγκρίσιμων συναλλαγών ότι η αξία κτήσης δεν πληρούσε την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων, όπερ δεν έπραξε, αλλά απεναντίας αρκέστηκε στην απόρριψη της δαπάνης απόσβεσης, ως το πάγιο να είχε αποκτηθεί με μηδενική αξία.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται ότι, λόγω της δεδομένης επικρατούσας κατάστασης στη Ρωσία, δεν κατέστη εφικτό να ανακτήσει και να προσκομίσει στον έλεγχο αντίγραφα από τα λογιστικά βιβλία της αντισυμβαλλόμενης ρωσικής εταιρείας αναφορικά με την αναπόσβεστη αξία του επίμαχου μηχανήματος, εντούτοις επικαλείται ότι προσκόμισε στοιχεία από τα οποία προκύπτει πως η τιμή αγοράς ήταν χαμηλότερη από αντίστοιχη προσφορά που είχε λάβει από τρίτο ανεξάρτητο μέρος-προμηθευτή (Σχετ.).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, η συναλλαγή της απόκτησης του επίμαχου εξοπλισμού είχε αποτελέσει αντικείμενο του Φακέλου Τεκμηρίωσης των Ενδοομιλικών Συναλλαγών της χρήσης 2017 (εντός της οποίας έλαβε χώρα η απόκτηση) και κρίθηκε ως σύμφωνη με την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων (βλ. σελ. 54 οικείας Έκθεσης Ελέγχου χρήσης 2017).

Επειδή συνεπώς, δε δύναται ο έλεγχος το επόμενο φορολογικό έτος να μεταβάλλει τη θέση του, κρίνοντας (έμμεσα) ότι η αξία κτήσης του παγίου, επί της οποίας υπολογίζονται οι ετήσιες αποσβέσεις, δεν ήταν σύμφωνη με την Αρχή των Ίσων Αποστάσεων.

Επειδή ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 26, παρ. 4 του Ν. 4172/2013, οι φορολογικές αποσβέσεις υπολογίζονται **επί του κόστους κτήσης των παγίων στοιχείων.**

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η αξία κτήσης του επίμαχου μηχανήματος ήταν 850.000,00 €, ενώ στα βιβλία της επιχείρησης δεν αναγνωρίστηκε αρχικά στην εν λόγω αξία αλλά στην αξία των 1.435.688,62 €, χωρίς να υφίσταται κάποια αιτιολογία προς τούτο. Σε αυτή τη βάση, δύναται να αναγνωριστεί μόνο η απόσβεση που αναλογεί στην αξία κτήσης των 850.000,00 €, ήτοι η επιμέρους λογιστική διαφορά διαμορφώνεται με την παρούσα σε **25.332,07 €** [= 62.096,07 € * (1.435.688,62 € - 850.000,00 €) / 1.435.688,62 €].

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

Ως προς τον 8^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 49 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο:

«1. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 3, οι δαπάνες τόκων δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, στο βαθμό που οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων υπερβαίνουν το τριάντα τοις εκατό (30%) των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA). Τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων καθορίζονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τους ελληνικούς κανόνες λογιστικής με τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται στον Κ.Φ.Ε..

2. Ο όρος «πλεονάζουσες δαπάνες τόκων» σημαίνει το πλεόνασμα των δαπανών τόκων έναντι του εισοδήματος από τόκους.

3. Οι δαπάνες τόκων της παραγράφου 1 αναγνωρίζονται πλήρως ως εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες εφόσον το ποσό των εγγεγραμμένων στα βιβλία καθαρών δαπανών τόκων δεν υπερβαίνει το ποσό των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) ευρώ το χρόνο.

...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 49 του Ν. 4172/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 11 του ν. 4607/2019 (ΦΕΚ Α' 65/24-04-2019) και έχει εφαρμογή για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2019 και μετά:

«1. Το υπερβαίνον κόστος δανεισμού εκπίπτει κατά το φορολογικό έτος στο οποίο προκύπτει και μόνο έως ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) των κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) του φορολογουμένου.

2. Ο όρος «υπερβαίνον κόστος δανεισμού» σημαίνει το ποσό, κατά το οποίο το εκπεστέο κόστος δανεισμού ενός φορολογουμένου, υπερβαίνει τα φορολογητέα έσοδα από τόκους και άλλα οικονομικώς ισοδύναμα φορολογητέα έσοδα τα οποία λαμβάνει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο.

Ο όρος «κόστος δανεισμού» περιλαμβάνει δαπάνες για τόκους κάθε μορφής χρέους, άλλες δαπάνες οικονομικά ισοδύναμες με τόκους και έξοδα που προκύπτουν από την άντληση χρηματοδότησης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ελληνικό δίκαιο, περιλαμβανομένων ενδεικτικά των πληρωμών στο πλαίσιο δανείων με συμμετοχή στο κέρδος, των τεκμαρτών τόκων επί προϊόντων, όπως τα μετατρέψιμα ομόλογα και τα ομόλογα μηδενικού τοκομεριδίου, των χορηγήσεων στο πλαίσιο εναλλακτικών χρηματοδοτικών ρυθμίσεων, όπως η Ισλαμική χρηματοδότηση, του στοιχείου του χρηματοοικονομικού κόστους από χρηματοδοτικά μισθώματα, των κεφαλαιοποιημένων τόκων που καταχωρίζονται ως αξία στον ισολογισμό του αντίστοιχου περιουσιακού στοιχείου ή της απόσβεσης των κεφαλαιοποιημένων τόκων, των χορηγήσεων που υπολογίζονται με βάση την επιστροφή κεφαλαίων στο πλαίσιο των κανόνων για τις ενδοομιλικές συναλλαγές κατά περίπτωση, των πλασματικών τόκων βάσει παραγώγων ή συμφωνιών αντιστάθμισης κινδύνου σχετικά με τον δανεισμό μιας οντότητας, ορισμένων συναλλαγματικών κερδών και ζημιών επί δανείων και προϊόντων που συνδέονται με την άντληση χρηματοδότησης, των εγγυήσεων για χρηματοδοτικές ρυθμίσεις, των τελών διακανονισμού και συναφών δαπανών που σχετίζονται με τον δανεισμό κεφαλαίων.

3. Τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) υπολογίζονται προσθέτοντας στο φορολογητέο εισόδημα τα ποσά που αντιστοιχούν στο υπερβαίνον κόστος δανεισμού και τις φορολογικές αποσβέσεις, όπως αυτά προκύπτουν μετά τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται στον Κ.Φ.Ε.. Το απαλλασσόμενο από φόρους εισόδημα δεν συνυπολογίζεται στα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) του φορολογουμένου.

[...].».

Επειδή με την Ε. 2004/2021 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «με τις νέες διατάξεις του άρθρου 49 διευρύνεται ο ορισμός του κόστους δανεισμού, καθώς περισσότερες περιπτώσεις δαπανών τόκων εμπίπτουν πλέον στο πεδίο εφαρμογής αυτού, συμπεριλαμβανομένων των τυχόν τόκων που κεφαλαιοποιούνται, αλλά και των εξόδων δανείων, που σύμφωνα με το προϊσχύσαν νομοθετικό πλαίσιο και τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1037/2015 εγκύκλιό μας δεν ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 49. Από τις νέες διατάξεις προκύπτει σαφώς ότι για τον καθορισμό του «υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού» λαμβάνεται υπόψη ο προσδιορισμός των εσόδων και δαπανών που διενεργείται με βάση τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας (χρησιμοποιούνται, δηλαδή, τα φορολογικά ποσά εσόδων και δαπανών τόκων) [...] Ως εκ τούτου, για τον υπολογισμό του EBITDA, για σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 49, λαμβάνονται υπόψη τα φορολογητέα κέρδη που αναγράφονται στον κωδικό 048 του εντύπου Ν, αφού συναθροιστούν οι δαπάνες τόκων και αποσβέσεων και αφαιρεθούν τα έσοδα από τόκους, όπως προκύπτουν με βάση τις διατάξεις του ΚΦΕ».

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα είχε προβεί σε έλεγχο υποκεφαλαιοδότησης και είχε καταλήξει σε μηδενική υποχρέωση αναμόρφωσης τόκων. Ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαπίστωσε ότι μη ορθώς δεν είχαν συμπεριληφθεί στον υπολογισμό της προσφεύγουσας προμήθειες προεξόφλησης (factoring) ύψους 717.586,83 € και προέβη σε τροποποίηση του σχετικού πίνακα που είχε καταρτίσει η προσφεύγουσα (σελ. 25 οικείας Έκθεσης Ελέγχου), από όπου προέκυψε υποχρέωση αναμόρφωσης τόκων ύψους **117.724,01 €**.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος έσφαλε κατά το ότι, για τον προσδιορισμό του EBITDA, δεν συμπεριέλαβε τις λοιπές πρόσθετες λογιστικές διαφορές που ο ίδιος προσδιόρισε για την οικεία χρήση, με αποτέλεσμα να μη λαμβάνονται τελικά υπόψη όλες οι φορολογικές προσαρμογές, όπως ορίζουν οι ανωτέρω διατάξεις.

Επειδή ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι βάσιμος, καθότι οι ανωτέρω διατάξεις ορίζουν σαφώς ότι για τον καθορισμό των «πλεοναζουσών δαπανών τόκων» λαμβάνεται υπόψη ο προσδιορισμός των εσόδων και δαπανών που διενεργείται με βάση τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας (χρησιμοποιούνται, δηλαδή, τα φορολογικά ποσά εσόδων και δαπανών τόκων). Άλλωστε, οι επιμέρους λοιπές λογιστικές διαφορές του ελέγχου, για τις οποίες δε γίνονται δεκτοί οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας που προβάλλονται με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, καθίστανται οριστικές με την έκδοση της παρούσας απόφασης.

Επειδή γενομένου δεκτού του εν λόγω ισχυρισμού της προσφεύγουσας, ο πίνακας υπολογισμού της μη εκπιπτόμενης δαπάνης τόκων με βάση το άρθρο 49 του Ν. 4172/2013 (σελ. 25 οικείας Έκθεσης Ελέγχου), διαμορφώνεται ως εξής:

Αποτελέσματα προ φόρων και χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων βάσει ελέγχου	7.315.161,81
Αποσβέσεις	9.703.573,57
Αναμόρφωση λογιστικών αποτελεσμάτων σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε.	4.470.693,53
Πρόσθετες φορολογικές προσαρμογές (2.351.150,62 € + 1.760.414,20 € + 4.197.239,87 € + 25.332,07 €)	8.334.136,75
Φορολογικό EBITDA	29.823.565,66
Εκπιπόμενο % δαπάνης τόκων	30%
Εκπιπόμενο ποσό δαπάνης τόκων (Α)	8.947.069,70

Δαπάνες τόκων (4.197.239,87 € + 1.641.858,13 € + 223.143,90 € + 717.586,83 €) (B)	6.779.828,73
Ποσό αναμόρφωσης (B) - (A)	0,00

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Με βάση όλα τα ανωτέρω, οι λογιστικές διαφορές του ελέγχου, διαμορφώνονται με την παρούσα ως κάτωθι:

Ανάλυση	Ποσά (€)
Υποκεφαλαιοδότηση αρθ. 49 Ν. 4172/2013	0,00
Αποσβέσεις υλικών συσκευασίας (κενών γυάλινων φιαλών) που δεν απογράφονται	2.351.150,62
Δαπάνες συντήρησης χρησιδανεισμένου εξοπλισμού	0,00
Διαφορές ενδοομιλικών συναλλαγών (μη απόδειξη πλήρωσης προϋποθέσεων benefit test)	1.760.414,20
Δαπάνες τόκων δανείου που συνήφθη προκειμένου για την απόκτηση των μετοχών της ΜΥΘΟΣ ΖΥΘΟΠΟΙΙΑ Α.Ε. οι οποίες κρίθηκε ότι στερούνται επιχειρηματικής τεκμηρίωσης κατά το άρθρο 38 του Ν.4987/2022	4.197.239,87
Αναλογούσες αποσβέσεις παγίου στοιχείου του οποίου η αξία κτήσης δεν τεκμηριώνεται με βάση το άρθρ. 50 του Ν. 4172/2013	25.332,07
Σύνολο	8.334.136,75

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 22/01/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. και:

- την τροποποίηση της υπ' αριθμ. /2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και
- την επικύρωση της υπ' αριθμ. /2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρ. 54 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Α)/2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

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

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη	8.544.653,92	18.686.326,28	16.878.790,67	8.334.136,75
Φόρος (29%)	2.477.949,64	5.419.034,62	4.894.849,30	2.416.899,66

Διαφορά φόρου		2.941.084,98	2.416.899,66	2.416.899,66
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας (50%)		1.470.542,49	1.208.449,83	1.208.449,83
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		4.411.627,48	3.625.349,49	3.625.349,49

Β)/2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018
Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα
απόφαση:

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 500,00 €

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

ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΜΕΪΔΑΝΗΣ

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.