



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1541

**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 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου 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 2017 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 2.802.956,29 € πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας ύψους 1.401.478,15 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **4.204.434,44 €**.

Με την υπ' αριθμόν/2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2017 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ύψους **600,00 €**, το οποίο αναλύεται ως εξής:

- 100,00 € λόγω μη ανάρτησης συμφωνητικών άρθρου 8 του Ν. 1882/1990 Α' τριμήνου 2017,
- 100,00 € λόγω μη ανάρτησης συμφωνητικών άρθρου 8 του Ν. 1882/1990 Β' τριμήνου 2017,
- 100,00 € λόγω μη ανάρτησης συμφωνητικών άρθρου 8 του Ν. 1882/1990 Γ' τριμήνου 2017,
- 100,00 € λόγω μη ανάρτησης συμφωνητικών άρθρου 8 του Ν. 1882/1990 Δ' τριμήνου 2017,
- 100,00 € λόγω ανακριβούς υποβολής για τη χρήση 2017 και
- 100,00 € λόγω μη διενέργειας απογραφής εγγυοδοτούμενων παγίων στη χρήση 2017.

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 (€)
Υπερβάλλουσα φύρα παραγωγικής διαδικασίας	531.631,56
Αποσβέσεις υλικών συσκευασίας (κενών γυάλινων φιαλών) που δεν απογράφονται	1.416.461,00
Δαπάνες συντήρησης χρησιδανεισμένου εξοπλισμού	1.567.081,72
Διαφορές ενδοομιλικών συναλλαγών (μη απόδειξη πλήρωσης προϋποθέσεων benefit test)	1.099.456,64
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	5.050.735,60
Σύνολο	9.665.366,52

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 Κ.Φ.Ε. σε σχέση με τις αποσβέσεις στα πάγια υλικά συσκευασίας.

7^{ος} λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 22 Κ.Φ.Ε.- Επί της λογιστικής διαφοράς σχετικά με την φύρα παραγωγής.

8^{ος} λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων περί υποχρέωσης παρακράτησης και εσφαλμένη αντίληψη του Ελέγχου για τα πραγματικά περιστατικά.

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 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 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 “.....”, δηλαδή ο έλεγχος ότι οι εν λόγω συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί και ότι πρόκειται για συναλλαγές που δημιουργούν προστιθέμενη αξία για τον αγοραστή».

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα καταχώρησε στον λογαριασμό ΓΛ 61.98.00.0004 «.....» δαπάνες για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από την συνδεδεμένη επιχείρηση αξίας 1.099.456,64 €. 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 1.099.456,64 €. Η κοστολογική βάση (αξία τιμολογηθεισών αγορών) επί της οποίας εφαρμόστηκε ο συντελεστής 6% προκειμένου να διαμορφωθεί η επίμαχη δαπάνη, απεικονίζεται στις σελ. 65-66 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 εφαρμογή, 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. 65-66 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, 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. 65-66 οικείας Έκθεσης Ελέγχου), αλλά και τις συμβάσεις που προσκομίστηκαν με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή:

Αντισυμβαλλόμενοι	Σχετικό	Ποσό συναλλαγής	Χώρα	Αντισυμβαλλόμενος από Όμιλο Carlsberg
.....	1.34 & 1.35	885.509,55		
	1.38	6.678,36		
	197.21	179.086,93		
	1.46	16.200,00		
	1.48	713.659,71		
	1113.18	434.631,30		
	1.53	19.772,17		
	1.54	180.679,40		
	1.55	184.182,90		
	1.57	373.424,85		
	Σύνολο	2.993.825,17		
	6% προμήθεια επί της καθαρής αξίας	151.913,34		

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. 55 οικείας Έκθεσης περί μη ύπαρξης παρατηρήσεων).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **μερικώς δεκτός** και η καταλογισθείσα από τον έλεγχο λογιστική διαφορά **περιορίζεται** με την παρούσα στο ποσό των **947.543,30 €** (= 1.099.456,64 € - 151.913,34 €).

Ως προς τους 2^ο, 3^ο και 4^ο 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 αντανakλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους τους οποίους αναλαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο ή στις ταμειακές ροές του

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

4. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ο στόχος μιας ρύθμισης ή σειράς ρυθμίσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, εφόσον, ανεξαρτήτως από τις υποκειμενικές προθέσεις του υποκείμενου στο φόρο, αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση.

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

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

Επειδή 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 **5.050.735,60 €**. Πρόκειται για τόκους απορρέοντες από την με ημερομηνία 17/04/2015 Σύμβαση Ομολογιακού Δανείου με ομολογιούχους δανειστές τις εταιρείες καιS, αμφότερες με έδρα τη Δανία. Συγκεκριμένα, οι εν λόγω αλλοδαπές εταιρείες με έδρα τη Δανία 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 Carlsberg 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 Δανία, 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. 52) 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 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 **5.050.735,60 €**.

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 ελλείψει 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

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 5.050.735,60 €.

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 Carlsberg σε σχέση με τα αναμενόμενα οφέλη από τη συγχώνευση (Σχετ. 440.7)
- 2) την από 14/11/2014 Συμφωνία-πλαίσιο μεταξύ των μετόχων των δύο εταιρειών στην αγγλική γλώσσα (Σχετ. 484.8)
- 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. 4163.9)
- 4) την τραπεζική κίνηση της εκταμίευσης του ποσού του δανείου από την Carlsberg προς την ίδια (Σχετ. 4165.11165)
- 5) την τραπεζική κίνηση της καταβολής του ανταλλάγματος της πώλησης των μετοχών από την ίδια στην (Σχετ. 4144.1144).

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 5.050.735,60 € 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 5ο 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 2017 ανήλθε σε **1.567.081,72 €**.

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 1.934.427,40 € 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. 18-19 οικείας Έκθεσης Ελέγχου).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει απολύτως εσφαλμένη και αναίτιολογητη 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 με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή, αλληλουχία τεκμηρίων (δελτία εργασιών συντήρησης, πελατολόγια/παγιολόγια και ιδιωτικά συμφωνητικά) για ενδεικτικά παραδείγματα, όπως εξετάστηκαν και αναφέρονται κατωτέρω:

1. Με βάση το από 29/10/2017 Δελτίο Εργασιών του προμηθευτή της προσφεύγουσας (Σχετ. 5105.15), προκύπτει ότι παρασχέθηκε η εργασία «.....» για το μηχάνημα με σειριακό αριθμό/5122 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 (Σχετ. 5145.14), από όπου φαίνεται ότι έχει παραχωρηθεί πράγματι στον εν λόγω πελάτη μηχάνημα «βρύση διαθέσεως ζύθου» («taps»), ενώ άλλωστε με το από 07/08/2017 Ιδιωτικό Συμφωνητικό (Σχετ. 5134.16) επιβεβαιώνεται ότι η προσφεύγουσα παραχώρησε στον ως άνω πελάτη της ψύκτη μπύρας με τον σειριακό αριθμό 9/5122.
2. Με βάση το από 29/10/2017 Δελτίο Εργασιών (Σχετ. 5156.17), προκύπτει ότι παρασχέθηκε η εργασία «σφράγιση βρύσης» για το μηχάνημα με σειριακό αριθμό/..... 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 (Σχετ. 5145.14), από όπου φαίνεται ότι έχει παραχωρηθεί πράγματι στον εν λόγω πελάτη μηχάνημα «.....» και «.....», ενώ άλλωστε με το από 02/06/2017 Ιδιωτικό Συμφωνητικό (Σχετ. 588.18) επιβεβαιώνεται ότι η προσφεύγουσα παραχώρησε στον ως άνω πελάτη της ψύκτη μπύρας με τον σειριακό αριθμό
3. Με βάση το από 25/10/2017 Δελτίο Εργασιών (Σχετ. 587.19), προκύπτει ότι παρασχέθηκε η εργασία «σφράγιση βρύσης» για το μηχάνημα με σειριακό αριθμό /..... 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 (Σχετ. 5145.14), από όπου φαίνεται ότι έχει παραχωρηθεί πράγματι στον εν λόγω πελάτη μηχάνημα «.....» και «.....», ενώ άλλωστε με τα από 28/03/2017 και 28/06/2018 Ιδιωτικά Συμφωνητικά (Σχετ.) επιβεβαιώνεται ότι η προσφεύγουσα παραχώρησε στον ως άνω πελάτη της ψύκτη μπύρας με τον σειριακό αριθμό
4. Με βάση το από 29/10/2017 Δελτίο Εργασιών (Σχετ.), προκύπτει ότι παρασχέθηκε η εργασία «σφράγιση βρύσης» για το μηχάνημα με σειριακό αριθμό/..... προς τον πελάτη της προσφεύγουσας ΑΦΟΙ με Α.Φ.Μ. της Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ. Ο εν λόγω πελάτης της προσφεύγουσας είναι καταγεγραμμένος στο πελατολόγιο/παγιολόγιο (Σχετ. 5145.14), από όπου φαίνεται ότι έχει παραχωρηθεί πράγματι στον εν λόγω πελάτη μηχάνημα «.....» και «.....», ενώ άλλωστε με τα από 30/03/2018, 28/06/2018 και 19/05/2023 Ιδιωτικά Συμφωνητικά (Σχετ.) επιβεβαιώνεται ότι η προσφεύγουσα παραχώρησε στον ως άνω πελάτη της ψύκτη μπύρας με τον σειριακό αριθμό 4/257.
5. Με βάση το από 29/10/2017 Δελτίο Εργασιών (Σχετ. 533.26), προκύπτει ότι παρασχέθηκε η εργασία «σφράγιση βρύσης» για το μηχάνημα με σειριακό αριθμό/..... 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 (Σχετ.), από όπου φαίνεται ότι έχει παραχωρηθεί πράγματι στον εν λόγω πελάτη μηχάνημα «βρύση διαθέσεως ζύθου» («taps»), ενώ άλλωστε με το από 07/08/2017 Ιδιωτικό Συμφωνητικό (Σχετ. 5134.16)

επιβεβαιώνεται ότι η προσφεύγουσα παραχώρησε στον ως άνω πελάτη της ψύκτη μπύρας με τον σειριακό αριθμό

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

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

Ως προς τον 6^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 εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της δαπάνες αποσβέσεων ύψους 2.273.290,00 €, 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, λαμβάνοντας υπόψη και μία εγγραφή εσόδου στην οποία προέβη η προσφεύγουσα (856.829,00 €-υλικά συσκευασίας που ανεμένετο να μην επιστραφούν από τους πελάτες), δεν αναγνώρισε την έκπτωση δαπανών αποσβέσεων ποσού **1.416.461,00 €** (= 2.273.290,00 € - 856.829,00 €). Το σκεπτικό πίσω από την εν λόγω μη αναγνώριση, εδράζεται στο ότι, όπως αναφέρεται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 14): «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 αναιτιολόγητη 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. 648.3) και
- ηλεκτρονικό αρχείο με τις καταστροφές των εγγυοδοτούμενων παγίων ανά κατηγορία που έλαβαν χώρα εντός του κρινόμενου φορολογικού έτους (Σχετ. 643.5) 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 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, από το Βιβλίο Παραγωγής-Κοστολογίου, όπου αναφέρονται τα πρότυπα και απολογιστικά δεδομένα της παραγωγής, διαπιστώθηκε υπερβάλλουσα φύρα παραγωγής. Συγκεκριμένα, από την επισκόπηση των προτύπων % φύρας, το υψηλότερο ανέρχεται σε 5% κατά την κρινόμενη χρήση 2017. Από τα δεδομένα ανάλωσης των πρώτων υλών και υλικών συσκευασίας, για την παραγωγή των τελικών προϊόντων, εντοπίστηκαν κωδικοί υλικών, των οποίων η πραγματική φύρα ανήλθε σε υψηλότερο %. Η συνολική αξία της υπερβάλλουσας φύρας ανήλθε σε **531.631,56 €**. Η εν λόγω απόκλιση κρίθηκε από τον έλεγχο ως απώλεια παραγωγικών συντελεστών εκτός του πλαισίου της συνήθους παραγωγικής διαδικασίας, καθώς και μεταχείριση των παραγωγικών συντελεστών που δε συνάδει με την προώθηση του επιχειρηματικού συμφέροντος, με αποτέλεσμα το ανωτέρω ποσό να καταλογιστεί ως λογιστική διαφορά.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει απολύτως εσφαλμένη και αναιτιολόγητη και ότι πληρούνται σωρευτικά οι προϋποθέσεις εκπαισιμότητας του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013. Συγκεκριμένα, επικαλείται ότι το όριο του 5% έχει καθοριστεί εσωτερικά από την ίδια και αποτελεί στόχο και όχι μέγιστο ποσοστό. Εφόσον δεν υφίσταται καμία απόδειξη αλλά ούτε καν ένδειξη ότι το υπερβάλλον ποσοστό έχει διατεθεί για σκοπούς ξένους προς την επιχειρηματική της δραστηριότητα, τότε θα πρέπει το προκύπτον ποσοστό φύρας να γίνεται αποδεκτό, χωρίς να θεωρείται αδικαιολόγητο έλλειμμα.

Επειδή με την ΣΤΕ 754/2012 έχει κριθεί ότι εκπίπτει η φύρα, στο μέτρο που δε διαπιστώνεται η διάθεση των ελλειμμάτων χωρίς φορολογικά στοιχεία (απόκρυψη πωλήσεων), τα παραγόμενα αγαθά υπόκεινται σε φυσική απομείωση λόγω της φύσης τους και σύμφωνα με τα διδάγματα της κοινής πείρας και το έλλειμμα που προκύπτει είναι εύλογο σε σχέση με τον κύκλο εργασιών της εταιρείας.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο ότι οι πρώτες ύλες από τις οποίες προήλθε η φύρα χρησιμοποιήθηκαν και αναλώθηκαν στην παραγωγική διαδικασία.

Επειδή συναφώς, με την παρούσα κρίνεται ότι η επίμαχη υπερβάλλουσα φύρα προέκυψε, σε κάθε περίπτωση, κατά την παραγωγική διαδικασία της προσφεύγουσας, ήτοι όχι για σκοπούς ξένους προς το συμφέρον αυτής, πληρουμένων σωρευτικά των προϋποθέσεων του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013.

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

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

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τυγχάνει εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου αναφορικά με υποχρέωση παρακράτησης φόρου επί ποσού 383.585,04 € που θεωρήθηκε ότι αφορούσε σε καταβληθείσα έκτακτη παροχή για επίτευξη απόδοσης (bonus).

Επειδή ωστόσο, η προσβαλλόμενη υπ' αριθμόν/2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος δεν περιλαμβάνει καταλογισμό από αυτήν την αιτία.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **αλυσπελώς προβάλλεται**.

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Υπερβάλλουσα φύρα παραγωγικής διαδικασίας	0,00
Αποσβέσεις υλικών συσκευασίας (κενών γυάλινων φιαλών) που δεν απογράφονται	1.416.461,00
Δαπάνες συντήρησης χρησιδανεισμένου εξοπλισμού	0,00
Διαφορές ενδοομιλικών συναλλαγών (μη απόδειξη πλήρωσης προϋποθέσεων)	947.543,30
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	5.050.735,60
Σύνολο	7.414.739,90

Αποφασίζουμε

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 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και
- την επικύρωση της υπ' αριθμ. /2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

A)/2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

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

Ανάλυση	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη	13.898.946,95	23.564.313,47	21.313.686,85	7.414.739,90
Φόρος (29%)	4.030.694,62	6.833.650,91	6.180.969,19	2.150.274,57
Διαφορά φόρου		2.802.956,29	2.150.274,57	2.150.274,57
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν.4987/2022 λόγω ανακρίβειας (50%)		1.401.478,15	1.075.137,29	1.075.137,29
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		4.204.434,44	3.225.411,86	3.225.411,86

B)/2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 Ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2017

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 600,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

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.