



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 26-06-2024

Αριθμός Απόφασης 1937

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση Φιλαδελφείας 8 και Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312346

**Α Π Ο Φ Α Σ Η
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. του άρθρου 63 του Ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).
 - β. του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικα 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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - δ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
 - ε. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από **26/01/2024** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με διακριτικό τίτλο «.....», που εδρεύει στην, οδός αρ., Τ.Κ και με ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της υπ' αριθ. /**29-12-2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **01.04.2017 – 31.03.2018**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, καθώς και την από **29/12/2023** έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Το με αριθ. πρωτ. /**17-05-2024** συμπληρωματικό Υπόμνημα της προσφεύγουσας που κοινοποιήθηκε στην Υπηρεσία μας.
8. Την με ID εισερχ. /**04-06-2024** Έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, κατόπιν της με αριθ. /**20-05-2024** Πράξης Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **26/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με διακριτικό τίτλο «.....», και **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /29-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01/04/2017-31/03/2018, προσδιορίστηκε διαφορά ζημίας, μετά τη φορολογική αναμόρφωση βάσει ελέγχου, συνολικού ποσού 16.036.854,08€, η οποία προέκυψε μεταξύ της δηλωθείσας ζημίας της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας, συνολικού ποσού 18.702.644,61€ και της αναμορφωμένης ζημίας βάσει των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, ποσού ύψους 2.665.790,53€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε, σύμφωνα με τη με ημερομηνία θεώρησης 29/12/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθ. /23-01-2023 **εντολής ελέγχου** του προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), για τις φορολογικές περιόδους 01.04.2017 – 31.03.2018 και 01/04/2018-31/03/2019, και αφορά την ορθή τήρηση των βιβλίων και έκδοση των στοιχείων, εισοδήματος, ΦΠΑ και λοιπών φόρων τελών και εισφορών.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή της, να επανεξεταστεί όπως εν τέλει ακυρωθεί η σχετική οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, καθώς και να της παρασχεθεί η δυνατότητα να αναπτύξει έτι περαιτέρω τους προβαλλόμενους λόγους και ισχυρισμούς της, προβάλλοντας συνοπτικά τους κάτωθι λόγους:

1) Κατά λανθασμένη εκτίμηση της πραγματικής κατάστασης και των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας καθώς και κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των σχετικών διατάξεων και πάντως αναποδείκτως και με πλημμελή, ανεπαρκή και αντιφατική αιτιολογία, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, δαπάνη συνολικού ποσού **150.000,00€** προερχόμενη από το συνδεδεμένο νομικό πρόσωπο με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, και αφορά λογιστική διαφορά του λογαριασμού γενικής λογιστικής υπ' αριθμ. 61.98.05.0001 με περιγραφή «Αμοιβές Διοικητικής Υποστήριξης Μαρινόπουλος».

2) Αναφορικά με τις κατά τον έλεγχο λογιστικές διαφορές που αφορούν τους κάτωθι λογαριασμούς:

- α) Λογαριασμός 64.02.93.0001 «..... (GC)» ποσού **12.287,46 ευρώ**,
- β) Λογαριασμός 64.02.97.0005 «.....» ποσού **12.287,46 ευρώ**,
- γ) Λογαριασμός 64.02.97.0006 «.....» ποσού **102.445,45 ευρώ**,
- δ) Λογαριασμός 64.02.97.0011 «.....» ποσού **70.954,15 ευρώ**,
- ε) Λογαριασμός 64.02.97.0015 «.....» ποσού **71.616,74 ευρώ**,
- στ) Λογαριασμός 64.02.97.0016 «.....» ποσού **15.207,67 ευρώ**,
- ζ) Λογαριασμός 64.02.98.0102 «.....» ποσού **97.094,96 ευρώ**,
- η) Λογαριασμός 64.02.98.0103 «.....» ποσού **214.192,36 ευρώ**,

αναποδείκτως και με πλημμελή, ανεπαρκή και αντιφατική αιτιολογία, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας τα ως άνω ποσά που αφορούν παραγωγικές δαπάνες προβολής και διαφήμισης.

3) Αναφορικά με την φερόμενη μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων σε ενδοομιλικές συναλλαγές της εταιρείας και συγκεκριμένα στις αγορές και πωλήσεις εμπορευμάτων από/προς συνδεδεμένα μέρη, προσδιόρισε λογιστική διαφορά ύψους **2.243.357,21€**, αναμορφώνοντας ισόποσα το καθαρό φορολογικό αποτέλεσμα της εταιρείας.

4) Η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε εσφαλμένα τη μεταφερόμενη στο εν λόγω εξεταζόμενο φορολογικό έτος συνολική φορολογική ζημία παρελθουσών χρήσεων, με αποτέλεσμα να μην αναγνωριστεί, εσφαλμένως, επιπλέον ποσό φορολογικών ζημιών παρελθουσών χρήσεων ύψους 3.661.654,25€.

5) Η σχετική προσβαλλόμενη πράξη θα πρέπει να ακυρωθεί καθ' ο μέρος η ελεγκτική αρχή έλαβε υπόψη ως συνολική φορολογική ζημία παρελθουσών χρήσεων το ποσό των 17.281.318,96€ αντί του ορθού ποσού των 30.648.425,57€, λόγω ήδη ασκηθεισών δικαστικών προσφυγών της προσφεύγουσας κατά προηγούμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ν. 4987/2022 (ήδη άρθρου 77 ν.5104/2024), ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζονται, μεταξύ άλλων, κατά άρθρο τα ακόλουθα:

Με το άρθρο 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα», ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις [...].

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους».

Με το άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες», ορίζεται ότι,

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του επόμενου άρθρου 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 πραγματικής, στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου, γ)εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Με το άρθρο 50 «Ενδοομιλικές συναλλαγές», ορίζεται ότι:

«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.

1Α. Κατ' εξαίρεση, εάν κατά την παρ. 1, στα κέρδη νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, τα οποία υπάγονται σε φόρο στην Ελλάδα, περιληφθούν κέρδη τα οποία υπάγονται σε φόρο στην Ελλάδα στο όνομα συνδεδεμένου προσώπου κατά την έννοια του άρθρου 2 και έχουν προκύψει κατόπιν φορολογικού ελέγχου του πρώτου υπαγόμενου στον φόρο νομικού προσώπου ή νομικής

οντότητας, δύναται το δεύτερο υπαγόμενο στον φόρο, συνδεδεμένο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα να ζητήσει ανάλογη προσαρμογή στα φορολογητέα κέρδη του, κατόπιν υποβολής τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης που συνοδεύεται από γνωστοποίηση της οικείας έκθεσης ελέγχου του πρώτου υπαγόμενου στον φόρο.

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

Με το **άρθρο 51** «Μεταφορά λειτουργιών», ορίζεται ότι:

«Κάθε επιχειρηματική αναδιάρθρωση, η οποία μπορεί να θεωρηθεί ως εγχώρια ή διασυνοριακή αναδιοργάνωση λειτουργιών, περιουσιακών στοιχείων, κινδύνων ή και επιχειρηματικών ευκαιριών, την οποία πραγματοποιούν ή στην οποία εμπλέκονται συνδεδεμένα πρόσωπα με συνδεδεμένα κέρδη εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος άρθρου:

α) «Οι λειτουργίες, τα περιουσιακά στοιχεία, οι κίνδυνοι ή και οι επιχειρηματικές ευκαιρίες που αναδιοργανώνονται, μεταφέρονται ή μεταβιβάζονται» θεωρούνται συνολικά ως «πακέτο μεταβίβασης» για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λαμβάνονται υπόψη τα περιουσιακά στοιχεία, οι χορηγήσεις αδειών χρήσης, καθώς και οι μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων.

β) Σε περίπτωση κατά την οποία λόγω επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης διενεργείται μία συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών, οι οποίες συνιστούν μεταβίβαση ή χορήγηση άδειας χρήσης υπεραξίας ή άυλων περιουσιακών στοιχείων, η μεταβίβαση αυτή ή η χορήγηση άδειας χρήσης πρέπει να γίνεται έναντι αντίτιμου σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, λαμβάνοντας υπόψη τη συνολική αξία των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και τις σχετικές λειτουργίες και τους κινδύνους («πακέτο μεταβίβασης»).

Στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται ιδίως μεταβιβάσεις ή χορηγήσεις αδειών χρήσης μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων σε συνδυασμό με λειτουργίες και κινδύνους που πρέπει να θεωρηθούν στενά συνδεδεμένες.

γ) Οι επιχειρηματικές αναδιαρθρώσεις που προβλέπονται στις ανωτέρω περιπτώσεις δεν συνεπιφέρουν καμία αναπροσαρμογή όταν ο φορολογούμενος μπορεί να παράσχει αποδεικτικά στοιχεία που τεκμηριώνουν ότι δεν μεταβιβάστηκαν ούτε χορηγήθηκε άδεια χρήσης για ουσιώδη άυλα στοιχεία ή περιουσιακά στοιχεία και ότι καταβλήθηκε αντίτιμο σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, κατά τρόπο ώστε η ανάθεση κινδύνων και λειτουργιών είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, με συνεκτίμηση άλλων συγκρίσιμων περιπτώσεων.

δ) Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν μπορεί να παράσχει τα αποδεικτικά στοιχεία που ορίζονται στην περίπτωση γ', και δεν υπάρχει άλλη συγκρίσιμη συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών, καθορίζεται ένα αντίτιμο σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων με βάση τη συνολική αξία των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, λειτουργιών και κινδύνων («πακέτου μεταβίβασης») με συνεκτίμηση της αναγόμενης παρούσας αξίας μελλοντικών κερδών που προσδοκούνται από τη μεταβίβαση ως σύνολο και συνδέονται με τη λειτουργία και όλα τα συνδεδεμένα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία. Ο φορολογούμενος μπορεί να χρησιμοποιεί οποιαδήποτε άλλη μέθοδο, εφόσον μπορεί να αποδείξει ότι η συναλλαγή είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Για τα έτη κατά τα οποία πραγματοποιείται η επιχειρηματική αναδιάρθρωση γίνεται η αντίστοιχη αναπροσαρμογή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 9** «Περιεχόμενο τιμολογίου» του **ν.4308/2014** (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι,

«[...] «στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο. ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 8 «Διαδικασία υποβολής στοιχείων για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των επιτηδευματιών» του Ν.1882/1990, ορίζεται ότι,

«6. Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα. [...]».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την σχετική συνταχθείσα έκθεση ελέγχου από την διενεργήσασα τον έλεγχο ελεγκτική υπηρεσία, διαπιστώθηκαν συνοπτικά οι κατωτέρω λογιστικές διαφορές:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ			
Φορολογική περίοδος 01.04.2017 – 31.03.2018			
A/A	Λογαριασμός	Περιγραφή Λογαριασμού	Ποσά
1	60	Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού	29.520,33
2	61	Αμοιβές και Έξοδα τρίτων	212.412,88
3	62	Παροχές Τρίτων	15.788,15
4	63	Φόροι – Τέλη	102.352,35
5	64	Διάφορα Έξοδα	687.108,80
6	65	Τόκοι και Συναφή Έξοδα	0,00
7	66	Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων	0,00
8	68	Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως	0,00
9	81	Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα	0,00
10	82	Έξοδα Προηγούμενων Χρήσεων	0,00
11	ΛΟΙΠΕΣ	Διαφορές Ενδοομιλικής Τιμολόγησης	2.162.564,96
Σύνολα			3.209.747,47

Περαιτέρω, όπως προκύπτει από το πόρισμα ελέγχου, τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκαν για τη φορολογική περίοδο 01.04.2017 – 31.03.2018, ως εξής:

	Κέρδη χρήσης βάσει Ε.Λ.Π.	1.744.100,36
Πλέον:	Προσωρινές Διαφορές μεταξύ Ε.Λ.Π. - Φ.Β.	452.821,68
	Φορολογικά κέρδη χρήσης	1.291.278,68
Πλέον:	Λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν με τις Δηλώσεις Φ.Ε (πριν από την έναρξη του ελέγχου)	491.571,79
	Πιστωτικά υπόλοιπα αποθεματικών (παρ. 12 & 13 Κ.Φ.Ε.) που δηλώθηκαν με τις Δηλώσεις Φ.Ε. (πριν από την έναρξη του ελέγχου)	0,00
	Λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν με Τροποποιητική Δήλωση Φ.Ε. βάσει Ν. 4512/2018	0,00
	Λογιστικές Διαφορές Ελέγχου	3.209.747,47
	Σύνολο Κερδών φορολογικού έτους βάσει ελέγχου	4.992.597,94
Μείον:	Ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων	0,00
	Σύνολο κερδών φορολογικού έτους βάσει ελέγχου	4.992.597,94
Μείον:	Ζημιά παρελθουσών χρήσεων βάσει ελέγχου	-7.658.388,47
	Σύνολο Κερδών μετά τη Φορολογική Αναμόρφωση βάσει Δηλώσεων Φ.Ε.	-18.702.644,61
Μείον:	Σύνολο Ζημιάς βάσει ελέγχου	-2.665.790,53
	Διαφορά Ελέγχου (Ζημιάς Ελέγχου – Ζημιάς Δήλωσης Φ.Ε.)	-16.036.854,08

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην υπηρεσία μας το υπ' αριθ. πρωτ./17-05-2024 συμπληρωματικό Υπόμνημα με το οποίο προσκομίζει και επικαλείται νέα στοιχεία.

1) Επί των προσκομισθέντων νέων στοιχείων, Αναπομπή υπόθεσης, Παράταση έκδοσης Απόφασης

Επειδή η προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. πρωτ./17-05-2024 συμπληρωματικό Υπόμνημα που υπέβαλε στην υπηρεσία μας, προσκομίζει και επικαλείται νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία ως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν είχαν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου, και ειδικότερα προσκόμισε:

- (1) Την από 05.04.2024 υπεύθυνη δήλωση (κατ' άρθρο 8 του Ν. 1599/1986), φέρουσα νόμιμη ψηφιακή πιστοποίηση της γνησιότητας αυτής, της δικηγόρου, η οποία παρείχε στην εταιρεία κατά το εξεταζόμενο φορολογικό έτος νομικές υπηρεσίες υπό την ιδιότητά της ως νομικής συμβούλου για λογαριασμό της εταιρείας «.....», μετά των συνημμένων σε αυτήν τεσσάρων αναλυτικών πινάκων παρασχεθεισών νομικών υπηρεσιών και ωριαίων χρεώσεων, τους οποίους συνέταξε η ίδια σε τριμηνιαία βάση για τη δωδεκάμηνη περίοδο από τον Απρίλιο του έτους 2017 έως και τον Μάρτιο του έτους 2018 (προσκομιζόμενο **Σχετικό 3**),
- (2) Ιδιωτικά συμφωνητικά και φορολογικά στοιχεία για δαπάνες στις οποίες προέβη η προσφεύγουσα για την προβολή και διαφήμισή της (προσκομιζόμενα **Σχετικό**
- (3) Την από 15.05.2024 τεχνική γνωμοδότηση με θέμα «Τεχνική γνωμοδότηση αναφορικά με το βαθμό συμμόρφωσης της εταιρείας «.....» με την αρχή των ίσων αποστάσεων σε σχέση με τις ενδοομιλικές συναλλαγές της κατηγορίας «.....», συνταχθείσα και υπογραφείσα από τον κ. της εταιρείας παροχής συμβουλευτικών επιχειρηματικών και λογιστικών υπηρεσιών» (προσκομιζόμενο **Σχετικό 49**).

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου που συνέταξε η ελέγχουσα φορολογική αρχή, καθώς και από την έκθεση αιτιολογημένων απόψεών της, τα ανωτέρω στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή της κατά τη διενέργεια του ελέγχου και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη αυτών και ως εκ τούτου **αποτελούν νέα στοιχεία**, με την υπ' αριθ./20-05-2024 **Πράξη** της υπηρεσίας μας, αποφασίστηκε η **αναπομπή** της υπόθεσης στην ελέγχουσα φορολογική αρχή (**Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ**), προκειμένου αυτή να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις ή έρευνες και να μας αποστείλει το σχετικό πόρισμά της εντός προθεσμίας 10 ημερών.

Σε εκτέλεση αυτής, η ελέγχουσα φορολογική αρχή (**Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ**), διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με το υπόμνημα, και μας διαβίβασε την με **ID εισερχ./04-06-2024 Έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων** του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ από την οποία προκύπτουν τα αναφερόμενα στη συνέχεια της παρούσας.

Επιπλέον, δεδομένου ότι η παραλαβή του ανωτέρω Υπομνήματος με τα συνημμένα σε αυτό νέα στοιχεία, έλαβε χώρα εντός του, οριζόμενου στο ενδέκατο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 72 ν.5104/2024, διαστήματος των 30 ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, η υπηρεσία μας εξέδωσε την υπ' αριθ./20-05-2024 Απόφαση για την Παράταση της προθεσμίας εξέτασης της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής για επιπλέον τριάντα (30) ημέρες από τη λήξη της, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 68 του ν. 4587/2018.

2) Επί του πορίσματος της ελεγκτικής αρχής μετά την αναπομπή της υπόθεσης:

Επειδή σε εκτέλεση της υπ' αριθ./20-05-2024 Πράξης Αναπομπής της υπηρεσίας μας, η ελέγχουσα φορολογική αρχή (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ), διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με τα υπομνήματα, και μας διαβίβασε το με ID εισερχ./04-06-2024 πόρισμά της με τις συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε, στο οποίο αναφέρονται τα ακόλουθα:

«4. Εξέταση των νέων στοιχείων

Παραθέτουμε τα πραγματικά περιστατικά καθώς επίσης και τις συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες) που διενεργήθηκαν από την Υπηρεσία μας.

4.1. Επί του λογ.μου 61.98.05.0001 “ΑΜΟΙΒΕΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ” με το ύψος της διαπιστωθείσας λογιστικής διαφοράς συνέπεια ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. να ανέρχεται στο ποσό των 150.000,00 ευρώ, αναφέρουμε τα κάτωθι:

4.1.1. Όπως προκύπτει από το περιεχόμενο των προσκομισθέντων στοιχείων, η προσφεύγουσα επιχείρηση προκειμένου να αιτιολογήσει την λογιστική διαφορά του λογ.μου Γενικής Λογιστικής: 61.98.05.0001 “Αμοιβές Διοικητικής Υποστήριξης” χορήγησε μία υπεύθυνη δήλωση συγκεκριμένου φυσικού προσώπου, ενώ δεν προσκόμισε κανένα πρόσθετο στοιχείο (ενδεικτικά και όχι περιοριστικά: φορολογικά στοιχεία δαπανών, συμβάσεις μεταξύ επιχειρήσεων, λοιπά διοικητικά έγγραφα προς τεκμηρίωση συναντήσεων, οργανογράμματος, κοστολόγησης υπηρεσιών ανά είδος, κ.λπ.), προκειμένου η Υπηρεσία μας να είναι σε θέση να διενεργήσει συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες) για να επιβεβαιώσει το περιεχόμενο της Υπεύθυνης Δήλωσης, να είναι δηλ. σε θέση να επαληθεύσει με το σαφή και κατηγορηματικό τρόπο το σύνολο των όρων που αναφέρονται στις εν λόγω καταστάσεις καθώς επίσης και το ύψος της δαπάνης που τιμολογήθηκε από την αντισυμβαλλόμενη προς την προσφεύγουσα.

4.1.2. Κατόπιν των ανωτέρω, επισημαίνουμε ότι δεν διενεργήθηκαν συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες) και δεν υπάρχει διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών, ήτοι λογιστική διαφορά ελέγχου 150.000,00 ευρώ (βλ. σχετικά το περιεχόμενο των Αιτιολογημένων Απόψεων της Υπηρεσίας μας στην με αρ. πρωτ. εισερχόμ. εγγράφου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.:/2024 ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας).

4.2. Επί του ύψους της διαπιστωθείσας λογιστικής διαφοράς συνέπεια ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί των κάτωθι λογ/μων:

(α) Λογ.μος 64.02.93.0001 “..... (GC)” ποσού 12.287,46 ευρώ,

(β) Λογ.μος 64.02.97.0005 “.....” ποσού 12.287,46 ευρώ,

(γ) Λογ.μος 64.02.97.0006 “..... -I” ποσού 102.445,45 ευρώ,

(δ) Λογ.μος 64.02.97.0011 “..... -” ποσού 70.954,15 ευρώ,

(ε) Λογ.μος 64.02.97.0015 “..... -” ποσού 71.616,74 ευρώ,

(στ) Λογ.μος 64.02.97.0016 “..... -” ποσού 15.207,67 ευρώ,

(ζ) Λογ.μος 64.02.98.0102 “..... -” ποσού 97.094,96 ευρώ, (η) Λογ.μος

64.02.98.0103 “.....” ποσού 214.192,36 ευρώ, αναφέρουμε, ανά παρατήρηση του υπομνήματος της ελεγχόμενης, τα κάτωθι:

I. Λογιστική διαφορά ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί του λογ.μου 64.02.97.0005 “.....” ποσού 12.287,46 ευρώ

(I) Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε:

- το υπ. αριθμ.: ψηφιακό αρχείο – ιδιωτικό συμφωνητικό,

- τα υπ. αριθμ.: ψηφιακά αρχεία τα οποία αφορούν στα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στο σχετικό υπόμνημά της προς την Δ.Ε.Δ.,

ενώ δεν προσκομίσθηκαν τυχόν πρόσθετα στοιχεία (ενδεικτικά και όχι περιοριστικά: ψηφιακά αρχεία αναπαραγωγής του διαφημιζόμενου αγαθού, ακριβής περιγραφή των διαφημιζόμενων ειδών ανά κωδικό αποθήκης εμπορευμάτων και όχι γενικά “.....”, προκειμένου να διαπιστωθεί, μεταξύ άλλων, η ταυτοποίηση του διαφημιζόμενου αγαθού με το υπάρχον στοκ στους αποθηκευτικούς χώρους της, κ.λπ.), από το περιεχόμενο των οποίων να προκύπτουν με σαφήνεια και με τον πλέον ακριβή και αδιάσειστο τρόπο: οι όροι, οι προϋποθέσεις, οι ρήτρες, το είδος των διαφημιζόμενων αγαθών, η ύπαρξη των εν λόγω αγαθών προς διάθεση στο καταναλωτικό κοινό, κ.λπ..

(ii) Περαιτέρω, από το περιεχόμενο των προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων δαπανών της προσφεύγουσας με στοιχεία εκδότη την εταιρεία “.....” με Α.Φ.Μ.:, αρμόδια Δ.Ο.Υ.: ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ:

- ΔΕΝ προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκαν στο σύνολό τους οι υπηρεσίες που αναλυτικά αναγράφονται στον 1ο όρο της από 01.04.2013 Σύμβασης Παροχής Υπηρεσιών (με αναδρομική ισχύ αυτής από 01.01.2013), οι οποίοι (όροι) έχουν ως εξής:

- Στρατηγικός Σχεδιασμός Μέσων (Media Strategy).
- Προγραμματισμός Διαφημιστικών Μέσων (Media Planning).
- Διαπραγματεύσεις με τα Διαφημιστικά Μέσα.
- Αγορά χώρου – χρόνου στα Διαφημιστικά Μέσα (Media Buying).
- Ανάλυση ανταγωνισμού.
- Αξιολόγηση αποτελεσμάτων Διαφημιστικών Μέσων.
- Διαχείριση.

- ΔΕΝ προκύπτει ταύτιση της περιγραφής της παρεχόμενης υπηρεσίας από την “.....” προς την προσφεύγουσα επιχείρηση, σε άμεση αντιπαράβολή των φορολογικών στοιχείων δαπανών που έλαβε η “.....” από εταιρεία της ημεδαπής με την επωνυμία “.....” με Α.Φ.Μ.:, Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΑΝΔΡΙΟΥ (δηλ., σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, η “.....” προέβη στη προβολή της “.....” και, εν συνεχεία, η “.....” τιμολόγησε την “.....” και, τέλος, η “.....” τιμολόγησε την “.....” – προσφεύγουσα).

- Σε συνέχεια των ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι, επί του σώματος των φορολογικών στοιχείων της “.....”, όπως αυτά προσκομίσθηκαν ως ψηφιακά αρχεία στο ως άνω αναφερθέν υπόμνημα της “.....”, ΔΕΝ γίνεται σχετική μνεία στα πληροφοριακά στοιχεία των φορολογικών στοιχείων δαπανών που εκδόθηκαν από την “.....” – απλά «ακολουθούν» ως συνημμένα απλά φωτοαντίγραφα / έγγραφα τα φορολογικά στοιχεία δαπανών της “.....”

.....” που εκδόθηκαν προς την προσφεύγουσα “.....”

- Προς επίρρωση των ανωτέρω, παραθέτουμε σχετικό πίνακα:

.....													
Α.Α	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ					ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ							
	ΕΙΔΟΣ	ΣΕΙΡΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΣΕΛΙΔΑ	ΗΜΕΡΑ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΔΙΑΦ. ΜΕΣΟ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΑΡΧΙΚΗ ΤΙΜΗ	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ	ΑΓΓΕΛΙΟΣΗΜΟ	ΕΙΔΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ	ΚΟΣΤΟΣ ΜΕΣΟΥ
1	Τ.Π.Υ.	A	....	1/1	30.06.2017	01/06-04/	.....	.....	333,33	0,00	0,02	0,07	333,40
2	Τ.Π.Υ.	A	.....	1/1	28.02.2018	02/02-02/	.....	.....	333,33	0,00	0,02	0,07	333,40
						13/02-28/0	.....	.....	2.000,00	0,00	0,02	0,40	2.000,40
						13/02-28/0	.....	.....	50,00	0,00	0,02	0,01	50,01
						13/02-28/0	.....	.....	1.500,00	0,00	0,02	0,30	1.500,30
						13/02-28/0	.....	.....	50,00	0,00	0,02	0,01	50,01

3	Τ.Π.Υ.	Α	148	1/1	28.02.2018	13/02-28/0	.....	.....	2.000,00	0,00	0,02	0,40	2.000,40
						13/02-28/0	.....	.....	50,00	0,00	0,02	0,01	50,01
						13/02-28/0	.....	.....	1.800,00	0,00	0,02	0,36	1.800,36
						13/02-28/0	.....	.....	50,00	0,00	0,02	0,01	50,01
						13/02-28/0	.....	.....	2.200,00	0,00	0,02	0,44	2.200,44
						13/02-28/0	.....	.....	50,00	0,00	0,02	0,01	50,01
						13/02-28/0	.....	.....	1.200,00	0,00	0,02	0,24	1.200,24
						13/02-28/0	.....	.....	50,00	0,00	0,02	0,01	50,01

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

.....													
-------	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

Α.Α	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ					ΠΑΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ					
	ΕΙΔΟΣ	ΣΕΙΡΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΣΕΛΙΔΑ	ΗΜΕΡΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΤΙΜΗ ΜΟΝ.	ΤΙΜΗ ΠΡΟ ΕΚΠΤΩΣΗΣ	% ΕΚΠΤ.	ΠΟΣΟ ΕΚΠΤ.	ΚΑΘ. ΑΞΙΑ
1	ΤΙΜ.	ΤΙΠ	.....	-	30.06.2017	.....	333,33	333,33	0,00%	0,00	333,33
2	ΤΙΜ.	ΤΙΠ	.....	-	28.02.2018	.....	333,33	333,33	0,00%	0,00	333,33
						.....	50,00	50,00	0,00%	0,00	50,00
						.....	2.200,00	2.200,00	0,00%	0,00	2.200,00
						.....	50,00	50,00	0,00%	0,00	50,00
						.....	1.200,00	1.200,00	0,00%	0,00	1.200,00
						.....	50,00	50,00	0,00%	0,00	50,00
						.....	50,00	50,00	0,00%	0,00	50,00
3	ΤΙΜ.	ΤΙΠ	4501	-	28.02.2018	.....	1.500,00	1.500,00	0,00%	0,00	1.500,00
						.....	50,00	50,00	0,00%	0,00	50,00
						.....	1.800,00	1.800,00	0,00%	0,00	1.800,00
						.....	50,00	50,00	0,00%	0,00	50,00
						.....	2.000,00	2.000,00	0,00%	0,00	2.000,00
						.....	2.000,00	2.000,00	0,00%	0,00	2.000,00
4	ΤΙΜ.	ΤΙΠ	4508	-	28.02.2018	.....	2.000,00	2.000,00	0,00%	0,00	2.000,00
						.....	50,00	50,00	0,00%	0,00	50,00

- Τέλος, από την ως άνω αναφερθείσα σύμβαση ΔΕΝ προκύπτει τυχόν παράθεση ενδεικτικού τιμοκαταλόγου ανά περιγραφείσα υπηρεσία, όπως αυτή αναγράφεται επί του σώματος των φορολογικών στοιχείων δαπανών που προσκομίσθηκαν και που δύναται να παρασχεθεί από την “.....”, ανεξάρτητα εάν θα εκτελεστεί / υλοποιηθεί από την ίδια ή από άλλη τρίτη εταιρεία.

(iii) Από τα ανωτέρω, διαπιστώνεται μη διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών, ήτοι λογιστική διαφορά ελέγχου 12.287,46 ευρώ.

II. Λογιστική διαφορά ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί του λογ.μου 64.02.97.0006 “.....” ποσού 102.445,45 ευρώ

(i) Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε:

- το υπ. αριθμ.: 13213 ψηφιακό αρχείο – ιδιωτικό συμφωνητικό,

- τα υπ. αριθμ.: ψηφιακά αρχεία τα οποία αφορούν στα φορολογικά στοιχεία της εταιρείας “..... με Α.Φ.Μ.:, αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ,
- το υπ. αριθμ.: ψηφιακό αρχείο – ιδιωτικό συμφωνητικό υπηρεσιών,
- το υπ. αριθμ.: ψηφιακό αρχείο το οποίο αφορά στο φορολογικό στοιχείο της εταιρείας “.....” με Α.Φ.Μ.:, αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, που αναφέρονται στο σχετικό υπόμνημά της προς την Δ.Ε.Δ., ενώ δεν προσκομίσθηκαν τυχόν πρόσθετα στοιχεία (ενδεικτικά και όχι περιοριστικά: ψηφιακά αρχεία αναπαραγωγής του διαφημιζόμενου αγαθού, το μέσο / κανάλι διαφήμισης – προώθησης, ακριβής περιγραφή των διαφημιζόμενων ειδών ανά κωδικό αποθήκης εμπορευμάτων, δελτία αποστολής για την μεταφορά των αγαθών από και προς τους φυσικούς χώρους διεξαγωγής των “events”, προκειμένου να διαπιστωθεί, μεταξύ άλλων, η ταυτοποίηση του διαφημιζόμενου αγαθού με το υπάρχον στοκ στους αποθηκευτικούς χώρους της, κ.λπ.), από το περιεχόμενο των οποίων να προκύπτουν με σαφήνεια και με τον πλέον ακριβή και αδιάσειστο τρόπο: οι όροι, οι προϋποθέσεις, οι ρήτρες, το είδος των διαφημιζόμενων αγαθών, η ύπαρξη των εν λόγω αγαθών προς διάθεση στο καταναλωτικό κοινό, το μέσο / κανάλια διαφήμισης και προβολής, η ακριβής ώρα καθώς και η περιγραφή του αγαθού ή διαφημιστικό λεκτικό προβολής της προσφεύγουσας, κ.λπ..

(ii) Περαιτέρω, από το περιεχόμενο των προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων δαπανών της προσφεύγουσας με στοιχεία εκδότη την εταιρεία “.....”) με Α.Φ.Μ.:, αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ,

- ΔΕΝ προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκαν στο σύνολό τους οι υπηρεσίες που αναλυτικά αναγράφονται στον 1ο όρο της από 01.05.2017 Σύμβασης Παροχής Υπηρεσιών, σε άμεση αντιδιαστολή με το περιεχόμενο των προσφερόμενων υπηρεσιών των σχετικών φορολογικών στοιχείων δαπανών, οι οποίοι (όροι), σε επιγραμματική αναφορά και σύμφωνα με τις επιμέρους κεφαλίδες του εν λόγω εγγράφου έχουν ως εξής:

(a) Συμβουλευτικές υπηρεσίες για επικοινωνιακή στρατηγική.

(b) Media relations.

(c) Λειτουργία γραφείου τύπου:

Κειμενογραφικές υπηρεσίες

Διανομή ανακοινώσεων – Δελτίων Τύπου

Παρακολούθηση δημοσιότητας και κατάρτιση αποτελεσμάτων

- Προς επίρρωση των ανωτέρω, παραθέτουμε σχετικό πίνακα:

.....)													
Α.Α	ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ					Μ.Μ.	ΠΟΣ.	ΤΙΜΗ ΜΟΝ.	ΑΞΙΑ ΠΡΟ ΕΚΠΤ.	ΕΚΠΤΩΣΗ		ΑΞΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΚΠΤΩΣΗ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
	ΕΙΔΟΣ	ΣΕΙΡΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ					%	ΠΟΣΟ		
1	Τ.Π.Υ.	-		20.04.2017	.....	-	1	3.000,00	3.000,00	0,00%	0,00	3.000,00	-
2	Τ.Π.Υ.	-		18.05.2017	.....	-	1	3.000,00	3.000,00	0,00%	0,00	3.000,00	Βάσει σύμβασης 01.05.2017
3	Τ.Π.Υ.	-		25.05.2017	.....	-	1	4.900,00	4.900,00	0,00%	0,00	4.900,00	.....
					.....	-	1	1.000,00	1.000,00	0,00%	0,00	1.000,00	
					.....	-	1	280,00	280,00	0,00%	0,00	280,00	
					.....	-	1	370,80	370,80	0,00%	0,00	370,80	
4	Τ.Π.Υ.	-	26.05.2017	.....	-	1	1.500,00	1.500,00	0,00%	0,00	1.500,00	.....	
				.....	-	1	90,00	90,00	0,00%	0,00	90,00		
5	Τ.Π.Υ.	-	31.05.2017	.....	-	1	2.000,00	2.000,00	0,00%	0,00	2.000,00	.....	
				.....	-	1	120,00	120,00	0,00%	0,00	120,00		
6	Τ.Π.Υ.	-	16.06.2017	.....	-	1	1.600,00	1.600,00	0,00%	0,00	1.600,00	.....	
				.....	-	1	96,00	96,00	0,00%	0,00	96,00		

7	T.Π.Υ.	-	16.06.2017	.....	-	1	3.000,00	3.000,00	0,00%	0,00	3.000,00	Βάσει σύμβασης 01.05.2017
								1.800,00	0,00%	0,00	1.800,00	.....
8	T.Π.Υ.	-	22.06.2017	.....	-	1	108,00	108,00	0,00%	0,00	108,00	
								3.000,00	0,00%	0,00	3.000,00	.....
9	T.Π.Υ.	-	18.07.2017	.....	-	1	180,00	180,00	0,00%	0,00	180,00	
								2.000,00	0,00%	0,00	2.000,00	.....
10	T.Π.Υ.	-	18.07.2017	.....	-	1	500,00	500,00	0,00%	0,00	500,00	
								150,00	0,00%	0,00	150,00	
11	T.Π.Υ.	-	18.07.2017	.....	-	1	3.000,00	3.000,00	0,00%	0,00	3.000,00	Βάσει σύμβασης 01.05.2017
12	T.Π.Υ.	-						3.000,00	0,00%	0,00	3.000,00	Βάσει σύμβασης 01.05.2017
13	T.Π.Υ.	-	26.09.2017	.....	-	1	7.303,00	7.303,00	0,00%	0,00	7.303,00	M & S LINGERIE EVENT
14	T.Π.Υ.	-						3.000,00	0,00%	0,00	3.000,00	Βάσει σύμβασης 01.05.2017
15	T.Π.Υ.	-	20.10.2017	.....	-	1	3.000,00	3.000,00	0,00%	0,00	3.000,00	Βάσει σύμβασης 01.05.2017
16	T.Π.Υ.	-						3.000,00	0,00%	0,00	3.000,00	Βάσει σύμβασης 01.05.2017
17	T.Π.Υ.	-	14.12.2017	.....	-	1	3.000,00	3.000,00	0,00%	0,00	3.000,00	Βάσει σύμβασης 01.05.2017
18	T.Π.Υ.	-						720,00	0,00%	0,00	720,00	-
19	T.Π.Υ.	-	19.12.2017	.....	-	1	2.350,00	2.350,00	0,00%	0,00	2.350,00	-
20	T.Π.Υ.	-						3.000,00	0,00%	0,00	3.000,00	Βάσει σύμβασης 01.05.2017
21	T.Π.Υ.	-	22.02.2018	.....	-	1	3.000,00	3.000,00	0,00%	0,00	3.000,00	Βάσει σύμβασης 01.05.2017
								3.700,00	0,00%	0,00	3.700,00	.....
22	T.Π.Υ.	-	27.02.2018	.....		1	222,00	222,00	0,00%	0,00	222,00	
23	T.Π.Υ.	-	14.03.2018					9.540,00	0,00%	0,00	9.540,00	-
24	T.Π.Υ.	-	14.03.2018	.....	-	1	10.953,00	10.953,00	0,00%	0,00	10.953,00	.....
25	T.Π.Υ.	-	14.03.2018						0,00%	0,00	3.000,00	Βάσει σύμβασης 01.05.2017

- Στο σημείο αυτό υπενθυμίζεται ότι από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις της υπ. αριθμ. παρ.: 6.3.3.1. “Έκδοση φορολογικών στοιχείων” που διενεργήθηκαν στα πλαίσια του εφαρμοζόμενου Προγράμματος Ελέγχου «Ε.Λ.Π.», όπως αναλυτικά αναφερόμαστε στην από 29.12.2023 Έκθεση Ελέγχου του Προϊσταμένου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., δεν διαπιστώθηκε η έκδοση Δελτίων Αποστολής αγαθών από την προσφεύγουσα για τις περιπτώσεις των φορολογικών στοιχείων δαπανών όπου στο πεδίο «παρατηρήσεις» ΔΕΝ καταγράφεται το λεκτικό “Βάσει σύμβασης 01.05.2017” – δηλ. για σκοπό, κ.λπ.

Πιο συγκεκριμένα:

“.... # Περαιτέρω, διαπιστώθηκε ότι υφίσταται περιπτώσεις έκδοσης σχετικών εγγράφων διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων (δελτία αποστολής κ.λπ.) που αφορούν σε διακίνηση: αγαθών από τους αποθηκευτικούς χώρους της ελεγχόμενης προς τις ενεργές επαγγελματικές εγκαταστάσεις / υποκαταστήματα (ενδεικτικά και όχι περιοριστικά: μεταφορά ειδών συσκευασίας, είδη ρουχισμού προσωπικού, λοιπός εξοπλισμός καταστημάτων: αντικλεπτικά, καλόγεροι, κρεμάστρες, κ.λπ.), πάγιου και λοιπού εξοπλισμού για σκοπούς επισκευής και συντήρησης (ενδεικτικά και όχι περιοριστικά: ταμειακές μηχανές, εκτυπωτές, κ.λπ.). ...”

- Τέλος, αναφέρουμε ότι σε κανένα στάδιο της διοικητικής διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου (ελεγκτικές επαληθεύσεις κατά τη διάρκεια του ελέγχου, απάντηση στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, ενδικοφανή προσφυγή καθώς και στην υπό εξέταση αναπομπή της προσφεύγουσας), ΔΕΝ τέθηκε στη διάθεση μας ΟΥΔΕΝ αποδεικτικό στοιχείο – παραδοτέο υλικό που τυχόν έλαβε προσφεύγουσα από την εταιρεία “.....” με Α.Φ.Μ.:, αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, από το περιεχόμενο του οποίου να προκύπτει με σαφήνεια και με τον πλέον αδιάσειστο τρόπο το είδος των υπηρεσιών που έλαβε η “.....”, ο τόπος διεξαγωγής των events, το περιεχόμενο των “.....”, κ.λπ., συνέπεια λήψης των φορολογικών στοιχείων του ανωτέρω πίνακα.

(iii) Από το περιεχόμενο του υπ. αριθμ.:/ 14.03.2018 Τ.Π.Υ. της εταιρείας με την επωνυμία “..... Ε.Π.Ε.” με Α.Φ.Μ.:, Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ:

- ΔΕΝ προκύπτει το ΕΙΔΟΣ του της παρεχόμενης υπηρεσίας προς την προσφεύγουσα, δεδομένου ότι από το λεκτικό «.....» ΔΕΝ παρέχεται σχετική γνωστοποίηση χρήσιμων χαρακτηριστικών και λοιπών πληροφοριακών στοιχείων βάσει της κοινής λογικής και εμπειρίας.

- ΔΕΝ αναγράφονται τα στοιχεία του σχετικού Δελτίου Διακίνησης Αποθεμάτων για τις περιπτώσεις όπου οι «μακέτες» χορηγήθηκαν σε έγχαρτη μορφή.

(iv) Από τα ανωτέρω, διαπιστώνεται μη διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών, ήτοι λογιστική διαφορά ελέγχου 102.445,45 ευρώ.

III. Λογιστική διαφορά ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί του λογ.μου 64.02.97.0011 “.....” ποσού 70.954,15 ευρώ

Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις επί της λογιστικής διαφοράς του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αναφορικά με τον λογ.μο 64.02.97.0011 “.....”, ακολουθούν την γραμμογράφηση του σχετικού υπομνήματος της προσφεύγουσας “.....”.

(Α) Συναλλαγές με την “.....” (i) Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε:

- το υπ. αριθμ.: ψηφιακό αρχείο – ιδιωτικό συμφωνητικό,

- τα υπ. αριθμ.: ψηφιακά αρχεία τα οποία αφορούν στα φορολογικά στοιχεία της εταιρείας “.....” με Α.Φ.Μ.:, αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, που αναφέρονται στο σχετικό υπόμνημά της προς την Δ.Ε.Δ, ενώ δεν προσκομίσθηκαν τυχόν πρόσθετα στοιχεία (ενδεικτικά και όχι περιοριστικά: ψηφιακά αρχεία που παραδόθηκαν από την αντισυμβαλλόμενη, κείμενα posts, φωτογραφίες, κείμενα, μετρήσεις, κ.λπ.), από το περιεχόμενο των οποίων να προκύπτουν με σαφήνεια και με τον πλέον ακριβή και αδιάσειστο τρόπο η συμβατότητα του παραδοτέου υλικού με τους όρους της σύμβασης – ιδιωτικό συμφωνητικό.

(ii) Πιο συγκεκριμένα, από το περιεχόμενο των προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων δαπανών της προσφεύγουσας με στοιχεία εκδότη την εταιρεία “.....” με Α.Φ.Μ.:, αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ,

- ΔΕΝ προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκαν στο σύνολό τους οι υπηρεσίες που αναλυτικά αναγράφονται στον 1ο στάδιο του κεφαλαίου: «Αντικείμενο Σύμβασης» του από 01.04.2017 Ιδιωτικού Συμφωνητικού μεταξύ της ως άνω αναφερθείσας εταιρείας και της προσφεύγουσας επιχείρησης, σε άμεση αντιδιαστολή με το περιεχόμενο των προσφερόμενων υπηρεσιών των σχετικών φορολογικών στοιχείων δαπανών, οι οποίοι (όροι), σε επιγραμματική αναφορά και σύμφωνα με τις επιμέρους κεφαλίδες του εν λόγω εγγράφου έχουν ως εξής:

“Α) Διαχείριση της σελίδας στο Facebook (Facebook Page Management)” ο Παρακολούθηση της Facebook page από εξειδικευμένο προς τούτου προσωπικό της Lighthouse (social media expert agent).

ο Συγγραφή posts σχετικά με τα προϊόντα, το κοινό στο οποίο αυτά στοχεύουν, την εταιρεία, κ.α.. Τα posts θα γίνονται ανά τακτά χρονικά διαστήματα ώστε να πετυχαίνουμε το μέγιστο management (like ή comments) των χρηστών (περιλαμβάνονται 35 – 45 posts / μήνα).

ο Αλλαγή 3 – 4 cover Photos / Μήνα.

ο Καθημερινή απάντηση σε Posts / σχόλια των facebook fans εντός 2 ωρών.

ο Μηνιαία reports για την πορεία της σελίδας βάσει του report που έχει ζητηθεί και έχει συμφωνηθεί στην Αγγλία.

ο Επίσης, συγγραφή κειμένων, παρακολούθηση της ροής και της προόδου του διαγωνισμού, παρακολούθηση σχολίων που θα προκύπτουν από τις αναρτήσεις όσων επισκέπτονται τη σελίδα και εν γένει παρακολούθηση επισκεψιμότητας και απήχησης της σελίδας (ενδεικτικά, σχόλια που λαμβάνονται από τα posts των fans, polls που μπορεί να καταδεικνύουν το engagement της σελίδας, likes και unlikes, πόσα άτομα μιλάνε για τη σελίδα και την εταιρεία – και με metric “talking about it”

κ.λπ., και δείχνει πόσοι έχουν κάνει Interact με κάποιο Post – διαχείριση αναρτήσεων στη σελίδα.
...”

- Προς επίρρωση των ανωτέρω, παραθέτουμε σχετικό πίνακα:

ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ									
Α.Α	ΠΑΝΟΡΑΜΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ						ΠΟΣ.	ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
	ΕΙΔΟΣ	ΣΕΙΡΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΑΡ. ΠΑΡ/ΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ			
1	Τ.Π.Υ.	A					1	01.04.2017 - 30.04.2017	1.090,00
2	Τ.Π.Υ.	A					1	01.04.2017 - 30.04.2017	500,00
3	Τ.Π.Υ.	A					1	01.05.2017 - 31.05.2017	1.090,00
							1	01.05.2017 - 31.05.2017	300,00
4	Τ.Π.Υ.	A					1	01.06.2017 - 30.06.2017	1.090,00
5	Τ.Π.Υ.	A					1	01.06.2017 - 30.06.2017	290,00
6	Τ.Π.Υ.	A					1	01.07.2017 - 31.07.2017	1.090,00
							1	01.07.2017 - 31.07.2017	170,00
7	Τ.Π.Υ.	A					1	01.08.2017 - 31.08.2017	1.090,00
							1	01.08.2017 - 31.08.2017	200,00
8	Τ.Π.Υ.	A					1	01.09.2017 - 30.09.2017	1.090,00
							1	01.09.2017 - 30.09.2017	300,00

(iii) Από τα ανωτέρω, διαπιστώνεται μη διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών.

(B) Συναλλαγές με την “.....” (i) Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε:

- το υπ. αριθμ.: ψηφιακό αρχείο – ιδιωτικό συμφωνητικό,
- τα υπ. αριθμ.: ψηφιακά αρχεία τα οποία αφορούν στα φορολογικά στοιχεία της εταιρείας “..... Α.Ε.” με Α.Φ.Μ.:, αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, που αναφέρονται στο σχετικό υπόμνημά της προς την Δ.Ε.Δ, ενώ δεν προσκομίσθηκαν τυχόν πρόσθετα στοιχεία (ενδεικτικά και όχι περιοριστικά: ψηφιακά αρχεία που παραδόθηκαν από την αντισυμβαλλόμενη, κείμενα posts, φωτογραφίες, κείμενα, μετρήσεις, κ.λπ.), από το περιεχόμενο των οποίων να προκύπτουν με σαφήνεια και με τον πλέον ακριβή και αδιάσειστο τρόπο η συμβατότητα του παραδοτέου υλικού με τους όρους της σύμβασης – ιδιωτικό συμφωνητικό.

(ii) Πιο συγκεκριμένα, από το περιεχόμενο των προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων δαπανών της προσφεύγουσας με στοιχεία εκδότη την εταιρεία “.....” με Α.Φ.Μ.:, αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ,

- ΔΕΝ προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκαν στο σύνολό τους οι υπηρεσίες που αναλυτικά αναγράφονται στον 1ο στάδιο του κεφαλαίου: «Αντικείμενο Σύμβασης» του από 01.10.2017 Ιδιωτικού Συμφωνητικού μεταξύ της ως άνω αναφερθείσας εταιρείας και της προσφεύγουσας επιχείρησης, σε άμεση αντιδιαστολή με το περιεχόμενο των προσφερόμενων υπηρεσιών των σχετικών φορολογικών στοιχείων δαπανών, οι οποίοι (όροι), σε επιγραμματική αναφορά και σύμφωνα με τις επιμέρους κεφαλίδες του εν λόγω εγγράφου έχουν ως εξής:

“Α) Διαχείριση της σελίδας στο Facebook (.....)” ο Παρακολούθηση της Facebook page από εξειδικευμένο προς τούτου προσωπικό της

ο Συγγραφή posts σχετικά με τα προϊόντα, το κοινό στο οποίο αυτά στοχεύουν, την εταιρεία, κ.α.. Τα posts θα γίνονται ανά τακτά χρονικά διαστήματα ώστε να πετυχαίνουμε το μέγιστο management (like ή comments) των χρηστών (περιλαμβάνονται 35 – 45 posts / μήνα).

ο Αλλαγή 3 – 4 cover Photos / Μήνα. ο Καθημερινή απάντηση σε Posts / σχόλια των facebook fans εντός 2 ωρών.

ο Μηνιαία reports για την πορεία της σελίδας βάσει του report που έχει ζητηθεί και έχει συμφωνηθεί στην Αγγλία.

ο Επίσης, συγγραφή κειμένων, παρακολούθηση της ροής και της προόδου του διαγωνισμού, παρακολούθηση σχολίων που θα προκύπτουν από τις αναρτήσεις όσων επισκέπτονται τη σελίδα και εν γένει παρακολούθηση επισκεψιμότητας και απήχησης της σελίδας (ενδεικτικά, σχόλια που λαμβάνονται από τα posts των fans, rolls που μπορεί να καταδεικνύουν το engagement της σελίδας, likes και unlikes, πόσα άτομα μιλάνε για τη σελίδα και την εταιρεία – και με metric “talking about it”

κ.λπ., και δείχνει πόσοι έχουν κάνει Interact με κάποιο Post – διαχείριση αναρτήσεων στη σελίδα. ...” - Προς επίρρωση των ανωτέρω, παραθέτουμε σχετικό πίνακα:

.....									
Α.Α	ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ						ΠΟΣ.	ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
	ΕΙΔΟΣ	ΣΕΙΡΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΑΡ. ΠΑΡ/ΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ			
1	Τ.Π.Υ.	Α	.....		27.10.2017	.....	1	01.10.2017 - 31.10.2017	1.090,00
						.....	1	01.10.2017 - 31.10.2017	200,00
2	Τ.Π.Υ.	Α	.....			.....	1	01.11.2017 - 30.11.2017	1.090,00
						.....	1	01.11.2017 - 30.11.2017	560,00
3	Τ.Π.Υ.	Α	.....		07.12.2017	.....	Δεν υπάρχει γραμμογράφηση		950,00
4	Τ.Π.Υ.	Α	.....			.....	1	01.12.2017 - 31.12.2017	1.090,00
5	Τ.Π.Υ.	Α	.....		20.12.2017	.....	1	01.12.2017 - 31.12.2017	230,00

(iii) Από τα ανωτέρω, διαπιστώνεται μη διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών.

(Γ) Συναλλαγές με την “.....” (i) Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε:

- το υπ. αριθμ.: ψηφιακό αρχείο – ιδιωτικό συμφωνητικό,
- τα υπ. αριθμ.: ψηφιακά αρχεία τα οποία αφορούν στα φορολογικά στοιχεία της εταιρείας “.....” με Α.Φ.Μ.:, αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, που αναφέρονται στο σχετικό υπόμνημά της προς την Δ.Ε.Δ, ενώ δεν προσκομίσθηκαν τυχόν πρόσθετα στοιχεία (ενδεικτικά και όχι περιοριστικά: ψηφιακά αρχεία που παραδόθηκαν από την αντισυμβαλλόμενη, κείμενα posts, φωτογραφίες, κείμενα, μετρήσεις, κ.λπ.), από το περιεχόμενο των οποίων να προκύπτουν με σαφήνεια και με τον πλέον ακριβή και αδιάσειστο τρόπο η συμβατότητα του παραδοτέου υλικού με τους όρους της σύμβασης – ιδιωτικό συμφωνητικό.

(ii) Πιο συγκεκριμένα, από το περιεχόμενο των προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων δαπανών της προσφεύγουσας με στοιχεία εκδότη την εταιρεία “.....” με Α.Φ.Μ.:, αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ,

- ΔΕΝ προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκαν στο σύνολό τους οι υπηρεσίες που αναλυτικά αναγράφονται στο Παράρτημα 1: Παρεχόμενες Υπηρεσίες, 1.1. Υπηρεσίες φιλοξενίας και συντήρησης συστημάτων (φιλοξενία Facebook App,s (Υποστήριξη / επικοινωνία σε θέματα χρήσης οποιουδήποτε διαχειριστικού εργαλείου, υποστήριξη / επικοινωνία για τεχνικά θέματα, υποστήριξη επικοινωνία σε θέματα ή προβλήματα που προκύπτουν σχετικά με 3rd party providers, ανάλυση ή / και συζήτηση απαιτήσεων (προδιαγραφών) για νέα requests και λειτουργίες της εφαρμογής / site / e-shop.

- Προς επίρρωση των ανωτέρω, παραθέτουμε σχετικό πίνακα:

.....									
Α.Α	ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ						ΠΟΣ.	ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ
	ΕΙΔΟΣ	ΣΕΙΡΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΑΡ. ΠΑΡ/ΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ			
							1	01.01.2018 - 31.01.2018	1.090,00
1	Τ.Π.Υ.	A	.....				1	01.01.2018 - 31.01.2018	1.050,00
2	Τ.Π.Υ.	A	.....	.....	26.02.2018		1	01.02.2018 - 28.02.2018	1.090,00
							1	01.02.2018 - 28.02.2018	450,00
3	Τ.Π.Υ.	A	....	.....	19.03.2018		1	01.10.2017 - 30.09.2018	420,00
4	Τ.Π.Υ.	A	.....	.....	19.03.2018		1	01.03.2018 - 31.03.2018	1.090,00
							1	01.03.2018 - 31.03.2018	750,00

Παρατήρηση: Ενώ κατά τη διάρκεια της ελεγχθείσας φορολογικής περιόδου μεταβλήθηκε το περιεχόμενο της συναλλαγής μεταξύ της αντισυμβαλλόμενης “.....” και της προσφεύγουσας (σύμφωνα με τις προσκομισθείσες συμβάσεις), εν τούτοις το λεκτικό της παρεχόμενης υπηρεσίας, όπως αυτό αναγράφεται στα επισκοπισθέντα φορολογικά στοιχεία δαπανών είναι το ίδιο με αυτά των (Α) και (Β) παραγράφων της υπό εξέταση ΙΙΙ λογιστικής διαφοράς ελέγχου Κ.Ε.Μ.Ε.Π..

(ΙΙΙ) Από τα ανωτέρω, διαπιστώνεται μη διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.Μ.Ε.Π. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών.

(Δ) Συναλλαγές με την “.....”

(Ι) Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε:

- το υπ. αριθμ.:ψηφιακό αρχείο – ιδιωτικό συμφωνητικό,
- το υπ. αριθμ.:ψηφιακό αρχείο το οποίο αφορά στο φορολογικό στοιχείο της εταιρείας “.....” με Α.Φ.Μ.:, αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, που αναφέρονται στο σχετικό υπόμνημά της προς την Δ.Ε.Δ, ενώ δεν προσκομίσθηκαν τυχόν πρόσθετα στοιχεία τεκμηρίωσης τόσο για το χρηματικό αντίτιμο της ληφθείσας υπηρεσίας «συνδρομής» όσο και πληροφορίες που αφορούν στη στόχευση του υποψήφιου καταναλωτικού κοινού και τον τρόπο σύνδεσης των ενεργειών αυτών με το συναλλακτικό εμπορικό κύκλωμα της προσφεύγουσας.

(ΙΙ) Πιο συγκεκριμένα, δεν μας γνωστοποιήθηκαν δεδομένα που αφορούν:

- ✓ Στο προσδιορισμό της αμοιβής της αντισυμβαλλόμενης, αφού σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της υπ. αριθμ. 3.6 παραγράφου της ως άνω αναφερθείσας σύμβασης «συνδρομής»:“ Συμφωνείται και συνομολογείται ότι το ύψος της οφειλής του ΧΡΗΣΤΗ προς την ΕΤΑΙΡΕΙΑ για κάθε διάστημα λειτουργίας της σύμβασης ή / και κατά την με οποιοδήποτε τρόπο λύση της αποδεικνύεται από το απόσπασμα των (ηλεκτρονικών και μη) εμπορικών βιβλίων (καρτέλα) της ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ που περιέχουν τα επιμέρους χρηματοπιστωτικά ποσά. ... ”
- ✓ Στα στοιχεία των επαφών (φυσικά και νομικά πρόσωπα), το σύνολο της ηλεκτρονικής αλληλογραφίας (e-mail, push - notifications, on-site μηνύματα), κ.λπ., από το σύνολο των οποίων (στοιχείων) να προκύπτει με σαφήνεια και με τον πλέον ρητό και αδιάσειστο τρόπο το ακριβές της συναλλαγής.)

(ΙΙΙ) Από τα ανωτέρω, διαπιστώνεται μη διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.Μ.Ε.Π. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών.

(Ε) Συναλλαγές με την “.....”

(Ι) Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε:

- το υπ. αριθμ.: ψηφιακό αρχείο – ιδιωτικό συμφωνητικό,
- τα υπ. αριθμ.: ψηφιακά αρχεία τα οποία αφορούν στα φορολογικά στοιχεία της εταιρείας “.....” με Α.Φ.Μ.:, αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, που αναφέρονται στο σχετικό υπόμνημά της προς την Δ.Ε.Δ, ενώ δεν προσκομίσθηκαν τυχόν πρόσθετα στοιχεία τεκμηρίωσης τόσο για το χρηματικό αντίτιμο της ληφθείσας υπηρεσίας όσο και πληροφορίες που αφορούν στη στόχευση του υποψήφιου καταναλωτικού κοινού και τον τρόπο σύνδεσης των ενεργειών αυτών με το συναλλακτικό εμπορικό κύκλωμα της προσφεύγουσας.

(ΙΙ) Πιο συγκεκριμένα, από το περιεχόμενο των προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων δαπανών της προσφεύγουσας με στοιχεία εκδότη “..... με Α.Φ.Μ.:, αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ η οποία, σημειωτέον, άλλαξε την επωνυμία της – (σύμφωνα με την από 16.10.2017 επιστολή – έγγραφο που περιλαμβάνεται στα ως άνω αναφερθέντα):

- ✓ ΔΕΝ προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκε το αντικείμενο του έργου, όπως αναφέρεται στη σελ. 9 του από 30.03.2017 ιδιωτικού συμφωνητικού της αντισυμβαλλόμενης με την προσφεύγουσα, το περιεχόμενο του οποίου έχει ως εξής:

“Αντικείμενο του έργου

Το έργο αφορά την εκτέλεση δύο ολοκληρωμένων αναλύσεων Marketing (RFM / MTV) στη βάση δεδομένων της

Στόχος του έργου είναι να αναδείξει η την αξία των δεδομένων που έχει ήδη συλλέξει στα χρόνια λειτουργίας της, για να κατανοήσει πλήρως τόσο τις τάσεις καταναλωτικής συμπεριφοράς όσο και τις προτιμήσεις των πελατών της.

Με το πέρας των εργασιών, η θα έχει στα χέρια της όλη την απαραίτητη γνώση και επιχειρηματική ευφυΐα, για να μπορέσει να προσαρμόσει αντιστοίχως όλες τις direct marketing ενέργειες, να αυξήσει τις πωλήσεις και να πετύχει τα μέγιστα δυνατά ποσοστά επιστροφής της επένδυσης

- ✓ ΔΕΝ χορηγήθηκαν στον έλεγχο τα στοιχεία των επαφών (φυσικά και νομικά πρόσωπα), το σύνολο της ηλεκτρονικής αλληλογραφίας (customer operations – data entry services, e-nbox email submission admin, update contact by agent, new members κ.λπ. (το οποίο, θεωρητικά προϋπήρχε), από το σύνολο των οποίων (στοιχείων) να προκύπτει με σαφήνεια και με τον πλέον ρητό και αδιάσειστο τρόπο το ακριβές της συναλλαγής.

(ΙΙΙ) Από τα ανωτέρω, διαπιστώνεται μη διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών.

(ΣΤ) Συναλλαγές με την “.....”

(Ι) Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε:

- το υπ. αριθμ.: ψηφιακό αρχείο – ιδιωτικό συμφωνητικό,
- το υπ. αριθμ. ψηφιακό αρχείο το οποίο αφορά στο φορολογικό στοιχείο της εταιρείας “.....” με Α.Φ.Μ.: αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, που αναφέρονται στο σχετικό υπόμνημά της προς την Δ.Ε.Δ, ενώ δεν προσκομίσθηκαν τυχόν πρόσθετα στοιχεία τεκμηρίωσης τόσο για το χρηματικό αντίτιμο της ληφθείσας υπηρεσίας όσο και πληροφορίες που αφορούν στη στόχευση του υποψήφιου καταναλωτικού κοινού και τον τρόπο σύνδεσης των ενεργειών αυτών με το συναλλακτικό εμπορικό κύκλωμα της προσφεύγουσας.

(ΙΙ) Πιο συγκεκριμένα, από το περιεχόμενο των προσκομισθέντων στοιχείων της προσφεύγουσας με στοιχεία εκδότη “.....” με Α.Φ.Μ.:, αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ,

- ✓ ΔΕΝ προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκε το αντικείμενο του έργου, μιας και το υπ. αριθμ.: ψηφιακό αρχείο – ιδιωτικό συμφωνητικό, που προσκομίσθηκε αφορά σε ιδιωτικό

συμφωνητικό παράτασης διάρκειας συμβάσεως με συγκεκριμένη έκταση και αναφορά σε επιμέρους όρους, ενώ δεν προσκομίσθηκε το σύνολο των συμβάσεων με την αντισυμβαλλόμενη, προκειμένου να είμαστε σε θέση να σχηματίσουμε μια ολοκληρωμένη άποψη επί της συγκεκριμένης κατηγορίας δαπάνης.

- ✓ ΔΕΝ χορηγήθηκαν στον έλεγχο στοιχεία προσδιορισμού της αμοιβής δηλ. σε τι αφορά η προσφερόμενη υπηρεσία «.....» και πως προκύπτει η τιμολόγηση των 700 τεμαχίων σε 7.000,00 ευρώ – σύμφωνα με το προσκομισθέν υπ. αριθμ. ψηφιακό αρχείο (αρ. παραστατικού: // 22.03.2018).

(iii) Από τα ανωτέρω, διαπιστώνεται μη διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών.

(Z) Συναλλαγές με την “.....”

(i) Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε:

- το υπ. αριθμ.:ψηφιακό αρχείο – ιδιωτικό συμφωνητικό,
- τα υπ. αριθμ.: ψηφιακά αρχεία τα οποία αφορούν στα φορολογικά στοιχεία της εταιρείας “.....” με Α.Φ.Μ.: αρμόδια Δ’ ΑΘΗΝΩΝ, που αναφέρονται στο σχετικό υπόμνημά της προς την Δ.Ε.Δ, ενώ δεν προσκομίσθηκαν τυχόν πρόσθετα στοιχεία τεκμηρίωσης τόσο για το χρηματικό αντίτιμο της ληφθείσας υπηρεσίας όσο και πληροφορίες που αφορούν στις «υπηρεσίες φιλοξενίας και συντήρησης συστημάτων» - σύμφωνα με τον τίτλο του παραρτήματος του υπ. αριθμ.: ψηφιακό αρχείο – ιδιωτικό συμφωνητικό – σύμβαση υποστήριξης εξυπηρετητή.

(ii) Πιο συγκεκριμένα, από το περιεχόμενο των προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων δαπανών της προσφεύγουσας με στοιχεία εκδότη “.....” με Α.Φ.Μ.:αρμόδια Δ’ ΑΘΗΝΩΝ και της σχετικής Σύμβασης υποστήριξης εξυπηρετητή:

- ✓ ΔΕΝ προκύπτει ΠΟΙΑ είναι η ιστοσελίδα της προσφεύγουσας στην οποία η ως άνω αναφερθείσα ημεδαπή επιχείρηση προφέρει υπηρεσίες συντήρησης εξυπηρετητή,
- ✓ ΔΕΝ προκύπτει αντιστοίχιση της αμοιβής που αναγράφεται στην τρίτη σελίδα του παραρτήματος (οι σελίδες του οποίου δεν φέρουν σχετική αρίθμηση) της από 01.08.2017 Σύμβασης υποστήριξης εξυπηρετητή, σε σύγκριση με τα οικονομικά στοιχεία των φορολογικών στοιχείων που προσκομίσθηκαν (βλ. σχετική αναφορά σε προηγούμενη παράγραφο του παρόντος).

- Προς επίρρωση των ανωτέρω, παραθέτουμε σχετικό πίνακα:

.....										
Α.Α	ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ					ΤΙΜΗ ΜΟΝ.	ΑΞΙΑ ΠΡΟ ΕΚΠΤ.	ΕΚΠΤΩΣΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
	ΕΙΔΟΣ	ΣΕΙΡΑ	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ					
1	Τ.Π.Υ.	-		25.05.2017	.....	1.000,00	1.000,00	0,00	1.000,00	-
2	Τ.Π.Υ.	-				400,00	400,00	0,00	400,00	-
3	Τ.Π.Υ.	-		04.07.2017	.....	1.000,00	1.000,00	0,00	1.000,00	-
4	Τ.Π.Υ.	-				160,00	160,00	0,00	160,00	-
						285,00	285,00	0,00	285,00	-
5	Τ.Π.Υ.	-		31.08.2017		160,00	160,00	0,00	160,00	-
					.....	285,00	285,00	0,00	285,00	-
6	Τ.Π.Υ.	-				160,00	160,00	0,00	160,00	-
						285,00	285,00	0,00	285,00	-
7	Τ.Π.Υ.	-		21.09.2017	.....	680,00	680,00	0,00	680,00	-
8	Τ.Π.Υ.	-				250,00	250,00	0,00	250,00	-

9	Τ.Π.Υ.	-		30.10.2017	.....	25,00	255,00	0,00	255,00	-
10	Τ.Π.Υ.	-				160,00	160,00	0,00	160,00	-
						285,00	285,00	0,00	285,00	-
11	Τ.Π.Υ.	-		30.11.2017	.....	160,00	160,00	0,00	160,00	-
						285,00	285,00	0,00	285,00	-
12	Τ.Π.Υ.	-				160,00	160,00	0,00	160,00	-
						285,00	285,00	0,00	285,00	-
13	Τ.Π.Υ.	-		22.12.2017	.....	160,00	160,00	0,00	160,00	-
						285,00	285,00	0,00	285,00	-
14	Τ.Π.Υ.	-				160,00	160,00	0,00	160,00	-
						285,00	285,00	0,00	285,00	-
15	Τ.Π.Υ.	-		09.02.2018	.....	3.900,00	3.900,00	0,00	3.900,00	-
16	Τ.Π.Υ.	-				160,00	160,00	0,00	160,00	-
						285,00	285,00	0,00	285,00	-
17	Τ.Π.Υ.	-		13.03.2018	.....	700,00	700,00	0,00	700,00	-
18	Τ.Π.Υ.	-				160,00	160,00	0,00	160,00	-
						285,00	285,00	0,00	285,00	-

(iii) Από τα ανωτέρω, διαπιστώνεται μη διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών.

(Η) Συναλλαγές με την “..... Α.Ε.”

(i) Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε:

- το υπ. αριθμ.: ψηφιακό αρχείο το οποίο αφορά στο φορολογικό στοιχείο (Τιμολόγιο Πώλησης) της εταιρείας “.....” με Α.Φ.Μ.:, αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, που αναφέρεται στο σχετικό υπόμνημά της προς την Δ.Ε.Δ, ενώ δεν προσκομίσθηκαν:

- ✓ Το από 20.03.2018 ιδιωτικό συμφωνητικό – παρόλο που γίνεται σχετική μνεία στο υπόμνημα της προσφεύγουσας.
- ✓ Σε έγχαρτη ή ψηφιακή μορφή το παραδοτέο της συναλλαγής αυτής.
- ✓ Το Παραστατικό Διακίνησης Αποθεμάτων για σκοπούς παρακολούθησης των παραλαμβανόμενων αποθεμάτων.

(ii) Από τα ανωτέρω, διαπιστώνεται μη διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών.

Γενική παρατήρηση επί της συγκεκριμένης κατηγορίας δαπανών:

Από τα ανωτέρω, διαπιστώνεται μη διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών, ήτοι λογιστική διαφορά ελέγχου 70.954,15 ευρώ.

IV. Λογιστική διαφορά ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί του λογ.μου 64.02.97.0015 “.....” ποσού 71.616,74 ευρώ

(Α) Συναλλαγές με την “.....”

(i) Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε:

- το υπ. αριθμ.: ψηφιακό αρχείο – ιδιωτικό συμφωνητικό,
- το υπ. αριθμ.: ψηφιακό αρχείο το οποίο αφορά στο φορολογικό στοιχείο (Τιμολόγιο Πώλησης) της εταιρείας “.....” με Α.Φ.Μ.:, αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, που αναφέρεται στο σχετικό υπόμνημά της προς την Δ.Ε.Δ, ενώ δεν προσκομίσθηκαν δεδομένα που αφορούν στις υποχρεώσεις του ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΗ, όπως αναλυτικά αναφέρονται στη παρ. 1.2. του από 23.05.2017 Ιδιωτικού Συμφωνητικού.

(ii) Από τα ανωτέρω, διαπιστώνεται μη διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών.

(B) Συναλλαγές με την “..... Ε.Π.Ε.”

(i) Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε:

- το υπ. αριθμ.: ψηφιακό αρχείο – ιδιωτικό συμφωνητικό,
- το υπ. αριθμ.: ψηφιακό αρχείο το οποίο αφορά στο φορολογικό στοιχείο της εταιρείας “.....” με Α.Φ.Μ.: αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, που αναφέρεται στο σχετικό υπόμνημά της προς την Δ.Ε.Δ, ενώ δεν προσκομίσθηκαν:

- Σε έγχαρτη ή ψηφιακή μορφή το παραδοτέο της συναλλαγής αυτής.
- Τυχόν πρόσθετα στοιχεία τεκμηρίωσης της συναλλαγής αυτής δεδομένου ότι, το περιεχόμενο του άρθρου 1 Αντικείμενο – Διάρκεια (ενδεικτικά και όχι περιοριστικά, αναφέρεται: μακέτες για τα οποία θα βασίζονται σε templates της Αγγλίας) του από 10/04/2017 Ιδιωτικού Συμφωνητικού Υπηρεσιών μεταξύ της αντισυμβαλλόμενης και της προσφεύγουσας (σχετ. το υπ. αριθμ.: ψηφιακό αρχείο) ΔΕΝ είναι συμβατό με την περιγραφή της υπηρεσίας “Δημιουργία βίντεο αρχείων για προβολή στα καταστήματα Μ + Σ” του υπ. αριθμ.: Τ.Π.Υ. που προσκομίσθηκε.

(ii) Από τα ανωτέρω, διαπιστώνεται μη διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών.

(Γ) Συναλλαγές με την “.....”

(i) Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε:

- τα υπ. αριθμ.: ψηφιακά αρχεία τα οποία αφορούν στα φορολογικά στοιχεία της εταιρείας “.....” με Α.Φ.Μ.: αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, ενώ δεν προσκομίσθηκαν:

- Το από 01.10.2023 ιδιωτικό συμφωνητικό – παρόλο που γίνεται σχετική μνεία στο υπόμνημα της προσφεύγουσας.

(ii) Περαιτέρω, από το περιεχόμενο των προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων δαπανών της προσφεύγουσας με στοιχεία εκδότη την εταιρεία “.....” με Α.Φ.Μ.: αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ:

ΔΕΝ προκύπτει ταύτιση της περιγραφής της παρεχόμενης υπηρεσίας από την “.....” προς την προσφεύγουσα επιχείρηση, σε άμεση αντιπαραβολή των φορολογικών στοιχείων δαπανών που έλαβε η “.....” από εταιρείες της ημεδαπής (δηλ., σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, οι λοιπές εταιρείες της ημεδαπής προέβησαν στη προβολή της “.....” και, εν συνεχεία, οι εν λόγω ημεδαπές εταιρείες τιμολόγησαν την “.....” και, τέλος, η “.....” τιμολόγησε την “.....” – προσφεύγουσα).

- Σε συνέχεια των ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι, επί του σώματος των φορολογικών στοιχείων της “.....”, όπως αυτά προσκομίσθηκαν ως ψηφιακά αρχεία στο ως άνω αναφερθέν υπόμνημα της “.....”, ΔΕΝ γίνεται σχετική μνεία στα πληροφοριακά στοιχεία των φορολογικών στοιχείων δαπανών που εκδόθηκαν από τις εταιρείες της ημεδαπής – απλά «ακολουθούν» ως συνημμένα απλά φωτοαντίγραφα / έγγραφα τα φορολογικά στοιχεία δαπανών της “.....” που εκδόθηκαν προς την προσφεύγουσα “.....”.

(iii) Από τα ανωτέρω, διαπιστώνεται μη διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών.

Γενική παρατήρηση επί της συγκεκριμένης κατηγορίας δαπανών:

Από τα ανωτέρω, διαπιστώνεται μη διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών, ήτοι λογιστική διαφορά ελέγχου 26.122,74 ευρώ.

V. Λογιστική διαφορά ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί του λογ.μου 64.02.97.0016 “.....” ποσού 15.207,67 ευρώ

(Α) Συναλλαγές με την “.....”

(Ι) Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε:

- το υπ. αριθμ.: ψηφιακό αρχείο – ιδιωτικό συμφωνητικό,
- τα υπ. αριθμ.: ψηφιακά αρχεία τα οποία αφορούν στα φορολογικά στοιχεία της εταιρείας “.....” με Α.Φ.Μ.:, αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ, που αναφέρονται στο σχετικό υπόμνημά της προς την Δ.Ε.Δ, ενώ δεν προσκομίσθηκαν τυχόν πρόσθετα στοιχεία τεκμηρίωσης τόσο για το χρηματικό αντίτιμο της ληφθείσας υπηρεσίας όσο και πληροφορίες που αφορούν στη στόχευση του υποψήφιου καταναλωτικού κοινού και τον τρόπο σύνδεσης των ενεργειών αυτών με το συναλλακτικό εμπορικό κύκλωμα της προσφεύγουσας.

(ΙΙ) Πιο συγκεκριμένα, από το περιεχόμενο των προσκομισθέντων φορολογικών στοιχείων δαπανών της προσφεύγουσας με στοιχεία εκδότη “.....” με Α.Φ.Μ.:, αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΧΟΛΑΡΓΟΥ η οποία, σημειωτέον, άλλαξε την επωνυμία της σε (σύμφωνα με την από 16.10.2017 επιστολή – έγγραφο που περιλαμβάνεται στα ως άνω αναφερθέντα):

- ΔΕΝ προκύπτει ότι πραγματοποιήθηκε το αντικείμενο του έργου, όπως αναφέρεται στη σελ. 9 του από 30.03.2017 ιδιωτικού συμφωνητικού της αντισυμβαλλόμενης με την προσφεύγουσα, το περιεχόμενο του οποίου έχει ως εξής:

“Αντικείμενο του έργου

Το έργο αφορά την εκτέλεση δύο ολοκληρωμένων αναλύσεων) στη βάση δεδομένων της

Στόχος του έργου είναι να αναδείξει η την αξία των δεδομένων που έχει ήδη συλλέξει στα χρόνια λειτουργίας της, για να κατανοήσει πλήρως τόσο τις τάσεις καταναλωτικής συμπεριφοράς όσο και τις προτιμήσεις των πελατών της.

Με το πέρας των εργασιών, η θα έχει στα χέρια της όλη την απαραίτητη γνώση και επιχειρηματική ευφυΐα, για να μπορέσει να προσαρμόσει αντιστοίχως όλες τις ενέργειες, να αυξήσει τις πωλήσεις και να πετύχει τα μέγιστα δυνατά ποσοστά επιστροφής της επένδυσης

- ΔΕΝ χορηγήθηκαν στον έλεγχο τα στοιχεία των επαφών (φυσικά και νομικά πρόσωπα), το σύνολο της ηλεκτρονικής αλληλογραφίας (..... (το οποίο, θεωρητικά προϋπήρχε), από το σύνολο των οποίων (στοιχείων) να προκύπτει με σαφήνεια και με τον πλέον ρητό και αδιάσειστο τρόπο το ακριβές της συναλλαγής.

(ΙΙΙ) Από τα ανωτέρω, διαπιστώνεται μη διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών, ήτοι λογιστική διαφορά ελέγχου

15.207,67 ευρώ.

VI. Λογιστική διαφορά ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί του λογ.μου 64.02.98.0102 “.....” ποσού 97.094,96 ευρώ

(Α) Συναλλαγές με την “.....”

(Ι) Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε:

- το υπ. αριθμ. ψηφιακό αρχείο το οποίο αφορά στο φορολογικό στοιχείο της εταιρείας “.....” με Α.Φ.Μ.: αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, ενώ δεν προσκομίσθηκαν:

- Αποδεικτικά έγγραφα ηλεκτρονικής αλληλογραφίας μεταξύ της προσφεύγουσας και της αντισυμβαλλόμενης, παρόλο που γίνεται σχετική μνεία στο υπόμνημα της προσφεύγουσας.
- Σε έγχαρτη ή ψηφιακή μορφή το παραδοτέο της συναλλαγής αυτής.
- Ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ των δύο αντισυμβαλλόμενων.
- Αποσπάσματα του Αρχείου Ιδιόκτητων Αποθεμάτων της ελεγχθείσας φορολογικής περιόδου 01.04.2017 – 31.03.2018 από το περιεχόμενο του οποίου να προκύπτει με τον

πλέον σαφή, ρητό και αδιάσειστο τρόπο ότι υπάρχουν προς διάθεση στο καταναλωτικό κοινό τα αγαθά αυτά που εικονίζονται στα υποδείγματα των φωτοαντιγράφων που προσκομίσθηκαν ως συνημμένα στο υπ. αριθμ.: // 25.01.2018 Τιμολόγιο Πώλησης.

- Αποδεικτικά έγγραφα που αφορούν στο λεκτικό “.....” που αναγράφεται σε διακριτό σημείο του υπ. αριθμ.: // 25.01.2018 Τιμολογίου Πώλησης.

(ii) Από τα ανωτέρω, διαπιστώνεται μη διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών.

(B) Συναλλαγές με την “..... Ο.Ε.”

(i) Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε:

- τα υπ. αριθμ. ψηφιακά αρχεία τα οποία αφορούν στα φορολογικά στοιχεία της εταιρείας “.....” με Α.Φ.Μ.: αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΣΤ ΑΘΗΝΩΝ, ενώ δεν προσκομίσθηκαν:

- Αποδεικτικά έγγραφα ηλεκτρονικής αλληλογραφίας μεταξύ της προσφεύγουσας και της αντισυμβαλλόμενης, παρόλο που γίνεται σχετική μνεία στο υπόμνημα της προσφεύγουσας.
- Σε έγχαρτη ή ψηφιακή μορφή το παραδοτέο της συναλλαγής αυτής.
- Ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ των δύο αντισυμβαλλόμενων.
- Αποσπάσματα του Αρχείου Ιδιοκτητών Αποθεμάτων της ελεγχθείσας φορολογικής περιόδου 01.04.2017 – 31.03.2018 από το περιεχόμενο του οποίου να προκύπτει με τον πλέον σαφή, ρητό και αδιάσειστο τρόπο ότι υπάρχουν προς διάθεση στο καταναλωτικό κοινό τα αγαθά αυτά που εικονίζονται στα υποδείγματα των φωτοαντιγράφων που προσκομίσθηκαν ως συνημμένα στα ως άνω αναφερθέντα ψηφιακά αρχεία.

(ii) Από τα ανωτέρω, διαπιστώνεται μη διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών.

(Γ) Συναλλαγές με την “..... Ε.Ε.”

(i) Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε:

- το υπ. αριθμ. ψηφιακό αρχείο το οποίο αφορά στο φορολογικό στοιχείο της εταιρείας “.....” με Α.Φ.Μ. αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δ' ΑΘΗΝΩΝ, ενώ δεν προσκομίσθηκαν:

- Αποδεικτικά έγγραφα ηλεκτρονικής αλληλογραφίας μεταξύ της προσφεύγουσας και της αντισυμβαλλόμενης, παρόλο που γίνεται σχετική μνεία στο υπόμνημα της προσφεύγουσας.
- Σε έγχαρτη ή ψηφιακή μορφή το παραδοτέο της συναλλαγής αυτής.
- Ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ των δύο αντισυμβαλλόμενων.
- Αποσπάσματα του Αρχείου Ιδιοκτητών Αποθεμάτων της ελεγχθείσας φορολογικής περιόδου 01.04.2017 – 31.03.2018 από το περιεχόμενο του οποίου να προκύπτει με τον πλέον σαφή, ρητό και αδιάσειστο τρόπο ότι υπάρχουν προς διάθεση στο καταναλωτικό κοινό τα αγαθά αυτά που εικονίζονται στα υποδείγματα των φωτοαντιγράφων που προσκομίσθηκαν ως συνημμένα στα ως άνω αναφερθέντα ψηφιακά αρχεία.

(ii) Από τα ανωτέρω, διαπιστώνεται μη διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών.

Γενική παρατήρηση επί της συγκεκριμένης κατηγορίας δαπανών:

Από τα ανωτέρω, διαπιστώνεται μη διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών, ήτοι λογιστική διαφορά ελέγχου 97.094,96 ευρώ.

VII. Λογιστική διαφορά ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί του λογ.μου 64.02.98.0103 “.....” ποσού 214.192,36 ευρώ

(A) Συναλλαγές με την “.....”

(i) Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε:

- το υπ. αριθμ. ψηφιακό αρχείο το οποίο αφορά στο φορολογικό στοιχείο της εταιρείας “.....”, Α.Φ.Μ.: αρμόδια Δ.Ο.Υ. Β’ ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ, ενώ δεν προσκομίσθηκαν:

- Αποδεικτικά έγγραφα ηλεκτρονικής αλληλογραφίας μεταξύ της προσφεύγουσας και της αντισυμβαλλόμενης, παρόλο που γίνεται σχετική μνεία στο υπόμνημα της προσφεύγουσας.
- Σε έγχαρτη ή ψηφιακή μορφή το παραδοτέο της συναλλαγής αυτής.
- Ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ των δύο αντισυμβαλλόμενων.
- Αποσπάσματα του Αρχείου Ιδιόκτητων Αποθεμάτων της ελεγχθείσας φορολογικής περιόδου 01.04.2017 – 31.03.2018 από το περιεχόμενο του οποίου να προκύπτει με τον πλέον σαφή, ρητό και αδιάσειστο τρόπο ότι υπάρχουν προς διάθεση στο καταναλωτικό κοινό τα αγαθά αυτά που εικονίζονται στα υποδείγματα των φωτοαντιγράφων που προσκομίσθηκαν ως συνημμένα στα ως άνω αναφερθέντα ψηφιακά αρχεία.

(ii) Από τα ανωτέρω, διαπιστώνεται μη διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών.

(B) Συναλλαγές με την “.....”

(i) Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε:

- το υπ. αριθμ. ψηφιακό αρχείο το οποίο αφορά στο φορολογικό στοιχείο της εταιρείας “.....” με Α.Φ.Μ.: αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ, ενώ δεν προσκομίσθηκαν:

- Αποδεικτικά έγγραφα ηλεκτρονικής αλληλογραφίας μεταξύ της προσφεύγουσας και της αντισυμβαλλόμενης, παρόλο που γίνεται σχετική μνεία στο υπόμνημα της προσφεύγουσας.
- Σε έγχαρτη ή ψηφιακή μορφή το παραδοτέο της συναλλαγής αυτής.
- Ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ των δύο αντισυμβαλλόμενων.
- Αποσπάσματα του Αρχείου Ιδιόκτητων Αποθεμάτων της ελεγχθείσας φορολογικής περιόδου 01.04.2017 – 31.03.2018 από το περιεχόμενο του οποίου να προκύπτει με τον πλέον σαφή, ρητό και αδιάσειστο τρόπο ότι υπάρχουν προς διάθεση στο καταναλωτικό κοινό τα αγαθά αυτά που εικονίζονται στα υποδείγματα των φωτοαντιγράφων που προσκομίσθηκαν ως συνημμένα στο υπ. αριθμ.: // 29.05.2017 Τιμολόγιο Πώλησης.
- Αποδεικτικά έγγραφα που αφορούν στο λεκτικό “ΒΑΣΕΙ – ΔΠ: που αναγράφεται σε διακριτό σημείο του υπ. αριθμ.: // 29.05.2017 Τιμολόγιο Πώλησης.

(ii) Από τα ανωτέρω, διαπιστώνεται μη διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών.

(Γ) Συναλλαγές με την “..... Ο.Ε.”

(i) Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε:

- τα υπ. αριθμ. ψηφιακά αρχεία τα οποία αφορούν στα φορολογικά στοιχεία της εταιρείας “..... Ο.Ε.” με Α.Φ.Μ.: αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΣΤ ΑΘΗΝΩΝ, ενώ δεν προσκομίσθηκαν:

- Αποδεικτικά έγγραφα ηλεκτρονικής αλληλογραφίας μεταξύ της προσφεύγουσας και της αντισυμβαλλόμενης, παρόλο που γίνεται σχετική μνεία στο υπόμνημα της προσφεύγουσας.
- Σε έγχαρτη ή ψηφιακή μορφή το παραδοτέο της συναλλαγής αυτής.
- Ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ των δύο αντισυμβαλλόμενων.
- Αποσπάσματα του Αρχείου Ιδιόκτητων Αποθεμάτων της ελεγχθείσας φορολογικής περιόδου 01.04.2017 – 31.03.2018 από το περιεχόμενο του οποίου να προκύπτει με τον πλέον σαφή, ρητό και αδιάσειστο τρόπο ότι υπάρχουν προς διάθεση στο καταναλωτικό

κοινό τα αγαθά αυτά που εικονίζονται στα υποδείγματα των φωτοαντιγράφων που προσκομίσθηκαν ως συνημμένα στα ως άνω αναφερθέντα ψηφιακά αρχεία.

(ii) Από τα ανωτέρω, διαπιστώνεται μη διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών.

(Δ) Συναλλαγές με την “.....”

(i) Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε:

- το υπ. αριθμ.: ψηφιακό αρχείο το οποίο αφορά στο φορολογικό στοιχείο (Τιμολόγιο Πώλησης) της εταιρείας “.....” με Α.Φ.Μ.:, αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΣΤ’ ΑΘΗΝΩΝ, που αναφέρεται στο σχετικό υπόμνημά της προς την Δ.Ε.Δ, ενώ δεν προσκομίσθηκαν:

- Αποδεικτικά έγγραφα ηλεκτρονικής αλληλογραφίας μεταξύ της προσφεύγουσας και της αντισυμβαλλόμενης, παρόλο που γίνεται σχετική μνεία στο υπόμνημα της προσφεύγουσας.
- Σε έγχαρτη ή ψηφιακή μορφή το παραδοτέο της συναλλαγής αυτής.
- Ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ των δύο αντισυμβαλλόμενων.
- Αποσπάσματα του Αρχείου Ιδιόκτητων Αποθεμάτων της ελεγχθείσας φορολογικής περιόδου 01.04.2017 – 31.03.2018 από το περιεχόμενο του οποίου να προκύπτει με τον πλέον σαφή, ρητό και αδιάσειστο τρόπο ότι υπάρχουν προς διάθεση στο καταναλωτικό κοινό τα αγαθά αυτά που εικονίζονται στα υποδείγματα των φωτοαντιγράφων που προσκομίσθηκαν ως συνημμένα στα ως άνω αναφερθέντα ψηφιακά αρχεία.

(ii) Από τα ανωτέρω, διαπιστώνεται μη διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών.

(Ε) Συναλλαγές με την “..... Ο.Ε.”

(i) Η προσφεύγουσα επιχείρηση προσκόμισε:

- τα υπ. αριθμ. ψηφιακά αρχεία τα οποία αφορούν στα φορολογικά στοιχεία της εταιρείας “..... Ο.Ε.” με Α.Φ.Μ.: αρμόδια Δ.Ο.Υ. Β’ ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ, ενώ δεν προσκομίσθηκαν:

- Αποδεικτικά έγγραφα ηλεκτρονικής αλληλογραφίας μεταξύ της προσφεύγουσας και της αντισυμβαλλόμενης, παρόλο που γίνεται σχετική μνεία στο υπόμνημα της προσφεύγουσας.
- Σε έγχαρτη ή ψηφιακή μορφή το παραδοτέο της συναλλαγής αυτής.
- Ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ των δύο αντισυμβαλλόμενων.
- Αποσπάσματα του Αρχείου Ιδιόκτητων Αποθεμάτων της ελεγχθείσας φορολογικής περιόδου 01.04.2017 – 31.03.2018 από το περιεχόμενο του οποίου να προκύπτει με τον πλέον σαφή, ρητό και αδιάσειστο τρόπο ότι υπάρχουν προς διάθεση στο καταναλωτικό κοινό τα αγαθά αυτά που εικονίζονται στα υποδείγματα των φωτοαντιγράφων που προσκομίσθηκαν ως συνημμένα στα ως άνω αναφερθέντα ψηφιακά αρχεία.

(ii) Από τα ανωτέρω, διαπιστώνεται μη διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών.

Γενική παρατήρηση επί της συγκεκριμένης κατηγορίας δαπανών:

Από τα ανωτέρω, διαπιστώνεται μη διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών, ήτοι λογιστική διαφορά ελέγχου 214.192,36 ευρώ.

4.3. Επί του ελέγχου περί της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων για τις ενδοομιλικές συναλλαγές της προσφεύγουσας με το ύψος της διαπιστωθείσας λογιστικής διαφοράς συνέπεια ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. να ανέρχεται στο ποσό των 2.243.357,21 ευρώ, αναφέρουμε τα κάτωθι:

4.3.1. Σύντομο ιστορικό

Επειδή, η προσφεύγουσα κατέθεσε νέα στοιχεία, τα οποία δεν μπορούσαν να είναι διαθέσιμα κατά τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας.

Επειδή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, ανέπεμψε την σχετική υπόθεση για συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, ο έλεγχος αξιολόγησε με συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις τα νέα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα.

Το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις επί του περιεχομένου της από 15.05.2024 τεχνικής γνωμοδότησης επί της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

4.3.2. Παράθεση απόψεων επί των στοιχείων που προσκομίσθηκαν

4.3.2.1. Για την άποψη της προσφεύγουσας πως είναι εσφαλμένη η απόρριψη των διαθέσιμων εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων, αναφέρουμε τα ακόλουθα:

Επειδή, η μητρική επιχείρηση επιτελεί πιο σύνθετες λειτουργίες από την κάθε θυγατρική της.

Επειδή, τα εσωτερικά συγκριτικά μπορεί μεν να είναι πιο αξιόπιστα, λόγω του εσωτερικού τους χαρακτήρα (ΔΕΔ 1514/2020 & ΔΕΔ 3174 έως ΔΕΔ 3180/2021), ωστόσο εν προκειμένω τεκμηριώνουν το αποτέλεσμα της αλλοδαπής συνδεδεμένης και όχι της προσφεύγουσας.

Επειδή, η επιλογή του ελεγχόμενου μέρους είναι ανεξάρτητη της διαθεσιμότητας των συγκριτικών στοιχείων.

Επειδή, ως ελεγχόμενο μέρος στις συναλλαγές της προσφεύγουσας, θα πρέπει να επιλεγεί η ίδια η προσφεύγουσα, καθότι μεγάλο μέρος (περί του 95% των αγορών), αφορά ενδοομιλικές αγορές και επομένως η κερδοφορία της υπολογίζει αξιόπιστα και με ακρίβεια το αποτέλεσμα της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Εξάλλου, η επιλογή αυτού του ελεγχόμενου μέρους είναι σύμφωνη με την διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ, τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση - Ιούλιος 2010), που στην παρ. 3.18, αναφέρουν πως: *“Κατά την εφαρμογή της μεθόδου του κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους, της μεθόδου της τιμής μεταπώλησης ή της μεθόδου καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής, όπως αυτές περιγράφηκαν στο Κεφάλαιο 2, είναι απαραίτητο να επιλεγεί το αντισυμβαλλόμενο μέρος (ελεγχόμενο μέρος) στη συναλλαγή, για το οποίο ο δείκτης περιθωρίου κέρδους (μικτό περιθώριο κέρδους επί κόστους, μικτό περιθώριο κέρδους επί πωλήσεων, ή δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους) θα εξεταστεί για την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων. Η επιλογή του αντισυμβαλλόμενου μέρους που θα εξεταστεί (ελεγχόμενο μέρος) πρέπει να είναι συμβατή με την λειτουργική ανάλυση της συναλλαγής. Σαν γενικός κανόνας, το ελεγχόμενο μέρος στη συναλλαγή είναι αυτό στο οποίο μπορεί να εφαρμοστεί η μέθοδος τεκμηρίωσης με μεγαλύτερη αξιοπιστία και για το οποίο μπορούν να βρεθούν τα πιο αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία, δηλαδή θα είναι συνήθως αυτό που έχει την λιγότερο περίπλοκη λειτουργική ανάλυση”.*

Επειδή, δεν υπάρχουν εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία αγορών της ελεγχόμενης από τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις.

Επειδή, έχει κριθεί από σχετική νομολογία (Δ.Εφ.Α 9279/2021, Σκέψη 6 & Δ.Εφ.Α 9280/2021, Σκέψη 6) πως σε κάθε περίπτωση, η μέθοδος του Καθαρού κέρδους συναλλαγής (TNMM) δεν είναι κατάλληλη να εφαρμοστεί λαμβάνοντας ως ελεγχόμενο μέρος, άλλο από αυτό που ελέγχεται, διότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να δεχθεί οικονομικά δεδομένα της αλλοδαπής εταιρείας, αφού αυτά δεν μπορούν να ελεγχθούν και υπόκεινται σε διαφορετικό νομοθετικό πλαίσιο.

Για τους παραπάνω λόγους, ο έλεγχος διατυπώνει τη θέση πως η απόρριψη των εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων της ελεγχόμενης είναι ορθή και βάσιμη.

4.3.2.2. Για την άποψη της προσφεύγουσας πως η εφαρμογή της μεθοδολογίας της από κοινού αξιολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι εσφαλμένη, αναφέρουμε τα ακόλουθα:

Επειδή, ο έλεγχος των ενδοομιλικών τιμολογήσεων γίνεται σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν.4172/2013, που ορίζει πως: *“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, κατά τον έλεγχο των ενδοομιλικών τιμολογήσεων οι διατάξεις του άρθρου 50 του Ν.4172/2013, εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση - Ιούλιος 2010).

Επειδή, αυτή η μεθοδολογία της εξέτασης των συναλλαγών σε συνδυαστική βάση προβλέπεται από την διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ -τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση -Ιούλιος 2017), που στην παράγραφο 3.11, αναφέρουν πως: “Καθώς κάποιες διενεργηθείσες ξεχωριστές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων μπορεί να χρειάζεται να αξιολογηθούν ενιαία, ώστε να καθοριστεί αν τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων, άλλες συναλλαγές μεταξύ αυτών των επιχειρήσεων που τιμολογήθηκαν ως πακέτο, να πρέπει να αξιολογηθούν ξεχωριστά. Ένας όμιλος μπορεί να συνδυάζει ένα πακέτο συναλλαγών και να καθορίζει μια τιμή για ένα σύνολο συναλλαγών, όπως τα άυλα περιουσιακά στοιχεία για τη χρήση μιας πατέντας, της τεχνογνωσίας, και σημάτων, την παροχή τεχνικών και διοικητικών υπηρεσιών, και τη μίσθωση παραγωγικών μονάδων. Αυτός ο τύπος συναλλαγών καλείται συνήθως ένα πακέτο συναλλαγών. Ωστόσο, τέτοια πακέτα συναλλαγών δεν είναι πιθανό να περιλαμβάνουν την πώληση αγαθών, αν και η τιμή που χρεώνεται για την πώληση αγαθών μπορεί να καλύπτει μέρος συνοδευόμενων υπηρεσιών. Σε κάποιες περιπτώσεις, μπορεί να μην είναι δυνατή η αξιολόγηση ολόκληρου του πακέτου ώστε κάποια στοιχεία του θα πρέπει να αξιολογηθούν ξεχωριστά. Σε αυτές τις περιπτώσεις, αφού καθοριστούν ξεχωριστές τιμές ίσων αποστάσεων για κάθε στοιχείο του πακέτου, η φορολογική διοίκηση θα πρέπει παρόλα αυτά να αξιολογεί αν η ενδοομιλική τιμολόγηση για ολόκληρο το πακέτο τηρεί τις ίσες αποστάσεις”.

Επειδή, ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί πως οι συναλλαγές αγορών και οι συναλλαγές πωλήσεων, θα πρέπει να εξεταστούν ξεχωριστά, σε περίπτωση διόρθωσης των τιμών, όπως στην εν θέματι περίπτωση, δεν μπορεί να είναι γνωστό ποιες τιμές θα πρέπει να διορθωθούν (τιμές των αγορών ή τιμές των πωλήσεων).

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο έλεγχος διατυπώνει τη θέση πως, αφού ξεχωρίσει τις συναλλαγές της ελεγχόμενης, θα πρέπει παρόλα αυτά, να εξετάσει εάν για το σύνολο των συναλλαγών τηρείται η όχι η αρχή των ίσων αποστάσεων.

4.3.2.3. Για την άποψη της προσφεύγουσας πως είναι εσφαλμένη η απόρριψη των συγκριτικών μελετών που διενήργησε στον προσκομισμένο φάκελο τεκμηρίωσης, αναφέρουμε τα ακόλουθα: (Α) Ως προς την επιλογή των συγκριτικών στοιχείων, διενεργήθηκε νέα αναζήτηση στη βάση δεδομένων (Έκδοση 95-Φεβρουάριος 2018), όπως αυτή χρησιμοποιήθηκε από την προσφεύγουσα, με σκοπό την ακριβέστερη εξέταση της τήρησης ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων με ελεγχόμενο μέρος στις συναλλαγές την προσφεύγουσα) σε οικονομικά αποτελέσματα επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στη γεωγραφική περιοχή των Βαλκανίων, της Διευρυμένης Ευρωπαϊκής Ένωσης των 28, πλέον της Ισλανδίας, της Νορβηγίας, της Ελβετίας και της Τουρκίας.

Πιο συγκεκριμένα, διενεργήθηκε νέα αναζήτηση (νέο δείγμα) με όλα τα βήματα αναζήτησης, χρησιμοποιώντας τη βάση δεδομένων (Έκδοση 95-Φεβρουάριος 2018), όπως αυτή χρησιμοποιήθηκε από την προσφεύγουσα.

Οριοθετήθηκαν κριτήρια αναζήτησης συγκρίσιμων επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην λιανική πώληση ρούχων, αξεσουάρ και υποδημάτων, όπως η προσφεύγουσα.

(B) Περαιτέρω επισημαίνεται ότι η μέθοδος του Καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), λαμβάνει υπόψη της αυτές τις λειτουργικές διαφορές, διότι για τον υπολογισμό του

δείκτη κερδοφορίας αφαιρούνται τα λειτουργικά κόστη και οποιεσδήποτε λειτουργικές διαφορές απαλείφονται.

Τέλος αναφέρουμε ότι οι οποιεσδήποτε λειτουργικές διαφορές (επίπεδο της πώλησης, λιανική ή χονδρική) απαλείφονται με την υιοθέτηση της μεθόδου του Καθαρού κέρδους συναλλαγής (TNMM) που λαμβάνει υπόψη της ορισμένες λειτουργικές διαφορές.

4.3.2.4. Για την άποψη της προσφεύγουσας ότι η επιλογή του δείκτη BERRY για την εξέταση της τήρησης ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων είναι εσφαλμένη, αναφέρουμε τα ακόλουθα:

Επειδή, ο παρονομαστής του δείκτη κερδοφορίας που θα χρησιμοποιηθεί πρέπει να είναι ανεξάρτητος της ενδοομιλικής τιμολόγησης, ώστε να υπάρχει αντικειμενικό σημείο εκκίνησης των υπολογισμών. Εξάλλου, αυτή η προσέγγιση είναι σύμφωνη με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση - Ιούλιος 2010), που στην παρ. 2.88, αναφέρουν πως:

«Ο παρονομαστής του δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους θα πρέπει να είναι λογικά ανεξάρτητος από τις ελεγχόμενες συναλλαγές, διαφορετικά δεν θα υπήρχε αντικειμενικό σημείο εκκίνησης.»

Για παράδειγμα, όταν αναλύεται μια συναλλαγή αγοράς αγαθών από συνδεδεμένη επιχείρηση για μεταπώληση σε ανεξάρτητους πελάτες, κάποιος δεν θα μπορούσε να σταθμίσει το καθαρό κέρδος με το κόστος πωληθέντων, καθώς αυτό το κόστος εξετάζεται ως προς την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Παρομοίως, για μια προσφεύγουσα συναλλαγή παροχής υπηρεσιών σε μια συνδεδεμένη επιχείρηση, κάποιος δεν θα μπορούσε να σταθμίσει το καθαρό κέρδος με τις πωλήσεις, καθώς αυτές οι πωλήσεις εξετάζονται ως προς την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Όταν ο παρονομαστής του δείκτη επηρεάζεται ουσιαστικά από ελεγχόμενες συναλλαγές κόστους, τα οποία δεν είναι το αντικείμενο του ελέγχου ως προς την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων (όπως χρεώσεις κεντρικών γραφείων, χρεώσεις ενοικίασης, χρέωση για την λήψη δικαιωμάτων που πληρώνονται σε συνδεδεμένη επιχείρηση), προσοχή θα πρέπει να επιδεικνύεται, ώστε να διασφαλίζεται ότι αυτά τα ενδοομιλικά κόστη δεν επηρεάζουν ουσιαστικά την ανάλυση και ειδικότερα ότι αυτά τα στοιχεία κόστους τηρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων».

Επειδή, έχει κριθεί από σχετική νομολογία (σχετική η απόφαση Δ.Εφ.Α 3083/2021, Σκέψη 22), ότι ο παρονομαστής του δείκτη κερδοφορίας που θα χρησιμοποιηθεί, πρέπει να είναι ανεξάρτητος από τις ίδιες τις ελεγχόμενες συναλλαγές, ώστε να υπάρχει αντικειμενικό σημείο εκκίνησης του προσδιορισμού της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Επειδή, τα λειτουργικά κόστη της προσφεύγουσας δεν επηρεάζονται από ενδοομιλικές χρεώσεις, και επομένως υπάρχει αντικειμενικό σημείο εκκίνησης των υπολογισμών.

Επειδή, η μέθοδος του Καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) επηρεάζεται από παράγοντες που δεν έχουν σχέση με την ενδοομιλική τιμολόγηση, όπως τα μερίδια αγοράς των επιχειρήσεων (ύψος ακαθαρίστων εσόδων).

Επειδή, ο έλεγχος αναγνωρίζει πως υπάρχουν ελλείμματα συγκρισιμότητας ως προς το μερίδιο της αγοράς (ύψος ακαθαρίστων εσόδων), καθότι οι ανταγωνίστριες επιχειρήσεις της προσφεύγουσας είναι συνδεδεμένες.

Επειδή, η προσφεύγουσα έχει το δεύτερο μεγαλύτερο μερίδιο αγοράς (ύψος δηλωθέντων ακαθαρίστων εσόδων: 54.458.343,62 ευρώ) από τις επιχειρήσεις του δείγματος, όπως αυτό αποτυπώνεται στον παρακάτω πίνακα.

A/A	Επωνυμία	Κωδικός αριθμός στη βάση δεδομένων	Χώρα	Κωδικός αριθμός δραστηριότητας (ΚΑΔ)	Ακαθάριστα έσοδα (σε χιλ. ευρώ)
			Turkey	4771	138.439,55
2			United Kingdom	4771	50.105,96
3			4771	38.780,44	
4			Poland	4771	20.658,24
5			United Kingdom	4771	19.956,73
6			United Kingdom	4771	14.074,84
			Turkey	4771	13.932,51
8			Greece	4771	11.915,51
9			United Kingdom	4771	9.652,79
10			Greece	4771	7.451,17
			Turkey	4771	6.231,09
12			Lithuania	4772	5.938,74
13			Greece	4771	5.209,96
14			Greece	4771	3.826,64
15			Greece	4771	3.730,59
16			Greece	4771	3.531,12
17			Greece	4771	3.348,14
18			Estonia	4771	1.276,34

Επειδή, ο όγκος της προσφοράς (ανταγωνιστική θέση), είναι κρίσιμος για την τιμή που χρεώνεται μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων και αυτό το έλλειμμα συγκρισιμότητας, έχει κριθεί στη σχετική νομολογία (σχετική η απόφαση Δ.Εφ.Α 2436/2017, Σκέψη 9) ότι επηρεάζει την συγκρισιμότητα των συναλλαγών.

Επειδή, εν προκειμένω, κατά την επίτευξη της ενδοομιλικής συναλλαγής και προκειμένου η φύση και οι όροι αυτής να μην αποκλίνουν αδικαιολόγητα από τους όρους συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, λαμβάνονται υπόψη παράγοντες συγκρισιμότητας αναφερόμενοι καταρχήν στους συμβατικούς όρους, στις επικρατούσες οικονομικές συνθήκες, στην ειδικότερη στρατηγική κάθε επιχείρησης, αλλά και τα ειδικότερα χαρακτηριστικά των αγαθών και των παρεχόμενων υπηρεσιών, όπως η ποιότητα, η διαθεσιμότητα και ο όγκος προσφοράς τους στην αγορά, που εν πολλοίς καθορίζουν και αντιπροσωπεύουν την αξία τους στην ελεύθερη αγορά και ως εκ τούτου είναι χρήσιμοι συγκριτικοί δείκτες για την συγκρισιμότητα ελεγχόμενων ή μη συναλλαγών.

Επειδή, ο όγκος των πωλήσεων της ελεγχόμενης δεν είναι παρόμοιου μεγέθους με τα αντίστοιχα των επιχειρήσεων του δείγματος του ελέγχου, ο έλεγχος επιλέγει την τιμή που τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων, ως την τιμή της διαμέσου.

Επειδή, αυτή η μεθοδολογία της εξέτασης των συναλλαγών σε συνδυαστική βάση προβλέπεται από την διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ-τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση-Ιούλιος 2017), που στην παράγραφο 3.11, αναφέρουν πως:

«Καθώς κάποιες διενεργηθείσες ξεχωριστές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων μπορεί να χρειάζεται να αξιολογηθούν ενιαία, ώστε να καθοριστεί αν τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων, άλλες συναλλαγές μεταξύ αυτών των επιχειρήσεων που τιμολογήθηκαν ως πακέτο, να πρέπει να αξιολογηθούν ξεχωριστά. Ένας όμιλος μπορεί να συνδυάζει ένα πακέτο συναλλαγών και να καθορίζει μια τιμή για ένα σύνολο συναλλαγών, όπως τα άυλα περιουσιακά στοιχεία για τη χρήση μιας πατέντας, της τεχνογνωσίας, και σημάτων, την παροχή τεχνικών και διοικητικών υπηρεσιών, και τη μίσθωση παραγωγικών μονάδων. Αυτός ο τύπος συναλλαγών καλείται συνήθως ένα πακέτο συναλλαγών. Ωστόσο, τέτοια πακέτα συναλλαγών δεν είναι πιθανό να περιλαμβάνουν την πώληση αγαθών, αν και η τιμή που χρεώνεται για την πώληση αγαθών μπορεί να καλύπτει μέρος συνοδευόμενων υπηρεσιών. Σε κάποιες περιπτώσεις, μπορεί να μην είναι δυνατή η αξιολόγηση ολόκληρου του πακέτου ώστε κάποια στοιχεία του θα πρέπει να αξιολογηθούν ξεχωριστά. Σε αυτές τις περιπτώσεις, αφού καθοριστούν ξεχωριστές τιμές ίσων αποστάσεων για κάθε στοιχείο του πακέτου, η φορολογική διοίκηση θα πρέπει παρόλα αυτά να αξιολογεί αν η ενδοομιλική τιμολόγηση για ολόκληρο το πακέτο τηρεί τις ίσες αποστάσεις».

Για τους παραπάνω λόγους, ο έλεγχος διατυπώνει τη θέση πως:

(α) Για τους παραπάνω λόγους, ο έλεγχος διατυπώνει τη θέση πως η επιλογή, ως δείκτη κερδοφορίας, του δείκτη BERRY, είναι ορθή,

(β) η αναμόρφωση των κερδών της προσφεύγουσας στην τιμή της διαμέσου είναι ορθή και διορθώνει ελλείμματα συγκρισιμότητας που μπορεί να απομένουν στο δείγμα από άγνωστους ή μη ποσοτικοποιήσιμους παράγοντες (ανταγωνιστική θέση και μερίδιο αγοράς εν προκειμένω).

5. Πόρισμα ελέγχου επί των νέων στοιχείων της υπ. αριθμ.:/20.05.2024 Πράξης Αναπομπής της Δ.Ε.Δ.

5.1. Σε συνέχεια των ανωτέρω, επισημαίνουμε ότι από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν δεν προέκυψε τυχόν διαφοροποίηση των αρχικών πορισμάτων του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αποκλειστικά επί των συναλλαγών που αναγράφονται στο με αρ. πρωτ.: ΔΕΔ/17.05.2024 υπόμνημα που υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα προς την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών [...].»

Επειδή σύμφωνα με το σύνολο των ανωτέρω και κατά την έννοια των ως άνω αναφερθέντων διατάξεων, τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις όπως αυτές περιγράφονται στη σχετική συνταχθείσα έκθεση ελέγχου καθώς και την απάντηση της ελεγκτικής αρχής μετά τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν συνεπεία της πράξης αναπομπής της υπηρεσίας μας και αφού ελήφθησαν υπόψη τα νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν με το υπόμνημα, δεν προκύπτει διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, άποψη την οποία αποδέχεται η υπηρεσία μας.

3) Επί των λοιπών λόγων που προσβάλλονται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή

Επειδή η προσφεύγουσα με τον τέταρτο από τους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε επιπλέον ποσό φορολογικών ζημιών παρελθουσών χρήσεων προς μεταφορά στο εξεταζόμενο φορολογικό έτος ύψους 3.661.654,25 ευρώ.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι το υπόλοιπο της φορολογικής ζημιάς του φορολογικού έτους 2016 προς μεταφορά σε επόμενα έτη ύψους **17.821.318,96€** (ως η υπ' αριθ. 480/2023 Απόφαση της ΔΕΔ – Σχετ. 26), μειώθηκε από την ελεγκτική αρχή κατά το ποσό των **10.162.930,49€**

που αντιστοιχούσε στη φορολογική ζημιά του φορολογικού έτους 2011 λόγω ολικής απώλειάς της, δεδομένου ότι η φορολογική ζημιά του έτους 2011 μπορούσε να μεταφερθεί προς συμψηφισμό μόνο εντός του χρονικού ορίου της πενταετίας, ήτοι μέχρι το φορολογικό έτος 2016. Έτσι το μεταφερόμενο ποσό ζημιών προηγούμενων χρήσεων στο φορολογικό έτος 2017, ανήλθε σε **7.658.388,47€** (ήτοι 17.821.318,96€ - 10.162.930,49€).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ένα μέρος από τις ζημιές του φορολογικού έτους 2011 που δεν αναγνώρισε η ελεγκτική αρχή προς μεταφορά, έχει ήδη συμψηφιστεί με τα κέρδη που είχαν προκύψει κατά το φορολογικό έτος 2016 ύψους 3.661.654,25€.

Επειδή, η φορολογική ζημιά που προερχόταν από το φορολογικό έτος 2011, η οποία ανερχόταν σε 10.162.930,49€, μεταφέρθηκε προς συμψηφισμό εντός του χρονικού ορίου της πενταετίας στο φορολογικό έτος 2016 όπου προέκυψαν κέρδη ύψους 3.661.654,25€ (όπως προκύπτει από την Απόφαση ΔΕΔ 480/2023- σελίδα 6). Η ζημιά αυτή συμψηφίστηκε κατά προτεραιότητα με τα κέρδη του έτους 2016, το δε εναπομείναν υπόλοιπο ζημιάς που προέρχεται από το φορολογικό έτος 2011 ύψους 6.501.276,26€ (ήτοι: 10.162.930,49€ - 3.661.654,25€) είναι αυτό το οποίο έχει απωλεσθεί και δεν δύναται να συμψηφιστεί στο ελεγχόμενο φορολογικό έτος, λόγω παρόδου του χρονικού ορίου της πενταετίας.

Επειδή όπως προκύπτει από το αρχείο της υπηρεσίας μας, η προσφεύγουσα παρουσίασε τα κατωτέρω ανά έτος αποτελέσματα:

Αποτελέσματα ανά έτος		Αποτελέσματα
Οικονομικό έτος 2010 (28.03.2009 - 03.04.2010)	Ως η υπ' αριθ. ....../19-09-2011 δήλωση	-2.152.555,16€
Οικονομικό έτος 2011 (04.04.2010 - 02.04.2011)	Ως η υπ' αριθ. ....../22-03-2012 δήλωση	-11.292.932,38€
Οικονομικό έτος 2012 (03.04.2011 - 31.03.2012)	Ως η υπ' αριθ......./04-10-2012 δήλωση	-10.162.930,49€
Οικονομικό έτος 2013 (01.04.2012 - 30.03.2013)	Ως η υπ' αριθ. ....../10-10-2013 δήλωση	-8.142.982,89€
Οικονομικό έτος 2014 (31.03.2013 - 29.03.2014)	Ως η υπ' αριθ. ....../11-09-2014 δήλωση	-3.177.059,83€
Φορολογικό έτος 2014 (29.03.2014 - 28.03.2015)	Ως η υπ' αριθ. ....../2021 Απόφαση της ΔΕΔ	5.423.697,04€
Φορολογικό έτος 2015 (29.03.2015 - 02.04.2016)	Ως η υπ' αριθ. ....../2022 Απόφαση της ΔΕΔ	1.021.740,22€
Φορολογικό έτος 2016 (03.04.2016 - 31.03.2017)	Ως η υπ' αριθ......./2023 Απόφαση της ΔΕΔ	3.661.654,25€
Φορολογικό έτος 2017 (01.04.2017 - 31.03.2018)	Ως η υπ' αριθ. ....../29-12-2023 Πράξη ΚΕΜΕΕΠ	4.992.597,94€
Φορολογικό έτος 2018 (01.04.2018 - 31.03.2019)	Ως η υπ' αριθ. ....../29-12-2023 Πράξη ΚΕΜΕΕΠ	4.961.256,85€

Επειδή κατά το φορολογικό έτος 2014 όπου προέκυψαν κατά ΔΕΔ κέρδη ύψους 5.423.697,04€, συμψηφίστηκε σωρευτική ζημιά προηγούμενων χρήσεων ύψους **34.928.460,75€**, (ως σελίδα 16 της υπ' αριθ./2021 Απόφασης της ΔΕΔ) οι οποίες προέρχονται από τις ζημιές των οικονομικών ετών 2010 - 2014 και προέκυψε ζημιά προς μεταφορά σε επόμενα έτη ποσού **29.504.763,71€**.

Κατά το φορολογικό έτος 2015 όπου προέκυψαν κατά ΔΕΔ κέρδη ύψους 1.021.740,22€, συμψηφίστηκε σωρευτική ζημιά προηγούμενων χρήσεων ύψους **27.352.208,55€**, (ως σελίδα 14 της υπ' αριθ./2022 Απόφασης της ΔΕΔ) οι οποίες προέρχονται από τις ζημιές των οικονομικών ετών 2012 - 2014 ύψους 21.482.973,21€, πλέον υπόλοιπο ζημιάς από το οικονομικό έτος 2011.

Κατά το φορολογικό έτος 2016 όπου προέκυψαν κατά ΔΕΔ κέρδη ύψους 3.661.654,25€, συμψηφίστηκε σωρευτική ζημιά προηγούμενων χρήσεων ύψους **21.482.973,21€**, (ως σελίδα 19 της υπ' αριθ./2023 Απόφασης της ΔΕΔ) οι οποίες προέρχονται από τις ζημιές των οικονομικών ετών 2012 - 2014.

Κατά το φορολογικό έτος 2017 όπου προέκυψαν κατ' έλεγχο κέρδη ύψους 4.992.597,94€, συμψηφίστηκε σωρευτική ζημιά προηγούμενων χρήσεων ύψους **11.320.042,72€**, οι οποίες προέρχονται από τις ζημιές των οικονομικών ετών 2013 - 2014, ενώ λόγω μη συμψηφισμού εντός πενταετίας απωλέσθηκε ποσό ζημιάς του έτους 2012 ύψους 6.501.276,24€.

Κατωτέρω παραθέτουμε πίνακα από τον οποίο προκύπτουν οι ζημιές κάθε χρήσης, οι σωρευμένες ζημιές που μεταφέρονται καθώς και αυτές για τις οποίες απωλέστηκε το δικαίωμα συμφηφισμού λόγω παρόδου του χρονικού διαστήματος της πενταετίας.

Αποτελέσματα ανά έτος	Οικον. έτος 2010 (28.03.2009 - 03.04.2010)	Οικον. έτος 2011 (04.04.2010 - 02.04.2011)	Οικον. έτος 2012 (03.04.2011 - 31.03.2012)	Οικον. έτος 2013 (01.04.2012 - 30.03.2013)	Οικον. έτος 2014 (31.03.2013 - 29.03.2014)	Φορολ. έτος 2014 (29.03.2014 - 28.03.2015)	Φορολ. έτος 2015 (29.03.2015 - 02.04.2016)	Φορολ. έτος 2016 (03.04.2016 - 31.03.2017)	Φορολ. έτος 2017 (01.04.2017 - 31.03.2018)	Ζημιά που απωλέστηκε λόγω μη συμψηφισμού
Οικονομικό έτος 2010	-2.152.555,16€					-2.152.555,16€				
Οικονομικό έτος 2011		-11.292.932,38€				-3.271.141,88€	-1.021.740,22€			-7.000.050,28€
Οικονομικό έτος 2012			-10.162.930,49€					-3.661.654,25€		-6.501.276,24€
Οικονομικό έτος 2013				-8.142.982,89€					-4.992.597,94€	-3.150.384,95€
Οικονομικό έτος 2014					-3.177.059,83€					
Φορολογικό έτος 2014						5.423.697,04€				
Φορολογικό έτος 2015							1.021.740,22€			
Φορολογικό έτος 2016								3.661.654,25€		
Φορολογικό έτος 2017									4.992.597,94€	
Φορολογικό έτος 2018										
Ζημιά προς μεταφορά	-2.152.555,16€	-13.445.487,54€	-23.608.418,03€	-31.751.400,92€	-34.928.460,75€	-29.504.763,71€	-28.483.023,49€	-17.821.318,96€	-6.327.444,78€	
Ζημιά που δεν συμψηφίστηκε και απωλέστηκε							-7.000.050,28€	-6.501.276,24€	-3.150.384,95€	
Ζημιά που αναγνωρίζεται προς μεταφορά	-2.152.555,16€	-13.445.487,54€	-23.608.418,03€	-31.751.400,92€	-34.928.460,75€	-29.504.763,71€	-21.482.973,21€	-11.320.042,72€	-3.177.059,83€	
Φορολογητέα Κέρδη										

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, η ελεγκτική αρχή κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2017, εσφαλμένα δεν αναγνώρισε προς μεταφορά ζημιές προηγούμενων χρήσεων ύψους **11.320.042,72€**, οι οποίες προέρχονται από τις ζημιές των οικονομικών ετών 2013 – 2014.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **δεκτός** και το ποσό ζημιών προηγούμενων χρήσεων που μεταφέρεται στο ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017 (01.04.2017 – 31.03.2018) ανέρχεται σε **11.320.042,72€**, ήτοι:

Ποσό ζημιών προς μεταφορά οικονομικού έτους 2013	8.142.982,89€
Ποσό ζημιών προς μεταφορά οικονομικού έτους 2014	3.177.059,83€
Σύνολο ζημιών προς μεταφορά στο ελεγχόμενο έτος 2017	11.320.042,72€

Επειδή τέλος, ως με τον **πέμπτο λόγο** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η σχετική προσβαλλόμενη πράξη θα πρέπει να ακυρωθεί ως μη λαμβάνοντας υπόψη το συνολικό ποσό των 17.281.318,96 ευρώ ως ζημία παρελθουσών χρήσεων, λόγω ήδη ασκηθείσας δικαστικής προσφυγής (ΔπρΑθ: ΠΡ/29.12.20212, ΠΡ/26.07.2022 και ΠΡ/2023) της προσφεύγουσας ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, κατά προηγούμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού.

Το σύνολο όμως των ισχυρισμών της προσφεύγουσας που περιλαμβάνονται στον 5^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής, **απορρίπτονται ως αβάσιμοι**, δεδομένου ότι, αφενός, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία προσδιόρισε την μεταφερόμενη φορολογική ζημία, όπως αυτή προέκυψε οριστικά κατόπιν προηγούμενων διενεργηθεισών ελέγχων (εκτός των αναφερομένων στον 4^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής, όπως αναλύθηκε ανωτέρω) και αφετέρου μέχρι και την σύνταξη της παρούσας απόφασης δεν υφίστανται τελεσίδικες ή ανέκκλητες δικαστικές αποφάσεις, από τα αρμόδια Διοικητικά Δικαστήρια, αναφορικά με τις φορολογικές διαφορές που αφορούν προηγούμενες του ελέγχου επίδικες χρήσεις.

Επειδή, πέραν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29/12/2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της από 26/01/2024 και αρ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με διακριτικό τίτλο «.....» και ΑΦΜ, και την **τροποποίηση** της υπ' αριθ./29-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.04.2017 – 31.03.2018, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Φορολ. έτος 2017 (01.04.2017 - 31.03.2018)	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης
Κέρδη χρήσης βάσει ΔΛΠ / ΕΛΠ	1.744.100,36€	1.744.100,36€	1.744.100,36€
Πλέον: Προσωρινές διαφορές βάσει ΔΛΠ / ΕΛΠ	381.031,94€	381.031,94€	381.031,94€
Μείον: Προσωρινές διαφορές βάσει ΔΛΠ / ΕΛΠ	833.853,62€	833.853,62€	833.853,62€
Σύνολο	1.291.278,68€	1.291.278,68€	1.291.278,68€
Πλέον: Μη εκπιπόμενες δαπάνες	491.571,79€	3.701.319,26€	3.701.319,26€
Φορολογικά κέρδη χρήσης	1.782.850,47€	4.992.597,94€	4.992.597,94€
Μείον: ζημιά παρελθουσών χρήσεων	20.485.495,08€	7.658.388,47€	11.320.042,72€
Ζημιά μετά τη φορολογική αναμόρφωση	18.702.644,61€	2.665.790,53€	6.327.444,78€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

ΜΕΪΔΑΝΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

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.