



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/02/2023

Αριθμός Απόφασης: 539

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604540

e-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. 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,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),

δ. Τημε αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμόν ΔΕΔ1126366Ε2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 30/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή που υπέβαλε η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, που έχει έδρα στο, κατά της υπ' αριθ. /25-08-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ, καθώς και την από 25/08/2022 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. Τα υπ' αριθ. ΔΕΔ ΕΙ2023ΕΜΠ/13-01-2023, ΔΕΔ ΕΙ2023ΕΜΠ/17-02-2023 και ΔΕΔ ΕΙ2023ΕΜΠ/28-02-2023 Υπομνήματα που υπεβλήθησαν στην Υπηρεσία μας,
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, η οποία υπεβλήθη εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας από τον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ για το φορολογικό έτος 2014, φόρος εισοδήματος ποσού 1.303.168.79€, πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ύψους 651.584,40€, ήτοι συνολικό ποσό 1.954.753,19€, η οποία εδράζεται στην από 25/08/2022 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του ίδιου προϊσταμένου, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθ. /08-04-2022 εντολής ελέγχου, συνεπεία του υπ' αριθ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/17.03.2022 εγγράφου (αρ. πρωτ. ΚΕΜΕΕΠ /31-03-2022) του Τμήματος Γ «Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας».

Ο έλεγχος αυτός διενεργήθηκε μετά την ολοκλήρωση του αρχικού ελέγχου του φορολογικού έτους 2014, ο οποίος επιφυλάχθηκε ως προς την έκπτωση των ποσών των εγγυήσεων ύψους 5.012.187,63€, διαβιβάζοντας προς την Διεύθυνση Οικονομικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ το με αρ. πρωτ. /29-12-2020 έγγραφο αίτημα διοικητικής συνδρομής στη Φορολογική Αρχή της Δημοκρατίας της Κορέας. Παράλληλα, επεσήμανε ότι κάθε νέο στοιχείο που περιέλθει εις γνώσιν της Υπηρεσίας, απόρροια του ως άνω εγγράφου, μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, θα μπορεί να αξιοποιηθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 25 του Κ.Φ.Δ. Το ανωτέρω αίτημα, περιλάμβανε τα στοιχεία που πρέπει να επαληθευθούν αναφορικά με την αλλοδαπή επιχείρηση και είναι:

- ✓ Το συνολικό και κατ' είδος ποσό εκπτώσεων που χορηγήθηκε ανά κωδικό προϊόντος, αναφορικά με τα εμπορεύματα που πουλήθηκαν στην ελληνική επιχείρηση συνολικού ποσού 191.201.933,66 ευρώ,
- ✓ Το συνολικό και κατ' είδος ποσό εκπτώσεων που χορηγήθηκε ανά κωδικό προϊόντος, αναφορικά με τα εμπορεύματα που η ελληνική επιχείρηση απαιτήθηκε να καλύψει στο φορολογικό έτος 2014 κόστος εγγυήσεων τους συνολικού ποσού 5.012.187,63 ευρώ, [...].

Με το υπ' αριθ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/17.03.2022 έγγραφο του Τμήματος Γ' – Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας της Δ/νσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων της ΑΑΔΕ, διαβιβάστηκε στην ελεγκτική Αρχή η απάντηση της Φορολογικής Αρχής της Δημοκρατίας της Κορέας, όπου αναφέρονται τα εξής:

- ✓ Επί του ερωτήματος 1 ανωτέρω, η απάντηση που δόθηκε από την μητρική εταιρεία είναι ότι, αναφορικά με τα εμπορεύματα που πουλήθηκαν στην ελληνική επιχείρηση συνολικού ποσού 191.201.933,66€, στην ενδοομιλική τιμή για την αγορά προϊόντων δεν περιλαμβάνονται εκπτώσεις ανά κωδικό προϊόντος που να αφορούν κόστος εγγυήσεων,
- ✓ Επί του ερωτήματος 2 ανωτέρω, η απάντηση που δόθηκε από την μητρική εταιρεία είναι ότι, αναφορικά με τα εμπορεύματα που η ελληνική επιχείρηση απαιτήθηκε

να καλύψει στο φορολογικό έτος 2014 κόστος εγγυήσεων συνολικού ποσού 5.012.187,63€, δεν ελήφθησαν εκπώσεις εντός ενδοομιλικής τιμολόγησης, ούτε απαιτήθηκε από την έδρα στη Κορέα (.....) η κάλυψη εξόδων εγγύησης.

Κατόπιν αυτών, η ελεγκτική Αρχή, αφού έλαβε υπόψιν της ότι τα έξοδα εγγυήσεων βαρύνουν τον κατασκευαστή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης το συνολικό ποσό 5.012.187,63€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης και την έντοκη επιστροφή των ήδη καταβληθέντων ποσών φόρου και τόκων, προβάλλοντας ότι:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει την προσβαλλόμενη πράξη είναι παραγεγραμμένο. Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι το σχετικό αίτημα προς τις αλλοδαπές φορολογικές αρχές από τη ΔΟΣ, έπρεπε να υποβληθεί από την αρμόδια προς τούτο Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης εντός της βασικής πενταετούς παραγραφής και μόνο, ενώ το αίτημα, δυνάμει του οποίου ζητήθηκαν πληροφορίες απεστάλη από την ΔΟΣ με το με αρ. πρωτ. ΔΟΣ Γ ΕΞ 2021 ΕΜΠ/17-06-2021 έγγραφο της, ήτοι σε χρόνο κατά τον οποίο είχε επέλθει η πενταετής παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να εκδώσει και να κοινοποιήσει καταλογιστική πράξη φόρου για το φορολογικό έτος 2014.
2. Εσφαλμένη ερμηνεία άλλως πλημμελής εφαρμογή του άρθρου 22 του ΚΦΕ
3. Αντιφατική αιτιολογία της καταλογιστικής πράξης - μη εφαρμογή των ορθών εν προκειμένω διατάξεων του άρθρου 50 παρ. 2 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ)

Επειδή με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος - ν. 4172/2013 (Α' 167), ορίζονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα: Με το άρθρο 50 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. 2) Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές», και με το άρθρο 22 ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του ΚΦΕ, οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά [...]» **Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση η Ελεγκτική Αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας τα ποσά εγγυήσεων μετά την πώληση (aftersales), που αφορούν στην κάλυψη εξόδων επισκευής βλαβών των πωλούμενων αγαθών της, βλάβες

οι οποίες καλύπτονταν από εργοστασιακή εγγύηση, όπως αναλυτικά αναφέρεται στις σελίδες 17-21 της έκθεσης ελέγχου, συνολικού ύψους **5.012.187,63€**. Ο λόγος για τον οποίο δεν αναγνωρίστηκαν οι εν λόγω δαπάνες αφορά στο γεγονός ότι δεν κατέστη εφικτό από την ελεγχόμενη να τεκμηριώσει ότι το πραγματοποιηθέν κόστος εγγυήσεων ποσού 5.012.187,63€ έχει μετακυλισθεί στην κατασκευάστρια μητρική εταιρεία είτε μέσω των ενδοομιλικών τιμολογήσεων είτε με την έκδοση συγκεντρωτικών πιστωτικών τιμολογίων. Επιπλέον, μέσω της απάντησης της Φορολογικής Αρχής της Κορέας η Ελεγκτική Αρχή επιβεβαιώνει ότι ο διανομέας δεν έχει τύχει της λήψης εκπτώσεων ή επιδοτήσεων σχετικών με το κόστος εγγύησης εντός του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2014.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η μοναδική διάταξη την οποία επικαλείται ο έλεγχος για την απόρριψη της έκπτωσης των υπό κρίση δαπανών είναι το **άρθρο 22 του ΚΦΕ** [βλ. Έκθεση Ελέγχου σελ. 32]. Ότι η ως άνω θέση ωστόσο, ερείδεται σε εσφαλμένη ερμηνεία άλλως πλημμελή εφαρμογή της εν λόγω διάταξης για τους κάτωθι λόγους:

- ✓ Οι επίμαχες δαπάνες εγγύησης αποτελούν εν προκειμένω λειτουργικό έξοδό της, που πραγματοποιήθηκε κατά την άσκηση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας και συμβάλλουν στην καλύτερη εξυπηρέτηση και ικανοποίηση των πελατών- αγοραστών της και επομένως στην εύρυθμη λειτουργία αυτής και την αύξηση του εισοδήματος της, από την οποία η ίδια ωφελήθηκε.
- ✓ Περαιτέρω, ενόψει της νομικής υποχρέωσής της ως πωλήτριας, να προβαίνει στην αποκατάσταση ελαττωμάτων των προϊόντων που πωλεί, στο πλαίσιο της νόμιμης διετούς εγγύησης που η ίδια οφείλει να παρέχει, υπό την ως άνω ιδιότητά της, οι συγκεκριμένες δαπάνες εμπίπτουν αδιαμφισβήτητα και επί των συνήθων δαπανών της.
- ✓ Η φορολογική αρχή που φέρει το σχετικό βάρος απόδειξης, αφού αρνείται την έκπτωση της δαπάνης που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία της, δεν επικαλείται συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι κατά το φορολογικό έτος 2014 το κόστος των επισκευών των προϊόντων που καλύπτονται από την εν λόγω εγγύηση (2 ετών), μετακυλιέται στις κατασκευάστριες εταιρείες του ομίλου Δηλαδή, επί της ουσίας η φορολογική αρχή δεν αποδεικνύει ότι ο κίνδυνος από την αρχική εγγύηση (2 ετών) προς τον πελάτη αφορά τις εταιρείες αυτές.
- ✓ Δεδομένου ότι η υπό κρίση δαπάνη πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της, κατά την πάγια νομολογία των δικαστηρίων δεν επιτρέπεται περαιτέρω στη φορολογική αρχή να προβεί σε έλεγχο της σκοπιμότητας ή του προσήκοντος μέτρου αυτής. Ο έλεγχος δηλαδή περιορίζεται στη διαπίστωση της παραγωγικότητας και της ύπαρξης νόμιμων παραστατικών.

Εφόσον επομένως η επίμαχη δαπάνη, η οποία έχει σκοπό την προώθηση της φερεγγυότητας της εταιρείας, την προσέλκυση νέων και τη διατήρηση των υπαρχουσών συνεργασιών, τη διεύρυνση πελατών, την αύξηση εσόδων κλπ, πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της επιχείρησης, αυτή εντάσσεται, αναμφιβόλως και σε κάθε περίπτωση, στον κύκλο των συνήθων συναλλαγών της, η δε έκπτωσή της είναι καθ' όλα νόμιμη, ακόμη και στην περίπτωση που ήθελε κριθεί ότι έγινε οικειοθελώς και δη από ελευθεριότητα και χωρίς νόμιμη υποχρέωση προς τούτο.

Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι από τις αιτιάσεις του ελέγχου, προκύπτει ότι το ζήτημα που τίθεται είναι καθαρά θέμα **Ενδοομιλικών Συναλλαγών** και ελέγχου αυτών σύμφωνα με το **άρθρο 50 του ΚΦΕ**. Ειδικότερα, τίθεται το ζήτημα του κατά ποσόν με βάση το λειτουργικό προφίλ της Εταιρείας και τους κινδύνους που αυτή αναλαμβάνει, οι ενδοομιλικές συναλλαγές της έχουν

πραγματοποιηθεί σε συμφωνία με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Τούτο δε, μπορεί να ελεγχθεί μόνο υπό πρίσμα του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της μεθόδου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών όπως προκύπτει από το Φάκελο Τεκμηρίωσης της Εταιρείας, χωρίς φυσικά να νοείται η απόρριψη μιας δαπάνης σύμφωνα με το άρθρο 22 του ΚΦΕ επειδή δήθεν δεν επαναχρεώνεται ή δεν διαπιστώθηκε η παροχή έκπτωσης.

Με το υπ' αριθ. ΔΕΔ/17-01-2023 έγγραφό μας, η προσφεύγουσα κλήθηκε σε ακρόαση, η οποία πραγματοποιήθηκε στις 24/01/2023 και ώρα 11:00 π.μ. στα γραφεία της υπηρεσίας μας, όπου οι εκπρόσωποι της εταιρείας ανέλυσαν τους ισχυρισμούς που περιλαμβάνονται στην ενδικοφανή προσφυγή και στο υπόμνημα και ειδικότερα ότι οι δαπάνες εγγυήσεων δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της διότι δεν πληρούνται δήθεν οι προϋποθέσεις που τίθενται από τις διατάξεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ για τη αναγνώριση των επίμαχων δαπανών, ότι έχει ελεγχθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΕ από τον αρχικό έλεγχο και έχει διαπιστωθεί ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές είναι σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Περαιτέρω ότι με την προσκομισθείσα με το υπόμνημα απόφαση του ΔΕΦΑΘ κρίθηκε επί των ιδίων πραγματικών ζητημάτων ότι η σχετική δαπάνη πραγματοποιείται προς το συμφέρον της εταιρείας.

Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλε στην υπηρεσία μας το υπ' αριθ. ΔΕΔ/13-01-2023 Υπόμνημα, με το οποίο προσκομίζει και επικαλείται την υπ' αρ. 2632/2022 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών -τμήμα 5^ο τριμελές (Σχετ. 1), η οποία έχει καταστεί αμετάκλητη λόγω μη άσκησης ενδίκων μέσων (αναίρεσης) από το Ελληνικό Δημόσιο (Σχετ. 2), ισχυριζόμενη ότι το δικαστήριο έκρινε επί των αυτών πραγματικών ζητημάτων και νομικών διατάξεων ότι εφόσον τρίτα πρόσωπα, συμβαλλόμενα με την ελληνική οντότητα, εκδίδουν προς αυτήν φορολογικά παραστατικά που αφορούν σε κόστη με τα οποία βαρύνεται η εταιρεία στο πλαίσιο χορηγούμενης εγγύησης πωλούμενων αγαθών, η σχετική δαπάνη πραγματοποιείται προς το συμφέρον της εταιρείας και νομίμως εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Με την υπ' αριθ./16-01-2023 Πράξη Αναπομπής, η υπόθεση αναπέμφθηκε στην αρμόδια ελεγκτική αρχή με το υπ' αριθ. ΔΕΔ/17-01-2023 διαβιβαστικό, προκειμένου να διενεργήσει έλεγχο ως προς τα νέα στοιχεία (Απόφαση 2632/2022 ΔΕΦΑΘ) και να μας αποστείλει το σχετικό πόρισμά της εντός προθεσμίας πέντε (5) εργασίμων ημερών. Περαιτέρω, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63§5 του ΚΦΔ και της Ε2010/2019 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την υπ' αριθ./16-01-2023 Απόφαση της υπηρεσίας μας, η προθεσμία εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής παρατάθηκε κατά 30 ημέρες. Η απόφαση παράτασης κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. ΔΕΔ/17-01-2023 διαβιβαστικό έγγραφό μας.

Σε απάντηση της ανωτέρω πράξης Αναπομπής, η ελεγκτική Αρχή μας απέστειλε το υπ' αριθ./30-01-2023 έγγραφο (ΔΕΔ...../03-02-2023), με το οποίο μας διαβίβασε την από 27/01/2023 έκθεση Απόψεων επί αναπομπής, στην οποία αναφέρονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

«Ως προς την ανωτέρω Απόφαση του ΔΕΦΑΘ, αναφέρεται ότι στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δεν επικαλέστηκε συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι κατά το φορολογικό έτος αναφοράς το κόστος των επισκευών των αυτοκινήτων που καλύπτονται από την αρχική εγγύηση (2 ετών) των οχημάτων, τιμολογείται στην μητρική-κατασκευάστρια εταιρεία και όχι στην προσφεύγουσα εταιρεία, δηλαδή επί τοις ουσίας δεν απέδειξε ότι ο κίνδυνος από την αρχική εγγύηση (2 ετών) των οχημάτων αφορά τη μητρική-κατασκευάστρια εταιρεία, και

επιπλέον δεν αναγνώρισε τα έξοδα εγγυήσεων προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4172/2013, ενώ αντίθετα στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος επικαλέστηκε συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι κατά το φορολογικό έτος αναφοράς το κόστος των επισκευών των προϊόντων που καλύπτονται από την αρχική εγγύηση (2 ετών), μετακυλύεται στην μητρική-κατασκευάστρια εταιρεία και όχι στην προσφεύγουσα εταιρεία, δηλαδή επί τοις ουσίαις απέδειξε ότι ο κίνδυνος από την αρχική εγγύηση (2 ετών) των προϊόντων αφορά τη μητρική-κατασκευάστρια εταιρεία, και περαιτέρω δεν αναγνώρισε τα έξοδα εγγυήσεων προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ.[...] Κατόπιν αυτών, ο έλεγχος παραθέτει συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία προκύπτει αβίαστα ότι, κατά το φορολογικό έτος αναφοράς, το κόστος των επισκευών των προϊόντων που καλύπτονται από την αρχική εγγύηση (2 ετών), θα πρέπει να μετακυλύεται στην μητρική-κατασκευάστρια εταιρεία και όχι να το επιβαρύνεται η προσφεύγουσα εταιρεία, δηλαδή επί τοις ουσίαις απέδειξε ότι ο κίνδυνος από την αρχική εγγύηση (2 ετών) των προϊόντων αφορά τη μητρική - κατασκευάστρια εταιρεία. Παράλληλα, τεκμηριώνεται από τον φορολογικό έλεγχο ότι η μετακύλιση κόστους δεν αποδείχθηκε στη βάση του πραγματικού ούτε από την προσφεύγουσα ούτε από τη κατασκευάστρια-μητρική εταιρεία. Ως εκ τούτου, ορθώς δεν αναγνωρίστηκαν τα έξοδα εγγυήσεων ποσού 5.012.187,63 ευρώ από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ)».

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα με την υπ' αριθ.ΔΕΔ/27-01-2023 αίτησή της, ζήτησε αντίγραφο από τις έγγραφες απόψεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, επί της ενδικοφανούς προσφυγής και επί της απάντησης αναπομπής. Μετά τη χορήγηση αυτών, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην υπηρεσία μας το υπ' αριθ. ΔΕΔΕΙ2023ΕΜΠ/17-02-2023 Υπόμνημα, με το οποίο απαντά στους ισχυρισμούς του ελέγχου επί της από 27/01/2023 έκθεσης απόψεων που συντάχθηκε από την ελεγκτική αρχή μετά την αναπομπή της υπόθεσης, καθώς και το υπ' αριθ. ΔΕΔ/28-02-2023Υπόμνημα, με το οποίο προσκομίζει και επικαλείται την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για τον έλεγχο του φορολογικού έτους 2015 (idelenxis:), από την οποία προκύπτει ότι οι δαπάνες εγγυήσεων κρίθηκαν ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, και συνεπώς υφίσταται με βάση τα ίδια πραγματικά περιστατικά διαφορετική αντιμετώπιση των δαπανών αυτών από την ίδια υπηρεσία.

Επειδή όπως προκύπτει από τον φάκελο τεκμηρίωσης που συνέταξε η προσφεύγουσα για το έτος 2014, καθώς και από τη από 01/07/2012 Σύμβαση Διανομής με τη μητρική εταιρεία, η ενδοομιλική αυτή τιμή καθορίζεται ως κατωτέρω:

Ενδοομιλική τιμή = Τιμή μεταπώλησης από τον Διανομέα

Μείον: λειτουργικά έξοδα διανομέα

Μείον: έξοδα σχετικά με την αγορά εμπορευμάτων

Μείον: Στοχευμένο Λειτουργικό Κέρδος (EBIT)

Περαιτέρω, όπως προβλέπεται στον όρο 8.2 της σύμβασης Διανομής, στα λειτουργικά έξοδα του Διανομέα, περιλαμβάνονται και τα έξοδα εγγύησης. Ως εκ τούτου κατά τον καθορισμό της ενδοομιλικής τιμής λαμβάνονται υπόψιν και τα έξοδα εγγύησης.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επιβαρύνεται με τον κίνδυνο της εγγύησης των πωληθέντων απ' αυτήν αγαθών. Έτσι, σε περίπτωση ελαττωματικού

προϊόντος το κόστος των ανταλλακτικών και της παροχής υπηρεσίας που απαιτείται, καλύπτεται (πληρώνεται) από την προσφεύγουσα. Οι δαπάνες αυτές, παρότι δεν αφορούν σε άμεσες ενδοομιλικές δαπάνες αφού καταβάλλονται σε τρίτους, στην πραγματικότητα αφορούν σε ανάληψη κόστους ενδοομιλικών συναλλαγών ανάμεσα στην προσφεύγουσα και στη μητρική εταιρεία. Σύμφωνα με τις Οδηγίες του ΟΟΣΑ, οι συναλλαγές που διενεργούνται ανάμεσα σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις, πρέπει να είναι σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων (arm's length principle). Η αρχή των ίσων αποστάσεων ορίζει ότι οι όροι που συμφωνούνται στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων θα πρέπει να είναι ανάλογοι αυτών που θα συμφωνούνταν αν οι επιχειρήσεις δεν ήταν συνδεδεμένες, όμοιοι με αυτούς δηλαδή που θα ίσχυαν στην ελεύθερη αγορά. Βάσει όλων των ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε ότι το κόστος κατασκευής των αγαθών που καλύπτονται από εγγύηση δεν θα έπρεπε να επιβαρύνει την προσφεύγουσα, αλλά τη μητρική εταιρεία (κατασκευαστή των αγαθών). Κατόπιν αυτών ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης τις δαπάνες επισκευών κλπ που αφορούν σε πωληθέντα απ' αυτήν αγαθά εντός εγγύησης, καθόσον αυτά έπρεπε να μετακυλιστούν στη μητρική - κατασκευάστρια εταιρεία, διότι τα έξοδα αυτά έγιναν για λογαριασμό της μητρικής - κατασκευάστριας εταιρείας.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι προϋποθέσεις που τίθενται από τις διατάξεις του **άρθρου 22 του ΚΦΕ** για την έκπτωση της επίμαχων δαπανών (επισκευών κλπ) που έγιναν εντός της περιόδου εγγύησης στα πωληθέντα αγαθά της προσφεύγουσας, **πληρούνται στο σύνολό τους**, ενώ δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του **άρθρου 23** του ίδιου κώδικα και ειδικότερα:

- ✓ Η προσφεύγουσα φέρει τον κίνδυνο εγγύησης των πωληθέντων αγαθών της και σε περίπτωση ελαττωματικού προϊόντος επιβαρύνεται με το κόστος των ανταλλακτικών και της παροχής υπηρεσίας που απαιτείται το οποίο και καταβάλλεται από την ίδια,
- ✓ Οι δαπάνες πραγματοποιούνται **προς το συμφέρον της επιχείρησης** καθόσον συμβάλουν στην αύξηση του εισοδήματός της και περαιτέρω γίνονται **κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της**, (περίπτωση α' του άρθρου 22 του ΚΦΕ) αφού συμβάλλουν στην καλύτερη εξυπηρέτηση και ικανοποίηση των πελατών- αγοραστών της και επομένως στην εύρυθμη λειτουργία της, ενώ έχει νομική υποχρέωση για την παροχή εγγύησης στα πωληθέντα απ' αυτήν αγαθά,
- ✓ Πρόκειται για δαπάνες οι οποίες αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές, έχουν δε εγγραφεί στατηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της και αποδεικνύονται από τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επειδή η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας τις δαπάνες επισκευών κλπ που αφορούν σε πωληθέντα απ' αυτήν αγαθά εντός της περιόδου εγγύησης, με το σκεπτικό ότι αυτές έπρεπε να μετακυλιστούν στη μητρική - κατασκευάστρια εταιρεία.

Επειδή ωστόσο, η τυχόν μετακύλιση των δαπανών αυτών στην αλλοδαπή συνδεδεμένη εταιρεία αποτελεί ζήτημα ξεχωριστό από την αντιμετώπιση της δαπάνης αυτής καθ'αυτής και με δεδομένο ότι πρόκειται για συναλλαγή μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων (προσφεύγουσας- θυγατρικής και αλλοδαπής -μητρικής), εξετάζεται αποκλειστικά υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 50 του ΚΦΕ περί ενδοομιλικών συναλλαγών.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 50, παρ. 1 του Ν. 4172/2013 «*Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων*

προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου».

Επειδή όπως έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ 1142/2015 «τονίζεται ότι ως συμβατή με την “αρχή των ίσων αποστάσεων” θεωρείται οποιαδήποτε τιμή ή ποσοστό μεταξύ πρώτου και τρίτου τεταρτημορίου [...]. Η απόρριψη της τιμής ή του ποσοστού κατά τον φορολογικό έλεγχο θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένη».

Επειδή οι ενδοομιλικές συναλλαγές της προσφεύγουσας εξετάστηκαν από τον αρχικό έλεγχο και διαπιστώθηκε ότι τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων, όπως προκύπτει από τις σελίδες 57-59 της αρχικής από 29/12/2020 Έκθεσης Ελέγχου, ενώ ως μέθοδος τεκμηρίωσης χρησιμοποιήθηκε η Μέθοδος Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής (TNMM).

Επειδή η τυχόν μετέπειτα μετακύλιση της επίμαχης δαπάνης στη συνδεδεμένη αλλοδαπή εταιρεία αποτελεί διαμορφωτικό στοιχείο του καθαρού περιθωρίου κέρδους της προσφεύγουσας και συνεπώς, ακόμη και στην περίπτωση κατά την οποία το κόστος των εγγυήσεων δεν είχε επιβαρύνει τελικά τη συνδεδεμένη αλλοδαπή εταιρεία, το καθαρό περιθώριο κέρδους της προσφεύγουσας βρίσκεται εντός των αποδεκτών ορίων που ορίζουν το 1^ο και το 3^ο τεταρτημόριο του συγκριτικού δείγματος και κατά συνέπεια, δεν προκύπτουν διαφορές.

Επειδή κάθε «μονάδα» μετακύλισης του εν λόγω κόστους εκ μέρους της προσφεύγουσας θα συνεπάγετο αντίστοιχη αύξηση του καθαρού περιθωρίου κέρδους της. Ωστόσο, από τη στιγμή που κατά την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας, τεκμηριώνεται το καθαρό περιθώριο κέρδους αυτής, κρίσιμο στοιχείο δεν είναι εάν αυτό υπερβαίνει το όριο του 3^{ου} τεταρτημορίου αλλά εάν αυτό υπολείπεται του ορίου του 1^{ου} τεταρτημορίου του συγκριτικού δείγματος.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από 30/09/2022 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής που υπέβαλε η επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, που έχει έδρα στο, και την ακύρωσή της υπ' αριθ. /25-08-2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο Προϊστάμενος της

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Διοικητικής Υποστήριξης

ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΜΕΪΔΑΝΗΣ

Ή 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.