



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1399

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553
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.** Την με 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 ΔΕΔ 1126366Ε2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με έδρα στην κατά των υπ' αριθ.Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού /Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2016 και 2017 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος ποσού 1.419.913,17€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας/ μη δήλωσης ποσού 709.956,59€, ήτοι συνολικό ποσό 2.129.869,76€.

Με την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος εισοδήματος ποσού 3.834.339,55€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας/ μη δήλωσης ποσού 1.917.169,78€, ήτοι συνολικό ποσό 5.751.509,33€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. εκδόθηκε η με αριθμόεντολή Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους 01/01/2016-31/12/2016 και 01/01/2017-31/12/2017. Στη φορολογία εισοδήματος ο έλεγχος κατέληξε στις κάτωθι διαφορές:

	2016	2017
Μη αναγνώριση της δηλωθείσας προσαύξησης (30%) δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας (αρθ. 22 ^Α ν.4172/2013)	9.538.094,32	9.733.717,57
Λογιστική διαφορά για μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων κατά εφαρμογή του άρθ. 50 του ν.4172/2013	4.546.938,25	7.943.103,79
Λογιστική διαφορά για δαπάνες που αφορούν την προηγούμενη χρήση	105.847,19	0,00
Λογιστική διαφορά για προβλέψεις εκτός οριζόμενων στο άρθρο 26 του ν.4172/2013	65.903,54	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	14.256.783,30	17.676.821,36

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προβαλλόμενων πράξεων και την επιστροφή εντόκως του καταλογισθέντος φόρου εισοδήματος, προστίμων και τόκων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Δεσμευτικότητα των εγκριτικών αποφάσεων της ΓΓΕΤ για την εφαρμογή του άρθρου 22^Α του ΚΦΕ.
- 2) Παράβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.
- 3) Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των άρθρων 22 και 22^Α ΚΦΕ.
- 4) Εσφαλμένη ερμηνεία των διατάξεων των Υπουργικών Αποφάσεων.
- 5) Αντιφατικό και εσφαλμένο το συμπέρασμα της φορολογικής αρχής περί της εσφαλμένης καταχώρησης του κόστους υπαλλήλων υπό το κέντρο κόστους FPO. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα συγχέει τα κριτήρια που αφορούν τις επιλέξιμες δαπάνες για να λάβουν υπερέκπτωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22^Α ΚΦΕ και των σχετικών Υπουργικών Αποφάσεων, με την ακριβή περιγραφή των δαπανών μιας ενδοομιλικής συναλλαγής. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι τα κριτήρια των επιλέξιμων δαπανών για σκοπούς άρθρου 22^Α ΚΦΕ είναι πιο ευρεία σε σχέση με τον λεπτομερή προσδιορισμό που απαιτείται για σκοπούς ενδοομιλικών συναλλαγών. Επιπρόσθετα, ισχυρίζεται ότι η αμφισβήτηση του μερισμού που πραγματοποιήθηκε από την ίδια στη βάση ότι συμπεριέλαβε στην αίτηση του άρθρου 22^Α ΚΦΕ, δαπάνες που υπό το πρίσμα των ενδοομιλικών συναλλαγών είχαν τεκμηριωθεί ως τεχνολογικές/ μηχανολογικές υποστηρικτικές υπηρεσίες, είναι πλήρως εσφαλμένη και αβάσιμη.
- 6) Αυθαίρετη και μη δικαιολογημένη η εφαρμογή του (επαν)υπολογισθέντος ποσοστού μερισμού με βάση τον αριθμό των εργαζομένων από την φορολογική αρχή επί των λοιπών λειτουργικών εξόδων της προσφεύγουσας που οδηγεί σε μεταφορά εξόδων από άλλες λειτουργίες.

7) Αυθαίρετη και μη δικαιολογημένη η εφαρμογή του (επαν)υπολογισθέντος ποσοστού μερισμού με βάση τον αριθμό των εργαζομένων από την φορολογική αρχή επί των λοιπών λειτουργικών εξόδων της προσφεύγουσας αντίθετα με τα δεδομένα των βιβλίων της. Η φορολογική αρχή παραγνώρισε την παρακολούθηση των εξόδων ανά κέντρο κόστους που πραγματοποιήθηκε από την προσφεύγουσα, παρότι παράλληλα έκρινε τα λογιστικά αρχεία ως αξιόπιστα, και προέβη αυθαίρετα σε δικό της επιμερισμό χωρίς καμία τεκμηρίωση.

8) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος προκειμένου να προβεί σε έναν άδικο καταλογισμό προέβη σε ένα λογικό άλμα και ενέπλεξε και τη λειτουργία της διανομής στον υπολογισμό των αναμορφώσεων αγνοώντας, μεταξύ άλλων, πως η εταιρεία λειτουργεί ως διανομέας περιορισμένου κινδύνου και συνεπώς έχει μια συγκεκριμένη, προκαθορισμένη και στοχευμένη κερδοφορία που συνάδει με το λειτουργικό του προφίλ και ουδέποτε το αμφισβήτησε ο έλεγχος. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι η κερδοφορία είναι στοχευμένη και δεν γίνεται να τροποποιηθεί και ότι ο προσδιορισμός της καθαρής κερδοφορίας για την λειτουργία της διανομής σε 13,47% για το 2016 και 13,90% για το 2017 από την φορολογική αρχή παραβιάζει πλήρως την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Με το υπ' αριθμόν ΔΕΔ Συμπληρωματικό Υπόμνημα, η προσφεύγουσα προβάλλει εκ νέου τους ισχυρισμούς που είχε προβάλλει και επί της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής όσον αφορά την απόρριψη από τον έλεγχο της δηλωθείσας προσαύξησης (30%) δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας (αρθ. 22^Α ν.4172/2013) για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017. Επιπλέον, προσκόμισε στην Υπηρεσία μας την με αριθμό πρωτ. Βεβαίωση χαρακτηρισμού δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2019 της Γενικής Γραμματείας Έρευνας και Καινοτομίας, προκειμένου να αποδείξει ότι δεν συντρέχει κανένας λόγος απόρριψης της έκπτωσης των οικείων δαπανών για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

Με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή και με το υπ' αριθμόν ΔΕΔ Συμπληρωματικό Υπόμνημα, η προσφεύγουσα αιτήθηκε παράσταση ενώπιον της Υπηρεσίας μας προκειμένου να αναπτύξει περαιτέρω τους λόγους που παρέθεσε με τα ανωτέρω έγγραφα. Σε αυτή τη βάση, η Υπηρεσία μας, απέστειλε στους πληρεξούσιους και αντίκλητους της προσφεύγουσας μέσω του από και ώρα 14:55 π.μ. e-mail, την υπ' αριθμόν ΔΕΔ Κλήση προς Ακρόαση για την Τετάρτη και ώρα 13:00.

Την Τετάρτη και ώρα 13:00 προσήλθαν στα γραφεία της Υπηρεσίας μας οι πληρεξούσιοι και αντίκλητοι της προσφεύγουσας και επιπλέον ως εκπρόσωπος της προσφεύγουσας ο και έλαβε χώρα η προφορική ακρόαση. Κατά τη διάρκεια αυτής, στην οποία από πλευράς της Υπηρεσίας μας συμμετείχαν ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης, ο Προϊστάμενος του Τμήματος Επανεξέτασης Α6, ο αρμόδιος υπάλληλος του Τμήματος Επανεξέτασης Α6 και μία υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης, αναλύθηκαν εμπεριστατωμένα οι ισχυρισμοί που προβλήθηκαν στην ενδικοφανή προσφυγή και στο συμπληρωματικό υπόμνημα, χωρίς να προσκομιστούν νέα στοιχεία και περαιτέρω ζητήθηκαν αναλυτικά στοιχεία για τον τρόπο που επιμερίστηκαν από την προσφεύγουσα τα κόστη στις αντίστοιχες λειτουργικές δαπάνες, προκειμένου να τεκμηριωθούν οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί.

Καταρτίστηκε το υπ' αριθμόν Πρακτικό Ακρόασης, το οποίο υπογράφηκε από όλα τα συμμετέχοντα μέρη και αντίγραφο αυτού παραδόθηκε στους εκπροσώπους της προσφεύγουσας που παρευρέθηκαν στην προφορική ακρόαση.

Σε συνέχεια της προφορικής ακρόασης μέσω του από και ώρα 12:15 e-mail της Υπηρεσίας μας προς την πληρεξούσια και αντίκλητο της προσφεύγουσας στάλθηκε το με αρ. πρωτ. έγγραφο της Υπηρεσίας μας με Θέμα «ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ ΔΑΠΑΝΩΝ» με συνημμένο αρχείο excel «Επιμερισμός Δαπανών». Στο εν λόγω αρχείο excel παρουσιαζόταν ο επιμερισμός δαπανών κάθε λογαριασμού ανά λειτουργία κατ' έλεγχο, προκειμένου να προσδιοριστεί από την προσφεύγουσα ο τρόπος με τον οποίο επιμερίστηκαν οι δαπάνες σε κάθε λειτουργία σύμφωνα με τα IFRS βιβλία, αντιστοιχίζοντας με

τους λογαριασμούς γενικής λογιστικής και αναφέροντας ανά περίπτωση τα κλειδιά – τύπους επιμερισμού.

Εν συνεχεία κατατέθηκε στην Υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. συμπληρωματικό υπόμνημα για το φορολογικό έτος 2016, με συμπληρωματικό υποστηρικτικό υλικό προκειμένου να προσδιοριστεί ο τρόπος με τον οποίο καταχωρήθηκαν οι δαπάνες σε κάθε λειτουργία σύμφωνα με τα IFRS βιβλία, τεκμηριώνοντας περαιτέρω, με υπολογιστικά φύλλα, τη ροή των πληροφοριών στα συστήματα παρακολούθησης κέντρων κόστους. Στο εν λόγω υπόμνημα αναφέρεται ότι τα στοιχεία αυτά ήταν στη διάθεση του ελέγχου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., ωστόσο δεν ελήφθησαν υπόψη και παραγνωρίστηκαν πλήρως. Όπως αναφέρεται στο ως άνω υπόμνημα σκοπός του προσκομιζόμενου υλικού δεν είναι να επαναλάβει τα στοιχεία και την επιχειρηματολογία που έχει αναπτυχθεί εκτενώς στην προσφυγή, αλλά να αποδείξει ότι υφίσταται πλήρης και ολοκληρωμένη αποτύπωση των εξόδων σε κέντρα κόστους στα βιβλία της προσφεύγουσας και ότι η φορολογική αρχή προέβη σε ένα αυθαίρετο επιμερισμό με συρραφή και επιλεκτική προσέγγιση που εν κατακλείδι οδήγησε σε παράλογα αποτελέσματα και απόδειξη αυτού είναι η υπέρβαση ορίων κερδοφορίας της διανομής σε επίπεδα μακράν των αποδεκτών, ήτοι σε παραβίαση της αρχής ίσων αποστάσεων και όχι μόνο.

Δεδομένου ότι στο ανωτέρω συμπληρωματικό υπόμνημα αναφέρεται ότι τα στοιχεία που προσκομίζονται ήταν στη διάθεση του ελέγχου του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ., ωστόσο δεν ελήφθησαν υπόψη κατά το στάδιο του ελέγχου, η Υπηρεσία μας εξέδωσε την υπ' αριθμόν Πράξη Αναπομπής, προκειμένου από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. να αξιολογηθούν τα προσκομιζόμενα με το υπ' αριθ. ΔΕΔ Συμπληρωματικό Υπόμνημα και εφόσον αυτά δεν λήφθηκαν υπόψη κατά το στάδιο του ελέγχου να διενεργηθούν συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες).

Επιπλέον, επειδή η υποβολή του εν λόγω υπομνήματος με τα συνημμένα σε αυτό νέα στοιχεία, έλαβε χώρα εντός του, οριζόμενου στο ενδέκατο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 63 ΚΦΔ, διαστήματος των 30 ημερών πριν από την πάροδο της προθεσμίας για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής, η Υπηρεσία μας αποφάσισε την παράταση της προθεσμίας, για την έκδοση απόφασης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, για τριάντα (30) ημέρες σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 63 του ΚΦΔ και συνεπώς εκδόθηκε η υπ' αριθμ. απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής. Η εν λόγω απόφαση κοινοποιήθηκε στους πληρεξούσιους και αντίκλητους της προσφεύγουσας με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ έγγραφο της Υπηρεσίας μας.

Στις κατατέθηκε στην Υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. συμπληρωματικό υπόμνημα για το φορολογικό έτος 2017, προσκομίζοντας τα αντίστοιχα στοιχεία και για το φορολογικό έτος 2017. Το εν λόγω συμπληρωματικό υπόμνημα διαβιβάστηκε στις με το υπ' αρ. πρωτ. έγγραφο της Υπηρεσίας μας στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προκειμένου να ληφθεί υπόψη κατά την επεξεργασία της με αριθ. αναπομπής της Υπηρεσίας μας. Εν συνεχεία στάλθηκαν ηλεκτρονικά από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. με τα υπ. αριθ. έγγραφα, οι Εκθέσεις Απόψεων της εν λόγω Υπηρεσίας αναφορικά με τα αρ. πρωτ. συμπληρωματικά υπομνήματα.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΥΠΕΡΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΗΣ ΔΗΛΩΘΕΙΣΑΣ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ (30%) ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΚΑΙ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ (ΑΡΘ. 22Α Ν.4172/2013) – ΙΣΧΥΡΙΣΜΟΙ 1-4

Επειδή μεταξύ άλλων στην από Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος αναφέρεται ότι:

«Στη συνέχεια το Υπουργείο Ανάπτυξης και Επενδύσεων Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας με το υπ' αριθμ πρωτ. έγγραφο του μας γνωστοποίησε τα ακόλουθα:

«**ΘΕΜΑ: Ένταξη στις διατάξεις του άρθρου 22Α του ν.4172/2013 δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που επαναχρεώνονται σε άλλο νομικό πρόσωπο.**

Σχετ.: Το αριθμ. πρωτ. του Τμήματος Β' της Δ/νσης Εφαρμογής Άμεσης

Φορολογίας

Σε απάντηση του ως άνω σχετικού σας ενημερώνουμε ως ακολούθως:

Η Γενική Γραμματεία Έρευνας και Καινοτομίας για τον χαρακτηρισμό των δαπανών ως επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας και τη χορήγηση της σχετικής βεβαίωσης προς τις επιχειρήσεις για έργα που υλοποίησαν κατά την εκάστοτε ελεγχόμενη χρήση, εφαρμόζει τα προβλεπόμενα στις διατάξεις που ισχύουν κατά το χρόνο πραγματοποίησής τους και των σχετικών δικαιολογητικών που συνοδεύουν τα υποβληθέντα αιτήματα πιστοποίησης.

Για τις χρήσεις 2016 και 2017, εφαρμόστηκαν τα οριζόμενα στο σημείο (η) της παραγράφου 3 της υπ' αριθμ. 12962/(ΠΟΛ)2029 /03-11-87(Β' 734) Απόφασης του Υπουργού Βιομηχανίας, Ενέργειας και Τεχνολογίας και της παραγράφου 1 του άρθρου 4 της υπ' αριθμ. 109343/12/29.06.2017 (Β'2351) Κοινής Υπουργικής Απόφασης των Υπουργών Παιδείας Έρευνας και Θρησκευμάτων και της Υφυπουργού Οικονομικών, αντιστοίχως.

Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο ως άνω σχετικό, τα ευρήματα που εντοπίστηκαν στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου από την αρμόδια προς τούτου Υπηρεσία της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, περί δαπανών που πραγματοποιήθηκαν στην ημεδαπή και έγιναν κατ' ανάθεση, υπό την καθοδήγηση, τον έλεγχο και την τελική ευθύνη της αλλοδαπής μητρικής εταιρείας στην οποία και επανατιμολογήθηκαν, κατά την εκτίμηση της Υπηρεσίας μας, οι δαπάνες δεν εμπίπτουν στις διατάξεις της ως άνω Υπουργικής και της Κοινής Υπουργικής Απόφασης για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα.»

Επειδή με την προσκόμιση στην Υπηρεσία μας της με αριθμό πρωτ. Βεβαίωσης χαρακτηρισμού δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2019 της Γενικής Γραμματείας Έρευνας και Καινοτομίας δεν ανατρέπεται το πόρισμα του ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017 όπως αυτό περιλαμβάνεται στην από Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, όπου μεταξύ άλλων γίνεται αναφορά και στο υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων - Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας. **Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΜΗ ΤΗΡΗΣΗ ΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ

Ισχυρισμοί 5,6 και 8 της προσφεύγουσας

Επειδή η προσφεύγουσα προέβη σε τεκμηρίωση για τις κάτωθι ενδοομιλικές συναλλαγές:

- Αγορά Εξοπλισμού Πληροφορικής και Λογισμικού και Λογισμικού και Λήψη Μηχανολογικών / Τεχνικών Υποστηρικτικών Υπηρεσιών.
- Παροχή Υποστηρικτικών Τεχνικών Υπηρεσιών
- Παροχή Υποστηρικτικών Υπηρεσιών Πωλήσεων και Μάρκετινγκ
- Παροχή Υπηρεσιών Διοικητικής Υποστήριξης
- Παροχή Υπηρεσιών Έρευνας και Ανάπτυξης κατ' ανάθεση

Επειδή από τον έλεγχο προέκυψαν διαφορές στα λειτουργικά έξοδα της προσφεύγουσας ανά κατηγορία συναλλαγών. Οι διαφορές στα λειτουργικά έξοδα προέκυψαν καθώς όπως αναφέρεται στην από έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ο έλεγχος έλαβε υπόψη τα παρακάτω:

α) Όλες οι δαπάνες που γίνονται στα τμήματα της προσφεύγουσας εταιρείας, ανεξαρτήτως είδους, καταγράφονται αναλυτικά σε «κέντρα κόστους», αμέσως μόλις πραγματοποιούνται στο σύστημα SAP και καταχωρούνται στα βιβλία που τηρεί η προσφεύγουσα με βάση τον Ελληνικό νόμο, με την βοήθεια του λογισμικού Atlantis. Τα κέντρα κόστους που χρησιμοποίησε η προσφεύγουσα για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017, για όλες τις λειτουργίες της, όπως προσκομίστηκαν στον έλεγχο από το τμήμα Ανθρώπινου Δυναμικού παρουσιάζονται στην οικεία έκθεση ελέγχου στις σελίδες 94 και 100-101, αντίστοιχα.

β) Η δαπάνη του κόστους μισθοδοσίας του προσωπικού που απασχολείται στο τμήμα Έρευνας και Ανάπτυξης έτσι όπως εγκρίθηκε από την ΓΓΕΤ ανά εργαζόμενο για τη χρήση 2016 ήταν

ύψους 36.466.084,74€ και απασχολήθηκαν 1.140 υπάλληλοι. Έκτακτες αμοιβές, που δεν προβλέπονται στη σύμβαση εργασίας και καταβάλλονται κατά περίπτωση δεν είναι επιλέξιμες από την ΓΓΕΤ. Επιπλέον, η δαπάνη του κόστους μισθοδοσίας του προσωπικού που απασχολείται στο τμήμα Έρευνας και Ανάπτυξης έτσι όπως εγκρίθηκε από την ΓΓΕΤ ανά εργαζόμενο για τη χρήση 2017 ήταν ύψους 35.451.244,71€ και απασχολήθηκαν 1.090 υπάλληλοι. Επιπλέον, έκτακτες αμοιβές, που δεν προβλέπονται στη σύμβαση εργασίας και καταβάλλονται κατά περίπτωση δεν είναι επιλέξιμες από την ΓΓΕΤ.

γ) Σύμφωνα με την κατηγοριοποίηση των υπαλλήλων σε κέντρα κόστους καθώς και την λειτουργία της εταιρείας στην οποία εντάσσεται το κάθε κέντρο κόστους (σελ. 94 έκθεσης ελέγχου) ο έλεγχος διαπίστωσε πως 200 υπάλληλοι κατά το φορολογικό έτος 2016 που είχαν κατηγοριοποιηθεί στο τμήμα παροχής υπηρεσιών (FPO), απασχολήθηκαν, όπως προκύπτει, στο τμήμα Έρευνας και Ανάπτυξης όπως πιστοποιείται και από την έγκριση της ΓΓΕΤ. Σύμφωνα με την κατηγοριοποίηση των υπαλλήλων σε κέντρα κόστους καθώς και το τμήμα της εταιρείας στην οποία εντάσσεται το κάθε κέντρο κόστους (σελ. 100-101 έκθεσης ελέγχου) ο έλεγχος διαπίστωσε πως 201 υπάλληλοι κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2017 που είχαν κατηγοριοποιηθεί στα υπόλοιπα τμήματα της εταιρείας όπως Παροχή υπηρεσιών (FPO), Πωλήσεις και Μάρκετινγκ (S&M), Διανομή (A&G), εντέλει απασχολήθηκαν στο τμήμα Έρευνας και Ανάπτυξης όπως πιστοποιείται και από την έγκριση της ΓΓΕΤ.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο έλεγχος προχώρησε στον αναπροσδιορισμό του κόστους που πραγματοποιήθηκε σε κάθε τμήμα της προσφεύγουσας εταιρείας σύμφωνα με τα παρακάτω κριτήρια:

✓ Το κόστος μισθοδοσίας των υπαλλήλων κατηγοριοποιήθηκε στα τμήματα της εταιρείας λαμβάνοντας υπόψη την εσωτερική τοποθέτηση σε κέντρα κόστους όπως προσκομίστηκε από την εταιρεία καθώς και την πιστοποίηση της ΓΓΕΤ για τον αριθμό των υπαλλήλων που απασχολούνται στο τμήμα Έρευνας και Ανάπτυξης.

✓ Έγινε επαναυπολογισμός του μερισμού των λειτουργικών δαπανών στα τμήματα της εταιρείας λαμβάνοντας υπόψη ως κατάλληλη βάση μερισμού τον αριθμό των υπαλλήλων που απασχολείται σε κάθε τμήμα.

✓ Εσωτερικά στοιχεία που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία.

Ως εκ τούτου στον πίνακα στις σελίδες 96-98 της οικείας έκθεσης ελέγχου παρουσιάζεται αναλυτικά ανά λογαριασμό γενικής λογιστικής ο υπολογισμός του κόστους στα τμήματα της προσφεύγουσας εταιρείας για το φορολογικό έτος 2016. Επιπλέον, στον πίνακα στις σελίδες 102-106 της οικείας έκθεσης ελέγχου παρουσιάζεται αναλυτικά ανά λογαριασμό γενικής λογιστικής ο υπολογισμός του κόστους στα τμήματα της προσφεύγουσας εταιρείας για το φορολογικό έτος 2017.

Επιπλέον, έγινε μεταφορά τιμολογηθέντος εσόδου ποσού 6.771.687 από το τμήμα Παροχής Υπηρεσιών (FPO) στο τμήμα Έρευνας και Ανάπτυξης λόγω της επαναταξινόμησης των υπαλλήλων μεταξύ των τμημάτων για το φορολογικό έτος 2016 ως ακολούθως:

	Συνολικό ποσό	Έρευνα & ανάπτυξη	Παροχή υπηρεσιών (FPO)	Τεχνικές Υπηρεσίες	Πωλήσεις και Μάρκετινγκ (S&M)
Μερισμός κύκλου εργασιών βάσει ελέγχου	52.935.478,00	49.383.248,22	1.918.916,78	1.601.965,00	31.348,00
Μερισμός κύκλου εργασιών βάσει εταιρείας	52.935.478,00	42.611.561,00	8.690.604,00	1.601.965,00	31.348,00

Αντίστοιχα, έγινε μεταφορά τιμολογηθέντος εσόδου ποσού 2.864.303 από το τμήμα Παροχής Υπηρεσιών (FPO) στο τμήμα Έρευνας και Ανάπτυξης λόγω της επαναταξινόμησης των υπαλλήλων μεταξύ των τμημάτων για το φορολογικό έτος 2017 ως ακολούθως:

	Συνολικό ποσό	Έρευνα & ανάπτυξη	Παροχή υπηρεσιών (FPO)	Τεχνικές Υπηρεσίες	Πωλήσεις και Μάρκετινγκ (S&M)
Μερισμός κύκλου εργασιών βάσει ελέγχου	51.301.261,00	45.821.300,80	4.452.525,20	1.027.435,00	0,00
Μερισμός κύκλου εργασιών βάσει εταιρείας	51.301.261,00	42.956.997,00	7.316.829,00	1.027.435,00	0,00

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ευρήματα ο έλεγχος προσδιόρισε το καθαρό περιθώριο κέρδους ανά λειτουργία της προσφεύγουσας για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, ως ακολούθως:

2016

Κατηγορίες	Έρευνα & ανάπτυξη	Παροχή υπηρεσιών (FPO)	Διανομή (A&G)	Τεχνικές Υπηρεσίες	Πωλήσεις και Μάρκετινγκ (S&M)	Σύνολο
Κύκλος εργασιών	49.383.248	1.918.917	59.599.560	1.601.965	31.348	112.535.038
Διάφορα έσοδα			1.033.622			1.033.622
Συνολικά λειτουργικά έσοδα (Πωλήσεις)	49.383.248	1.918.917	60.633.182	1.601.965	31.348	113.568.660
Συνολικά λειτουργικά έξοδα	50.735.229	1.863.026	52.464.021	1.700.297	31.894	106.794.467
Λειτουργικό κέρδος/ ζημιά	-1.351.981	55.891	8.169.161	-98.332	-546	6.774.193
Υπολειπόμενα Μη Λειτουργικά Έξοδα						112.120
Απομείωση περιουσιακών στοιχείων						250.657
Έξοδα για τόκους						
Κέρδος / (Ζημιά) για το Έτος						6.411.416
Δείκτης καθαρού κέρδους/ Πωλήσεις			13,47%			
Δείκτης καθαρού κέρδους/ Συνολικό κόστος	-2,66%	3,00%		-5,78%	-1,71%	

2017

Κατηγορίες	Έρευνα & ανάπτυξη	Παροχή υπηρεσιών (FPO)	Διανομή (A&G)	Τεχνικές Υπηρεσίες	Σύνολο
Κύκλος εργασιών	45.821.301	4.452.525	75.021.783	1.027.435	126.323.044
Διάφορα έσοδα			810.985		810.985
Συνολικά λειτουργικά έσοδα (Πωλήσεις)	45.821.301	4.452.525	75.832.768	1.027.435	127.134.029
Συνολικά λειτουργικά έξοδα	50.721.136	4.322.840	65.289.752	997.510	121.331.238
Λειτουργικό κέρδος/ ζημιά	-4.899.835	129.685	10.543.016	29.925	5.802.791
Υπολειπόμενα Μη Λειτουργικά Έξοδα					80.261
Κέρδος / (Ζημιά) για το Έτος					5.722.530
Δείκτης καθαρού κέρδους/ Πωλήσεις			13,90%		
Δείκτης καθαρού κέρδους/ Συνολικό κόστος	-9,66%	3,00%		3,00%	

Ο έλεγχος αφού τροποποίησε το δείγμα των συγκρίσιμων επιχειρήσεων που είχε χρησιμοποιήσει η προσφεύγουσα υπολόγισε εκ νέου τα τεταρτημόρια σύμφωνα με τους κανόνες της στατιστικής.

Επειδή όσον αφορά τη χρήση 2016, προέκυψε θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, στις παρακάτω λειτουργίες (τμήματα) της προσφεύγουσας εταιρείας:

- **Έρευνα και Ανάπτυξη:** ο δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους προς το συνολικό κόστος (-2,66%) του ελεγχόμενου μέρους, βρέθηκε να υπολείπεται του ορίου του 1^{ου} Τεταρτημορίου (1,50%) των δεικτών καθαρού περιθωρίου κέρδους προς το συνολικό κόστος των δέκα έξι (16) συγκρίσιμων επιχειρήσεων του δείγματος.
- **Τεχνικές Υπηρεσίες:** ο δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους προς το συνολικό κόστος (-5,78%) του ελεγχόμενου μέρους, βρέθηκε να υπολείπεται του ορίου του 1^{ου} Τεταρτημορίου (1,11%) των δεικτών καθαρού περιθωρίου κέρδους προς το συνολικό κόστος των δώδεκα (12) συγκρίσιμων επιχειρήσεων του δείγματος.
- **Πωλήσεις και Μάρκετινγκ (S&M):** ο δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους προς το συνολικό κόστος (-1,71%) του ελεγχόμενου μέρους, βρέθηκε να υπολείπεται του ορίου του 1^{ου} Τεταρτημορίου (2,10%) των δεικτών καθαρού περιθωρίου κέρδους προς το συνολικό κόστος των τριάντα τριών (33) συγκρίσιμων επιχειρήσεων του δείγματος.

Όσον αφορά τη χρήση 2017 προέκυψε θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, στην παρακάτω λειτουργία (τμήμα) της προσφεύγουσας εταιρείας:

- **Έρευνα και Ανάπτυξη:** ο δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους προς το συνολικό κόστος (-9,66%) του ελεγχόμενου μέρους, βρέθηκε να υπολείπεται του ορίου του 1^{ου} Τεταρτημορίου (2,42%) των δεικτών καθαρού περιθωρίου κέρδους προς το συνολικό κόστος των δέκα έξι (16) συγκρίσιμων επιχειρήσεων του δείγματος.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω διαπιστώσεις, ο έλεγχος υπολόγισε τις κάτωθι λογιστικές διαφορές για την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων οι οποίες προστέθηκαν στις λογιστικές διαφορές της προσφεύγουσας εταιρείας κατά εφαρμογή του άρθρου 50 του Ν.4172/2013.

2016

Κατηγορίες	Έρευνα & ανάπτυξη	Τεχνικές Υπηρεσίες	Πωλήσεις και Μάρκετινγκ (S&M)	Σύνολο
Συνολικά λειτουργικά έξοδα	50.735.229	1.700.297	31.894	52.467.420
Συμβατικοί όροι συναλλαγής	6%	3%	3%	
Ενδοομιλικά έσοδα (πωλήσεις) ελέγχου	53.779.342,74	1.751.305,91	32.850,82	55.563.499
Ενδοομιλικά έσοδα (πωλήσεις) εταιρείας	49.383.248,22	1.601.965,00	31.348,00	51.016.561
Διαφορά	4.396.094,52	149.340,91	1.502,82	4.546.938,25

2017

Κατηγορίες	Έρευνα & Ανάπτυξη
Συνολικά λειτουργικά έξοδα	50.721.136
Συμβατικοί όροι συναλλαγής	6%
Ενδοομιλικά έσοδα (πωλήσεις) ελέγχου	53.764.404,59
Ενδοομιλικά έσοδα (πωλήσεις) εταιρείας	45.821.300,80
Διαφορά	7.943.103,79

Σημείωση: Ο έλεγχος επέλεξε ως βάση υπολογισμού των ενδοομιλικών πωλήσεων τους συμβατικούς όρους κάθε συναλλαγής καθώς όπως προέκυψε από τα στοιχεία του ελέγχου τα αντισυμβαλλόμενα μέρη επιδιώκουν να διατηρήσουν τους όρους της σύμβασης. Εξάλλου όπως ορίζεται και στις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2010), παρ. 1.53: «Στις συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, η απόκλιση των συμφερόντων μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων μερών, εξασφαλίζει ότι συνήθως θα επιδιώξουν να διατηρήσουν τους όρους της συμφωνίας και ότι οι συμβατικοί όροι θα παραβλέπονται ή θα τροποποιούνται μόνο αν αυτό είναι γενικώς προς το συμφέρον και των δύο αντισυμβαλλόμενων μερών. Η ίδια απόκλιση των συμφερόντων μπορεί να μην υπάρχει στην περίπτωση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και, ως εκ τούτου, είναι σημαντικό να εξετασθεί εάν η συμπεριφορά των αντισυμβαλλόμενων μερών είναι σύμφωνη με τους όρους της συμφωνίας ή εάν η συμπεριφορά των μερών δείχνει ότι δεν τηρήθηκαν οι συμβατικοί όροι ή ότι είναι ψευδείς. Σε τέτοιες περιπτώσεις, απαιτείται περαιτέρω ανάλυση για τον προσδιορισμό των πραγματικών όρων της συναλλαγής», δεικνύεται πως ανεξάρτητες επιχειρήσεις θα επιδίωκαν να διατηρήσουν τους όρους της σύμβασης.

Επειδή οι ισχυρισμοί 5, 6, και 8 της προσφεύγουσας είχαν προβληθεί και σε αντίκρουση του του υπ' αριθμ..... Σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και ο έλεγχος στις σελίδες 141 έως και 147 της οικείας έκθεσης ελέγχου αιτιολόγησε πλήρως την απόρριψη αυτών.

Επειδή πέραν των όσων αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου ως προς τη μεθοδολογία που ακολούθησε ο έλεγχος καθώς και τους λόγους απόρριψης των κρινόμενων ισχυρισμών στην από έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. μεταξύ άλλων αναφέρεται:

Ως προς τον 6° Ισχυρισμό:

Σχετικά με την άποψη της ελεγχόμενης πως είναι αυθαίρετη η εφαρμογή του ποσοστού μερισμού, ο έλεγχος διατυπώνει τη θέση πως χρησιμοποίησε ως κλειδί μερισμού των υπηρεσιών τον αριθμό των εργαζομένων κάθε τμήματος, ώστε να καταλήξει στο κόστος της παροχής κάθε κατηγορίας υπηρεσίας, κλειδί που δεν αμφισβητείται από την ελεγχόμενη, ούτε υπολογίζεται πώς η επιλογή ενός άλλου κλειδιού μερισμού θα άλλαζε το αποτέλεσμα περί τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων. Επιπλέον η ελεγχόμενη παραλείπει να τεκμηριώσει τον τρόπο που υπολόγισε τα δικά της ποσοστά μερισμού τα οποία χρησιμοποίησε για τον επιμερισμό των συγκεκριμένων λειτουργικών δαπανών. Στο σημείο αυτό τονίζεται, πως ο υπολογισμός της προσφεύγουσας εταιρείας για τον μερισμό των λειτουργικών της δαπανών στερείται λογικής, καθώς όταν υπερβάλλον του 90% του προσωπικού της εταιρείας κατά κρινόμενα φορολογικά έτη απασχολείτο στο τμήμα της "Έρευνας & Ανάπτυξης", δεν μπορεί να γίνει αποδεκτό από τον έλεγχο ότι λειτουργικές δαπάνες της εταιρείας (όπως το ενοίκιο των κτηρίων, το ρεύμα, τα τηλεφωνικά έξοδα, οι διατακτικές σίτισης, τα ασφάλιστρα του προσωπικού κτλ) μερίζονται στο τμήμα της "Έρευνας & Ανάπτυξης" με ποσοστό 47,46%.

Επειδή επιπλέον, από την Έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προκύπτει ότι δεν υπήρχαν μόνο υπάλληλοι που απασχολήθηκαν στο τμήμα παροχή υπηρεσιών (FPO) των οποίων οι αποδοχές δηλώθηκαν στην ΓΓΕΤ, αλλά και υπάλληλοι που απασχολήθηκαν στο τμήμα της διανομής (A&G) των οποίων οι αποδοχές δηλώθηκαν στην ΓΓΕΤ. Ειδικότερα, ο έλεγχος επικαλείται την κάτωθι ανάλυση:

A/A	Ονοματεπώνυμο Υπαλλήλου	ΑΦΜ	Κωδικός υπαλλήλου	Κωδικός Κέντρου Κόστους	Περιγραφή Κέντρου Κόστους	Απούμενη Συνολική Δαπάνη σε €	Συνολική διάρκεια απασχόλησης	Συνολική Δαπάνη Μισθοδότησης	Σχόλια ελέγχου
1	13.520,10	4	22.441,08	.....
2	59.209,77	12	69.821,64	.....
3	83.115,82	12	98.935,19	.....
4	57.803,69	10	98.389,10	.....
5	36.646,46	12	44.081,51	.....
6	46.176,87	12	55.948,30	.....
7	67.657,17	12	78.139,28	.....
8	44.252,88	12	52.891,00	.....
9	49.911,14	12	57.996,58	.....
10	72.047	12	97.887,11	.....

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην προαναφερόμενη Έκθεση Ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, επομένως οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας τυγχάνουν απορριπτέοι.

Ως προς τον 7ο Ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή η οικονομική ανάλυση του φακέλου ενδοομιλικών συναλλαγών μιας εταιρείας δεν αποτελεί στοιχείο που επηρεάζει την αξιοπιστία του λογιστικού της αποτελέσματος, αλλά επηρεάζει το φορολογικό αποτέλεσμα της εταιρείας. Επιπλέον, η Οικονομική ανάλυση που έχει πραγματοποιήσει η προσφεύγουσα και έχει απορριφθεί από τον έλεγχο, τεκμηριώνεται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα στις σελίδες 94-109 της οικείας έκθεσης ελέγχου. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΑ ΜΕ ΑΡ. ΠΡΩΤ. ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΑ ΥΠΟΜΝΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ

Επειδή στάλθηκαν ηλεκτρονικά από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. με τα υπ. αριθ. έγγραφα, οι Εκθέσεις Απόψεων της εν λόγω Υπηρεσίας αναφορικά με τα αρ. πρωτ. συμπληρωματικά υπομνήματα.

Επειδή ο έλεγχος αξιολόγησε τα προσκομισθέντα με το υπ' αριθ. Συμπληρωματικό Υπόμνημα για τη χρήση 2016 και έκρινε ότι δεν αποτελούν νέα δεδομένα αλλά αποτελούν τα στοιχεία πάνω στα οποία έχει βασιστεί ο έλεγχος και έχει διαφοροποιήσει την θέση του. Το πόρισμα του ελέγχου επί του ως άνω υπομνήματος συνοπτικά έχει ως κάτωθι:

1. Ως προς την λειτουργία της Διανομής

Κατά τη διάρκεια του ελέγχου ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να προσκομίσει ανάλυση ανά λογαριασμό γενικής λογιστικής και ανά λειτουργία του πίνακα ο οποίος περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών και αποτελεί τη βάση για την Οικονομική Ανάλυση του φακέλου της εταιρείας. Η προσφεύγουσα εταιρεία απέστειλε τα ζητούμενα στοιχεία με το από Έλεγχος εξόδων R&D 2017 και 2016».

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα αντιστοίχισε τους IFRS λογαριασμούς (SAP) που τηρεί με τους ελληνικούς από τους οποίους προκύπτει το λογιστικό αποτέλεσμα, απαλείφοντας

τα IFRS adjustment και παρέδωσε στον έλεγχο την ζητηθείσα ανάλυση ανά λογαριασμό γενικής λογιστικής και ανά λειτουργία σύμφωνα με τα κοστολογικά δεδομένα που τηρεί. Συνεπώς τα εν λόγω στοιχεία έχουν παρασχεθεί στον έλεγχο από την εταιρεία και μάλιστα σε συμφωνία με το ελληνικό λογιστικό της αποτέλεσμα.

Στον πίνακα που περιλαμβάνεται στις σελίδες 3-6 των έγγραφων απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. περιλαμβάνεται το αποτέλεσμα της λειτουργίας της διανομής σύμφωνα με τα στοιχεία που έχει προσκομίσει η προσφεύγουσα εταιρεία (στήλη Διανομή βάσει στοιχείων εταιρείας) και τα δεδομένα του ελέγχου (στήλη Διανομή βάσει στοιχείων ελέγχου). Η εν λόγω ανάλυση συνοπτικά έχει ως ακολούθως:

Κριτήριο Επιμερισμού	Υπόλοιπο Ισοζυγίου 31.12.2016	Διανομή (βάσει στοιχείων εταιρείας)	Διανομή (βάσει στοιχείων ελέγχου)	Διαφορά
Κόστος Πωληθέντων	22.049.023,65	22.049.023,65	22.049.023,65	0,00
Άμεσα Κόστη (Εσωτερικά στοιχεία)	32.253.973,90	28.675.627,15	28.675.627,15	0,00
Μισθοδοσία	43.082.341,74	1.656.186,00	1.554.735,60	101.450,40
Έμμεσα Κόστη (Ποσοστό μερισμού)	9.409.127,08	4.190.825,20	184.634,85	4.006.190,35
Γενικό άθροισμα	106.794.466,37	56.571.662,00	52.464.021,25	4.107.640,75

Σχετικά με την ανωτέρω ανάλυση σύμφωνα με τον έλεγχο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προκύπτουν τα ακόλουθα συμπεράσματα:

1. Τα συνολικά έξοδα για την λειτουργία της Διανομής (στήλη Διανομή βάσει στοιχείων εταιρείας) σύμφωνα με τα ελληνικά αποτελέσματα ανέρχονται σε 56.571,662,00€. Το εν λόγω ποσό περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών και έρχεται σε συμφωνία τόσο με τα στοιχεία που έχει παρουσιάσει και αναλύσει ο έλεγχος στην Έκθεση Ελέγχου Εισοδήματος όσο και με τα "νέα" που έχει προσκομίσει η προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. ΔΕΔ Συμπληρωματικό της Υπόμνημα. Τα αντίστοιχα έξοδα για την λειτουργία της Διανομής σύμφωνα με τα IFRS αποτελέσματα ανέρχονται σε 59.703.412,00€, ποσό το οποίο η προσφεύγουσα εταιρεία επιχειρεί να αιτιολογήσει με τα "νέα" στοιχεία που προσκόμισε στην Υπηρεσίας μας.

2. Η διαφοροποίηση του κόστους στην λειτουργία της Διανομής κατά ποσό ύψους 4.107.640,80€ από τον έλεγχο οφείλεται:

α) Κατά ποσό 101.450,40€ στον υπολογισμό του κόστους μισθοδοσίας του προσωπικού που απασχολείται στην λειτουργία της Διανομής. Ο τρόπος υπολογισμού του κόστους μισθοδοσίας από τον έλεγχο έγινε ανά υπάλληλο σύμφωνα με τα κέντρα κόστους που έχει προσκομίσει η εταιρεία και παρουσιάζεται αναλυτικά στην έκθεση Ελέγχου Εισοδήματος. Συνεπώς, δεν κρίθηκε σκόπιμο να επαναληφθεί η επιχειρηματολογία και ο υπολογισμός.

β) Κατά ποσό 4.006.190,35€ στον επιμερισμό των έμμεσων δαπανών στο τμήμα της Διανομής. Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι ο έλεγχος έχει μεταφέρει άμεσα κόστη από την λειτουργία της Διανομής στην Έρευνα και Ανάπτυξη είναι αναληθής όπως προκύπτει από τα ανωτέρω στοιχεία.

Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζεται ο υπολογισμός (επιμερισμός) των έμμεσων δαπανών στην λειτουργία της διανομής από την εταιρεία και από τον έλεγχο.

	Βάσει Εταιρείας	Βάσει Ελέγχου	Διαφορά
Έμμεσα Κόστη	9.409.127,08	9.409.127,08	0,00
Ποσοστό μερισμού έμμεσου κόστους	44,54%	1,96%	42,58%
Έμμεσα Κόστη Λειτουργίας Διανομής	4.190.825,20	184.418,89	4.006.406,31

Συνεπώς ο έλεγχος δεν έχει διαφοροποιήσει την θέση του ως προς το ποιες είναι οι έμμεσες δαπάνες της εταιρείας. Η διαφοροποίηση του έγκειται στο ποσοστό με το οποίο οι δαπάνες αυτές επιμερίζονται στα τμήματα της εταιρείας. Ο έλεγχος χρησιμοποίησε ως κλειδί μερισμού των έμμεσων δαπανών τον αριθμό των εργαζομένων κάθε τμήματος.

Επιπλέον αναφέρεται από τον έλεγχο ότι η προσφεύγουσα παραλείπει να τεκμηριώσει τον τρόπο που υπολόγισε τα δικά της ποσοστά μερισμού τα οποία χρησιμοποίησε για τον επιμερισμό των έμμεσων λειτουργικών δαπανών, ήτοι δαπάνες όπως το ενοίκιο των κτηρίων, το ρεύμα, τα τηλεφωνικά έξοδα, οι διατακτικές σίτισης, τα ασφάλιστρα του προσωπικού κτλ. και επιπλέον αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα επιβάρυνε το τμήμα "R&D" με ποσοστό 47,46% των έμμεσων δαπανών και το τμήμα της "Διανομής" με ποσοστό 44,54%, ενώ στα αντίστοιχα τμήματα απασχόλησε 1140 και 24 άτομα αντίστοιχα.

2. Ως προς τη λειτουργία Πωλήσεις και Μάρκετινγκ (S&M)

Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι ... «ο έλεγχος επιμέρισε αντίστοιχα στην λειτουργία αυτή (η οποία γέννησε έσοδα ύψους 31.348 Ευρώ) δαπάνες μισθοδοσίας ύψους 1.769.978,80 Ευρώ» αναφέρεται από τον έλεγχο ότι:

Ο ισχυρισμός αυτός της προσφεύγουσας είναι ανακριβής, καθώς ο έλεγχος στην λειτουργία " Πωλήσεις και Μάρκετινγκ" με έσοδα 31.348,00€ έχει υπολογίσει συνολικά λειτουργικά έξοδα 31.894€ (το αντίστοιχο ποσό για την προσφεύγουσα εταιρεία ήταν 30.434€). Συνεπώς έχουν προκύψει διαφορές από ενδοομιλικές συναλλαγές για την λειτουργία "Πωλήσεις και Μάρκετινγκ" ποσού ύψους 1.502,82€.

3. Ως προς τον αριθμό των υπαλλήλων FPO που μεταφέρθηκαν στο τμήμα "R&D"

Σχετικά με το επιχείρημα της προσφεύγουσας ότι... «Για την αποκατάσταση της ορθότητας και εφόσον ήρθαμε αντιμέτωποι με αυτό το εύρημα, να σημειωθεί ότι ενώ ο έλεγχος αναφέρεται σε 200 υπαλλήλους FPO που μεταφέρει για σκοπούς επιμερισμού, από την άσκηση που πραγματοποιήσαμε, οι υπάλληλοι από το FPO που υπεβλήθησαν είναι 180 και από το R&D είναι 960, σύνολο 1140. Δηλαδή ήταν 180 και όχι 200 όπως αβάσιμα προβάλλει ο έλεγχος γεγονός που από μόνο του έχει σαν αποτέλεσμα μεγαλύτερο επιμερισμό εξόδων στην λειτουργία R&D ακόμα και αν ήθελε υποτεθεί ότι το παράλογο αυτό εύρημα είναι ικανό να τεκμηριώσει τον ισχυρισμό του ελέγχου.» ο έλεγχος έχει συμπεριλάβει στην έκθεση απόψεων ανάλυση με τους υπαλλήλους, οι οποίοι έχουν ταξινομηθεί διαφορετικά από τον έλεγχο και από την προσφεύγουσα, προς απόδειξη της θέσης της (ο έλεγχος έχει κατηγοριοποιήσει τους υπαλλήλους σε κέντρα κόστους σύμφωνα με το από email που έλαβε από την προσφεύγουσα εταιρεία).

Επιπλέον, στην εν λόγω έκθεση απόψεων αναφέρεται ότι από την εν λόγω ανάλυση προκύπτουν τα ακόλουθα συμπεράσματα:

1. Υπάρχουν υπάλληλοι που κατά την διάρκεια του φορολογικού έτους 2016 έχουν κατηγοριοποιηθεί σε περισσότερα του ενός κέντρα κόστους και σε περισσότερα του ενός τμήματα της εταιρείας. Οι υπάλληλοι που ο έλεγχος έχει κατηγοριοποιήσει στο τμήμα "FPO" έχουν όλοι απασχοληθεί αποκλειστικά ή κάποια περίοδο εντός του φορολογικού έτους 2016 στο εν λόγω τμήμα, σύμφωνα με τα στοιχεία που έχει προσκομίσει η ίδια η προσφεύγουσα εταιρεία στον έλεγχο.

2. Ο έλεγχος κατηγοριοποίησε τους υπαλλήλους που είχαν απασχοληθεί στο τμήμα "FPO" και στο τμήμα "R&D" καταρχήν στο τμήμα "FPO" και εν συνεχεία αν ο υπάλληλος αυτός είχε υποβληθεί στην ΓΓΕΤ τον μετέφερε στο τμήμα "R&D". Το σκεπτικό αυτής της υπόθεσης ήταν να μην προχωρήσει ο έλεγχος σε ένα άδικο επιμερισμό και καταλογισμό για την λειτουργία "R&D" για τους υπαλλήλους που είχαν απασχοληθεί και στα δύο τμήματα.

3. Τόσο ο έλεγχος όσο και η προσφεύγουσα συμφωνούν ότι 1140 υπάλληλοι της εταιρείας έχουν υποβληθεί στην ΓΓΕΤ το φορολογικό έτος 2016. Ο επιμερισμός των έμμεσων δαπανών στο τμήμα από τον έλεγχο έγινε με βάση αυτούς τους 1140 υπαλλήλους (όπως εμφανίζεται και ανωτέρω στην σελίδα 7 της Έκθεσης απόψεων). Ήτοι δεν προκύπτει καμία ουσιαστική διαφορά αν η προσφεύγουσα κατηγοριοποίησε 960 υπαλλήλους στο τμήμα "R&D" και μετέφερε άλλους 180 από το τμήμα "FPO" (σύνολο 1140) και ο έλεγχος κατηγοριοποίησε 940 υπαλλήλους στο τμήμα "R&D" και μετέφερε άλλους 200 από το τμήμα "FPO" (σύνολο 1140). Συνεπώς το επιχείρημα της προσφεύγουσας ότι αυτή η διαφορά των 20 υπαλλήλων είχε ως αποτέλεσμα μεγαλύτερο επιμερισμό εξόδων στην λειτουργία R&D είναι ανακριβές.

Επειδή ο έλεγχος αξιολόγησε τα προσκομισθέντα με το υπ' αριθ. ΔΕΔ Συμπληρωματικό Υπόμνημα για τη χρήση 2017. Το πόρισμα του ελέγχου επί του ως άνω υπομνήματος συνοπτικά έχει ως κάτωθι:

1. Ως προς την λειτουργία της Διανομής

Όπως προκύπτει από τα αποτελέσματα του ελέγχου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος προέβη σε μεταφορά εξόδων 9.791.339,44€ από την λειτουργία της Διανομής η οποία έχει σαν αποτέλεσμα να διαμορφώνεται η κερδοφορία σε 16,94% είναι ανακριβής, καθώς η μεταφορά εξόδων στην λειτουργία της Διανομής από τον έλεγχο είναι 7.488.846,75€ και το καθαρό περιθώριο κέρδους της εν λόγω λειτουργίας 13,90%.

Το σύνολο των ενδοομιλικών διαφορών ποσού 7.943.103,79€ που βεβαιώθηκαν με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του φορολογικού έτους 01.01.2017-31.12.2017, προέρχονται σχεδόν αποκλειστικά από την μεταφορά του κόστους ποσού 7.488.846,75€ της λειτουργίας της Διανομής στην λειτουργία της Έρευνας και Ανάπτυξης, ήτοι (7.488.846,75 *1,06).

Παρόλο που οι υπολογισμοί και το αποτέλεσμα του ελέγχου για την λειτουργία της Διανομής είναι πλήρως αιτιολογημένα στην Έκθεση Ελέγχου Εισοδήματος, ο έλεγχος τεκμηριώνει εκ νέου το αποτέλεσμα του και τη διαφοροποίηση της θέσης του λαμβάνοντας υπόψη τα νέα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ. Συμπληρωματικό Υπόμνημα, και συγκεκριμένα το αρχείο “Distribution activity cost 2017” στο οποίο τεκμηριώνεται **όλο το άμεσο κόστος** της λειτουργίας της Διανομής, όπως αποτυπώνεται στους λογαριασμούς Γενικής Λογιστικής του ERP Atlantis. Στο εν λόγω αρχείο η προσφεύγουσα, σε μια προσπάθεια να μπορέσει να τεκμηριώσει τα συνολικά έξοδα της λειτουργίας της Διανομής ποσού 72.778.598€, έχει τροποποιήσει την κατηγοριοποίηση των λογαριασμών σε άμεσο και έμμεσο κόστος σε σχέση με το αρχείο που είχε προσκομίσει στον έλεγχο με το από email με θέμα Στην ανάλυση που περιλαμβάνεται ανά λογαριασμό γενικής λογιστικής στις σελίδες 3-7 των έγγραφων απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ο έλεγχος έχει λάβει υπόψη του την νέα κατηγοριοποίηση που έχει προσκομίσει η προσφεύγουσα και τεκμηριώνει εκ νέου τα αποτελέσματα του και την διαφοροποίηση του ως προς το συνολικό κόστος της εν λόγω λειτουργίας κατά ποσό **7.488.846,75€**:

Η εν λόγω ανάλυση συνοπτικά έχει ως ακολούθως:

Πίνακας 1

Κριτήριο Επιμερισμού	Υπόλοιπο ισοζυγίου 31.12.2017	Διανομή (βάσει στοιχείων ελέγχου) Β	Άμεσο Κόστος Διανομής εταιρείας(βάσει αρχείου Distribution activity cost 2017) Γ	Διαφορά (Β- Γ)
Κόστος Πωληθέντων	45.122.859,53	45.122.859,53	45.122.859,53	0,00
Άμεσα Κόστη	22.031.367,88	16.884.098,80	20.137.588,35	-3.253.489,55
Έμμεσα Κόστη	12.182.847,02	188.196,65	0,00	188.196,65
Μισθοδοσία	41.994.163,26	3.094.596,27	3.793.936,76	-699.340,49
Γενικό άθροισμα	121.331.237,69	65.289.751,25	69.054.384,64	-3.764.633,39

Στην στήλη Β “Διανομή (βάσει στοιχείων ελέγχου)” παρατίθενται τα αποτελέσματα του ελέγχου για το κόστος της λειτουργίας της Διανομής συνολικού ποσού 65.289.751,25€, βάσει των οποίων έχει προκύψει η διαφορά ύψους 7.488.846,75€ στην λειτουργία της Διανομής (72.778.598€ - 65.289.751,25).

Στην στήλη Γ “Άμεσο Κόστος Διανομής εταιρείας(βάσει αρχείου Distribution activity cost 2017)” παρατίθενται τα στοιχεία που έχει προσκομίσει η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ. ΔΕΔ Συμπληρωματικό Υπόμνημα, στο οποίο τεκμηριώνεται **όλο το άμεσο κόστος** της λειτουργίας της Διανομής, όπως αποτυπώνεται στους λογαριασμούς Γενικής Λογιστικής του ERP Atlantis.

Καθώς το αρχείο “Distribution activity cost 2017” σύμφωνα με την προσφεύγουσα, περιέχει τα άμεσα κόστη της λειτουργίας της Διανομής, ο έλεγχος υποθέτει πως τα έμμεσα κόστη της Διανομής θα πρέπει να είναι € 3.724.213,36 σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας. Ήτοι 72.778.598€ που είναι το συνολικό κόστος της Διανομής μείον 69.054.384,64 (τα άμεσα κόστη) σύμφωνα με το εν λόγω αρχείο.

Συνεπώς λαμβάνοντας υπόψη και τα έμμεσα κόστη της Διανομής, και ο έλεγχος έχοντας ως στόχο να παραθέσει μια πλήρη ανάλυση της διαφοράς του ποσού **7.488.846,75€**, η ανωτέρω ανάλυση έχει ως ακολούθως:

Πίνακας 2

Κριτήριο Επιμερισμού	Υπόλοιπο ισοζυγίου 31.12.2017	Διανομή (βάσει στοιχείων ελέγχου) Β	Κόστος Διανομής εταιρείας(βάσει αρχείου Distribution activity cost 2017) Γ	Διαφορά (Β- Γ)
Κόστος Πωληθέντων	45.122.859,53	45.122.859,53	45.122.859,53	0,00
Άμεσα Κόστη	22.031.367,88	16.884.098,80	20.137.588,35	-3.253.489,55
Έμμεσα Κόστη	12.182.847,02	188.196,65	3.724.213,36	-3.536.016,71
Μισθοδοσία	41.994.163,26	3.094.596,27	3.793.936,76	-699.340,49
Γενικό άθροισμα	121.331.237,69	65.289.751,25	72.778.598,00	-7.488.846,75

Άμεσα κόστη λειτουργίας Διανομής

Ως προς τη διαφορά στα άμεσα κόστη ποσού 3.253.489,55€ (πίνακας 2) παρατίθεται ανάλυση των διαφορών ανά λογαριασμό γενικής λογιστικής ως ακολούθως:

Λογαριασμός	Περιγραφή	Υπόλοιπο ισοζυγίου 31.12.2017	Κριτήριο Επιμερισμού	Διανομή (Βάσει στοιχείων εταιρείας) Α	Διανομή (Βάσει στοιχείων ελέγχου) Β	Άμεσο Κόστος Διανομής εταιρείας(Βάσει αρχείου Distribution activity cost 2017) Γ	Διαφορά (Β- Γ)
6000200002	ΕΞΟΔΑ ΚΥΛΙΚΕΙΟΥ & ΕΣΤΙΑΤΟΡΙΟΥ	1.265.999,04	Άμεσα Κόστη	190.627,78	42.062,70	58.905,00	-16.842,30
6000200004	ΕΞΟΔΑ ΕΠΙΜΟΡΦΩΣΗΣ ΤΕΧΝΙΚΟΥ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	33.752,42	Άμεσα Κόστη	15.033,33	1.121,42	33.752,42	-32.631,00
6100000000	ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΔΙΚΗΓΟΡΩΝ	174.274,23	Άμεσα Κόστη	77.621,74	5.790,24	174.274,23	-168.483,99
6100000003	ΑΜΟΙΒ & ΕΞΟΔΑ ΟΡΓΑΝΩΤΩΝ/ΜΕΛΕΤΗΤ/ΕΡ ΕΥΝΗΤ	30.495,66	Άμεσα Κόστη	13.582,77	1.013,22	30.495,66	-29.482,44
6109000003	ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΕΝΟΙΚΙΑΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	298.441,80	Άμεσα Κόστη	132.925,98	9.915,70	298.441,80	-288.526,10
6109301010	ΑΜΟΙΒΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	2.027.407,99	Άμεσα Κόστη	1.029.897,99	1.029.897,99	2.027.407,99	-997.510,00
6400802023	ΕΞΟΔΑ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ Η/Υ (HARDWARE)	1.148.740,69	Άμεσα Κόστη	511.649,10	38.166,80	1.148.740,69	-1.110.573,89
6409800005	ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΤΡΙΤΩΝ	17.633,17	Άμεσα Κόστη	7.853,81	585,86	17.633,17	-17.047,31
6409800904	ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ	612.751,12	Άμεσα Κόστη	272.919,35	20.358,60	612.751,12	-592.392,52
		5.609.496,12		2.252.111,85	1.148.912,53	4.402.402,08	-3.253.489,55

• Λογαριασμός από τον έλεγχο έχει κατηγοριοποιηθεί ως έμμεσο κόστος και έχει μεριστεί με ποσοστό 3,32% στο τμήμα της Διανομής. Από την προσφεύγουσα έχει χαρακτηριστεί ως άμεσο κόστος σύμφωνα με το αρχείο “Distribution activity cost 2017”. Η κατηγοριοποίηση αυτή του ελέγχου ως έμμεσο κόστος έρχεται σε συμφωνία με τα στοιχεία που είχε προσκομίσει η προσφεύγουσα με το από με το από email με θέμα Η διαφορά είναι ασήμαντη και δεν χρήζει περαιτέρω ανάλυσης παρόλα αυτά, ο έλεγχος αναφέρει ότι οφείλουν να ρωτήσουν για ποιον λόγο έχει προκύψει λαμβάνοντας ως δεδομένο ότι δίνεται το ίδιο ποσό vouchers σε όλους τους υπαλλήλους της εταιρείας, άρα θα έπρεπε να επιμερίζεται αναλογικά του αριθμού των υπαλλήλων στα τμήματα της εταιρείας.

• Λογαριασμός” από τον έλεγχο έχει κατηγοριοποιηθεί ως άμεσο κόστος και έχει επιμεριστεί στην λειτουργία της Διανομής ποσό 1.029.897,99 ενώ από την προσφεύγουσα το σύνολο του λογαριασμού ποσού 2.027.407,99€.

Παρατίθεται παρακάτω ανάλυση που έχει λάβει ο έλεγχος από την προσφεύγουσα σύμφωνα με το από email με θέμα”.

κωδικός 2017	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	Υπόλοιπο 31.12.2017	R&D	FPO	A&G	Technical Support Services	Marketing
6109301010	ΑΜΟΙΒΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	2.027.407,99	0,00	0,00	989.870,23	997.510,00	40.027,76

Σύμφωνα με τον ανωτέρω πίνακα η προσφεύγουσα έχει επιμερίσει ποσό **997.510,00€** από τον εν λόγω λογαριασμό στο τμήμα Τεχνικές Υπηρεσίες. Το ποσό του λογαριασμού αυτού (.....), αποτελεί και το συνολικό κόστος του εν λόγω τμήματος. Συνεπώς ο έλεγχος δεν κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας πως το συνολικό ποσό του λογαριασμού αποτελεί άμεσο κόστος της λειτουργίας της Διανομής καθώς αφενός η προσφεύγουσα έχει τροποποιήσει τα αρχικά στοιχεία που είχε προσκομίσει χωρίς καμία αιτιολόγηση και αφετέρου δεν έχει συμπεριλάβει πουθενά στα νέα στοιχεία που έχει προσκομίσει από ποιους λογαριασμούς έχει προκύψει το κόστος του τμήματος “Τεχνικές Υπηρεσίες”, ώστε να μπορέσει να εξετάσει ορθότερα ο έλεγχος τον ισχυρισμό της αυτό.(Σημείωση: Ο λόγος που το κόστος της λειτουργίας της Διανομής (A&G) και Μάρκετινγκ έχουν αθροιστεί (989.870,23+ 40.027,76 = 1.029.897,99) έχει ήδη αναπτυχθεί εκτενώς στην οικεία Έκθεση Ελέγχου Εισοδήματος)

• Υπόλοιποι λογαριασμοί ως κάτωθι ανάλυση συνολικού ποσού **2.316.089,09€** έχουν χαρακτηριστεί από τον έλεγχο ως έμμεσα κόστη και έχουν επιμεριστεί στο εν λόγω τμήμα με ποσοστό **3,32%** (2.316.089,09€*3,32%=76.951,84€), ενώ από τη προσφεύγουσα έχουν χαρακτηριστεί ως άμεσα κόστη και έχουν επιβαρύνει στο σύνολο τους την λειτουργία της Διανομής.

Λογαριασμός	Περιγραφή	Υπόλοιπο ισοζυγίου 31.12.2017	Κριτήριο Επιμερισμού	Διανομή (βάσει στοιχείων εταρείας) Α	Διανομή (βάσει στοιχείων ελέγχου) Β	Άμεσο Κόστος Διανομής εταρείας(βάσει αρχείου Distribution activity cost 2017) Γ	Διαφορά (Β- Γ)
6000200004	ΕΞΟΔΑ ΕΠΙΜΟΡΦΩΣΗΣ ΤΕΧΝΙΚΟΥ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	33.752,42	Άμεσα Κόστη	15.033,33	1.121,42	33.752,42	-32.631,00
6100000000	ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΔΙΚΗΓΟΡΩΝ	174.274,23	Άμεσα Κόστη	77.621,74	5.790,24	174.274,23	-168.483,99
6100000003	ΑΜΟΙΒ & ΕΞΟΔΑ ΟΡΓΑΝΩΤΩΝ/ΜΕΛΕΤΗΤ/ΕΡΕΥΝΗΤ	30.495,66	Άμεσα Κόστη	13.582,77	1.013,22	30.495,66	-29.482,44
6109000003	ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΕΝΟΙΚΙΑΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	298.441,80	Άμεσα Κόστη	132.925,98	9.915,70	298.441,80	-288.526,10
6400802023	ΕΞΟΔΑ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ Η/Υ (HARDWARE)	1.148.740,69	Άμεσα Κόστη	511.649,10	38.166,80	1.148.740,69	-1.110.573,89
6409800005	ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΤΡΙΤΩΝ	17.633,17	Άμεσα Κόστη	7.853,81	585,86	17.633,17	-17.047,31
6409800904	ΑΝΑΛΩΣΙΜΑ ΥΛΙΚΑ	612.751,12	Άμεσα Κόστη	272.919,35	20.358,60	612.751,12	-592.392,52
		2.316.089,09		1.031.586,08	76.951,84	2.316.089,09	-2.239.137,25

Στο σημείο αυτό τονίζεται από τον έλεγχο ότι η κατηγοριοποίηση αυτή του ελέγχου ως έμμεσα κόστη έρχεται σε συμφωνία με τα στοιχεία που είχε προσκομίσει η προσφεύγουσα με το από email με θέμα, με την φύση των εν λόγω λογαριασμών αλλά και με τα παρακάτω στοιχεία που παρουσιάζονται από τον έλεγχο:

α) Βάσει δειγματοληψίας που έχει πραγματοποιηθεί στους εν λόγω λογαριασμούς, ο λογαριασμός περιλαμβάνει αμοιβές σε συμβουλευτικές - ελεγκτικές υπηρεσίες. Επομένως αποτελεί ξεκάθαρα κόστος όλης της εταιρείας και όχι της Διανομής αποκλειστικά.

β) Ο λογαριασμός” αντιστοιχίζεται στους ακόλουθους IFRS λογαριασμούς:

IM- Supplies and Equipments	IT Supplies	IT Supplies	682000
	Expensed IM Software	Expensed IM Software	682100
	Expensed Eng Tool SW	Expensed Engineering Tools Software	682105
	Expensed Software FA	Expensed Software, FA postings	682110
	Expensed Hardware	Expensed Hardware	682200
	IT Hardware FA	IT Hardware, FA Postings	682210

Οι εν λόγω IFRS λογαριασμοί έχουν επιμεριστεί σε όλα τα τμήματα της εταιρείας με βάση ποσοστά μερισμού όπως προκύπτει από το αρχείο που έχει προσκομίσει η προσφεύγουσα.

γ) Το άμεσο κόστος της λειτουργίας της Διανομής σύμφωνα με το υπ' αριθ. Συμπληρωματικό Υπόμνημα και το αρχείο Αντίθετα στο αρχείο “Distribution activity cost 2017” τεκμηριώνεται ποσό 69.054.384,64€ ως άμεσο κόστος της λειτουργίας της Διανομής. Είναι προφανές ότι η προσφεύγουσα μη μπορώντας να αιτιολογήσει το υψηλό κόστος της λειτουργίας της Διανομής, το οποίο οφείλεται στα υψηλά ποσοστά που έχει χρησιμοποιήσει για να επιμερίσει της έμμεσες δαπάνες της εταιρείας στο εν λόγω τμήμα, έχει παραποιήσει τα στοιχεία της και έχει υποπέσει σε αντιφάσεις.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο έλεγχος δεν αποδέχεται τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας ότι οι ανωτέρω δαπάνες αποτελούν άμεσα κόστη της λειτουργίας της Διανομής και συνεπώς τις επιμερίζει χρησιμοποιώντας ως κλειδί μερισμού των έμμεσων δαπανών τον αριθμό των εργαζομένων κάθε τμήματος.

Έμμεσα Κόστη λειτουργίας Διανομής

Ως προς την διαφορά στα έμμεσα κόστη ποσού 3.536.016,71€ παρατίθεται ανάλυση του υπολογισμού από τον έλεγχο:

Έμμεσα κόστη ελέγχου 188.197,91 (πίνακας 2 παρούσας)

Λογαριασμός	Περιγραφή	Υπόλοιπο Ισοζυγίου 31.12.2017	Ποσοστό μερισμού έμμεσου (ελέγχου) κόστους	Διανομή (βάσει στοιχείων ελέγχου) Β
	Έμμεσα κόστη (Ασφάλιστρα, Ενοίκια, ΔΕΗ, Κοινόχρηστα, Αποσβέσεις, Προβλέψεις προσωπικού) ως ανάλυση του πίνακα 2 της έκθεσης απόψεων	12.406.867,38	3,32%	412.218,17
6009900001	ΑΜΟΙΒΕΣ Κ ΕΞΟΔΑ FALU	-291.173,00	100,00%	-291.173,00
6400801000	ΕΞΟΔΑ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ Η/Υ (HARDWARE)	54,08	100,00%	54,08
6400801030	ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΑ ΥΛΙΚΑ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ	67.098,56	100,00%	67.098,56
ΣΥΝΟΛΟ		12.182.847,02		188.197,81

Όπως προκύπτει από την ανωτέρω ανάλυση ο έλεγχος έχει κατηγοριοποιήσει τους λογαριασμούς ως άμεσα κόστη της λειτουργίας της Διανομής στα αποτελέσματα του και έχει επιβαρύνει την Διανομή με το συνολικό τους κόστος. Η

κατηγοριοποίηση αυτή του ελέγχου έρχεται σε συμφωνία με τα στοιχεία που είχε προσκομίσει η προσφεύγουσα με το από με το από email με θέμα Επιπλέον τονίζεται, πως ο λογαριασμός αποτελεί ξεκάθαρα άμεσο κόστος της λειτουργίας της Διανομής καθώς περιλαμβάνει κόστη της εταιρείας το συνολικό κόστος της οποίας έχει επιβαρύνει την λειτουργία της Διανομής.

Στη συνέχεια ο έλεγχος έχει επιμερίσει στην λειτουργία της Διανομής έμμεσα κόστη συνολικού ποσού 412.218,17€ (12.406.867,38 * 3,32%) χρησιμοποιώντας ως κλειδί μερισμού των έμμεσων δαπανών τον αριθμό των εργαζομένων κάθε τμήματος.

Έμμεσα κόστη προσφεύγουσας 3.724.213,36 (πίνακας 2 παρούσας)

Ακολούθως γίνεται προσπάθεια να παρουσιαστεί ο υπολογισμός που έχει κάνει η προσφεύγουσα ώστε να επιβαρύνει την λειτουργία της Διανομής με έμμεσες δαπάνες ποσού 3.724.213,36€

Λογαριασμός	Περιγραφή	Υπόλοιπο Ισοζυγίου 31.12.2017	Ποσοστό μερισμού έμμεσου κόστους (ελέγχου)	Διανομή (βάσει στοιχείων ελέγχου)B
	Έμμεσα κόστη (Ασφάλιστρα, Ενοίκια, ΔΕΗ, Κοινόχρηστα, Αποσβέσεις, Προβλέψεις προσωπικού) ως ανάλυση του πίνακα 2 της έκθεσης απόψεων	12.406.867,38	32,19%	3.993.769,93
6009900001	ΑΜΟΙΒΕΣ Κ ΕΞΟΔΑ FALU	-291.173,00	100,00%	-291.173,00
6400801000	ΕΞΟΔΑ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ Η/Υ (HARDWARE)	54,08	32,19%	17,41
6400801030	ΗΛΕΚΤΡΟΛΟΓΙΚΑ ΥΛΙΚΑ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑΚΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ	67.098,56	32,19%	21.599,02
ΣΥΝΟΛΟ		12.182.847,02		3.724.213,36

Στο σημείο αυτό σημειώνεται από τον έλεγχο, ότι και η προσφεύγουσα χρησιμοποιεί ποσοστά μερισμού για να επιμερίσει τις έμμεσες δαπάνες (μερίζοντας τις έμμεσες δαπάνες στα κέντρα κόστους που χρησιμοποιεί), γεγονός που επανειλημμένα αποκρύπτει και αποφεύγει να τεκμηριώσει στα έγγραφα της και τις αναλύσεις της. Ήτοι σε ένα τμήμα που απασχολεί 40 υπαλλήλους έχει επιμερίσει το 32,19% δαπανών όπως Ασφάλιστρα, Ενοίκια, ΔΕΗ, Κοινόχρηστα, Αποσβέσεις, Προβλέψεις προσωπικού.

Κόστος Μισθοδοσίας λειτουργίας Διανομής

Ως προς την διαφορά στον υπολογισμό του κόστους μισθοδοσίας του προσωπικού που απασχολείται στην λειτουργία της Διανομής ποσού 699.340,49€, δεν κρίνεται σκόπιμο να επαναληφθεί η επιχειρηματολογία και ο υπολογισμός στην παρούσα Έκθεση καθώς έχει παρουσιαστεί αναλυτικά στην Έκθεση Ελέγχου Εισοδήματος. Εξάλλου η προσφεύγουσα έχει αποδεχτεί ότι 10 υπάλληλοι έχουν ταξινομηθεί λανθασμένα στην εν λόγω λειτουργία καθώς έχουν υποβληθεί στο πλαίσιο του 22^Α ότι πραγματοποιούν υπηρεσίες Έρευνας και Ανάπτυξης.

Ως προς τον αριθμό των υπαλλήλων FPO που μεταφέρθηκαν στο τμήμα "R&D"

Σχετικά με το επιχείρημα της προσφεύγουσας ότι... «Για την αποκατάσταση της ορθότητας και εφόσον ήρθαμε αντιμέτωποι με αυτό το εύρημα, να σημειωθεί ότι ενώ ο έλεγχος αναφέρεται σε 201 υπαλλήλους που μεταφέρει για σκοπούς επιμερισμού, από την άσκηση που πραγματοποιήσαμε, οι υπάλληλοι από το FPO που υπεβλήθησαν είναι 151 και από το R&D είναι 929 και μόλις 10 από τη Διανομή, σύνολο 1090. Δηλαδή ήταν 161 και όχι 201 όπως αβάσιμα προβάει ο έλεγχος γεγονός που από μόνο του έχει σαν αποτέλεσμα μεγαλύτερο επιμερισμό εξόδων στην λειτουργία R&D ακόμα και αν ήθελε υποθεθεί ότι το παράλογο αυτό εύρημα είναι ικανό να τεκμηριώσει τον ισχυρισμό του», ο έλεγχος επικαλείται το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο που απέστειλε στην Υπηρεσία μας για το φορολογικό έτος 2016 στο οποίο έχει αναλύσει την μεθοδολογία του και το σκεπτικό του και συνεπώς δεν επανέλαβε την ίδια άσκηση και για το φορολογικό έτος 2017.

Σε κάθε περίπτωση επισημαίνεται ότι, τόσο ο έλεγχος όσο και η προσφεύγουσα συμφωνούν ότι 1090 υπάλληλοι της εταιρείας έχουν υποβληθεί στην ΓΓΕΤ το φορολογικό έτος 2017. Ο επιμερισμός των έμμεσων δαπανών στο τμήμα "R&D" από τον έλεγχο έγινε με βάση αυτούς τους 1090 υπαλλήλους. Συνεπώς το επιχείρημα της προσφεύγουσας ότι αυτή η διαφορά των υπαλλήλων είχε ως αποτέλεσμα μεγαλύτερο επιμερισμό εξόδων στην λειτουργία R&D είναι ανακριβές.

Ως προς την αίτηση του άρθρου 22^Α των υπαλλήλων που απασχολούνταν στις λειτουργίες FPO και Διανομής

Σχετικά με το επιχείρημα της προσφεύγουσας ότι... «Πρωτίστως πρέπει να αναφερθούμε για μια ακόμα φορά στους ισχυρισμούς μας ότι θεωρούμε ότι η υποβολή υπαλλήλων στην αίτηση του άρθρου 22Α σε καμία περίπτωση δεν στοιχειοθετεί τα πορίσματα του ελέγχου καθώς παραμένει διαφορετικό θέμα το θέμα της υπερέκπτωσης των δαπανών E&T και το θέμα της κατηγοριοποίησης για σκοπούς ΤΡ. Στο πλαίσιο αυτό, όσον αφορά στους ως άνω 10 συνολικά διοικητικούς υπαλλήλους που δηλώθηκαν στην αίτηση του άρθρου 22Α θεωρούμε ότι με βάση την ισχύουσα νομοθεσία το εν λόγω κόστος ήταν επιλέξιμο βλ. ΚΥΑ 109343/12/11.07.2017 (Β' 2351), στην οποία προβλέπεται ότι μεταξύ των δαπανών που σχετίζονται, με την εκτέλεση δραστηριοτήτων επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας είναι και οι αμοιβές κάθε βαθμίδας προσωπικού που απασχολείται στην εκτέλεση του έργου επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας κατά το διάστημά υλοποίησης αυτού και κατ' αναλογία προς το χρόνο της απασχόλησής του, όπως εξειδικευμένοι επιστήμονες, μεταπτυχιακοί σπουδαστές, τεχνικοί και διοικητικοί. Σε κάθε περίπτωση ο αριθμός εργαζομένων των ειδικοτήτων τεχνικού και διοικητικού προσωπικού της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβαίνει σε ποσοστό, το 20% επί του συνόλου της εγκεκριμένης ερευνητικής ομάδας έργου. Ενόψει αυτού κρίθηκε ότι και διοικητικό προσωπικό θα μπορούσε να είναι επιλέξιμο.», ο έλεγχος διατυπώνει τις ακόλουθες διαπιστώσεις:

α) Ο φάκελος που υπέβαλλε η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπ' αριθμ. αίτηση ενώπιον της ΓΓΕΤ, σύμφωνα με την οποία αιτείται την υπερέκπτωση 30% για τις Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας που πραγματοποίησε σύμφωνα με το άρθρο 22Α του ν.4172/2013, δεν περιλαμβάνει διοικητικούς υπαλλήλους στην ερευνητική ομάδα έργου. Συνεπώς ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας διατυπώνεται αλυσιτελώς, καθώς σύμφωνα με την ΚΥΑ 109343/12/11.07.2017 (Β' 2351), θα μπορούσε και διοικητικό προσωπικό να είναι επιλέξιμο, πλην όμως η προσφεύγουσα στον φάκελο που έχει υποβάλει στην ΓΓΕΤ, έχει πιστοποιήσει ότι το σύνολο των υπαλλήλων της ερευνητικής ομάδας έργου (1090 υπάλληλοι) αποτελείται από μηχανικούς που απασχολούνται ερευνητικά στο τμήμα Έρευνας και Ανάπτυξης της προσφεύγουσας.

β) Ο έλεγχος εξέτασε την λειτουργική ανάλυση του φακέλου τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας και το δείγμα των συγκρίσιμων εταιρειών με τις οποίες έχει τεκμηριωθεί η κάθε λειτουργία της, και εμμένει στον ισχυρισμό του, ότι οι υπάλληλοι της προσφεύγουσας οι οποίοι έχουν κατηγοριοποιηθεί από την ίδια την εταιρεία ότι πραγματοποιούν υπηρεσίες έρευνας και ανάπτυξης σύμφωνα με τα κριτήρια που θέτει το 22Α και εν συνεχεία το μισθολογικό κόστος αυτών των υπαλλήλων έχει εγκριθεί από την ΓΓΕΤ, δεν μπορούν να κατηγοριοποιηθούν ότι απασχολούνται σε άλλη λειτουργία την εταιρείας (Παροχή Υπηρεσιών, Διανομή, Πωλήσεις & Μάρκετινγκ) για σκοπούς ενδοομιλικών συναλλαγών.

Επιπλέον, σημειώνεται από τον έλεγχο, ότι οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που πραγματοποιήθηκαν και προβλέπονται από το Πρόγραμμα Ελέγχου Ενδοομιλικών Συναλλαγών της ενότητας Ι του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ. 1124/18-06-2015, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1067/12.04.2018, δεν περιλαμβάνουν τον έλεγχο των εγκριτικών αποφάσεων της ΓΓΕΤ, συνεπώς ο έλεγχος δεν έχει αμφισβητήσει την ορθότητα υποβολής της αίτησης του άρθρου 22Α της εταιρείας., έλαβε υπόψη του τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην αίτηση αυτή ώστε να επαναυπολογίσει την Οικονομική Ανάλυση του φακέλου της εταιρείας.

Επειδή η Υπηρεσίας μας αποδέχεται το πόρισμα του ελέγχου όπως αυτό περιγράφεται στις Εκθέσεις Απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αναφορικά με τα αρ. πρωτ..... συμπληρωματικά υπομνήματα της προσφεύγουσας.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την επικύρωση των υπ' αριθ.Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού /Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικών ετών 2016 και 2017 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Α) Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) φορολογικού έτους 2016

Φόρος Εισοδήματος	1.419.913,17
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας/μη δήλωσης	709.956,59
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	2.129.869,76

Β) Εισόδημα (Αριθ. Πράξης) φορολογικού έτους 2017

Φόρος Εισοδήματος	3.834.339,55
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας/μη δήλωσης	1.917.169,78
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	5.751.509,33

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.