



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 20 / 10 / 2021

Αριθμός Απόφασης **3175**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) 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. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από **29/04/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....», νομίμως εκπροσωπούμενης, που εδρεύει στη επί της αρ., Τ.Κ και **ΑΦΜ:**, κατά της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καθώς και την από **24/12/2020** έκθεση μερικού ελέγχου Διασυννοριακών Ενδοομιλικών Συναλλαγών, της ίδιας υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **29/04/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....», με **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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό:

Με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας τα κατωτέρω ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Συνολικό ποσό που βεβαιώθηκε
1	 - 24/12/20	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	2014	30.044,30€	7.811,52€	1.952,88€	9.764,40€
Σύνολα					7.811,52€	1.952,88€	9.764,40€

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται στην από **24/12/2020** έκθεση μερικού ελέγχου Διασυνοριακών Ενδοομιλικών Συναλλαγών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., που εκδόθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε με την υπ' αρ./2020 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ίδιας υπηρεσίας, συνεπεία του υπ' αριθμ./2020 εγγράφου της ΔΟΥ Γλυφάδας.

Από τον έλεγχο του φορολογικού έτους 2014 που διενεργήθηκε διαπιστώθηκαν **λογιστικές διαφορές που αφορούν στην μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν.4172/2013, αφού όπως προέκυψε από τον έλεγχο, το μέσο επιτόκιο δανεισμού της προσφεύγουσας για δάνειο που έλαβε από συνδεδεμένη εταιρεία με έδρα την Κύπρο, ήταν υψηλότερο σε σχέση με την τιμή του προσδιορισθέντος στην Ελλάδα επιτοκίου για τα υφιστάμενα μακροπρόθεσμα δάνεια.

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος έκρινε ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές ποσού **100.787,27€** που αφορούν χρέωση τόκων δανείου που έλαβε η ελληνική εταιρία από συνδεδεμένη επιχείρηση και οι οποίοι καταχωρήθηκαν στα βιβλία της και περιλαμβάνονται στο κονδύλι «Χρεωστικοί τόκοι και έξοδα μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων» των οικονομικών καταστάσεων του φορολογικού έτους 2014, είναι **υπερτιμολογημένες κατά το ποσό των 30.044,30€**.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας ότι:

- 1) Έγινε εσφαλμένη η κρίση του φορολογικού ελέγχου όσον αφορά την επιλογή της κατάλληλης μεθόδου τεκμηρίωσης της ελεγχόμενης ενδοομιλικής συναλλαγής.
- 2) Έγινε εσφαλμένη η κρίση του φορολογικού ελέγχου όσον αφορά την επιλογή του ελεγχόμενου μέρους ενδοομιλικής συναλλαγής.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε - ν. 4172/2013 (Α' 167), 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. **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 με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1097/2014 Απόφασης της ΓΓΔΕ (Β' 883), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ 1144/2014 Απόφαση της ΓΓΔΕ (Β' 1374), ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «Για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείται η «αρχή της ανοικτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle)», όπως περιγράφεται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΕ. Η αρχή αυτή αποτυπώνεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Προτύπου Φορολογικών Συμβάσεων Εισοδήματος και Κεφαλαίου του ΟΟΣΑ (OECD Model Tax Convention on Income and Capital) και έχει ως ακολούθως: *“Εάν επικρατούν ή επιβάλλονται στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις των δύο (συνδεδεμένων) επιχειρήσεων όροι διαφορετικοί από εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε τα κέρδη τα οποία, αν δεν υπήρχαν οι όροι αυτοί, θα μπορούσαν να είχαν πραγματοποιηθεί από μια από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων δεν πραγματοποιήθηκαν, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής και να φορολογηθούν ανάλογα”*.... Σύμφωνα με τις οδηγίες αυτές, οι μέθοδοι διακρίνονται ανάλογα με τη λειτουργία που επιτελούν ως ακολούθως: α. Στις παραδοσιακές ή κλασσικές μεθόδους: αα. Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής,

ββ. Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης γγ. Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους. β. Στις συναλλακτικές μεθόδους οι οποίες βασίζονται στα κέρδη (μικτά ή καθαρά): αα. Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής και ββ. Μέθοδος επιμερισμού κερδών. Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price Method - CUP). Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής συγκρίνεται με την τιμή μιας παρόμοιας συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Μέθοδος Τιμής Μεταπώλησης (Resale Price Method - RPM) ... Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost plus Method - CPM) ... Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (Transactional Net Margin Method - TNMM) ... Μέθοδος επιμερισμού κερδών (Profit Split Method - PSM) ... Οι παραδοσιακές μέθοδοι είναι ο αμεσότερος τρόπος για να εξακριβωθεί κατά πόσον οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ακολουθούν την αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arm's Length Principle). Κατά συνέπεια, οι παραδοσιακές μέθοδοι προτιμώνται των άλλων μεθόδων. Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν διαθέσιμα ή επαρκή στοιχεία για την εφαρμογή των παραδοσιακών μεθόδων και συγκεκριμένα, εάν δεν υπάρχουν διαθέσιμα πλήρως συγκρίσιμα στοιχεία, οι επιχειρήσεις μπορούν αιτιολογημένα να εφαρμόσουν τις συναλλακτικές μεθόδους. Για την εφαρμογή των ως άνω μεθόδων, χρησιμοποιούνται συγκριτικά στοιχεία, τα οποία διακρίνονται σε: α) εσωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές της κρινόμενης επιχείρησης με μια ανεξάρτητη επιχείρηση ή συγκρίσιμες συναλλαγές μιας συνδεδεμένης με την κρινόμενη επιχείρηση με μια ανεξάρτητη επιχείρηση και β) εξωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων προς την κρινόμενη επιχείρηση ...»

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση στο πλαίσιο χρηματοδότησης της δραστηριότητάς της, η προσφεύγουσα (δανειολήπτρια θυγατρική εταιρεία), δανειοδοτήθηκε από τη συνδεδεμένη κυπριακή εταιρεία (δανείστρια μητρική εταιρεία), με σκοπό την ανάπτυξη φωτοβολταϊκών πάρκων παραγωγής και εκμετάλλευσης ηλιακής ενέργειας, βάσει των κάτωθι δανειακών συμβάσεων:

- Δάνειο 1^ο, με ημερομηνία σύμβασης 10/04/2013, ποσού 1.938.550,00€, διάρκειας 15 ετών, με επιτόκιο το άθροισμα του περιθωρίου κέρδους 5.1%, πλέον Euribor 3 μηνών, πλέον 0,50%,
- Δάνειο 2^ο, με ημερομηνία σύμβασης 14/03/2014, ποσού 519.716,25€, διάρκειας 15 ετών, με επιτόκιο 3,5%.

Ωστόσο, όπως προέκυψε από τα προσκομισθέντα στη φορολογική αρχή στοιχεία, η κυπριακή (μητρική) εταιρεία είχε δανειστεί προηγουμένως κεφάλαια από άλλη συνδεδεμένη εταιρεία του Ομίλου, ήτοι την κινέζικη εταιρία με την επωνυμία «.....» (εφεξής: «.....»), με σκοπό να χρηματοδοτήσει την προσφεύγουσα ημεδαπή θυγατρική εταιρεία, βάσει των κάτωθι δανειακών συμβάσεων:

- Δάνειο 1^ο, με ημερομηνία σύμβασης 10/04/2013, ποσού 2.584.734,00€, διάρκειας 15 ετών, με επιτόκιο Euribor 3 μηνών (5,1%), πλέον περιθωρίου κέρδους (+0,15%)

- Δάνειο 2^ο, με ημερομηνία σύμβασης **14/03/2014**, ποσού **692.955,00€**, διάρκειας **15** ετών, με επιτόκιο **3%**.

Περαιτέρω, η κινέζικη εταιρεία «.....» προκειμένου να δανειοδοτήσει τη συνδεδεμένη κυπριακή εταιρεία «.....» (μητρική), η οποία, εν συνεχεία, δανειοδότησε την ελεγχόμενη εταιρεία «.....» (θυγατρική), άντλησε κεφάλαια μέσω τραπεζικού δανεισμού και συγκεκριμένα από το ανεξάρτητο κινέζικο χρηματοπιστωτικό ίδρυμα «.....» (εφεξής: «.....») με την παροχή εγγύησης εκ μέρους της κινέζικης εταιρείας. Ειδικότερα, η συνδεδεμένη κινέζικη εταιρεία, σύναψε με την ανεξάρτητη κινέζικη τράπεζα «.....» την από **10.04.2013** σύμβαση πιστωτικής διευκόλυνσης με την εγγύηση της «.....» με επιτόκιο: Περιθώριο κέρδους (4%) + Euribor 3 Μηνών + Υποχρεωτικές δαπάνες + αμοιβή πρακτόρευσης 1% ετησίως.

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι για την τεκμηρίωση των ως άνω ενδοομιλικών συναλλαγών, ο έλεγχος, αφού έκρινε ως ελεγχόμενο μέρος της συναλλαγής τη δανειολήπτρια (ημεδαπή) θυγατρική εταιρεία, **εφάρμοσε τη μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (ΣΜΕΤ) με τη χρήση εξωτερικών στοιχείων (CUP)**, συγκρίνοντας το επιτόκιο δανεισμού, ως συμφωνήθηκε συμβατικά μεταξύ της προσφεύγουσας (ημεδαπής) θυγατρικής εταιρείας και της (κυπριακής) μητρικής της, **σε σχέση με τα ελληνικά τραπεζικά επιτόκια που ίσχυαν για υφιστάμενα δάνεια σε ευρώ, ως αυτά χορηγήθηκαν από εγχώρια χρηματοπιστωτικά ιδρύματα προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, σύμφωνα με το Στατιστικό Δελτίο Οικονομικής Συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος αντίστοιχα.**

Έτσι, ως προς την πρώτη δανειακή σύμβαση ύψους **1.938.550,00€** με ημερομηνία σύναψης **10.04.2013**, ο έλεγχος κατέληξε στο πόρισμα ότι δεν τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων, ως ορίζεται στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε, καθώς το μέσο επιτόκιο δανεισμού της ελεγχόμενης (ημεδαπής) θυγατρικής εταιρείας ύψους 5,82%, είναι υψηλότερο σε σχέση με το μέσο μηνιαίο επιτόκιο που ίσχυε στην Ελλάδα για τα νέα μακροπρόθεσμα δάνεια τακτής λήξης άνω των 5 ετών ύψους 4,56%, και έκρινε ότι προκειμένου για την 1^η δανειακή σύμβαση, οι ενδοομιλικές συναλλαγές που αφορούν χρέωση τόκων δανείων που έλαβε η προσφεύγουσα θυγατρική εταιρεία (δανειολήπτρια) από τη μητρική της εταιρεία (δανείστρια) για το έτος 2014, είναι υπερτιμολογημένες και η διαφορά ύψους 30.044,30€ μεταξύ του ποσού των τόκων που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας ύψους 100.787,27€ (ήτοι: 101.960,38€ - 1.173,11€) και του ποσού των τόκων που υπολόγισε ο έλεγχος ύψους 70.742,97€, καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι όροι της χρηματοδότησης με το ανεξάρτητο μέρος «.....» αποτελούν τα πλέον κατάλληλα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, ικανά να χρησιμοποιηθούν για την τεκμηρίωση ότι το επιτόκιο που εφαρμόστηκε στο ελεγχόμενο ενδοομιλικό δάνειο είναι σύμφωνο με την αρχή των ίσων αποστάσεων, δεδομένου ότι από τις δανειακές συμβάσεις, προκύπτει ότι το δάνειο που χορηγήθηκε από την κινέζικη τράπεζα, αποσκοπούσε εξ αρχής στην κάλυψη των χρηματοδοτικών αναγκών των δραστηριοτήτων του **κινέζικου Ομίλου στην Ελλάδα** (βλ. δανειακές συμβάσεις), και συνεπώς ότι η κινέζικη τράπεζα έλαβε υπόψιν της τις ιδιαιτερότητες και τα χαρακτηριστικά του ελληνικού έργου (π.χ. κίνδυνος της αγοράς, πιστοληπτική αξιολόγηση, οικονομικές συνθήκες και επιχειρηματικές στρατηγικές του δανειζόμενου).

Επειδή, η αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση, με έδρα την Δημοκρατία της Κίνας, μητρική του αλλοδαπού ομίλου, έλαβε δάνειο από χρηματοπιστωτικό ίδρυμα της Δημοκρατίας της Κίνας, με επιτόκιο: **4% + Euribor 3m + 1%**,

Επειδή, η αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση, με έδρα την Δημοκρατία της Κίνας, χορήγησε το εν λόγω δάνειο σε συνδεδεμένη αλλοδαπή θυγατρική επιχείρηση του ομίλου με έδρα την Κύπρο, προσθέτοντας περιθώριο επιτοκίου (mark-up), στο αρχικά χορηγημένο δάνειο,

Επειδή, η συνδεδεμένη αλλοδαπή θυγατρική επιχείρηση του ομίλου με έδρα την Δημοκρατία της Κύπρου, χορήγησε δάνειο στην προσφεύγουσα προσθέτοντας περιθώριο επιτοκίου (mark-up) στο χορηγημένο δάνειο, από την αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση, με έδρα την Κίνα, μητρική του αλλοδαπού ομίλου,

Επειδή, το επιτόκιο δανεισμού της αλλοδαπής συνδεδεμένης επιχείρησης με έδρα την Κίνα, μητρικής του αλλοδαπού ομίλου, από χρηματοπιστωτικό ίδρυμα της Κίνας, αποτελεί εσωτερικό συγκριτικό στοιχείο για την εφαρμογή της μεθόδου της Συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), και επιπλέον τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία είναι περισσότερο αξιόπιστα εξαιτίας του εσωτερικού τους χαρακτήρα,

Εξάλλου, το προηγούμενο συμπέρασμα είναι σύμφωνο με την διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ - τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση, Ιούνιος 2010), που στην παρ. 3.27, αναφέρουν πως: «Το Βήμα 4 της τυπικής διαδικασίας που περιγράφεται στην παράγραφο 3.4 είναι η επισκόπηση εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων που μπορεί να υπάρχουν. Τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία μπορεί να έχουν μια πιο άμεση και στενότερη σχέση με την ελεγχόμενη συναλλαγή από τα εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Η οικονομική ανάλυση μπορεί να είναι ευκολότερη και πιο αξιόπιστη, καθώς θα βασίζεται σε πανομοιότυπα λογιστικά πρότυπα και πρακτικές μεταξύ της εσωτερικής συγκρίσιμης συναλλαγής και της ελεγχόμενης συναλλαγής. Επιπροσθέτως, η πρόσβαση στην πληροφόρηση για εσωτερικές συγκρίσιμες συναλλαγές μπορεί να είναι πιο ολοκληρωμένη και λιγότερο δαπανηρή»,

Επειδή, μια ανεξάρτητη επιχείρηση δεν θα δεχόταν να μοιραστεί το κέρδος της με επιχειρήσεις που ενεργούν ως μεσάζοντες, διαμεσολαβητές στις συναλλαγές, εάν αυτές ήταν ανεξάρτητες.

Εξάλλου, αυτή η συμπεριφορά είναι σύμφωνη με την διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ - τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση, Ιούνιος 2010), που στην παρ. 2.33, αναφέρουν πως: «Σε περίπτωση που υπάρχει μια εφοδιαστική αλυσίδα αγαθών μέσω μιας επιχείρησης διαμεσολάβησης, μπορεί να είναι χρήσιμο για τις φορολογικές διοικήσεις να εξετάζουν όχι μόνο την τιμή μεταπώλησης αγαθών που έχουν αγοραστεί από την επιχείρηση διαμεσολάβησης, αλλά και την τιμή που η εν λόγω εταιρεία πληρώνει στον προμηθευτή της, καθώς και τις λειτουργίες που επιτελεί η επιχείρηση διαμεσολάβησης. Μπορεί να υπάρχουν πρακτικές δυσκολίες στην απόκτηση αυτών των πληροφοριών και η πραγματική λειτουργία της επιχείρησης διαμεσολάβησης μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί. Εάν δεν μπορεί να αποδειχθεί ότι η επιχείρηση διαμεσολάβησης είτε φέρει πραγματικό κίνδυνο είτε επιτελεί μια οικονομική λειτουργία στην εφοδιαστική αλυσίδα που έχει αυξήσει την αξία των αγαθών, τότε οποιοδήποτε στοιχείο της τιμής που θεωρείται ότι οφείλεται στις δραστηριότητες της επιχείρησης διαμεσολάβησης θα μπορούσε εύλογα να αποδοθεί σε οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση εντός του Πολυεθνικού Ομίλου, καθώς οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις δεν θα επέτρεπαν, σε κανονικές συνθήκες, σε μια τέτοια επιχείρηση διαμεσολάβησης να συμμετέχει στα κέρδη από την συναλλαγή»,

Επειδή, κατόπιν αυτών, δεδομένου ότι οι μεσάζοντες, διαμεσολαβητές δεν προσθέτουν αξία κατά τον δανεισμό της προσφεύγουσας, το περιθώριο επιτοκίου (mark-up) στο αρχικά χορηγημένο δάνειο από χρηματοπιστωτικό ίδρυμα της Δημοκρατίας της Κίνας, το οποίο εφαρμόστηκε από τους μεσάζοντες, δεν είναι σύμφωνο με την συμπεριφορά ανεξάρτητων επιχειρήσεων και επομένως δεν τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων,

Επειδή ως επιτόκιο που τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων, πρέπει να ληφθεί αυτό που συμφωνήθηκε μεταξύ της αλλοδαπής Κινέζικης συνδεδεμένης εταιρείας και του χρηματοπιστωτικού ιδρύματος της Δημοκρατίας της Κίνας, ήτοι **4%+Euribor 3m+1%**,

Επειδή από τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι η νομική βάση για τον καταλογισμό είναι πλημμελής και κατά συνέπεια η έκθεση ελέγχου και η προσβαλλόμενη πράξη είναι πλημμελώς αιτιολογημένη καθόσον η ελεγκτική αρχή προκειμένου να ελέγξει την αρχή των ίσων αποστάσεων για τους ενδοομιλικούς τόκους δανείου, εφάρμοσε τη μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής με τη χρήση εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων, ενώ θα έπρεπε να λάβει

εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία τα οποία είναι πιο αξιόπιστα λόγω του εσωτερικού τους χαρακτήρα.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **36§1,2** του ν. **4174/2013 – Κ.Φ.Δ** (Α' 170), ορίζεται ότι: «**1)** Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. **2)** Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ..., β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά» και με τις διατάξεις του άρθρου **63§6** του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] **ακυρώνεται, μερικά ή ολικά**, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης»,

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **29/04/2021** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....», νομίμως εκπροσωπούμενης, που εδρεύει στη επί της αρ., τ.κ και **ΑΦΜ:**, και την **ακύρωση** της υπ' αριθμ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., λόγω τυπικής (νομικής) πλημμέλειας, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.