



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/10/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 3549

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

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 (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 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 1049/2021 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984/12-03-2021).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **18/05/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ΑΦΜ, με έδρα στην οδός, κατά της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

5. Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 18/05/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, 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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 313.432,05 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας ύψους 156.716,03 €, ήτοι συνολικό ποσό **470.148,08 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 08/04/2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Διασυννοριακών Ενδοομιλικών Συναλλαγών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. /2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση, ο έλεγχος διενεργήθηκε συνεπεία του υπ' αριθμόν /2020 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ (αριθμ. πρωτ. εισερχομένων /2020), με το οποίο γνωστοποιήθηκε στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ότι, κατόπιν της υπ' αριθμόν /2020 εντολής ελέγχου που εκδόθηκε από την εν λόγω Δ.Ο.Υ. λόγω της επιστροφής φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019 ύψους 94.265,69 €, διαπιστώθηκε ότι υφίστανται διασυννοριακές συναλλαγές. Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη την Δ.ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την Δ.ΟΡΓ. Α 1004403 ΕΞ 2018 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, αρμόδια υπηρεσία για τον έλεγχο των διασυννοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών είναι το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Από τον ανωτέρω έλεγχο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προέκυψαν τα εξής ευρήματα:

- η προσφεύγουσα έλαβε από τη μητρική της εταιρεία με έδρα στην ένα (1) τιμολόγιο ποσού **1.344.460,24 €** με ημερομηνία 31/12/2019 και με αιτιολογία «.....», με τον έλεγχο να μην αναγνωρίζει την έκπτωση της σχετικής δαπάνης, με την αιτιολογία ότι δεν αφορά σε πραγματική συναλλαγή (αγορά εμπορευμάτων) αλλά εκδόθηκε για σκοπούς προσαρμογής του δείκτη κερδοφορίας της προσφεύγουσας, στα πλαίσια της ενδοομιλικής τιμολόγησης.
- αναφορικά με δαπάνη για χρεωστικούς τόκους στα πλαίσια δανείου από τη μητρική της εταιρεία, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων και οι σχετικές δαπάνες είναι υπερτιμολογημένες κατά το ποσό των **210,00 €**, το οποίο και καταλόγισε ως λογιστική διαφορά,

ήτοι το συνολικό ποσό των λογιστικών διαφορών που καταλόγισε ο έλεγχος ανήλθε σε **1.344.670,24 €**.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 50 και 22 του Ν. 4172/2013 και των Κατευθυντηρίων Οδηγιών του ΟΟΣΑ, παραγνωρίστηκε ότι η δαπάνη των 1.344.460,24 € αποτυπώνει συμβατική προσαρμογή του τιμήματος των ενδοομιλικών αγορών προς τον σκοπό της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων.

2ος λόγος: Η προσαρμογή του φορολογητέου αποτελέσματος της εταιρείας αποτελεί διπλή φορολόγηση.

3ος λόγος: Αναφορικά με το ενδοομιλικό έξοδο τόκων αξίας 210 € (η διαφορά), τα στοιχεία που χρησιμοποιεί ο έλεγχος ως προς τον προσδιορισμό των εξόδων τόκων, δεν πληρούν τις προϋποθέσεις συγκρισιμότητας με την ελεγχόμενη συναλλαγή, ώστε να εξάγεται το ασφαλές συμπέρασμα πως δεν τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων.

Ως προς τους 1ο και 2ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο, «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν. 4172/2013:

«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 η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η δαπάνη των 1.344.460,24 €, η οποία τιμολογήθηκε σε αυτήν μέσω του υπ' αριθμόν/2019 τιμολογίου είναι καθ' όλα εκπεστέα, δεδομένου ότι αφορά σε εκ των υστέρων κατάλληλη προσαρμογή (βάσει σύμβασης) της τιμής αγοράς των εμπορευμάτων που πράγματι απέκτησε η προσφεύγουσα από τη μητρική της εταιρεία, προκειμένου ο δείκτης κερδοφορίας της πρώτης να συνάδει με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Επειδή σύμφωνα με την από 19/12/2018 Σύμβαση Διανομής μεταξύ της προσφεύγουσας και της μητρικής της εταιρείας με έδρα στην Αυστρία, της οποίας η ισχύς άρχεται από 01/01/2018 και συγκεκριμένα, σύμφωνα με τον όρο 6 «Προσαρμογές τιμολόγησης»:

«6.1 Τα μέρη θα επανεξετάζουν την κερδοφορία του Διανομέα σε τριμηνιαία βάση ή σε οποιοδήποτε χρονικό διάστημα που κρίνεται κατάλληλο από τα Μέρη, αλλά όχι περισσότερο από ένα Οικονομικό Έτος. Εάν ο Διανομέας δεν κερδίσει ή δεν αναμένεται να κερδίσει ένα λειτουργικό περιθώριο από 2,27% έως 3,08% σε ένα Οικονομικό Έτος, τα Μέρη διατηρούν το δικαίωμα να προβούν σε προσαρμογές τιμολόγησης.

6.2 Ο Προμηθευτής υποχρεούται να εκτελεί μηνιαίες, τριμηνιαίες ή στο τέλος του έτους προσαρμογές με τη μορφή πιστωτικών ή χρεωστικών τιμολογίων, εάν ο Διανομέας δεν κερδίσει μια σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων απόδοση, όπως ορίζεται παρακάτω:

α) Ο Διανομέας κερδίζει απόδοση σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, εάν το λειτουργικό περιθώριο του Διανομέα σχετικά με τις δραστηριότητες διανομής αγορών-πωλήσεων του Διανομέα σε ένα Οικονομικό έτος ανέρχεται σε 2,27% έως 3,08% (εύρος αποδόσεων σύμφωνων με την αρχή των ίσων αποστάσεων).

β) Το λειτουργικό περιθώριο ορίζεται ως το EBIT του Διανομέα (κέρδη προ τόκων και φόρων) που αποκόμισε από δραστηριότητες διανομής αγορών-πωλήσεων του Διανομέα, όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τα τοπικά λογιστικά πρότυπα, διαιρούμενο με τις καθαρές πωλήσεις του Διανομέα που προέρχονται από τις δραστηριότητες διανομής αγορών-πωλήσεων του Διανομέα.

γ) Εάν ο Διανομέας αποκομίσει λειτουργικό περιθώριο κάτω από 2,27%, ένα πιστωτικό τιμολόγιο θα εκδοθεί από τον Προμηθευτή στον Διανομέα έτσι ώστε το λειτουργικό περιθώριο του Διανομέα να αυξηθεί στο 2,27%. Εάν ο διανομέας κερδίσει λειτουργικό περιθώριο άνω του 3,08%, θα εκδοθεί χρεωστικό τιμολόγιο από τον Προμηθευτή στον Διανομέα, ώστε το λειτουργικό περιθώριο του Διανομέα να προσαρμοστεί στο 3,08%.

...».

Επειδή σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ 2017:

«B.2 Χρόνος συλλογής

...

3.70 Σε άλλες περιπτώσεις, οι φορολογούμενοι θα μπορούσαν να εξετάσουν το πραγματικό αποτέλεσμα των ελεγχόμενων συναλλαγών τους για να δείξουν ότι οι όροι αυτών των συναλλαγών ήταν συνεπείς με την αρχή των ίσων αποστάσεων π.χ. σε «εκ των υστέρων» βάση (από τούδε «έλεγχος-αποτελέσματος ίσων αποστάσεων»). Μια τέτοια εξέταση λαμβάνει χώρα ως μέρος της διαδικασίας για την ετοιμασία της φορολογικής δήλωσης τέλους-έτους».

Επειδή είναι θέμα πραγματικό ότι, εφόσον είναι δυνατή η αναπροσαρμογή της τιμής, εκ των πραγμάτων αυτή θα λάβει χώρα μετά την παράδοση των προϊόντων, ενώ και από τους κανόνες του εμπορικού δικαίου και τα συναλλακτικά ήθη, δεν προβλέπεται κάποιο χρονικό όριο πέραν του οποίου δεν είναι δυνατή η αναπροσαρμογή της τιμής.

Επειδή η προσφεύγουσα καταχώρησε στο λογαριασμό 79.02.00.0000 «Ασυνήθη έσοδα από αναπροσαρμογή ενδοομιλικών συναλλαγών» τα ακόλουθα φορολογικά στοιχεία:

- SCN 1902+05 αξίας 4.255,00 €
- SCN 1905+02 αξίας 1.351,20 €,

με αιτιολογία εγγραφής «Εκπτώση τιμής Empressin», τα οποία έγιναν αποδεκτά από τον έλεγχο.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζεται ανάλυση του επίμαχου παραστατικού (σελ. 7), από όπου προκύπτει ότι αφορά σε εκ των υστέρων μείωση τις τιμές των προπωληθέντων φαρμάκων, και, με τα σχετικά επιμέρους ποσά για κάθε φάρμακο να συμφωνούν με τα αναγραφόμενα επί του σώματος του παραστατικού.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, κρίνεται ότι η εν λόγω δαπάνη των 1.344.460,24 € πραγματοποιήθηκε κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της προσφεύγουσας, αφορά σε πραγματική συναλλαγή, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της προσφεύγουσας και υποστηρίζεται από κατάλληλο φορολογικό στοιχείο, ήτοι πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις των περ. α', β' και γ' του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 29), εφόσον το εν λόγω ποσό δε ληφθεί υπόψη, τότε το ποσοστό λειτουργικής κερδοφορίας της προσφεύγουσας ανέρχεται σε 37,92%.

Επειδή ο έλεγχος αναγνωρίζει ότι «Βάσει των ανωτέρω, προέκυψε ποσοστό κερδοφορίας (δείκτης λειτουργικού περιθωρίου (ebit) κέρδους/λειτουργικά έσοδα) ίσο με 37,92%, το οποίο

υπερβαίνει το όριο του 3ου τεταρτημορίου των δεικτών κερδοφορίας των επιχειρήσεων του συγκρίσιμου δείγματος, οπότε και δεν προκύπτει θέμα μη τήρησης των ίσων αποστάσεων».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1142/2015 «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 συνεπώς, εφόσον το εν λόγω ποσό δε ληφθεί υπόψη, τότε η λειτουργική κερδοφορία της προσφεύγουσας δε συνάδει σε καμία περίπτωση με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα αριθμητικά μεγέθη της προσφεύγουσας, όπως αυτά προκύπτουν από την Κατάστρωση Αποτελεσμάτων της οικείας Έκθεσης Ελέγχου και υπό την προϋπόθεση ότι λαμβάνεται υπόψη το επίμαχο ποσό, τότε το ποσοστό λειτουργικής κερδοφορίας της προσφεύγουσας διαμορφώνεται σε -1,61%, ως φαίνεται ακολούθως:

Κύκλος εργασιών	3.358.676,76
Κόστος πωληθέντων	2.116.281,75
Μικτό αποτέλεσμα	1.242.395,01
Λοιπά συνήθη έσοδα	-396.747,17
Δαπάνες διοίκησης, διάθεσης κλπ	899.775,65
Αποτέλεσμα πρό φόρων & τόκων	-54.127,81
Ποσοστό λειτουργικής κερδοφορίας	-1,61%

Επειδή όπως προκύπτει από τον έλεγχο που διενεργήθηκε επί του συγκρίσιμου δείγματος του Φακέλου Τεκμηρίωσης που προσκόμισε η προσφεύγουσα, με τη χρήση της βάσης δεδομένων TP Catalyst εκ μέρους του ελέγχου (σελ. 28 Έκθεσης), τα ποσοστά των τεταρτημορίων έχουν ως εξής:

- Ελάχιστο: 0,99%
- 1ο τεταρτημόριο: 1,86%
- Διάμεσος: 2,66%
- 3ο τεταρτημόριο: 4,73%
- Μέγιστο: 6,56%

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, λαμβανομένου υπόψη του επίμαχου ποσού, επίσης η λειτουργική κερδοφορία της προσφεύγουσας δε συνάδει σε καμία περίπτωση με την αρχή των ίσων αποστάσεων (όπως και στην περίπτωση που δε ληφθεί υπόψη).

Επειδή συνεπώς, προκύπτει διαφορά μεταξύ του προκύπτοντος ποσοστού λειτουργικής κερδοφορίας εάν ληφθεί υπόψη το επίμαχο ποσό (-1,61%) και του ποσοστού της διαμέσου του δείγματος (2,66%).

Επειδή ωστόσο, από την προαναφερθείσα Σύμβαση Διανομής αναγνωρίζεται για την προσφεύγουσα ως αναμενόμενο, ποσοστό λειτουργικής κερδοφορίας ίσο με 3,08%, ήτοι μεγαλύτερο από το ποσοστό της διαμέσου του δείγματος.

Επειδή συνεπώς, με την παρούσα κρίνεται ότι θα πρέπει να καταλογιστεί ως λογιστική διαφορά ο κύκλος εργασιών που αναλογεί στη διαφορά μεταξύ του προκύπτοντος ποσοστού λειτουργικής κερδοφορίας εάν ληφθεί υπόψη το επίμαχο ποσό και του αναμενόμενου ποσοστού λειτουργικής κερδοφορίας βάσει σύμβασης, ήτοι **157.521,94 €** (= (3,08% - (-1,61%)) * 3.358.676,76 €).

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται **μερικώς αποδεκτοί**.

Ως προς τον 3ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν. 4172/2013:

«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 όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, η προσφεύγουσα κατά την κρινόμενη χρήση, κατέβαλε τόκους στη μητρική της εταιρεία με έδρα στην Αυστρία ύψους 14.070,00 €, σχετικούς με ληφθέν δάνειο από αυτήν.

Επειδή κατά τον έλεγχο ορθής τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, ο έλεγχος συνέκρινε το μέσο επιτόκιο δανεισμού της προσφεύγουσας κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2019 (4,02%) με το μέσο επιτόκιο για το 2019 των ελληνικών τραπεζικών επιτοκίων που ίσχυαν για υφιστάμενα υπόλοιπα δανείων με διάρκεια από ένα (1) έως και πέντε (5) έτη σε ευρώ από εγχώρια χρηματοπιστωτικά ιδρύματα προς κατοίκους της ζώνης του ευρώ προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, με βάση το Δελτίο Οικονομικής Συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος Ιανουάριος-Δεκέμβριος 2019.

Επειδή αποτέλεσμα της ως άνω σύγκρισης ήταν η διαπίστωση ότι δεν τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων και ότι οι καταβληθέντες τόκοι ήταν υψηλότεροι κατά 210,00 € από αυτούς που θα καταβάλλονταν σε μία τρίτη ανεξάρτητη επιχείρηση, με το εν λόγω ποσό να καταλογίζεται ως λογιστική διαφορά.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται αφενός ότι η χρήση στοιχείων της Τράπεζας της Ελλάδος αποτελεί γενική προσέγγιση, καθώς αυτά δεν πληρούν τις προϋποθέσεις συγκρισιμότητας.

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 32), η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο συγκριτικά στοιχεία για τον προσδιορισμό ενός εύρους επιτοκίων σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται αφετέρου ότι ακόμη και εάν γίνουν δεκτά τα στοιχεία της Τράπεζας της Ελλάδος ως συγκρίσιμα μεγέθη, ο έλεγχος έχει σφάλει, δεδομένου ότι χρησιμοποίησε μέσο όρο αυτών αντί της ορθότερης προσέγγισης που θα ήταν να υπολογίσει τεταρτημόρια.

Επειδή κατά τον υπολογισμό των τεταρτημορίων, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1142/2015 και λαμβάνοντας υπόψη τα συγκρίσιμα στοιχεία του ελέγχου, όπως αυτά απεικονίζονται στη σελ. 33 της έκθεσης, προκύπτουν τα κάτωθι μεγέθη:

- Q1: 3,93%
- Διάμεσος: 3,97%
- Q3: 3,99%

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι δεν τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων, δεδομένου ότι το μέσο επιτόκιο με το οποίο υπολογίστηκαν οι τόκοι που κατέβαλε η προσφεύγουσα (4,02%) ήταν μεγαλύτερο από το επιτόκιο του 3ου τεταρτημορίου (3,99%).

Επειδή με την παρούσα κρίνεται ότι θα πρέπει να καταλογιστεί ως λογιστική διαφορά το ποσό των τόκων που αναλογούν στη διαφορά μεταξύ του μέσου επιτοκίου της προσφεύγουσας (4,02%) και του ποσοστού της διαμέσου του δείγματος (3,97%), ήτοι:

Ημερομηνία σύμβασης	Κεφάλαιο	Επιτόκιο	Τόκος
20/12/2017	50.000,00	3,97%	1.985,00
19/1/2018	80.000,00	3,97%	3.176,00
24/1/2018	35.000,00	3,97%	1.389,50

8/4/2018	85.000,00	3,97%	3.374,50
23/7/2018	100.000,00	3,97%	3.970,00
	Σύνολο		13.895,00
	Λογ.		14.070,00
	65.02		
	Διαφορά		175,00

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **18/05/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Οριστικές λογιστικές διαφορές βάσει της παρούσας απόφασης:

Περιγραφή	Ποσό (€)
.....	157.521,94
Τόκοι	175,00
Σύνολο	157.696,94

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

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογικό αποτέλεσμα	-38.703,38	1.305.966,86	118.993,56	157.696,94
Φόρος (24%)		313.432,05	28.558,45	28.558,45
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		156.716,02	14.279,23	14.279,23
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		470.148,07	42.837,68	

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ο/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.