



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 10/01/2022

Αριθμός απόφασης: 36

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 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 10/09/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα τον, οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, β) της υπ' αριθμ. /2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικής

περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, και γ) της υπ' αριθμ./2021 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 08/07/2021 οικείες εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου προστιθεμένης αξίας του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10/09/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 39.214,61 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 9.803,65 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **49.018,26 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4174/2013.

β) Με την υπ' αριθμ./2021/2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 9.200,00 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 4.600,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **13.800,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000 και του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013.

γ) Με την υπ' αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος πρόστιμο συνολικού ποσού **200,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε ανακριβείς/ελλιπείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. μηνών Φεβρουαρίου και Απριλίου 2015 από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 08/07/2021 εκθέσεων μερικού επιτόπιου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου

προσπιθεμένης αξίας του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ./...../2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκαν, μεταξύ άλλων, διαφορές ενδοομιλικών συναλλαγών συνολικού ύψους 1.159.079,64 ευρώ, και ο έλεγχος κρίνοντας ότι:

1. Τα λογιστικά αρχεία τηρήθηκαν και οι οικονομικές καταστάσεις συντάχθηκαν σύμφωνα με τον νόμο και τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις των Ε.Λ.Π. και
2. Τα φορολογικά στοιχεία και τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά εγγραφών εκδόθηκαν, ελήφθησαν και καταχωρήθηκαν στα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τις διατάξεις των Ε.Λ.Π. και του Κ.Φ.Δ. και προσδιόρισε τα αποτελέσματα για το φορολογικό έτος 2015, ως εξής:

Ζημιές χρήσης 01.01.2015 – 31.12.2015	1.383.988,51
Πλέον: Λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν (με την αρχική δήλωση και τροποποιητική δήλωση)	272.860,36
Υπόλοιπο Ζημιών	1.111.128,15
<u>Πλέον</u> Λογιστικές διαφορές ελέγχου	87.271,31
<u>Πλέον</u> Διαφορά ενδοομιλικών συναλλαγών	1.089.038,43
<u>Πλέον</u> Τεκμαρτά έσοδα από τόκους ενδοομιλικών συναλλαγών	70.041,21
Σύνολο φορολογητέων κερδών βάσει ελέγχου	135.222,80
Φόρος	39.214,61

Επιπλέον, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φόρου προσπιθεμένης αξίας, δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από το φόρο εκροών το ποσό ύψους 9.200,00 ευρώ, το οποίο αντιστοιχεί σε έξοδα - δαπάνες που καταχωρήθηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας και στη συνέχεια επανατιμολογήθηκαν στη μητρική εταιρεία, με

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. η υπ' αριθμ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, η υπ' αριθμ./2021/2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου και η υπ' αριθμ./2021 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως τροποποίηση και μεταρρύθμιση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παράνομη, εσφαλμένη και πλημμελώς αιτιολογημένη απόρριψη της μεθόδου τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Ειδικότερα:

1. Υποχρέωση αιτιολογίας: Η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής.

2. Ως προς τις κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α.: Η μεθοδολογία των ΚΟ-ΟΟΣΑ δεν αποτελεί μια ακριβή επιστήμη, με αποτέλεσμα να μην είναι πάντα εφικτός ο προσδιορισμός μιας τιμής σύμφωνης με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Δεν μπορεί να υπάρξει μια αδιαμφισβήτητη ορθή τιμή μεταβίβασης, αλλά μπορεί να προκύψει ως εύρος αποδεκτών τιμών, ενώ και οι μέθοδοι εντοπισμού, που χρησιμοποιούνται από τα εμπλεκόμενα μέρη (φορολογούμενοι και φορολογικές αρχές), μπορεί να μην είναι οι ίδιες. Συνεπώς, ακόμα με τις καλύτερες προθέσεις τόσο από την πλευρά του φορολογούμενου όσο και από την πλευρά της φορολογικής αρχής, υπάρχει ο κίνδυνος να εξαχθούν εσφαλμένα συμπεράσματα. Τα ανωτέρω συνεπάγονται ότι οι φορολογικές αρχές οφείλουν να είναι ευέλικτες και να μην έχουν μη ρεαλιστικές απαιτήσεις και ότι οφείλουν να λαμβάνουν υπόψη την οικονομική άποψη του φορολογούμενου και να ξεκινούν από την εξέταση της συναλλαγής με τη μέθοδο, που ακολούθησε ο φορολογούμενος. Τέλος, η λήψη υπόψη της οικονομικής άποψης του φορολογουμένου έχει την έννοια ότι, εφ' όσον υποβλήθηκε νομίμως και εμπροθέσμως ο φάκελος τεκμηρίωσης και ακολουθείται σε αυτόν επιστημονικά αποδεκτή και αναγνωρισμένη μεθοδολογία, η φορολογική αρχή οφείλει να εξαντλήσει τα περιθώρια να κινηθεί εντός αυτής και όχι να προβεί απ' ευθείας στην αμφισβήτησή της και την αναζήτηση άλλων μεθόδων.

3. Ως προς την επιλογή της εξεταζόμενης εταιρείας (tested party): Ο έλεγχος εσφαλμένα θεώρησε ότι στην έκθεση Transfer Pricing της Εταιρείας ως εξεταζόμενο μέρος θεωρήθηκε άμεσα άλλη ομιλική ή τρίτη οντότητα. Αντιθέτως, ουσιαστικά και επί συνόλου τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, η Εταιρεία αποτελείτο εξεταζόμενο μέρος. Η όποια προσέγγιση για διαφορετικό εξεταζόμενο μέρος συνίσταται στο γεγονός ότι, όταν επιχειρείται τεκμηρίωση επί ομαδοποίησης συναλλαγών, όπου μπορεί να χρειαστεί να υπολογιστεί ενιαία κερδοφορία σε έναν ιδιαίτερο κλάδο, όπως των πετρελαιοειδών, ενδεχομένως να απαιτείται διαχωρισμένη προσέγγιση τεκμηρίωσης ακόμη και από την από την πλευρά της αντισυμβαλλόμενης ομιλικής οντότητας. Η Έκθεση Ελέγχου ουδόλως, όμως, απαντά στα ανωτέρω, παρά αρκείται να αναφέρει αόριστα και παρελκυστικά ότι ελεγχόμενο μέρος στη συναλλαγή θα πρέπει να είναι η Εταιρεία.

4. Ως προς τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών και τη χρήση της μεθόδου CUP: Ο έλεγχος φέρεται ότι διαπίστωσε ότι δήθεν οι ποσότητες που συγκρίνονται, όπου επιχειρείται η τεκμηρίωση διά της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (ΣΜΕΤ ή CUP), διαφέρουν σημαντικά και παρουσιάζει τυχαίο παράδειγμα μιας οποιασδήποτε παραγωγικής εταιρίας, όπου ενδεχόμενα θα μπορούσε να επηρεάσει ουσιαδώς την τιμή ενός προϊόντος. Εντούτοις, η εν λόγω προσέγγιση του ελέγχου παρίσταται αδόκιμη, διότι αφενός δεν συνάδει με την ελεγκτική πρακτική ως προς τον έλεγχο λογικότητας (intercompany sanity check), που θα πρέπει να γίνεται και από την πλευρά της αντισυμβαλλόμενης ομιλικής οντότητας, και αφετέρου επιδιώκει να συγκρίνει με παραγωγικές οντότητες από ανόμοιους επιχειρηματικούς κλάδους. Οι εταιρίες παραγωγής- εμπορίας καυσίμων αποτελούν έναν ιδιαίτερο

επιχειρηματικό κλάδο και σαφέστατα οι τελικές τιμές των προϊόντων τους διαμορφώνονται στην αλυσίδα αξίας κατά την λιανική πώληση. Επιπρόσθετα, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι οι τελικές τιμές, διαμορφώνονται με βάση δείκτες τιμών του πετρελαίου παγκόσμιας αναφοράς (π.χ. τιμές platts). Με απλά λόγια, οι συγκεκριμένες εταιρείες παραγωγής και εμπορίας καυσίμων δεν δύναται να επηρεάζουν τις τιμές των καυσίμων ουσιαστικά, μιας και αυτές σε μεγάλο βαθμό διαμορφώνονται βάσει της παγκόσμιας ζήτησης και προσφοράς των σχετικών προϊόντων. Εξ άλλου, το μεγάλο ζήτημα του κλάδου των πετρελαιοειδών δεν είναι τα περιθώρια κέρδους, τα οποία έτσι κι αλλιώς είχαν μειωθεί δραματικά λόγω της οικονομικής κρίσης το εξεταζόμενο χρονικό διάστημα, αλλά ο συνεχιζόμενος αθέμιτος ανταγωνισμός, τον οποίο υφίστανται εταιρίες και πρατήρια από το λαθρεμπόριο και γενικά από τις παράνομες πρακτικές και ο οποίος συνεχίζεται ως και σήμερα. Σε κάθε περίπτωση, ουδόλως ο έλεγχος κατονομάζει συγκεκριμένως και αιτιολογεί ειδικώς ποιές είναι οι φερόμενες ως διαφορές στα χαρακτηριστικά των προϊόντων και στις ποσότητες της πώλησης, που τυχόν καθιστούν τη μέθοδο αυτή, καίτοι παραδοσιακή, δήθεν ατελέσφορη.

5. Ως προς την ενιαία αντιμετώπιση των συναλλαγών: Ο έλεγχος κάνει αναφορά στην ενιαία αντιμετώπιση των συναλλαγών ως προς την προσέγγιση της τεκμηριωτικής διαδικασίας, που θα πρέπει να ακολουθηθεί. Πράγματι, η κύρια τεκμηρίωση, που εφαρμόστηκε στην έκθεση Transfer Pricing της Εταιρείας για το έτος 2015, στηρίζεται στην ομαδοποίηση του συνόλου των διεταιρικών συναλλαγών, καθώς εστιάζει στα επιμέρους κόστη, αλλά και στο συνολικό έσοδο, που αποκόμισε η Εταιρεία, προκειμένου να υποστηριχθεί το εύλογο των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών. Ουδόλως, δε, ο έλεγχος επεξηγεί και, πολλώ μάλλον, αιτιολογεί πού τυχόν σφάλλει η ως άνω ενιαία αντιμετώπιση στον φάκελο τεκμηρίωσης.

6. Αναφορικά με την συναλλακτική προσέγγιση τεκμηρίωσης: Ο έλεγχος, προτείνοντας την ολιστική εξέταση όλων των τύπων των συναλλαγών με τον προσδιορισμό του κέρδους σε επίπεδο κερδοφορίας Καθαρού Λειτουργικού Αποτελέσματος (EBIT), επιβεβαιώνει τη θέση και τους υπολογισμούς μας για το επιλεγέν δείγμα των δυνητικά συγκρίσιμων εταιριών. Επίσης, θα πρέπει να υπενθυμιστεί η αναφορά στο Συμπέρασμα του Φακέλου Τεκμηρίωσης ως ακολούθως:

«... Στο σημείο αυτό θα πρέπει, να αναφερθεί και να τονιστεί με έμφαση, ότι με τη μέθοδο του Καθαρού Λειτουργικού Αποτελέσματος (TNMM) εξετάσθηκε και αναλύθηκε η εταιρία στο σύνολο των λειτουργιών της. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι με τη συγκεκριμένη στρατηγική τεκμηριώνονται και οι συναλλαγές που αφορούν το ναυτιλιακό καύσιμο και κυρίως των πωλήσεων προς την Ωστόσο, εφόσον υπάρχουν διαθέσιμα επαρκή και σαφή δεδομένα εσωτερικής συγκρισιμότητας για τις αγορές και πωλήσεις ναυτιλιακού καυσίμου, ακολουθήθηκε άλλη μέθοδος τεκμηρίωσης (CUP), η οποία παρήγαγε συγκεκριμένα αποτελέσματα ως παρουσιάζονται σε προηγούμενη ενότητα του παρόντος φακέλου τεκμηρίωσης...».

7. Ως προς τις προσαρμογές των αποτελεσμάτων της Εταιρείας:

Ο έλεγχος υπέλαβε ότι η Εταιρεία δήθεν μη ορθώς έπραξε και υπολόγισε με διαφορετικό τρόπο το

αποτέλεσμα κερδοφορίας της κάνοντας προσαρμογές (tax adjustments).

Η απάντηση για το εν λόγω θέμα προκύπτει με πληρότητα και επάρκεια από τον Φάκελο Τεκμηρίωσης, όπου αναφέρονται τα εξής:

«... Οι προσαρμογές που υπολογίστηκαν στα αποτελέσματα της Εταιρείας κατά το προηγούμενο έτος, δικαιολογούνται εξαιτίας δύο πολύ σημαντικών γεγονότων και συγκυριακών χρονικά εξελίξεων, όπου περιγράφονται ως εξής

α. Κατά το δεύτερο τρίμηνο του 2015 προχώρησαν σε δίμηνη διακοπή των παραλαβών R-OH από για αντικειμενικούς λόγους.

Αναλυτικότερα, τον Μάιο προχώρησαν σε κλείσιμο των εγκαταστάσεων για λόγους συντήρησης ενώ τον Ιούνιο λόγω σοβαρού εργατικού ατυχήματος. Αποτέλεσμα ήταν πωλήσεις 4.086 μτ να πραγματοποιηθούν στο τρίτο εξάμηνο του 2015 οπότε και οι τιμές του πετρελαίου είχαν ήδη σημαντική κάμψη. Αν οι πωλήσεις αυτές είχαν πραγματοποιηθεί υπό ομαλές συνθήκες ήτοι το δεύτερο τρίμηνο, οι ετήσιες πωλήσεις θα ήταν αυξημένες κατά €1.180.638. Το σχετικό κόστος πωληθέντων επηρεάστηκε αμελητέα.

β. Επίσης, κατά το 2015 πραγματοποιήθηκαν δαπάνες ταξιδίων ποσού €145.000, σχετικά με επέκταση των δραστηριοτήτων της εταιρείας στην Νότια Αφρική. Κατά το 2015 δεν υπήρχαν ανάλογες δαπάνες που επιβάρυναν τα αποτελέσματα του 2014...».

Επιπρόσθετα, ακόμη επαρκέστερες απαντήσεις χορηγήθηκαν κατά την προσκόμιση συμπληρωματικών στοιχείων στη διάρκεια της ελεγκτικής διαδικασίας και πριν το πόρισμα του ελέγχου, με ειδική έκθεση επεξήγησης της διαμόρφωσης των αποτελεσμάτων, η οποία απεστάλη προς γνώση και σε ενημέρωση του ελέγχου, με εκτενή δεδομένα για την πορεία της Εταιρείας σε βάθος πενταετίας, καθώς και για την εξέλιξη της αγοράς και του συγκεκριμένου κλάδου. Το τελικό συμπέρασμα οδηγεί αναμφισβήτητα στις ειδικές προσαρμογές του αποτελέσματος της κερδοφορίας της Εταιρείας για το φορολογικό έτος 2015. Η χαμηλή κερδοφορία του 2015 δεν οφείλεται στο ότι το μοντέλο λειτουργίας της Εταιρείας άλλαξε ή ότι εκ προοιμίου παράγει χαμηλά κέρδη, αλλά στη μεγάλη μείωση του όγκου των πωλήσεων των καυσίμων, καθώς επίσης και στη μείωση τιμής των τελικών προϊόντων.

Συνακόλουθα, από τον συνδυασμό των προαναφερομένων παραγόντων και γεγονότων προκύπτει ότι τυγχάνει καθ' όλα δίκαιη και επιβεβλημένη η παρουσίαση του υπολογισμού της προσαρμογής των αποτελεσμάτων της Εταιρείας για το φορολογικό έτος 2015.

• **Παράνομη, εσφαλμένη και πλημμελώς αιτιολογημένη απόρριψη του Φ.Π.Α. εισροών συναλλαγών με τη μητρική εταιρεία:** Στην υπό κρίση περίπτωση δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση ο Φ.Π.Α. εισροών, που αφορά σε συναλλαγές της εταιρείας με τη μητρική αυτής εταιρεία με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. / Φ.Π.Α.: Η εν λόγω εταιρεία είναι υποκείμενη σε Φ.Π.Α. Η έκπτωση από την εταιρεία του φόρου εισροών, που αναλογεί στις συναλλαγές με αυτή, έγινε δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 30 του ν. 2859/2000, κατά το μέρος, που ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του στο κράτος - μέλος εγκατάστασής του. Δεν συντρέχει, εξ άλλου, καμιά από τις περιπτώσεις του άρθρου 34 παρ. 4 του

ν.2859/2000 για τη μητρική εταιρεία, η οποία είναι νομίμως εγκατεστημένη στην Κύπρο. Επομένως, οι υπηρεσίες χρησιμοποιήθηκαν στο σύνολό τους για την πραγματοποίηση πράξεων υπαγόμενων στον φόρο και, συνακόλουθα, πληρούνται όλοι οι όροι για την έκπτωση του φόρου εισροών από την εταιρεία.

Επειδή στο άρθρο 50 του ν.4172/2013 ορίζεται:

- «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 στην ΠΟΛ. 1097/9.4.2014 με θέμα “Καθορισμός του ακριβούς περιεχομένου και των στοιχείων που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, στο Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, των περιπτώσεων κατά τις οποίες οι παραπάνω Φάκελοι Τεκμηρίωσης θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, των αποδεκτών μεθόδων καθορισμού τιμών των συναλλαγών και των μεθόδων καθορισμού του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωρίου κέρδους για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 του ν.4174/2013”, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1144/2014, ορίζεται:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α’

ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΕ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες των περιπτώσεων γ’ και δ’ του άρθρου 2 του ΚΦΕ, για τις συναλλαγές καθώς και τη μεταφορά λειτουργιών που πραγματοποιούν με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ’ του ιδίου άρθρου και οι οποίες εμπίπτουν στο άρθρο 50 και 51 του ΚΦΕ, υποχρεούνται να τηρούν τον Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 21 του ΚΦΕ. Την ίδια υποχρέωση τήρησης έχουν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα για τις συναλλαγές τους και τις μεταφορές λειτουργιών με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις συναλλαγές τους και μεταφορές λειτουργιών με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.

.....

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ’ ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ - ΑΠΟΔΕΚΤΟ ΕΥΡΟΣ ΤΙΜΩΝ Ή ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ - ΜΗ ΠΛΗΡΕΙΣ Ή ΜΗ ΕΠΑΡΚΕΙΣ ΦΑΚΕΛΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

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.»

Για την διαπίστωση εφαρμογής της παραπάνω αρχής, λαμβάνονται υπόψη, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε., οι «Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ περί Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων για τις Πολυεθνικές Επιχειρήσεις και τις Φορολογικές Αρχές (OECD Transfer Pricing Guidelines for Tax Administrations and Multinational Enterprises)», όπως κάθε φορά επικαιροποιούνται (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση 2010).

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)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής είναι ίση με την τιμή μεταπώλησης προϊόντος ή υπηρεσίας που έχει αγοραστεί από συνδεδεμένη επιχείρηση σε ανεξάρτητη επιχείρηση μείον το μικτό περιθώριο κέρδους που θα πραγματοποιείτο σε παρόμοια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων.

Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost plus Method - CPM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής καθορίζεται εφαρμόζοντας επί του κόστους ένα κατάλληλο περιθώριο κέρδους, όπως αυτό θα ίσχυε σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής λαμβάνονται υπόψη τα άμεσα και έμμεσα κόστη που βαρύνουν τη συναλλαγή.

Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (Transactional Net Margin Method - TNMM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, το καθαρό περιθώριο κέρδους μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε σχέση με ένα κατάλληλο μέγεθος (π.χ. κύκλος εργασιών, κόστος, πάγια) συγκρίνεται με

το καθαρό περιθώριο κέρδους το οποίο επιτυγχάνουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε σχέση με το ίδιο μέγεθος και υπό παρόμοιες συνθήκες.

Μέθοδος επιμερισμού κερδών (Profit Split Method - PSM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, το καθαρό κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από μία ενδοομιλική συναλλαγή κατανέμεται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ανάλογα με τη συνεισφορά τους στη συναλλαγή, όπως αυτό θα προέκυπτε σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων.

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.

Ως συγκρίσιμες συναλλαγές νοούνται αυτές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους ειδικότερους όρους δεν μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα ή η επίδραση των διαφορών αυτών μπορεί να εξαλειφθεί μέσω κατάλληλων προσαρμογών.

Παράγοντες που καθορίζουν και επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι:

α. τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο των συναλλαγών, όπως:

- για τα ενσώματα αγαθά, τα φυσικά χαρακτηριστικά προϊόντος, η ποιότητα, η αξιοπιστία, η διαθεσιμότητα, ο όγκος πωλήσεων,

- για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, η μορφή της συναλλαγής (πώληση ή παραχώρηση χρήσης), το είδος του άυλου περιουσιακού στοιχείου, η διάρκεια και η έκταση της νομικής προστασίας, τα προσδοκώμενα οφέλη από τη χρήση αυτών,

- για τις υπηρεσίες, η φύση και η έκταση παρεχόμενων υπηρεσιών.

β. οι σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται και τα μέσα (κτίρια, εξοπλισμός, άυλα, κ.λπ.) που χρησιμοποιούνται, τα οποία αποτελούν στοιχεία της λειτουργικής ανάλυσης (functional analysis) που περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης.

γ. οι συμβατικοί όροι, δηλαδή ο καταμερισμός ευθυνών, κινδύνων και οφελών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (προθεσμίες, εγγυητικοί όροι σε συμβόλαια, κ.λπ.).

δ. οι οικονομικές συνθήκες των συγκρινόμενων μερών και των συναλλαγών τους, (γεωγραφική θέση, αγοραστική δύναμη, ανταγωνιστικότητα, μέγεθος αγοράς, κόστος παραγωγής, κόστος εργασίας, κ.λπ.).
ε. ειδικές στρατηγικές που ασκούνται από την επιχείρηση (π.χ. προσπάθεια διείσδυσης σε αγορές, ανάπτυξη νέων και καινοτόμων προϊόντων, αύξηση μεριδίου αγοράς, κ.λπ.).

Σε περίπτωση που διενεργούνται συναλλαγές που δεν μπορούν να διαχωριστούν από οικονομικής απόψεως, αυτές εξετάζονται ενιαία, τόσο ως προς τη συγκριτική ανάλυση όσο και ως προς την εφαρμογή της μεθόδου καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Για την άντληση συγκριτικών στοιχείων οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν και οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων αυτής (ονομασία, πάροχος, έκδοση, πλήθος στοιχείων κ.λπ.).

Σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημόριων.

Ο προσδιορισμός των τεταρτημορίων γίνεται ως εξής:

Q1= πρώτο τεταρτημόριο= 25ο εκατοστιαίο σημείο

Q2= διάμεσος= 50ο εκατοστιαίο σημείο

Q3= τρίτο τεταρτημόριο= 75ο εκατοστιαίο σημείο

Ως συμβατή με την αρχή της ελεύθερης αγοράς (*Arm's Length Principle*), θεωρείται οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημορίου (25ου εκατοστιαίου σημείου έως και του 75ου εκατοστιαίου σημείου), με επαρκή αιτιολόγηση της επιλογής.»

Επειδή, εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθμ./2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στην τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Ειδικότερα, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Α. Τεκμηρίωση συναλλαγής αγοράς και πώλησης ναυτιλιακού καυσίμου από συνδεδεμένη ημεδαπή επιχείρηση

Ως προς την επιλογή του ελεγχόμενου μέρους

Σχετικά με τις αγορές και πωλήσεις ναυτιλιακού καυσίμου, ο έλεγχος διαπίστωσε πως η επιλογή της συνδεδεμένης επιχείρησης, ως ελεγχόμενου μέρους (tested party) στη συναλλαγή είναι λανθασμένη και θα έπρεπε να είχε επιλεγεί ως ελεγχόμενο μέρος η προσφεύγουσα εταιρεία. Αυτό, διότι πρώτον, ενεργεί ως πωλητής στη συναλλαγή και μπορούν να υπολογιστούν αξιόπιστα και με ακριβή τρόπο τα κοστολογικά στοιχεία των πωληθέντων εμπορευμάτων. Επιπλέον, η προσφεύγουσα έχει την πλέον πιο απλή λειτουργική ανάλυση, καθότι οι πωλήσεις της στη συνδεδεμένη επιχείρηση, είναι εξασφαλισμένες (δεν υπάρχει πιστωτικός κίνδυνος και κίνδυνος αγοράς).

Εξάλλου, η επιλογή της προσφεύγουσας ως ελεγχόμενου μέρους στη συναλλαγή είναι σύμφωνη με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ, που στην παρ. 3.18 αναφέρουν πως: «...Η επιλογή

του αντισυμβαλλόμενου μέρους που θα εξεταστεί (ελεγχόμενο μέρος) πρέπει να είναι συμβατή με την λειτουργική ανάλυση της συναλλαγής. Σαν γενικός κανόνας, το ελεγχόμενο μέρος στη συναλλαγή είναι αυτό στο οποίο μπορεί να εφαρμοστεί η μέθοδος τεκμηρίωσης με μεγαλύτερη αξιοπιστία και για το οποίο μπορούν να βρεθούν τα πιο αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία, δηλαδή θα είναι συνήθως αυτό που έχει την λιγότερο περίπλοκη λειτουργική ανάλυση».

Ως προς την επιλογή της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης

Από την προσφεύγουσα εφαρμόστηκε η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), χρησιμοποιώντας εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία τιμών αγοράς του ελεγχόμενου μέρους από τρίτο ανεξάρτητο προμηθευτή, χωρίς να συγκρίνονται τιμές αγοράς που να αφορούν παρόμοιες ποσότητες αγοράς. Το γεγονός ότι συγκρίνονται ποσότητες αγοράς με διαφορές μεταξύ τους (η ποσότητα αγοράς από τον τρίτο ανεξάρτητο προμηθευτή της συνδεδεμένης είναι τουλάχιστον δέκα (10) φορές μεγαλύτερη), έχει, σε συνθήκες που τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων, επίδραση στις τιμές της αγοράς, με αποτέλεσμα οι διαφορές στις τιμές της αγοράς των καυσίμων να οφείλονται στις αποκλίσεις των ποσοτήτων και όχι στη διαφορά της τιμολόγησης που εξετάζεται για την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Εξάλλου, αυτό το έλλειμμα συγκρισιμότητας αναλύεται και στις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2010), που στην παρ. 3.28, αναγνωρίζουν πως: «...τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία δεν είναι πάντοτε πιο αξιόπιστα και δεν συμβαίνει πάντα ότι οποιαδήποτε συναλλαγή μεταξύ της συνδεδεμένης επιχείρησης και μιας ανεξάρτητης μπορεί να θεωρηθεί ως μια αξιόπιστη εσωτερικά συγκρίσιμη συναλλαγή με τις συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις που διενεργεί ο ίδιος φορολογούμενος. Τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, όπου υπάρχουν, πρέπει να ικανοποιούν τους πέντε (5) παράγοντες συγκρισιμότητας με τον ίδιο τρόπο όπως τα εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, βλέπε τις παραγράφους 1.38 έως 1.63»,

αλλά και σε συνδυασμό με την παρ. 1.39, ορίζουν πως: «Οι διαφορές στα ειδικά χαρακτηριστικά των αγαθών ή των υπηρεσιών συχνά αντιπροσωπεύουν, τουλάχιστον εν μέρει, τις διαφορές στην αξία τους στην ελεύθερη αγορά. Ως εκ τούτου, οι συγκρίσεις των χαρακτηριστικών αυτών μπορεί να είναι χρήσιμες για τον καθορισμό της συγκρισιμότητας μεταξύ των ελεγχόμενων και των μη ελεγχόμενων συναλλαγών. Χαρακτηριστικά που μπορεί να είναι σημαντικά να εξεταστούν περιλαμβάνουν τα ακόλουθα: στην περίπτωση της μεταβίβασης των ενσώματων αγαθών, τα φυσικά χαρακτηριστικά του αγαθού, η ποιότητά του και η αξιοπιστία, καθώς και η διαθεσιμότητά του και ο όγκος των πωλήσεων...», και με την παρ. 3.28, θέτουν ένα παράδειγμα ενδοομιλικής τιμολόγησης, στο οποίο υπάρχουν μη αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία: «...Ας υποθέσουμε για παράδειγμα ότι ένας φορολογούμενος που κατασκευάζει ένα συγκεκριμένο προϊόν, πωλεί μια σημαντική (μεγάλη) ποσότητα σε ένα αλλοδαπό συνδεδεμένο μέρος (αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση) και μια μικρή ποσότητα του ίδιου προϊόντος σε ένα ανεξάρτητο μέρος (ανεξάρτητη επιχείρηση). Σε αυτή την περίπτωση, η διαφορά στην ποσότητα της πώλησης μπορεί να επηρεάσει ουσιαδώς την συγκρισιμότητα των δύο συναλλαγών. Αν δεν είναι δυνατό να γίνουν λογικά ακριβείς προσαρμογές, ώστε να εξαλειφθεί αυτή η διαφορά συγκρισιμότητας,

η συναλλαγή μεταξύ του φορολογούμενου και της ανεξάρτητης επιχείρησης είναι απίθανο να είναι ένα αξιόπιστο συγκριτικό στοιχείο».

Για όλα τα παραπάνω, ο έλεγχος έκρινε ότι η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) θα πρέπει να απορριφθεί και να εφαρμοστεί διαφορετική. Επιπλέον, κρίθηκε πως οι συναλλαγές (αγορές και πωλήσεις) της προσφεύγουσας με τις συνδεδεμένες της, θα πρέπει να εξεταστούν ενιαία γεγονός που οδήγησε στην εφαρμογή της μεθόδου του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM).

Για την επιλογή των συγκριτικών στοιχείων (εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία- τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις χονδρικού εμπορίου ναυτιλιακού καυσίμου) που αναζητήθηκαν από τη βάση δεδομένων Tr-Catalyst του οίκου Bureau van Dijk, με έκδοση 72-Μάρτιος 2016, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπ' όψιν ότι η πώληση των ναυτιλιακών καυσίμων είναι άρρηκτα συνδεδεμένη συναλλαγή με την παροχή υπηρεσιών συλλογής και επεξεργασίας υγρών καταλοίπων, καθώς και ότι σύμφωνα με την παράγραφο 3.9 της ενότητας Α.3.1 του Κεφαλαίου 3 των Κατευθυντήριων Γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α. (Ιούλιος 2010) που μεταξύ άλλων αναφέρει: «*Ιδανικά, προκειμένου να υπάρξει μια προσέγγιση των συνθηκών της ελεύθερης αγοράς και των ίσων αποστάσεων, η αρχή των ίσων αποστάσεων θα πρέπει να εφαρμόζεται στη βάση κάθε συναλλαγής ξεχωριστά (συναλλαγή προς συναλλαγή). Ωστόσο, υπάρχουν συχνά περιπτώσεις που ξεχωριστές συναλλαγές είναι τόσο στενά συνδεδεμένες ή συνεχείς που δεν μπορούν να αξιολογηθούν επαρκώς για την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων ξεχωριστά...*», έκρινε ότι οι συναλλαγές αυτές πρέπει να εξετασθούν ενιαία ως σύνολο για την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Για το λόγο αυτό, δημιουργήθηκε δείγμα επιχειρήσεων εμπορίας ναυτιλιακών καυσίμων προκειμένου να εντοπιστούν τρίτες ανεξάρτητες συγκρίσιμες εταιρείες χονδρικού εμπορίου ναυτιλιακών καυσίμων και να προστεθούν στο τελικό συγκρίσιμο δείγμα τρίτων ανεξάρτητων επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών συλλογής και επεξεργασίας υγρών καταλοίπων, προκειμένου να εξετασθεί η αρχή των ίσων αποστάσεων.

Καθόσον οι επιμέρους συναλλαγές εξετάστηκαν ενιαία για την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, στο δείγμα επιχειρήσεων εμπορίας ναυτιλιακών καυσίμων προστέθηκε το δείγμα επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών συλλογής και επεξεργασίας υγρών καταλοίπων, ώστε να δημιουργηθεί το τελικό συγκρίσιμο δείγμα επιχειρήσεων και να εξετασθεί η αρχή των ίσων αποστάσεων.

Β. Τεκμηρίωση συναλλαγής υπηρεσίες διαχείρισης, επεξεργασίας και περισυλλογής υγρών καταλοίπων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, προκειμένου να επιτελέσει τις λειτουργίες της και να παρέχει τις εν λόγω υπηρεσίες της, κάνει χρήση χερσαίων εγκαταστάσεων (.....) καθώς και πλοιαρίων (.....) και δεξαμενόπλοιου (εταιρεία). Αποδέκτης των υπηρεσιών αυτών είναι και οι Κοινοπραξίες του εξεταζόμενου μέρους με την καθώς και εκείνη της Για την τεκμηρίωση της εν λόγω συναλλαγής επιλέχθηκε από την προσφεύγουσα η μέθοδος Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής και χρησιμοποιήθηκαν συγκριτικά εξωτερικά στοιχεία από τη βάση δεδομένων TP Catalyst – Bureau Van Dijk – Έκδοση 72 (Μάρτιος 2016) της βάσης δεδομένων AMADEUS.

Ο Δείκτης που επιλέχθηκε ως καταλληλότερος για την εξέταση της Κερδοφορίας αυτής της συναλλαγής σύμφωνα με τον Φάκελο Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών της προσφεύγουσας εταιρείας είναι ο δείκτης Περιθώριο Κέρδους πάνω στο συνολικό κόστος

$$\text{NCP Margin (\%)} = \frac{\text{Κέρδη προ Τόκων και Φόρων}}{\text{Κύκλος Εργασιών - Κέρδη προ Τόκων και Φόρων}}$$

Το δείγμα που προέκυψε αυτόματα από την αναζήτηση της TP Catalyst pro, απαρτίζεται από εκατόν τριάντα ένα (131) εταιρείες, ενώ από σχετική έρευνα προέκυψε ότι θα πρέπει να αφαιρεθούν από το δείγμα εκατόν είκοσι πέντε (125) εταιρείες. Μετά την απόρριψη των εταιρειών αυτών από το αρχικό δείγμα, η τελική σύνθεση του δείγματος που συγκρίθηκε με την προσφεύγουσα εταιρεία για την τριετία 2012-2014 με τα βασικά οικονομικά τους χαρακτηριστικά των εταιρειών ανέρχεται στις παρακάτω έξι (6) εταιρείες:

A/A	Επωνυμία	Κωδικός Αριθμός στη Βάση Δεδομένων	Κωδικός Αριθμός
1			3822
2			3822
3			3811
4			3700
5			3821
6			3811

ενώ το εύρος τιμών που προέκυψε παρατίθεται ως εξής:

..... Margin (%) ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΚΑΤΑΝΟΜΗ Margin % ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΤΕΛΙΚΟΥ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ				
	ΑΠΟΔΕΚΤΑ ΟΡΙΑ ΤΙΜΩΝ				maximum
	minimun	25%	50%	75%	
-0,18%	-12,45%	-3,34%	5,34%	9,57%	16,50%

Σύμφωνα με τα στοιχεία της εταιρείας, ο υπολογισμός του Margin (%) της συναλλαγής των υπηρεσιών διαχείρισης, επεξεργασίας και περισυλλογής υγρών καταλοίπων από την πλευρά της προσφεύγουσας εταιρείας, φαίνεται στον πίνακα που ακολουθεί:

Καθαρό Κόστος συν Κέρδος της για το φορολογικό έτος 2015			
	Βάσει βιβλίων	Προσαρμογή	Προσαρμοσμένο αποτέλεσμα
Συνολικό Έσοδο	13.171.673,06	1.180.638,00	14.352.311,06
Συνολικό Κόστος	14.523.030,55	145.000,00	14.378.030,55
Λειτουργικά Κέρδη /(Ζημίες)	-1.351.357,49		-25.719,49
Καθαρό Κόστος συν Κέρδος (Net Cost Plus)	-9,30%		-0,18%

Όπως αναφέρει η προσφεύγουσα στη σελίδα 82 του φακέλου τεκμηρίωσης: «Οι προσαρμογές που υπολογίστηκαν στα αποτελέσματα της ελεγχθείσας εταιρίας κατά το προηγούμενο έτος δικαιολογούνται, εξαιτίας δύο πολύ σημαντικών γεγονότων και συγκυριακών χρονικά εξελίξεων, όπου περιγράφονται ως εξής:

α. Κατά το δεύτερο τρίμηνο του 2015 τα ΕΛΠΕ προχώρησαν σε δίμηνη διακοπή των παραλαβών από την για αντικειμενικούς λόγους.

Αναλυτικότερα, τον Μάιο τα προχώρησαν σε κλείσιμο των εγκαταστάσεων για λόγους συντήρησης ενώ τον Ιούνιο λόγω σοβαρού εργατικού ατυχήματος.

Αποτέλεσμα ήταν πωλήσεις 4.086 μτ να πραγματοποιηθούν στο τρίτο εξάμηνο του 2015 οπότε και οι τιμές του πετρελαίου είχαν ήδη σημαντική κάμψη.

Αν οι πωλήσεις αυτές είχαν πραγματοποιηθεί υπό ομαλές συνθήκες ήτοι το δεύτερο τρίμηνο, οι ετήσιες πωλήσεις θα ήταν αυξημένες κατά €1.180.638. Το σχετικό κόστος πωληθέντων επηρεάστηκε αμελητέα.

β. Επίσης, κατά το 2015 πραγματοποιήθηκαν δαπάνες ταξιδίων ποσού €145.000, σχετικά με επέκταση των δραστηριοτήτων της εταιρείας στην Νότια Αφρική, Κατά το 2015 δεν υπήρχαν ανάλογες δαπάνες που επιβάρυναν τα αποτελέσματα του 2014.»

Ο έλεγχος αξιολογώντας τα στοιχεία του φακέλου τεκμηρίωσης διαπίστωσε ότι ως προς την επιλογή του ελεγχόμενου μέρους και ως προς την επιλογή της μεθόδου τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών τιμολογήσεων και ως προς τα κριτήρια / συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν, αυτά επιλέχθηκαν ορθά.

Σχετικά με τις συναλλαγές αυτές, απορρίφθηκε μια (1) επιχείρηση από το τελικό δείγμα των έξι (6) επιχειρήσεων της προσφεύγουσας με χρήση της βάσης δεδομένων Tr-Catalyst (Έκδοση 72- Μάρτιος 2016). Η επιχείρηση που απορρίφθηκε με τους λόγους απόρριψης αυτής παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα:

A/A	Επωνυμία	Κωδικός Αριθμός στη Βάση Δεδομένων	Κωδικός Αριθμός Δραστηριότητας	Λόγος Απόρριψης
2			3700	Διαφορετικές Υπηρεσίες (υπηρεσίες αποχέτευσης, άγνωστο ιδιοκτησιακό καθεστώς (U), σύνδεση με το δημόσιο

Στη συνέχεια αντλήθηκαν τα οικονομικά στοιχεία της τριετίας 2012-2014 για τις πέντε (5) συγκρίσιμες επιχειρήσεις του δείγματος και υπολογίστηκαν όρια ίσων αποστάσεων με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας (δείκτες λειτουργικού (ebit) περιθωρίου κέρδους προς το συνολικό κόστος).

Όρια Ίσων Αποστάσεων

	Σταθμισμένος Μέσος Όρος Τριετίας 2012-2014
Ελάχιστο	-0.30%
1ο Τεταρτημόριο	2.71%
Διάμεσος	4.97%

3ο Τεταρτημόριο	11.88%
Μέγιστο	16.50%
Πλήθος Επιχειρήσεων	Πέντε(5)

Καθώς οι επιμέρους συναλλαγές της προσφεύγουσας εξετάστηκαν ενιαία για την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, το τελικό συγκρίσιμο δείγμα επιχειρήσεων αποτελείται από το σύνολο των τελικών επιμέρους συγκρίσιμων δειγμάτων. Οι επιχειρήσεις που απαρτίζουν το σύνολο του συγκρίσιμου δείγματος είναι οι παρακάτω:

A/A	Επωνυμία	Κωδικός Αριθμός στη Βάση	Κωδικός Αριθμός Δραστηριότητας
1			3822
2			3822
3			3811
4			3821
5			3811
6			4671
7			4671
8			4671
9			4671
10			4671

Υπολογίστηκαν όρια ίσων αποστάσεων με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας (δείκτες λειτουργικού (ebit) περιθωρίου κέρδους προς το συνολικό κόστος).

Όρια Ίσων Αποστάσεων

	Σταθμισμένος Μέσος Όρος Τριετίας 2012-2014
Ελάχιστο	-0.30%
1ο Τεταρτημόριο	0.47%
Διάμεσος	1.66%
3ο Τεταρτημόριο	6.10%
Μέγιστο	16.50%
Πλήθος Επιχειρήσεων	Δέκα(10)

Προσδιορισμός αποτελέσματος ελέγχου

Το καθαρό περιθώριο κέρδους (μερικό αποτέλεσμα) (EBIT) / Συνολικό κόστος (%), όπως υπολογίστηκε από τις καταστάσεις της προσφεύγουσας, φαίνεται στον πίνακα που ακολουθεί:

Καθαρό Κόστος συν Κέρδος της για το φορολογικό έτος 2015	
	Βάσει βιβλίων
Συνολικό Έσοδο (λογαριασμοί 70,71,72,73,74,75)	13.009.420,87
Συνολικό Κόστος (λογαριασμοί 60,61,62,63,64,66)	-14.794.114,11
Λειτουργικά Κέρδη /(Ζημίες)	-1.784.693,24
EBIT / TOTAL COST	-12,06%

Σύμφωνα με την παράγραφο 1.64 της ενότητας Δ.2 του Κεφαλαίου 1 των Κατευθυντήριων Γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α. (Ιούλιος 2010) που αναφέρει: «Η εξέταση μιας ελεγχόμενης συναλλαγής από την φορολογική διοίκηση κανονικά θα πρέπει να βασίζεται στη συναλλαγή που πραγματικά πραγματοποιήθηκε από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις όπως έχει διενεργηθεί από αυτές, χρησιμοποιώντας τις μεθόδους που εφαρμόστηκαν από το φορολογούμενο στο μέτρο που αυτές είναι σύμφωνες με τις μεθόδους που περιγράφηκαν στο Κεφάλαιο 2. Εκτός από εξαιρετικές περιπτώσεις, η φορολογική διοίκηση δεν πρέπει να αγνοεί τις πραγματοποιηθείσες συναλλαγές ή να υποκαθιστά αυτές με άλλες. Η αναδιάρθρωση των συναλλαγών επιχειρήσεων θα αποτελούσε μια εντελώς αυθαίρετη πρακτική, η ανισότητα της οποίας μπορεί να επιδεινωθεί από τη διπλή φορολογία που μπορεί να δημιουργείται όταν μια άλλη φορολογική διοίκηση δεν έχει την ίδια άποψη σχετικά με το πώς η συναλλαγή πρέπει να έχει διενεργηθεί...»

και με την παράγραφο 5.3 της ενότητας Β του Κεφαλαίου 5 των Κατευθυντήριων Γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α. (Ιούλιος 2010) που αναφέρει «Κάθε φορολογούμενος θα πρέπει να προσπαθεί να καθορίσει την ενδοομιλική του τιμολόγηση που τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων, για φορολογικούς σκοπούς, βασιζόμενος σε πληροφόρηση που είναι ευλόγως διαθέσιμη κατά τον χρόνο καθορισμού της. Έτσι, ένας φορολογούμενος κανονικά θα πρέπει να εξετάζει αν η ενδοομιλική τιμολόγηση είναι κατάλληλη για φορολογικούς σκοπούς πριν καθοριστεί η ενδοομιλική του τιμολόγηση. Για παράδειγμα, θα ήταν λογικό για έναν φορολογούμενο να έχει εξετάσει αν υπάρχουν διαθέσιμα συγκριτικά στοιχεία από μη ελεγχόμενες συναλλαγές. Ο φορολογούμενος θα μπορούσε να αναμένεται επίσης να εξετάσει, βασιζόμενος σε πληροφορίες που είναι ευλόγως διαθέσιμες, αν οι συνθήκες που αντιμετώπιζε και χρησιμοποιήθηκαν για τον καθορισμό της ενδοομιλικής τιμολόγησης στα προηγούμενα έτη έχουν αλλάξει, για την περίπτωση που οι συνθήκες αυτές θα χρησιμοποιηθούν, ώστε να γίνει ο καθορισμός της ενδοομιλικής τιμολόγησης και για το τρέχον έτος, ο έλεγχος κρίνει ότι η ελεγχθείσα εταιρεία μη ορθώς διενήργησε προσαρμογή στα αποτελέσματα της και αναπροσάρμοσε τα συνολικά της έσοδα, μετά την πραγματοποίηση των συναλλαγών, προκειμένου να αυξήσει το καθαρό περιθώριο κέρδους της, σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Ο καθορισμός των τιμών πρέπει να γίνεται κατά τη στιγμή που οι συναλλαγές πραγματοποιούνται και όχι εκ των υστέρων ενώ θα πρέπει να ανταποκρίνονται σε συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν και έχουν εγγραφεί στα βιβλία της εταιρείας. Επομένως, προέκυψε θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, καθώς ο δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος (-12,06%) του ελεγχόμενου μέρους, βρέθηκε να υπολείπεται του ορίου του 1^{ου} Τεταρτημορίου (0,47%) των δεικτών

καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος των δέκα (10) συγκρίσιμων επιχειρήσεων του δείγματος.

Ο έλεγχος υπολόγισε τις κάτωθι λογιστικές διαφορές για την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων το οποίο προστέθηκε στις λογιστικές διαφορές της χρήσης κατά εφαρμογή του άρθρου 50 του ν.4172/2013.

Πωλήσεις (Α)	13.009.420,87
Συνολικό κόστος (Β)	14.794.114,11
Δείκτης καθαρού κέρδους (Γ)	-12,06%
Ενδοομιλικές αγορές (Δ)	9.024.189,10
Πωλήσεις που έγιναν από τις ενδοομιλικές αγορές (Ε)=(Δ)/((1+(Γ))	7.935.552,82
Διάμεσος δείγματος	1,66%
Διαφορά δεικτών (ΣΤ)	13,72%
Λογιστική διαφορά (Ε)*(ΣΤ)	1.089.038,43

Ο έλεγχος επέλεξε ως σημείο αναμόρφωσης των κερδών της προσφεύγουσας τη διάμεσο του δείγματος (1,66%), επειδή η επιλογή της διαμέσου ελαχιστοποιεί τον κίνδυνο λανθασμένης επιλογής του σημείου της αναμόρφωσης λόγω διαφορών στον όγκο πωλήσεων και στην γεωγραφική περιοχή που δραστηριοποιείται η προσφεύγουσα, σε σχέση με τις επιχειρήσεις του δείγματος, με τις οποίες συγκρίνεται. Εξάλλου, ο παράγοντας του όγκου της προσφοράς και της γεωγραφικής περιοχής αναγνωρίζεται ότι μπορεί να είναι σημαντικός από την σχετική ελληνική νομοθεσία (προαναφερθείσα ΠΟΛ. 1097/09.04.2014, Κεφάλαιο Ζ).

Επειδή, όπως προκύπτει από τα προαναφερθέντα, κατά τη διαδικασία ελέγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών, τεκμηριώθηκαν και κατονομάστηκαν οι λόγοι απόρριψης της μεθοδολογίας που εφάρμοσε η προσφεύγουσα εταιρεία και διατυπώθηκε με επαρκή αιτιολογία η διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής, σύμφωνα με τις οδηγίες της Φορολογικής Αρχής (ΠΟΛ. 1097/2014, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1144/2014), αλλά και της διεθνούς πρακτικής (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ-τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2010). Συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη επαρκούς αιτιολογίας απορρίπτεται ως αβάσιμος, δεδομένου ότι η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου, όπως αναλύεται λεπτομερώς στην ενότητα 11 «Ενδοομιλικές συναλλαγές - Ελεγκτικές επαληθεύσεις (ΠΟΛ. 1124/2015)» στις σελίδες 69 έως 109 της σχετικής έκθεσης ελέγχου εισοδήματος.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας σχετικά με τις κατευθυντήριες οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α., με το άρθρο 50 του ν.4172/2013 καθιερώνεται η υιοθέτηση της αρχής των ίσων αποστάσεων (ανοιχτής αγοράς, πλήρους ανταγωνισμού - Arm's Length Principle), προκειμένου να διαπιστωθεί εάν μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων πραγματοποιούνται συναλλαγές με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων ή που έχουν συμφωνηθεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τρίτων, και επηρεάζουν τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών με μεταφορά τους. Η αρχή αυτή καθιερώθηκε με τις διατάξεις του **άρθρου 9 του Προτύπου Σύμβασης Φορολογικών Συμβάσεων του Ο.Ο.Σ.Α.** (OECD Model Tax Convention on income and Capital), και αναλύεται λεπτομερώς στο κεφάλαιο i των «Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοικήσεις». Συνεπώς, δεν καταλείπεται διακριτική ευχέρεια στην φορολογική αρχή για τον καθορισμό των τιμών που τηρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων, καθότι η φορολογική αρχή δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας και η αρχή των ίσων αποστάσεων καθιερώνεται από τον νομοθέτη. Επιπλέον, η μεθοδολογία τεκμηρίωσης που εφάρμοσε η προσφεύγουσα στον οικείο φάκελο τεκμηρίωσης που προσκομίστηκε στον έλεγχο, λήφθηκε υπόψη, ωστόσο σε επόμενο στάδιο απορρίφθηκε από τον έλεγχο με τρόπο τεκμηριωμένο και αιτιολογημένο, όπως αναλύεται λεπτομερώς στην ενότητα 11 «Ενδοομιλικές συναλλαγές – Ελεγκτικές επαληθεύσεις (ΠΟΛ. 1124/2015)» στις σελίδες 69 έως 109 της έκθεσης ελέγχου εισοδήματος.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας σχετικά με την επιλογή της εξεταζόμενης εταιρείας, όπως αναφέρεται λεπτομερώς στην οικεία έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με την **παρ. 3.18 των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ**: «...Η επιλογή του αντιπροσβαλλόμενου μέρους που θα εξεταστεί (ελεγχόμενο μέρος) πρέπει να είναι συμβατή με την λειτουργική ανάλυση της συναλλαγής. Σαν γενικός κανόνας, το ελεγχόμενο μέρος στη συναλλαγή είναι αυτό στο οποίο μπορεί να εφαρμοστεί η μέθοδος τεκμηρίωσης με μεγαλύτερη αξιοπιστία και για το οποίο μπορούν να βρεθούν τα πιο αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία, δηλαδή θα είναι συνήθως αυτό που έχει την λιγότερο περίπλοκη λειτουργική ανάλυση». Η προσφεύγουσα εταιρεία επέλεξε την μέθοδο της Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής (CUP) για την τεκμηρίωση της συναλλαγής της αγοράς και πωλήσεις ναυτιλιακού καυσίμου, καθώς η ίδια δεν πωλεί όμοια προϊόντα σε τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις, διενεργήθηκε εσωτερική σύγκριση στις τιμές συναλλαγών για προϊόντα που λαμβάνει η από τη και από τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Συνεπώς εξεταζόμενο μέρος (tested party) για την εν λόγω συναλλαγή είχε επιλεγεί η από την προσφεύγουσα εταιρεία. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο έλεγχος έκρινε πως η επιλογή της συνδεδεμένης επιχείρησης, ως ελεγχόμενου μέρους (tested party) στη συναλλαγή είναι λανθασμένη και θα έπρεπε να είχε επιλεγεί η προσφεύγουσα, καθώς πρώτον, ενεργεί ως πωλητής στη συναλλαγή και μπορούν να υπολογιστούν αξιόπιστα και με ακριβή τρόπο τα κοστολογικά στοιχεία των πωληθέντων εμπορευμάτων. Επιπλέον, η προσφεύγουσα έχει την πλέον πιο απλή λειτουργική ανάλυση, καθότι οι πωλήσεις της στη συνδεδεμένη επιχείρηση, είναι εξασφαλισμένες (δεν υπάρχει πιστωτικός κίνδυνος και κίνδυνος αγοράς).

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας σχετικά με τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών και τη χρήση της μεθόδου CUP, η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), είναι μια παραδοσιακή μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης, η οποία είναι ευαίσθητη και επηρεάζεται ευθέως, πρώτον, από διαφορές στα χαρακτηριστικά των προϊόντων και δεύτερον, από διαφορές στις ποσότητες της πώλησης.

Η ομοιότητα των χαρακτηριστικών των προϊόντων είναι μια αυστηρή συνθήκη που δε συναντάται στην πράξη, καθότι οι διαφορές αυτές επηρεάζουν την τιμή. Το προηγούμενο συμπέρασμα είναι σύμφωνο με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση Ιούλιος 2010) που στην **παρ. 2.15**, αναφέρουν πως: «Μπορεί να είναι δύσκολο να βρεθεί μια συναλλαγή μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων που να είναι αρκετά παρόμοια με μια ελεγχόμενη συναλλαγή, έτσι ώστε καμία διαφορά να μην έχει ουσιαστική επίδραση στην τιμή. Για παράδειγμα, μια μικρή διαφορά στα αγαθά που μεταβιβάζονται στις ελεγχόμενες και τις μη ελεγχόμενες συναλλαγές θα μπορούσε να επηρεάσει ουσιαστικά την τιμή, ακόμη και αν η φύση των επιχειρηματικών λειτουργιών που συγκρίνονται είναι επαρκώς συγκρίσιμη, ώστε να οδηγεί στο περιθώριο κέρδους. Όταν συμβαίνει αυτό, ορισμένες προσαρμογές θα είναι κατάλληλες. Όπως συζητείται παρακάτω στην παράγραφο 2.16, η έκταση και η αξιοπιστία αυτών των προσαρμογών θα επηρεάσουν τη σχετική αξιοπιστία της ανάλυσης που διενεργείται στο πλαίσιο της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής».

Δεύτερον, **οι διαφορές στον όγκο των πωλήσεων** είναι μια συνθήκη που επηρεάζει την συγκρισιμότητα. Αυτό διότι σε συνθήκες που η αρχή των ίσων αποστάσεων τηρείται, η μεγαλύτερη ποσότητα πώλησης οδηγεί σε μειωμένη τιμή (μεγαλύτερες εκπτώσεις), με αποτέλεσμα οι διαφορές στις τιμές να οφείλονται στις διαφορές στις ποσότητες και όχι στη διαφορά της τιμολόγησης που εξετάζεται για την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Το προηγούμενο συμπέρασμα είναι σύμφωνο με τις οδηγίες της φορολογικής αρχής που στην ΠΟΛ 1097/2014, κεφ. Ζ, όπως αντικαταστάθηκε αλλά και με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2017), που στην **παρ. 3.28**, αναφέρουν:

«Από την άλλη πλευρά, τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία δεν είναι πάντοτε πιο αξιόπιστα και δεν συμβαίνει πάντα ότι οποιαδήποτε συναλλαγή μεταξύ της συνδεδεμένης επιχείρησης και μιας ανεξάρτητης μπορεί να θεωρηθεί ως μια αξιόπιστη εσωτερικά συγκρίσιμη συναλλαγή με τις συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις που διενεργεί ο ίδιος φορολογούμενος. Τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, όπου υπάρχουν, πρέπει να ικανοποιούν τους πέντε (5) παράγοντες συγκρισιμότητας με τον ίδιο τρόπο όπως τα εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, βλέπε τις παραγράφους 1.38 έως 1.63. Οδηγίες που αφορούν στις προσαρμογές στα συγκριτικά στοιχεία, έχουν εφαρμογή και στις εσωτερικά συγκρίσιμες συναλλαγές, βλέπε τις παραγράφους 3.47 έως 3.54. Ας υποθέσουμε για παράδειγμα ότι ένας φορολογούμενος που κατασκευάζει ένα συγκεκριμένο προϊόν, πωλεί μια σημαντική (μεγάλη) ποσότητα σε ένα αλλοδαπό συνδεδεμένο μέρος (αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση) και μια μικρή ποσότητα του ίδιου προϊόντος σε ένα ανεξάρτητο μέρος (ανεξάρτητη επιχείρηση). Σε αυτή την περίπτωση, η διαφορά στην ποσότητα της πώλησης μπορεί να επηρεάσει ουσιαστικά την συγκρισιμότητα των δύο συναλλαγών.

Αν δεν είναι δυνατό να γίνουν λογικά ακριβείς προσαρμογές, ώστε να εξαλειφθεί αυτή η διαφορά συγκρισιμότητας, η συναλλαγή μεταξύ του φορολογούμενου και της ανεξάρτητης επιχείρησης είναι απίθανο να είναι ένα αξιόπιστο συγκριτικό στοιχείο».

Επιπλέον σύμφωνα με την παρ. 2.58 των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ όταν οι συναλλαγές εξετάζονται ενιαία τότε αυτές θα πρέπει να ελέγχονται με την μέθοδο του καθαρού κέρδους συναλλαγής.

«Η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής εξετάζει το καθαρό περιθώριο κέρδους (μερικό αποτέλεσμα) σταθμισμένο ως προς μια κατάλληλη βάση (παρονομαστικής), δηλαδή τα κόστη, τις πωλήσεις, τα πάγια, που ένας φορολογούμενος πετυχαίνει σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή (ή σε συναλλαγές που εξετάζονται ενιαία σύμφωνα με τις οδηγίες των παραγράφων 3.9 έως 3.12). Έτσι, η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής λειτουργεί με παρόμοιο τρόπο με τις μεθόδους του κόστους πλέον περιθώριο κέρδους και της μεθόδου της τιμής μεταπώλησης. Αυτή η ομοιότητα σημαίνει πως για να εφαρμοστεί με αξιοπιστία, η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής θα πρέπει να εφαρμόζεται με τρόπο συνεπή με τον τρόπο που εφαρμόζονται οι μέθοδοι της τιμής μεταπώλησης και του κόστους πλέον περιθώριο κέρδους. Αυτό σημαίνει ειδικότερα πως ο δείκτης του καθαρού περιθωρίου κέρδους ενός φορολογούμενου από την ελεγχόμενη συναλλαγή (ή από συναλλαγές που έχουν εξεταστεί ενιαία σύμφωνα με τις οδηγίες των παραγράφων 3.9 έως 3.12) θα πρέπει ιδανικά να υπολογίζεται με αναφορά στον δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους που επιτυγχάνεται από τον ίδιο φορολογούμενο σε συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές, δηλαδή με αναφορά σε «εσωτερικά συγκρίσιμες συναλλαγές» (βλέπε τις παραγράφους 3.27 έως 3.28). Όπου αυτό δεν είναι δυνατό, το καθαρό περιθώριο κέρδους που επιτυγχάνεται σε συγκρίσιμες συναλλαγές από ανεξάρτητες επιχειρήσεις («εξωτερικά συγκρίσιμες συναλλαγές») μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως οδηγός (βλέπε τις παραγράφους 3.29 έως 3.35). Μια λειτουργική ανάλυση των ελεγχόμενων και των μη ελεγχόμενων συναλλαγών απαιτείται για να καθοριστεί αν οι ελεγχόμενες και μη ελεγχόμενες συναλλαγές είναι συγκρίσιμες και ποιες προσαρμογές μπορεί να είναι απαραίτητες ώστε να υπάρχουν αξιόπιστα αποτελέσματα. Ακόμη, τα όποια άλλα κριτήρια για τη συγκρισιμότητα θα πρέπει να τηρούνται και ειδικότερα αυτά στις παραγράφους 2.68 έως 2.75.

Δεύτερον, η μεθοδολογία της εξέτασης των συναλλαγών σε συνδυαστική βάση προβλέπεται από την διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ-τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση-Ιούλιος 2010), που στην παράγραφο 3.11, αναφέρουν πως:

«Καθώς κάποιες διενεργηθείσες ξεχωριστές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων μπορεί να χρειάζεται να αξιολογηθούν ενιαία, ώστε να καθοριστεί αν τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων, άλλες συναλλαγές μεταξύ αυτών των επιχειρήσεων που τιμολογήθηκαν ως πακέτο, να πρέπει να αξιολογηθούν ξεχωριστά. Ένας όμιλος μπορεί να συνδυάζει ένα πακέτο συναλλαγών και να καθορίζει μια τιμή για ένα σύνολο συναλλαγών, όπως τα άυλα περιουσιακά στοιχεία για τη χρήση μιας πατέντας, της τεχνογνωσίας, και σημάτων, την παροχή τεχνικών και διοικητικών υπηρεσιών, και τη μίσθωση παραγωγικών μονάδων. Αυτός ο τύπος συναλλαγών καλείται συνήθως ένα πακέτο συναλλαγών. Ωστόσο, τέτοια πακέτα συναλλαγών δεν είναι πιθανό να περιλαμβάνουν την πώληση αγαθών, αν και η τιμή που

χρεώνεται για την πώληση αγαθών μπορεί να καλύπτει μέρος συνοδευόμενων υπηρεσιών. Σε κάποιες περιπτώσεις, μπορεί να μην είναι δυνατή η αξιολόγηση ολόκληρου του πακέτου ώστε κάποια στοιχεία του θα πρέπει να αξιολογηθούν ξεχωριστά. Σε αυτές τις περιπτώσεις, αφού καθοριστούν ξεχωριστές τιμές ίσων αποστάσεων για κάθε στοιχείο του πακέτου, η φορολογική διοίκηση θα πρέπει παρόλα αυτά να αξιολογεί αν η ενδοομιλική τιμολόγηση για ολόκληρο το πακέτο τηρεί τις ίσες αποστάσεις.»

Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, ορθώς η φορολογική αρχή οδηγήθηκε στην εφαρμογή της μεθόδου του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής, προκειμένου να εξεταστεί αν η ενδοομιλική τιμολόγηση για το σύνολο των συναλλαγών (εξέταση σε ενιαία, συνδυαστική βάση), τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας σχετικά με την ενιαία αντιμετώπιση των συναλλαγών και τη συναλλακτική προσέγγιση τεκμηρίωσης, η πώληση των ναυτιλιακών καυσίμων είναι άρρηκτα συνδεδεμένη συναλλαγή με την παροχή υπηρεσιών συλλογής και επεξεργασίας υγρών καταλοίπων, συνεπώς ο έλεγχος έκρινε ότι οι συναλλαγές αυτές πρέπει να εξετασθούν ενιαία ως σύνολο για την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, σύμφωνα με την παράγραφο 3.9 της ενότητας Α.3.1 του Κεφαλαίου 3 των Κατευθυντήριων Γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α. (Ιούλιος 2010) που μεταξύ άλλων αναφέρει:

«Ιδανικά, προκειμένου να υπάρξει μια προσέγγιση των συνθηκών της ελεύθερης αγοράς και των ίσων αποστάσεων, η αρχή των ίσων αποστάσεων θα πρέπει να εφαρμόζεται στη βάση κάθε συναλλαγής ξεχωριστά (συναλλαγή προς συναλλαγή). Ωστόσο, υπάρχουν συχνά περιπτώσεις που ξεχωριστές συναλλαγές είναι τόσο στενά συνδεδεμένες ή συνεχείς που δεν μπορούν να αξιολογηθούν επαρκώς για την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων ξεχωριστά.»

Για το λόγο αυτό, δημιουργήθηκε από τον έλεγχο δείγμα επιχειρήσεων εμπορίας ναυτιλιακών καυσίμων, προκειμένου να εντοπιστούν τρίτες ανεξάρτητες συγκρίσιμες εταιρείες χονδρικού εμπορίου ναυτιλιακών καυσίμων και να προστεθούν στο τελικό συγκρίσιμο δείγμα τρίτων ανεξάρτητων επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών συλλογής και επεξεργασίας υγρών καταλοίπων, και να εξετασθεί η αρχή των ίσων αποστάσεων ενιαία ως σύνολο για τις δραστηριότητες της προσφεύγουσας εταιρείας, ήτοι την πώληση ναυτιλιακών καυσίμων και την παροχή υπηρεσιών συλλογής και επεξεργασίας υγρών καταλοίπων. Συνεπώς, το τελικό συγκρίσιμο δείγμα επιχειρήσεων που επιλέχτηκε από τον έλεγχο αποτελείται από το σύνολο των τελικών επιμέρους συγκρίσιμων δειγμάτων των δυο δραστηριοτήτων.

Επειδή, ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας σχετικά με τις προσαρμογές των αποτελεσμάτων της εταιρείας, σύμφωνα με την παράγραφο 1.64 της ενότητας Δ.2 του Κεφαλαίου 1 των Κατευθυντήριων Γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α. (Ιούλιος 2010): «Η εξέταση μιας ελεγχόμενης συναλλαγής από την φορολογική διοίκηση κανονικά θα πρέπει να βασίζεται στη συναλλαγή που πραγματικά πραγματοποιήθηκε από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις όπως έχει διενεργηθεί από αυτές, χρησιμοποιώντας τις μεθόδους που εφαρμόστηκαν από το φορολογούμενο στο μέτρο που αυτές είναι σύμφωνες με τις μεθόδους που περιγράφηκαν στο Κεφάλαιο 2. Εκτός από εξαιρετικές περιπτώσεις, η φορολογική διοίκηση δεν πρέπει να αγνοεί τις πραγματοποιηθείσες συναλλαγές ή να υποκαθιστά αυτές με άλλες. Η αναδιάρθρωση των συναλλαγών επιχειρήσεων θα αποτελούσε μια εντελώς αυθαίρετη

πρακτική, η ανισότητα της οποίας μπορεί να επιδεινωθεί από τη διπλή φορολογία που μπορεί να δημιουργείται όταν μια άλλη φορολογική διοίκηση δεν έχει την ίδια άποψη σχετικά με το πώς η συναλλαγή πρέπει να έχει διενεργηθεί...»

Επιπλέον, σύμφωνα με την παράγραφο 5.3 της ενότητας Β του Κεφαλαίου 5 των Κατευθυντήριων Γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α. (Ιούλιος 2010): «Κάθε φορολογούμενος θα πρέπει να προσπαθεί να καθορίσει την ενδοομιλική του τιμολόγηση που τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων, για φορολογικούς σκοπούς, βασιζόμενος σε πληροφόρηση που είναι ευλόγως διαθέσιμη κατά τον χρόνο καθορισμού της. Έτσι, ένας φορολογούμενος κανονικά θα πρέπει να εξετάζει αν η ενδοομιλική τιμολόγηση είναι κατάλληλη για φορολογικούς σκοπούς πριν καθοριστεί η ενδοομιλική του τιμολόγηση. Για παράδειγμα, θα ήταν λογικό για έναν φορολογούμενο να έχει εξετάσει αν υπάρχουν διαθέσιμα συγκριτικά στοιχεία από μη ελεγχόμενες συναλλαγές. Ο φορολογούμενος θα μπορούσε να αναμένεται επίσης να εξετάσει, βασιζόμενος σε πληροφορίες που είναι ευλόγως διαθέσιμες, αν οι συνθήκες που αντιμετώπιζε και χρησιμοποιήθηκαν για τον καθορισμό της ενδοομιλικής τιμολόγησης στα προηγούμενα έτη έχουν αλλάξει, για την περίπτωση που οι συνθήκες αυτές θα χρησιμοποιηθούν, ώστε να γίνει ο καθορισμός της ενδοομιλικής τιμολόγησης και για το τρέχον έτος.»

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ορθώς διατύπωσε τη θέση πως η προσφεύγουσα εταιρεία μη ορθώς διενήργησε προσαρμογή στα αποτελέσματα της και αναπροσάρμοσε τα συνολικά της έσοδα, μετά την πραγματοποίηση των συναλλαγών, προκειμένου να αυξήσει το καθαρό περιθώριο κέρδους της σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, καθώς ο καθορισμός των τιμών πρέπει να γίνεται κατά τη στιγμή που οι συναλλαγές πραγματοποιούνται και όχι εκ των υστέρων και πρέπει να ανταποκρίνονται σε συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν και έχουν εγγραφεί στα βιβλία της εταιρείας.

Επειδή, ως προς το φόρο προστιθέμενης αξίας, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία καταχώρισε στα βιβλία της δαπάνες ύψους 1.116.607,35 ευρώ, οι οποίες στη συνέχεια επανατιμολογήθηκαν στην μητρική εταιρεία με Από τις εν λόγω δαπάνες οι παρακάτω συναλλαγές επιβαρύνθηκαν με Φ.Π.Α., ο οποίος καταχωρήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας στο λογαριασμό 54.00.29.023 «Φ.Π.Α. ΔΑΠΑΝΩΝ 23%» ως εξής:

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΟ
1	Τ.Π.Υ. Νο/2015	35.000,00	8.050,00	43.050,00
2	Τ.Π.Υ. Νο/2015	5.000,00	1.150,00	6.150,00
ΣΥΝΟΛΟ		40.000,00	9.200,00	49.200,00

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000:

«Άρθρο 30 Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η

εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

.....»

Επειδή, σύμφωνα με την παραπάνω διάταξη, βασική προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης από τον υποκείμενο στο φόρο, είναι ότι τα αγαθά που έχουν αγοραστεί ή έχουν εισαχθεί και οι υπηρεσίες που έχουν ληφθεί, χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) και την ερμηνευτική εγκύκλιο 10/10.7.1987, δεν υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες, οι οποίες θεωρούνται ως μη άμεσα λειτουργικές για το σύστημα του Φ.Π.Α. Ως τέτοιες δαπάνες νοούνται οι δαπάνες που δε συνδέονται απόλυτα με τη δραστηριότητα των επιχειρήσεων και δεν πραγματοποιούνται στα πλαίσια των επιδιωκόμενων από αυτές σκοπών.

Επειδή, εν προκειμένω, οι δαπάνες οι οποίες επανατιμολογήθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία προς τη μητρική της εταιρεία με, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από το φόρο των εκροών της, δεδομένου ότι οι εν λόγω υπηρεσίες αφορούν τη μητρική εταιρεία. Συνεπώς οι δαπάνες αυτές δε χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων της προσφεύγουσας εταιρείας και δε συνδέονται απόλυτα με την επαγγελματική της δραστηριότητα που πραγματοποιούνται στα πλαίσια των επιδιωκόμενων σκοπών της. Ως εκ τούτου η προσφεύγουσα δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει το Φ.Π.Α. των εισροών των εν λόγω δαπανών από το Φ.Π.Α. των εκροών της και ορθώς ο έλεγχος καταλόγισε το Φ.Π.Α. ποσού 9.200,00 ευρώ που αντιστοιχεί στις δαπάνες αυτές.

Επειδή οι διαπιστώσεις ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις από 08/07/2021 οικείες εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου προστιθεμένης αξίας του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. κρίνονται βάσιμες εμπεριστατωμένες και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 10/09/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την επικύρωση των υπ' αριθμ./2021,/2021 και υπ' αριθμ./2021 πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

- Φορολογία Εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη			135.222,80	135.222,80	135.222,80
ή ζημιά		1.111.128,15			1.111.128,15
Φόρος 26%	Πιστωτικό ποσό	114.189,84	74.975,23	74.975,23	
	Χρεωστικό ποσό				39.214,61
Προκαταβολή φόρου					
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)		1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Πιστωτικό ποσό § 6 άρθρου 3 του ν. 4046/2012					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του		113.189,84	113.189,84	113.189,84	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης			9.803,65	9.803,65	9.803,65
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή			49.018,26	49.018,26	49.018,26
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για επιστροφή					
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

- Φορολογία Φ.Π.Α.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Φ.Π.Α.				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	7.177.673,56	7.177.673,56	7.177.673,56	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	6.457.373,71	6.417.373,71	6.417.373,71	40.000,00
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	1.650.864,93	1.650.864,93	1.650.864,93	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	1.650.864,93	1.641.664,93	1.641.664,93	9.200,00
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ				
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ		9.200,00	9.200,00	9.200,00
ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΑΡΘΡΟΥ 58Α ΚΦΔ		4.600,00	4.600,00	4.600,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		13.800,00	13.800,00	13.800,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση				

- Πρόστιμο άρθρου 54 ν. 4174/2013:

200,00 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.