



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 24 / 11 / 2021

Αριθμός Απόφασης **4395**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : 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 **01/02/2021** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με διακριτικό τίτλο «.....», που εδρεύει στην, οδός αρ., Τ.Κ. και με **ΑΦΜ:**, κατά της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 30.03.14 – 28.03.15, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καθώς και την από **31/12/2020** έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **01/02/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με διακριτικό τίτλο «.....», και **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	 - 31/12/2020	Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος	01.03.14 - 28.03.15	10.221.575,94€	0,00€	0,00€	0,00€
Σύνολα					0,00€	0,00€	0,00€

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται στην από 31/12/2020 έκθεση μερικού ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., που εκδόθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε με την υπ' αρ. /2020 εντολή ελέγχου του προϊσταμένου της ίδιας υπηρεσίας για το φορολογικό έτος 30.03.2014 - 28.03.2015.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκαν οι κατωτέρω λογιστικές διαφορές:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ			
Φορολογική περίοδος 30.03.2014 - 28.03.2015			
A/A	Λογαριασμός	Περιγραφή Λογαριασμού	Ποσά
1	60	Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού	32.147,18
2	61	Αμοιβές και Έξοδα τρίτων	529.096,90
3	62	Παροχές Τρίτων	81.918,33
4	63	Φόροι - Τέλη	9.590,69
5	64	Διάφορα Έξοδα	464.094,51
6	65	Τόκοι και Συναφή Έξοδα	0,00
7	66	Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων	0,00
8	68	Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως	0,00
9	81	Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα	462.256,83
10	82	Έξοδα Προηγούμενων Χρήσεων	0,00
11	ΛΟΙΠΕΣ	Μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων	8.634.826,51
12	ΛΟΙΠΕΣ	Λοιπές περιπτώσεις δαπανών	7.644,99
Σύνολα			10.221.575,94

Περαιτέρω, όπως προκύπτει από το πόρισμα ελέγχου, τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκαν για τη φορολογική περίοδο 30.03.2014 - 28.03.2015, ως εξής:

	Ζημία χρήσης βάσει Δ.Λ.Π.	5.409.871,41
Πλέον:	Προσωρινές Διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. - Φ.Β.	602.180,39
	Φορολογική ζημία χρήσης	6.012.051,80
Πλέον:	Λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν με τις Δηλώσεις Φ.Ε (πριν από την έναρξη του ελέγχου)	1.332.552,55
	Πιστωτικά υπόλοιπα αποθεματικών (παρ. 12 & 13 Κ.Φ.Ε.) που δηλώθηκαν με τις Δηλώσεις Φ.Ε. (πριν από την έναρξη του ελέγχου)	409.873,29
	Λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν με Τροποποιητική Δήλωση Φ.Ε. βάσει Ν. 4512/2018	0,00
	Λογιστικές Διαφορές Ελέγχου	10.221.575,94
	Σύνολο Κερδών φορολογικού έτους βάσει ελέγχου	5.951.949,98
Μείον:	Ζημία παρελθουσών χρήσεων βάσει ελέγχου	34.928.460,75
	Σύνολο Ζημιών βάσει ελέγχου	29.976.510,77
Μείον:	Σύνολο Ζημιών μετά την Φορολογική Αναμόρφωση των Δηλώσεων Φ.Ε. που υποβλήθηκαν πριν από την έναρξη του παρόντος ελέγχου	39.198.086,71
	Διαφορά	10.221.575,94

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας ότι η φορολογική ελεγκτική αρχή, κατά λανθασμένη εκτίμηση της πραγματικής κατάστασης και των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη της, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των σχετικών διατάξεων και, πάντως, αναπόδεικτα και με πλημμελή, ανεπαρκή και αντιφατική αιτιολογία, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας τις ακόλουθες δαπάνες:

- 1) Αναφορικά με την κατ' έλεγχο λογιστική διαφορά του λογαριασμού **60.02.03.0001 «Έξοδα Ψυχαγωγίας Προσωπικού»**, συνολικού ύψους **16.868,37€**,
- 2) Αναφορικά με την κατ' έλεγχο λογιστική διαφορά του λογαριασμού **61.98.05.0001 «Έξοδα Διοικητικής Υποστήριξης**», ύψους **300.000,00€**, που αφορά σε δαπάνες για υπηρεσίες διοικητικής υποστήριξης που έλαβε η εταιρεία από την συνδεδεμένη εταιρεία «.....»,
- 3) Αναφορικά με την κατ' έλεγχο λογιστική διαφορά του λογαριασμού **62.04.03.0003 «Ενοίκια Μεταφορικών Μέσων»**, ύψους **3.428,03€**,
- 4) Αναφορικά με την κατ' έλεγχο λογιστική διαφορά του λογαριασμού **64.00.00.0005 «Καύσιμα ΦΙΧ»**, ύψους **4.836,31€**,
- 5) Αναφορικά με την κατ' έλεγχο λογιστική διαφορά του λογαριασμού **64.01.01.0001 «Έξοδα Ταξιδίων Εξωτερικού»**, ύψους **31.654,26€**,
- 6) Αναφορικά με την κατ' έλεγχο λογιστική διαφορά του λογαριασμού **64.01.01.9006 «RE-Έξοδα Ταξιδίων Εξωτερικού»**, ύψους **20.548,72€**,
- 7) Αναφορικά με την κατ' έλεγχο λογιστική διαφορά του λογαριασμού **64.02.93.0003 «Έξοδα Προβολής &**», ύψους **2.482,19€**,
- 8) Αναφορικά με την κατ' έλεγχο λογιστική διαφορά του λογαριασμού **64.02.94.0001 «Έξοδα Προβολής & Διαφήμισης**», ύψους **2.919,05€**,
- 9) Αναφορικά με την κατ' έλεγχο λογιστική διαφορά του λογαριασμού **64.02.97.0001 «Έξοδα Προβολής & Διαφήμισης**», ύψους **14.700,00€**,
- 10) Αναφορικά με την κατ' έλεγχο λογιστική διαφορά του λογαριασμού **64.02.97.0005 «Έξοδα Προβολής & Διαφήμισης**», ύψους **17.540,62€**,
- 11) Αναφορικά με την κατ' έλεγχο λογιστική διαφορά του λογαριασμού **64.02.97.0008 «Έξοδα Προβολής & Διαφήμισης**», ύψους **3.250,00€**,
- 12) Αναφορικά με την κατ' έλεγχο λογιστική διαφορά του λογαριασμού **64.02.97.0011 «Έξοδα Προβολής & Διαφήμισης**», ύψους **15.833,55€**,
- 13) Αναφορικά με την κατ' έλεγχο λογιστική διαφορά του λογαριασμού **64.02.97.0012 «Έξοδα Προβολής & Διαφήμισης**», ύψους **68.000,00€**,
- 14) Αναφορικά με την κατ' έλεγχο λογιστική διαφορά του λογαριασμού **64.02.97.0013 «Έξοδα Προβολής & Διαφήμισης**», ύψους **16.000,00€**,
- 15) Αναφορικά με την κατ' έλεγχο λογιστική διαφορά του λογαριασμού **64.02.97.0016 «Έξοδα Προβολής & Διαφήμισης**», ύψους **18.326,84€**,
- 16) Αναφορικά με την κατ' έλεγχο λογιστική διαφορά του λογαριασμού **64.02.98.0101 «Έξοδα Προβολής & Διαφήμισης**», ύψους **32.141,84€**,
- 17) Αναφορικά με την κατ' έλεγχο λογιστική διαφορά του λογαριασμού **64.02.98.0102 «Έξοδα Προβολής & Διαφήμισης - -**», ύψους **12.110,53€**,
- 18) Αναφορικά με την κατ' έλεγχο λογιστική διαφορά του λογαριασμού **64.02.98.0103 «Έξοδα Προβολής & Διαφήμισης**», ύψους **2.685,68€**,
- 19) Αναφορικά με την κατ' έλεγχο λογιστική διαφορά του λογαριασμού **64.02.98.0103 «Έξοδα Προβολής & Διαφήμισης**», ύψους **14.506,54€**,
- 20) Αναφορικά με την κατ' έλεγχο λογιστική διαφορά του λογαριασμού **64.02.98.0106 «Έξοδα Προβολής & Διαφήμισης**», ύψους **1.800,00€**,
- 21) Αναφορικά με την κατ' έλεγχο λογιστική διαφορά του λογαριασμού **64.08.99.0009 «Έξοδα Υλικών Διακόσμησης»**, ύψους **60.528,88€**,
- 22) Αναφορικά με την κατ' έλεγχο λογιστική διαφορά του λογαριασμού **64.98.70.9004 «Έξοδα**», ύψους **11.700,44€**,

- 23) Αναφορικά με την κατ' έλεγχο λογιστική διαφορά του λογαριασμού 81.00.04.0001 «Συναλλαγματικές Διαφορές Έξοδα», ύψους 455.820,16€,
- 24) Αναφορικά με την κατ' έλεγχο λογιστική διαφορά των λογαριασμών:
- ✓ 20.02.00.0000 «ΑΓΟΡΕΣ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ» ποσού 5.141,20 ευρώ
 - ✓ 60.02.02.0001 «ΕΠΙΧΟΡ. & ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ ΚΥΛΙΚΕΙΟΥ» ποσού 8.389,11 ευρώ
 - ✓ 60.02.04.0001 «ΕΞΟΔΑ ΕΠΙΜΟΡΦΩΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ» ποσού 6.889,70 ευρώ
 - ✓ 61.00.03.0001 «ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΟΡΓΑΝ ΜΕΛΕΤ ΕΡΕΥΝ» ποσού 9.423,00 ευρώ
 - ✓ 61.00.99.0001 «ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΛΟΙΠΩΝ ΕΛΕΥΘ ΕΠΑΓΓ ΥΠΟΚ ΣΕ ΠΑΡΑ» ποσού 8.520,00 ευρώ
 - ✓ 61.00.99.0007 «ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΛΟΙΠΩΝ ΕΛ. ΕΠ. (ΣΥΝΤΗΡΗΣΗ)» ποσού 54.560,00 ευρώ
 - ✓ 61.00.99.8015 «RE - ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΛΟΙΠΩΝ ΕΛ. ΕΠ.» ποσού 20.945,94 ευρώ
 - ✓ 61.00.99.9907 «RE - ΑΜΟΙΒΕΣ & ΕΞΟΔΑ ΛΟΙΠΩΝ ΕΛ. ΕΠ.» ποσού 22.440,00 ευρώ
 - ✓ 61.02.01.0008 «ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ TICKET RESTAURANT» ποσού 6.956,09 ευρώ
 - ✓ 61.00.99.0001 «ΛΟΙΠΕΣ ΠΡΟΜΗΘΕΙΕΣ ΤΡΙΤΩΝ» ποσού 10,00 ευρώ
 - ✓ 61.03.01.0002 «ΜΗΧ/ΚΗ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ ΕΤΗΣΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ» ποσού 6.461,00 ευρώ
 - ✓ 61.03.01.9016 «RE - ΜΗΧ/ΚΗ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ ΕΤΗΣΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ» ποσού 499,50 ευρώ
 - ✓ 61.90.02.0001 «ΛΟΙΠΕΣ ΑΜΟΙΒΕΣ ΣΥΜΒΟΥΛ. ΟΡΓΑΝΩΝ» ποσού 64.384,24 ευρώ
 - ✓ 61.90.02.0088 «RE - ΛΟΙΠΕΣ ΑΜΟΙΒΕΣ ΣΥΜΒΟΥΛ. ΟΡΓΑΝΩΝ» ποσού 34.129,13 ευρώ
 - ✓ 61.98.03.0001 «ΑΜΟΙΒΕΣ ΦΥΛΑΞΗΣ ΚΑΙ ΕΠΙΤΗΡΗΣΗΣ» ποσού 768,00 ευρώ
 - ✓ 62.03.00.0001 «ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ» ποσού 1.487,67 ευρώ
 - ✓ 62.03.00.0002 «ΚΙΝΗΤΑ ΤΗΛΕΦΩΝΑ» ποσού 202,58 ευρώ
 - ✓ 62.03.00.0001 «ΤΗΛΕΦΩΝΙΚΑ» ποσού 4,12 ευρώ
 - ✓ 62.03.00.0002 «ΕΞΟΔΑ ΕΠΕΙΓΟΥΣΑΣ ΑΛΛΗΛΟΓΡΑΦΙΑΣ» ποσού 23,38 ευρώ
 - ✓ 62.04.02.0001 «ΕΝΟΙΚΙΑ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ» ποσού 330,00 ευρώ
 - ✓ 62.04.03.0001 «ΕΝΟΙΚΙΑ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ < 1600 cc» ποσού 49.257,57 ευρώ
 - ✓ 62.04.03.0002 «ΕΝΟΙΚΙΑ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΩΝ ΜΕΣΩΝ > 1600 cc» ποσού 4.008,70 ευρώ
 - ✓ 62.05.07.0001 «ΛΟΙΠΑ ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ» ποσού 537,03 ευρώ
 - ✓ 62.07.01.0001 «ΕΠΙΣΚ. ΣΥΝΤΗΡ. ΚΤΙΡΙΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤ. ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ» ποσού 19.844,69 ευρώ
 - ✓ 62.07.01.0088 «RE - ΕΠΙΣΚ. ΣΥΝΤΗΡ. ΚΤΙΡΙΩΝ ΕΓΚΑΤΑΣΤ. ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ» ποσού 13,50 ευρώ
 - ✓ 62.07.02.0001 «ΕΠΙΣΚ. ΣΥΝΤΗΡ. ΜΗΧΑ. ΕΓΚ. ΛΟΙΠ. ΜΗΧ. ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ» ποσού 1.173,28 ευρώ
 - ✓ 62.07.03.0002 «ΕΠΙΣΚΕΥΕΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΕΙΣ Φ.Ι.Χ.» ποσού 630,88 ευρώ
 - ✓ 62.07.04.0001 «ΕΠΙΣΚ. ΣΥΝΤΗΡ. ΕΠΙΠΛΩΝ & ΛΟΙΠΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ» ποσού 976,90 ευρώ
 - ✓ 63.98.60.0001 «Φ.Π.Α. ΠΑΡΟΧ. ΠΡΟΣ. ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜ.» ποσού 9.590,69 ευρώ
 - ✓ 64.00.00.0002 «ΚΑΥΣΙΜΑ Ε.Ι.Χ. < 1600 cc» ποσού 6.616,03 ευρώ
 - ✓ 64.00.00.0002 «ΚΑΥΣΙΜΑ Ε.Ι.Χ. > 1600 cc» ποσού 2.784,57 ευρώ
 - ✓ 64.00.00.0004 «ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ ΚΙΝΗΣΗΣ Ε.Ι.Χ.» ποσού 5.241,89 ευρώ
 - ✓ 64.00.00.0006 «ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ ΚΙΝΗΣΗΣ Φ.Ι.Χ.» ποσού 139,60 ευρώ
 - ✓ 64.00.02.0001 «ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦ. ΥΛΙΚΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΜΕ ΜΕΤ. ΤΡΙΤΩΝ» ποσού 258,04 ευρώ
 - ✓ 64.01.00.0001 «ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ» ποσού 24.320,72 ευρώ
 - ✓ 64.01.01.8006 «RE - ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ» ποσού 14.111,77 ευρώ
 - ✓ 64.01.02.0001 «ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ» ποσού 8.542,68 ευρώ
 - ✓ 64.02.06.0001 «ΕΞΟΔΑ ΥΠΟΔΟΧΗΣ ΚΑΙ ΦΙΛΟΞΕΝΙΑΣ» ποσού 94,30 ευρώ
 - ✓ 64.02.93.0002 «ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒ. & ΔΙΑΦΗΜ. -» ποσού 6.500,00 ευρώ
 - ✓ 64.02.95.0001 «ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒ. & ΔΙΑΦΗΜ. -» ποσού 50,00 ευρώ
 - ✓ 64.02.97.0002 «ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒ. & ΔΙΑΦΗΜ. -» ποσού 7.661,04 ευρώ
 - ✓ 64.02.97.0003 «ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒ. & ΔΙΑΦΗΜ. -» ποσού 6.467,99 ευρώ
 - ✓ 64.02.97.0005 «ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒ. & ΔΙΑΦΗΜ. -» ποσού 3.390,00 ευρώ,
 - ✓ 64.02.97.0013 «ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒ. 81 ΔΙΑΦΗΜ. -» ποσού 1.238,32 ευρώ
 - ✓ 64.02.98.0104 «ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒ. & ΔΙΑΦΗΜ -» ποσού 365,00 ευρώ
 - ✓ 64.05.99.0001 «ΛΟΙΠΕΣ ΣΥΝΔΡΟΜΕΣ» ποσού 450,00 ευρώ
 - ✓ 64.07.00.0001 «ΕΝΤΥΠΑ» ποσού 834,74 ευρώ
 - ✓ 64.07.03.0001 «ΓΡΑΦΙΚΗ ΥΛΗ» ποσού 74,94 ευρώ

- ✓ 64.07.03.0088 «PRE - ΓΡΑΦΙΚΗ ΥΛΗ» ποσού 439,28 ευρώ
- ✓ 64.08.03.0001 «ΚΑΥΣΙΜΑ - ΥΛΙΚΑ ΘΕΡΜΑΝΣΗΣ» ποσού 267,48 ευρώ
- ✓ 64.08.99.0008 «ΛΟΙΠΑ ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ» ποσού 710,23 ευρώ
- ✓ 64.08.99.0009 «ΦΩΤΟΤΥΠΙΕΣ» ποσού 125,65 ευρώ
- ✓ 64.98.00.0001 «ΚΟΙΝΟΧΡΗΣΤΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ» ποσού 4.619,50 ευρώ
- ✓ 64.98.09.0000 «ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ» ποσού 5.780,01 ευρώ
- ✓ 64.98.09.0088 «PRE - ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΞΟΔΑ» ποσού 723,09 ευρώ
- ✓ 64.98.70.9002 «PRE - ΕΞΟΔΑ ΕΚΤΕΛΩΝΙΣΜΟΥ ΑΓΑΘΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ» ποσού 10.827,47 ευρώ
- ✓ 81.02.09.0007 «GR - ΖΗΜΙΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ / ΚΑΤΑΣΤΡΟΦΗ ΠΑΓΙΩΝ» ποσού 6.436,67 ευρώ
- ✓ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ «ΑΞΙΑ ΠΟΣΟΤΙΚΩΝ ΕΛΕΙΜΜΑΤΩΝ ΕΙΔΩΝ ΔΙΑΤΡΟΦΗΣ» ποσού 2.503,79 ευρώ,

25) Αναφορικά με την φερόμενη μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων σε ενδοομιλικές συναλλαγές της εταιρείας και συγκεκριμένα στις αγορές και πωλήσεις εμπορευμάτων από/προς συνδεδεμένα μέρη (Συναλλαγές 1 & 2 - 1η κατηγορία συναλλαγών «Αγορές και πωλήσεις εμπορευμάτων»), προσδιόρισε λογιστική διαφορά ύψους **8.634.720,73 ευρώ**, αναμορφώνοντας ισόποσα το καθαρό φορολογικό αποτέλεσμα της εταιρείας.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην υπηρεσία μας τα κατωτέρω υπομνήματα:

- α) Το υπ' αριθ. ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/25-10-2021 (ΥΠ-I)
- β) Το υπ' αριθ. ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/27-10-2021 (ΥΠ-II) και
- γ) Το υπ' αριθ. ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/29-10-2021 (ΥΠ-III)

1) Επί των προσκομισθέντων νέων στοιχείων, Αναπομπή υπόθεσης, Παράταση έκδοσης Απόφασης

Επειδή η προσφεύγουσα, με τα υπ' αριθ. ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/25-10-2021 (ΥΠ-I), ΔΕΔ ΕΙ2021ΕΜΠ/27-10-2021 (ΥΠ-II) και ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/29-10-2021 (ΥΠ-III), υπομνήματα που υπέβαλε στην υπηρεσία μας, προσκόμισε μετ' επικλήσεως νέα συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, καθώς και από τις αιτιολογημένες απόψεις της ελέγχουσας φορολογικής Αρχής, δεν τα είχε στη διάθεσή της κατά τη διενέργεια του ελέγχου και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη των εκθέσεων ελέγχου, ως αναλυτικά περιγράφονται και προσκομίζονται, ήτοι:

- ✓ Με το υπ' αριθ. ΔΕΔ ΕΙ2021 ΕΜΠ/25.10.2021 (ΥΠ-I) υπόμνημα προσκόμισε:
 - α. Η από 06.10.2021 Υπεύθυνη Δήλωση της κ. Τ. με Α.Φ.Μ.: (σχετ. κωδ. Υ.Δ.:) με αρίθμηση σελίδων από 1 έως και 5 με συνημμένους τέσσερις (04) πίνακες, οι οποίοι δεν φέρουν σχετική αρίθμηση (σχετ. 2α).
 - β. Η από 08.10.2021 Υπεύθυνη Δήλωση του κ. Τ. με Α.Φ.Μ.: (σχετ. κωδ. Υ.Δ.:) με αρίθμηση σελίδων 1 -4 με συνημμένους τέσσερις (04) πίνακες, οι οποίοι δεν φέρουν σχετική αρίθμηση (σχετ. 2β).
 - γ. Η από 22.10.2021 Υπεύθυνη Δήλωση της κ. Τ. με Α.Φ.Μ.: (σχετ. κωδ. Υ.Δ.: -.....) με αρίθμηση σελίδων 1 - 10 (σχετ. 3)
- ✓ Με το υπ' αριθ. ΔΕΔ ΕΙ2021ΕΜΠ /27-10-2021 (ΥΠ-II) υπόμνημα προσκόμισε:
 - α. Το από 25.10.2021 κείμενο με θέμα: “Έκθεση Ευρημάτων Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή” του κ. Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή με Α.Μ. ΣΟΕΛ της εταιρείας Σ.Ο.Λ. Α.Ε. με αρίθμηση σελίδων από 1 έως και 8.
 - β. Καταστάσεις με τίτλο “Παράρτημα Έκθεσης” με επιμέρους διάκριση ως εξής:
 - βα. Μία κατάσταση με τίτλο “Πίνακας 1 – Συναλλαγματικές Διαφορές με” με αρίθμηση σελίδων από 1 έως και 11.
 - ββ. Μία κατάσταση με τίτλο “Πίνακας 2 – Συναλλαγματικές Διαφορές με λοιπούς προμηθευτές” με αρίθμηση σελίδων από 1 έως και 2 και
 - βγ. Μία κατάσταση με τίτλο “Πίνακας 3 – Συγκέντρωση συναλλαγματικών διαφορών ανά προμηθευτή” με αρίθμηση σελίδων από 1 έως και 1 (σχετ. 4)

- ✓ Με το υπ' αριθ. **ΔΕΔ ΕΙ2021 ΕΜΠ/29-10-2021 (ΥΠ-III)** υπόμνημα προσκόμισε:
Το από 29.10.2021 έγγραφο του κ., Προϊστάμενος του τμήματος της με θέμα: "Τεχνική Γνωμοδότηση αναφορικά με το βαθμό συμμόρφωσης της εταιρείας «.....» με την αρχή των ίσων αποστάσεων σε σχέση με τις ενδοομιλικές συναλλαγές της κατηγορίας 'Αγορές και πωλήσεις εμπορευμάτων από / προς συνδεδεμένα μέρη' ", με αρίθμηση σελίδων από 1 έως και 32, με επιμέρους διάκριση ως εξής:
- α. Από την σελ. 1 έως και την σελ. 22: κείμενο τεχνικής γνωμοδότησης.
 - β. Από την σελ. 23 έως και την σελ. 32: Παράρτημα με επιμέρους διάκριση ως εξής:
 - βα. Παράρτημα Α: "Εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία": Σελ. 23 κενή και σελ. 24 παρατίθεται σχετικός πίνακας.
 - ββ. Παράρτημα Β: "Επιμερισμένα και συνολικά οικονομικά μεγέθη της Εταιρείας": Σελ. 25 κενή και σελ. 26 παρατίθεται σχετικός πίνακας.
 - βγ. Παράρτημα Γ: "Οικονομικά στοιχεία των εταιρειών της συγκριτικής μελέτης που περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης": Σελ. 27 κενή και από τις σελ. 28 έως και τις σελ. 32 παρατίθενται σχετικοί πίνακες. (σχετ. 4).

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου που συνέταξε η ελέγχουσα φορολογική αρχή, καθώς και από την έκθεση αιτιολογημένων απόψεών της, τα ανωτέρω στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή της κατά τη διενέργεια του ελέγχου και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη αυτών και ως εκ τούτου αποτελούν νέα στοιχεία, με την υπ' αριθ./2021 Πράξη της υπηρεσίας μας, αποφασίστηκε η αναπομπή της υπόθεσης στην ελέγχουσα φορολογική αρχή (**Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.**), προκειμένου αυτή να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις ή έρευνες και να μας αποστείλει το σχετικό πόρισμά της εντός προθεσμίας 5 ημερών. Η εν λόγω πράξη εστάλη στην ως άνω ΔΟΥ με το με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ ΕΞ2021 ΕΜΠ/04-11-2021** έγγραφό μας.

Σε εκτέλεση αυτής, η ελέγχουσα φορολογική αρχή (**Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.**), διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με τα υπομνήματα, και μας διαβίβασε το υπ' αριθ./2021 πόρισμά της με τις συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε το οποίο έλαβε αριθ. πρωτ. **ΔΕΔ.....ΕΙ2021ΕΜΠ/23-11-2021**, από την υπηρεσία μας και από το οποίο προκύπτουν τα αναφερόμενα στη συνέχεια της παρούσας.

Περαιτέρω, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63§5 του ν. 4174/2013 (Α' 170) όπου ορίζεται ότι «Με απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, που εκδίδεται πριν από την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών και κοινοποιείται στον υπόχρεο, η εν λόγω προθεσμία δύναται να παρατείνεται άπαξ για τριάντα (30) ημέρες, σε περίπτωση που προσκομισθούν από τον υπόχρεο νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών κατά τις τελευταίες τριάντα (30) ημέρες πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής», και της κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 6§5 της από 30.03.2020 Π.Ν.Π (Α' 75), όπως κυρώθηκε με το άρθρο 1 του ν. 4684/2020 (Α' 86) εκδοθείσας με αριθ. Α 1049/2021 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β' 984), σύμφωνα με την οποία «Ειδικά η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021, εφόσον έως την 01.03.2021 δεν έχει εκδοθεί η σχετική απόφαση επί της ενδικοφανούς προσφυγής, παρατείνεται έως και τις 29.10.2021», δεδομένου ότι η προσφεύγουσα με τα ανωτέρω υπομνήματά της που υπέβαλε στην υπηρεσία μας, προσκόμισε με επίκληση νέα στοιχεία, τα οποία όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν είχαν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου, με την υπ' αριθ./2021 Απόφαση του προϊσταμένου της υπηρεσίας παρατάθηκε η ανωτέρω προθεσμία, όπως αυτή έχει διαμορφωθεί μετά την υπ' αριθ. Α 1049/2021 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ήτοι 29/10/2021) για την έκδοση απόφασης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, για τριάντα (30) ημέρες και σύμφωνα με τα ανωτέρω η προθεσμία για έκδοση απόφασης ολοκληρώνεται στις 29/11/2021.

2) Επί του πορίσματος της ελεγκτικής αρχής μετά την αναπομπή της υπόθεσης:

Επειδή σε εκτέλεση της υπ' αριθ./2021 Πράξης Αναπομπής της υπηρεσίας μας, η ελέγχουσα φορολογική αρχή (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με τα υπομνήματα, και μας διαβίβασε το υπ' αριθ./2021 πόρισμά της με τις συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε, στο οποίο αναφέρονται τα ακόλουθα:

«4.3. Ελεγκτικές επαληθεύσεις

Παραθέτουμε τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν ανά υπόμνημα της προσφεύγουσας.

4.3.1. Ελεγκτικές επαληθεύσεις επί του υπ. αριθμ. ΔΕΔ 188692 ΕΙ 2021 ΕΜΠ/25.10.2021 (ΥΓ-I) υπομνήματος της προσφεύγουσας

4.3.1.1. Όπως προκύπτει από την αμέσως προηγούμενη παράγραφο, η προσφεύγουσα επιχείρηση προκειμένου να αιτιολογήσει την λογιστική διαφορά του λογ.μου Γενικής Λογιστικής: 61.98.05.0001 "Αμοιβές Διοικητικής Υποστήριξης" χορήγησε δύο Υπεύθυνες Δηλώσεις (σχετ. 2^α & 2^β) συγκεκριμένων φυσικών προσώπων ενώ δεν προσκόμισε κανένα πρόσθετο στοιχείο (ενδεικτικά και όχι περιοριστικά: φορολογικά στοιχεία δαπανών, συμβάσεις μεταξύ επιχειρήσεων, λοιπά διοικητικά έγγραφα προς τεκμηρίωση συναντήσεων, οργανογράμματος, κοστολόγησης υπηρεσιών ανά είδος, κ.λπ.), προκειμένου η Υπηρεσία μας να είναι σε θέση να διενεργήσει συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες) για να επιβεβαιώσει το περιεχόμενο των εν λόγω Υπευθύνων Δηλώσεων.

4.3.1.2. Στο σημείο αυτό υπενθυμίζεται ότι η από 22.10.2021 Υπεύθυνη Δήλωση (σχετ. 3) δεν σχετίζεται με κανένα από τα τρία πρόσθετα υπομνήματα της προσφεύγουσας μιας και, σύμφωνα με την 2^η παράγραφό της, με το συγκεκριμένο έγγραφο γνωστοποιείται προς την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών: *"Ειδικότερα, δηλώνω υπευθύνως και επιβεβαιώνω ότι, αποτελούν πιστά και ακριβή αντίγραφα των πρωτοτύπων εγγράφων τα κάτωθι αναλυτικώς αναφερόμενα σχετικά (αποδεικτικά) έγγραφα (Παραρτήματα 1 έως και 13β και Πίνακες 1 και 2), όπως τα εν λόγω έγγραφα κατατέθηκαν ενώπιον της Υπηρεσίας σας (σ.σ. Δ.Ε.Δ.) ως Σχετικό 1, συνοδεύοντας την ως άνω υποβληθείσα ενώπιον της Υπηρεσίας σας (σ.σ. Δ.Ε.Δ.) ενδικοφανή προσφυγή της Εταιρείας:"*

4.3.1.3. Κατόπιν των ανωτέρω, επισημαίνουμε ότι δεν διενεργήθηκαν συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες) και δεν υπάρχει διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών, ήτοι λογιστική διαφορά ελέγχου 300.000,00 ευρώ (βλ. σχετικά και τον 2^ο λόγο των Αιτιολογημένων Απόψεων της Υπηρεσίας μας στην με αρ. πρωτ. εισερχόμενου εγγράφου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.:/2021 ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας).

4.3.2. Ελεγκτικές επαληθεύσεις επί του υπ. αριθ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/27.10.2021 (ΥΓ-II) υπομνήματος της προσφεύγουσας

4.3.2.1. Προσκομίσθηκαν στον έλεγχο το σύνολο των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων καθώς και συγκεκριμένα ψηφιακά αρχεία (βλ. σχετ. παρ. 4.2.α.β. του παρόντος) για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών, από το περιεχόμενο των οποίων προκύπτει ότι για την εκτέλεση Προσυμφωνημένων Διαδικασιών επί των Πινάκων συναλλαγματικών διαφορών της περιόδου από 01.04.2014 έως και 31.03.2015 δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις που να επισύρουν τυχόν κυρώσεις των διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας.

4.3.2.2. Κατόπιν των ανωτέρω, επισημαίνουμε ότι από τις διενεργηθείσες συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες) της Υπηρεσίας μας, προκύπτει διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών, σύμφωνα με το περιεχόμενο του πίνακα που ακολουθεί:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΠΑΝΑΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

"

Φορολογική περίοδος 30.03.2014 - 28.03.2015

A/A	ΛΟΓ/ΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.	ΕΠΑΝΑΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΔΙΑΓΡΑΦΕΤΑΙ ΛΟΓΩ ΣΥΜΠΛΗΡ. ΕΛΕΓΚ. ΕΠΑΛΗΘ.
1	81	Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα	462.256,83	6.436,67	455.820,16

4.3.3. Ελεγκτικές επαληθεύσεις επί του υπ. αριθ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/29.10.2021 (ΥΓ-III) υπομνήματος της προσφεύγουσας

4.3.3.1. Προσκομίσθηκαν στον έλεγχο συγκεκριμένα ψηφιακά αρχεία (βλ. σχετ. παρ. 4.2.α.γ. του παρόντος) για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών,

4.3.3.2. Από τις πρόσθετες ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

4.3.3.2.1. Σύνομο ιστορικό

Επειδή, η προσφεύγουσα κατέθεσε νέα στοιχεία, τα οποία δεν μπορούσαν να είναι διαθέσιμα κατά τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας (διαχειριστική χρήση 2014), και αφορούσαν πρώτον, το μικτό περιθώριο κέρδους της μητρικής του ομίλου στον οποίο ανήκει η προσφεύγουσα, ανά μη ενδοομιλικό πελάτη (τρίτους ανεξάρτητους δικαιοδόχους), αφετέρου την κατάτμηση και τον υπολογισμό της κερδοφορίας της προσφεύγουσας ανά συναλλαγή (ενδοομιλική συναλλαγή αγορών και μεταπώλησης στην ελληνική αγορά & ενδοομιλική συναλλαγή πώλησης σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις στα Βαλκάνια).

Επειδή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, ανέπεμψε την σχετική υπόθεση για συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, ο έλεγχος αξιολόγησε με συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις τα νέα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα.

4.3.3.2.2. Ως προς το θεσμικό πλαίσιο που εφαρμόζεται

Επειδή, ο έλεγχος των ενδοομιλικών τιμολογήσεων γίνεται σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν4172/13, που ορίζει πως:

«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, κατά τον έλεγχο των ενδοομιλικών τιμολογήσεων οι διατάξεις του άρθρου 50 του Ν4172/2013, εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση-Ιούλιος 2010).

Επειδή, με την παρ. 3.11 των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση-Ιούλιος 2010), αναφέρεται 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».

Για όλους τους παραπάνω βάσιμους και τεκμηριωμένους λόγους, ο έλεγχος διατυπώνει τη θέση πως, αφού ξεχωρίσει τις συναλλαγές της προσφεύγουσας, θα πρέπει παρόλα αυτά, να εξετάσει εάν για το σύνολο των συναλλαγών τηρείται η όχι η αρχή των ίσων αποστάσεων.

4.3.3.2.3. Ως προς την επισκόπηση των εσωτερικών στοιχείων της προσφεύγουσας και την επιλογή του ελεγχόμενου μέρους

Επειδή, η μητρική επιχείρηση επιτελεί πιο σύνθετες λειτουργίες από την κάθε θυγατρική της.

Επειδή, τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, τεκμηριώνουν το αποτέλεσμα της μητρικής επιχείρησης και όχι το αποτέλεσμα της προσφεύγουσας.

Επειδή, ως ελεγχόμενο μέρος στις συναλλαγές της προσφεύγουσας, θα πρέπει επιλεγεί η ίδια η προσφεύγουσα, καθότι μεγάλο μέρος (περί του 95% των αγορών), αφορά ενδοομιλικές αγορές και επομένως η κερδοφορία της υπολογίζει αξιόπιστα και με ακρίβεια το αποτέλεσμα της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Εξάλλου, η επιλογή αυτού του ελεγχόμενου μέρους είναι σύμφωνη με την διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ, τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση-Ιούλιος 2010), που στην παρ. 3.18, αναφέρουν πως:

«Κατά την εφαρμογή της μεθόδου του κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους, της μεθόδου της τιμής μεταπώλησης ή της μεθόδου καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής, όπως αυτές περιγράφηκαν στο Κεφάλαιο 2, είναι απαραίτητο να επιλεγεί το αντισυμβαλλόμενο μέρος (ελεγχόμενο μέρος) στη συναλλαγή, για το οποίο ο δείκτης περιθωρίου κέρδους (μικτό περιθώριο κέρδους επί κόστους, μικτό περιθώριο κέρδους επί πωλήσεων, ή δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους) θα εξεταστεί για την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων. 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.»

Για όλους τους παραπάνω βάσιμους και τεκμηριωμένους λόγους, ο έλεγχος έχει τη γνώμη πως τα νέα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα και αφορούν εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία μικτού περιθωρίου κέρδους της μητρικής του ομίλου, στον οποίο ανήκει η προσφεύγουσα, ανά μη ενδοομιλικό πελάτη (τρίτους ανεξάρτητους δικαιοδόχους), θα πρέπει να απορριφθούν ως αλυσιτελώς προβαλλόμενα.

4.3.3.2.4. Ως προς την επιλογή των συγκριτικών στοιχείων

Επειδή, ο έλεγχος απέρριψε τα δείγματα της συγκριτικής ανάλυσης στην οποία προέβη η προσφεύγουσα, διότι αφενός μεν απορρίφθηκαν αυτόματα από τη βάση δεδομένων Tr-Catalyst, επιχειρήσεις με μετόχους φυσικά πρόσωπα, ωστόσο, αυτές θα έπρεπε να είχαν περιληφθεί στο αυτόματα αναζητημένο δυνητικά συγκρίσιμο δείγμα, καθώς δεν είναι συνδεδεμένες και αυτό είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση της αξιοπιστίας της ανάλυσης. Αφετέρου δε, επειδή χρησιμοποιήθηκαν συγκριτικά στοιχεία (συγκρίσιμες επιχειρήσεις), οι οποίες διέφεραν ως προς την γεωγραφική περιοχή δραστηριοποίησής τους (χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης των 28), αλλά οι ενδοομιλικές πωλήσεις της προσφεύγουσας, λαμβάνουν χώρα στη γεωγραφική περιοχή των Βαλκανίων και η γεωγραφική περιοχή είναι ένας παράγοντας που επηρεάζει ουσιαστικά την συγκρισιμότητα των συναλλαγών.

Επειδή, έχει κριθεί από σχετική νομολογία (σχετική η απόφαση ΔΕΦΑ 3076/2019), ότι συγκριτικές αναλύσεις που δεν περιλαμβάνουν στα αυτόματα κριτήρια από τη βάση δεδομένων τις επιχειρήσεις που έχουν μετόχους φυσικά πρόσωπα, είναι ελλιπείς.

Επειδή, η γεωγραφική περιοχή είναι ένας παράγοντας που επηρεάζει τη συγκρισιμότητα των ενδοομιλικών συναλλαγών με τις συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις.

Εξάλλου, το προηγούμενο συμπέρασμα είναι σύμφωνο με την διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ, τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση-Ιούλιος 2010), που στην παρ. 1.55, αναφέρουν πως:

«Οι πμές των συναλλαγών που τηρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων μπορεί να διαφέρουν μεταξύ των διαφορετικών αγορών, ακόμη και όταν αφορούν στα ίδια αγαθά ή υπηρεσίες. Ως εκ τούτου, για να επιτευχθεί συγκρισιμότητα μεταξύ ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών, θα πρέπει οι αγορές στις οποίες ανεξάρτητες και συνδεδεμένες επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται, είτε να μην έχουν διαφορές οι οποίες να επηρεάζουν ουσιαστικά την τιμή της συναλλαγής, είτε ότι κατάλληλες προσαρμογές μπορούν να λάβουν χώρα. Ως πρώτο βήμα, είναι σημαντικό να αναγνωριστεί η σχετική αγορά λαμβάνοντας υπόψη τη διαθεσιμότητα υποκατάστατων αγαθών ή υπηρεσιών. Οικονομικές συνθήκες που σχετίζονται με τον καθορισμό της συγκρισιμότητας των αγορών είναι η γεωγραφική θέση, το μέγεθος των αγορών, η ανταγωνιστικότητα των αγορών και η σχετική ανταγωνιστική θέση των αγοραστών και των πωλητών, η διαθεσιμότητα υποκατάστατων αγαθών και υπηρεσιών, τα επίπεδα της προσφοράς και της ζήτησης στην αγορά ως σύνολο, αλλά και στις συγκεκριμένες περιοχές, εφόσον χρειάζεται, η αγοραστική δύναμη των καταναλωτών, η φύση και η έκταση των κυβερνητικών παρεμβάσεων στην αγορά, το κόστος παραγωγής, συμπεριλαμβανομένου του κόστους της γης, του εργατικού δυναμικού και του κεφαλαίου, το επίπεδο της αγοράς (πχ. χονδρική ή λιανική), η μέρα και ο χρόνος των συναλλαγών κλπ. Τα περιστατικά και οι συνθήκες κάθε συγκεκριμένης περίπτωσης θα καθορίσουν αν αυτές οι διαφορές στις οικονομικές συνθήκες έχουν ουσιαστική επίδραση στην τιμή και αν μπορούν να γίνουν κατάλληλες προσαρμογές, ώστε να τις απαλείψουν, βλέπε την παράγραφο 1.38.»

αλλά και σε συνδυασμό με την παρ. 1.57, αναφέρεται πως:

«Η γεωγραφική αγορά είναι μια ακόμη οικονομική συνθήκη που μπορεί να επηρεάσει την συγκρισιμότητα. Η αναγνώριση της αγοράς που έχει σχέση με την ενδοομιλική τιμολόγηση είναι μια πραγματική ερώτηση. Για έναν αριθμό επιχειρηματικών κλάδων, μεγάλες τοπικές αγορές που περιλαμβάνουν περισσότερες από μια χώρες μπορεί να αποδειχθεί ότι είναι λογικά ομογενείς, ωστόσο για άλλους, διαφορές ακόμη και εντός των εγχώριων αγορών μπορεί να είναι πολύ σημαντικές».

Επειδή, οι επιχειρήσεις (συγκριτικά στοιχεία) στις οποίες κατέληξε η προσφεύγουσα, δραστηριοποιούνται στην Ισπανία, την Γαλλία και την Φινλανδία, ενώ οι επιχειρήσεις στις οποίες κατέληξε ο έλεγχος δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα και το Ηνωμένο Βασίλειο, χώρες στις οποίες διενεργούνται οι ενδοομιλικές συναλλαγές της προσφεύγουσας.

Για όλους τους παραπάνω βάσιμους και τεκμηριωμένους λόγους, ο έλεγχος διατυπώνει τη θέση πως ορθώς απέρριψε τα δείγματα της προσφεύγουσας και αναζήτησε τα πλέον αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία (τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις στην Ελλάδα και το Ηνωμένο Βασίλειο), ώστε να εξετάσει την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων.

4.3.3.2.5. Ως προς την επιλογή της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης

Επειδή, η προσφεύγουσα επιτελεί σημαντικές και κοστοβόρες προωθητικές ενέργειες των εμπορευμάτων στην ελληνική αγορά.

Επειδή, ο δείκτης λειτουργικών εξόδων προς ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, όπως προκύπτει από τις οικονομικές της καταστάσεις για την διαχειριστική χρήση είναι 48,27% και διαφέρει σημαντικά από τον μέσο όρο των τριάντα τεσσάρων (34) επιχειρήσεων του δείγματος του ελέγχου, που είναι 37,02%, υπάρχουν διαφορές στις λειτουργίες μεταξύ της προσφεύγουσας και των επιχειρήσεων του δείγματος.

A/A	Επωνυμία	Χώρα	Κωδικός αριθμός στη βάση δεδομένων	Κωδικός αριθμός δραστηριότητας (ΚΑΔ)	Διαθέσιμη ιστοσελίδα	Δείκτης λειτουργικών εξόδων προς ακαθάριστα έσοδα
1		Ελλάδα	.....	4771	.....	40,37%
2		Ηνωμένο Βασίλειο	.....	4772	.....	13,69%
3		Ελλάδα	.....	4771	.....	53,83%
4		Ηνωμένο Βασίλειο	.....	4772	.....	46,72%
5		Ηνωμένο Βασίλειο	.....	4771	.....	51,01%
6		Ελλάδα	.....	4772	.....	40,64%
7		Ηνωμένο Βασίλειο	.....	4772	.....	48,12%
8		Λετονία	.....	4772	.....	21,15%
9		Ηνωμένο Βασίλειο	.....	4771	.....	46,13%
10		Λετονία	.....	4771	.....	33,32%
11		Ελλάδα	.....	4771	.....	23,51%
12		Ελλάδα	.....	4771	.....	31,62%
13		Ηνωμένο Βασίλειο	.....	4771	.....	48,50%
14		Ελλάδα	.....	4771	.....	48,78%

A/A	Επωνυμία	Χώρα	Κωδικός αριθμός στη βάση δεδομένων	Κωδικός αριθμός δραστηριότητας (ΚΑΔ)	Διαθέσιμη ιστοσελίδα	Δείκτης λειτουργικών εξόδων προς ακαθάριστα έσοδα
15		Ελλάδα	.....	4772	.....	27,06%
16		Ελλάδα	.....	4771	.....	37,65%
17		Ελλάδα	.....	4771	.....	26,93%
18		Ελλάδα	.....	4771	.....	38,13%
19		Ηνωμένο Βασίλειο	.....	4771	.....	42,61%
20		Ελλάδα	.....	4772	.....	23,05%
21		Ελλάδα	.....	4772	.....	39,21%
22		Λετονία	.....	4771	.....	35,24%
23		Δανία	.....	4771	.....	25,61%
24		Λετονία	.....	4772	.....	33,81%
25		Ηνωμένο Βασίλειο	.....	4771	.....	35,23%
26		Πολωνία	.....	4772	.....	56,45%
27		Ηνωμένο Βασίλειο	.....	4771	.....	16,09%
28		Ελλάδα	.....	4771	.....	34,15%
29		Ηνωμένο Βασίλειο	.....	4771	.....	54,85%
30		Ελλάδα	.....	4771	.....	53,73%
31		Ηνωμένο Βασίλειο	.....	4771	.....	52,03%
32		Ελλάδα	.....	4771	.....	36,39%
33		Λιθουανία	.....	4772	.....	36,25%
34		Ηνωμένο Βασίλειο	.....	4771	.....	29,38%

Επειδή, μια ανεξάρτητη επιχείρηση με υψηλό λόγο λειτουργικών εξόδων, θα αξίωνε μια μικρότερη τιμή αγοράς των εμπορευμάτων, ώστε να καλύψει πρόσθετα λειτουργικά κόστη.

Επειδή, η μέθοδος του Καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), λαμβάνει υπόψη της αυτές τις λειτουργικές διαφορές, διότι για τον υπολογισμό του δείκτη κερδοφορίας αφαιρούνται τα λειτουργικά κόστη και οποιεσδήποτε λειτουργικές διαφορές απαλείφονται.

Επειδή, η εξέταση των λειτουργικών εξόδων έχει κριθεί, ως βήμα της συγκριτικής ανάλυσης, για την επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης από την φορολογική αρχή (σχετική η απόφαση ΔΕΔ 1582/2020).

Επειδή, οι οποιεσδήποτε λειτουργικές διαφορές (επίπεδο της πώλησης, λιανική ή χονδρική) απαλείφονται με την υιοθέτηση της μεθόδου του Καθαρού κέρδους συναλλαγής (TNMM) που λαμβάνει υπόψη της ορισμένες λειτουργικές διαφορές.

Επειδή, η ίδια η προσφεύγουσα έχει προκρίνει στον σχετικό φάκελο τεκμηρίωσης την επιλογή της μεθόδου του Καθαρού κέρδους συναλλαγής (TNMM), ως καταλληλότερη, έχοντας απορρίψει ως μη εφαρμόσιμη την μέθοδο της Τιμής μεταπώλησης (Resale price method-RPM), αλλά επιστρέφει σε αυτή με τα νέα στοιχεία, ώστε να αποδείξει ότι η αρχή των ίσων αποστάσεων τηρείται.

Επειδή, έχει κριθεί από την φορολογική αρχή πως το κονδύλι: «Αγορές χρήσης-Material cost», δεν ταυτίζεται με το κονδύλι: «Κόστος πωληθέντων-Cost of goods sold» (σχετική η απόφαση ΔΕΔ 4005/2016).

Επειδή, οι επιχειρήσεις του δείγματος του ελέγχου δημοσιεύουν το κονδύλι «Κόστος πωληθέντων-Cost of goods sold».

Για όλους τους παραπάνω βάσιμους και τεκμηριωμένους λόγους, ο έλεγχος διατυπώνει τη θέση πως **θα πρέπει να εφαρμοστεί η μέθοδος του Καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM)**, ως περισσότερο αξιόπιστη, και οι οποιεσδήποτε διαφορετικές απόψεις της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν, καθότι η ίδια η προσφεύγουσα έχει προκρίνει ως περισσότερο αξιόπιστη τη μέθοδο του Καθαρού κέρδους συναλλαγής, αλλά και επειδή υπάρχουν τεχνικά λάθη, αναφορικά με τον υπολογισμό του δείκτη μικτού περιθωρίου κέρδους των συγκριτικών στοιχείων του δείγματος της προσφεύγουσας.

4.3.3.2.6. Ως προς την κατάτμηση των συναλλαγών

Επειδή, η προσφεύγουσα με τα νέα στοιχεία, που προσκόμισε, προέβη σε κατάτμηση του αποτελέσματος των τεσσάρων (4) κατηγοριών ενδοομιλικών συναλλαγών της, όπως παρακάτω.

	Λιανικές Πωλήσεις στην Ημεδαπή	Πωλήσεις σε Συνδεδεμένα Μέρη στα Βαλκάνια	Παροχή Υπηρεσιών στα συνδεδεμένα μέρη στα Βαλκάνια	Επαναχρέωση Εξόδων
Κύκλος εργασιών (Πωλήσεις)	49.259.209,17	10.115.768,40	0,00	0,00
Κόστος πωλήσεων	27.404.607,40	9.930.301,41	0,00	0,00
Μικτά αποτελέσματα (κέρδη) εκμεταλλεύσεως	21.854.601,77	185.466,99	0,00	0,00
Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως	321.726,87	0,00	254.264,98	598.546,11
Σύνολο Λειτουργικών Εξόδων	27.766.704,64	60.379,31	235.430,78	597.103,04
Μερικά αποτελέσματα (ζημιές) εκμεταλλεύσεως	-5.590.376,00	125.087,68	18.834,20	1.443,07
Δείκτης καθαρού κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα)	-11,28%	1,24%	7,41%	0,24%

Επειδή, ο έλεγχος επαναυπολόγησε τους δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα), του δείγματός του, με τη χρήση σταθμισμένων όρων της τριετίας 2011-2013, όπως παρακάτω.

	Σταθμισμένος μέσος όρος τριετίας 2011-2013
Ελάχιστο	-8,10%
1^ο Τεταρτημόριο	1,49%
Διάμεσος	3,84%
3^ο Τεταρτημόριο	6,61%
Μέγιστο	22,29%
Πλήθος επιχειρήσεων	Τριάντα τέσσερις (34)

Επειδή, ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί πως πρέπει οι συναλλαγές να εξεταστούν ξεχωριστά, προκύπτει πως:

για την αγορά εμπορευμάτων και την μεταπώληση στην ελληνική αγορά, προκύπτει θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, καθότι η κερδοφορία της προσφεύγουσας (-11,28%), υπολείπεται του ορίου του 1ου Τεταρτημορίου (1,49%) του δείγματος του ελέγχου,

για την πώληση των εμπορευμάτων σε συνδεδεμένες αλλοδαπές επιχειρήσεις στα Βαλκάνια, προκύπτει θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, καθότι η κερδοφορία της προσφεύγουσας (1,24%), υπολείπεται του ορίου του 1ου Τεταρτημορίου (1,49%) του δείγματος του ελέγχου.

Επειδή, το προηγούμενο αποτέλεσμα είναι αντιφατικό, διότι δεικνύει πως προκύπτει θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, τόσο στις ενδοομιλικές αγορές όσο και στις ενδοομιλικές πωλήσεις για τα ίδια εμπορεύματα, που αγοράστηκαν ενδοομιλικά και πωλήθηκαν είτε στην ελληνική αγορά είτε σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις στα Βαλκάνια.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε πρόσθετα στοιχεία, ώστε να αποδείξει πως τα ενδοομιλικά αγορασθέντα εμπορεύματα που έχουν ως σκοπό την μεταπώληση σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις στα Βαλκάνια, είναι διαφορετικά από αυτά που πωλούνται στην Ελλάδα.

Επειδή, για τις ενδοομιλικές πωλήσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις στα Βαλκάνια, ο δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) με παρονομαστή τις πωλήσεις δεν είναι αξιόπιστος, διότι οι πωλήσεις αυτές είναι που εξετάζονται για την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Επειδή, με αυτή την μεθοδολογία ο έλεγχος οδηγείται σε αντιφατικά αποτελέσματα, καθότι δεν γνωρίζει ποιες τιμές θα πρέπει να διορθωθούν (τιμές αγορών ή τιμές πωλήσεων).

Για όλους τα παραπάνω, βάσιμους και τεκμηριωμένους λόγους, ο έλεγχος διατυπώνει τη θέση πως **θα πρέπει να εξετάσει στις συναλλαγές ενδοομιλικών αγορών και ενδοομιλικών πωλήσεις σε ενιαία βάση με τη χρήση δεικτών BERRY, που δεν επηρεάζονται από τις τιμές αγοράς και πώλησης των ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας, απορρίπτοντας τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας ως αβάσιμους.**

4.3.3.2.7. Ως προς την επιλογή του δείκτη κερδοφορίας

Επειδή, ο παρονομαστής του δείκτη κερδοφορίας που θα χρησιμοποιηθεί πρέπει να είναι ανεξάρτητος της ενδοομιλικής τιμολόγησης, ώστε να υπάρχει αντικειμενικό σημείο εκκίνησης των υπολογισμών.

Εξάλλου, αυτή η προσέγγιση είναι σύμφωνη με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση-Ιούλιος 2010), που στην παρ. 2.88, αναφέρουν πως:

«Ο παρονομαστής του δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους θα πρέπει να είναι λογικά ανεξάρτητος από τις ελεγχόμενες συναλλαγές, διαφορετικά δεν θα υπήρχε αντικειμενικό σημείο εκκίνησης. Για παράδειγμα, όταν αναλύεται μια συναλλαγή αγοράς αγαθών από συνδεδεμένη επιχείρηση για μεταπώληση σε ανεξάρτητους πελάτες, κάποιος δεν θα μπορούσε να σταθμίσει το καθαρό κέρδος με το κόστος πωληθέντων, καθώς αυτό το κόστος εξετάζεται ως προς την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων. Παρομοίως, για μια ελεγχόμενη συναλλαγή παροχής υπηρεσιών σε μια συνδεδεμένη επιχείρηση, κάποιος δεν θα μπορούσε να σταθμίσει το καθαρό κέρδος με τις πωλήσεις, καθώς αυτές οι πωλήσεις εξετάζονται ως προς την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων. Όταν ο παρονομαστής του δείκτη επηρεάζεται ουσιαστικά από ελεγχόμενες συναλλαγές κόστους, τα οποία δεν είναι το αντικείμενο του ελέγχου ως προς την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων (όπως χρεώσεις κεντρικών γραφείων, χρεώσεις ενοικίασης, χρέωση για την λήψη δικαιωμάτων που πληρώνονται σε συνδεδεμένη επιχείρηση), προσοχή θα πρέπει να επιδεικνύεται, ώστε να διασφαλίζεται ότι αυτά τα ενδοομιλικά κόστη δεν επηρεάζουν ουσιαστικά την ανάλυση και ειδικότερα ότι αυτά τα στοιχεία κόστους τηρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων».

Επειδή, τα λειτουργικά κόστη της προσφεύγουσας δεν επηρεάζονται από ενδοομιλικές χρεώσεις, και επομένως υπάρχει αντικειμενικό σημείο εκκίνησης των υπολογισμών.

Επειδή, η παροχή υπηρεσιών σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις στα Βαλκάνια, δεν αποτελεί εμπορευματική συναλλαγή.

Επειδή, η μετακύληση κόστους έχει αναμορφωθεί με την εφαρμογή άλλων διατάξεων και επομένως παρελκύει η εξέτασή της ως προς την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Επειδή, ο έλεγχος επαναυπολογίζει τον δείκτη BERRY της προσφεύγουσας όπως παρακάτω:

	Συνολικά	Λιανικές Πωλήσεις στην Ημεδαπή	Πωλήσεις σε Συνδεδεμένα Μέρη στα Βαλκάνια
Κύκλος εργασιών (Πωλήσεις)	59.374.977,57 €	49.259.209,17 €	10.115.768,40 €
Κόστος πωλήσεων	37.334.908,81 €	27.404.607,40 €	9.930.301,41 €
Μικτά αποτελέσματα (κέρδη) εκμεταλλεύσεως	22.040.068,76 €	21.854.601,77 €	185.466,99 €
Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως	321.726,87 €	321.726,87 €	- €
Σύνολο Λειτουργικών Εξόδων	27.827.083,95 €	27.766.704,64 €	60.379,31 €
Μερικά αποτελέσματα (ζημίες) εκμεταλλεύσεως	- 5.465.288,32 €	- 5.590.376,00 €	125.087,68 €
Δείκτης BERRY	80,36%		

4.3.3.2.8. Ως προς την επιλογή του σημείου εντός του εύρους που τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων

Επειδή, η μέθοδος του Καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) επηρεάζεται από παράγοντες που δεν έχουν σχέση με την ενδοομιλική τιμολόγηση, όπως τα μερίδια αγοράς των επιχειρήσεων (ύψος ακαθαρίστων εσόδων).

Εξάλλου, αυτό το γεγονός είναι σύμφωνο με την διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές ΟΟΣΑ-τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση, Ιούλιος 2010), που στην παρ. 2.71, αναφέρουν πως:

«Οι δείκτες του καθαρού περιθωρίου κέρδους μπορεί να επηρεαστούν άμεσα από τέτοιες δυνάμεις που λειτουργούν στην αγορά, όπως: την απειλή νεοεισερχομένων επιχειρήσεων στην αγορά, την ανταγωνιστική θέση,

την αποδοτικότητα της διοίκησης και τις επιχειρηματικές στρατηγικές, την απειλή για την ύπαρξη υποκατάστατων αγαθών, τις διαφορετικές δομές κόστους (όπως αποτυπώνονται πχ. στην χρονολογία των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού), τις διαφορές στο κόστος κεφαλαίου (πχ. την χρηματοδότηση με ίδια κεφάλαια έναντι του δανεισμού από τρίτους) και τον βαθμό της επιχειρηματικής εμπειρίας (πχ. εάν η επιχείρηση βρίσκεται στα πρώτα στάδια λειτουργίας της ή είναι παλαιότερη στον κλάδο)...».

Επειδή, ο έλεγχος αναγνωρίζει πως υπάρχουν ελλείμματα συγκρισιμότητας ως προς το μερίδιο της αγοράς (ύψος ακαθαρίστων εσόδων), καθότι οι ανταγωνίστριες επιχειρήσεις της προσφεύγουσας είναι συνδεδεμένες.

Επειδή, η προσφεύγουσα έχει το μεγαλύτερο μερίδιο αγοράς από όλες τις επιχειρήσεις του δείγματος, όπως αυτό αποτυπώνεται στον παρακάτω πίνακα.

A/A	Επωνυμία	Χώρα	Κωδικός αριθμός στη βάση δεδομένων	Κωδικός αριθμός δραστηριότητας (ΚΑΔ)	Μέσος όρος ακαθαρίστων εσόδων 2011-2013
	Προσφεύγουσα				60.549.515,53 €
1		Ηνωμένο Βασίλειο	.....	4771	48.719.036,80 €
2		Ηνωμένο Βασίλειο	.....	4771	38.858.444,74 €
3		Δανία	.....	4771	37.316.381,00 €
4		Ηνωμένο Βασίλειο	.....	4772	29.768.820,81 €
5		Ηνωμένο Βασίλειο	.....	4772	26.401.090,29 €
6		Ηνωμένο Βασίλειο	.....	4771	19.285.921,31 €
7		Ηνωμένο Βασίλειο	.....	4771	17.623.655,62 €
8		Πολωνία	.....	4772	13.227.281,65 €
9		Ηνωμένο Βασίλειο	.....	4772	12.035.540,11 €
10		Ηνωμένο Βασίλειο	.....	4771	11.117.999,14 €
11		Ηνωμένο Βασίλειο	.....	4771	8.839.064,52 €
12		Ηνωμένο Βασίλειο	.....	4771	8.420.594,61 €
13		Ελλάδα	.....	4772	7.824.743,00 €
14		Λετονία	.....	4772	7.627.862,67 €
15		Ελλάδα	.....	4771	7.612.201,00 €
16		Λετονία	.....	4772	6.563.639,00 €
17		Ελλάδα	.....	4771	6.431.004,33 €
18		Ελλάδα	.....	4772	6.323.825,33 €
19		Λιθουανία	.....	4772	5.532.934,00 €
20		Ελλάδα	.....	4771	4.689.921,00 €
21		Ελλάδα	.....	4771	4.673.420,67 €
22		Ελλάδα	.....	4771	4.568.848,33 €
23		Ελλάδα	.....	4771	4.481.314,67 €
24		Ελλάδα	.....	4771	3.620.671,00 €
25		Ελλάδα	.....	4772	3.528.330,00 €
26		Ελλάδα	.....	4772	3.279.449,00 €
27		Ελλάδα	.....	4771	3.259.099,33 €
28		Λετονία	.....	4771	3.131.264,67 €

A/A	Επωνυμία	Χώρα	Κωδικός αριθμός στη βάση δεδομένων	Κωδικός αριθμός δραστηριότητας (ΚΑΔ)	Μέσος όρος ακαθαρίστων εσόδων 2011-2013
29		Ελλάδα	.....	4771	2.999.157,00 €
30		Ελλάδα	.....	4771	2.710.149,33 €
31		Ελλάδα	.....	4771	1.887.291,67 €
32		Ηνωμένο Βασίλειο	.....	4771	1.648.129,11 €
33		Λετονία	.....	4771	1.317.377,67 €
34		Ηνωμένο Βασίλειο	.....	4771	1.198.879,55 €

Επειδή, ο όγκος της προσφοράς (ανταγωνιστική θέση), είναι κρίσιμος για την τιμή που χρεώνεται μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων και αυτό το έλλειμμα συγκρισιμότητας, έχει κριθεί στη σχετική νομολογία (σχετική η απόφαση ΔΕΦΑ 2436/2017, σκέψη 9) ότι επηρεάζει την συγκρισιμότητα των συναλλαγών.

Επειδή, εν προκειμένω, κατά την επίτευξη της ενδοομιλικής συναλλαγής και προκειμένου η φύση και οι όροι αυτής να μην αποκλίνουν αδικαιολόγητα από τους όρους συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, λαμβάνονται υπόψη παράγοντες συγκρισιμότητας αναφερόμενοι καταρχήν στους συμβατικούς όρους, στις επικρατούσες οικονομικές συνθήκες, στην ειδικότερη στρατηγική κάθε επιχείρησης, αλλά και τα ειδικότερα χαρακτηριστικά των αγαθών και των παρεχόμενων υπηρεσιών, όπως η ποιότητα, η διαθεσιμότητα και ο όγκος προσφοράς τους στην αγορά, που εν πολλοίς καθορίζουν και αντιπροσωπεύουν την αξία τους στην ελεύθερη αγορά και ως εκ τούτου είναι χρήσιμοι συγκριτικοί δείκτες για την συγκρισιμότητα ελεγχόμενων ή μη συναλλαγών.

Επειδή, ο όγκος των πωλήσεων της προσφεύγουσας δεν είναι παρόμοιου μεγέθους με τα αντίστοιχα των επιχειρήσεων του δείγματος του ελέγχου, ο έλεγχος επιλέγει την τιμή που τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων, ως την τιμή της διαμέσου.

Εξάλλου, η επιλογή αυτή προτείνεται από τις Κατευθυντήριες Γραμμές ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση, Ιούλιος 2010) που με την παρ. 3.57, αναφέρουν ότι:

«Μπορεί να υπάρξει περίπτωση ότι, αν και κάθε προσπάθεια έχει γίνει για να απορριφθούν σημεία που έχουν μικρότερο βαθμό συγκρισιμότητας, η κατάληξη σε ένα εύρος για το οποίο, δοθέντων της διαδικασίας που χρησιμοποιήθηκε για την επιλογή των συγκρίσιμων στοιχείων και τους περιορισμούς στη διαθέσιμη πληροφόρηση για τα συγκρίσιμα στοιχεία, κάποια ελαττώματα συγκρισιμότητας παραμένουν που δεν μπορούν να αναγνωριστούν ή και να ποσοτικοποιηθούν και ως εκ τούτου είναι μη προσαρμόσιμα. Σε τέτοιες περιπτώσεις, αν το εύρος περιλαμβάνει έναν επαρκή αριθμό παρατηρήσεων, στατιστικά εργαλεία κεντρικής τάσης περιορισμού του εύρους (πχ. το ενδοτεταρτημοριακό εύρος, ή άλλα εκατοστημόρια) μπορεί να βοηθήσουν στην βελτίωση της αξιοπιστίας της ανάλυσης»,

αλλά και στην παρ. 3.61, αναφέρουν πως:

«Αν η σχετική συνθήκη της ελεγχόμενης συναλλαγής (πχ. η τιμή ή το περιθώριο κέρδους) βρίσκεται εκτός του εύρους ίσων αποστάσεων που υπολόγισε η φορολογική αρχή, ο φορολογούμενος πρέπει να έχει την ευκαιρία να παρουσιάσει επιχειρήματα ότι η τιμή ή το περιθώριο κέρδους της ελεγχόμενης συναλλαγής τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων και ότι το αποτέλεσμα είναι εντός του εύρους ίσων αποστάσεων (δηλαδή ότι το εύρος ίσων αποστάσεων είναι διαφορετικό από αυτό που υπολόγισε η φορολογική αρχή). Αν ο φορολογούμενος δεν είναι ικανός να αποδείξει αυτό το γεγονός, η φορολογική αρχή θα πρέπει να καθορίσει εκείνο το σημείο εντός του εύρους ίσων αποστάσεων στο οποίο θα γίνει η προσαρμογή της τιμής ή του περιθωρίου κέρδους της ελεγχόμενης συναλλαγής», σε συνδυασμό με την παρ. 3.62 των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ, «Για τον καθορισμό του σημείου της προσαρμογής, όπου το εύρος περιλαμβάνει αποτελέσματα σχετικά ίσης και υψηλής αξιοπιστίας, μπορεί να θεωρηθεί ότι οποιοδήποτε σημείο στο εύρος τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων. Όπου ελλείμματα συγκρισιμότητας παραμένουν, όπως συζητήθηκε στην παράγραφο 3.57, μπορεί να είναι κατάλληλο να χρησιμοποιηθούν μέτρα κεντρικής τάσης για τον καθορισμό αυτού του σημείου (για παράδειγμα τη διάμεσο, τον απλό ή σταθμισμένο μέσο όρο κλπ, ανάλογα με τα ειδικά χαρακτηριστικά του δείγματος δεδομένων), ώστε να ελαχιστοποιηθεί ο κίνδυνος λανθασμένης επιλογής εξαιτίας άγνωστων ή μη ποσοτικοποιήσιμων ελλειμμάτων συγκρισιμότητας που απομένουν».

4.3.3.2.9. Πόρισμα του ελέγχου επί των νέων στοιχείων της αναπομπής

Για όλους τους παραπάνω βάσιμους και τεκμηριωμένους λόγους, ο έλεγχος μετά την εξέταση των νέων στοιχείων, προτείνει την απόρριψη των εσωτερικών νέων στοιχείων της προσφεύγουσας, την εφαρμογή της μεθόδου του Καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), με τη χρήση δεικτών BERRY και τον προσδιορισμό των κερδών της προσφεύγουσας, στο επίπεδο της διαμέσου του δείγματος, όπως παρακάτω:

Πωλήσεις	59.374.977,57 €
Κόστος πωληθέντων	37.334.908,81 €
Άλλα έσοδα	321.726,87 €
Μικτό κέρδος (Α)	22.361.795,63 €
Έξοδα διοίκησης και διάθεσης (Β)	27.827.083,95 €
Μερικό αποτέλεσμα	-5.465.288,32 €
Δείκτης BERRY (μικτό κέρδος προς λειτουργικά έξοδα) $(\Gamma)=(B)/(A)$	80,36%
Διάμεσος δείγματος (Δ)	111,13%
Διαφορά δεικτών $(E)=(\Delta)-(\Gamma)$	30,77%
Λογιστική διαφορά $(E)X(B)$	8.562.393,73 €

4.3.3.2. Κατόπιν των ανωτέρω, επισημαίνουμε ότι από τις διενεργηθείσες συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες) της Υπηρεσίας μας, προκύπτει διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών, σύμφωνα με το περιεχόμενο του πίνακα που ακολουθεί:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΠΑΝΑΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΓΙΑ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

"....."

Φορολογική περίοδος 30.03.2014 - 28.03.2015

A/A	ΛΟΓ.ΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.	ΕΠΑΝΑΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ	ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΔΙΑΓΡΑΦΕΤΑΙ ΛΟΓΩ ΣΥΜΠΛΗΡ. ΕΛΕΓΚ. ΕΠΑΛΗΘ.
1	ΛΟΙΠΕΣ	Μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων	8.634.826,51	8.562.393,73	72.432,78

....»

Επειδή από την έκθεση απόψεων της αρμόδιας ελεγκτικής Αρχής, αφού ελήφθησαν υπόψη τα νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν με τα υπομνήματα, προκύπτει διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ως προς τη λογιστική διαφορά του λογαριασμού 81 «Εκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα» ποσού **455.820,16€** και της λογιστικής διαφοράς από τη μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων ποσού **72.432,78€**, άποψη την οποία αποδέχεται η υπηρεσία μας,

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **31/12/2020** έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από **01/02/2021** και αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με διακριτικό τίτλο «.....», που εδρεύει στην, οδός αρ., Τ.Κ. και με ΑΦΜ:, και την τροποποίηση της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 30.03.14 - 28.03.15, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Εκκαθάριση φόρου Φορολογικής περιόδου 30.03.2014 - 28.03.2015	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική Φορολ.Υποχρέωση
Ζημιά βάσει Δ.Λ.Π	-5.409.871,41€	-5.409.871,41€	-5.409.871,41€	
Πλέον: Προσωρινές Διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. - Φ.Β.	-602.180,39€	-602.180,39€	-602.180,39€	
Φορολογική Ζημιά χρήσης	-6.012.051,80€	-6.012.051,80€	-6.012.051,80€	
Πλέον: Μη εκπιπόμενες δαπάνες βάσει Δήλωσης	1.332.552,55€	1.332.552,55€	1.332.552,55€	
Πλέον: Πιστωτικά υπόλοιπα αποθεματικών (παρ. 12 & 13 Κ.Φ.Ε.) που δηλώθηκαν με τις Δηλώσεις Φ.Ε. (πριν από την έναρξη του ελέγχου)	409.873,29€	409.873,29€	409.873,29€	
Πλέον: Λογιστικές Διαφορές βάσει Ελέγχου-Απόφασης		10.221.575,94€	9.693.323,00€	9.693.323,00€
Σύνολο Ζημιών / Κερδών φορολογικού έτους	-4.269.625,96€	5.951.949,98€	5.423.697,04€	9.693.323,00€
Πλέον ή Μείον: Ζημιά παρελθουσών χρήσεων	-34.928.460,75€	-34.928.460,75€	-34.928.460,75€	0,00€
Ζημιά μετά τη φορολογική αναμόρφωση	-39.198.086,71€	-28.976.510,77€	-29.504.763,71€	9.693.323,00€

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.