



**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604561  
e-mail : ded.ath@aade.gr

## 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' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
4. Την από **29/10/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία “.....”, με αντικείμενο εργασιών υπηρεσίες ξενοδοχείου, πολυτελείας και α' κατηγορίας με εστιατόριο, και έδρα την ....., και ....., Τ.Κ ..... και **ΑΦΜ:** ....., κατά της υπ' αριθ. .... /**2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους **2018**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα,
5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κέρκυρας, καθώς και την από **28/09/2021** έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **29/10/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία “.....” και ΑΦΜ: ....., η οποία, λαμβανομένου υπόψη ότι η κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης έγινε στις **03/09/2021**, 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	..... - 28/09/2021	Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος	2018	18.648.993,55€	5.408.208,13€	2.704.104,06€	8.112.312,19€
<b>Σύνολα</b>					<b>5.408.208,13€</b>	<b>2.704.104,06€</b>	<b>8.112.312,19€</b>

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος, προέκυψαν από έλεγχο ενδοομιλικών συναλλαγών που διενεργήθηκαν για την πώληση του ακινήτου του ξενοδοχειακού συγκροτήματος “.....” στον ..... για το φορολογικό έτος **2018**, δυνάμει της υπ’ αριθ. .... /**2021** εντολής ελέγχου του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με αφορμή το υπ’ αριθ. .... /**2021** έγγραφο της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, με το οποίο διαβιβάστηκε το υπ’ αριθ. .... /**2021** έγγραφο του ΣΔΟΕ με συνημμένη την από **06/04/2021** πληροφοριακή έκθεση ελέγχου των ελεγκτών ..... και .....

Σύμφωνα με την εν λόγω Πληροφοριακή έκθεση, με την από ..... /..... εντολή ελέγχου οι ανωτέρω υπάλληλοι του ΣΔΟΕ Αττικής διενήργησαν έλεγχο στην προσφεύγουσα και διαπίστωσαν ότι κατά το φορολογικό έτος 2018 πουλήθηκε το ακίνητο - ξενοδοχειακή μονάδα “.....” που βρίσκεται στην περιοχή ..... του ..... με το υπ’ αριθ. .... /**2018** συμβόλαιο, έναντι τιμήματος **2.700.000€** από την προσφεύγουσα προς την κυπριακή εταιρεία “.....” με ΑΦΜ ....., με υποκατάστημα στην Ελλάδα, το οποίο βρίσκεται στην οδό ..... στον ..... Ωστόσο από την υπ’ αριθ. .... /**2018** ανακοίνωση του ΓΕΜΗ προκύπτει ότι είχε καταχωρηθεί στο Μητρώο σχετική έκθεση εκτίμησης ανεξάρτητων ορκωτών εκτιμητών η οποία έχει εκτιμήσει το εν λόγω ακίνητο του ξενοδοχειακού συγκροτήματος “.....”, με την τιμή **25.577.224,97€**.

Από τον περαιτέρω έλεγχο που διενήργησε το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαπιστώθηκε ότι στην ανωτέρω κυπριακή εταιρεία, η οποία συστάθηκε στις **06/12/2017** με αριθμό μητρώου ..... με μοναδικό μέτοχο την ....., πουλήθηκε η ανωτέρω ξενοδοχειακή μονάδα από την προσφεύγουσα στην οποία κύρια μέτοχος αλλά και Πρόεδρος & Διευθύνουσα σύμβουλος είναι η ..... Δηλαδή πωλήτρια και αγοράστρια εταιρεία είναι ιδίων συμφερόντων. Κατά συνέπεια, δεδομένου ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις των άρθρων 2, 50 και 51 του ν. 4172 /**2013**, και του άρθ 21 του ν. 4174/**2013** περί συνδεδεμένων επιχειρήσεων και ενδοομιλικών συναλλαγών, αφού διαπιστώθηκε σχέση σύνδεσης λόγω ύπαρξης άμεσης ή έμμεσης συμμετοχής στο κεφάλαιο ή ουσιώδους συμμετοχής στη διοίκηση ή τον έλεγχο, η πώληση του εν λόγω ακινήτου, καθώς και τα μισθώματα που κατέβαλε η προσφεύγουσα, εξετάστηκε με βάση τις διατάξεις των ενδοομιλικών συναλλαγών και προέκυψε διαφορά φορολογητέας αξίας από την πώληση του ακινήτου ύψους **22.877.224,97€** (ήτοι: εκτίμηση αξίας ακινήτου 25.577.224,97€ μείον τίμημα πώλησης βάσει συμβολαίου 2.700.000€), η οποία προστέθηκε στα αποτελέσματα ως λογιστική διαφορά, ενώ από την εξέταση των καταβληθέντων από την προσφεύγουσα μισθωμάτων, δεν προέκυψαν διαφορές.

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

- 1) Σφάλματα του ελέγχου κατά την εφαρμογή της μεθόδου τεκμηρίωσης
- 2) Μη πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία για την τεκμηρίωση της συναλλαγής
- 3) Πρόσφορα συγκριτικά στοιχεία που προσκομίστηκαν και δεν ελήφθησαν υπόψη
- 4) Δεν εφαρμόστηκε το άρθρο 39§2 του ΚΦΕ για τον υπολογισμό της πραγματικής αξίας του ακινήτου
- 5) Εσφαλμένος υπολογισμός του εισοδήματος από την υπεραξία πώλησης του ακινήτου
- 6) Υπολογισμός της υπεραξίας με βάση την αντικειμενική αξία
- 7) Ανεπίτρεπτη κατά το άρθρ. 4 παρ. 5 του Συντάγματος και των γενικών αρχών του διεθνούς φορολογικού δικαίου, διπλής φορολογίας.

**Επειδή** η ελέγχουσα φορολογική αρχή, μετά από έλεγχο που διενήργησε στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση και πρόσθεσε ως λογιστικές διαφορές στα εκ των βιβλίων προκύπτοντα αποτελέσματα την διαφορά από την τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών έτους 2018 ύψους 22.877.224,97€ (ήτοι: εκτίμηση αξίας ακινήτου 25.577.224,97€ μείον τίμημα πώλησης βάσει συμβολαίου 2.700.000€),

**Επειδή** η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26§2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Συνεπώς, ο έλεγχος μπορεί να ενεργήσει μόνο με βάση ότι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς,

**Επειδή** με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 50 του ν. 4172/2013 (Α' 167) ορίζεται ότι:

Με το άρθρο 2 περ. ζ: «**συνδεδεμένο πρόσωπο**» είναι κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα: αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου, ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου, γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο».

Με το άρθρο 50: «**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 ΚΦΕ με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου. **2**) Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές»

**Επειδή** η βασική αρχή κατά τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι η αρχή της ανοιχτής αγοράς ή των ίσων αποστάσεων όπως αποτυπώνεται στην παρ.1 του άρθρου 9 του Προτύπου Φορολογικών Συμβάσεων Εισοδήματος και Κεφαλαίου του ΟΟΣΑ και έχει ως εξής: «Εάν επικρατούν ή επιβάλλονται στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις των δυο (συνδεδεμένων) επιχειρήσεων

όροι διαφορετικοί από εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε από τα κέρδη τα οποία, εάν 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 αυτής και να φορολογηθούν ανάλογα»

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος πάσχει εσφαλμένης εφαρμογής των κανόνων για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών και εσφαλμένης αιτιολογίας, αφού κακώς απορρίπτει τη μέθοδο τεκμηρίωσης που εφάρμοσε η εταιρεία εφαρμόζοντας την παραδοσιακή μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), ενώ τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποίησε δεν ήταν στη διάθεσή της, ούτε είχε πρόσβαση σ' αυτά, επιπλέον ότι δεν βρέθηκαν εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, ότι δεν έχουν ληφθεί υπόψη τα φυσικά και τεχνικά χαρακτηριστικά της συγκρίσιμης συναλλαγής, και τέλος αμφισβητεί το συμπέρασμα του ελέγχου περί συγκρίσιμων συναλλαγών για τα 2 ακίνητα (..... & .....), ότι δεν έγινε ανάλυση συγκρισιμότητας και ότι ο έλεγχος πήρε την μεγαλύτερη τιμή από τις εκτιμήσεις.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, προκειμένου για την συναλλαγή της πώλησης του ξενοδοχειακού συγκροτήματος «.....» στη συνδεδεμένη εταιρεία, η προσφεύγουσα δεν χρησιμοποιεί κάποια από τις προτεινόμενες παραδοσιακές μεθόδους τεκμηρίωσης του ΟΟΣΑ οι οποίες προτιμώνται έναντι των άλλων μεθόδων σύμφωνα με τις οδηγίες του ΟΟΣΑ και μόνο όταν λόγω έλλειψης στοιχείων δεν μπορούν να εφαρμοστούν, δύναται να επιλεγεί η συναλλακτική ή κάποια άλλη μέθοδος, πλην όμως η προσφεύγουσα, στο φάκελο τεκμηρίωσης, δεν τεκμηριώνει την απόρριψη των παραδοσιακών μεθόδων αρχικά και των συναλλακτικών μεθόδων στην συνέχεια, ώστε να αιτιολογήσει γιατί καταλήγει να υπολογίσει την αξία της πώλησης με την μέθοδο της παρούσας αξίας. Επίσης δεν αναφέρει ότι δεν βρήκε κάποια εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία ώστε να χρησιμοποιήσει κάποιες από τις βασικές μεθόδους σύμφωνα με τις οδηγίες του ΟΟΣΑ και μόνο αφού εξαντλήσει τη δυνατότητα αυτή να οδηγηθεί σε μία άλλη μέθοδο τεκμηρίωσης. Ειδικότερα η προσφεύγουσα χρησιμοποίησε τη μέθοδο αποτίμησης με προεξόφληση της παρούσας αξίας υπολογίζοντας την παρούσα αξία του ακινήτου λαμβάνοντας την αξία κτήσης των κτιρίων και οικοπέδων, μειωμένη με τις αποσβέσεις δεκαετίας και αυξημένη με τα μισθώματα δεκαετίας που έχουν συμφωνηθεί, χρησιμοποιώντας ένα προεξοφλητικό επιτόκιο 6%.

Επειδή με την υπ' αριθ. ΠΟΛ 1097/2014 (Β' 883) Απόφαση της ΓΓΔΕ, ορίζονται μεταξύ άλλων: «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 Κ.Φ.Ε. 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 τη τιμή μιας παρόμοιας συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων 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, 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 εξαιρεθεί μέσω κατάλληλων προσαρμογών. ...

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 τεταρτημωρίων 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 τεταρτημωρίου (25ου εκατοστιαίου σημείου έως και του 75ου εκατοστιαίου σημείου), με επαρκή αιτιολόγηση της επιλογής".

**Επειδή** οι παραδοσιακές μέθοδοι είναι ο αμεσότερος τρόπος για να εξακριβωθεί κατά πόσον οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ακολουθούν την αρχή των ίσων αποστάσεων (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.

Κατόπιν αυτών, η ελεγκτική αρχή **απέρριψε** την μέθοδο που χρησιμοποίησε η προσφεύγουσα για την τεκμηρίωση της ενδοομιλικής συναλλαγής πώλησης του ακινήτου **αφού δεν τεκμηριώθηκε η απόρριψη των βασικών μεθόδων και ειδικά των παραδοσιακών μεθόδων**, σύμφωνα με τις οδηγίες του ΟΟΣΑ και επέλεξε για την τεκμηρίωση της ενδοομιλικής συναλλαγής, **την μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP)**, χρησιμοποιώντας εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία ανάλογης συναλλαγής με ανεξάρτητη τρίτη οντότητα. Συγκεκριμένα για την τεκμηρίωση της ενδοομιλικής συναλλαγής πώλησης του ξενοδοχείου «.....» από την προσφεύγουσα χρησιμοποίησε εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία τρίτων και ειδικότερα την από 06/11/2017 έκθεση των ανεξάρτητων ορκωτών εκτιμητών της «.....» η οποία αποτιμά το συγκεκριμένο ακίνητο (γήπεδα και κτίρια) στην τιμή των **25.577.224,97€**. Περαιτέρω, χρησιμοποίησε εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία αγοραπωλησίας τρίτων ανεξάρτητων ακινήτων, στην ίδια περιοχή και ειδικότερα την από 05/2/2016 έκθεση εκτίμησης των ανεξάρτητων ορκωτών εκτιμητών «.....», που χρησιμοποιήθηκε για την πώληση του ξενοδοχείου «.....» που βρίσκεται στην παραλία του ..... στη ....., σύμφωνα με την οποία, η Αγοραία Αξία του ακινήτου του ξενοδοχείου «.....» εκτιμάται στο ποσό των 22.560.000€. Το ξενοδοχείο βρίσκεται στην ίδια περιοχή με το «.....» και είναι ίδιας δυναμικότητας (.....: 265 δωμάτια και 530 κλίνες, .....: 273 δωμάτια και

543 κλίνες). Ακόμη και τα δύο ξενοδοχεία είναι 5αστερα με ανάλογες παροχές προς του πελάτες τους όπως πακέτα all inclusive. Η τοποθεσία του «.....» είναι πιο προνομιακή αφού είναι πλησιέστερα στη θάλασσα (130 έναντι 350 μέτρων) γεγονός που αυξάνει την τιμή του συγκεκριμένου ακινήτου. Επιπλέον, οι τιμές ενοικίασης δεν διαφέρουν σημαντικά, ενώ και ως προς τις λοιπές παροχές (πισίνες, αθλητικές εγκαταστάσεις, παιδικός σταθμός κλπ) δεν υπάρχουν σημαντικές διαφοροποιήσεις.

Από τα ανωτέρω συγκριτικά στοιχεία σχετικά με τα 2 ακίνητα διαπιστώνεται πως πρόκειται για συγκρίσιμες συναλλαγές χωρίς σημαντικές διαφορές που θα μπορούσαν να διαφοροποιήσουν την τιμή πώλησης του επίμαχου ακινήτου. Κατά συνέπεια η εφαρμογή της παραδοσιακής μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) είναι η πλέον ενδεδειγμένη στη συγκεκριμένη περίπτωση και σύμφωνη με τις οδηγίες του ΟΟΣΑ περί επιλογής της κατάλληλης μεθόδου για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών.

**Επειδή περαιτέρω η προσφεύγουσα προβάλλει:**

- Ότι εξέτασε την επίμαχη ενδοομιλική συναλλαγή ως **αναδιάρθρωση λειτουργιών** και για το λόγο αυτό επέλεξε την μέθοδο της προεξόφλησης ταμειακών ροών ως μοναδική και ιδιαίτερη συναλλαγή, ο ισχυρισμός της απορρίπτεται, αφού καμιά αναδιάρθρωση λειτουργιών δεν πραγματοποιήθηκε,
- Ότι τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποίησε ο έλεγχος για την τεκμηρίωση της συναλλαγής δεν της κοινοποιήθηκαν και δεν είχε πρόσβαση σε αυτά, επίσης απορρίπτεται, αφού οι εκθέσεις εκτίμησης είναι δημοσιευμένες στο ΓΕΜΗ και τα υπόλοιπα στοιχεία που αναφέρονται στην συγκριτική ανάλυση είναι διαθέσιμα στο διαδίκτυο και στις ιστοσελίδες των εν λόγω ξενοδοχείων καθώς επίσης και σε πλατφόρμες όπως η ..... και όχι από πρόσβαση στο Ε9 και σε συμβόλαια αγοραπωλησίας στα οποία δεν έχει πρόσβαση η προσφεύγουσα. Επιπλέον, η από 06/11/2017 έκθεση εκτίμησης των ορκωτών εκτιμητών της εταιρείας «.....» για την εκτίμηση του ακινήτου του «.....» έχει αναρτηθεί στο ΓΕΜΗ από την ίδια την προσφεύγουσα. Άρα ο ισχυρισμός της ότι δεν βρέθηκαν εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία **απορρίπτεται** ως αβάσιμος και έρχεται σε αντίκρουση με τους ισχυρισμούς της, αφού η ίδια προσκομίζει ως πρόσφορα στοιχεία ανάλογες εκθέσεις εκτίμησης (..... & .....). Επίσης για την αναζήτηση στο ΓΕΜΗ δεν χρειάζεται κάποιο εργαλείο αναζήτησης όπως ισχυρίζεται, αλλά αρκεί η επωνυμία μια οντότητας, αφού δεν αποτελούσε κρυφό γεγονός η πώληση στην ίδια περιοχή του ακινήτου - ξενοδοχειακού συγκροτήματος .....
- Ότι δεν έχουν ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο τα φυσικά και ειδικά χαρακτηριστικά των ακινήτων **απορρίπτεται** αφού τα στοιχεία αυτά έχουν ληφθεί υπόψιν από τους εκτιμητές (βλέπε σελ.2 έκθεσης της «.....» και σελ 5 της έκθεσης της «.....» για το ..... ) και επίσης γίνεται αναλυτική συγκριτική και λειτουργική ανάλυση στην ενότητα 4 της έκθεσης ελέγχου των χαρακτηριστικών για τα 2 συγκρίσιμα ακίνητα.
- Ότι θα έπρεπε να διαφοροποιηθεί η τιμή πώλησης λόγω διαφοράς στην επιφάνεια των 2 συγκρίσιμων κτισμάτων (..... & ..... ) απορρίπτεται ως αβάσιμος, αφού για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας ενός ακινήτου δεν λαμβάνεται μόνο η επιφάνεια των κτισμάτων αλλά και χαρακτηριστικά όπως η απόσταση από την θάλασσα στο οποίο υπερτερεί του «.....» έναντι του «.....» καθώς και οι προοπτικές ανάπτυξης, η εμπορικότητα της περιοχής και οι πραγματικές τρέχουσες αξίες.
- Ότι δεν έχει γίνει ανάλυση συγκρισιμότητας κατά την προσπάθεια εφαρμογής της μεθόδου ΣΜΕΤ απορρίπτεται ως αβάσιμος, αφού στην ενότητα 4 της έκθεσης ελέγχου και συγκεκριμένα στις διαπιστώσεις ελέγχου και ειδικά στις σελ. 11-13, γίνεται η ανάλυση της συγκρισιμότητας σύμφωνα με τη μέθοδο της ΣΜΕΤ.
- Ότι ο έλεγχος πήρε την μεγαλύτερη τιμή, πλην όμως ο έλεγχος έλαβε ως **τιμή αποτίμησης του ακινήτου την από 06/11/2017 επίσημα δημοσιευμένη έκθεση εκτίμησης των ανεξάρτητων ορκωτών εκτιμητών**, η οποία έλαβε υπόψη της την αξία κτήσης των οικοπέδων και των κτιριακών της εγκαταστάσεων κατά την 31/12/2016, όπως αναλυτικά

αναφέρονται στο μητρώο παγίων και στο βιβλίο απογραφών ισολογισμού και κατέληξε στην εκτίμηση ότι η αξία των γηπέδων ανέρχεται σε **5.657.224,97€** και των κτιριακών εγκαταστάσεων σε **9.920.000,00€** δηλαδή συνολική αξία του ακινήτου **25.577.224,97€**.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η από 06.11.2017 εκτίμηση της εταιρείας «.....» αφορούσε την απόσχιση κλάδου επιχείρησης και αποτίμησε τη μονάδα ως σύνολο επιχείρησης στο οποίο περιλαμβάνεται όχι μόνο η αξία του ακινήτου αλλά και η συνολική αξία του κλάδου επιχείρησης, ως πλήρης λειτουργική ξενοδοχειακή μονάδα. Ο ισχυρισμός αυτός απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθόσον στην ως άνω έκθεση εκτίμησης, οι ανεξάρτητοι εκτιμητές αποτίμησαν την αξία των γηπέδων και κτιρίων λαμβάνοντας υπόψη την αξία κτήσης των οικοπέδων και της αναπόσβεστης αξίας των κτιριακών της εγκαταστάσεων κατά την 31/12/2016. Η συνολική αξία των κτιρίων και των γηπέδων σύμφωνα με την έκθεση της «.....» είναι γήπεδα **5.657.224,97€** και κτίρια **19.920.000,00€** δηλαδή συνολική αξία του ακινήτου **25.577.224,97€** και όχι συνολική αξία ολόκληρης δρώσας επιχείρησης που αβασίμως επικαλείται η προσφεύγουσα.

**Επειδή** ο ισχυρισμός της περί μη εφαρμογής του άρθρου 39§2 του ΚΦΕ, απορρίπτεται καθόσον η συγκεκριμένη διάταξη δεν έχει εφαρμογή στην προκείμενη περίπτωση, αφού εξετάζεται η πώληση του επίμαχου ακινήτου στην «.....» και όχι η ιδιοχρηση ακινήτου.

**Επειδή** ο ισχυρισμός της περί εσφαλμένου υπολογισμού της υπεραξίας, καθόσον δεν αφαιρέθηκε η αξία κτήσης του ακινήτου, κατά παράβαση του άρθρου 41 ΚΦΕ, **απορρίπτεται** αφού ο έλεγχος έχει λάβει υπόψιν του: α) την αξία κτήσης των οικοπέδων και β) την αναπόσβεστη αξία των κτιριακών της εγκαταστάσεων κατά την 31/12/2016, βάσει των λογιστικών αξιών από το μητρώο παγίων και το βιβλίο απογραφών - ισολογισμού μετά την αποτίμηση στην εύλογη αξία.

**Επειδή** ο ισχυρισμός της ότι έπρεπε ο υπολογισμός της υπεραξίας να γίνει με βάση την αντικειμενική αξία, **απορρίπτεται** ως αβάσιμος, αφού η εφαρμογή του άρθρου 41 του ΚΦΕ αφορά σε φόρο μεταβίβασης κεφαλαίου και όχι σε εισόδημα (κέρδος) από την πώληση περιουσιακού στοιχείου που καταλόγισε ο έλεγχος.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **28/09/2021** 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 **απόρριψη** της από **29/10/2021** και με αριθ. πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία “.....”, με αντικείμενο εργασιών υπηρεσίες ξενοδοχείου, πολυτελείας και α' κατηγορίας με εστιατόριο, και έδρα την ....., και ..... και **ΑΦΜ:** ....., και την **επικύρωση** της υπ' αριθ. .... /**2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους **2018**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

## Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο αρθ. 58 ΚΦΔ	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	..... /2021	Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος	2018	18.648.993,55€	5.408.208,13€	2.704.104,06€	8.112.312,19€
<b>Σύνολα</b>					<b>5.408.208,13€</b>	<b>2.704.104,06€</b>	<b>8.112.312,19€</b>

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.