



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/03/2022  
Αριθμός απόφασης: 958

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

### 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

**2.** Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**3.** Την με ημερομηνία κατάθεσης **02/12/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με **ΑΦΜ** ..... η οποία εδρεύει στην ΒΙ.ΠΕ. .... κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

-Της υπ' αριθμ...../2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2015 – 31.12.2015,

-Της υπ' αριθμ...../2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2016 – 31.12.2016,

-Της υπ' αριθμ...../2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2017 – 31.12.2017,

και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

**4.** Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

**5.** Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με **02/12/2021** και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με **ΑΦΜ** ..... η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. ....../**2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2015 – 31.12.2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 21.474,80 Ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 10.737,40 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **32.212,20 Ευρώ**.

-Με την υπ' αριθμ. ....../**2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2016 – 31.12.2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 36.687,77 Ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 18.343,89 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **55.031,66 Ευρώ**.

-Με την υπ' αριθμ. ....../**2021** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2017 – 31.12.2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 102.423,75 Ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 25.605,94 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **128.029,69 Ευρώ**.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 31/08/2021 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ....  
...../-.....

Συγκεκριμένα δυνάμει της υπ' αριθμ. ....../2019 έγγραφης εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διενεργήθηκε έλεγχος της φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., Λοιποί φόροι, τέλη εισφορές καθώς και της ορθής τήρησης Βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017 σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των άρθρων 23, 24, 25 και 72 του Ν.4174/2013 «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» καθώς και τις Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1124/2015 , ΠΟΛ. 1036/2017 και ΠΟΛ 1067/2018 (αφορούν ελέγχους επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία των Ε.Λ.Π.- Ν.4308/2014 και κλείνουν Ισολογισμό από 01/01/2014).

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν οι παρακάτω ανά φορολογικό έτος λογιστικές διαφορές:

#### **Α)Φορολογικό έτος 2015**

| Λογαριασμός   | Περιγραφή                                         | Υπόλοιπο<br>31/12/2015 | Αναμόρφωση<br>βάσει δήλωσης<br>Αρχικής &<br>Τροποποιητικής | Αναμόρφωση<br>βάσει ελέγχου | Διαφορά   |
|---------------|---------------------------------------------------|------------------------|------------------------------------------------------------|-----------------------------|-----------|
| 64-00-01-0000 | ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦ.ΠΡΟΣ/ΚΟΥ<br>Μ.ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ<br>ΦΠΑ | 22.985,27              | 4.872,88                                                   | 22.985,77                   | 18.112,89 |

|               |                                                                       |                  |                 |                  |                  |
|---------------|-----------------------------------------------------------------------|------------------|-----------------|------------------|------------------|
| 64-00-01-0001 | ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΜΕ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΩ ΤΩΝ 2000 Κ.Ε | 2.829,19         | 599,79          | 2.829,19         | 2.229,40         |
| 64-00-01-0002 | ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΩΝ ΜΕ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ                | 6.314,66         | 1.380,04        | 6.314,66         | 4.934,62         |
|               | ΔΙΑΦΟΡΑ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ                                  |                  | 0,00            | 48.774,11        | 48.774,11        |
|               | <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>                                                         | <b>32.129,12</b> | <b>6.852,71</b> | <b>80.903,73</b> | <b>74.051,02</b> |

## Β)Φορολογικό έτος 2016

| Λογαριασμός   | Περιγραφή                                                             | Υπόλοιπο<br>31/12/2016 | Αναμόρφωση<br>βάσει Δήλωσης<br>Αρχικής &<br>Τροποποιητικής | Αναμόρφωση<br>βάσει ελέγχου | Διαφορά           |
|---------------|-----------------------------------------------------------------------|------------------------|------------------------------------------------------------|-----------------------------|-------------------|
| 64-00-01-0000 | ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦ.ΠΡΟΣ/ΚΟΥ Μ.ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ                           | 20.484,74              | 4.175,69                                                   | 20.484,74                   | 16.309,05         |
| 64-00-01-0001 | ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΜΕ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΩ ΤΩΝ 2000 Κ.Ε | 4.073,23               | 1.903,25                                                   | 4.073,23                    | 2.169,98          |
| 64-00-01-0002 | ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΩΝ ΜΕ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ                | 6.909,74               | 2.498,56                                                   | 6.909,74                    | 4.411,18          |
| 64-01-00-0000 | ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΑΝΕΥ ΦΠΑ                                    | 4.130,80               | 0                                                          | 961,81                      | 961,81            |
|               | ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΑ                                                           |                        | 0,00                                                       | 102.657,54                  | 102.657,54        |
|               | <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>                                                         | <b>35.598,51</b>       | <b>8.577,50</b>                                            | <b>135.087,06</b>           | <b>126.509,56</b> |

## Γ)Φορολογικό έτος 2017

| Λογαριασμός   | Περιγραφή                                                             | Ποσό βάσει<br>βιβλίων<br>31/12/2017 | Αναμόρφωση<br>βάσει<br>δήλωσης<br>αρχικής &<br>τροποποιητικ<br>ής | Αναμόρφωση<br>βάσει ελέγχου | Διαφορά    |
|---------------|-----------------------------------------------------------------------|-------------------------------------|-------------------------------------------------------------------|-----------------------------|------------|
| 63-98-08-0000 | ΦΠΑ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΣ ΣΤΗΝ Φ.Ε.                                | 20.235,61                           | 0                                                                 | 1.180,16                    | 1.180,16   |
| 64-00-01-0000 | ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦ.ΠΡΟΣ/ΚΟΥ Μ.ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ                           | 48.966,39                           | 11.180,25                                                         | 48.966,39                   | 37.786,14  |
| 64-00-01-0001 | ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΜΕ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΩ ΤΩΝ 2000 Κ.Ε | 2.511,45                            | 1.136,65                                                          | 2.511,45                    | 1.374,80   |
|               | ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ                                                          | 0                                   | 0                                                                 | 312.844,23                  | 312.844,23 |

|  |               |                  |                  |                   |                   |
|--|---------------|------------------|------------------|-------------------|-------------------|
|  | <b>ΣΥΝΟΛΟ</b> | <b>71.713,45</b> | <b>12.316,90</b> | <b>365.502,23</b> | <b>353.185,33</b> |
|--|---------------|------------------|------------------|-------------------|-------------------|

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν άλλως να τροποποιηθούν επί τα βελτίω, οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

**1<sup>ος</sup> Λόγος Προσφυγής:** Παράνομος, εσφαλμένος και πλημμελώς αιτιολογημένος καταλογισμός διαφορών στο πλαίσιο της εφαρμογής των κανόνων περί τεκμηριώσεως των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών. Ο έλεγχος, ενώ αποδέχεται τη χρήση της Μεθόδου του Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους Συναλλαγής (ΜΚΠΚΣ) για την αξιολόγηση του 85% των ενδοομιλικών της πωλήσεων, χρησιμοποιεί ωστόσο μία διαφορετική μέθοδο και, συγκεκριμένα, τη Μέθοδο Κόστους Συν (ΜΚΣ) για την αξιολόγηση των λοιπών, βασιζόμενη στην ύπαρξη δήθεν συγκρίσιμων πωλήσεων της Εταιρείας σε ανεξάρτητα μέρη σε ορισμένες χώρες του εξωτερικού. Συγκεκριμένα ο έλεγχος θεωρεί ότι υπάρχουν επαρκώς συγκρίσιμες πωλήσεις της Εταιρείας προς ανεξάρτητα μέρη, προκειμένου να εφαρμοστεί η ΜΚΣ με τη χρήση εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων και απορρίπτει την επιλογή της ΜΚΠΚΣ ως μεθόδου τεκμηρίωσης των πωλήσεων προϊόντων για τις παρακάτω συναλλαγές ανά έτος:

|                                                                           | <b>2015</b>            | <b>2016</b>            | <b>2017</b>            |
|---------------------------------------------------------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|
| <b>Αντισυμβαλλόμενο μέρος</b>                                             | <b>Αξία συναλλαγής</b> | <b>Αξία συναλλαγής</b> | <b>Αξία συναλλαγής</b> |
| .....                                                                     |                        |                        | € 1.586.312,12         |
| .....                                                                     | € 927.730,10           | € 1.486.715,42         | € 1.454.937,25         |
| .....                                                                     | € 78.199,42            | € 82.773,86            | € 95.786,83            |
| .....                                                                     |                        | € 65.052,70            | € 148.385,49           |
| .....                                                                     |                        |                        | € 543.137,62           |
| .....                                                                     |                        |                        | € 3.626,95             |
| <b>Σύνολο ενδοομιλικών συναλλαγών για τις οποίες απορρίπτεται η ΜΚΠΚΣ</b> | <b>€ 1.005.929,52</b>  | <b>€ 1.634.541,98</b>  | <b>€ 3.832.186,26</b>  |

Ωστόσο η προσφεύγουσα θεωρεί ότι το σημείο αφετηρίας της ανάλυσης του ελέγχου, που είναι η θεώρηση συγκεκριμένων συναλλαγών με ανεξάρτητα μέρη ως επαρκώς συγκρίσιμων στοιχείων για την αξιόπιστη εφαρμογή της ΚΣΚ, στηρίζεται σε υποθέσεις, που δεν στοιχίζονται με όσα συνιστούν οι Οδηγίες του ΟΟΣΑ, δεν λαμβάνουν υπόψη σημαντικές παραμέτρους της επιχειρηματικής δραστηριότητας του κλάδου και της Εταιρείας και οδηγούν αναπόφευκτα σε εσφαλμένα συμπεράσματα αναφορικά με την τήρηση ή μη της αρχής των ίσων αποστάσεων. Η ύπαρξη και μόνο συναλλαγών με ανεξάρτητα μέρη δεν

επαρκεί, προκειμένου να επιλεγεί ως μέθοδος τεκμηρίωσης η ΜΚΣ, αλλά θα πρέπει πρώτα να εξετάζεται η συγκρισιμότητα των υποψήφιων εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται τόσο στην Ελληνική νομοθεσία όσο και στις Οδηγίες του ΟΟΣΑ. Εν προκειμένω δεν υφίσταται συγκρισιμότητα ως προϋποθέτει η μέθοδος που εφάρμοσε ο έλεγχος καθώς δεν πληρούνται τα κριτήρια συγκρισιμότητας για τις συναλλαγές με τις ανεξάρτητες εταιρείας και συγκεκριμένα:

**-ως προς τα χαρακτηριστικά των αγαθών :** Τα προϊόντα, που πωλούνται από την Εταιρεία στο πλαίσιο των υπό εξέταση συναλλαγών, δεν έχουν κοινά χαρακτηριστικά με εκείνα των συναλλαγών με ανεξάρτητα μέρη, που χρησιμοποιεί ο έλεγχος. Παραδείγματος χάρη, στην περίπτωση των πωλήσεων προς την ....., τα προϊόντα, που πωλούνται από την ....., το 2017, αποτελούνται κατά 78,3% από μηχανισμούς και χειριστές, δηλαδή ημιέτοιμα προϊόντα. Αντίθετα, τα προϊόντα, που πούλησε στην ανεξάρτητη εταιρεία ....., αποτελούνται κατά 95,52% από πόρτες, δηλαδή τελικό προϊόν γεγονός το οποίο επηρεάζει την τιμή πώλησης.

**-ως προς τις συνθήκες αγοράς:** Οι σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων τιμές διαφέρουν μεταξύ διαφορετικών αγορών ακόμα και σε πανομοιότυπα προϊόντα. Επομένως, για την εφαρμογή της ΜΚΣ θα πρέπει να εξεταστεί εάν οι αγορές, στις οποίες δραστηριοποιούνται οι ανεξάρτητες και οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις, δεν διαφέρουν. Ο έλεγχος χρησιμοποιεί ως συγκρίσιμες πωλήσεις τις πωλήσεις της Εταιρείας σε ανεξάρτητους πελάτες, που δραστηριοποιούνται στις αγορές της Τσεχίας και της Σουηδίας. Ωστόσο, οι εν λόγω αγορές παρουσιάζουν αρκετές διαφοροποιήσεις και, συνεπώς επηρεάζουν και το περιθώριο κέρδους επί κόστους.

**-Αγοραστική δύναμη των καταναλωτών.** Η μέση τιμή πώλησης ενός ανελκυστήρα στην Τσεχία είναι κατά περίπου 100% υψηλότερη από αυτήν στην Τουρκία. Ομοίως, η μέση τιμή πώλησης ενός ανελκυστήρα στη Σουηδία είναι κατά περίπου 300% υψηλότερη από αυτήν στην Τουρκία. Συνεπώς, μια οποιαδήποτε εμπορική επιχείρηση θα επεδίωκε χαμηλότερες τιμές πώλησης και, συνεπώς, χαμηλότερα περιθώρια κέρδους από την αγορά της Τουρκίας, γεγονός που την καθιστά μη συγκρίσιμη αγορά με την Τσεχία και την Σουηδία.

**-Ανταγωνιστική θέση του πωλητή.** Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι έγινε δοκιμαστική άσκηση, και λήφθηκε υπόψη η υποθετική περίπτωση της μεταπώλησης των προϊόντων (που αρχικά πωληθήκαν από την προσφεύγουσα στην εταιρεία ..... ) από την συνδεδεμένη εταιρεία ..... λαμβάνοντας υπόψη τα περιθώρια κερδοφορίας, τα οποία υπολόγισε ο έλεγχος, στην περίπτωση αυτή η ..... θα πραγματοποιούσε λειτουργικές ζημιές από την εν λόγω εμπορική δραστηριότητα, κάτι το οποίο δεν θα ήταν οικονομικά συμφέρον για μια ανεξάρτητη εμπορική επιχείρηση, η οποία πιθανότατα θα αναζητούσε εναλλακτικούς προμηθευτές στην περίπτωση αυτή.

**-λειτουργική ανάλυση:** Κατά την πώληση ανταλλακτικών από την προσφεύγουσα στην ....., η ένταση των λειτουργιών της παραγωγικής διαδικασίας, της έρευνας και ανάπτυξης και των πωλήσεων, που επιτελούνται από την ελεγχόμενη, είναι σημαντικά πιο περιορισμένη σε σχέση με αυτή των λειτουργιών, που επιτελούνται στο πλαίσιο των πωλήσεων συνολικών λύσεων ανελκυστήρων από την Εταιρεία στις ανεξάρτητες εταιρείες ..... και ..... και

συνεπώς υφίσταται και ανάλογη διαφοροποίηση και στη βάση του κόστους, πάνω στην οποία υπολογίζεται το περιθώριο κέρδους. Επίσης ως προς πώληση θυρών ανελκυστήρων από την προσφεύγουσα στην συνδεδεμένη ....., η τελευταία συνεχίζει την παραγωγική της διαδικασία, προκειμένου να ενσωματώσει τη θύρα στον ανελκυστήρα που παράγει, ενώ, παράλληλα, επιτελεί όλες τις εμπορικές δραστηριότητες μέχρι και την πώληση του ανελκυστήρα στις εταιρείες εμπορίας ανελκυστήρων, οι οποίες με τη σειρά τους θα πουλήσουν τον ανελκυστήρα στον τελικό πελάτη. Αντίθετα, όταν η προσφεύγουσα πουλάει θύρες ανελκυστήρων στις ανεξάρτητες εταιρείες ..... και ....., οι τελευταίες επιτελούν πολύ πιο ήπιες μεταποιητικές λειτουργίες (συναρμολόγηση) και, στη συνέχεια, πωλούν τον ανελκυστήρα απ' ευθείας στον τελικό πελάτη. Έτσι γίνεται αντιληπτό ότι οι συνδεδεμένες εταιρείες τοποθετούνται ένα στάδιο νωρίτερα επί της αλυσίδας αξίας της συγκεκριμένης επιχειρηματικής δραστηριότητας σε σχέση με τις ανεξάρτητες εταιρείες.

**-Ειδικές επιχειρηματικές στρατηγικές:** η ....., ακολουθώντας την ευρύτερη στρατηγική του Ομίλου, έχει ως στόχο να διεισδύσει στην αγορά της Τουρκίας, η οποία έχει μεγάλη προοπτική ανάπτυξης. Επομένως, όπως θα έπραττε και μια ανεξάρτητη επιχείρηση, είναι διατεθειμένη να υποστεί χαμηλότερα περιθώρια κέρδους, προκειμένου να πραγματοποιήσει αυτή τη διείσδυση.

Κατόπιν των ανωτέρω η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η διαφορά στα περιθώρια μεικτού κέρδους επί κόστους μεταξύ των πωλήσεων σε εταιρείες του Ομίλου και ανεξάρτητες είναι αντιπροσωπευτική των διαφορών που υφίστανται στα χαρακτηριστικά των αγαθών, στις λειτουργίες που επιτελούνται, τους κινδύνους που αναλαμβάνονται και τα πάγια που χρησιμοποιούνται από τα συνδεδεμένα μέρη στο πλαίσιο των υπό εξέταση συναλλαγών, στις συνθήκες, που επικρατούν στις κατά περίπτωση αγορές, στην επιχειρηματική στρατηγική, που ακολουθεί η ..... σε σχέση με τις εν λόγω πωλήσεις, και δεν συνιστά ένδειξη μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στις συναλλαγές της Εταιρείας με τις συνδεδεμένες της. Ως εκ τούτου η ΜΚΣ δεν μπορεί να εφαρμοστεί με αξιόπιστο τρόπο σε σχέση με τις υπό εξέταση συναλλαγές και, συνακόλουθα, κατάλληλη μέθοδος είναι η ΜΚΠΚΣ, που χρησιμοποιεί η προσφεύγουσα κατά την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών της.

**2<sup>ος</sup> Λόγος Προσφυγής: Παράνομος, εσφαλμένος και πλημμελώς αιτιολογημένος καταλογισμός λογιστικών διαφορών αναφορικά με τις δαπάνες μετακίνησης.** Η Εταιρεία παρέχει στο προσωπικό δυνατότητα μετακίνησης από και προς τον χώρο εργασίας με μισθωμένα λεωφορεία. Για ορισμένες εξαιρέσεις, η μετακίνηση του προσωπικού μπορεί να πραγματοποιηθεί και με τη χρήση ΕΙΧ. Η Εταιρεία καταγράφει σε διακριτούς τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς της γενικής λογιστικής δαπάνες, που αφορούν σε κατανάλωση καυσίμου κίνησης ΕΙΧ. Στους λογαριασμούς καταχωρίζονται οι αξίες των προσκομιζόμενων εξοδολογίων με τα αντίστοιχα νόμιμα παραστατικά (τιμολόγια και αποδείξεις λιανικής πώλησης καυσίμων). Η κάλυψη από την Εταιρεία της παραπάνω δαπάνης παρακολουθείται με συγκεκριμένο και συστηματικό τρόπο ως εξής:

α)Όταν προκύπτει ανάγκη δαπάνης μετακίνησης εγκρίνεται από τον προϊστάμενο του εργαζομένου και ακολούθως ενημερώνεται η οικονομική διεύθυνση της εταιρείας.

β) Η προσκομιζόμενη δαπάνη καλύπτεται ως το όριο λίτρων καυσίμου, που έχει καθοριστεί από τη διοίκηση της Εταιρείας ανά εργαζόμενο, σύμφωνα με την απόσταση μετακίνησης και τον υπολογισμό μέσης κατανάλωσης καυσίμου.

γ) Η διαδικασία, που έχει οριστεί από την Εταιρεία, ορίζει ρητά τη δικαιούμενη ποσότητα του καυσίμου ανά είδος καυσίμου (και όχι βάσει αξίας), βάσει των αποστάσεων, που προκύπτουν από το προσκομιζόμενο έντυπο «Κατάστασης Εξόδων Μετακίνησης», στο οποίο είναι απαραίτητο να αναγράφονται, μεταξύ άλλων, το ονοματεπώνυμο του εργαζομένου, ο λόγος μετακίνησης, ο τόπος μετακίνησης, η ημερομηνία μετακίνησης και τα λίτρα καυσίμου που δικαιούται.

δ) Όλα τα ανωτέρω ελέγχονται και από την Οικονομική Διεύθυνση της Εταιρείας.

Επίσης η προσφεύγουσα σημειώνει ότι έχει προβεί σε μερική αναμόρφωση της δαπάνης. Κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος, προβαίνει σε ποσοστιαία αναμόρφωση της δαπάνης μετακίνησης μεσοσταθμικά κατά την ελεγχόμενη τριετία κατά ένα τέταρτο του συνόλου (25%). Η εν λόγω αναμόρφωση πραγματοποιείται από την Εταιρεία ως πρόθεση εφαρμογής συντηρητικής προσέγγισης σχετικά με τις εκπιπόμενες δαπάνες, με σκοπό την πλήρη φορολογική συμμόρφωση. Ο έλεγχος εσφαλμένα έκρινε ότι οι ως άνω δαπάνες μετακίνησης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση και αναμορφώνονται και ως προς το υπολειπόμενο ποσό, καθώς οι δαπάνες μετακίνησης πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης, έχουν ληφθεί από την εταιρεία όλα τα κατάλληλα μέτρα διαχείρισης του κόστους που προκύπτει από αυτές, διά της εφαρμογής ως κανόνα μετακίνησης των εργαζομένων αυτής με τα μισθωμένα λεωφορεία, ενώ για τις περιπτώσεις, που παρουσιάζεται ανάγκη μετακίνησης με διαφορετικά μέσα, εφαρμόζεται συγκεκριμένη διαδικασία εγκρίσεων και εσωτερικού ελέγχου της δαπάνης, οι δαπάνες αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η οποία τεκμηριώνεται από τα σχετικά εξοδολόγια, όπου αναγράφεται ο εργαζόμενος και η αιτία μετακίνησης και επίσης οι δαπάνες εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά, καθώς στα εξοδολόγια επισυνάπτονται τα νόμιμα παραστατικά. Επισημαίνεται, τέλος, ότι, χωρίς την εφαρμογή των ανωτέρω εξαιρέσεων, δεν θα ήταν δυνατή η ανάληψη εργασιών, που απαιτούν εκτάκτως εφαρμογή βάρδιας παραγωγής ή υπερωριακή απασχόληση, και δεν θα ήταν εφικτό να αντιμετωπιστούν άμεσα ζητήματα after sales support, ενώ, λόγω της απομακρυσμένης τοποθεσίας των εγκαταστάσεων της Εταιρείας (Βιομηχανική Περιοχή παραμεθορίου - μη κατοικημένη περιοχή) και της μη ύπαρξης σταθερής σύνδεσης με Μέσα Μαζικής Μεταφοράς από και προς τη ΒΙ.ΠΕ., θα ήταν δύσκολο να προσελκύσει προσωπικό και στελέχη για την επίτευξη των στόχων της.

#### **Α) Ως προς τις λογιστικές διαφορές που αφορούν σε ενδοομιλικές συναλλαγές**

Επειδή στο άρθρο 50 παρ.1 και 2 του ν.4172/2013 ορίζονται τα εξής:

«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 Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ1144/2014 με θέμα «Τροποποίηση της ΠΟΛ 1097/9-4-2014 (Φ.Ε.Κ. Β' 883) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων» ορίζονται τα εξής:

**«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 αγορασθεί 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 ανεξαρτήτων 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 ανεξαρτήτων 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.

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....

Κατά τα λοιπά ισχύει η ΠΟΛ 1097/9-4-2014 (Φ.Ε.Κ. Β' 883) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.».

**Επειδή σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση-Ιούλιος 2010) και συγκεκριμένα:**

**στην παρ. 1.43 :** «Οι λειτουργίες που ο φορολογούμενος και οι φορολογικές διοικήσεις μπορεί να χρειάζεται να αναγνωρίσουν και να συγκρίνουν, περιλαμβάνουν, πχ. το σχεδιασμό, την κατασκευή, τη συναρμολόγηση, την έρευνα και ανάπτυξη, την επισκευή, την αγορά, τη διανομή, το μάρκετινγκ, τη διαφήμιση, την μεταφορά, τη χρηματοδότηση και τη διοίκηση. Οι βασικές λειτουργίες που επιτελούνται από την

ελεγχόμενη επιχείρηση θα πρέπει να αναγνωριστούν. Προσαρμογές θα πρέπει να λάβουν χώρα για τις όποιες ουσιώδεις διαφορές μεταξύ των λειτουργιών που επιτελούνται από τις όποιες ανεξάρτητες επιχειρήσεις με τις οποίες η ελεγχόμενη επιχείρηση συγκρίνεται. Καθώς το ένα αντισυμβαλλόμενο μέρος μπορεί να επιτελεί ένα μεγάλο αριθμό λειτουργιών σε σχέση με αυτές του άλλου αντισυμβαλλόμενου μέρους, είναι η οικονομική σπουδαιότητα αυτών των λειτουργιών σε σχέση με την συχνότητά τους, τη φύση τους, την αξία τους για κάθε αντισυμβαλλόμενο μέρος αντίστοιχα στις συναλλαγές, που είναι σημαντική».

**στην παρ. 2.3:** «Οι παραδοσιακές μέθοδοι ενδοομιλικής τιμολόγησης θεωρούνται ως ο πιο άμεσος τρόπος για να αξιολογηθεί αν οι όροι και οι συνθήκες των εμπορικών και οικονομικών σχέσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων τηρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων. Αυτό γιατί οποιαδήποτε διαφορά στην τιμή μιας ελεγχόμενης συναλλαγής από την τιμή σε μια μη ελεγχόμενη συναλλαγή μπορεί να εντοπιστεί άμεσα στις εμπορικές και οικονομικές σχέσεις, που έχουν επιβληθεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, και ο κανόνας της αρχής των ίσων αποστάσεων μπορεί να εφαρμοστεί άμεσα αντικαθιστώντας την τιμή της ελεγχόμενης συναλλαγής με την τιμή της μη ελεγχόμενης συναλλαγής»,

**στην παρ. 2.5:** «Ωστόσο, δεν είναι σωστό να εφαρμοστεί μια συναλλακτική μέθοδος, απλώς επειδή η πληροφόρηση για συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές είναι δύσκολο να βρεθεί ή είναι ατελής σε κάποιο ή σε περισσότερα μέρη. Τα ίδια κριτήρια της παραγράφου 2.2, που χρησιμοποιήθηκαν ώστε να οδηγηθούμε στο αρχικό συμπέρασμα ότι καμία από τις παραδοσιακές μεθόδους ενδοομιλικής τιμολόγησης δεν μπορεί να εφαρμοστεί με αξιοπιστία, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη ξανά, ώστε να αξιολογηθεί η αξιοπιστία της συναλλακτικής μεθόδου».

**παρ. 3.18** «...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».

**στην παρ. 3.27:** «Το Βήμα 4 της τυπικής διαδικασίας που περιγράφεται στην παράγραφο 3.4 είναι η επισκόπηση εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων που μπορεί να υπάρχουν. Τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία μπορεί να έχουν μια πιο άμεση και στενότερη σχέση με την ελεγχόμενη συναλλαγή από τα εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Η οικονομική ανάλυση μπορεί να είναι ευκολότερη και πιο αξιόπιστη, καθώς θα βασίζεται σε πανομοιότυπα λογιστικά πρότυπα και πρακτικές μεταξύ της εσωτερικά συγκρίσιμης συναλλαγής και της ελεγχόμενης συναλλαγής. Επιπροσθέτως, η πρόσβαση στην πληροφόρηση για εσωτερικά συγκρίσιμες συναλλαγές μπορεί να είναι πιο ολοκληρωμένη και λιγότερο δαπανηρή...

**στην παρ. 3.68:** «Η πληροφόρηση σχετικά με τις συνθήκες στις οποίες λαμβάνουν χώρα συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές που πραγματοποιούνται ή πραγματοποιήθηκαν κατά την ίδια χρονική περίοδο με την ελεγχόμενη συναλλαγή (ταυτόχρονες μη ελεγχόμενες συναλλαγές), αναμένεται να είναι η πιο αξιόπιστη πληροφόρηση που θα χρησιμοποιηθεί κατά τη διεξαγωγή της συγκριτικής ανάλυσης, διότι αντανακλά τον τρόπο με τον οποίο συμπεριφέρθηκαν ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε οικονομικό περιβάλλον που είναι το ίδιο με το οικονομικό περιβάλλον της ελεγχόμενης συναλλαγής του φορολογούμενου. Η διαθεσιμότητα των

πληροφοριών σχετικά με ταυτόχρονες μη ελεγχόμενες συναλλαγές μπορεί, ωστόσο, να περιορίζεται στην πράξη, ανάλογα με το χρόνο της συλλογής τους».

**Επειδή, στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται:**

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

**Επειδή** η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ως προς τις διαφορές που διαπιστώθηκαν ως προς την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών ως ανωτέρω παρατέθηκε ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος ενώ δέχθηκε για το μεγαλύτερο μέρος των ενδοομιλικών συναλλαγών την μέθοδο τεκμηρίωσης Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους Συναλλαγής (**ΜΚΠΚΣ- ΤΝΜΜ**) που η ίδια είχε εφαρμόσει προκειμένου να τεκμηριώσει τις ενδοομιλικές συναλλαγές, και η οποία βασίσθηκε σε εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, εσφαλμένα απέρριψε αυτήν και επέλεξε την μέθοδο Κόστους Συν (**ΜΚΣ- CPM**) στις υπό κρίση συναλλαγές βασιζόμενος σε εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία καθώς τα εν λόγω στοιχεία δεν πληρούν τα κριτήρια συγκρισιμότητας, και συγκεκριμένα αναφέρεται για τις συναλλαγές που αφορούν τις πωλήσεις προς τις συνδεδεμένες εταιρείες ..... (ΤΟΥΡΚΙΑ) και .....(ΣΕΡΒΙΑ) και ειδικότερα ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές προς τα ανεξάρτητα μέρη που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος αφορούν σε πωλήσεις διαφορετικών προϊόντων, που πραγματοποιούνται σε διαφορετικές συνθήκες αγορών και σε επιχειρήσεις με διαφορετική θέση στην αλυσίδα παραγωγής και πώλησης του προϊόντος σε σύγκριση με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

**Επειδή** ειδικότερα όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου η προσφεύγουσα πραγματοποίησε προς τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις τις παρακάτω περιπτώσεις συναλλαγών:

|                                  | <b>2015</b>   | <b>2016</b>   | <b>2017</b>   |
|----------------------------------|---------------|---------------|---------------|
| ΑΓΟΡΕΣ Α΄ ΥΛΩΝ .....             | 3.002.176,24  | 3.293.039,99  | 3.658.636,33  |
| ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΤΟΙΜΩΝ .....           | 12.513.879,68 | 12.408.511,40 | 14.130.904,82 |
| ΕΠΑΝΑΧΡΕΩΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ<br>.....     | 65.699,81     | 35.470,84     | 67.064,08     |
| ΠΑΡΟΧΗ ΛΟΙΠΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ<br>..... | 170,00        | 1.800,00      | 7.800,00      |

Ο έλεγχος προέβη σε αξιολόγηση της τεκμηρίωσης όλων των περιπτώσεων συναλλαγών (ΑΓΟΡΕΣ-ΠΩΛΗΣΕΙΣ-ΕΚΜΙΣΘΩΣΕΙΣ-ΕΠΑΝΑΧΡΕΩΣΗ ΔΑΠΑΝΩΝ-ΛΟΙΠΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ σελίδες 168-229 οικείας έκθεσης ελέγχου) και διαφοροποιήθηκε από την τεκμηρίωση της προσφεύγουσας καθώς στις περισσότερες περιπτώσεις που υιοθέτησε την μέθοδο ΤΝΜΜ (ΓΙΑ ΤΙΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΑΓΟΡΩΝ-ΠΩΛΗΣΕΩΝ ) που εφαρμόσε και η προσφεύγουσα, διαφοροποίησε το δείγμα των συγκρινόμενων ανεξάρτητων επιχειρήσεων καθώς είτε αυτές ήταν συνδεδεμένες, είτε παρουσίασαν άγνωστο βαθμό ανεξαρτησίας, είτε παρήγαγαν διαφορετικά προϊόντα (απόβλητα από ξύλο).

Οι περιπτώσεις συναλλαγών που αφορούν σε πωλήσεις από τις οποίες διαπιστώθηκαν και οι διαφορές, αποτελούν το μεγαλύτερο σε αξία μέρος των ενδοομιλικών συναλλαγών, και ανά έτος έχουν ως εξής:

|                            | 2015                 | 2016                 | 2017                 |
|----------------------------|----------------------|----------------------|----------------------|
| ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ     | ΑΞΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ      | ΑΞΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ      | ΑΞΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ      |
| .....<br>(ΕΛΛΑΔΑ)          | 8.304.217,24         | 8.767.381,17         | 10.286.753,28        |
| .....<br>(ΤΟΥΡΚΙΑ)         | 3.203.562,92         | 2.000.187,87         | 1.591.792,60         |
| .....<br>(ΡΟΥΜΑΝΙΑ)        | 78.199,42            | 82.773,86            | 95.786,83            |
| .....<br>(ΣΕΡΒΙΑ)          | 927.730,10           | 1.488.869,42         | 1.454.714,85         |
| .....<br>(ΚΡΟΑΤΙΑ)         |                      | 69.299,08            | 155.092,69           |
| .....<br>(ΡΩΣΣΙΑ)          |                      |                      | 543.137,62           |
| .....<br>AUSTRALIA PTY LTD |                      |                      | 3.626,95             |
| <b>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ</b>       | <b>12.513.709,68</b> | <b>12.408.511,40</b> | <b>14.130.904,82</b> |

Ο έλεγχος για ορισμένες από τις ως άνω περιπτώσεις συναλλαγών πωλήσεων, αφού έλαβε υπόψη του, τόσο το λειτουργικό προφίλ της προσφεύγουσας, το γεγονός ότι μεταξύ των συνδεδεμένων μερών δεν υπάρχει καμία έγγραφη κατάρτιση συμφωνίας ως προς τον τρόπο τιμολόγησης, ή άλλων συμβατικών όρων ως προς τον καταμερισμό ευθυνών, κινδύνων και οφελών (με εξαίρεση την συμφωνία για τις εκπτώσεις επί του τζίρου), την δυνατότητα άντλησης εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων, και την σχετική προσαρμογή αυτών, διαφοροποιήθηκε από την ως άνω συναλλακτική μέθοδο τεκμηρίωσης που εφάρμοσε η προσφεύγουσα εταιρεία και προέβη στην εφαρμογή κατάλληλης παραδοσιακής μεθόδου (κατά βάση της μεθόδου Κόστους Συν (**ΜΚΣ- CPM**), καθώς ως προβλέπεται από τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ και τις αποφάσεις της Διοίκησης, παρέχει σε σύγκριση με τις συναλλακτικές μεθόδους και με τα εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία που επικαλέστηκε η προσφεύγουσα, πιο αξιόπιστα συμπεράσματα.

Ειδικότερα στην οικεία έκθεση ελέγχου ως προς την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών πώλησης από την πλευρά της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκαν τα εξής:

**«Ως προς την επιλογή του ελεγχόμενου μέρους:** Σχετικά με τις πωλήσεις εμπορευμάτων (πόρτες για ανελκυστήρες, ανταλλακτικά), ο έλεγχος διαπιστώνει πως η επιλογή της ίδιας της ελεγχόμενης ..... ως ελεγχόμενου μέρους (*tested party*) στη συναλλαγή είναι ορθή. Αυτό, διότι πρώτον, ενεργεί ως πωλητής στη συναλλαγή και μπορούν να υπολογιστούν αξιόπιστα και με ακριβή τρόπο τα κοστολογικά στοιχεία των πωληθέντων εμπορευμάτων, αλλά και περισσότερο αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία. Επιπλέον, η ελεγχόμενη έχει την πλέον πιο απλή λειτουργική ανάλυση, καθώς οι πωλήσεις της στις συνδεδεμένες

επιχειρήσεις (....., ....., ..... & ..... αντίστοιχα), είναι εξασφαλισμένες. Εξάλλου, η επιλογή της ελεγχόμενης ..... 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:** Ως προς την επιλογή, ως μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης, της μεθόδου του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), ο έλεγχος κρίνει πως αυτή εφαρμόστηκε **εσφαλμένα σε μέρος των συναλλαγών**. Αυτό διότι, οι παραδοσιακές μέθοδοι, όπως είναι η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (RPM) και η μέθοδος του κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost-plus) προτιμώνται έναντι των συναλλακτικών και αποτελούν τον αμεσότερο τρόπο εξέτασης των ορίων εντός των οποίων τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων. Επιπροσθέτως, δεν είναι ορθό να επιλέγεται μια συναλλακτική μέθοδος απλά και μόνο επειδή μπορεί να υπάρχουν ατέλειες στα συγκριτικά στοιχεία. Η κρίση αυτή του ελέγχου είναι σύμφωνη τόσο με τις οδηγίες της φορολογικής αρχής, όσο και κατά την διεθνή πρακτική. Ειδικότερα, η προτίμηση της μεθόδου του κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost-plus) είναι σύμφωνη με τις οδηγίες της Φορολογικής Αρχής που με την ΠΟΛ 1097/14, Κεφάλαιο Ζ' ορίζουν πως: «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».

Επιπλέον, η προτίμηση των παραδοσιακών μεθόδων είναι σύμφωνη και με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2010), που στην παρ. 2.3, αναφέρουν πως: «Οι παραδοσιακές μέθοδοι ενδοομιλικής τιμολόγησης θεωρούνται ως ο πιο άμεσος τρόπος για να αξιολογηθεί αν οι όροι και οι συνθήκες των εμπορικών και οικονομικών σχέσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων τηρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων. Αυτό γιατί οποιαδήποτε διαφορά στην τιμή μιας ελεγχόμενης συναλλαγής από την τιμή σε μια μη ελεγχόμενη συναλλαγή μπορεί να εντοπιστεί άμεσα στις εμπορικές και οικονομικές σχέσεις, που έχουν επιβληθεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, και ο κανόνας της αρχής των ίσων αποστάσεων μπορεί να εφαρμοστεί άμεσα αντικαθιστώντας την τιμή της ελεγχόμενης συναλλαγής με την τιμή της μη ελεγχόμενης συναλλαγής», σε συνδυασμό με την παρ. 2.5, στην οποία αναφέρουν πως: «Ωστόσο, δεν είναι σωστό να εφαρμοστεί μια συναλλακτική μέθοδος, απλώς επειδή η πληροφόρηση για συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές είναι δύσκολο να βρεθεί ή είναι ατελής σε κάποιο ή σε περισσότερα μέρη. Τα ίδια κριτήρια της παραγράφου 2.2, που χρησιμοποιήθηκαν ώστε να οδηγηθούμε στο αρχικό συμπέρασμα ότι καμία από τις παραδοσιακές μεθόδους ενδοομιλικής τιμολόγησης

δεν μπορεί να εφαρμοστεί με αξιοπιστία, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη ξανά, ώστε να αξιολογηθεί η αξιοπιστία της συναλλακτικής μεθόδου».

**Ως προς την επιλογή των συγκριτικών στοιχείων:** Για την επιλογή των συγκριτικών στοιχείων (εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία- τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις παραγωγής πορτών για ανελκυστήρες, ανταλλακτικών-) που αναζητήθηκαν από τη βάση δεδομένων Tr-Catalyst του οίκου Bureau van Dijk, με έκδοση 73-Απρίλιος 2016, ο έλεγχος κρίνει πως δεν έγινε ορθή επιλογή, διότι περιλήφθησαν στο τελικό συγκρίσιμο δείγμα επιχειρήσεις, οι οποίες είτε ήταν συνδεδεμένες, είτε παρουσίασαν άγνωστο βαθμό ανεξαρτησίας, είτε παρήγαγαν διαφορετικά προϊόντα (απόβλητα από ξύλο) από το ελεγχόμενο μέρος ..... και συνεπώς έπρεπε να είχαν απορριφθεί από την ανάλυση.

Επιπλέον, ο έλεγχος απορρίπτει την μεθοδολογία της ελεγχόμενης διότι δεν τεκμηριώθηκαν επαρκώς στον φάκελο τεκμηρίωσης οι λόγοι της απόρριψης των εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων (πωλήσεις της ελεγχόμενης σε τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις) που υπάρχουν...».

Η προσφεύγουσα στα πλαίσια του ελέγχου υπέβαλε ενώπιον της ελεγκτικής αρχής ηλεκτρονικά στις 09/07/2017, πρόσθετα στοιχεία, που δεν συμπεριλαμβάνονταν στους φακέλους τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών για τα φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017, για να τεκμηριώσει περαιτέρω τις απόψεις σχετικά με την επιλογή των εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων και της μεθόδου τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών και συγκεκριμένα ισχυρίστηκε πως τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία δεν είναι συγκρίσιμα ως προς τα χαρακτηριστικά των προϊόντων, το μέγεθος των αγορών και της λειτουργικής ανάλυσης.

Ο έλεγχος ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου λαμβάνοντας υπόψη τους ως άνω ισχυρισμούς και τα στοιχεία της προσφεύγουσας έκρινε ως **περισσότερο αξιόπιστα τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία**, για τους παρακάτω λόγους:

**«Πρώτον**, επειδή ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί πως τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία δεν είναι συγκρίσιμα, τα εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν στον προσκομισμένο φάκελο τεκμηρίωσης, δεν είναι συγκρίσιμα, **ως προς τον όγκο των πωλήσεων, τη γεωγραφική περιοχή και το μέγεθος των αγορών**. Σημειώνεται δε, ότι οι προηγούμενοι παράγοντες συγκρισιμότητας είναι σημαντικοί, ακόμη και όταν εφαρμόζεται μια συναλλακτική μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης (μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM)). Ειδικότερα, η ελεγχόμενη έχει το δεύτερο μεγαλύτερο ύψος ακαθαρίστων εσόδων και πάγιων περιουσιακών στοιχείων για την τριετία από 2015 έως 2017, σε σχέση με τις τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις, που χρησιμοποιήθηκαν για την εφαρμογή της μεθόδου του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM).

Οι διαφορές αυτές συνοψίζονται στον παρακάτω πίνακα.

| A/A | Επωνυμία | Κωδικός αριθμός<br>στη βάση<br>δεδομένων | Χώρα    | Μέσος όρος<br>ακαθαρίστων<br>εσόδων για την<br>τριετία 2015-2017 | Μέσος όρος πάγιων<br>περιουσιακών<br>στοιχείων για την<br>τριετία 2015-2017 |
|-----|----------|------------------------------------------|---------|------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------|
| 1   | .....    | .....                                    | Ιταλία  | 8.070.903,00 €                                                   | 6.388.353,00 €                                                              |
| 2   | .....    | .....                                    | Ισπανία | 17.622.412,43 €                                                  | 15.399.611,89 €                                                             |
| 3   | .....    | .....                                    | Γαλλία  | 11.857.362,33 €                                                  | 7.124.683,67 €                                                              |

|    |                |       |               |                        |                        |
|----|----------------|-------|---------------|------------------------|------------------------|
| 4  | .....          | ..... | Γαλλία        | 13.077.406,33 €        | 5.683.604,33 €         |
| 5  | .....<br>..... | ..... | Ιταλία        | 8.335.408,33 €         | 8.140.884,00 €         |
| 6  | .....<br>..... | ..... | Ουγγαρία      | 6.354.457,83 €         | 2.769.799,61 €         |
| 7  | .....          | ..... | Ιταλία        | 7.963.491,33 €         | 15.760.107,33 €        |
| 8  | .....<br>..... | ..... | Ουγγαρία      | 5.341.156,26 €         | 3.606.080,12 €         |
| 9  | .....          | ..... | Γαλλία        | 8.094.651,50 €         | 5.726.073,50 €         |
| 10 | .....<br>..... | ..... | Σλοβενία      | 8.130.575,33 €         | 6.595.666,67 €         |
| 11 | .....<br>..... | ..... | Ιταλία        | 7.969.631,00 €         | 7.859.199,00 €         |
| 12 | .....          | ..... | Ιταλία        | 9.607.408,33 €         | 8.829.743,33 €         |
| 13 | .....          | ..... | Εσθονία       | 7.296.447,00 €         | 9.037.486,67 €         |
| 14 | .....          | ..... | Τσεχία        | <b>20.144.443,65 €</b> | <b>19.134.493,54 €</b> |
| 15 | .....<br>..... | ..... | Ιταλία        | 7.177.390,00 €         | 7.715.287,33 €         |
| 16 | .....          | ..... | Πολωνία       | 7.432.826,17 €         | 4.636.110,50 €         |
|    | .....          | ..... | <b>Ελλάδα</b> | <b>17.684.823,33 €</b> | <b>18.155.696,67 €</b> |

Εξάλλου, η διαφορετικότητα στο ύψος των ακαθαρίστων εσόδων και των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, που χρησιμοποιούνται έχει επίδραση στο μερίδιο αγοράς και τις οικονομικές συνθήκες που αντιμετωπίζει η ελεγχόμενη, με αποτέλεσμα αυτοί οι παράγοντες συγκρισιμότητας να πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τη διενέργεια μιας συγκριτικής ανάλυσης. Η ελεγχόμενη αναμένεται με αυτόν τον τρόπο να επιτυγχάνει ένα μεγαλύτερο περιθώριο κέρδους, καθώς μπορεί να επιτυγχάνει οικονομίες κλίμακας και εξοικονόμησης κόστους.

Άλλως, η ελεγχόμενη αναμένεται να έχει υψηλότερο μικτό περιθώριο κέρδους, ώστε να καλύψει το λειτουργικό κόστος (αποσβέσεις) των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, συγκριτικά με τις τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις (εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία) του δείγματος, συμπεριφορά που θα υιοθετούσε μια ανεξάρτητη επιχείρηση σε συνθήκες ελεύθερης αγοράς.

Επιπροσθέτως, αναφορικά με το μέγεθος των συγκρινόμενων αγορών, σημειώνεται πως η αγορά της Τουρκίας έχει τον μεγαλύτερο αριθμό νέων ανελκυστήρων, συγκριτικά με τις χώρες που χρησιμοποιήθηκαν στο δείγμα των τρίτων ανεξάρτητων επιχειρήσεων (εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία) της ελεγχόμενης.

Οι διαφορές αυτές παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα.

| <i>Χώρα</i>     | <i>Αριθμός νέων ανεγκυστήρων</i> |
|-----------------|----------------------------------|
| <i>Τουρκία</i>  | <i>28.500</i>                    |
| <i>Γαλλία</i>   | <i>15.400</i>                    |
| <i>Ισπανία</i>  | <i>10.150</i>                    |
| <i>Ιταλία</i>   | <i>8.447</i>                     |
| <i>Πολωνία</i>  | <i>6.229</i>                     |
| <i>Τσεχία</i>   | <i>2.103</i>                     |
| <i>Ουγγαρία</i> | <i>1.213</i>                     |
| <i>Σλοβενία</i> | <i>293</i>                       |
| <i>Εσθονία</i>  | <i>Μη διαθέσιμος</i>             |

Επομένως, οι παράγοντες της γεωγραφικής περιοχής και του μεγέθους των αγορών δεν ικανοποιούνται, κατά τα εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία και η επιχειρηματολογία της ελεγχόμενης πως υπάρχουν διαφορές στην γεωγραφική αγορά που συγκρίνεται, κατά την υιοθέτηση των εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων, προβάλλεται αλυσιτελώς και τυγχάνει αβάσιμη.

Από τα παραπάνω προκύπτει πως τα εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία δεν είναι συγκρίσιμα, λόγω διαφορών στον όγκο των πωλήσεων, στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται και του μεγέθους των αγορών, παράγοντες που επηρεάζουν την σύγκριση, κατά την εφαρμογή της μεθόδου του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM).

Δεύτερον, επειδή δεν είναι δόκιμο να εφαρμόζεται μια συναλλακτική μέθοδος (μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM)), επειδή η πληροφόρηση για τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία μπορεί να είναι ατελής. Εξάλλου, η κρίση αυτή του ελέγχου είναι σύμφωνη με τη διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2010)), που στην παρ. 2.5, αναφέρουν πως:

«Ωστόσο, δεν είναι σωστό να εφαρμοστεί μια συναλλακτική μέθοδος, απλώς επειδή η πληροφόρηση για συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές είναι δύσκολο να βρεθεί ή είναι ατελής σε κάποιο ή σε περισσότερα μέρη. Τα ίδια κριτήρια της παραγράφου 2.2, που χρησιμοποιήθηκαν ώστε να οδηγηθούμε στο αρχικό συμπέρασμα ότι καμία από τις παραδοσιακές μεθόδους ενδοομιλικής τιμολόγησης δεν μπορεί να εφαρμοστεί με αξιοπιστία, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη ξανά, ώστε να αξιολογηθεί η αξιοπιστία της συναλλακτικής μεθόδου».

Τρίτον, επειδή τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία είναι περισσότερο αξιόπιστα, λόγω του εσωτερικού τους χαρακτήρα, καθότι δεικνύουν πώς η ίδια η ελεγχόμενη συναλλάσσεται με τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις.

Τέταρτον, επειδή τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία αναφέρονται στην ελεγχόμενη χρήση που είναι εν προκειμένω η κρίσιμη και όχι σε προηγούμενες διαχειριστικές χρήσεις (προηγούμενη τριετία των

εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων), με αποτέλεσμα να προσδίδεται μεγαλύτερη ακρίβεια και αξιοπιστία στην ανάλυση που εφαρμόζει ο έλεγχος, καθότι εξετάζονται ταυτόχρονες μη ελεγχόμενες συναλλαγές.

Εξάλλου, η ταυτόχρονη τεκμηρίωση των συναλλαγών αναμένεται να είναι η πιο αξιόπιστη πληροφόρηση, σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2010)), που στην παρ. 3.68, αναφέρουν πως:

«Η πληροφόρηση σχετικά με τις συνθήκες στις οποίες λαμβάνουν χώρα συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές που πραγματοποιούνται ή πραγματοποιήθηκαν κατά την ίδια χρονική περίοδο με την ελεγχόμενη συναλλαγή (ταυτόχρονες μη ελεγχόμενες συναλλαγές), αναμένεται να είναι η πιο αξιόπιστη πληροφόρηση που θα χρησιμοποιηθεί κατά τη διεξαγωγή της συγκριτικής ανάλυσης, διότι αντανακλά τον τρόπο με τον οποίο συμπεριφέρθηκαν ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε οικονομικό περιβάλλον που είναι το ίδιο με το οικονομικό περιβάλλον της ελεγχόμενης συναλλαγής του φορολογούμενου. Η διαθεσιμότητα των πληροφοριών σχετικά με ταυτόχρονες μη ελεγχόμενες συναλλαγές μπορεί, ωστόσο, να περιορίζεται στην πράξη, ανάλογα με το χρόνο της συλλογής τους».

**Πέμπτο**, επειδή δεν χρειάζεται να διενεργείται μια εξαντλητική αναζήτηση για συγκριτικά στοιχεία, καθότι η ενδοομιλική τιμολόγηση δεν είναι μια ακριβής επιστήμη και ο έλεγχος εφαρμόζει μέτρα κεντρικής τάσης (ελάχιστο περιθώριο, διάμεσος, μέγιστο περιθώριο), μέσα στα οποία η αρχή των ίσων αποστάσεων τηρείται.

Εξάλλου, η κρίση αυτή του ελέγχου είναι σύμφωνη με τη διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2010)), που στην παρ. 3.81, αναφέρουν πως:

«Κατά τη διενέργεια μιας συγκριτικής ανάλυσης, δεν υπάρχει υποχρέωση για μια εξαντλητική αναζήτηση όλων των πιθανών σχετικών πηγών πληροφόρησης. Οι φορολογούμενοι και οι φορολογικές διοικήσεις θα πρέπει να έχουν κρίση ώστε να καθοριστεί εάν τα ειδικότερα συγκριτικά στοιχεία είναι αξιόπιστα».

**Έκτο**, επειδή τα μικτά περιθώρια κέρδους δεν επηρεάζονται σημαντικά από διαφορές στα χαρακτηριστικά των προϊόντων, όσο αυτές επηρεάζουν τις τιμές.

**Έβδομο**, επειδή κατά την εφαρμογή μιας επιχειρηματικής στρατηγικής, μπορεί η αλλοδαπή συνδεδεμένη να εμφανίζει αρνητικό περιθώριο κέρδους.

Εξάλλου, ο έλεγχος λαμβάνει υπόψη του τις ειδικές επιχειρηματικές στρατηγικές που η ελεγχόμενη αναφέρει πως ακολουθεί, διότι τις όποιες διαφορές, τις υπολογίζει με βάση το ελάχιστο περιθώριο.

**Όγδοο**, επειδή ο έλεγχος διενήργησε προσαρμογές στα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, ώστε αυτά να χρησιμοποιηθούν με αξιοπιστία...».

**Επειδή** από τα ανωτέρω αφενός διαπιστώνεται ότι στην οικεία έκθεση ελέγχου υφίσταται επαρκής αιτιολόγηση ως προς τον λόγο απόρριψης της μεθόδου τεκμηρίωσης της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα αμφισβητεί την κρίση του ελέγχου ως προς την επιλογή μεθόδου τεκμηρίωσης, ωστόσο ο έλεγχος για τις περιπτώσεις συναλλαγών για τις οποίες δύνανται να αντληθούν συγκριτικά στοιχεία από την ίδια την επιχείρηση, αφενός απέρριψε την συναλλακτική μέθοδο Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους Συναλλαγής (ΜΚΠΚΣ- TNMM) όχι μόνο για τον λόγο ότι δεν εμπίπτει στις παραδοσιακές μεθόδους που θεωρούνται ως επι το πλείστον πιο αξιόπιστες ως αναφέρεται και στις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ και τις αποφάσεις της Διοίκησης, αλλά γιατί και τα εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία στα οποία βασίσθηκε για την τεκμηρίωσή της η προσφεύγουσα εταιρεία, στο μεγαλύτερο μέρος τους αφορούν σε επιχειρήσεις των οποίων τα οικονομικά μεγέθη (αξία περιουσιακών στοιχείων-βασικά μέσα δραστηριοποίησης κάθε επιχείρησης) διαφοροποιούνται σημαντικά από την προσφεύγουσα, αφετέρου κατά την διενέργεια της ελεγκτικής επαλήθευσης των ίσων αποστάσεων ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τα διαθέσιμα στοιχεία, το προφίλ της προσφεύγουσας και επέλεξε για τις υπό κρίση συναλλαγές την παραδοσιακή μέθοδο Κόστους Συν (ΜΚΣ- CPM) χρησιμοποιώντας ως βάση στοιχεία της ίδιας της ελεγχόμενης επιχείρησης, τα οποία λόγω του εσωτερικού τους χαρακτήρα είναι πιο αξιόπιστα, έχουν μια πιο άμεση και στενότερη σχέση με την ελεγχόμενη συναλλαγή από τα εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, η οικονομική ανάλυση μπορεί να είναι ευκολότερη και πιο αξιόπιστη, καθώς βασίζεται σε πανομοιότυπα λογιστικά πρότυπα και πρακτικές μεταξύ της εσωτερικά συγκρίσιμης συναλλαγής και της ελεγχόμενης συναλλαγής.

Συγκεκριμένα ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος προέβη και σε σχετικές προσαρμογές αυτών (σελ.180, 202-203, 221-222 έκθεσης ελέγχου) και στο πλαίσιο αυτό διαπιστώθηκαν οι παρακάτω διαφορές σε σύγκριση με το περιθώριο μικτού κέρδους των ανεξάρτητων μερών, ως εξής:

#### **A) Φορολογικό έτος 2015**

| <b>2015</b>                                                                                  | <b>Ενδοομιλική πώληση στην<br/>.....<br/>(ΡΟΥΜΑΝΙΑ)</b> | <b>Ενδοομιλική πώληση στην<br/>.....<br/>(ΣΕΡΒΙΑ)</b> |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|
| Πωλήσεις                                                                                     | 78.199,42                                               | 927.730,10                                            |
| Κόστος πωληθέντων (Α)                                                                        | 64.123,52                                               | 756.192,80                                            |
| Μικτό κέρδος                                                                                 | 14.075,90                                               | 171.537,30                                            |
| <b>Δείκτης μικτού περιθωρίου κέρδους προς το κόστος πωληθέντων (Β)</b>                       | <b>21,95%</b>                                           | <b>22,68%</b>                                         |
| <b>Δείκτης μικτού περιθωρίου κέρδους για πωλήσεις σε τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις (Γ)</b> | <b>49,85%</b>                                           | <b>26,77%</b>                                         |
| <b>Διαφορά δεικτών (Δ) = (Γ) - (Β)</b>                                                       | <b>27,90%</b>                                           | <b>4,08%</b>                                          |
| Λογιστική διαφορά (Α) Χ (Δ)                                                                  | 17.890,46                                               | 30.883,65                                             |
| <b>Συνολική Διαφορά</b>                                                                      | <b>48.774,11</b>                                        |                                                       |

Σημειώνεται, ως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελίδα 180), τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία που αναζήτησε ο έλεγχος, αφορούν σε πωλήσεις προϊόντων -υλικών (εξαρτημάτων και ολοκληρωμένων λύσεων) για τους πελάτες της προσφεύγουσας με παρόμοιο ύψος όγκου πωλήσεων με αυτό των ενδοομιλικών πωλήσεων. Με σκοπό τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία να μπορούν να χρησιμοποιηθούν με αξιοπιστία, ο έλεγχος προέβη ως αναφέρθηκε σε προσαρμογές επ' αυτών ώστε να λάβει υπόψη του ότι

κατά την ενδοομιλική πώληση μεσολαβούν οι αλλοδαπές συνδεδεμένες ..... και ..... , οι οποίες λειτουργούν ως ενδιάμεσος και συνεπώς κατά τις ενδοομιλικές πωλήσεις δεν υπάρχουν έξοδα διάθεσης. Με αυτόν τον τρόπο ο έλεγχος αναγνωρίζει το περιθώριο κέρδους που θα πρέπει να πετυχαίνεται από τις αλλοδαπές συνδεδεμένες ..... και ..... και περιορίζει το μικτό κέρδος των ανεξάρτητων μερών κατά το ποσό των εξόδων διάθεσης. Συγκεκριμένα τα συγκριτικά στοιχεία έχουν ως εξής:

| Πελάτης             | Πωλήσεις  | Κόστος    | Μικτό     | Δείκτης μικτού κέρδους προς το κόστος | Έξοδα διάθεσης για προσαρμογή | Προσαρμοσμένο μικτό | Δείκτης μικτού επί κόστους |
|---------------------|-----------|-----------|-----------|---------------------------------------|-------------------------------|---------------------|----------------------------|
| .....<br>(ΡΟΥΜΑΝΙΑ) | 78.199,42 | 64.123,52 | 14.075,90 | 21,95%                                |                               | 14.075,90           | 21,95%                     |
| .....               | 72.773,22 | 39.639,59 | 33.133,63 | 83,59%                                | 12.445,55                     | 20.688,07           | 52,19%                     |
| .....               | 70.313,09 | 37.050,90 | 33.262,19 | 89,77%                                | 12.024,82                     | 21.237,37           | 57,32%                     |
| .....<br>(ΣΛΟΒΑΚΙΑ) | 65.000,67 | 35.959,47 | 29.041,20 | 80,76%                                | 11.116,30                     | 17.924,89           | 49,85%                     |

| Πελάτης            | Πωλήσεις   | Κόστος     | Μικτό      | Δείκτης μικτού κέρδους προς το κόστος | Έξοδα διάθεσης για προσαρμογή | Προσαρμοσμένο μικτό | Δείκτης μικτού επί κόστους |
|--------------------|------------|------------|------------|---------------------------------------|-------------------------------|---------------------|----------------------------|
| .....<br>(ΣΕΡΒΙΑ)  | 927.730,10 | 756.192,80 | 171.537,30 | 22,68%                                |                               | 171.537,30          | 22,68%                     |
| .....<br>(ΣΟΥΗΔΙΑ) | 826.589,07 | 540.534,59 | 286.054,48 | 52,92%                                | 141.361,85                    | 144.692,63          | 26,77%                     |

## Β) Φορολογικό έτος 2016

| 2016                                                                                  | Ενδοομιλική πώληση στην .....<br>(ΣΕΡΒΙΑ) |
|---------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------|
| Πωλήσεις                                                                              | 1.486.715,42                              |
| Κόστος πωληθέντων (Α)                                                                 | 1.253.449,77                              |
| Μικτό κέρδος                                                                          | 233.265,65                                |
| Δείκτης μικτού περιθωρίου κέρδους προς το κόστος πωληθέντων (Β)                       | 18,61%                                    |
| Δείκτης μικτού περιθωρίου κέρδους για πωλήσεις σε τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις (Γ) | 26,80%                                    |
| Διαφορά δεικτών (Δ) = (Γ) - (Β)                                                       | 8,19%                                     |
| Λογιστική διαφορά (Α) Χ (Δ)                                                           | 102.657,54                                |

Ομοίως με το φορολογικό έτος 2015 τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία (σελίδα 202) που αναζήτησε ο έλεγχος, αφορούν σε πωλήσεις προϊόντων -υλικών (εξαρτημάτων και ολοκληρωμένων λύσεων) για τους πελάτες της ελεγχόμενης με παρόμοιο ύψος όγκου πωλήσεων με αυτό των ενδοομιλικών πωλήσεων και ομοίως προέβη σε σχετική προσαρμογή αυτών ως εξής:

| Πελάτης         | Πωλήσεις     | Κόστος       | Μικτό      | Δείκτης<br>Μικτού<br>Κέρδους επί<br>του Κόστους | Έξοδα<br>διάθεσης ΜΕ<br>προσαρμογή | Προσαρμοσμένο Μικτό | Προσαρμογή<br>Δείκτης<br>Μικτού<br>Κέρδους επί<br>του Κόστους |
|-----------------|--------------|--------------|------------|-------------------------------------------------|------------------------------------|---------------------|---------------------------------------------------------------|
| ..... (ΣΕΡΒΙΑ)  | 1.486.715,42 | 1.253.449,77 | 233.265,65 | 18,61%                                          |                                    | 233.265,65          | 18,61%                                                        |
| ..... (ΣΟΥΗΔΙΑ) | 1.014.792,14 | 656.396,31   | 358.395,83 | 54,60%                                          | 182.489,64                         | 175.906,19          | 26,80%                                                        |

### Γ) Φορολογικό έτος 2017

|                                                                                             | Ενδοομιλική<br>πώληση στην<br>.....<br>.....<br>.....<br>(ΤΟΥΡΚΙΑ) | Ενδοομιλική πώληση<br>στην<br>.....<br>..... (ΣΕΡΒΙΑ) | Ενδοομιλική<br>πώληση<br>στην<br>.....<br>.....<br>..... | Ενδοομιλική<br>πώληση<br>στην<br>.....<br>.....<br>.....<br>(ΡΩΣΣΙΑ) | (.....<br>.....<br>.....<br>(ΡΩΣΣΙΑ) |
|---------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|
| <b>2017</b>                                                                                 |                                                                    |                                                       |                                                          |                                                                      |                                      |
| Πωλήσεις                                                                                    | 1.586.312,12                                                       | 1.454.937,25                                          | 2.941,40                                                 | 543.137,62                                                           |                                      |
| Κόστος πωληθέντων (Α)                                                                       | 1.376.918,92                                                       | 1.236.444,65                                          | 2.442,54                                                 | 465.992,85                                                           |                                      |
| Μικτό κέρδος                                                                                | 209.393,20                                                         | 218.492,60                                            | 498,86                                                   | 77.144,77                                                            |                                      |
| Δείκτης μικτού περιθωρίου<br>κέρδους προς το κόστος<br>πωληθέντων (Β)                       | 15,21%                                                             | 17,67%                                                | 20,42%                                                   | 16,55%                                                               |                                      |
| Δείκτης μικτού περιθωρίου<br>κέρδους για πωλήσεις σε τρίτες<br>ανεξάρτητες επιχειρήσεις (Γ) | 26,41%                                                             | 26,41%                                                | 103,78%                                                  | 26,41%                                                               |                                      |
| Διαφορά δεικτών (Δ) = (Γ) - (Β)                                                             | 11,20%                                                             | 8,74%                                                 | 83,36%                                                   | 9,86%                                                                |                                      |
| Λογιστική διαφορά (Α) Χ (Δ)                                                                 | 154.270,23                                                         | 108.114,93                                            | 2.036,01                                                 | 45.946,90                                                            |                                      |
| Διαφορά από πώληση παγίου                                                                   |                                                                    |                                                       |                                                          |                                                                      | 2.476,16                             |
| <b>Σύνολο Διαφορών</b>                                                                      | <b>312.844,23</b>                                                  |                                                       |                                                          |                                                                      |                                      |

Ομοίως και στο φορολογικό έτος 2017, τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία (σελίδα 223) που αναζητήσε ο έλεγχος, αφορούν σε πωλήσεις προϊόντων-υλικών (πόρτες για ανελκυστήρες, ανταλλακτικά) για τους πελάτες της ελεγχόμενης με παρόμοιο ύψος όγκου πωλήσεων με αυτό των ενδοομιλικών πωλήσεων και ομοίως προέβη σε σχετική προσαρμογή των εξόδων διάθεσης ως εξής:

Για τις πωλήσεις στις ..... & .....

| Πελάτης         | Πωλήσεις     | Κόστος       | Μικτό      | Δείκτης<br>Μικτού<br>Κέρδους<br>επί του<br>Κόστους | Έξοδα<br>διάθεσης<br>ΜΕ<br>προσαρμογή | Προσαρμοσμένο<br>Μικτό | Προσαρμογή<br>Δείκτης<br>Μικτού<br>Κέρδους επί<br>του Κόστους |
|-----------------|--------------|--------------|------------|----------------------------------------------------|---------------------------------------|------------------------|---------------------------------------------------------------|
| ..... (ΤΟΥΡΚΙΑ) | 1.586.312,12 | 1.376.918,92 | 209.393,20 | 15,21%                                             |                                       | 209.393,20             | 15,21%                                                        |
| ..... (ΣΕΡΒΙΑ)  | 1.454.937,25 | 1.236.444,65 | 218.492,60 | 17,67%                                             |                                       | 218.492,60             | 17,67%                                                        |

|                |              |            |            |        |            |            |        |
|----------------|--------------|------------|------------|--------|------------|------------|--------|
| .....(ΣΟΥΗΔΙΑ) | 1.386.835,49 | 825.856,23 | 560.979,26 | 67,93% | 196.664,41 | 364.314,85 | 44,11% |
| ..... (ΤΣΕΧΙΑ) | 848.343,60   | 575.918,47 | 272.425,13 | 47,30% | 120.301,93 | 152.123,20 | 26,41% |

Για τις πωλήσεις στην .....

| Πελάτης         | Πωλήσεις | Κόστος   | Μικτό    | Δείκτης Μικτού Κέρδους επί του Κόστους | Έξοδα διάθεσης ME προσαρμογή | Προσαρμοσμένο Μικτό | Προσαρμογή Δείκτης Μικτού Κέρδους επί του Κόστους |
|-----------------|----------|----------|----------|----------------------------------------|------------------------------|---------------------|---------------------------------------------------|
| ..... (ΕΣΘΟΝΙΑ) | 3.084,00 | 1.298,78 | 1.785,23 | 137,45%                                | 437,34                       | 1.347,89            | 103,78%                                           |
| .....           | 2.941,40 | 2.442,54 | 498,86   | 20,42%                                 |                              | 498,86              | 20,42%                                            |

Για τις πωλήσεις στην .....

| Πελάτης         | Πωλήσεις   | Κόστος     | Μικτό      | Δείκτης Μικτού Κέρδους επί του Κόστους | Έξοδα διάθεσης ME προσαρμογή | Προσαρμοσμένο Μικτό | Προσαρμογή Δείκτης Μικτού Κέρδους επί του Κόστους |
|-----------------|------------|------------|------------|----------------------------------------|------------------------------|---------------------|---------------------------------------------------|
| ..... (ΤΣΕΧΙΑ)  | 848.343,60 | 575.918,47 | 272.425,13 | 47,30%                                 | 120.301,93                   | 152.123,20          | 26,41%                                            |
| ..... (ΔΑΝΙΑ)   | 785.793,21 | 469.075,29 | 316.717,92 | 67,52%                                 | 111.431,79                   | 205.286,14          | 43,76%                                            |
| ..... (ΚΡΟΑΤΙΑ) | 288.718,33 | 183.494,87 | 105.223,46 | 57,34%                                 | 40.942,58                    | 64.280,89           | 35,03%                                            |
| ..... (ΡΩΣΣΙΑ)  | 543.137,62 | 465.992,85 | 77.144,77  | 16,55%                                 |                              | 77.144,77           | 16,55%                                            |

Από τα ανωτέρω διαπιστώνεται ότι ο έλεγχος εφάρμοσε κυρίως την παραδοσιακή μέθοδο και βασίσθηκε στα εσωτερικά στοιχεία της προσφεύγουσας τα οποία σε κάθε περίπτωση αποτελούν πιο αξιόπιστα στοιχεία καθότι βασίζονται σε πανομοιότυπα λογιστικά πρότυπα και πρακτικές μεταξύ της εσωτερικά συγκρίσιμης συναλλαγής και της ελεγχόμενης συναλλαγής, αναφέρονται σε όμοιες πωλήσεις από άποψη είδους και μεγέθους, ενώ αντίθετα η προσφεύγουσα εταιρείας αμφισβητεί το πόρισμα του ελέγχου επικαλούμενη όμως την συναλλακτική μέθοδο τεκμηρίωσης που εν προκειμένω βασίζεται και σε εξωτερικά στοιχεία των οποίων ως αναφέρθηκε η συγκρισιμότητα δεν επιβεβαιώνεται λόγω σημαντικών διαφορών στα οικονομικά μεγέθη των τρίτων επιχειρήσεων καθώς και των οικονομικών συνθηκών αυτών, διαφορών που η ίδια η προσφεύγουσα επικαλείται για να αμφισβητήσει από την πλευρά της τα επικαλούμενα συγκριτικά στοιχεία του ελέγχου. Ωστόσο τα στοιχεία στα οποία βασίσθηκε ο έλεγχος προέρχονται από την ίδια την επιχείρηση γεγονός το οποίο σε σχέση με τα εξωτερικά στοιχεία ενισχύει την δυνατότητα σύγκρισής τους και την δυνατότητα επίσης να προσαρμοστούν με συγκεκριμένα τρόπο προκειμένου να συγκριθούν πιο ουσιαστικά.

Η προσφεύγουσα αμφισβητεί τα επικαλούμενα από τον έλεγχο συγκριτικά στοιχεία αναφέροντας κατά γενικό και όχι αναλυτικό και ειδικό τρόπο, ως απαιτείται και από τις προβλεπόμενες διατάξεις περί τεκμηρίωσης, λόγους μη συγκρισιμότητας αυτών. Η προσφεύγουσα αναφέρεται μόνο με συγκεκριμένο τρόπο ως προς τα συγκριτικά στοιχεία που αφορούν στην ανεξάρτητη εταιρεία ....., κατά το φορολογικό έτος 2017 και συγκεκριμένα αναφέρει ότι στην περίπτωση των πωλήσεων προς την συνδεδεμένη τουρκική εταιρεία ....., τα προϊόντα, που πωλούνται από την ....., το 2017, αποτελούνται κατά 78,3% από μηχανισμούς και χειριστές, δηλαδή ημιέτοιμα προϊόντα. Αντίθετα, τα προϊόντα, που πούλησε στην ανεξάρτητη εταιρεία ....., αποτελούνται

κατά 95,52% από πόρτες, δηλαδή τελικό προϊόν γεγονός το οποίο επηρεάζει την τιμή πώλησης. Ωστόσο για την τεκμηρίωση της συναλλαγής χρησιμοποιήθηκε τελικώς ο ελάχιστος συντελεστής μικτού κέρδους άλλου ανεξάρτητου μέρους (της τσέχικης εταιρείας ..... )και όχι της εταιρείας ..... για την οποία δεν προβάλλεται κάτι συγκεκριμένο πέραν της γενικής αναφοράς ως προς την διαφορετικότητα των αγορών Τσεχίας και Τουρκίας. Επίσης ως προς τις πωλήσεις προς την συνδεδεμένη σερβική εταιρεία ..... η προσφεύγουσα αμφισβητεί την ως άνω ανεξάρτητη σουηδική επιχείρηση ..... που χρησιμοποίησε ο έλεγχος προβάλλοντας ως κύριο ισχυρισμό την διαφορετική αγορά μεταξύ Σουηδίας και Σερβίας και την απόκλιση που υφίσταται στις τιμές των προϊόντων στις εν λόγω αγορές και προς τεκμηρίωση αναφέρει ενδεικτικά την τιμολόγηση του προϊόντος ..... Ωστόσο ως ανωτέρω αναφέρθηκε η προσφεύγουσα αναφέρεται με γενικό τρόπο χωρίς να εστιάζει συγκεκριμένα στα προϊόντα που πωλήθηκαν και στις αποκλίσεις που τελικώς υφίστανται σε αυτά ώστε να τεκμηριώσει με συγκεκριμένο τρόπο τους ισχυρισμούς της.

Κατόπιν των ανωτέρω το πόρισμα του ελέγχου ως προς τις διαφορές στην τιμολόγηση μεταξύ των συνδεδεμένων μερών βασίσθηκε σε συγκεκριμένες συναλλαγές ομοίου όγκου πωλήσεων και προϊόντων, προερχόμενες από τα στοιχεία της ίδιας της εταιρείας και αναφερόμενες στις ελεγχόμενες χρήσεις και όχι σε προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους (τα εξωτερικά στοιχεία αναφέρονται σε οικονομικά στοιχεία προηγούμενης τριετίας), προέβη σε σχετικές προσαρμογές αυτών αναλόγως με τα διαθέσιμα εσωτερικά στοιχεία κόστους της εταιρείας και κατά τον προσδιορισμό του τελικού συγκρινόμενου ανεξάρτητου μέρους έλαβε υπόψη του, παράγοντες αγοράς, επιχειρηματικής στρατηγικής καθώς οι όποιες λογιστικές διαφορές διαπιστώθηκαν υπολογίσθηκαν επιλέγοντας το ελάχιστο περιθώριο μικτού κέρδους των συγκρινόμενων ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Σημειώνεται ότι κατά την ενδοομιλική τιμολόγηση σε κάθε περίπτωση δεν είναι εφικτό να διενεργείται εξαντλητική αναζήτηση σε απόλυτα συγκριτικά στοιχεία καθώς για τον προσδιορισμό της ενδοομιλικής τιμολόγησης στο πλαίσιο της αρχής των ίσων αποστάσεων εφαρμόζονται τα προβλεπόμενα μέτρα κεντρικής τάσης και λαμβάνονται υπόψη παραδοχές και προσαρμογές, γεγονός το οποίο εφαρμόσθηκε από την πλευρά του ελέγχου.

Από την άλλη πλευρά, η τεκμηρίωση της προσφεύγουσας βασίσθηκε σε μέθοδο που δεν προσεγγίζει με άμεσο τρόπο τις κρίση συναλλαγές, ως επιτυγχάνεται με μια παραδοσιακή μέθοδο ήτοι βασίσθηκε στην συναλλακτική μέθοδο Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους Συναλλαγής (ΜΚΠΚΣ- TNMM), λαμβάνοντας υπόψη συγκριτικά οικονομικά στοιχεία συνολικής δραστηριοποίησης τρίτων επιχειρήσεων, τα οποία είναι εξωτερικά, γεγονός που από μόνο του δημιουργεί καταρχήν ένα έλλειμμα συγκρισιμότητας σε σχέση με τα εσωτερικά στοιχεία, αφετέρου όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο τα εν λόγω εξωτερικά στοιχεία δεν είναι συγκρίσιμα ως προς τον όγκο πωλήσεων, την περιουσιακή κατάσταση-μέσα δραστηριοποίησης, την γεωγραφική περιοχή, και το μέγεθος των αγορών. Η διαφορετικότητα στο ύψος των ακαθάριστων εσόδων και των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που χρησιμοποιούνται έχει επίδραση στο μερίδιο της αγοράς και τις οικονομικές συνθήκες που αντιμετωπίζει η κάθε επιχείρηση. Οι εν λόγω παράγοντες πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στην συγκριτική ανάλυση καθώς η κάθε επιχείρηση ανάλογα την οικονομική της θέση έχει την δυνατότητα να διαμορφώνει και το περιθώριο κέρδους της. Στο δείγμα που λήφθηκε υπόψη από την προσφεύγουσα οι περισσότερες επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται υστερούν σημαντικά ως προς τον

όγκο πωλήσεων και την αξία των περιουσιακών τους στοιχείων σε σύγκριση με την προσφεύγουσα, ενώ επίσης δραστηριοποιούνται και σε αγορές το μέγεθος των οποίων είναι συγκριτικά μικρότερο. Η προσφεύγουσα βάσει των οικονομικών της στοιχείων δύναται σε σύγκριση με τις επιχειρήσεις του δείγματος να επιτυγχάνει μεγαλύτερο περιθώριο κέρδους καθότι μπορεί να επιτυγχάνει ένα μεγαλύτερο περιθώριο κέρδους μέσω οικονομικών κλίμακας και εξοικονόμησης κόστους, άλλως αναμένεται να επιδιώκει να έχει υψηλότερο μικτό περιθώριο κέρδους προκειμένου να καλύπτει και το υψηλότερο λειτουργικό κόστος των πάγιων περιουσιακών της στοιχείων.

Τέλος σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα όπως προβλέπεται από τις ανωτέρω διατάξεις όφειλε να τεκμηριώσει αναλυτικά και διεξοδικά τους λόγους για τους οποίους δεν χρησιμοποίησε για την τεκμηρίωσή της τα υφιστάμενα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη. Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αμφισβητεί τα επικαλούμενα από τον έλεγχο εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία αναφέροντας κατά γενικό τρόπο λόγους μη συγκρισιμότητας χωρίς όμως να προβάλλονται από την πλευρά της συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει με σαφή και επαρκή τρόπο ο χαρακτηρισμός ως μη σημαντικών και αναξιόπιστων των επικαλούμενων από τον έλεγχο εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων.

Ως εκ τούτου οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

## **Β)Ως προς τις λογιστικές διαφορές που αφορούν σε δαπάνες μετακίνησης**

**Επειδή στο άρθρο 22 του ν.4172/2013** ορίζονται τα εξής:

*«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:*

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,*
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,*
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».*

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013** ορίζεται ότι:

*«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: ...*

*ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και ... ».*

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.5,7 και 10, άρθρου 8 πρ.1 και 9 παρ.1 του ν.4308/2014** ορίζεται ότι:

**«Άρθρο 5**

«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.».

#### **Άρθρο 8**

1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας...

#### **Άρθρο 9**

1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.

ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε

ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.

η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται...».

**Επειδή, στην Απόφαση της ΓΓΔΕ ΠΟΛ 1003/2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.» μεταξύ άλλων ορίζεται:**

«9.1.2 Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης.».

**Επειδή, με την ΠΟΛ.1203/2012 Κ.Υ.Α. (ΦΕΚ Β' 3130), με την οποία τροποποιήθηκε η κοινή υπουργική απόφαση ΠΟΛ. 1009/4.1.2012 (ΦΕΚ 72Β') «Εγκατάσταση Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και διασφάλιση συναλλαγών μέσω αυτού», ορίζεται ότι: «3.2. Στην περίπτωση που εφοδιάζονται με καύσιμα (βενζίνη, πετρέλαιο κίνησης) οχήματα επιτηδευματιών, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, δεν απαιτείται η έκδοση ιδιαίτερου δελτίου αποστολής - τιμολογίου πώλησης, εφόσον στην ανωτέρω απόδειξη εκτυπώνεται και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία.**

**Επειδή, στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται:**

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

**Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος ανατιολόγητα έκρινε ότι δεν δύναται να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι υπό κρίση δαπάνες μετακίνησης καθώς αφορούν σε δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν από το προσωπικό της επιχείρησης στο πλαίσιο εκπλήρωσης του σκοπού της και της δραστηριότητάς της και προς τεκμηρίωση του ισχυρισμού της αναφέρει ότι οι εν λόγω δαπάνες αφενός έχουν αναμορφωθεί κατά ένα τέταρτο του συνόλου (25%) αφετέρου έχουν ληφθεί από την εταιρεία όλα τα κατάλληλα μέτρα διαχείρισης του κόστους που προκύπτει από αυτές, διά της εφαρμογής ως κανόνα μετακίνησης των εργαζομένων αυτής με τα μισθωμένα λεωφορεία, ενώ για τις περιπτώσεις, που παρουσιάζεται ανάγκη μετακίνησης με διαφορετικά μέσα, εφαρμόζεται συγκεκριμένη διαδικασία**

εγκρίσεων και εσωτερικού ελέγχου της δαπάνης, και σε κάθε περίπτωση αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία και αποδεικνύονται από νόμιμα δικαιολογητικά.

Επειδή ωστόσο στην οικεία έκθεση ελέγχου όπως αναφέρεται και στην εισήγηση απόψεων της ελεγκτικής αρχής υφίσταται πλήρης και αναλυτικά αιτιολόγηση ως προς τον λόγο απόρριψης των υπό κρίση δαπανών.

Συγκεκριμένα οι υπό κρίση δαπάνες είναι οι εξής:

**ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΕΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015**

| Λογαριασμός   | Περιγραφή                                                             | Ποσό βάσει βιβλίων 31/12/2015 | Αναμόρφωση βάσει δήλωσης | Αναμόρφωση βάσει ελέγχου | Διαφορά   |
|---------------|-----------------------------------------------------------------------|-------------------------------|--------------------------|--------------------------|-----------|
| 64-00-01-0000 | ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦ.ΠΡΟΣ/ΚΟΥ Μ.ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ                           | 22.985,27                     | 4.872,88                 | 22.985,77                | 18.112,89 |
| 64-00-01-0001 | ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΜΕ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΩ ΤΩΝ 2000 Κ.Ε | 2.829,19                      | 599,79                   | 2.829,19                 | 2.229,40  |
| 64-00-01-0002 | ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΩΝ ΜΕ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ                | 6.314,66                      | 1.380,04                 | 6.314,66                 | 4.934,62  |

**ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΕΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016**

| Λογαριασμός   | Περιγραφή                                                             | Ποσό βάσει βιβλίων 31/12/2016 | Αναμόρφωση βάσει Δήλωσης | Αναμόρφωση ελέγχου | Διαφορά   |
|---------------|-----------------------------------------------------------------------|-------------------------------|--------------------------|--------------------|-----------|
| 64-00-01-0000 | ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦ.ΠΡΟΣ/ΚΟΥ Μ.ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ                           | 20.484,74                     | 4.175,69                 | 20.484,74          | 16.309,05 |
| 64-00-01-0001 | ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΜΕ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΩ ΤΩΝ 2000 Κ.Ε | 4.073,23                      | 1.903,25                 | 4.073,23           | 2.169,98  |
| 64-00-01-0002 | ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΩΝ ΜΕ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ                | 6.909,74                      | 2.498,56                 | 6.909,74           | 4.411,18  |

**ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΕΩΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017**

| Λογαριασμός   | Περιγραφή                                                             | Ποσό βάσει βιβλίων 31/12/2017 | Αναμόρφωση βάσει δήλωσης | Αναμόρφωση ελέγχου | Διαφορά   |
|---------------|-----------------------------------------------------------------------|-------------------------------|--------------------------|--------------------|-----------|
| 64-00-01-0000 | ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦ.ΠΡΟΣ/ΚΟΥ Μ.ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ ΦΠΑ                           | 48.966,39                     | 11.180,25                | 48.966,39          | 37.786,14 |
| 64-00-01-0001 | ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΜΕ ΜΕΤΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕΣΑ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΩ ΤΩΝ 2000 Κ.Ε | 2.511,45                      | 1.136,65                 | 2.511,45           | 1.374,80  |

Κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο σημειώνεται ότι δεν διαπιστώθηκαν διαφορές σε δαπάνες για την μετακίνηση με τα μισθωμένα από την εταιρεία ΕΙΧ των στελεχών της ελεγχόμενης και σε δαπάνες για την μετακίνηση με τα μισθωμένα από την εταιρεία ΕΙΧ των προϊσταμένων της ελεγχόμενης. Αντίθετα διαπιστώθηκαν διαφορές σε δαπάνες για την μετακίνηση στελεχών, προϊσταμένων και λοιπών εργαζομένων με ΕΙΧ τα οποία ούτε τα έχει μισθωμένα ούτε ανήκουν στην κυριότητα της.

Ειδικότερα ως προς την διαδικασία και τον τρόπο καταχώρησης των ως άνω δαπανών από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα εξής:



Κατόπιν των ανωτέρω οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της από 02/12/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ ..... και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

-Της υπ' αριθμ...../2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2015 – 31.12.2015,

-Της υπ' αριθμ...../2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2016 – 31.12.2016,

-Της υπ' αριθμ...../2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2017 – 31.12.2017,

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

#### **Φορολογική περίοδος 01/01/2015-31/12/2015**

|                                        |                  |
|----------------------------------------|------------------|
|                                        |                  |
| Διαφορά φόρου                          | <b>21.474,80</b> |
| Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013 | <b>10.737,40</b> |
| <b>Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό</b>    | <b>32.212,20</b> |

(Ως η υπ' αριθμ...../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2015 – 31.12.2015)

#### **Φορολογική περίοδος 01/01/2016-31/12/2016**

|                                        |                  |
|----------------------------------------|------------------|
|                                        |                  |
| Διαφορά φόρου                          | <b>36.687,77</b> |
| Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013 | <b>18.343,89</b> |
| <b>Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό</b>    | <b>55.031,66</b> |

(Ως η υπ' αριθμ...../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2016 – 31.12.2016)

**Φορολογική περίοδος 01/01/2017-31/12/2017**

|                                           |                   |
|-------------------------------------------|-------------------|
|                                           |                   |
| Διαφορά φόρου                             | <b>102.423,75</b> |
| Πρόστιμο του άρθρου 58 του<br>ν.4174/2013 | <b>25.695,94</b>  |
| <b>Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό</b>       | <b>128.029,69</b> |

(Ως η υπ' αριθμ...../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2017 – 31.12.2017)

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.