



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24/05/2022

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

Αριθμός απόφασης: 1941

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

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

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Τύπου ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **24/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία **ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**, ΑΦΜ, με έδρα στη **ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**, οδός, **ΚΤΙΡΙΑΚΟ ΣΥΓΚΡΟΤΗΜΑ** "**.....**", **ΓΡΑΦΕΙΑ**-...-..., **ΑΓΡΟΤΕΜΑΧΙΟ**, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

4. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 24/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ
....., ΚΑΙ, ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 152.653,78 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 76.326,89 €, ήτοι συνολικό ποσό **228.980,67 €**.

Με την υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 74.210,46 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 37.105,23 €, ήτοι συνολικό ποσό **111.315,69 €**.

Με την υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 102.787,69 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 51.393,85 €, ήτοι συνολικό ποσό **154.181,54 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 22/12/2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. /..... /1118/14-02-2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση, ο έλεγχος καταλόγισε τις κάτωθι λογιστικές διαφορές ανά φορολογικό έτος:

2015

Περιγραφή	Ποσό (€)
Προβλέψεις χωρίς δικαιολογητικά	40.111,76
Φ.Π.Α. μη εκπιπόμενος στη φορολογία εισοδήματος	2.351,30
Έξοδα υποδοχής & φιλοξενίας	1.986,26
Ενδοομιλικές συναλλαγές	481.943,03
Σύνολο	526.392,35

2016

Περιγραφή	Ποσό (€)
Ενδοομιλικές συναλλαγές	255.898,12
Σύνολο	255.898,12

2017

Περιγραφή	Ποσό (€)
Ενδοομιλικές συναλλαγές	354.440,31
Σύνολο	354.440,31

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Αναιτιολόγητη απόρριψη της έκθεσης απόψεων-υπομνήματος ως προς το/29-11-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων μερικού ελέγχου-Παραβίαση του δικαιώματος αναφοράς.

2ος λόγος: Τεκμήριο ορθότητας των δηλώσεων λόγω ύπαρξης φορολογικού πιστοποιητικού για τις χρήσεις 2016-2017-Παραβίαση του νόμου, της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, έλλειψη αιτιολογίας.

3ος λόγος: Έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου-Παραβίαση των αρχών της νομιμότητας, της φανεράς δράσης της διοίκησης, του Κράτους και της ασφάλειας δικαίου, που απορρέει από την ειλικρινή δήλωση του διοικούμενου-ελεγχόμενου και των κανόνων για το βάρος απόδειξης.

4ος λόγος: Η χρήση των διαφόρων κανόνων του ΟΟΣΑ.

5ος λόγος: Υπέρβαση εξουσίας και έλλειψη αρμοδιότητας-Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή νόμου (άρθρου 23 ν. 4172/2013) για την πρόκριση και ομαδοποίηση των φορολογικών στοιχείων.

6ος λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και πλημμελής αιτιολογία ως προς τα έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας.

7ος λόγος: Εσφαλμένη απόρριψη της ανάλυσης του φακέλου τεκμηρίωσης, αφού καλύπτεται από το τεκμήριο νομιμότητας.

8ος λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του Συντάγματος και του νόμου σχετικά με την εφαρμογή της ΠΟΛ 1067/2018 (ΦΕΚ Β' 1320/17-04-2018), πλημμελής αιτιολογία.

9ος λόγος: Αναφορικά με τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών, α) έλλειψη συγκρισιμότητας λόγω διαφορών στον όγκο πωλήσεων, β) εσφαλμένες προσαρμογές συγκρισιμότητας.

Ως προς τους 1^ο, 2^ο, 3^ο και 5^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28, παρ. 2 του Ν. 4174/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι η Έκθεση Ελέγχου επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι επαρκώς αιτιολογημένη και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Αρχή για τον προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 26, παρ. 1 του Ν. 4174/2013 «οι υποθέσεις που ελέγχονται κατά προτεραιότητα, επιλέγονται με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με βάση κριτήρια ανάλυσης κινδύνου, στοιχεία από εσωτερικές και εξωτερικές πηγές πληροφόρησης ή, εξαιρετικά, με βάση άλλα κριτήρια, τα οποία καθορίζονται από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και δεν δημοσιοποιούνται».

Επειδή σε κάθε περίπτωση, οι υποθέσεις που επιλέγονται για έλεγχο είναι ένα ζήτημα που άπτεται αποκλειστικά της διακριτικής ευχέρειας της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή η ύπαρξη φορολογικού πιστοποιητικού του άρθρου 65^Α του Ν. 4174/2013 δεν αποκλείει σε καμία περίπτωση τον επανέλεγχο εκ μέρους της Φορολογικής Διοίκησης.
Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας **απορρίπτονται** ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 6ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή στο φορολογικό έτος 2015, στον λογαριασμό ΓΛ 64.02.06 καταχωρήθηκαν δαπάνες υποδοχής και φιλοξενίας συνολικού ύψους **1.986,26 €**, τις οποίες ο έλεγχος δεν αναγνώρισε στο σύνολό τους, λόγω του ότι δεν προκύπτουν τα πρόσωπα για τα οποία πραγματοποιήθηκαν, έτσι ώστε να διαπιστωθεί η σχέση των προσώπων αυτών με την επιχείρηση.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει αναιτιολόγητη, δεδομένου ότι, προκειμένου για την έκπτωση των σχετικών δαπανών, οι εφαρμοστέες διατάξεις δεν θέτουν ως προϋπόθεση τη διασταύρωση της ταυτότητας των προσώπων.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23, περ (ι') του Ν. 4172/2013 δεν εκπίπτουν «οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης».

Επειδή η ανωτέρω ρητή διάταξη δεν απαιτεί τη γνωστοποίηση της ιδιότητας των συμμετεχόντων σε εκδηλώσεις φιλοξενίας, προκειμένου για την εκπαισιμότητα των σχετικών δαπανών.

Επειδή όπως προκύπτει από την ανάλυση των δαπανών στις σελ. 48-49 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου, καμία από αυτές δεν υπερέβη συνολικά το ποσό των 300 €. Συνεπώς, προκύπτει ότι σε κάθε περίπτωση, το κόστος ανά συμμετέχοντα υπολείπετο του ως άνω ορίου των 300 €.

Επειδή εξετάζοντας την έτερη προϋπόθεση για την εκπαισιμότητα της δαπάνης (0,5% επί εσόδων) προκύπτουν τα κάτωθι:

	Ποσά (€)
Συνολικά Ακαθάριστα Έσοδα (ομάδα 7)	16.229.152,36
Όριο 0,5% (Α)	81.145,76
Συνολική ετήσια δαπάνη (Β)	1.986,26
Διαφορά προς καταλογισμό (Β)-(Α)	-79.159,50
Λογιστική διαφορά	0,00

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

Ως προς τον 8ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή στο άρθρο 2, παρ. 1 της ΠΟΛ 1068/2017, με την οποία τροποποιήθηκε η ΠΟΛ 1124/2015 ορίζεται ότι «Οι διατάξεις της παρούσας ισχύουν για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2017 και μετά».

Επειδή όπως προκύπτει από τις σελ. 13 και 46 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου, ο έλεγχος χρησιμοποίησε την ΠΟΛ 1067/2018 αποκλειστικά για το έτος 2017.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, το πρόγραμμα ελέγχου των ΠΟΛ 1124/2015 και 1067/2018 για τις ενδοομιλικές συναλλαγές δεν έχει διαφοροποίηση (με εξαίρεση την ελεγκτική επαλήθευση Δ. περί υποχρέωσης υποβολής Έκθεσης ανά Χώρα (CbC reporting), η οποία δεν επηρεάζει το πόρισμα του ελέγχου).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τους 4ο, 7ο και 9ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

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

«1. Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1097/2014:

«...

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ'

ΜΕΘΟΔΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ 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.

...

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.

...

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

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

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

- για τα ενσώματα αγαθά, τα φυσικά χαρακτηριστικά προϊόντος, η ποιότητα, η αξιοπιστία, η διαθεσιμότητα, ο όγκος πωλήσεων,
- για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, η μορφή της συναλλαγής (πώληση ή παραχώρηση χρήσης), το είδος του άυλου περιουσιακού στοιχείου, η διάρκεια και η έκταση της νομικής προστασίας, τα προσδοκώμενα οφέλη από τη χρήση αυτών,
- για τις υπηρεσίες, η φύση και η έκταση παρεχόμενων υπηρεσιών.

...».

Επειδή σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ (2010):

- παρ. 1.39: Οι διαφορές στα ειδικά χαρακτηριστικά των αγαθών ή των υπηρεσιών συχνά αντιπροσωπεύουν, τουλάχιστον εν μέρει, τις διαφορές στην αξία τους στην ελεύθερη αγορά. Ως εκ τούτου, οι συγκρίσεις των χαρακτηριστικών αυτών μπορεί να είναι χρήσιμες για τον καθορισμό της συγκρισιμότητας μεταξύ των ελεγχόμενων και των μη ελεγχόμενων συναλλαγών. Χαρακτηριστικά που μπορεί να είναι σημαντικό να εξεταστούν περιλαμβάνουν τα ακόλουθα: στην περίπτωση της μεταβίβασης των ενσώματων αγαθών, τα φυσικά χαρακτηριστικά του αγαθού, η ποιότητά του και η αξιοπιστία, καθώς και η διαθεσιμότητά του και ο όγκος πωλήσεων...»
- παρ. 3.28: ως υποθέσουμε για παράδειγμα ότι ένας φορολογούμενος που κατασκευάζει ένα συγκεκριμένο προϊόν, πωλεί μια σημαντική (μεγάλη) ποσότητα σε ένα αλλοδαπό συνδεδεμένο μέρος (αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση) και μια μικρή ποσότητα του ίδιου προϊόντος σε ένα ανεξάρτητο μέρος (ανεξάρτητη επιχείρηση). Σε αυτή την περίπτωση, η διαφορά στην ποσότητα της πώλησης μπορεί να επηρεάσει ουσιωδώς τη συγκρισιμότητα των δύο συναλλαγών. **Αν δεν είναι δυνατό να γίνουν λογικά ακριβείς προσαρμογές**, ώστε να εξαλειφθεί αυτή η διαφορά συγκρισιμότητας, η συναλλαγή μεταξύ του φορολογούμενου και της ανεξάρτητης επιχείρησης είναι απίθανο να είναι ένα αξιόπιστο συγκριτικό στοιχείο.

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, η προσφεύγουσα είχε συναλλαγές με τη συνδεδεμένη αλλοδαπή επιχείρηση SA με έδρα στην, μεταξύ των οποίων ήταν και η πώληση προς την τελευταία, εμπορευμάτων (ανακυκλώσιμο χαρτί) συνολικής αξίας ανά φορολογικό έτος:

- 2015: **9.487.077,24 €**
- 2016: **11.277.915,52 €**
- 2017: **14.832.926,89 €**

Επειδή η προσφεύγουσα, ως μέθοδο τεκμηρίωσης της ανωτέρω συναλλαγής, χρησιμοποίησε τη μέθοδο του κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους (cost-plus). Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα επέλεξε έναν κωδικό εμπορεύματος (OCC) τον οποίο τεκμηρίωσε διακριτά επειδή οι πωλήσεις του ήταν σε τουλάχιστον πέντε (5) ανεξάρτητους πελάτες και χρησιμοποίησε τρία (3) διαφορετικά ενδοτεταρτημοριακά εύρη για τη συνδυαστική τεκμηρίωση των λοιπών κωδικών εμπορευμάτων (πλην του κωδικού OCC), δεδομένου ότι υπήρχαν κωδικοί εμπορευμάτων που πωλούνταν μόνο σε ανεξάρτητες επιχειρήσεις, κωδικοί που πωλούνταν μόνο στη συνδεδεμένη επιχείρηση και κωδικοί που πωλούνταν τόσο στη συνδεδεμένη όσο και σε ανεξάρτητες. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα, προκειμένου για την αύξηση της συγκρισιμότητας μεταξύ των εσωτερικών συγκρίσιμων στοιχείων, προέβη σε προσαρμογές συγκρισιμότητας (comparability adjustments) (αύξηση της ενδοομιλικής τιμής πώλησης) σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

A/A	Είδος προσαρμογής	% Προσαρμογής (επί πωλήσεων)
1	Κόστος επισφαλών πελατών	0,50%
2	Όροι είσπραξης απαιτήσεων	2,00%
3	Έξοδα πωλήσεων	3,00%

4	Όγκος πωλήσεων	0,50%
	Σύνολο	6,00%

Επειδή ο έλεγχος αποδέχτηκε καταρχήν την επιλογή της μεθόδου τεκμηρίωσης (cost-plus), ωστόσο έκρινε ότι ο τρόπος εφαρμογής της εκ μέρους της προσφεύγουσας είναι αντίθετος με τις οδηγίες της ΠΟΛ 1097/2014, καθώς έχουν κατηγοριοποιηθεί πωλήσεις με πολύ μεγάλη διαφοροποίηση στον όγκο (και αξία πωλήσεων), η οποία επηρεάζει σημαντικά τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών, ώστε να μην μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως βάση σύγκρισης για την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος προέβη σε νέα εφαρμογή της ίδιας μεθόδου (cost-plus), ελέγχοντας την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων για δύο μεγάλες κατηγορίες συναλλαγών, ήτοι των ενδοομιλικών και του συνόλου των ανεξάρτητων μόνο για τους κωδικούς που πωλούνται ενδοομιλικά, χωρίς την επιμέρους ομαδοποίηση των τελευταίων. Παράλληλα, μετά την εξέταση των προσαρμογών συγκρισιμότητας που διενήργησε η προσφεύγουσα, προέβη σε επαναπροσδιορισμό αυτών, για τους λόγους που αναλυτικά αναφέρονται στις σελ. 25-28, 32-34 και 37-41 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου, ανά φορολογικό έτος, ως εξής:

A/A	Είδος προσαρμογής	2015	2016	2017
1	Κόστος επισφαλών πελατών	0,00%	0,08%	0,00%
2	Όροι είσπραξης απαιτήσεων	0,22%	0,04%	0,39%
3	Έξοδα πωλήσεων	1,73%	1,73%	1,16%
4	Όγκος πωλήσεων	0,00%	0,00%	0,00%
	Σύνολο	1,95%	1,85%	1,55%

Επειδή από τον ανωτέρω έλεγχο της ορθής εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων προέκυψαν διαφορές που καταλογίστηκαν ως λογιστικές διαφορές της κρινόμενων φορολογικών ετών ως εξής:

- 2015: **481.943,03 €**
- 2016: **255.898,12 €**
- 2017: **354.440,31 €**

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου περί ορθότητας της εξέτασης δύο (2) μεγάλων κατηγοριών συναλλαγών (ενδοομιλικές και ανεξάρτητες) έχει εσφαλμένα βασιστεί στην υπόθεση ότι ο όγκος των πωλήσεων είναι το στοιχείο που έχει την καθοριστικότερη επιρροή στη συγκρισιμότητα των συναλλαγών.

Επειδή με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι η μεθοδολογία του ελέγχου είναι ορθή και συμβάλλει στη μεγιστοποίηση της συγκρισιμότητας μεταξύ των ενδοομιλικών και των συναλλαγών με με συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Και αυτό επειδή, με βάση τη μεθοδολογία της προσφεύγουσας, το γεγονός ότι συγκρίνονται ποσότητες πώλησης με πολύ σημαντικές διαφορές μεταξύ τους, έχει, σε συνθήκες που τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων, επίδραση στις τιμές της πώλησης, με αποτέλεσμα οι διαφορές στις τιμές πώλησης των εμπορευμάτων να οφείλονται στις διαφορές στις ποσότητες και όχι στη διαφορά της τιμολόγησης που εξετάζεται για την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Επειδή σε περίπτωση που γινόταν δεκτή η χρησιμοποίηση ουσιαστών διαφορετικών όγκων και αξιών πωλήσεων για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, θα δινόταν η δυνατότητα σε κάθε φορολογούμενο να τεκμηριώνει κατά τρόπο καταχρηστικό μια ενδοομιλική συναλλαγή πολύ μεγάλης αξίας χρησιμοποιώντας ως δείκτη συγκρισιμότητας (benchmark) μια συναλλαγή πολύ μικρής αξίας στην οποία θα είχε προβεί εσκεμμένα για σκοπούς φορολογικού σχεδιασμού ώστε να χρησιμοποιηθεί ως συγκρίσιμο εσωτερικό στοιχείο.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται περαιτέρω ότι η κρίση του ελέγχου σφάλλει και κατά το ότι δεν προχώρησε στη δημιουργία ενός εύρους τιμών ή κέρδους και ούτε χρησιμοποίησε τη μέθοδο των τεταρτημορίων.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1142/2015 «σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, τότε χρησιμοποιείται η μέθοδος των τεταρτημορίων με απόρριψη του 25% των χαμηλότερων και του 25% των υψηλότερων τιμών».

Επειδή συνεπώς, η εφαρμογή ενός εύρους τιμών δεν είναι προαπαιτούμενη για την αξιοπιστία της ανάλυσης, αλλά αυτή εξαρτάται από την ποιότητα των συγκριτικών στοιχείων που χρησιμοποιούνται.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται παράλληλα ότι αδικαιολογήτως ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε τις προσαρμογές συγκρισιμότητάς της.

Επειδή αναφορικά με την προσαρμογή για το κόστος επισφαλών πελατών, ορθώς ο έλεγχος απέρριψε την προσαρμογή της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι η ίδια δε σχηματίζει σε κάθε φορολογικό έτος προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων για τις πωλήσεις που διενεργεί στις τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις, με αποτέλεσμα οι λειτουργίες που επιτελεί και οι κίνδυνοι που αναλαμβάνει, να μη διαφέρουν κατά τις ενδοομιλικές πωλήσεις της, συγκριτικά με τις πωλήσεις της σε τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις.

Επειδή αναφορικά με την προσαρμογή για τον όγκο πωλήσεων, ορθώς ο έλεγχος απέρριψε την προσαρμογή της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι δεν τεκμηριώθηκε με κανένα στοιχείο στον φάκελο τεκμηρίωσης.

Επειδή αναφορικά με την προσαρμογή για τους όρους είσπραξης απαιτήσεων, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη του ποσά που αφορούν τραπεζικά έξοδα και σε καμία περίπτωση κόστη χρηματοδότησης.

Επειδή ωστόσο, σε κάθε περίπτωση, είναι προς το συμφέρον της προσφεύγουσας να διατηρηθούν τα ποσοστά των προσαρμογών του ελέγχου αντί να μην υπάρχουν καθόλου προσαρμογές για αυτήν την κατηγορία και με δεδομένο ότι το ποσοστό 2% που προτείνει η ίδια δεν αιτιολογείται επαρκώς. Ως εκ τούτου, με την παρούσα απόφαση διατηρούνται τα ποσοστά των προσαρμογών του ελέγχου.

Επειδή αναφορικά με την προσαρμογή για τα έξοδα πωλήσεων, ο έλεγχος εφαρμόζει τον **ίδιο μερισμό** μεταξύ ενδοομιλικών και ανεξάρτητων συναλλαγών με την προσφεύγουσα, όπως προκύπτει από τους **πίνακες** των σελ. 27, 33 και 40 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου.

Επειδή παράλληλα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος έχει διενεργήσει υπολογιστικό σφάλμα κατά τον υπολογισμό του ποσοστού προσαρμογής, καθώς διαίρεσε τα έξοδα πωλήσεων προς τρίτους με το σύνολο των πωλήσεων και όχι μόνο με τις πωλήσεις προς τρίτους.

Επειδή ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται βάσιμος, δεδομένου ότι με τη μέθοδο του ελέγχου δεν επιτυγχάνεται η επιθυμητή συγκρισιμότητα και οι σχετικές προσαρμογές συγκρισιμότητας για τα έξοδα πωλήσεων για κάθε φορολογικό έτος διαμορφώνονται με την παρούσα απόφαση ως εξής:

2015	$281.126,81/6.742.063,27 =$ 4,17%
2016	$330.354,09/7.862.354,43 =$ 4,20%
2017	$341.024,60/14.651.432,56$ = 2,33%

(αντίστοιχες προσαρμογές και για τις πωλήσεις σε ανεξάρτητες επιχειρήσεις, οι οποίες διαμορφώνονται σε 0,69% για το 2015, 0,58% για το 2016 και 0,27% για το 2017).

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, οι πίνακες υπολογισμού των σελ. 28, 34 και 41 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου διαμορφώνονται με την παρούσα απόφαση ως εξής:

2015		
Πωλήσεις εμπορευμάτων	9.487.077,24	4.337.802,58
<u>Προσαρμογές</u>		
Επισφαλείς πελάτες	0,00%	
Έξοδα πωλήσεων	4,17%	0,69%
Κόστος χρηματοδότησης	0,22%	
Όγκος πωλήσεων	0,00%	
Προσαρμοσμένες πωλήσεις	9.903.559,93	4.367.647,95
	-	
Κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων	9.205.352,86	-3.669.815,92
Μικτό αποτέλεσμα εμπορευμάτων	698.207,07	697.832,03
Μικτό περιθώριο επί κόστους	7,58%	19,02%
<u>Λοιπά έξοδα σχετιζόμενα με το μικτό</u>		
Μεταφορικά έξοδα	-68.000,97	-334.840,73
Λοιπά έξοδα	0,00	-1.985,00
Μικτό αποτέλεσμα εμπορευμάτων (προσαρμοσμένο)	630.206,10	361.006,30
Μικτό περιθώριο επί κόστους (προσαρμοσμένο)	6,85%	9,84%
Μικτό περιθώριο επί κόστους σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων	886.977,24	
Λογιστική διαφορά	256.771,14	
 2016		
Πωλήσεις εμπορευμάτων	11.277.915,52	4.765.385,39
<u>Προσαρμογές</u>		
Επισφαλείς πελάτες	0,08%	
Έξοδα πωλήσεων	4,20%	0,58%
Κόστος χρηματοδότησης	0,04%	
Όγκος πωλήσεων	0,00%	
Προσαρμοσμένες πωλήσεις	11.765.121,47	4.793.049,39
	-	
Κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων	10.941.446,09	-4.143.345,35
Μικτό αποτέλεσμα εμπορευμάτων	823.675,38	649.704,04
Μικτό περιθώριο επί κόστους	7,53%	15,68%
<u>Λοιπά έξοδα σχετιζόμενα με το μικτό</u>		
Μεταφορικά έξοδα	-61.822,11	-322.145,08
Λοιπά έξοδα	0,00	0,00
Μικτό αποτέλεσμα εμπορευμάτων (προσαρμοσμένο)	761.853,27	327.558,96
Μικτό περιθώριο επί κόστους (προσαρμοσμένο)	6,96%	7,91%

Μικτό περιθώριο επί κόστους σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων	861.966,77
Λογιστική διαφορά	100.113,50

2017		
Πωλήσεις εμπορευμάτων	14.832.926,89	8.311.394,27
<u>Προσαρμογές</u>		
Επισφαλείς πελάτες	0,00%	
Έξοδα πωλήσεων	2,33%	0,27%
Κόστος χρηματοδότησης	0,39%	
Όγκος πωλήσεων	0,00%	
Προσαρμοσμένες πωλήσεις	15.236.382,50	8.333.497,81
	-	
Κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων	14.237.732,23	-7.135.010,09
Μικτό αποτέλεσμα εμπορευμάτων	998.650,27	1.198.487,72
Μικτό περιθώριο επί κόστους	7,01%	16,80%
<u>Λοιπά έξοδα σχετιζόμενα με το μικτό</u>		
Μεταφορικά έξοδα	-54.923,74	-570.105,06
Λοιπά έξοδα	0,00	0,00
Μικτό αποτέλεσμα εμπορευμάτων (προσαρμοσμένο)	943.726,53	628.382,66
Μικτό περιθώριο επί κόστους (προσαρμοσμένο)	6,63%	8,81%
Μικτό περιθώριο επί κόστους σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων	1.233.259,59	
Λογιστική διαφορά	289.533,06	

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **24/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία
ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ, ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθμ.-/2021 Οριστικών Πράξεων
Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα
με το ως άνω σκεπτικό.

Α)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού
έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:

Περιγραφή	Ποσό (€)
Προβλέψεις χωρίς δικαιολογητικά	40.111,76
Φ.Π.Α. μη εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος	2.351,30
Έξοδα υποδοχής & φιλοξενίας	0,00

Ενδοομιλικές συναλλαγές

256.771,14

Σύνολο 299.234,20

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

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογικό αποτέλεσμα	152.271,54	678.663,89	451.505,74	299.234,20
Φόρος (29%)	44.158,75	196.812,53	130.936,66	86.777,92
(-) Φόρος που προκαταβλήθηκε	1.374,19	1.374,19	1.374,19	0,00
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	42.784,56	195.438,34	129.562,47	86.777,92
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		76.326,89	43.388,96	43.388,96
Προκαταβολή φόρου	22.079,38	22.079,38	22.079,38	0,00
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	1.000,00	0,00
Σύνολο για καταβολή	65.863,94	294.844,61	196.030,81	130.166,88

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ

228.980,67

130.166,88

Β)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:

	2016
Περιγραφή	Ποσό (€)
Ενδοομιλικές συναλλαγές	100.113,50
Σύνολο	100.113,50

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

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογικό αποτέλεσμα	130.227,16	386.125,28	230.340,66	100.113,50
Φόρος (29%)	37.765,88	111.976,33	66.798,79	29.032,91
(-) Φόρος που προκαταβλήθηκε	22.079,38	22.079,38	22.079,38	0,00
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	15.686,50	89.896,95	44.719,41	29.032,91
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		37.105,23	14.516,46	14.516,46
Προκαταβολή φόρου	18.882,94	18.882,94	18.882,94	0,00
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	1.000,00	0,00
Σύνολο για καταβολή	35.569,44	146.885,12	79.118,81	43.549,37

ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ

111.315,68

43.549,37

Γ)/2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Λογιστικές διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση:

Περιγραφή	Ποσό (€)
Ενδοομιλικές συναλλαγές	289.533,06
Σύνολο	289.533,06

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

	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Ελέγχου	Βάσει ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογικό αποτέλεσμα	357.444,89	711.885,20	646.977,95	289.533,06
Φόρος (29%)	103.659,02	206.446,71	187.623,61	83.964,59
(-) Φόρος που προκαταβλήθηκε	18.882,94	18.882,94	18.882,94	0,00
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	84.776,08	187.563,77	168.740,67	83.964,59
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		51.393,84	41.982,29	41.982,29
Προκαταβολή φόρου	103.659,02	103.659,02	103.659,02	0,00
Τέλος επιτηδεύματος	1.100,00	1.100,00	1.100,00	0,00
Σύνολο για καταβολή	189.535,10	343.716,63	315.481,98	125.946,88
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		154.181,53	125.946,88	

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.