



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 23/11/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

Αριθμός απόφασης: 3743

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

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **28/07/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα στην, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

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

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28/07/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 78.439,24 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν.4174/2013 λόγω ανακρίβειας ύψους 7.843,92 €, ήτοι συνολικό ποσό **86.283,16 €**.

Με την υπ' αριθμ. /2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 165.062,15 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν.4174/2013 λόγω ανακρίβειας ύψους 82.531,08 €, ήτοι συνολικό ποσό **247.593,23 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 24/06/2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει των υπ' αριθμ. /2021 και /2022 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, για τα κρινόμενα φορολογικά έτη, καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ως λογιστικές διαφορές τα κάτωθι ποσά:

	2016	2017
Ανάλωση πρώτων και βοηθητικών υλών καθ' υπέρβαση των τεχνικών προδιαγραφών	135.694,41	311.965,00
Μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων αναφορικά με πωλήσεις προς τη συνδεδεμένη εταιρεία	134.785,75	257.214,81
Σύνολο λογιστικών διαφορών	270.480,16	569.179,81

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

1ος λόγος: Μη νόμιμη η προσθήκη λογιστικής διαφοράς στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017 λόγω της φερόμενης αδικαιολόγητης υπέρβασης των κατά τεχνική προδιαγραφή αναλώσεων παραγωγής.

2ος λόγος: Μη νόμιμη η προσθήκη λογιστικής διαφοράς στα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017 λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων κατά την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών με την εταιρεία

Ως προς τον 1ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη:

«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 συνήθειες 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 με την ΠΟΛ 1113/2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές)».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος, αντιπαραβάλλοντας τα δεδομένα των τηρούμενων αρχείων κόστους παραγωγής και τεχνικών προδιαγραφών, διαπίστωσε υπερβάλλουσα ανάλωση συγκεκριμένων πρώτων και βοηθητικών υλών (βλ. σελ. 15-18 Έκθεσης Ελέγχου) κατά την παραγωγική διαδικασία. Κρίνοντας ότι η εν λόγω υπέρβαση είναι αδικαιολόγητη και λαμβάνοντας υπόψη ότι το κόστος των αναλωθέντων πρώτων και βοηθητικών υλών επηρεάζει το κόστος πωληθέντων και κατ' επέκταση το καθαρό αποτέλεσμα, καταλόγισε τα σχετικά ποσά ως λογιστική διαφορά, με την αιτιολογία ότι πρόκειται για δαπάνες που δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η διαπιστωθείσα υπέρβαση οφείλεται σε προβλήματα στην παραγωγική διαδικασία και σε φθορά του μηχανολογικού εξοπλισμού.

Επειδή ωστόσο, με βάση αυτό το σκεπτικό, ο έλεγχος θα έπρεπε να είχε εντοπίσει αποκλίσεις στις αναλώσεις και στα λοιπά παραγόμενα προϊόντα, **γεγονός που δε συνέβη**, όπως προκύπτει από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία Έκθεση Ελέγχου.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επίσης ότι η πρώτη ύλη χρησιμοποιήθηκε στο έτος 2017 στην παραγωγή ενός επιπλέον προϊόντος με κωδικό σε σχέση με το έτος 2016 χωρίς να έχει γίνει σχετική αναφορά από τον έλεγχο.

Επειδή ωστόσο, αφενός η ανάλυση που γίνεται στην Έκθεση Ελέγχου ως προς τις υπερβάσεις των κατά τεχνική προδιαγραφή αναλώσεων γίνεται ανά κωδικό παραγόμενου είδους για τις αναλώσεις του είδους αυτού και όχι ανά κωδικό πρώτης ύλης για τις συνολικές αναλώσεις. Συνεπώς, η ποσότητα των προϊόντων στην παραγωγή των οποίων χρησιμοποιήθηκε η πρώτη ύλη στο κάθε έτος, καθώς η εξατομικευμένη ανά προϊόν διαφορά, θα προέκυπτε ανεξαρτήτως του αριθμού των προϊόντων. Αφετέρου, σχετική αναφορά έχει γίνει από τον έλεγχο στη σελ. 59 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ακόμη ότι ο καθορισμός από τον έλεγχο ορίου 5% για τις υπερβάσεις των αναλώσεων είναι παντελώς αυθαίρετος.

Επειδή ωστόσο, στο αρχείο τεχνικών προδιαγραφών που λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο ως βάση σύγκρισης, περιλαμβάνεται ήδη φύρα, δηλαδή η προσφεύγουσα έχει ήδη προϋπολογίσει τις φυσιολογικές απώλειες υλικών κατά την παραγωγή του κάθε προϊόντος. Αυτό σημαίνει ότι ο έλεγχος αναγνώρισε ως φυσιολογικές, απώλειες 5% **επιπλέον** αυτών που η ίδια η προσφεύγουσα καθόρισε ως φυσιολογικές. Συνεπώς, το όριο του 5% τέθηκε για σκοπούς χρηστής διοίκησης, οι καταλογισθείσες διαφορές αφορούν τέτοιες ποσότητες άχρηστων υλικών που υπερβαίνουν τη

φυσιολογική φύρα και ένα επιπλέον 5% ποσότητας υλικών, ενώ σε περίπτωση άρσης αυτού του ποσοστού, θα προέκυπτε μεγαλύτερη επιβάρυνση για την προσφεύγουσα.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται παράλληλα ότι οι υπερβάσεις αναλώσεων δεν αφορούν την παραγωγή και οφείλονται σε αστοχίες παραγωγής ή σε ελαττωματικές πρώτες ύλες, καθώς και ότι πουλήθηκαν ως σκραπ.

Επειδή ωστόσο, οι ανά κωδικό ετοίμου προϊόντος πραγματοποιηθείσες αναλώσεις προέκυψαν από το αρχείο βιομηχανικού κόστους παραγωγής. Είναι επομένως προφανές ότι οι επιπλέον υπερβάσεις αφορούν αναλώσεις πρώτων και βοηθητικών υλών που εισήχθησαν στην παραγωγή των συγκεκριμένων κωδικών ετοίμων προϊόντων και όχι κακότεχνες ελαττωματικές-ακατάλληλες πρώτες ύλες που δεν αφορούν την παραγωγή.

Επειδή η προσφεύγουσα προσκομίζει καρτέλες του είδους «αποκόμματα λευκοσιδήρου» (σχετ. 1 και 2), ωστόσο δε διευκρινίζεται εάν αυτές αφορούν τους επίμαχους κωδικούς ετοίμου προϊόντος ή το σύνολο της παραγωγικής διαδικασίας.

Επειδή με βάση το ειδικότερο για τα επίμαχα προϊόντα, αναλυτικό αρχείο αποθεμάτων, οι ποσότητες των ελαττωματικών και κακότεχνων προϊόντων που δεν καταγράφηκαν ως έτοιμα αλλά οδηγήθηκαν στα απορρίμματα (σκραπ) προς πώληση ως υπολείμματα παραγωγής για το φορολογικό έτος 2016 ειδικά για τους επίμαχους κωδικούς του έτους αυτού έχουν ως εξής (βλ. σελ. 59 Έκθεσης Ελέγχου):

Κωδικός Προϊόντος	Ποσότητα «σκάρτων»	Ποσοστό «σκάρτων» στο σύνολο της παραγωγής
9421000030	1.084,00	0,19%
9421000059	32.513,00	0,29%
9421000098	1.720,00	0,25%
9421000167	1.315,00	0,26%
9421000181	18.908,00	0,19%
9421000189	1.070,00	0,45%
9421000206	1.400,00	0,21%
9421000226	2.970,00	1,76%
9421002004	85,00	0,18%
9421002012	2.710,00	0,24%
Σύνολο	63.775,00	0,25%

Τα αντίστοιχα μεγέθη για το φορολογικό έτος 2017 για τους επίμαχους κωδικούς του έτους αυτού, έχουν ως εξής:

Κωδικός Προϊόντος	Ποσότητα «σκάρτων»	Ποσοστό «σκάρτων» στο σύνολο της παραγωγής
9421000030	405,00	0,30%
9421000044	4.090,00	0,30%
9421000059	55.225,00	0,33%
9421000062	610,00	0,30%
9421000077	20.320,00	0,30%
Γενικό άθροισμα	80.650,00	0,32%

Επειδή από τα παραπάνω στοιχεία που προκύπτουν από τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης, διαπιστώνεται ότι οι ποσότητες των ελαττωματικών και κακότεχνων προϊόντων που δεν καταγράφηκαν ως έτοιμα αλλά οδηγήθηκαν στα απορρίμματα (σκραπ) προς πώληση ως υπολείμματα παραγωγής ανέρχονται σε ποσοστό κάτω του 0,5% της παραχθείσας ποσότητας των συγκεκριμένων κωδικών προϊόντων, είναι δηλαδή **αμελητέες** σε σχέση με τις ποσότητες που παρήχθησαν.

Επειδή παράλληλα, οι κωδικοί πρώτων υλών που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή των οικείων προϊόντων στα οποία διαπιστώθηκαν υπερβάσεις ανάλωσης εμφανίζουν στα αναλυτικά

αρχεία αποθεμάτων αμελητέες ποσότητες «σκάρτων» σε σχέση με το σύνολο των αναλώσεων τους. Ειδικότερα (βλ. σελ. 61 Έκθεσης Ελέγχου):

Κωδ. Α' ύλης	Ποσότητα σκάρτων 2016 (φύλλα)
9424000045	1.001,00
9424001009	25,00
9424001016	88,00
Γενικό άθροισμα	1.114,00

Κωδ. Α' ύλης	Ποσότητα σκάρτων 2017 (φύλλα)
9424000045	419,51
9424000056	644,00
Γενικό άθροισμα	1.063,51

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται περαιτέρω ότι ο έλεγχος δε δικαιούται να μην αναγνωρίσει φορολογικά την υπερβάλλουσα ανάλωση, δεδομένου ότι πρόκειται για μέγεθος πραγματικό, το οποίο δεν μπορεί παρά να θεωρηθεί ότι γίνεται προς το συμφέρον της επιχείρησης, από τη στιγμή που από την επεξεργασία της α' ύλης προκύπτουν τα προς πώληση προϊόντα της.

Επειδή ωστόσο, ο ανωτέρω επιμέρους ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι βάσιμος μόνο κατά τον βαθμό που οι αναλώσεις πρώτων και βοηθητικών υλών γίνονται σε λογικά και αναμενόμενα πλαίσια και λαμβάνοντας ως βάση αναφοράς τις τεχνικές προδιαγραφές και τα δεδομένα της κοινής πείρας.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, τα προϊόντα για τα οποία υπολογίστηκε διαφορά εμφανίζουν υπερβάσεις αναλώσεων από 8,43% έως 53,96% πέραν της φυσιολογικής κατά τα λογιστικά αρχεία φύρας.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, ο έλεγχος στοιχειοθέτησε με πλήρη και σαφή επιχειρήματα ότι η υπερβάλλουσα ανάλωση πρώτων και βοηθητικών υλών, η οποία επηρέασε το κόστος πωληθέντων και τα καθαρά αποτελέσματα, δεν έλαβε χώρα προς το συμφέρον της επιχείρησης, ήτοι δεν έλαβε χώρα με σκοπό την αύξηση του εισοδήματός της και συνεπώς, δεν πληρείται η προϋπόθεση της περ. (α') του άρθρου 22 του Ν.4172/2013.

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

Ως προς τον 2ο ως άνω ισχυρισμό 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

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 ν.4172/2013.

...

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.

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 διεξόδου 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.

...».

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

- παρ. 2.3: όταν η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) και μια άλλη μέθοδος τεκμηρίωσης μπορούν να εφαρμοστούν με εξίσου αξιόπιστο τρόπο, **πρέπει να προτιμάται η μέθοδος CUP.**
- παρ. 2.14: μία μη ελεγχόμενη συναλλαγή είναι συγκρίσιμη με μια ελεγχόμενη συναλλαγή για σκοπούς εφαρμογής της μεθόδου ΣΜΕΤ (CUP), αν ικανοποιείται μία από τις δύο προϋποθέσεις:
 - καμία από τις διαφορές (αν υπάρχουν) μεταξύ των υπό σύγκριση συναλλαγών ή μεταξύ των επιχειρήσεων που λαμβάνουν μέρος σε αυτές τις συναλλαγές δε θα μπορούσε να επηρεάσει σημαντικά την τιμή σε συνθήκες αγοράς,
 - **εύλογα ακριβείς προσαρμογές μπορούν να γίνουν για να εξαλείψουν τα σημαντικά αποτελέσματα τέτοιων διαφορών.**
- παρ. 2.16: όταν υπάρχουν διαφορές μεταξύ ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών ή μεταξύ επιχειρήσεων που διενεργούν αυτές τις συναλλαγές, μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστούν εύλογα ακριβείς προσαρμογές για να εξουδετερωθεί η επίδραση στην τιμή. **Δυσκολίες που τυχόν προκύπτουν κατά την προσπάθεια για προσδιορισμό εύλογα ακριβών προσαρμογών δε θα πρέπει να αποκλείουν κατευθείαν την πιθανή εφαρμογή της μεθόδου ΣΜΕΤ. [...] Θα πρέπει να καταβάλλεται κάθε προσπάθεια για προσαρμογή των δεδομένων ώστε να μπορούν να χρησιμοποιηθούν κατάλληλα στη μέθοδο ΣΜΕΤ.**
- παρ. 2.2: για κάθε περίπτωση πρέπει να εξετάζονται συγκεκριμένα κριτήρια, ώστε να καταλήξει κανείς στην επιλογή της πλέον κατάλληλης μεθόδου τεκμηρίωσης: τα σχετικά δυνατά σημεία και τις αδυναμίες των μεθόδων τεκμηρίωσης που αναγνωρίζει ο ΟΟΣΑ, την καταλληλότητα της κάθε μεθόδου σε σχέση με τη φύση της **ελεγχόμενης συναλλαγής**, όπως προσδιορίζεται συγκεκριμένα μέσω μιας λειτουργικής ανάλυσης, τη **διαθεσιμότητα αξιόπιστων πληροφοριών** (συγκεκριμένα, για μη ελεγχόμενα συγκριτικά στοιχεία) που χρειάζονται για την εφαρμογή της επιλεχθείσας μεθόδου ή/και άλλων μεθόδων και το **βαθμό συγκρισιμότητας μεταξύ ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών**, συμπεριλαμβανομένου του βαθμού αξιοπιστίας των προσαρμογών συγκρισιμότητας που μπορεί να χρειάζονται για την εξάλειψη σημαντικών διαφορών μεταξύ αυτών.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, η προσφεύγουσα κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη, προέβη σε πωλήσεις προς τη συνδεδεμένη εταιρεία, οι οποίες ανήλθαν σε:

- 2016: 4.357.356,96 €
- 2017: 5.025.877,57 €

Επειδή η προσφεύγουσα, ως μέθοδο τεκμηρίωσης της ανωτέρω συναλλαγής, χρησιμοποίησε τη μέθοδο του καθαρού κέρδους συναλλαγής (TNMM), επιλέγοντας δείγμα εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων, με την αιτιολογία ότι δεν υφίσταντο συγκρίσιμα εσωτερικά στοιχεία με ανεξάρτητες επιχειρήσεις.

Επειδή ο έλεγχος απέρριψε την ανωτέρω μέθοδο, προκρίνοντας ως κατάλληλη μέθοδο τη μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), σύμφωνα και με τις προαναφερθείσες διατάξεις.

Επειδή από τον έλεγχο της ορθής εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων με τη χρήση της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), προέκυψαν διαφορές, οι οποίες και καταλογίστηκαν ως λογιστική διαφορά των ελεγχόμενων χρήσεων ως εξής:

- 2016: 134.785,75 €
- 2017: 257.214,81 €

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα και αναιτιολόγητα ο έλεγχος απέρριψε τη μέθοδο του καθαρού κέρδους συναλλαγής (TNMM) που η ίδια είχε προκρίνει ως κατάλληλη.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 28-35), ο έλεγχος παρέχει πλήρη και επαρκή αιτιολογία ως προς την απόρριψη της τεκμηρίωσης της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα:

- το δείγμα εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων που επέλεξε η προσφεύγουσα αφορά χώρες της ΕΕ-28, ενώ η επίμαχη συναλλαγή πραγματοποιείται μεταξύ δύο ελληνικών επιχειρήσεων και η γεωγραφική περιοχή είναι ένας παράγοντας που επηρεάζει ουσιαδώς τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών.
- ο έλεγχος προέκρινε τη μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), όχι μόνο επειδή είναι προτιμητέα παραδοσιακή μέθοδος σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις, αλλά και επειδή διαπίστωσε πως υφίστανται εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία με ανεξάρτητες/μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις.
- η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής (TNMM) έχει το μειονέκτημα πως στα καθαρά κέρδη που λαμβάνονται υπόψη, έχουν επίπτωση και παράγοντες που δε σχετίζονται με τις ενδοομιλικές συναλλαγές, όπως τα έκτακτα έσοδα και έξοδα, με αποτέλεσμα να μειώνεται η αξιοπιστία της (κατευθυντήριες οδηγίες ΟΟΣΑ 2017, παρ. 2.70 και 2.72). Στην προκειμένη περίπτωση μάλιστα, ειδικά στο φορολογικό έτος 2016, η προσφεύγουσα πραγματοποίησε έκτακτα έξοδα ύψους 1,5 εκ. €, με αποτέλεσμα ο δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους να διαμορφώνεται περίπου στο ήμισυ από ότι χωρίς αυτά.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται παράλληλα ότι υφίσταται έλλειμμα συγκρισιμότητας στο δείγμα του ελέγχου, εφόσον διαφέρει ο τρόπος και ο χρόνος αποπληρωμής των τιμολογίων πώλησης. Συγκεκριμένα, σε αντίθεση με τους λοιπούς ανεξάρτητους/μη συνδεδεμένους πελάτες, οι οποίοι έχουν ανοιχτά υπόλοιπα για σημαντικό χρονικό διάστημα, η συνδεδεμένη εταιρεία συνήθως προκαταβάλλει το 50% του ετήσιου τζίρου από το προηγούμενο έτος.

Επειδή ωστόσο, λόγω του προνομιακού αυτού τρόπου είσπραξης, η προσφεύγουσα επιβαρύνεται με σημαντικά ποσά τόκων που καταβάλλει στην ανωτέρω συνδεδεμένη εταιρεία, ύψους:

- 2016: 200.121,00 €
- 2017: 103.000,00 €,

συναλλαγή η οποία έχει επίσης τεκμηριωθεί και συντελεί στην απάλειψη της όποιας τυχόν διαφοράς συγκρισιμότητας.

Επειδή η μεθοδολογία και το πόρισμα του ελέγχου, όπως αυτά απεικονίζονται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου, κρίνονται με την παρούσα απόφαση βάσιμα, αποδεκτά και πλήρως αιτιολογημένα.

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **28/07/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ΑΦΜ και την **επικύρωση** των υπ' αριθμ.-/2022 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

A)/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	78.439,24
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	7.843,92
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	86.283,16

B)/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	165.062,15
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	82.531,08
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	247.593,23

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**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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