



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 11.12.2023

Αριθμός απόφασης: 2129

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. 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 κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με έδρα κατά α) της με αριθμό Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018– 31/12/2018, και β) της με αριθμό Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, φορολογικής περιόδου 01/01/2019– 31/12/2019, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. α) Την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018– 31/12/2018, και β) την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, φορολογικής περιόδου 01/01/2019– 31/12/2019, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις του ΚΕΜΕΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης 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:

1. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, προσδιορίστηκαν οι ζημίες της προσφεύγουσας στο ποσό των 531.672,54 €, έναντι των 531.751,23 € βάσει δήλωσης.
2. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 46.863,44 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 23.431,72 €, ήτοι συνολικό ποσό, 70.295,16 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας στο ποσό των 525.413,88 €, έναντι του 330.149,53 € βάσει δήλωσης.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 ως εξής:

Έτος	Είδος διαφοράς	Αξία διαφοράς
1.1.2018-31.12.2018	Ενδοομιλικές πωλήσεις	78,69
Σύνολο		78,69

Έτος	Είδος διαφοράς	Αξία διαφοράς
1.1.2019-31.12.2019	Ενδοομιλικές πωλήσεις	191.592,88
1.1.2019-31.12.2019	Ενδοομιλικές αγορές	3.592,78
Σύνολο		195.185,66

Ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας εταιρείας για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, όπως αυτά προέκυψαν από τα τηρηθέντα βιβλία, λαμβάνοντας υπόψη επιπλέον τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, με την προσθήκη των ως άνω λογιστικών διαφορών, ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος	1.1.2018- 31.12.2018
Ζημίες χρήσης	164.872,47
Πλέον: μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες δήλωσης	46.394,61

Πλέον: μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ελέγχου	78,69
Πλέον: ζημία παρελθουσών χρήσεων	413.273,37
Ζημίες χρήσης	531.672,54

Φορολογικό έτος	1.1.2019- 31.12.2019
Καθαρά κέρδη χρήσης	170.629,80
Πλέον: μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες δήλωσης	691.270,96
Πλέον: μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ελέγχου	195.185,66
Πλέον: ζημία παρελθουσών χρήσεων	531.672,54
Σύνολο κερδών	525.413,88

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οι υπ' αριθμ. προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου, φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των προσβαλλομένων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Μη συγκρίσιμες συναλλαγές – Νόμιμη μεθοδολογία επί τη βάσει εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων – Λανθασμένη εφαρμογή της επιλεγείσας μεθόδου τεκμηρίωσης.
2. Μια παράμετρος που ετέθη υπόψη της Φορολογικής Αρχής, πλην, όμως, δεν αξιολογήθηκε ως προς τη διαμόρφωση των συγκρινόμενων συναλλαγών αφορούσε την ελαττωματικότητα της α' ύλης την οποία προμηθεύτηκε από τρίτες χώρες, ώστε λόγω της μειωμένης αποδοτικότητάς της, σε συνδυασμό με τις προσυμφωνηθείσες οικονομικές συμφωνίες με τα αντισυμβαλλόμενα μέρη, αναγκάστηκε να προβεί σε ζημιογόνες συναλλαγές.
3. Αδικαιολόγητη αλλαγή του τρόπου που ο φορολογικός έλεγχος 2018-2019 αντιμετώπισε το ίδιο φορολογικό αντικείμενο – Αρχή της χρηστής διοίκησης – Δικαιολογημένη εμπιστοσύνη.
4. Αναφορικά με την απόρριψη των ισχυρισμών που εμπεριέχονται στο κατατεθέν Υπόμνημα αναφορικά με το σχετικό Σημείωμα Διαπιστώσεων και τις Πράξεις προσωρινού προσδιορισμού η «αιτιολογία» εξαντλείται στην επανάληψη του ίδιου σκεπτικού, δίχως να προσδιορίζεται ο συλλογισμός εκείνος που οδηγεί το δίχως άλλο στην παραδοχή της συνδρομής των λόγων που δικαιολογούν την έκδοση των εν θέματι διοικητικών πράξεων, μάλιστα δε όλως αποσπασματικά απαντώνται οι λόγοι που προέβαλε η εταιρεία, ώστε έτι περισσότερο επιβεβαιώνεται ότι δεν έχουν αξιολογηθεί στο σύνολό τους οι θέσεις της, κατ' εκτίμηση και των πραγματικών περιστατικών που περιγράφηκαν, περιάγοντας σε ακυρότητα και τις προσβαλλόμενες πράξεις οι οποίες πάσχουν ελλείψει νομίμου αιτιολογίας.
5. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου.

Επειδή στο άρθρο 50 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«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 ΠΟΛ. 1097/9.4.2014 με θέμα “Καθορισμός του ακριβούς περιεχομένου και των στοιχείων που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, στο Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, των περιπτώσεων κατά τις οποίες οι παραπάνω Φάκελοι Τεκμηρίωσης θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, των αποδεκτών μεθόδων καθορισμού τιμών των συναλλαγών και των μεθόδων καθορισμού του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωρίου κέρδους για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 του ν.4174/2013”, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1144/2014, ορίζεται:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α’

ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΕ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες των περιπτώσεων γ’ και δ’ του άρθρου 2 του ΚΦΕ, για τις συναλλαγές καθώς και τη μεταφορά λειτουργιών που πραγματοποιούν με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ’ του ίδιου άρθρου και οι οποίες εμπίπτουν στο άρθρο 50 και 51 του ΚΦΕ, υποχρεούνται να τηρούν τον Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 21 του ΚΦΕ. Την ίδια υποχρέωση τήρησης έχουν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα για τις συναλλαγές τους και τις μεταφορές λειτουργιών με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις συναλλαγές τους και μεταφορές λειτουργιών με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.

.....

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 αγοραστεί 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 ανεξάρτητων 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 ανεξάρτητων προς την κρινόμενη επιχείρηση.

Ως συγκρίσιμες συναλλαγές νοούνται αυτές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους ειδικότερους όρους δεν μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα ή η επίδραση των διαφορών αυτών μπορεί να εξλειφθεί 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 τεταρτημόριου (25ου εκατοστιαίου σημείου έως και του 75ου εκατοστιαίου σημείου), με επαρκή αιτιολόγηση της επιλογής.»

Επειδή, εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθμ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στην

προσφεύγουσα επιχείρηση με δραστηριότητα για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 από τον οποίο διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στην τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Ειδικότερα, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

-Φορολογικό έτος 2018:

Ενδοομιλική πώληση προϊόντων σε συνδεδεμένη επιχείρηση:

Η προσφεύγουσα πώλησε στη συνδεδεμένη επιχείρησηπρώτες ύλες αξίας 59.381,12 €. Προκειμένου να τεκμηριωθεί η συναλλαγή η επιχείρηση χρησιμοποίησε τη μέθοδο Κόστος συν κέρδος με εξωτερικά στοιχεία ενώ επικουρικά ανέλυσε τις πωλήσεις προς συνδεδεμένες και με τη χρήση εσωτερικών στοιχείων. Ο έλεγχος επιλέγοντας ως πιο αξιόπιστα τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, υπολόγισε τον δείκτη κερδοφορίας του μικτού περιθωρίου κέρδους επί κόστους συγκρίνοντας τον ίδιο δείκτη με τις πωλήσεις σε ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Από τη σύγκριση αυτή προέκυψαν τα παρακάτω:

	Μικτό αποτέλεσμα από εξέταση του συνόλου συναλλαγών πωλήσεων κατά συνδεδεμένο πρόσωπο (άνευ υποπροϊόντων)					
	Στο σύνολο των πωλήσεων	Σε ανεξάρτητες επιχειρήσεις	Ενδοομιλικά	Ενδοομιλικά	Ενδοομιλικά	Ενδοομιλικά
Πωλήσεις-έσοδα	14.767.090,4 2	11.682.421,1 4	3.025.288,1 6	59.381,12	0,00	0,00
Κόστος πωληθέντων	13.044.322,7 2	10.343.427,8 4	2.648.252,4 6	52.642,42	0,00	0,00
Μικτό αποτέλεσμα	1.722.767,70	1.338.993,30	377.035,70	6.738,70	0,00	0,00
% Μικτό αποτέλεσμα / Κόστος πωλήσεων	13,21%	12,95%	14,24%	12,80%		
% Μικτό αποτέλεσμα / Κύκλο εργασιών	11,67%	11,46%	12,46%	11,35%		

Από τον παραπάνω πίνακα προέκυψε θέμα μη τήρησης της αρχής ίσων αποστάσεων για τη συνδεδεμένη επιχείρησηκαι ο έλεγχος υπολόγισε και καταλόγισε τις παρακάτω λογιστικές διαφορές:

	Πωλήσεις στην
Πωλήσεις	59.381,12
Κόστος πωληθέντων (Α)	52.642,42
Μικτό κέρδος	6.738,70
Δείκτης μικτού περιθωρίου κέρδους προς κόστος πωληθέντων (Β)	12,80%
Δείκτης μικτού περιθωρίου κέρδους για πωλήσεις σε τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις (Γ)	12,95%
Διαφορά δεικτών (Δ)= (Γ)- (Β)	0,15%
Λογιστική διαφορά (Α) Χ (Δ)	78,69

Το ποσό των 78,69 € προστέθηκε στις μη εκπιπόμενες δαπάνες χρήσης.

-Φορολογικό έτος 2019:**α) Ενδοομιλική πώληση προϊόντων σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις:**

Η προσφεύγουσα πώλησε πρώτες ύλες και προϊόντα σε συνδεδεμένες εταιρείες του ομίλου. Προκειμένου να τεκμηριωθεί η συναλλαγή η επιχείρηση χρησιμοποίησε τη μέθοδο Κόστος συν κέρδος με εξωτερικά στοιχεία ενώ επικουρικά ανέλυσε τις πωλήσεις προς συνδεδεμένες και με τη χρήση εσωτερικών στοιχείων. Ο έλεγχος επιλέγοντας ως πιο αξιόπιστα τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, υπολόγισε τον δείκτη κερδοφορίας του μικτού περιθωρίου κέρδους επί κόστους συγκρίνοντας τον ίδιο δείκτη με τις πωλήσεις σε ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Από τη σύγκριση αυτή προέκυψαν τα παρακάτω:

	Μικτό αποτέλεσμα από εξέταση του συνόλου συναλλαγών πωλήσεων κατά συνδεδεμένο πρόσωπο (άνευ υποπροϊόντων)			
	Στο σύνολο των πωλήσεων	Σε ανεξάρτητες επιχειρήσεις	Ενδοομιλικά	Ενδοομιλικά
Πωλήσεις- έσοδα	15.674.071,59	14.226.491,99	1.359.213,60	88.366,00
Κόστος πωληθέντων	13.364.003,85	11.570.863,80	1.678.564,19	114.575,85
Μικτό αποτέλεσμα	2.310.067,74	2.655.628,19	-319.350,59	-26.209,85
% Μικτό αποτέλεσμα/ Κόστος πωλήσεων	17,29%	22,95%	-19,03%	-22,88%
% Μικτό αποτέλεσμα/ Κύκλο εργασιών	14,74%	18,67%	-23,50%	-29,66%

Από την εξέταση του παραπάνω πίνακα διαπιστώθηκε ότι ο δείκτης κερδοφορίας (μικτό περιθώριο/ κόστος), των πωλήσεων σε τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις ανέρχεται σε 22,95%. Από πωλήσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Πωλήσεις προς τη συνδεδεμένη: Ο δείκτης κερδοφορίας ανέρχεται σε - 19,03% και υπολείπεται του δείκτη κερδοφορίας πωλήσεων σε τρίτες επιχειρήσεις κατά 41,98%. Συνεπώς προκύπτει θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων.
- Πωλήσεις προς τη συνδεδεμένη: Ο δείκτης κερδοφορίας ανέρχεται σε - 22,88% και υπολείπεται του δείκτη κερδοφορίας πωλήσεων σε τρίτες επιχειρήσεις κατά 45,83%. Συνεπώς προκύπτει θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω έλεγχος καταλόγισε λογιστικές διαφορές ως εξής:

	Πωλήσεις στην	Πωλήσεις στην
Πωλήσεις	1.359.213,60	88.366,00
Κόστος πωληθέντων (Α)	1.678.564,19	114.575,85
Μικτό κέρδος	-319.350,59	-26.209,85
Δείκτης μικτού περιθωρίου κέρδους προς κόστος πωληθέντων (Β)	-19,03%	-22,88%
Δείκτης μικτού περιθωρίου κέρδους για πωλήσεις σε τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις (Γ)	22,95%	22,95%
Διαφορά δεικτών (Δ)= (Γ)- (Β)	41,98%	45,83%
Λογιστική διαφορά (Α) Χ (Δ)	704.661,25	52.593,52

Σύνολο λογιστικής διαφοράς	757.254,77
Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	565.661,89
Λογιστικές διαφορές για καταλογισμό	191.592,88

Το ποσό των 191.592,88 € προστέθηκε στις μη εκπιπόμενες δαπάνες χρήσης.

β) Ενδοομιλική αγορά προϊόντων από συνδεδεμένες επιχειρήσεις:

Η προσφεύγουσα αγόρασε πρώτες ύλες και εμπορεύματα από συνδεδεμένες επιχειρήσεις του ομίλου. Προκειμένου να τεκμηριωθεί η συναλλαγή η επιχείρηση χρησιμοποίησε τη μέθοδο

Κόστος συν κέρδος με εξωτερικά στοιχεία ενώ επικουρικά ανέλυσε τις αγορές από συνδεδεμένες και με τη χρήση εσωτερικών στοιχείων. Ο έλεγχος επιλέγοντας ως πιο αξιόπιστα τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, υπολόγισε τον δείκτη κερδοφορίας του μικτού περιθωρίου επί πωλήσεων συγκρίνοντας τον ίδιο δείκτη με τις αγορές από ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Από τη σύγκριση αυτή προέκυψαν τα παρακάτω:

Οικονομικά αποτελέσματα 1.1.2019- 31.12.2019			
	Στο σύνολο της επιχείρησης		
Κύκλος εργασιών (Πωλήσεις)	15.674.071,59	54.601,55	4.167.929,14
Μείον: Κόστος Πωλήσεων	13.364.003,85	50.145,92	3.096.275,54
Μικτό αποτέλεσμα	2.310.067,74	4.455,63	1.071.653,60
Δείκτης κερδοφορίας (μικτό αποτέλεσμα/ πωλήσεις)	14,74%	8,16%	25,71%

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι ο δείκτης κερδοφορίας (μικτό αποτέλεσμα/ πωλήσεις) της συνδεδεμένης επιχείρησης, υπολείπεται αυτού που προκύπτει από τις συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Τα αποτελέσματα αυτής της διαφοράς παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

	Αγορές από
Πωλήσεις	54.601,55
Κόστος πωληθέντων (Α)	50.145,92
Μικτό κέρδος	4.455,63
Δείκτης μικτού περιθωρίου κέρδους προς τις πωλήσεις (Β)	8,16%
Δείκτης μικτού περιθωρίου κέρδους συνόλου επιχείρησης (Γ)	14,74%
Διαφορά δεικτών (Δ)= (Γ)- (Β)	6,58%
Λογιστική διαφορά (Α) Χ (Δ)	3.592,78

Το ποσό των 3.592,78 € προστέθηκε στις μη εκπιπτόμενες δαπάνες χρήσης.

Επειδή, η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη τη δραστηριότητα, την οργάνωση και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της ίδιας της ελεγχόμενης επιχείρησης, επέλεξε ως πιο αξιόπιστα, τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, που αφορούν σε πωλήσεις σε τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις, διότι τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία είναι πιο αξιόπιστα, λόγω του εσωτερικού τους χαρακτήρα. Επιπλέον, διασφαλίζεται ότι ακολουθούνται πανομοιότυπες λογιστικές πρακτικές σε σχέση με την δομή του κόστους (.....).

Εξάλλου, τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία έχουν πιο άμεση και στενότερη σχέση με την ενδοομιλική συναλλαγή, σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση-Ιούλιος 2010), που στην παρ. 3.27 αναφέρουν: «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».

Επειδή όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν αιτιολόγησε επαρκώς στον φάκελο τεκμηρίωσης την απόρριψη των εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων πωλήσεων σε τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις, ενώ και κατά το ενδικοφανές στάδιο δεν προσκομίσθηκαν περαιτέρω στοιχεία προς επίρρωση του εν λόγω ισχυρισμού.

Επειδή ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας επιχείρησης περί πώλησης προϊόντων με ζημία λόγω ελαττωματικότητας, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση, ο έλεγχος απέδειξε ότι το αποτέλεσμα της πράξης αυτής ήταν κερδοφόρο.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αδικαιολόγητης αλλαγής της αντιμετώπισης του ίδιου φορολογικού αντικειμένου από τον έλεγχο σε σχέση με προηγούμενους ελέγχους των χρήσεων 2010- 2011 και 2015-2017 προβάλλεται αβάσιμα καθώς αφενός σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής υφίσταται αυτοτέλεια των χρήσεων και αφετέρου από τον πίνακα που η ίδια η προσφεύγουσα επικαλείται προκύπτει ότι οι συνθήκες κατά τα ελεγχόμενα έτη είναι διαφορετικές καθώς έχουν διαφοροποιηθεί σημαντικά τα ποσοστά του κύκλου εργασιών της που αφορούν σε πωλήσεις σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις του ομίλου και σε τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ.:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 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 στο άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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 ο έλεγχος συμμορφούμενος με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. συνέταξε το υπ' αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων το οποίο επέδωσε στην προσφεύγουσα επιχείρηση με συνημμένες τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων με το υπ' αριθμ. Απαντητικό

Υπόμνημα. Ο έλεγχος εξέτασε τους προβαλλόμενους στο εν λόγω υπόμνημα ισχυρισμούς, οι θέσεις του επί των οποίων αποτυπώνεται στις σελίδες 122 έως 129 της οικείας έκθεσης ελέγχου, και κατόπιν προχώρησε στην έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων. Συνεπώς, ο ισχυρισμός περί παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προβάλλει ισχυρισμούς κατ' ουσίαν όμοιους με αυτούς που είχε προβάλει κατά τη διάρκεια του ελέγχου, για τους οποίους ο έλεγχος έχει λάβει θέση στην οικεία έκθεση (βλ. σελ. 122- 129 της οικείας έκθεσης ελέγχου), ενώ δεν προσκομίζει νέα στοιχεία που να διαφοροποιούν τα αποτελέσματα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης και την επικύρωση των με αριθμό Οριστικών πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.

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

A) Φορολογικό έτος 01/01/2018- 31/12/2018:

Ζημία βάσει δήλωσης: 531.751,23 €

Ζημία βάσει ελέγχου: **531.672,54 €**

B) Φορολογικό έτος 01/01/2019- 31/12/2019:

Χρεωστικό ποσό	46.863,44 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	23.431,72 €
Συνολικό ποσό για καταβολή	70.295,16 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της

Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

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.