



Αθήνα, 27/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1632

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. 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.).».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

ε. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

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

4. Την από 26/01/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην, κατά της με αριθμ. /28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

φορολογικού έτους 01/01/2018-31/12/2018, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 28/12/2023 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

7. Το από 01/05/2024 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά (ID).

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/01/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη 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./28-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/01/2018-31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 758.499,71 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 189.624,93 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **948.124,64 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 28/12/2023 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./25-01-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές για το φορολογικό έτος 2018 ως εξής

Λογαριασμός	Περιγραφή λογαριασμού	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο	Ποσό αναμόρφωσης ελέγχου
60020303		9.544,67	400,00	9.144,67	9.144,67
64069898		11.137,84	0,00	11.137,84	11.137,84
64069999		143.000,00	0,00	143.000,00	33.000,00
82009999		32.061,66	90,45	31.971,21	31.971,21
Σύνολο					85.253,72
Λογιστικές διαφορές από ενδοομιλικές συναλλαγές - εμπορικός κλάδος & κλάδος υπηρεσιών (διάμεσος)					1.967.966,40
Λογιστικές διαφορές από ενδοομιλικές συναλλαγές - τόκοι δανείου από μητρική επιχείρηση					562.296,12
ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ					2.615.516,24

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. η υπ' αριθμ./28-12-2023 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01/01/2018-31/12/2018.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαγραφόμενων των αμφισβητούμενων λογιστικών διαφορών ελέγχου και αποκαθισταμένων των φορολογητέων κερδών της στο ορθό, νόμιμο και δηλωθέν ποσό, και την επιστροφή εντόκως του ποσού φόρου εισοδήματος, τόκων και προστίμου που έχει καταβάλει στο μεταξύ, προβάλλοντας τον παρακάτω λόγο:

- Η φορολογική αρχή κατά λανθασμένη εκτίμηση της πραγματικής κατάστασης και των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη της, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των σχετικών διατάξεων και, πάντως, αναποδείκτως και με πλημμελή, ανεπαρκή και αντιφατική αιτιολογία προσδιόρισε για το φορολογικό έτος 2018 λογιστική διαφορά λόγω φερόμενης μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, όπως ορίζεται στο άρθρο 50 του ν. 4172/2013, αναφορικά με την κατηγορία συναλλαγών «αγορές και πωλήσεις εμπορευμάτων από/σε συνδεδεμένες εταιρείες». Ειδικότερα η εταιρεία επικαλείται:

α. Εσφαλμένη επιλογή αποδεκτών εταιρειών της σχετικής συγκριτικής μελέτης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

β. Εσφαλμένη επιλογή του τρόπου υπολογισμού του σχετικού δείκτη κερδοφορίας από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

γ. Εσφαλμένη επιλογή οικονομικών μεγεθών βάσει των οποίων γίνεται ο υπολογισμός της λογιστικής διαφοράς από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

δ. Επικουρικώς εσφαλμένη επιλογή από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. της διαμέσου ως σημείου αναφοράς για τον υπολογισμό του ύψους της επίμαχης λογιστικής διαφοράς.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα εταιρεία προς περαιτέρω ανάπτυξη και επίρρωση των ως άνω λόγων και ισχυρισμών της υπέβαλε ηλεκτρονικά το από 01/05/2024 συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο επικαλείται την από 22/04/2024 έκθεση του, tax partner και προϊσταμένου του τμήματος συναλλαγών της εταιρείας Α.Ε., με θέμα «Τεχνική γνωμοδότηση αναφορικά με το βαθμό συμμόρφωσης της εταιρείας «.....», ΑΦΜ» με την αρχή των ίσων αποστάσεων σε σχέση με την κατηγορία ενδοομιλικών συναλλαγών (1) Αγορά και πώληση εμπορευμάτων από/προς συνδεδεμένα μέρη, οι οποίες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους 01/01/2018-31/12/2018.

Επειδή στο άρθρο 50 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 50 Ενδοομιλικές συναλλαγές

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 ιδίου 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 ΚΦΔ. 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 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 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 στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) 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 εταιρεία είναι 100% θυγατρική της «.....» και αποτελεί μέλος του Ομίλου «.....» που αποτελεί έναν από τους κορυφαίους

παγκοσμίως προμηθευτές τεχνολογίας και υπηρεσιών με 468 θυγατρικής επιχειρήσεις και αντιπροσωπείες σε 60 χώρες ανά τον κόσμο. Ως εκ τούτου η προσφεύγουσα επιχείρηση είναι συνδεδεμένη με άλλα πρόσωπα κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013 και έχει υποχρέωση τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών για τις συναλλαγές που έχει πραγματοποιήσει με αυτά. Δυνάμει της με αριθμ./25-01-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διενεργήθηκε, μεταξύ άλλων, έλεγχος των εν λόγω ενδοομιλικών συναλλαγών για το φορολογικό έτος 2018 και διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στην τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών, και ειδικότερα της τιμολόγησης της κατηγορίας των συναλλαγών που αφορούν αγορές και πωλήσεις εμπορευμάτων από/σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην οικεία συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, για την τεκμηρίωση των συναλλαγών της ως άνω κατηγορίας η προσφεύγουσα εταιρεία χρησιμοποιώντας ως ελεγχόμενο μέρος την ίδια και υιοθετώντας τη μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), επέλεξε εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, δεδομένου ότι για τη δραστηριότητα αυτή δεν υπάρχουν εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία στον Όμιλο Bosch, με χρήση της βάσης δεδομένων TP Catalyst (έκδοση 111, Ιούνιος 2019) ως πηγή άντλησης πληροφοριών.

- Ως προς την επιλογή του ελεγχόμενου μέρους, ο έλεγχος έκρινε ότι η επιλογή της προσφεύγουσας είναι ορθή, διότι η κερδοφορία της μπορεί να υπολογιστεί με ακρίβεια και αξιοπιστία από τα κοστολογικά της στοιχεία, δεδομένου ότι το σύνολο των αγορών είναι από συνδεδεμένες με αυτή αλλοδαπές επιχειρήσεις. Επιπλέον, είναι το μέρος που επιτελεί τις πιο απλές λειτουργίες και αναλαμβάνει μικρότερους κινδύνους σε σχέση με τα αντισυμβαλλόμενα μέρη, όπως προκύπτει και από την ανάλυση του λειτουργικού της προφίλ. Εξάλλου, η επιλογή αυτού του ελεγχόμενου μέρους, προτείνεται από τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2010), οι οποίες στην παρ. 3.18 προβλέπουν 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, ο έλεγχος έκρινε πως ορθά εφαρμόστηκε η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), έναντι των παραδοσιακών μεθόδων. Ειδικότερα, αναφέρεται ότι η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) ορθά απορρίφθηκε, καθώς δεν ήταν εφικτή η εφαρμογή της λόγω έλλειψης διαθέσιμων άμεσα συγκριτικών στοιχείων, ενώ επίσης, ορθά απορρίφθηκε και η μέθοδος της Τιμής Μεταπώλησης Μείον (RPM), καθώς η χρήση δεικτών μεικτού περιθωρίου σε δείγματα με τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις μπορεί να δημιουργήσει πρόβλημα στη συγκρισιμότητα, επειδή δεν γνωρίζουμε ότι τα ίδια είδη δαπανών έχουν περιληφθεί είτε στο κόστος πωληθέντων είτε στα λειτουργικά έξοδα και επομένως η χρήση του δείκτη λειτουργικού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό είναι ορθότερη.
- Ως προς την επιλογή των συγκριτικών στοιχείων, διαπιστώθηκε ότι έξι (6) επιχειρήσεις από το σύνολο των δέκα (10) επιχειρήσεων του τελικού δείγματος, όπως αυτό συμπεριλαμβάνεται στο Παράρτημα Β: «Αναζήτηση ανεξάρτητων διανομέων» του φακέλου τεκμηρίωσης, παρείχαν διαφορετικά εμπορεύματα (προϊόντα για τον κλάδο της αρτοποιίας και της ζαχαροπλαστικής,

βιομηχανικά πλυντήρια), εμφάνιζαν διαφορετικό κωδικό δραστηριότητας NACE.REV.2 (4662, 3700, 4652) και είχαν διαφορετική δραστηριότητα από το ελεγχόμενο μέρος (συλλογή και επεξεργασία απορριμμάτων). Ως εκ τούτου οι εν λόγω επιχειρήσεις απορρίφθηκαν από το δείγμα και λόγω του μη επαρκούς αριθμού απομεινασών επιχειρήσεων διενεργήθηκε νέα αναζήτηση (νέο δείγμα) στη βάση δεδομένων (Έκδοση 111 - Ιούνιος 2019), με σκοπό την ακριβέστερη εξέταση της τήρησης ή μη της αρχής των ίσων αποστάσεων, εφαρμόζοντας τη μέθοδο καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) σε οικονομικά αποτελέσματα επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στη γεωγραφική περιοχή της Ευρώπης. Ειδικότερα, τα κριτήρια αναζήτησης συγκρίσιμων επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην παραγωγή, παροχή οικιακών ηλεκτρικών συσκευών, την παραγωγή και την επισκευή, όπως το ελεγχόμενο μέρος της συναλλαγής (προσφεύγουσα), που εφαρμόστηκαν για το έτος 2018 παρουσιάζονται αναλυτικά στους πίνακες των σελίδων 87 και 88 της οικείας έκθεσης ελέγχου. Από την αναζήτηση που έλαβε χώρα προέκυψε ένα αρχικό δείγμα διακοσίων τριάντα έξι (236) δυνητικά συγκρίσιμων επιχειρήσεων, για τις οποίες διενεργήθηκε περαιτέρω έλεγχος της εμπορικής τους περιγραφής στη βάση δεδομένων, αλλά και διαδικτυακή έρευνα (μέσω των ιστοσελίδων τους) για να εξακριβωθεί κατά πόσο πληρούν τα κριτήρια συγκρισιμότητας. Από τον περαιτέρω χειροκίνητο έλεγχο απορρίφθηκαν διακόσιες τέσσερις (204) εταιρείες, οι οποίες κατά την ελεγχόμενη περίοδο παρείχαν διαφορετικά προϊόντα, ή/και επιτελούσαν διαφορετικές λειτουργίες από το ελεγχόμενο μέρος, ή/και ήταν συνδεδεμένες με άλλες επιχειρήσεις ή/και δεν είχαν διαθέσιμη ιστοσελίδα και δε μπορούσε να εξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα για τη δραστηριότητά τους και συνεπώς θα έπρεπε να απορριφθούν από την ανάλυση. Οι επιχειρήσεις που απορρίφθηκαν και ο λόγος απόρριψής τους παρουσιάζονται αναλυτικά στις σελίδες 89 έως 97 της έκθεσης ελέγχου.

Με τον τρόπο αυτό απέμειναν τριάντα δύο (32) συγκρίσιμες επιχειρήσεις, όπως εμφανίζονται στον πίνακα των σελίδων 97-98 της οικείας έκθεσης. Στη συνέχεια, αντλήθηκαν τα οικονομικά στοιχεία της τριετίας 2015 – 2017 για τις ως άνω συγκρίσιμες επιχειρήσεις του δείγματος και υπολογίστηκαν δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το σύνολο των λειτουργικών εσόδων, με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας. Όπως παρουσιάζεται στον ακόλουθο πίνακα, η συγκριτική μελέτη κατέδειξε ότι το σύμφωνο με την αρχή των ίσων αποστάσεων, εύρος Λειτουργικών Περιθωρίων Κέρδους, κυμαίνεται από 2,31% έως 6,49% με διάμεσο 3,35%.

Μέτρο Κεντρικής Τάσης	Σταθμικός μέσος τριετίας 2015-2017
Ελάχιστο	-6,32%
1ο τεταρτημόριο	2,31%
Διάμεσος	3,35%
3ο τεταρτημόριο	6,49%
Μέγιστο	12,76%
Πλήθος παρατηρήσεων	Τριάντα δύο (32)

Στη συνέχεια ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της προσφεύγουσας εταιρείας, το έντυπο Ε3, και τα προσκομισθέντα με το με αριθμ. πρωτ./15-12-2023 υπόμνημα πρόσθετα συνοδευτικά στοιχεία που αφορούν σε μερισμούς των εσόδων και ιδίως τις νέες αναλύσεις όσον αφορά τη διάκριση των λειτουργικών εσόδων και εξόδων στην παραγωγική δραστηριότητα και στην εμπορική δραστηριότητα (αθροιστικά με την παροχή υπηρεσιών), προσδιόρισε το δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τα συνολικά λειτουργικά έσοδα ως εξής:

Πωλήσεις εμπορευμάτων	121.347.209,37
Κόστος πωλήσεως εμπορευμάτων	96.810.316,03
Μικτό Αποτέλεσμα Εμπορευμάτων	24.536.893,34
Λοιπά έσοδα	10.356.429,34
Λοιπά έξοδα	31.703.745,59
Αποτέλεσμα προ φόρων τόκων	3.189.577,09
Αποσβέσεις	433.248,90
Αποτελέσματα προ φόρων και τόκων ebit	2.756.328,19
Σύνολο Εσόδων από Παροχή Υπηρεσιών	1.267.064,17
Κόστος Παροχής Υπηρεσιών (ως άνω)	1.539.747,00
Αποτελέσματα προ φόρων και τόκων (με υπηρεσίες)	2.483.645,36
ROS	1,87%

Κατόπιν των ανωτέρω, από την ανάλυση του ελέγχου προέκυψε δείκτης κερδοφορίας προς τα συνολικά έσοδα 1,87%, ο οποίος βρίσκεται εκτός του ενδοτεταρτημοριακού εύρους (2,31% έως 6,49% με διάμεσο 3,35%), συνεπώς οι τιμές των συναλλαγών της ελεγχόμενης επιχείρησης με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις δεν είναι σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων για τις εν λόγω συναλλαγές. Ως εκ τούτου ο έλεγχος αναμόρφωσε τις ανωτέρω συναλλαγές στην τιμή της διαμέσου του δείγματος ως κάτωθι:

ROS	1,87%
Διάμεσος	3,35%
Διαφορά δεικτών	1,48%
Σύνολο εσόδων	132.970.702,88
Λογιστική διαφορά στην τιμή της διαμέσου	1.967.966,40

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι αναφορικά με τη νέα συγκριτική μελέτη που διενεργήθηκε από τον έλεγχο, και η οποία κατέληξε σε ένα τελικό δείγμα αποτελούμενο από τριάντα δυο (32) αποδεκτές και συγκρίσιμες κατά τον έλεγχο εταιρείες, εσφαλμένα έχουν συμπεριληφθεί οι κάτωθι πέντε (5) εταιρείες, καθώς σύμφωνα με τις διαθέσιμες πληροφορίες που αντλήθηκαν από το διαδίκτυο οι εν λόγω εταιρείες δεν πληρούν τα κριτήρια συγκρισιμότητας, είτε αναφορικά με τη δραστηριότητα που επιτελούσαν είτε αναφορικά με το κριτήριο της ανεξαρτησίας.

A/A	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ BvD ID	ΛΟΓΟΙ ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ
1			Σύμφωνα με πληροφορίες που αντλήθηκαν από το διαδίκτυο (https://...../) η εν λόγω εταιρεία δραστηριοποιείται κυρίως στη λιανική πώληση οικιακών οικιακών συσκευών.
2			Σύμφωνα με πληροφορίες που αντλήθηκαν από το διαδίκτυο (.....) δεν προκύπτει επαρκής πληροφόρηση για τις

			δραστηριότητες και τις λειτουργίες που επιτελεί η εν λόγω εταιρεία
3			Σύμφωνα με πληροφορίες που αντλήθηκαν από το διαδίκτυο (https://..... η εν λόγω εταιρεία έχει φυσική παρουσία σε περισσότερες από μία χώρες, κάτι που υποδεικνύει ότι αποτελεί μέλος ομίλου εταιρειών.
4			Σύμφωνα με πληροφορίες που αντλήθηκαν από το διαδίκτυο (..... η εν λόγω εταιρεία δραστηριοποιείται κυρίως στη λιανική πώληση οικιακών ηλεκτρικών συσκευών (ηλεκτρονικό κατάστημα λιανικής.
5			Σύμφωνα με πληροφορίες που αντλήθηκαν από το διαδίκτυο (...../) η εν λόγω εταιρεία δραστηριοποιείται αποκλειστικά στη συντήρηση συστημάτων θέρμανσης, ψύξης και εξειδικευμένων ενεργειακών συστημάτων.

Με βάση τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος κατά τη διενέργεια της νέας, δικής του συγκριτικής αναζήτησης όσον αφορά την υπό εξέταση ενδοομιλική συναλλαγή, θα έπρεπε να καταλήξει σε ένα αποδεκτό δείγμα, το οποίο αποτελείται, τελικά, από είκοσι επτά (27) εταιρείες, από τα οικονομικά μεγέθη των οποίων της περιόδου 2015 - 2017 διαμορφώνεται ένα ενδοτεταρτημοριακό εύρος του σχετικού δείκτη κερδοφορίας 2,09% (πρώτο τεταρτημόριο) έως 5,47% (τρίτο τεταρτημόριο) με διάμεσο 3,03%, ενώ το συνολικό εύρος κυμαίνεται από -6,32% έως 10,40%.

Επειδή, ο έλεγχος, ως αναφέρθηκε παραπάνω, διενήργησε αναζήτηση σε αναγνωρισμένη βάση δεδομένων, χρησιμοποιώντας αντικειμενικά κριτήρια αναζήτησης, ώστε να εντοπίσει επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον κλάδο της προσφεύγουσας, ήτοι που δραστηριοποιούνται στην παραγωγή, παροχή οικιακών ηλεκτρικών συσκευών, την παραγωγή και την επισκευή. Όπως αναλυτικά περιγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, δημιουργήθηκε νέο συγκρίσιμο δείγμα με όλα τα βήματα αναζήτησης, χρησιμοποιώντας πληροφόρηση της βάσης δεδομένων (Έκδοση 111 - Ιούνιος 2019), με σκοπό την ακριβέστερη εξέταση της τήρησης ή μη της αρχής των ίσων αποστάσεων. Από το αρχικό δείγμα των διακοσίων τριάντα έξι (236) δυνητικά συγκρίσιμων επιχειρήσεων, διενεργήθηκε περαιτέρω έλεγχος της εμπορικής τους περιγραφής στη βάση δεδομένων, αλλά και διαδικτυακή έρευνα (μέσω των ιστοσελίδων τους) για να εξακριβωθεί κατά πόσο πληρούν τα κριτήρια συγκρισιμότητας, και απορρίφθηκαν διακόσιες τέσσερις (204) εταιρείες, οι οποίες κατά την ελεγχόμενη περίοδο παρείχαν διαφορετικά προϊόντα, ή/και επιτελούσαν διαφορετικές λειτουργίες από το ελεγχόμενο μέρος, ή/και ήταν συνδεδεμένες με άλλες επιχειρήσεις ή/και δεν είχαν διαθέσιμη ιστοσελίδα και δε μπορούσε να εξαχθεί ασφαλές συμπέρασμα για τη δραστηριότητά τους και συνεπώς θα έπρεπε να απορριφθούν από την ανάλυση. Με τον τρόπο αυτό ο έλεγχος κατέληξε στο τελικό δείγμα των τριάντα δύο (32) συγκρίσιμων επιχειρήσεων.

Επειδή, η επιλεγόμενη μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) εξετάζει τα περιθώρια καθαρού κέρδους αντί των περιθωρίων μικτού κέρδους, και ως εκ τούτου απαιτεί λιγότερη συγκρισιμότητα μεταξύ των προϊόντων από τις παραδοσιακές μεθόδους συναλλαγής

και παρουσιάζει μεγαλύτερη ανοχή σε διαφορές μεταξύ των προϊόντων και σε διαφορετικές προσεγγίσεις κοστολόγησης. Η εν λόγω μέθοδος λαμβάνει υπόψη οποιεσδήποτε λειτουργικές διαφορές, αφού για τον υπολογισμό του δείκτη κερδοφορίας αφαιρούνται τα λειτουργικά κόστη και οποιεσδήποτε λειτουργικές διαφορές (πώληση χονδρική λιανική κτλ) απαλείφονται. Έτσι εξασφαλίζεται η αξιοπιστία της ανάλυσης, καθώς λαμβάνονται υπόψη οι διαφορετικές λειτουργίες που επιτελούνται μεταξύ της προσφεύγουσας και των επιχειρήσεων του δείγματος, οι οποίες επηρεάζουν τους δείκτες μικτού κέρδους αλλά αφήνουν τους δείκτες καθαρού κέρδους αμετάβλητους. Σε κάθε περίπτωση, η επιλογή της τιμής της διαμέσου των σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας που χρησιμοποιήθηκε για την εκτίμηση της διαφοράς του ελέγχου από την ενδοομιλική τιμή, απαλείφει πιθανά ελλείμματα συγκρισιμότητας που μπορεί να έχουν απομείνει στο συγκρίσιμο δείγμα. Με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης επιλογής αποδεκτών εταιρειών της σχετικής συγκριτικής μελέτης του ελέγχου απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το 2^ο ισχυρισμό

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι λανθασμένα ο έλεγχος, κατά τον υπολογισμό του σχετικού δείκτη κερδοφορίας (καθαρού περιθωρίου κέρδους), συμπεριέλαβε στον παρανομαστή τα συνολικά έσοδα της εταιρείας, ήτοι, συμπεριέλαβε για τον σχετικό υπολογισμό τόσο τον κύκλο εργασιών/πωλήσεις της Εταιρείας όσο και τυχόν λοιπά παρεπόμενα έσοδα. Και αυτό διότι ο παρονομαστής (ενός δείκτη κερδοφορίας) θα πρέπει να αντανακλά ευθέως και αποκλειστικά την (οικονομική) αξία που προκύπτει από τις επιτελούμενες λειτουργίες (και από τους αναλαμβανόμενους κίνδυνους/περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιηθήκαν) της εκάστοτε εταιρείας στο πλαίσιο των υπό εξέταση συναλλαγών. Ως εκ τούτου, για τον υπολογισμό του δείκτη λειτουργικής κερδοφορίας θα πρέπει να συμπεριληφθούν αποκλειστικά οι πωλήσεις εμπορευμάτων και τα έσοδα παροχή υπηρεσιών, και έχοντας καταλήξει στις είκοσι επτά (27) συγκρίσιμες εταιρείες, σύμφωνα με τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της, το σχετικό αποδεκτό δείγμα διαμορφώνει ένα ενδοτεταρτημοριακό εύρος του δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους (Καθαρό κέρδος/πωλήσεις) από 2,10% έως 5,53%, με διάμεσο 3,04%, ενώ το συνολικό εύρος κυμαίνεται από -6,34% έως 10,41%.

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε, με την ΠΟΛ.1144/2014 ορίζεται ότι με βάση τη μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (..... - TNMM), 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. Εν προκειμένω, ο έλεγχος κατά τη συγκριτική του ανάλυση χρησιμοποίησε το δείκτη κερδοφορίας του καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος), όπως αυτός ορίζεται από την μέθοδο TNMM και όπως προέκυψε από την κατάστρωση, τον ισολογισμό και τις λοιπές οικονομικές καταστάσεις της προσφεύγουσας επιχείρησης, με δεδομένο ότι κατά τον υπολογισμό του δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) για τις επιχειρήσεις του δείγματος χρησιμοποιήθηκε ως παρονομαστής το κονδύλι «ακαθάριστα έσοδα» και όχι αυτό των «πωλήσεων». Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συνέπεια της ανάλυσης και η σύγκριση όμοιων με όμοια μεγέθη. Προκειμένου να εξασφαλιστεί η συγκρισιμότητα των στοιχείων, εάν γινόταν δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, θα έπρεπε τα λοιπά έσοδα να αφαιρεθούν και από τον αριθμητή του κλάσματος του δείκτη, το οποίο θα οδηγούσε σε

μεγαλύτερη επιβάρυνση της προσφεύγουσας εταιρείας. Με βάση τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης επιλογής του τρόπου υπολογισμού του σχετικού δείκτη κερδοφορίας του ελέγχου δε γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον 3^ο ισχυρισμό

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι το ορθό ποσό από την παροχή υπηρεσιών θα πρέπει να ισούται με 1.751.493,29 ευρώ, ήτοι 1.267.064,17 ευρώ (το οποίο συμπεριλαμβάνεται στον υπολογισμό από πλευράς του ελέγχου) και ποσό 484.429,12 ευρώ (το οποίο αφορά έσοδα στο πλαίσιο παροχής υπηρεσιών - customer service) και περιλαμβάνεται στους σχετικούς λογαριασμούς 71 που παρουσιάζονται στις σελίδες 5-6 της ενδικοφανούς προσφυγής. Περαιτέρω, όσον αφορά το κόστος υπηρεσιών, το ορθό ποσό ανέρχεται σε 1.488.124,14 ευρώ. Βάσει των ανωτέρω οικονομικών στοιχείων και του ορθού υπολογισμού του σχετικού δείκτη κερδοφορίας προκύπτει ότι το λειτουργικό αποτέλεσμα της εταιρείας είναι εντός του ενδοτεταρτημοριακού εύρους τόσο του ελέγχου, όσο και της συγκριτικής ανάλυσης που περιλαμβάνεται στο φάκελο τεκμηρίωσης, ώστε, σε κάθε περίπτωση, πρέπει να θεωρηθεί ότι οι υπό εξέταση συναλλαγές έχουν πραγματοποιηθεί σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, ο δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τα συνολικά έσοδα έχει υπολογισθεί ως ακολούθως:

Πωλήσεις εμπορευμάτων	121.347.209,37
Κόστος πωλήσεως εμπορευμάτων	96.810.316,03
Μικτό Αποτέλεσμα Εμπορευμάτων	24.536.893,34
Λοιπά έσοδα	10.356.429,34
Λοιπά έξοδα	31.703.745,59
Αποτέλεσμα προ φόρων τόκων	3.189.577,09
Αποσβέσεις	433.248,90
Αποτελέσματα προ φόρων και τόκων ebit	2.756.328,19
Σύνολο Εσόδων από Παροχή Υπηρεσιών	1.267.064,17
Κόστος Παροχής Υπηρεσιών (ως άνω)	1.539.747,00
Αποτελέσματα προ φόρων και τόκων ebit (με υπηρεσίες)	2.483.645,36
ROS	1,87%

Οι πωλήσεις και τα έσοδα παροχής υπηρεσιών (121.347.209,37 + 1.267.064,17 = 122.614.273,54 ευρώ) προέρχονται από τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας επιχείρησης (υπόλοιπα σχετικών λογαριασμών 70 και 73, όπως έχουν αντληθεί από τα ισοζύγιο και έχουν απεικονισθεί στην κατάσταση των αποτελεσμάτων στην ενότητα 4 της προαναφερθείσας έκθεσης). Το κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων και το κόστος παροχής υπηρεσιών αντλήθηκαν από το βιβλίο αποθήκης της προσφεύγουσας επιχείρησης. Τα λοιπά λειτουργικά έσοδα, καθώς και τα λοιπά λειτουργικά έξοδα, συμπεριλαμβανομένων των αποσβέσεων, σύμφωνα με τα προσκομισθέντα αρχεία και κατόπιν σχετικών υπολογισμών, επιμερίστηκαν στην εμπορική

δραστηριότητα και στην παραγωγική δραστηριότητα, όπως αναλυτικά παρουσιάζεται στις σελίδες 135-136 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Περαιτέρω, σε σχέση με τα επικαλούμενα έσοδα και το αντίστοιχο κόστος της παροχής υπηρεσιών (1.267.064,17 ευρώ και 1.539.747,00 ευρώ αντίστοιχα), τα ως άνω ποσά του ελέγχου επιβεβαιώνονται από την προσκομισθείσα από την προσφεύγουσα κατάσταση αποτελεσμάτων (αρχείο με τίτλο “ΓΕΝΙΚΗ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗ 2018” – sheet “ΟΙΚΟΝ.ΑΠΟΤΕΛ.” στην οποία αναλύει την παροχή υπηρεσιών ως κάτωθι:

73	VI. ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		
73	Έσοδα απο	1.267.064,17	
	Έσοδα απο	0,00	1.267.064,17
	ΜΕΙΟΝ ΚΟΣΤΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		
		1.539.747,00	
		0,00	1.539.747,00
	ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		-272.682,83

Επιπλέον, ο έλεγχος μελέτησε ενδελεχώς όλα τα διαθέσιμα στοιχεία που είχε στην κατοχή του πριν την έκδοση του σημειώματος διαπιστώσεων, αλλά και τα νέα επιπρόσθετα στοιχεία που η προσφεύγουσα προσκόμισε με την υπ' αριθμ. πρωτ./15-12-2023 απάντησή της επί του υπ' αριθμ./01-12-2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου για την εξαγωγή των τελικών συμπερασμάτων/διαφορών ελέγχου. Μελέτησε τις προσκομισθείσες επί του προαναφερθέντος απαντητικού εγγράφου στο σημείωμα αναλύσεις όσον αφορά τη διάκριση των λειτουργικών εσόδων στην παραγωγική δραστηριότητα και στην εμπορική δραστηριότητα (αθροιστικά με την παροχή υπηρεσιών), τις νέες αναλύσεις όσο αφορά τη διάκριση των λειτουργικών εξόδων στην παραγωγική δραστηριότητα και στην εμπορική δραστηριότητα (αθροιστικά με την παροχή υπηρεσιών), καθώς και υπολόγισε εκ νέου το δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τα συνολικά έσοδα, βασιζόμενος σε όλα τα προαναφερθέντα στοιχεία. Ως εκ τούτου, τα επικαλούμενα από την προσφεύγουσα οικονομικά μεγέθη είχαν τεθεί στη διάθεση του ελέγχου, ο οποίος βασιζόμενος στις οικονομικές καταστάσεις, τις αναλύσεις και τα λοιπά προσκομισθέντα ενώπιόν του πρόσθετα στοιχεία, υπολόγισε το δείκτη κερδοφορίας και κατ' επέκταση την επίμαχη λογιστική διαφορά.

Ως προς τον 4ο ισχυρισμό

Επειδή, τέλος, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επικουρικώς ότι, σε κάθε περίπτωση, είναι εσφαλμένος ο υπολογισμός από πλευράς ελέγχου του ύψους της επίμαχης λογιστικής διαφοράς με επιλογή ως σημείου αφετηρίας της διαμέσου του ενδοτεταρτημοριακού εύρους, αντί του ορθού πρώτου τεταρτημορίου. Ωστόσο, ο έλεγχος έχει πλήρως αιτιολογήσει την επιλογή της τιμής της διαμέσου του συγκρίσιμου δείγματος ως σημείου αναμόρφωσης των κερδών της προσφεύγουσας εταιρείας. Ειδικότερα, αναφέρεται:

«*Η μέθοδος του Καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) επηρεάζεται από παράγοντες που δεν έχουν σχέση με την ενδοομιλική τιμολόγηση, όπως τα μερίδια αγοράς των επιχειρήσεων (ύψος ακαθαρίστων εσόδων). Εξάλλου, αυτό το γεγονός είναι σύμφωνο με την διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές ΟΟΣΑ-τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση, Ιούλιος 2010), που στην παρ. 2.71 αναφέρουν πως: “Οι δείκτες του καθαρού περιθωρίου κέρδους μπορεί να επηρεαστούν άμεσα από τέτοιες δυνάμεις που λειτουργούν στην αγορά, όπως: την*

απειλή νεοεισερχομένων επιχειρήσεων στην αγορά, την ανταγωνιστική θέση, την αποδοτικότητα της διοίκησης και τις επιχειρηματικές στρατηγικές, την απειλή για την ύπαρξη υποκατάστατων αγαθών, τις διαφορετικές δομές κόστους (όπως αποτυπώνονται πχ. στην χρονολογία των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού), τις διαφορές στο κόστος κεφαλαίου (πχ. την χρηματοδότηση με ίδια κεφάλαια έναντι του δανεισμού από τρίτους) και τον βαθμό της επιχειρηματικής εμπειρίας (πχ. εάν η επιχείρηση βρίσκεται στα πρώτα στάδια λειτουργίας της ή είναι παλαιότερη στον κλάδο)...

Επειδή, ο έλεγχος αναγνωρίζει πως υπάρχουν ελλείμματα συγκρισιμότητας ως προς το μερίδιο της αγοράς (ύψος ακαθαρίστων εσόδων), καθότι οι ανταγωνίστριες επιχειρήσεις της ελεγχόμενης είναι συνδεδεμένες.

Επειδή, η ελεγχόμενη έχει μεγάλο μερίδιο αγοράς σε σχέση με τις επιχειρήσεις του δείγματος.

Επειδή, ο όγκος της προσφοράς (ανταγωνιστική θέση), είναι κρίσιμος για την τιμή που χρεώνεται μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων και αυτό το έλλειμμα συγκρισιμότητας, έχει κριθεί στη σχετική νομολογία (σχετική η απόφαση Δ.Εφ.Α 2436/2017, Σκέψη 9) ότι επηρεάζει την συγκρισιμότητα των συναλλαγών.

Επειδή, εν προκειμένω, κατά την επίτευξη της ενδοομιλικής συναλλαγής και προκειμένου η φύση και οι όροι αυτής να μην αποκλίνουν αδικαιολόγητα από τους όρους συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, λαμβάνονται υπόψη παράγοντες συγκρισιμότητας αναφερόμενοι καταρχήν στους συμβατικούς όρους, στις επικρατούσες οικονομικές συνθήκες, στην ειδικότερη στρατηγική κάθε επιχείρησης, αλλά και τα ειδικότερα χαρακτηριστικά των αγαθών και των παρεχόμενων υπηρεσιών, όπως η ποιότητα, η διαθεσιμότητα και ο όγκος προσφοράς τους στην αγορά, που εν πολλοίς καθορίζουν και αντιπροσωπεύουν την αξία τους στην ελεύθερη αγορά και ως εκ τούτου είναι χρήσιμοι συγκριτικοί δείκτες για την συγκρισιμότητα ελεγχόμενων ή μη συναλλαγών.

Επειδή, ο όγκος των πωλήσεων της ελεγχόμενης δεν είναι παρόμοιου μεγέθους με τα αντίστοιχα των επιχειρήσεων του δείγματος του ελέγχου, ο έλεγχος επιλέγει την τιμή που τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων, ως την τιμή της διαμέσου. Εξάλλου, η επιλογή αυτή προτείνεται από τις Κατευθυντήριες Γραμμές ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση, Ιούλιος 2010) που με την παρ. 3.57, αναφέρουν ότι: “Μπορεί να υπάρχει περίπτωση ότι, αν και κάθε προσπάθεια έχει γίνει για να απορριφθούν σημεία που έχουν μικρότερο βαθμό συγκρισιμότητας, η κατάληξη σε ένα εύρος για το οποίο, δοθέντων της διαδικασίας που χρησιμοποιήθηκε για την επιλογή των συγκρίσιμων στοιχείων και τους περιορισμούς στη διαθέσιμη πληροφόρηση για τα συγκρίσιμα στοιχεία, κάποια ελαττώματα συγκρισιμότητας παραμένουν που δεν μπορούν να αναγνωριστούν ή και να ποσοτικοποιηθούν και ως εκ τούτου είναι μη προσαρμόσιμα. Σε τέτοιες περιπτώσεις, αν το εύρος περιλαμβάνει έναν επαρκή αριθμό παρατηρήσεων, στατιστικά εργαλεία κεντρικής τάσης περιορισμού του εύρους (πχ. το ενδοτεταρτημοριακό εύρος, ή άλλα εκατοστημόρια) μπορεί να βοηθήσουν στην βελτίωση της αξιοπιστίας της ανάλυσης.”

Επιπλέον, στην παρ. 3.61, αναφέρουν πως: “Αν η σχετική συνθήκη της ελεγχόμενης συναλλαγής (πχ. η τιμή ή το περιθώριο κέρδους) βρίσκεται εκτός του εύρους ίσων αποστάσεων που υπολόγισε η φορολογική αρχή, ο φορολογούμενος πρέπει να έχει την ευκαιρία να παρουσιάσει επιχειρήματα ότι η τιμή ή το περιθώριο κέρδους της ελεγχόμενης συναλλαγής τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων και ότι το αποτέλεσμα είναι εντός του εύρους ίσων αποστάσεων (δηλαδή ότι το εύρος ίσων αποστάσεων είναι διαφορετικό από αυτό που υπολόγισε η φορολογική αρχή). Αν ο φορολογούμενος δεν είναι ικανός να αποδείξει αυτό το γεγονός, η φορολογική αρχή θα πρέπει να καθορίσει εκείνο το σημείο εντός του εύρους ίσων αποστάσεων στο οποίο θα γίνει η

προσαρμογή της τιμής ή του περιθωρίου κέρδους της ελεγχόμενης συναλλαγής”, σε συνδυασμό με την παρ. 3.62 των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ, “Για τον καθορισμό του σημείου της προσαρμογής, όπου το εύρος περιλαμβάνει αποτελέσματα σχετικά ίσης και υψηλής αξιοπιστίας, μπορεί να θεωρηθεί ότι οποιοδήποτε σημείο στο εύρος τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων. Όπου ελλείμματα συγκρισιμότητας παραμένουν, όπως συζητήθηκε στην παράγραφο 3.57, μπορεί να είναι κατάλληλο να χρησιμοποιηθούν μέτρα κεντρικής τάσης για τον καθορισμό αυτού του σημείου (για παράδειγμα τη διάμεσο, τον απλό ή σταθμισμένο μέσο όρο κλπ, ανάλογα με τα ειδικά χαρακτηριστικά του δείγματος δεδομένων), ώστε να ελαχιστοποιηθεί ο κίνδυνος λανθασμένης επιλογής εξαιτίας άγνωστων ή μη ποσοτικοποιήσιμων ελλειμμάτων συγκρισιμότητας που απομένουν”.»

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος αιτιολόγησε τον υπολογισμό της προσαρμογής των ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας εταιρείας, βασιζόμενος στο ελληνικό και στο διεθνές πλαίσιο, με παράλληλη παράθεση των οδηγιών της φορολογικής αρχής και των κρίσιμων εδαφίων των διεθνών οδηγιών του ΟΟΣΑ, και τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης. Περαιτέρω, παρέθεσε κατά τρόπο σαφή τη συλλογιστική του, περιέγραψε τα πραγματικά δεδομένα και τα υπήγαγε στις διατάξεις των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ και των διατάξεων του ελληνικού θεσμικού πλαισίου επί των οποίων στηρίχτηκε, ενώ στην οικεία έκθεση ελέγχου αποτυπώνεται λεπτομερώς και με ακρίβεια η διαδικασία που ακολούθησε (απόρριψη του δείγματος της προσφεύγουσας, δημιουργία νέου συγκρίσιμου δείγματος και υπολογισμός των δεικτών καθαρού περιθωρίου κέρδους της προσφεύγουσας για την εφαρμογή της μεθόδου του Καθαρού κέρδους συναλλαγής-TNMM).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28/12/2023 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 26/01/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και τη επικύρωση της υπ' αριθμ. /28-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/01/2018-31/12/2018.

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

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη		589.573,78	3.205.090,02	3.205.090,02	2.615.516,24
ή ζημιά					
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	2.966.425,06	2.207.925,35	2.207.925,35	758.499,71

	Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου	162.408,80	162.408,80	162.408,80		
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Τέλος επιτηδεύματος	5.200,00	5.200,00	5.200,00		
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		2.798.816,26	2.798.816,26	2.798.816,26	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		189.624,93	189.624,93	189.624,93	
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		948.124,64	948.124,64	948.124,64	
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	2.798.816,26				2.798.816,26

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.