



Αθήνα, 04/10/2024

Αριθμός απόφασης: 2708

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

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 1064/28.04.2017 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».

δ. 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 22/05/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στο ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός, κατά: α) της με αριθμ. /25-04-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 01/01/2018-31/12/2018, β) της με

αριθμ./25-04-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 01/01/2019-31/12/2019, γ) της με αριθμ./25-04-2024 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, έτους 2024 και δ) της με αριθμ./25-04-2024 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, έτους 2024, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από 19/04/2024 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και προστίμου άρθρου 56 ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

6. Τις απόψεις του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

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

Επί της από 22/05/2024 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:

α) Με την υπ' αριθμ./25-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 01/01/2018-31/12/2018, προσδιορίστηκε η ζημιά της προσφεύγουσας εταιρείας στο πόσο των 112.040,03 ευρώ αντί της δηλωθείσας 128.940,92 ευρώ, ήτοι προέκυψε **διαφορά 16.900,89 ευρώ.**

β) Με την υπ' αριθμ./25-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 01/01/2019-31/12/2019, προσδιορίστηκε η ζημιά της προσφεύγουσας εταιρείας στο πόσο των 142.009,11 ευρώ αντί της δηλωθείσας 229.984,94 ευρώ, ήτοι προέκυψε **διαφορά 87.975,83 ευρώ.**

γ) Με την υπ' αριθμ./25-04-2024 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, έτους 2024, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **20.000,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 56 παρ. 3 του ν. 4987/2022. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία για το φορολογικό έτος 2018 δεν έθεσε στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης το φάκελο τεκμηρίωσης της παρ. 1 του άρθρου 21 του ν. 4987/2022 για τις συναλλαγές που εμπίπτουν στο άρθρο 50 του ν. 4172/2013 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4987/2022.

δ) Με την υπ' αριθμ./25-04-2024 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, έτους 2024, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **20.000,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 56 παρ. 3 του ν. 4987/2022. Η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία για το φορολογικό έτος 2019 δεν έθεσε στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης το φάκελο τεκμηρίωσης της παρ. 1 του άρθρου 21 του ν. 4987/2022 για τις συναλλαγές που εμπίπτουν στο άρθρο 50 του ν. 4172/2013 κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 21 παρ. 4 του ν. 4987/2022.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των από 19/04/2024 οικείων εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και προστίμου άρθρου 56 ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, οι οποίες συντάχθηκαν βάσει της υπ' αριθμ./16-03-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του ως άνω ελεγκτικού κέντρου.

Ειδικότερα, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 είχε την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 21 του ν.4987/2022, σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές της με την εταιρεία Με τη με αριθμ. πρωτ. 4ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΕΞ 2023 ΕΜΠ/23-06-2023 Πρόσκληση ο έλεγχος ζήτησε από την προσφεύγουσα εταιρεία να θέσει στη διάθεσή του το φάκελο τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, το συνοπτικό πίνακα πληροφοριών ενδοομιλικών συναλλαγών καθώς και τα συνοδευτικά έγγραφα των ανωτέρω αρχείων. Ωστόσο η προσφεύγουσα απέστειλε στις 20/07/2023 μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, τους φακέλους τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών ετών 2018 και 2019 που συντάχθηκαν από τη συνδεδεμένη εταιρεία, με ΑΦΜ, στους οποίους καταγράφεται μόνο η λειτουργική ανάλυση αυτής (επιτελούμενες λειτουργίες, περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται, επιχειρηματικοί κίνδυνοι, χρηματοοικονομικές καταστάσεις), και όχι της ίδιας της προσφεύγουσας.

Περαιτέρω, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές ενδοομιλικών συναλλαγών για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 ύψους 16.900,89 ευρώ και 71.074,94 ευρώ αντίστοιχα λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων.

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, με την προσθήκη των ως άνω λογιστικών διαφορών, ως ακολούθως:

	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 201
Ζημία Χρήσης βάσει Ισολογισμού	-41.233,60	-105.507,01
Μείον: Προσωρινές διαφορές ΕΛΠ-ΦΒ		1.557,30
Πλέον: Λογιστικές διαφορές δήλωσης	3.159,03	2.905,69
Μείον: Ζημία παρελθουσών χρήσεων	-90.866,35	-112.040,03
ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	-128.940,92	-213.084,05
Πλέον: λογιστικές διαφορές ελέγχου	16.900,89	71.074,94
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΑ	-112.040,03	-142.009,11

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής οι υπ' αριθμ./25-04-2024 και/25-04-2024 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα, καθώς και οι υπ' αριθμ./25-04-2024 και/25-04-2024 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 56 ΚΦΔ φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛΚΕ Αττικής και την απαλλαγή της από την επιβολή οποιουδήποτε προσθέτου φόρου ή μείωση δηλωθείσας

ζημίας μας καθώς και προστίμου, μετά των παρεπομένων τόκων και την επιστροφή νομιμοτόκως οιοδήποτε ποσού θα καταβάλει έως την έκδοση απόφασης από την Υπηρεσία μας δυνάμει αυτών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- **Παράνομη η επιβολή προστίμου λόγω μη υποβολής φακέλου ενδοομιλικών συναλλαγών για κάθε ένα ελεγχόμενο έτος.** Ακόμα και αν ήθελε θεωρηθεί ότι η εταιρεία πράγματι δεν υπέβαλε φάκελο τεκμηρίωσης, πράγμα που η ίδια αρνείται, το πρόστιμο θα πρέπει να υπολογισθεί στις 20.000 ευρώ ανεξαρτήτως ελεγχόμενων ετών, οι δε προσβαλλόμενες Καταλογιστικές Πράξεις/2024 και/2024, να ακυρωθούν, καθώς από καμία σχετική διάταξη νόμου δεν προβλέπεται ότι το πρόστιμο του άρθρου 56 παρ. 3 του Ν. 4174/2013 επιβάλλεται σε κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνεται η κατά την κρίση της Ελεγκτικής Αρχής μη υποβολή φακέλου τεκμηρίωσης. Εφόσον δηλαδή δεν προβλέπεται ρητώς από τη σχετική διάταξη ότι το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνεται η μη υποβολή φακέλου τεκμηρίωσης, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι το πρόστιμο αυτό αφορά το χρονικό σημείο κατά το οποίο διαπιστώνεται η σχετική παράβαση.

- **Παράνομη και ακυρωτέα η κρίση της φορολογικής αρχής σύμφωνα με την οποία δεν υποβλήθηκε φάκελος τεκμηρίωσης.** Ο έλεγχος ο οποίος υποστηρίζει ότι δεν υπεβλήθη φάκελος τεκμηρίωσης εκ μέρους της εταιρείας σφάλλει, διότι ο υποβληθείς εκ μέρους της φάκελος αν και φέρει εξώφυλλο της μητρικής εταιρείας, αφορά και τις δύο συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Η δε μέθοδος τεκμηρίωσης η οποία ακολουθήθηκε, έλαβε υπ' όψιν της το γεγονός ότι οι τιμές μονάδος με τις οποίες τιμολόγησε η την εταιρεία, έχουν αφενός ως βάση αναφοράς το επιβληθέν από τον διεξαχθέντα δημόσιο μειοδοτικό διαγωνισμό κατασκευής έργου, τιμολόγιο με το οποίο ανεδείχθη ανάδοχος η κοινοπραξία η οποία ανέθεσε προς την εταιρεία μέρος του έργου με αναγνωρισμένη υπεργολαβική σύμβαση, αφετέρου τις προσφορές για τις συγκεκριμένες εργασίες, από την ελεύθερη αγορά, άλλων εταιρειών εξειδικευμένων στην κατασκευή δημοσίων έργων, και ως εκ τούτου, είναι ορθώς επιλεγείσα εκ μέρους της εταιρείας και της συνδεδεμένης με την εταιρεία, μητρικής εταιρείας Ως εκ τούτου, θα πρέπει να ακυρωθεί η κρίση της Φορολογικής Αρχής, σύμφωνα με την οποία δεν προσκόμισε φάκελο τεκμηρίωσης της εταιρείας και να εξαφανισθούν οι προσβαλλόμενες Πράξεις Οριστικού Προσδιορισμού Φόρου και Προστίμου.

- **Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου καθόσον αφορά την επιλογή μεθόδου τεκμηρίωσης – Πλημμελής και κατά παράβαση του νόμου εφαρμογή της μεθόδου τεκμηρίωσης επί των πραγματικών δεδομένων της ένδικου περιπτώσεώς της.** Ο έλεγχος, ερειδόμενος επί του πλημμελούς επιχειρήματος ότι η εταιρεία δεν υπέβαλε φάκελο τεκμηρίωσης, προβαίνει αυθαίρετως και χωρίς καμμία επιστημονική τεκμηρίωση στην επιβολή μεθόδου συγκρίσεως των τιμών των συγκεκριμένων ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ της εταιρείας και της μητρικής κρίνοντας ότι η καλύτερη τέτοια μέθοδος είναι αυτή του καθαρού περιθωρίου κέρδους (TNMM). Όμως η κρίση του ελέγχου είναι εσφαλμένη, τόσο καθόσον αφορά την επιλεγείσα μέθοδο όσο και καθόσον αφορά τον τρόπο με τον οποίο την εφάρμοσαν εν προκειμένω οι ελεγκτές, διότι πάσχει καταλυτικώς η συγκριτική ανάλυση στην οποία προέβη ο έλεγχος. Τούτο διότι δεν εξέτασε ούτε στο παραμικρό τη φύση των συμβάσεων που συνέκρινε, το πραγματικό τους, τι δηλαδή αφορούσαν, πώς λειτούργησαν σε κάθε συγκρινόμενη περίπτωση, και ποιο ήταν το αποτέλεσμα τους. Αντίθετα οι ελεγκτές παρέμειναν στο γενικό και αόριστο χαρακτηρισμό «υπηρεσίες» από τεχνικές εταιρείες, που δεν είναι σε καμία περίπτωση επαρκής για τη συγκεκριμένη ανάλυση. Περαιτέρω τα κριτήρια με τα οποία επιλέχθηκαν οι εταιρείες του δείγματος δεν μπορούν να θεωρηθούν κατάλληλα διότι δεν παρέχουν καμία συγκρισιμότητα. Ως

εκ τούτου, προκύπτει ότι οι ελεγκτές στην κρινόμενη περίπτωση εφάρμοσαν τη μέθοδο με αυθαίρετο και παράνομο τρόπο, αγνοώντας το πραγματικό του αντικείμενο των υπηρεσιών μεταξύ της εταιρείας και της μητρικής εταιρείας προς την οποία ανέθεσε μέρος της εργολαβίας του δημοσίου τεχνικού έργου που είχε αναλάβει από την ανάδοχο κοινοπραξία, και παραλείποντας να συγκρίνουν όλα τα απαραίτητα στοιχεία τα οποία καθορίζουν την ομοιότητα τεχνικών συμβάσεων αντίστοιχων με αυτές που απετέλεσαν εν προκειμένω το αντικείμενο της κρινόμενης διαφοράς.

- Εν προκειμένω, ούτε η μέθοδος που χρησιμοποίησε ο έλεγχος, ούτε οι μη ελεγχόμενες εταιρείες που χρησιμοποίησε για τις συγκρίσεις του, ήταν ορθά, ενόψει του ότι η εταιρεία και η μητρική, εκτελούν δημόσια έργα τα οποία απαιτούν ειδικό έλεγχο με συγκεκριμένα ειδικά στοιχεία που προκύπτουν από τα διαγωνιστικά τεύχη και σε καμία περίπτωση από τους τζίρους των τεχνικών εταιρειών που λειτουργούν στην αγορά του ιδιωτικού τομέα αναλαμβάνοντας μη δημόσια έργα.

Επειδή στο άρθρο 2 περ. ζ' του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά.

Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως:

ζ) «συνδεδεμένο πρόσωπο»: κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται.

Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:

αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.»

Επειδή στην ΠΟΛ.1142/2015 με θέμα “Διευκρινίσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των Ν.4172/2013 και Ν.4174/2013” αναφέρονται τα εξής:

«1. Σύμφωνα τις διατάξεις της περ. ζ' του άρθρου 2 του Ν.4172/2013, οι οποίες ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά, ως «συνδεδεμένο πρόσωπο» νοείται κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται.

Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:

αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.

2. Για την εφαρμογή των υποπεριπτώσεων αά και ββ της περ. ζ του άρθρου 2 του Ν.4172/2013, οι έμμεσες συμμετοχές προκύπτουν με πολλαπλασιασμό των κατεχόμενων ποσοστών μέσω των διαδοχικών βαθμίδων.

Εάν, για παράδειγμα, η εταιρεία Α συμμετέχει με ποσοστό 80% στο κεφάλαιο της εταιρείας Β, η Β με τη σειρά της συμμετέχει με ποσοστό 60% στο κεφάλαιο της εταιρείας Γ και η Γ συμμετέχει με ποσοστό 80% στο κεφάλαιο της εταιρείας Δ, τότε η εταιρεία Α συμμετέχει έμμεσα, με 48% ($80\% \times 60\%$) στο κεφάλαιο της εταιρείας Γ και με 38,4% ($48\% \times 80\%$) στο κεφάλαιο της εταιρείας Δ.

Επίσης, σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ενός προσώπου από άλλο πρόσωπο ή άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης δύο προσώπων από τρίτο πρόσωπο, κατά την έννοια της υποπερίπτωσης γγ των ως άνω διατάξεων, υπάρχει όταν ενδεικτικά (και όχι περιοριστικά), προκύπτουν ή διαπιστώνονται μία ή περισσότερες από τις παρακάτω περιπτώσεις/καταστάσεις:

- περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή ένας ή περισσότεροι διευθύνοντες σύμβουλοι ή διαχειριστές του διορίζονται από το άλλο πρόσωπο,
- το ίδιο πρόσωπο ή πρόσωπα που συμμετέχουν στη διοίκηση του ενός προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή του διαχειριστή, συμμετέχουν και στη διοίκηση του άλλου προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή διαχειριστή,
- τρίτο πρόσωπο διορίζει και στα δύο πρόσωπα, περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου τους ή έναν ή περισσότερους από τους διευθύνοντες συμβούλους τους ή διαχειριστές τους.

Όσον αφορά στη σχέση άμεσου ή έμμεσου ελέγχου ή άσκησης καθοριστικής επιρροής ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής ενός προσώπου σε άλλο πρόσωπο ή άμεσου ή έμμεσου ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής δύο προσώπων από τρίτο πρόσωπο, κατά την έννοια της ίδιας ως άνω υποπερίπτωσης γγ, αυτή υπάρχει, ενδεικτικά (και όχι περιοριστικά), όταν προκύπτουν ή διαπιστώνονται μία ή περισσότερες από τις κάτωθι καταστάσεις:

- το πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις του άλλου προσώπου και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνόλου του ενεργητικού του δανειολήπτη,
- τρίτο πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις και στα δύο πρόσωπα και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνόλου του ενεργητικού των δανειοληπτών,
- το ένα πρόσωπο προμηθεύει ή ορίζει τον/τους προμηθευτές σε ποσοστό τουλάχιστον ενενήντα τοις εκατό (90%) των πρώτων και βοηθητικών υλών που απαιτούνται για την παραγωγή του

συνόλου των προϊόντων του άλλου προσώπου και προκύπτει από σύμβαση (έγγραφη ή προφορική) ότι καθορίζει τις τελικές τιμές πώλησης των προϊόντων. Η σχέση δικαιιοπάροχου - δικαιιοδόχου σε περιπτώσεις συμβάσεων δικαιόχρησης (franchising) δεν συνιστά από μόνη της σχέση σύνδεσης κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του Ν.4172/2013,

- Η σχέση του αποκλειστικού ή κύριου προμηθευτή εμπορευμάτων ή παροχής υπηρεσιών ενός προσώπου σε άλλο πρόσωπο, δεν συνιστά από μόνη της σχέση σύνδεσης κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του Ν.4172/2013

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν.4172/2013, οι οποίες επίσης εφαρμόζονται για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά, ορίζεται ότι τα 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 (παρ. 1). Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές (παρ. 2).

Για την εκπλήρωση τήρησης της πιο πάνω αρχής τα συνδεδεμένα κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. πρόσωπα, υποχρεούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν.4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) να τηρούν φάκελο τεκμηρίωσης και να υποβάλουν συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις αυτές (σχετ. οι ΠΟΛ. 1097/2014 και ΠΟΛ. 1144/2014 Αποφάσεις του Γ.Γ.Δ.Ε.).

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι υποχρέωση τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων», κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών έχουν μόνο τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, όπως αυτά ορίζονται στις περιπτώσεις γ' και δ' του άρθρου 2 του Ν.4172/2013, για τις συναλλαγές τους με συνδεδεμένα πρόσωπα της περίπτωσης ζ' του ίδιου άρθρου, είτε αυτά είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, είτε φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Επομένως και η κάθε είδους κοινοπραξία της περ. δ' του άρθρου 2 εμπίπτει στις ως άνω διατάξεις για τις συναλλαγές της με συνδεδεμένα πρόσωπα. Αντίθετα, η ως άνω υποχρέωση δεν καταλαμβάνει σε καμία περίπτωση φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομική επιχείρηση) ή όχι, για τις συναλλαγές τους με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα.

Επισημαίνεται ότι τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, τα οποία απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, βάσει των διατάξεων του Ν.4172/2013 ή ειδικών διατάξεων νόμων, δεν έχουν υποχρέωση τεκμηρίωσης των συναλλαγών τους με συνδεδεμένα πρόσωπα.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 και 56 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), όπως ίσχυε για τα κρινόμενα έτη:

Άρθρο 21 Φάκελος Τεκμηρίωσης

1. Για τις μεταξύ τους συναλλαγές που εμπίπτουν στο άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και τη μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης. Φάκελο Τεκμηρίωσης υποχρεούνται να τηρούν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις παραπάνω συναλλαγές τους με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.

2. Οι υπόχρεοι της παραγράφου 1 απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, εφόσον:

α) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος, ή

β) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος.

3. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης, που αποτελείται κατά περίπτωση από το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, καταρτίζεται έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση μέσα στην ίδια προθεσμία. Τα υπόχρεα πρόσωπα της παραγράφου 1 υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, εφόσον δεν εμπίπτουν στις εξαιρετικές περιπτώσεις α και β της παραγράφου 2 του παρόντος.

4. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται στην έδρα του υπόχρεου καθ' όλο το χρονικό διάστημα, για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο.

5. Ο φάκελος τεκμηρίωσης της παραγράφου 3 περιλαμβάνει ειδικό κεφάλαιο όπου περιγράφονται γεγονότα που έχουν αντίκτυπο στις πληροφορίες και τα στοιχεία που παρέχονται στους Φακέλους και που οφείλονται σε οποιαδήποτε μεταβολή των συνθηκών της αγοράς. Ο υποκείμενος στο φόρο οφείλει να ενημερώνει το Φάκελο έως το τέλος του φορολογικού έτους εντός του οποίου η παραπάνω μεταβολή λαμβάνει χώρα. Με την επιφύλαξη των ανωτέρω οι Φάκελοι Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών της παραγράφου 3 μπορούν να χρησιμοποιηθούν για το επόμενο φορολογικό έτος, εφόσον επικαιροποιηθούν ενσωματώνοντας όλες τις αναγκαίες αλλαγές. Η επικαιροποίηση του Φακέλου γίνεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους κατά τη διάρκεια του οποίου προέκυψε η ανάγκη επικαιροποίησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων είναι δυνατός ο καθορισμός των επικαιροποιήσεων που κρίνονται απαραίτητες όσον αφορά το περιεχόμενο των Φακέλων Τεκμηρίωσης είτε σε ετήσια είτε μόνιμη βάση.

6. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται και εξειδικεύονται το ακριβές περιεχόμενο και τα στοιχεία που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, οι περιπτώσεις κατά τις οποίες οι παραπάνω φάκελοι θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, οι αποδεκτές μέθοδοι καθορισμού των τιμών των συναλλαγών και οι μέθοδοι καθορισμού του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωρίου κέρδους. Με όμοια απόφαση μπορεί να προβλέπεται η μέθοδος υπολογισμού του κύκλου εργασιών και των αντίστοιχων λογιστικών προτύπων, όπως επίσης απλουστευμένη διαδικασία για πολύ μικρές

και μικρές οντότητες, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 2 του Ν. 4308/2014 (Α' 251), καθώς επίσης και απαλλαγές από την υποχρέωση τεκμηρίωσης για πολύ μικρές οντότητες.

Άρθρο 56 Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών επιβάλλονται, αντί των προστίμων του άρθρου 54, τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Κώδικα επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογουμένου για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων (500) ευρώ και μεγαλύτερο των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικού συνοπτικού πίνακα, το παραπάνω πρόστιμο επιβάλλεται μόνο αν μεταβάλλονται τα ποσά των συναλλαγών και οι συνολικές διαφορές είναι άνω των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ. Σε περίπτωση υποβολής ανακριβούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών το παραπάνω πρόστιμο υπολογίζεται επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια και επιβάλλεται μόνο αν η ανακρίβεια αφορά ποσοστό μεγαλύτερο του 10% των συνολικών συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης.

2. Σε περίπτωση μη υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης, το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

3. Σε περίπτωση που ο φάκελος τεκμηρίωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Κώδικα τεθεί στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης από την τριακοστή πρώτη (31η) ημέρα από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης έως την εξηκοστή (60ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αν διατεθεί από την εξηκοστή πρώτη (61) ημέρα έως την ενενηκοστή (90ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ενώ αν δεν διατεθεί καθόλου ή διατεθεί μετά την ενενηκοστή (90ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, η μετοχική σύνθεση της προσφεύγουσας εταιρείας απεικονίζεται στον ακόλουθο πίνακα:

ΑΦΜ	Ονοματεπώνυμο	Μετοχές	Ποσοστό Μετοχών
.....		24.100	25,52%
.....		64.300	68,08%
.....		6.050	6,40%
ΣΥΝΟΛΟ		94.450	100,00

Παράλληλα, το Διοικητικό Συμβούλιο της προσφεύγουσας εταιρείας έχει την παρακάτω σύνθεση:

Ονοματεπώνυμο	Ιδιότητα
.....	
.....	
.....	
.....	

.....	
-------	-------

Η μετοχική σύνθεση της συνδεδεμένης επιχείρησης απεικονίζεται στον ακόλουθο πίνακα:

ΑΦΜ	Ονοματεπώνυμο	Μετοχές	Ποσοστό Μετοχών
.....		145.312	25,44%
.....		388.562	68,04%
.....		37.231	6,52%
ΣΥΝΟΛΟ		571.105	100,00

Παράλληλα, το Διοικητικό Συμβούλιο της συνδεδεμένης επιχείρησης έχει την παρακάτω σύνθεση:

Ονοματεπώνυμο	Ιδιότητα
.....	
.....	
.....	
.....	
.....	
.....	

Με βάση τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι δύο επιχειρήσεις είναι συνδεδεμένες κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013. Περαιτέρω διαπιστώθηκε ότι μεταξύ τους διενεργήθηκαν συναλλαγές για το φορολογικό έτος 2018 ύψους 204.286,00 ευρώ και για το φορολογικό έτος 2019 ύψους 453.427,65 ευρώ. Συνεπώς η προσφεύγουσα εταιρεία υποχρεούται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ΚΦΔ, να τηρεί φάκελο τεκμηρίωσης για κάθε φορολογικό έτος και να υποβάλλει συνοπτικό πίνακα πληροφοριών για τις συναλλαγές της με τη συνδεδεμένη εταιρεία, καθώς δεν εμπίπτει στις απαλλαγές της παραγράφου 2 του ως άνω άρθρου.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο έλεγχος στο πλαίσιο της υπ' αριθμ./16-03-2023 εντολής κοινοποίησε στην προσφεύγουσα εταιρεία τη με αριθμ. πρωτ. 4ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ΕΞ 2023 ΕΜΠ/23-06-2023 Πρόσκληση, προκειμένου η προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεσή του στις απαιτούμενες προθεσμίες, όπως ρητά ορίζονται στις οικείες διατάξεις του ΚΦΔ, τους φακέλους τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, το συνοπτικό πίνακα πληροφοριών ενδοομιλικών συναλλαγών καθώς και τα συνοδευτικά έγγραφα των ανωτέρω αρχείων για τα ελεγχόμενα έτη. Η προσφεύγουσα απέστειλε στις 20/07/2023 μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου φακέλους τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών ετών 2018 και 2019, οι οποίοι συντάχθηκαν από τη συνδεδεμένη εταιρεία με ΑΦΜ Οι εν λόγω φάκελοι τεκμηρίωσης, στους οποίους καταγράφεται μόνο η λειτουργική ανάλυση της συνδεδεμένης εταιρείας (επιτελούμενες λειτουργίες, περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται, επιχειρηματικοί κίνδυνοι, χρηματοοικονομικές καταστάσεις), δε φέρουν κανένα στοιχείο σχετικά με την προσφεύγουσα εταιρεία, ήτοι περιγραφή των δραστηριοτήτων και της στρατηγικής, ανάλυση των επιτελούμενων λειτουργιών, των επιχειρηματικών κινδύνων και καταγραφή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, παρά μόνο αναφορά στη μετοχική σύνθεση αυτής. Σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία και η συνδεδεμένη εταιρεία αποτελούν διαφορετικά νομικά πρόσωπα, καθένα από τα οποία έχει αυτοτελή υποχρέωση να συμπεριλάβει στον τηρούμενο φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών τις συναλλαγές

που πραγματοποίησε με τα συνδεδεμένα μέρη, όπως αυτά ορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 2 περ. ζ' του ν. 4172/2013. Συνεπώς δεν είναι δυνατόν να γίνει αποδεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ταύτισης των φακέλων των δύο συνδεδεμένων εταιρειών. Περαιτέρω σημειώνεται ότι στους προσκομισθέντες φακέλους τεκμηρίωσης της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας αναφέρονται οι διατάξεις περί ενδοομιλικών συναλλαγών χωρίς να γίνεται καμία συγκεκριμένη αναφορά στην επιλογή της μεθόδου τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών και την εφαρμογή αυτής, ώστε να τεκμηριώνεται ότι τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων για τις συναλλαγές αυτές, παρά αορίστως αναφέρεται ότι «η φύση των ενδοομιλικών συναλλαγών απαίτησε την εφαρμογή της συναλλακτικής μεθόδου στηριζόμενη στη διαπίστωση τήρησης των συμβατικών όρων, των συμβάσεων μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών και διαπιστώθηκε πράγματι ότι οι όροι των συμβάσεων τηρούνται και επομένως οι πρακτικές της εταιρείας και του ομίλου δεν παραβιάζουν την αρχή των ίσων αποστάσεων στις μεταξύ τους συναλλαγές». Ως εκ τούτου, ο έλεγχος ορθώς καταλόγισε στην προσφεύγουσα την παράβαση της μη προσκόμισης φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4987/2022, που επιφέρει τις κυρώσεις της παραγράφου 3 του εν λόγω άρθρου.

Επειδή, επιπρόσθετα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι από καμία σχετική διάταξη νόμου δεν προβλέπεται ότι το πρόστιμο του άρθρου 56 παρ. 3 του ΚΦΔ επιβάλλεται σε κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνεται η κατά την κρίση της Ελεγκτικής Αρχής μη υποβολή φακέλου τεκμηρίωσης και συνεπώς θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι το πρόστιμο αυτό αφορά το χρονικό σημείο κατά το οποίο διαπιστώνεται η σχετική παράβαση και να υπολογισθεί στις 20.000 ευρώ ανεξαρτήτως ελεγχόμενων ετών. Ωστόσο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ΚΦΔ για τις μεταξύ τους συναλλαγές που εμπίπτουν στο άρθρο 50 του ΚΦΕ, καθώς και τη μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του ΚΦΕ, τα συνδεδεμένα πρόσωπα υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης και, βάσει της παραγράφου 3 του ως άνω άρθρου 21, ο Φάκελος Τεκμηρίωσης καταρτίζεται έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση μέσα στην ίδια προθεσμία για κάθε φορολογικό έτος. Επίσης βάσει της παραγράφου 5 του άρθρου 21 του ίδιου νόμου, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να ενημερώνει τον φάκελο έως το τέλος του φορολογικού έτους μέσα στο οποίο η παραπάνω μεταβολή λαμβάνει χώρα. Παράλληλα σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 21, στην οποία αναφέρονται τα κριτήρια βάσει των οποίων οι υπόχρεοι απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, προκύπτει ότι ο σχετικός έλεγχος γίνεται ανά φορολογικό έτος. Από τα ανωτέρω συνάγεται το συμπέρασμα ότι για κάθε ελεγχόμενο έτος τηρείται ξεχωριστός Φάκελος Τεκμηρίωσης. Η υποχρέωση της επιχείρησης είναι να τηρεί στην έδρα της Φάκελο Τεκμηρίωσης καθ' όλο το χρονικό διάστημα για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) του αντίστοιχου φορολογικού έτους και να τον θέτει στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος. Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τις από 19/04/2024 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και προστίμου άρθρου 56 ν.4987/2022 (ΚΦΔ), η προσφεύγουσα εταιρεία δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου τους Φακέλους Τεκμηρίωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του ΚΦΔ για τις συναλλαγές που εμπίπτουν στο άρθρο 50 του ν. 4172/2013 για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019. Ως εκ τούτου ο έλεγχος επέβαλε

στην προσφεύγουσα εταιρεία το πρόστιμο του άρθρου 56 παρ. 3 του ίδιου νόμου, ήτοι 20.000,00 ευρώ για κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

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 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 απολογημένα 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, δυνάμει της με αριθμ./16-03-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, διενεργήθηκε, μεταξύ άλλων, έλεγχος ενδοομιλικών συναλλαγών για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 και διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στην τιμολόγηση των συναλλαγών, και ειδικότερα της τιμολόγησης της λήψη υπηρεσιών κατασκευαστικών εργασιών από τη συνδεδεμένη επιχείρηση

Φορολογικό έτος 2018			
Επιχείρηση που τιμολογεί	Αντισυμβαλλόμενος	Αντικείμενο της συναλλαγής	Αξία
.....			175.886,00
Φορολογικό έτος 2019			
Επιχείρηση που τιμολογεί	Αντισυμβαλλόμενος	Αντικείμενο της συναλλαγής	Αξία
.....			440.227,65

Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν τεκμηρίωσε τις ως άνω συναλλαγές, καθώς δεν προσκόμισε στον έλεγχο το φάκελο τεκμηρίωσης, ο έλεγχος έκρινε ότι:

- ως προς την επιλογή του ελεγχόμενου μέρους, θα πρέπει να επιλεγεί ο λήπτης των υπηρεσιών, ήτοι η προσφεύγουσα, καθώς μεγάλο μέρος περί του 50% των ενδοομιλικών αγορών είναι από συνδεδεμένη επιχείρηση και επομένως ο δείκτης κερδοφορίας της εκφράζει με ακρίβεια και αξιοπιστία το αποτέλεσμα της ενδοομιλικής τιμολόγησης. Επιπλέον η κερδοφορία της μπορεί να υπολογιστεί με ακρίβεια από τα κοστολογικά της στοιχεία, καθώς είναι η επιχείρηση που ελέγχεται.
- ως προς την επιλογή της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης, θα πρέπει να εφαρμοστεί η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), έναντι των παραδοσιακών μεθόδων. Ειδικότερα, αναφέρεται ότι η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) απορρίφθηκε, διότι τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των υπηρεσιών (φύση, έκταση), επηρεάζουν την τιμή αγοράς (ενδοομιλική τιμή), ώστε οι διαφορές στις τιμές να οφείλονται στις διαφορές

των χαρακτηριστικών (φύση, έκταση) και όχι στην τιμολόγηση που εξετάζεται για την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων. Ομοίως απορρίφθηκε η παραδοσιακή μέθοδος του Κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost-plus), αφού δεν μπορεί να εφαρμοστεί με αξιοπιστία, καθώς δεν ταιριάζει με το λειτουργικό προφίλ του ελεγχόμενου μέρους, ήτοι της προσφεύγουσας εταιρείας, που ενεργεί ως μεταπωλητής στην συναλλαγή και όχι ως πωλητής. Τέλος, απορρίφθηκε και η μέθοδος της Τιμής μεταπώλησης (RPM), αφού δεν μπορεί να εφαρμοστεί με αξιοπιστία, καθώς για επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, όπως εν προκειμένω, δεν μπορεί να είναι γνωστός ο μερισμός του συνολικού κόστους σε κόστος πωληθέντων και λειτουργικά έξοδα, όταν αυτή εφαρμόζεται με εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία.

- ως προς την επιλογή των συγκριτικών στοιχείων, αναζητήθηκαν εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία (τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις) με τη χρήση της βάσης δεδομένων Tr-Catalyst, ώστε να αναζητηθούν επιχειρήσεις που παρέχουν κατασκευαστικές υπηρεσίες, στη γεωγραφική περιοχή της Ελλάδας. Οριοθετήθηκαν κριτήρια αναζήτησης συγκρίσιμων επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην παροχή κατασκευαστικών υπηρεσιών και ειδικότερα τα κριτήρια αναζήτησης συγκρίσιμων επιχειρήσεων που εφαρμόστηκαν για τα έτη 2018 και 2019 παρουσιάζονται αναλυτικά στους πίνακες των σελίδων 34-35 και 49-50 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

A. Φορολογικό έτος 2018

Προέκυψαν διακόσιες σαράντα τέσσερις (244) επιχειρήσεις που πληρούν σωρευτικά τα ως άνω κριτήρια αναζήτησης. Στη συνέχεια, απορρίφθηκαν εκατόν εξήντα τέσσερις (164) επιχειρήσεις χρησιμοποιώντας πληροφόρηση της βάσης δεδομένων και από τη διαθέσιμη ιστοσελίδα τους, καθώς και αυτές που κατά την ελεγχόμενη περίοδο δεν είχαν διαθέσιμη ιστοσελίδα, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατή η επαλήθευση της συγκρισιμότητάς τους. Επιπλέον, απορρίφθηκαν και επιχειρήσεις οι οποίες είτε επιτελούσαν διαφορετικές λειτουργίες (εμπορία σιδήρου, εγκατάσταση υγραερίου) είτε δραστηριοποιούνταν στην πώληση διαφορετικών προϊόντων (λιπαντικά) και συνεπώς θα έπρεπε να απορριφθούν από την ανάλυση. Με τον τρόπο αυτό απέμειναν ογδόντα (80) συγκρίσιμες επιχειρήσεις, για τις οποίες αντλήθηκαν τα οικονομικά στοιχεία της τριετίας 2015 – 2017 και υπολογίστηκαν δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τις πωλήσεις/ακαθάριστα έσοδα, 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 5,63% έως 16,15% με διάμεσο 9,68%.

Ελάχιστο	1ο τεταρτημόριο	Διάμεσος	3ο τεταρτημόριο	Μέγιστο
0,65%	5,63%	9,68%	16,15%	56,09%

Δεδομένου ότι ο δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους προς πωλήσεις της προσφεύγουσας, βάσει των οικονομικών στοιχείων της, προσδιορίστηκε στο -3,63%, προέκυψε η μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, καθώς αυτός βρίσκεται εκτός των ορίων του 1^{ου} και 3^{ου} τεταρτημορίου των αντίστοιχων δεικτών των ανωτέρω συγκρίσιμων εταιρειών. Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα έλαβε υπερτιμολογημένες υπηρεσίες από τη συνδεδεμένη επιχείρηση «.....», με διαφορά δεικτών καθαρού περιθωρίου κέρδους προς πωλήσεις βάσει 1ου τεταρτημορίου: 9,26% [5,63% - (-3,63%)] και συνεπεία αυτού προσδιορίσθηκε λογιστική διαφορά ενδοομιλικών συναλλαγών: 16.900,89 ευρώ.

Η ανωτέρω διαφορά από υπερτιμολόγηση προστέθηκε στα καθαρά αποτελέσματα του φορολογικού έτους 2018 της προσφεύγουσας εταιρείας με αποτέλεσμα η φορολογική της ζημιά να προσδιοριστεί στο ποσό των 112.040,03 ευρώ αντί του δηλωθέντος 128.940,92 ευρώ.

B. Φορολογικό έτος 2019

Προέκυψαν διακόσιες πενήντα επτά (257) επιχειρήσεις που πληρούν σωρευτικά τα κριτήρια αναζήτησης. Στη συνέχεια, απορρίφθηκαν εκατόν εβδομήντα τρεις (173) επιχειρήσεις, χρησιμοποιώντας πληροφόρηση της βάσης δεδομένων και από τη διαθέσιμη ιστοσελίδα τους, καθώς και αυτές που κατά την ελεγχόμενη περίοδο δεν είχαν διαθέσιμη ιστοσελίδα, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατή η επαλήθευση της συγκρισιμότητάς τους. Επιπλέον, απορρίφθηκαν και επιχειρήσεις οι οποίες είτε επιτελούσαν διαφορετικές λειτουργίες (εμπορία σιδήρου, εγκατάσταση υγραερίου) είτε δραστηριοποιούνταν στην πώληση διαφορετικών προϊόντων (λιπαντικά), και συνεπώς θα έπρεπε να απορριφθούν από την ανάλυση. Με τον τρόπο αυτό απέμειναν ογδόντα (80) συγκρίσιμες επιχειρήσεις, για τις οποίες αντλήθηκαν τα οικονομικά στοιχεία της τριετίας 2016 – 2018 και υπολογίστηκαν δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τις πωλήσεις/ακαθάριστα έσοδα, 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 4,17% έως 13,69% με διάμεσο 8,62%.

Ελάχιστο	1ο τεταρτημόριο	Διάμεσος	3ο τεταρτημόριο	Μέγιστο
0,02%	4,17%	8,62%	13,69%	60,85%

Δεδομένου ότι ο δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους προς πωλήσεις της προσφεύγουσας, βάσει των οικονομικών στοιχείων της, προσδιορίστηκε στο -10,31%, προέκυψε η μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, καθώς αυτός βρίσκεται εκτός των ορίων του 1^{ου} και 3^{ου} τεταρτημορίου των αντίστοιχων δεικτών των ανωτέρω συγκρίσιμων εταιρειών. Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα έλαβε υπερτιμολογημένες υπηρεσίες από τη συνδεδεμένη επιχείρηση «.....», με διαφορά δεικτών καθαρού περιθωρίου κέρδους προς πωλήσεις βάσει 1ου τεταρτημορίου: 14,48% [4,17% - (-10,31%)] και συνεπεία αυτού προσδιορίστηκε λογιστική διαφορά ενδοομιλικών συναλλαγών 71.074,94 ευρώ.

Η ανωτέρω διαφορά από υπερτιμολόγηση προστέθηκε στα καθαρά αποτελέσματα του φορολογικού έτους 2019 της προσφεύγουσας εταιρείας με αποτέλεσμα η φορολογική της ζημιά να προσδιοριστεί στο ποσό των 142.009,11 ευρώ (λαμβάνοντας υπόψη και τη ζημιά παρελθουσών χρήσεων όπως προσδιορίστηκε από τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών του έτους 2018) αντί του δηλωθέντος 229.984,94 ευρώ.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται εσφαλμένη επιλογή μεθόδου τεκμηρίωσης από τον έλεγχο, αλλά και εσφαλμένη εφαρμογή αυτής. Ειδικότερα, κατά τα έτη 2018 και 2019 η προσφεύγουσα στα πλαίσια δημόσιου μειοδοτικού διαγωνισμού ανέλαβε υπεργολαβικώς από την ανάδοχο Κοινοπραξία με την επωνυμία «.....», τμήμα του έργου «.....», και συγκεκριμένα το 30% του όλου έργου με αξία υπεργολαβικής σύμβασης 1.449.435,74 ευρώ άνευ ΦΠΑ. Ένα τμήμα αυτού του έργου, ανέθεσε με περαιτέρω υπεργολαβία στην μητρική εταιρεία με αξία υπεργολαβικής σύμβασης 700.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ, τιμή η οποία καθορίστηκε χρησιμοποιώντας ως σημείο αναφοράς το εγκεκριμένο στα πλαίσια της διαγωνιστικής

διαδικασίας τεύχος τιμολόγησης βάσει του οποίου ανατέθηκε το έργο στη μειοδότηρια κοινοπραξία. Σύμφωνα με τα όσα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα η μέθοδος τεκμηρίωσης που ακολουθήθηκε στις ως άνω συναλλαγές της με την συνδεδεμένη εταιρεία έλαβε υπόψη της το γεγονός ότι οι τιμές μονάδος με τις οποίες την τιμολόγησε η έχουν αφενός ως βάση αναφοράς το επιβληθέν από τον διεξαχθέντα δημόσιο μειοδοτικό διαγωνισμό κατασκευής έργου τιμολόγιο, με το οποίο ανεδείχθη ανάδοχος η κοινοπραξία, η οποία ανέθεσε προς την εταιρεία μέρος του έργου με αναγνωρισμένη υπεργολαβική σύμβαση, αφετέρου τις προσφορές για τις συγκεκριμένες εργασίες, από την ελεύθερη αγορά, άλλων εταιρειών εξειδικευόμενων στην κατασκευή δημοσίων έργων. Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα αναφέρει ότι, προκειμένου να προβεί στον καθορισμό των συμβατικών τιμών ανάθεσης των εργασιών στη μητρική εταιρεία, προέβη σε λήψη προσφορών από άλλες τεχνικές εταιρείες οι οποίες δραστηριοποιούνται σε παρόμοια έργα και έχουν συμμετάσχει σε παρόμοιους διαγωνισμούς με προσφορές τους, σύμφωνα δε με τις προσφορές των εταιρειών αυτών προκύπτει ότι η συνδεδεμένη εταιρεία κατασκεύασε το έργο με πλήρως ανταγωνίσιμη τιμή. Με βάση τα ανωτέρω υποστηρίζει η προσφεύγουσα ότι δεν τίθεται θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, καθώς διαπιστώθηκε ότι οι όροι των συμβάσεων τηρούνται.

Επειδή, σχετικά με τα ανωτέρω, αρχικά πρέπει να αναφερθεί ότι, ακόμα και λαμβάνοντας υπόψη τους φακέλους τεκμηρίωσης της συνδεδεμένης εταιρείας, δεν έχει σε αυτούς πραγματοποιηθεί καμία συγκριτική ανάλυση και τεκμηρίωση των επίμαχων ενδοομιλικών συναλλαγών, καθώς δεν παρέχεται καμία πληροφόρηση σχετικά με τις προσπάθειες που καταβλήθηκαν για τη συμμόρφωση με την αρχή των ίσων αποστάσεων, περιλαμβάνοντας την πληροφόρηση στην οποία βασίστηκε η ενδοομιλική τιμολόγηση, τους παράγοντες που λήφθηκαν υπόψη, και τη μέθοδο που επιλέχθηκε. Ειδικότερα κατά τη συγκριτική ανάλυση θα πρέπει να γίνεται η σύγκριση της ελεγχόμενης συναλλαγής με μια ή περισσότερες μη ελεγχόμενες συναλλαγές, όπου ως συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη συναλλαγή είναι μια συναλλαγή μεταξύ δύο ανεξάρτητων αντισυμβαλλόμενων μερών που είναι συγκρίσιμη με την ελεγχόμενη συναλλαγή που εξετάζεται ως προς την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Μπορεί να είναι μια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ενός αντισυμβαλλόμενου μέρους της ελεγχόμενης συναλλαγής με ένα ανεξάρτητο αντισυμβαλλόμενο μέρος (εσωτερικά συγκρίσιμη συναλλαγή) ή μια συναλλαγή μεταξύ δύο ανεξάρτητων αντισυμβαλλόμενων μερών, κανένα από τα οποία δεν συμμετέχει στην ελεγχόμενη συναλλαγή (εξωτερικά συγκρίσιμη συναλλαγή). Εν προκειμένω, γίνεται απλή αναφορά των σχετικών διατάξεων και εν συνεχεία, χωρίς καμία ειδική τεκμηρίωση και αναφορά στην τιμολόγηση των υπό κρίση συναλλαγών, αορίστως καταγράφεται ως συμπέρασμα ότι «η φύση των ενδοομιλικών συναλλαγών απαίτησε την εφαρμογή της συναλλακτικής μεθόδου στηριζόμενη στη διαπίστωση τήρησης των συμβατικών όρων, των συμβάσεων μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών και διαπιστώθηκε πράγματι ότι οι όροι των συμβάσεων τηρούνται και επομένως οι πρατικές της εταιρείας και του ομίλου δεν παραβιάζουν την αρχή των ίσων αποστάσεων στις μεταξύ τους συναλλαγές». Σημειώνεται, δε, ότι ως συναλλακτικές μέθοδοι ενδοομιλικής τιμολόγησης θεωρούνται οι μέθοδοι ενδοομιλικής τιμολόγησης που εξετάζουν τα κέρδη που προκύπτουν από τις ειδικότερες ελεγχόμενες συναλλαγές για μια ή περισσότερες συνδεδεμένες επιχειρήσεις που διενεργούν αυτές τις ελεγχόμενες συναλλαγές, και σε καμία περίπτωση, εν προκειμένω, δεν έχει γίνει χρήση κάποιας συναλλακτικής μεθόδου για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Συμπερασματικά δεν έχει γίνει καμία ανάλυση στους φακέλους τεκμηρίωσης σχετική με την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, η οποία

απαραιτήτως απαιτεί πληροφόρηση σχετικά με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις που διενεργούν ελεγχόμενες συναλλαγές, τις συναλλαγές που εξετάζονται, τις λειτουργίες που επιτελούνται, **την πληροφόρηση που αντλείται από ανεξάρτητες επιχειρήσεις που διενεργούν παρόμοιες συναλλαγές ή δραστηριότητες**, και άλλους παράγοντες αναφέρονται στις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ.

Περαιτέρω, στη σελίδα 56 της ενδικοφανούς της προσφυγής και παρά το γεγονός ότι στον προσκομιζόμενο φάκελο τεκμηρίωσης της συνδεδεμένης εταιρείας γίνεται γενική αναφορά περί περί εφαρμογής συναλλακτικών μεθόδων, η προσφεύγουσα αναφέρει τη μέθοδο CUP (μία εκ των παραδοσιακών μεθόδων) για να δυνηθεί να εντοπίσει αν οι τιμές στις οποίες έδωσε τα συγκεκριμένα τμήματα των υπεργολαβιών της προς την, ήταν τιμές ανταγωνιστικές και σύμφωνες με την Αρχή των ίσων αποστάσεων. Ειδικότερα αναφέρει ότι η εταιρεία, για να προβεί στον καθορισμό των συμβατικών τιμών ανάθεσης των εργασιών στην μητρική εταιρεία, προέβη σε λήψη προσφορών από άλλες τεχνικές εταιρείες οι οποίες δραστηριοποιούνται σε παρόμοια έργα με αυτήν και έχουν συμμετάσχει σε παρόμοιους διαγωνισμούς με προσφορές τους και προσκομίζει την από 05/02/2018 προσφορά της εταιρείας και την από 21/02/2018 προσφορά της εταιρείας, στις οποίες αναγράφονται οι τιμές που προσέφεραν οι εν λόγω τεχνικές εταιρείες για να αναλάβουν τις συγκεκριμένες εργασίες που αναφέρονται σε αυτές. Από τα παραπάνω έγγραφα προκύπτει ότι η εταιρεία προσέφερε στην προσφεύγουσα οικονομική προσφορά αξίας 688.295,30 πλέον ΦΠΑ και η εταιρεία αξίας 720.000,00 πλέον ΦΠΑ. Δεδομένου ότι η συνδεδεμένη εταιρεία προσέφερε και τελικά ανέλαβε την υπεργολαβία με αξία 700.000,00 ευρώ πλέον ΦΠΑ, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αποδεικνύεται από τις ανωτέρω προσφορές ότι οι τιμές που προσέφερε η συνδεδεμένη εταιρεία ήταν ανταγωνιστικές, εντός του μέσου όρου του κλάδου για παρόμοια έργα, και συνεπώς σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Σχετικά με τον ανωτέρω ισχυρισμό, μέσω της εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων γίνεται προσπάθεια να εξασφαλιστεί ότι η τιμολόγηση των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων γίνεται **λαμβάνοντας υπόψη τους όρους που θα συμφωνούνταν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων για συγκρίσιμες συναλλαγές υπό συγκρίσιμες συνθήκες**. Η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) συγκρίνει μια ελεγχόμενη συναλλαγή με παρόμοιες μη ελεγχόμενες συναλλαγές, για την παροχή μιας άμεσης εκτίμησης της τιμής που θα συμφωνούσαν οι αντισυμβαλλόμενοι, σε συνθήκες ελεύθερης αγοράς, εάν είχαν επιλέξει μια εναλλακτική λύση από την αγορά, παρά τη διενέργεια της ελεγχόμενης συναλλαγής. Η μέθοδος αυτή είναι η πιο κατάλληλη μέθοδος, όπου υπάρχει μια συγκρίσιμη υπηρεσία που παρέχεται μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων στην αγορά του λήπτη της υπηρεσίας, ή στην αγορά της συνδεδεμένης επιχείρησης που παρέχει υπηρεσίες σε μια ανεξάρτητη επιχείρηση σε συγκρίσιμες συνθήκες. Ωστόσο η εν λόγω μέθοδος είναι η λιγότερη αξιόπιστη, για συναλλαγές που τηρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων, εάν όλα τα χαρακτηριστικά των μη ελεγχόμενων συναλλαγών που συγκρίνονται, και που επηρεάζουν σημαντικά τις τιμές που χρεώνονται μεταξύ των ανεξάρτητων επιχειρήσεων, δεν είναι συγκρίσιμα, ήτοι για να μπορεί να εφαρμοστεί μέθοδος απαιτείται να υφίσταται μια συγκρίσιμη συναλλαγή, ήτοι μια συναλλαγή μεταξύ δύο ανεξάρτητων μερών που είναι συγκρίσιμη με την ελεγχόμενη συναλλαγή που εξετάζεται. Μπορεί να είναι ως ανωτέρω αναφέρθηκε και μια συναλλαγή μεταξύ του ενός αντισυμβαλλόμενου μέρους στην ελεγχόμενη συναλλαγή και ενός ανεξάρτητου μέρους (εσωτερικά συγκρίσιμη συναλλαγή) ή μια συναλλαγή μεταξύ δύο (2) ανεξάρτητων μερών, κανένα από τα οποία δεν είναι αντισυμβαλλόμενο μέρος στην ελεγχόμενη συναλλαγή (εξωτερικά συγκρίσιμη συναλλαγή). Εν

προκειμένω, αφενός λόγω της φύσης και της ιδιαιτερότητας της συναλλαγής, ήτοι κατασκευή συγκεκριμένου δημοσίου έργου, συγκεκριμένων κατασκευαστικών εργασιών σε μια συγκεκριμένη περιοχή, και εντός συγκεκριμένου προϋπολογισμού, δεν υφίστανται εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία που να πληρούν τα κριτήρια της ομοιότητας ως προς την υπό κρίση συναλλαγή, αφετέρου μόνες οι προσφορές των άλλων δύο εταιρειών σε καμία περίπτωση δεν αποτελούν εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, καθώς δεν αποτελούν στοιχεία συναλλαγών που πραγματικά πραγματοποιήθηκαν και τιμολογήθηκαν μεταξύ της προσφεύγουσας και των εν λόγω εταιρειών.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, λόγω της έλλειψης αξιόπιστων συγκριτικών στοιχείων που οφείλεται στα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των υπηρεσιών (φύση, έκταση), ορθώς απορρίφθηκε από τον έλεγχο η μέθοδος της Συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP). Σημειώνεται ότι στη σελίδα 34 της έκθεσης ελέγχου εισοδήματος αναφέρονται αιτιολογημένα και οι λόγοι απόρριψης εφαρμογής των λοιπών παραδοσιακών μεθόδων, γεγονός το οποίο άλλωστε δεν θίγεται από την προσφεύγουσα. Περαιτέρω, 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, όπως αυτολεξεί αναφέρεται άλλωστε και στους προσκομισθέντες από την προσφεύγουσα φακέλους τεκμηρίωσης της συνδεδεμένης εταιρείας, στην ενότητα 3.2 Επιλογή Μεθόδου Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών Συναλλαγών. Από τις συναλλακτικές μεθόδους, η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής βασίζεται στη σύγκριση ενός κατάλληλου δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους της ελεγχόμενης συναλλαγής με τον ίδιο δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους σε συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές. Σύμφωνα, δε, με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΑΣΑ με τη μέθοδο αυτή διαφορές στα χαρακτηριστικά των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχονται είναι επίσης λιγότερο σημαντικές και καθοριστικές κατά την εφαρμογή των συναλλακτικών μεθόδων, από ότι κατά την εφαρμογή των παραδοσιακών μεθόδων, και στην πράξη, έχει παρατηρηθεί ότι οι συγκριτικές αναλύσεις που βασίζονται σε δείκτες μικτού περιθωρίου κέρδους ή δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους, συχνά δίνουν μεγαλύτερη έμφαση στις λειτουργικές ομοιότητες των αντισυμβαλλόμενων μερών και των συγκρινόμενων συναλλαγών παρά στις ομοιότητες των χαρακτηριστικών των αγαθών ή των υπηρεσιών που εμπορεύονται αυτές.

Συνεπώς, ορθώς στην προκειμένη περίπτωση εφαρμόστηκε από τον έλεγχο η μέθοδος του Καθαρού κέρδους συναλλαγής (TNMM), με τη χρήση δεικτών καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τις πωλήσεις/ ακαθάριστα έσοδα, ως καταλληλότερης για τη συγκεκριμένη περίπτωση, λαμβάνοντας υπόψη το λειτουργικό χαρακτήρα και την φύση της ελεγχόμενης συναλλαγής, τη διαθεσιμότητα αξιόπιστης πληροφόρησης (συγκριτικά στοιχεία) που χρειάζονται για την εφαρμογή κάθε μεθόδου, το βαθμό της συγκρισιμότητας μεταξύ ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών.

Επειδή, όσον αφορά την επιλογή του ελεγχόμενου μέρους, σύμφωνα με τις δεσμευτικές κατά την ερμηνεία των ενδοομιλικών συναλλαγών Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ, ρητώς ορίζεται ότι «Κατά την εφαρμογή κόστους συν τιμής μεταπώλησης ή καθαρού περιθωρίου συναλλαγών μέθοδος, όπως περιγράφεται στο Κεφάλαιο II, είναι απαραίτητο να επιλέξετε το μέρος στη συναλλαγή για την οποία ένας χρηματοοικονομικός δείκτης (προσαύξηση κόστους, μικτό περιθώριο, ή δείκτης καθαρού κέρδους) ελέγχεται. Η επιλογή του εξεταζόμενου μέρους πρέπει

να συνάδει με τη λειτουργική ανάλυση της συναλλαγής. Σαν γενικός κανόνας, το εξεταζόμενο μέρος είναι εκείνο στο οποίο μπορεί να εφαρμοστεί μια μέθοδος τιμολόγησης μεταβίβασης με τον πιο αξιόπιστο τρόπο και για το οποίο μπορούν να εντοπιστούν τα πιο αξιόπιστα συγκρίσιμα, δηλαδή πιο συχνά θα είναι αυτό που έχει τη λιγότερο περίπλοκη λειτουργική ανάλυση.»

Εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου και τα αναφερόμενα στους προσκομισθέντες Φακέλους Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών της συνδεδεμένης αντισυμβαλλόμενης εταιρείας, σχετικά με τη λειτουργική ανάλυση αυτής, προκύπτει ότι σε σύγκριση με την προσφεύγουσα είναι αυτή που αναλαμβάνει στον Όμιλο τους περισσότερους κινδύνους, επιτελεί τις κρίσιμες λειτουργίες και κάνει χρήση των παγίων της στην υπό εξέταση συναλλαγή. Περαιτέρω, για την προσφεύγουσα ως εταιρεία που ελέγχεται παρέχονται σε σύγκριση με την αντισυμβαλλόμενη συνδεδεμένη άμεσα πληροφορίες από τις οποίες δύναται να υπολογιστεί με ακρίβεια το κόστος και η κερδοφορία αυτής.

Ως εκ τούτου ορθώς επιλέχθηκε από τον έλεγχο κατά την ελεγκτική επαλήθευση της ενδοομιλικής τιμολόγησης ως ελεγχόμενο μέρος η προσφεύγουσα εταιρεία/λήπτης των υπηρεσιών.

Επειδή, τέλος, ως προς την επιλογή του δείγματος και των συγκριτικών στοιχείων τρίτων επιχειρήσεων, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι τα κριτήρια με τα οποία επέλεξε ο έλεγχος τις εταιρείες του δείγματος δεν μπορούν να θεωρηθούν κατάλληλα, διότι δεν παρέχουν καμία συγκρισιμότητα. Ειδικότερα αναφέρει ότι η εταιρεία και η μητρική εκτελούν δημόσια έργα, τα οποία απαιτούν ειδικό έλεγχο με συγκεκριμένα ειδικά στοιχεία που προκύπτουν από τα διαγωνιστικά τεύχη και σε καμία περίπτωση δεν είναι συγκρίσιμα τα στοιχεία από τζίρους των τεχνικών εταιρειών που λειτουργούν στην αγορά του ιδιωτικού τομέα αναλαμβάνοντας μη δημόσια έργα. Περαιτέρω, στη σελίδα 11 της ενδικοφανούς της προσφυγής αναφέρει ότι όψει των ειδικών χαρακτηριστικών που εμφανίζουν τα δημόσια έργα, λόγω του ότι ανατίθενται με δημόσιους μειοδοτικούς διαγωνισμούς και οι τιμές μονάδος των εργασιών τους είναι ουσιαστικά παγιοποιημένες εν όψει του ότι «κλειδώνονται» μετά την επιλογή του αναδόχου, ο μόνος πίνακας τεχνικών εταιρειών από τον οποίο θα μπορούσαν να αντληθούν στοιχεία για σύγκριση με τις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών των εταιρειών, είναι ο πίνακας ο οποίος έχει αντληθεί από τον ιστότοπο του Πανελληνίου Συνδέσμου Τεχνικών Εταιρειών, τον οποίο παραθέτει στις σελίδες 12-39 της ενδικοφανούς προσφυγής.

Ωστόσο σχετικά με τα ως άνω παραθέτουμε τα εξής:

- Όπως έχει ήδη αναφερθεί, κατά την εφαρμογή των συναλλακτικών μεθόδων, όπως είναι η μέθοδος καθαρού περιθωρίου κέρδους που εφαρμόστηκε από τον έλεγχο, οι διαφορές στα χαρακτηριστικά των αγαθών ή των υπηρεσιών δεν είναι τόσο καθοριστικές και είναι λιγότερο σημαντικές από ότι κατά την εφαρμογή των παραδοσιακών μεθόδων, και στην πράξη, έχει παρατηρηθεί ότι οι συγκριτικές αναλύσεις που βασίζονται σε δείκτες μικτού περιθωρίου κέρδους ή δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους, συχνά δίνουν μεγαλύτερη έμφαση ως αναφέρθηκε ανωτέρω στις λειτουργικές ομοιότητες των συγκρινόμενων συναλλαγών παρά στις ομοιότητες των χαρακτηριστικών των αγαθών ή των υπηρεσιών. Εν προκειμένω, όσον αφορά το επιλεγέν δείγμα, ο έλεγχος αναζήτησε εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία (τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις) με τη χρήση της βάσης δεδομένων, ώστε να αναζητηθούν επιχειρήσεις που παρέχουν κατασκευαστικές υπηρεσίες, στη γεωγραφική περιοχή της Ελλάδας. Τέθηκαν συγκεκριμένα κριτήρια αναζήτησης συγκρίσιμων επιχειρήσεων, όπως αυτά προβλέπονται από τις Κατευθυντήριες Γραμμές ΟΟΣΑ και παρουσιάζονται στην οικεία έκθεση φορολογίας

εισοδήματος, που δραστηριοποιούνται στην παροχή κατασκευαστικών υπηρεσιών, η δε απόρριψη ορισμένων από τις επιχειρήσεις του δείγματος έγινε στις περιπτώσεις κατά τις οποίες είτε η επαλήθευση της συγκρισιμότητας τους ήταν ανέφικτη λόγω περιορισμένων πληροφοριών (απουσία διαθέσιμης ιστοσελίδας), είτε επιτελούσαν διαφορετικές λειτουργίες από την προσφεύγουσα. Εξάλλου η προσφεύγουσα εταιρεία δεν αναλαμβάνει αποκλειστικά και μόνο δημόσια έργα ως η ίδια επικαλείται, καθώς από τις δηλώσεις της (Ε3) διαπιστώνεται ότι αναλαμβάνει και δραστηριότητες κατασκευής κτιρίων και μη, οι οποίες δύναται να αφορούν και ιδιωτικά έργα.

- Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη νομιμότητας της συγκριτικής ανάλυσης και των συγκριτικών στοιχείων που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος, αορίστως προβάλλεται, καθώς η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κατά τρόπο αρκούντως ειδικό, ορισμένο και τεκμηριωμένο, ποιο συγκεκριμένο συγκριτικό δείγμα θα ήταν συγκρίσιμο με την εταιρεία και το λειτουργικό και οικονομικό της προφίλ, το οποίο αποδεδειγμένα θα οδηγούσε σε διαφορετικό αποτέλεσμα ως προς την τεκμηρίωση των επίμαχων ενδοομιλικών συναλλαγών. Ο πίνακας που παρατίθεται από την πλευρά της, ο οποίος έχει αντληθεί από τον ιστότοπο του Πανελληνίου Συνδέσμου Τεχνικών Εταιρειών και παρουσιάζεται στις σελίδες 12-39 της ενδικοφανούς προσφυγής, σε καμία περίπτωση δεν αποτελεί τέτοιο συγκριτικό στοιχείο, διότι για τις εν λόγω εταιρείες δεν παρατίθεται καμία στατιστική ανάλυση δεδομένων, καθώς δεν περιλαμβάνονται στοιχεία των οικονομικών τους μεγεθών (συντελεστές καθαρού κέρδους, κύκλος εργασιών κτλ), αλλά ούτε επιβεβαιώνεται για αυτές ότι πληρούν τα απαιτούμενα κριτήρια ανεξαρτησίας (συνδεδεμένες με άλλες επιχειρήσεις), ώστε να μπορούν να αποτελέσουν δείγμα που πληροί βασικά κριτήρια συγκρισιμότητας.

- Τέλος σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση, τα συγκριτικά στοιχεία ποτέ δεν ικανοποιούν σε απόλυτο βαθμό τα κριτήρια συγκρισιμότητας και δεν είναι εφικτό να είναι τέλεια, ακόμα και αν παρουσιάζουν κάποια ελαττώματα συγκρισιμότητας που δεν μπορούν να αναγνωριστούν ή και να ποσοτικοποιηθούν, 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 συγκριτικής ανάλυσης. Εν προκειμένω μάλιστα, κατά τον έλεγχο της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων για τις μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων συναλλαγές για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, ως σημείο αναφοράς χρησιμοποιήθηκε ο χαμηλότερος δείκτης του 1^{ου} τεταρτημορίου, και όχι ο διάμεσος ή ο δείκτης του 3^{ου} τεταρτημορίου, γεγονός που είχε ως αποτέλεσμα να προκύψει η πιο συντηρητική απεικόνιση ενδοομιλικής υπερτιμολόγησης και λογιστικών διαφορών για την προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή, εν κατακλείδι, ο έλεγχος αιτιολόγησε τον υπολογισμό της προσαρμογής των ενδοομιλικών τιμολογήσεων της προσφεύγουσας εταιρείας, βασιζόμενος στο ελληνικό και στο διεθνές πλαίσιο και τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης. Περαιτέρω, παρέθεσε κατά τρόπο σαφή τη συλλογιστική του, περιέγραψε τα πραγματικά δεδομένα, ενώ στην οικεία έκθεση ελέγχου αποτυπώνεται λεπτομερώς και με ακρίβεια η διαδικασία που ακολούθησε (επιλογή της προσφεύγουσας ως ελεγχόμενο μέρος και υπολογισμός των δεικτών καθαρού περιθωρίου κέρδους του δείγματος της προσφεύγουσας για την εφαρμογή της μεθόδου του Καθαρού κέρδους συναλλαγής-TNMM). Ως εκ τούτου, ο έλεγχος τεκμηριωμένα και με σαφήνεια κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η ακολουθούμενη τιμολογιακή πολιτική της προσφεύγουσας με τη συνδεδεμένη εταιρεία είναι μη σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων κινούμενη

εκτός των αποδεκτών ορίων, χωρίς οι διαπιστώσεις του ελέγχου να πάσχουν τεκμηρίωσης, και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 19/04/2024 οικείες εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και προστίμου άρθρου 56 ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 22/05/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την επικύρωση: α) της με αριθμ./25-04-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 01/01/2018-31/12/2018, β) της με αριθμ./25-04-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 01/01/2019-31/12/2019, γ) της με αριθμ./25-04-2024 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, έτους 2024 και δ) της με αριθμ./25-04-2024 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, έτους 2024.

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

Α) Φορολογικό έτος 2018

• Φορολογία εισοδήματος

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη					
ή ζημιά		128.940,92	112.040,03	112.040,03	16.900,89
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	11.704,38	11704,38		
	Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		28,80	28,80	28,80	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		5,76	5,76	5,76	
Τέλος επιτηδεύματος		2.150,00	2.150,00	2.150,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					

Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	9.519,82	9.519,82	9.519,82	

(ως η με αριθμ. /25-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής)

- Πρόστιμο άρθρου 56 ΚΦΔ: 20.000,00 ευρώ

(ως η με αριθμ. /25-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής)

Β) Φορολογικό έτος 2019

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη				
ή ζημιά	229.984,94	142.009,11	142.009,11	87.975,83
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	29.190,55	29.190,55	
	Χρεωστικό ποσό			
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	28,80	28,80	28,80	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	5,76	5,76	5,76	
Τέλος επιτηδεύματος	1.600,00	1.600,00	1.600,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	27.555,99	27.555,99	27.555,99	

(ως η με αριθμ. /25-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής)

- Πρόστιμο άρθρου 56 ΚΦΔ: 20.000,00 ευρώ

(ως η με αριθμ./25-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής)

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.