



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 10/10/2024

Αριθμός απόφασης: 2767

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

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 413
E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **24/05/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., με έδρα κατά των υπ' αριθμ.:

-/29.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/29.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 24/05/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ....., η οποία υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμόν/29.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 439.782,30 € πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας ύψους 109.945,58 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **549.727,88 €**.

Με την υπ' αριθμόν/29.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 197.654,64 € πλέον προστίμου άρθρου 58 Ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας ύψους 98.827,32 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **296.481,96 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 29/12/2023 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (αριθμός εντολής/0/26-01-2023).

Σύμφωνα με την οικεία Έκθεση Ελέγχου, από τον διενεργηθέντα έλεγχο, καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα λογιστικές διαφορές από ενδοομιλικές συναλλαγές, λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, οι οποίες απεικονίζονται στους ακόλουθους πίνακες:

2018

Ανάλυση	Ποσά (€)
Αγορές προϊόντων από συνδεδεμένη επιχείρηση	1.447.472,19
Λήψη υπηρεσιών μηχανογραφικής υποστήριξης από συνδεδεμένες επιχειρήσεις	68.453,05
Επαναχρεώσεις από συνδεδεμένες επιχειρήσεις	565,44
Σύνολο	1.516.490,68

2019

Ανάλυση	Ποσά (€)
Λήψη υπηρεσιών διοικητικής και μηχανογραφικής υποστήριξης από συνδεδεμένες επιχειρήσεις	156.561,00
Διαφορά αποτίμησης κλάδου καταναλωτικών συγκολλητικών κατά την μεταβίβαση αυτού σε συνδεδεμένη επιχείρηση	667.000,00
Σύνολο	823.561,00

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Παράνομος, εσφαλμένος και πλημμελώς αιτιολογημένος επανυπολογισμός του δείκτη κερδοφορίας της και διόρθωση των κερδών από αγορές προϊόντων.

2^{ος} λόγος: Παράνομος, εσφαλμένος και πλημμελώς αιτιολογημένος υπολογισμός διαφορών στο περιθώριο κέρδους για υπηρεσίες μηχανογραφικής υποστήριξης, υποστηρικτικές και οικονομικές υπηρεσίες και επαναχρεώσεις εξόδων από συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

3^{ος} λόγος: Παράνομος, εσφαλμένος και πλημμελώς αιτιολογημένος υπολογισμός λογιστικών διαφορών από την πώληση του κλάδου-τμήματος καταναλωτικών συγκολλητικών ουσιών.

Ως προς τον 1^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη:

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

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

Επειδή σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ, έκδοση Ιούλιος 2017 (παρ. 3.18) «Κατά την εφαρμογή της μεθόδου του κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους (CPM), της μεθόδου της τιμής μεταπώλησης (RPM) ή της μεθόδου του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), είναι απαραίτητο να επιλέγεται το αντισυμβαλλόμενο μέρος (ελεγχόμενο μέρος) στη συναλλαγή, για το οποίο ο δείκτης περιθωρίου κέρδους (μικτό περιθώριο κέρδους επί κόστους, μικτό περιθώριο κέρδους επί πωλήσεων ή δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους) θα εξεταστεί για την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων. Η επιλογή του αντισυμβαλλόμενου μέρους που θα εξεταστεί (ελεγχόμενο μέρος) πρέπει να είναι συμβατή με τη 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».

Επειδή σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ, έκδοση Ιανουάριος 2022 (παρ. 1.112) «Η γεωγραφική αγορά είναι μία ακόμη οικονομική συνθήκη που μπορεί να επηρεάσει τη συγκρισιμότητα. Η αναγνώριση της αγοράς που έχει σχέση με την ενδοομιλική τιμολόγηση είναι μια πραγματική ερώτηση. Για έναν αριθμό επιχειρηματικών κλάδων, μεγάλες τοπικές αγορές που περιλαμβάνουν περισσότερες από μία χώρες μπορεί να αποδειχθεί ότι είναι λογικά ομογενείς, ωστόσο για άλλους, διαφορές ακόμη και εντός των εγχώριων αγορών μπορεί να είναι πολύ σημαντικές».

Επειδή όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΦΑΘ 3076/2019), αναζητήσεις με την μη συμπερίληψη επιχειρήσεων με μετόχους που είναι φυσικά πρόσωπα, τυγχάνουν ελλείψεις.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα για την τεκμηρίωση των συναλλαγών αγορών προϊόντων ύψους **64.641.529,83 €** το φορολογικό έτος 2018 και

67.006.958,20 € το φορολογικό έτος 2019 από τη συνδεδεμένη της εταιρεία με έδρα την χρησιμοποίησε τη μέθοδο του Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους Συναλλαγής (TNMM), ενώ ως ελεγχόμενο μέρος επέλεξε τον εαυτό της. Παράλληλα, για τη συγκριτική μελέτη έλαβε υπόψη εξωτερικά συγκρίσιμα στοιχεία και ειδικότερα, ανεξάρτητες εταιρείες που επιτελούν παρόμοιες λειτουργίες και αναλαμβάνουν παρόμοιους κινδύνους με την ίδια και οι οποίες δραστηριοποιούνται στη γεωγραφική περιοχή της διευρυμένης Ευρωπαϊκής Ένωσης (χώρες εκτός Ελλάδας και Ολλανδίας).

Επειδή ο έλεγχος αποδέχτηκε ως ορθή μέθοδο τεκμηρίωσης τη μέθοδο του Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους Συναλλαγής (TNMM), καθώς και την επιλογή της ίδιας της προσφεύγουσας ως ελεγχόμενου μέρους, ωστόσο απέρριψε το δείγμα συγκρίσιμων εξωτερικών στοιχείων της ανάλυσης της προσφεύγουσας, αφενός επειδή δεν είχαν συμπεριληφθεί επιχειρήσεις με μετόχους που είναι φυσικά πρόσωπα και αφετέρου επειδή δεν είχαν συμπεριληφθεί επιχειρήσεις με έδρα σε Ελλάδα και Ολλανδία. Σε αυτή τη βάση, ο έλεγχος, χρησιμοποιώντας τη Βάση Δεδομένων TP (Έκδοση 108-Μάρτιος 2019), πρόβη σε αναζήτηση νέου συγκρίσιμου δείγματος, αποτελούμενο από εταιρείες με έδρα αποκλειστικά σε Ελλάδα και Ολλανδία (σ.σ. **τελικά κατόπιν απόρριψης συγκεκριμένων εταιρειών, απέμειναν μόνο επτά (7) ελληνικές**), ενώ συμπεριελήφθησαν και εταιρείες με μετόχους φυσικά πρόσωπα. Δεδομένου ότι στο φορολογικό έτος 2018 ο δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους της προσφεύγουσας (4,08%) υπολείπεται του σχετικού δείκτη που αντιστοιχεί στο 1^ο τεταρτημόριο του προσδιορισθέντος δείγματος του ελέγχου (5,59%), καταλογίστηκε λογιστική διαφορά (με βάση το 1^ο τεταρτημόριο του δείγματος) ποσού **1.447.472,19 €**. Αντιθέτως, όσον αφορά στο φορολογικό έτος 2019, δεν τεκμηριώθηκε παραβίαση της αρχής των ίσων αποστάσεων και δεν προέκυψαν διαφορές.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου για επιλογή δείγματος αποκλειστικά από Ελλάδα και Ολλανδία τυγχάνει εσφαλμένη, καθότι, ενώ ισχύει ότι πως η γεωγραφική περιοχή είναι ένας παράγοντας που επηρεάζει τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών, εντούτοις είναι **μόνο ένας** από αυτούς τους παράγοντες και συνακόλουθα, τυγχάνει προφανώς εσφαλμένη η προσέγγιση να αγνοηθεί συλλήβδην η επίδραση των άλλων παραγόντων, προκειμένου να εξασφαλιστεί καλύτερη συγκρισιμότητα ως προς αυτόν.

Επειδή η προσέγγιση του ελέγχου είναι, σε κάθε περίπτωση, συμβατή με την λειτουργική ανάλυση της συναλλαγής, όπως επιτάσσει η παρ. 3.18 των Κατευθυντηρίων Γραμμών του ΟΟΣΑ που παρατίθεται ανωτέρω. Ειδικότερα, ο έλεγχος συνέκρινε το περιθώριο καθαρού κέρδους της προσφεύγουσας με αυτό συγκρίσιμου δείγματος λοιπών εταιρειών με παρόμοια χαρακτηριστικά και δραστηριότητα, οι οποίες μάλιστα δραστηριοποιούνται **στην ίδια αγορά**. Χαρακτηριστικά όσα αναφέρονται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 122-132 & 164-170).

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4987/2022 «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα, κατά την παράθεση του ισχυρισμού της περί εσφαλμένης μεθοδολογίας του ελέγχου αναφορικά με το συγκρίσιμο δείγμα εταιρειών, αρκείται στην επίκληση σε θεωρητικό επίπεδο του γεγονότος ότι το δείγμα θα έπρεπε να περιλαμβάνει εταιρείες από ολόκληρο τον Ευρωπαϊκό χώρο, χωρίς να παραθέτει η ίδια κάποια σχετική εργασία-δειγματοληψία, προς

επίρρωση του ισχυρισμού της ότι ο δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους της ήταν σύμφωνος με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Επειδή με την παρούσα, η μεθοδολογία του ελέγχου κρίνεται βάσιμη και αποδεκτή και μη αντίθετη με το πνεύμα των Κατευθυντηρίων Γραμμών του ΟΟΣΑ για τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών.

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

Ως προς τον 2^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος: «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 όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η προσφεύγουσα κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη έλαβε, μεταξύ άλλων, υπηρεσίες από συνδεδεμένες εταιρίες του Ομίλου ως εξής:

2018

Αντισυμβαλλόμενος	Είδος υπηρεσιών	Ποσά (€)
.....	Υπηρεσίες πληροφορικής	914.664,73
.....	Υπηρεσίες διαχείρισης πληροφορικής	28.637,99
.....	Υπηρεσίες μηχανογραφικής υποστήριξης	3.083,88
.....	Επανατιμολόγηση δαπανών για σεμινάρια & εκπαίδευση προσωπικού	13.825,44
	Σύνολο	960.212,04

2019

Αντισυμβαλλόμενος	Είδος υπηρεσιών	Ποσά (€)
.....	Υπηρεσίες διοικητικής υποστήριξης (marketing κλπ.)	640.122,03
.....	Υπηρεσίες διοικητικής υποστήριξης (οικονομικές, λειτουργικές, νομικές κλπ.)	229.149,72
.....	Καταμερισμός δαπανών-οικονομική & ελεγκτική οργάνωση	593.090,66
.....	Υπηρεσίες πληροφορικής	1.051.237,89
.....	Υπηρεσίες διαχείρισης πληροφορικής	57.658,56
	Σύνολο	2.571.258,86

Επειδή σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών προς την προσφεύγουσα, η αμοιβή των αλλοδαπών συνδεδεμένων εταιρειών υπολογίστηκε σε ποσοστό (mark-up) 5% επί του κόστους. Σε αυτή τη βάση, η προσφεύγουσα τεκμηρίωσε τις εν λόγω συναλλαγές με συγκρίσιμο δείγμα, όπου το ποσοστό 5% ήταν εντός του διαστήματος μεταξύ 1^{ου} και 3^{ου} τεταρτημορίου, με αποτέλεσμα να προκύπτει πως τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων, με βάση τον καταρτισθέντα Φάκελο Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών.

Επειδή ο έλεγχος, διαπίστωσε ότι στα εκδοθέντα τιμολόγια των ανωτέρω αντισυμβαλλομένων αλλοδαπών συνδεδεμένων εταιρειών, έχει υπολογιστεί περιθώριο κέρδους 12,4% επί του συνολικού κόστους των υπηρεσιών, δηλαδή **επιπλέον 7,4%** από το 5% που προβλέπεται στις σχετικές συμβάσεις. Δεδομένου ότι το ποσοστό 12,4% είναι εκτός του διατεταρτημοριακού εύρους δεικτών, καταλογίστηκε λογιστική διαφορά (με βάση τη διάμεσο του δείγματος) ως εξής:

2018

Αντισυμβαλλόμενος	Είδος υπηρεσιών	Ποσά (€)
.....	Υπηρεσίες πληροφορικής	66.158,58
.....	Υπηρεσίες διαχείρισης πληροφορικής	2.071,41
.....	Υπηρεσίες μηχανογραφικής υποστήριξης	223,06
.....	Επανατιμολόγηση δαπανών για σεμινάρια & εκπαίδευση προσωπικού	565,44
	Σύνολο	69.018,49

2019

Αντισυμβαλλόμενος	Είδος υπηρεσιών	Ποσά (€)
.....	Υπηρεσίες διοικητικής υποστήριξης (marketing κλπ.)	34.113,26
.....	Υπηρεσίες διοικητικής υποστήριξης (οικονομικές, λειτουργικές, νομικές κλπ.)	12.211,80
.....	Καταμερισμός δαπανών-οικονομική & ελεγκτική οργάνωση	31.606,88
.....	Υπηρεσίες πληροφορικής	74.540,62
.....	Υπηρεσίες διαχείρισης πληροφορικής	4.088,42
	Σύνολο	156.560,98

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένη, καθότι, το ποσοστό 7,4% δεν αφορά κέρδος που πρέπει να κριθεί με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων, αλλά έξοδα του παρόχου μιας υπηρεσίας, που δεν μπορούν να υπολογιστούν με έναν άμεσο τρόπο και εξ αυτού του λόγου πρέπει να εκτιμηθούν έμμεσα. Δηλαδή, η προσαύξηση ενός ποσού κόστους Χ του παρόχου μιας υπηρεσίας οδηγεί σε προσδιορισμό με μεγαλύτερη ακρίβεια του πραγματικού κόστους της υπηρεσίας, καθότι τιμολογούνται έμμεσα και μη ευχερώς προσδιορίσιμα κόστη που αναλογούν στην εν λόγω υπηρεσία, όπως το κόστος για την έκδοση των τιμολογίων, για τη λογιστική καταγραφή των συναλλαγών, για τις εργασίες του τμήματος ανθρωπίνων πόρων, για τη γενικότερη διοίκηση και εταιρική διαχείριση. Επί του νέου προκύπτοντος ποσού κόστους (Χ+1,074%) εφαρμόζεται ο συντελεστής 5%, ο οποίος όντως αφορά στο κέρδος του παρόχου της υπηρεσίας και ο οποίος αποτελεί αντικείμενο διερεύνησης στα πλαίσια της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Επειδή η προσφεύγουσα, προς επίρρωση του ισχυρισμού της, επικαλείται τις Εκθέσεις εύλογης διασφάλισης σχετικά με την εφαρμογή συμφωνιών παροχής υπηρεσιών μεταξύ της και συνδεδεμένων μερών για τα έτη 2018 και 2019 (Σχ. 113.4Δ & 108.4Γ), οι οποίες καταρτίστηκαν από την ανεξάρτητη ελεγκτική εταιρεία και οι οποίες αναφέρονται στην οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 176-177):

«[...] Οι πρωτογενείς κατηγορίες κόστους (άμεσες δαπάνες των κέντρων κόστους) κατανέμονται απευθείας στα επιμέρους κέντρα κόστους με βάση την αιτιώδη συνάφεια (άμεση ευθύνη για τις αντίστοιχες δαπάνες), δηλαδή σύμφωνα με την κατανάλωση αγαθών και υπηρεσιών που προμηθεύονται από εξωτερικές πηγές τα εν λόγω κέντρα κόστους.

Οι δαπάνες που χρεώνονται από τα κέντρα κοινών υπηρεσιών του ομίλου και διάφορες λειτουργικές δαπάνες συσσωρεύονται στα λεγόμενα κέντρα κόστους συγκέντρωσης. Οι λειτουργικές δαπάνες πραγματοποιούνται από κέντρα κόστους με συνολικές δημοσιονομικές αρμοδιότητες (π.χ. τεχνολογίες πληροφοριών). Υπάρχουν επίσης άλλα δευτερογενή έξοδα που δεν καταχωρούνται στα κέντρα συγκέντρωσης κόστους και τα οποία προκύπτουν ως αποτέλεσμα εσωτερικών υπηρεσιών που χρεώνονται μέσω του λογιστικού συστήματος των κέντρων κόστους (δευτερογενή έξοδα) και κατανέμονται στους πραγματικούς αποδέκτες των υπηρεσιών μέσω εσωτερικών συντελεστών ή σε όλους τους δυνητικούς αποδέκτες μέσω τεκμηριωμένων κλειδιών κατανομής (εισφορά επιμερισμού του κόστους).

Προκειμένου να προσδιοριστεί το μερίδιο κόστους που πρέπει να κατανεμηθεί στις θυγατρικές στο πλαίσιο του υπολογισμού της αμοιβής υπηρεσιών, το κόστος που πραγματοποιήθηκε κατά την περίοδο από την 1^η Ιανουαρίου έως τις 31 Δεκεμβρίου κατανέμεται στις θυγατρικές που λαμβάνουν υπηρεσίες σύμφωνα με μια κλείδα κατανομής. Σύμφωνα με τη Σύνοψη όρων της συμφωνίας, η κλείδα κατανομής ορίζεται ως οι καθαρές εξωτερικές πωλήσεις των θυγατρικών. Επισυνάπτεται στην έκθεση πίνακας με την κατανομή στις συνδεδεμένες εταιρείες του συνολικού κόστους όλων των κέντρων κόστους υπηρεσιών (Παράρτημα 3).

Οι αμοιβές παροχής υπηρεσιών που χρεώθηκαν υπολογίζονται κυρίως με περιθώριο κέρδους 5% επί του κατανεμημένου κόστους. Οι δευτερεύουσες δαπάνες που αναφέρθηκαν παραπάνω καλύπτονται κυρίως από ένα πρόσθετο περιθώριο 7,4% επί του ποσού των χρεώσιμων δαπανών που εμφανίζονται στο Παράρτημα 3.

[...].»

Επειδή στον έλεγχο προσκομίστηκε επίσης το Εταιρικό Πρότυπο (Σχ. 114.3114.2), το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του Βασικού Φακέλου Τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών της, όπου στη σελ. 12 αναφέρεται ότι:

«[...] Επί του παρόντος, χρησιμοποιείται συνολική προσαύξηση επί του κόστους (mark-up) (1 και 2) 12,4% για υπηρεσίες εντός της Αυτές οι υπηρεσίες συνήθως περιλαμβάνουν διοικητικές υπηρεσίες. Η συνολική προσαύξηση επί του κόστους περιλαμβάνει μια συνιστώσα προσαύξησης επί του κόστους (mark-up 1) (δηλαδή που σχετίζεται με την κάλυψη γενικού κόστους, προκειμένου να καθοριστεί το πλήρες κόστος της παρεχόμενης υπηρεσίας) που ανέρχεται σε 7% (= 5% γενικά έξοδα και 2% κεφαλαιακό επίδομα) και μια συνιστώσα προσαύξησης επί του κόστους (mark-up 2) που ανέρχεται σε 5% (δηλαδή το στοιχείο κέρδους σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων) που σχετίζεται με το πλήρες κόστος της παρεχόμενης υπηρεσίας.

[...].»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν. 4987/2022 «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο

πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα, τόσο στα πλαίσια του ελέγχου από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. όσο και στα πλαίσια της επανεξέτασης της υπόθεσης από την Υπηρεσία μας, **δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ποια είναι αυτά τα γενικά έξοδα και το κεφαλαιακό επίδομα, τα οποία αποτελούν έξοδα που δεν μπορούν να επιμερισθούν, με βάση το ολοκληρωμένο εσωτερικό λογιστικό σύστημα λογιστικής κόστους που εφαρμόζει ο Όμιλος, στα κέντρα κόστους όπου συγκεντρώνεται το κόστος παροχής υπηρεσιών, ούτε στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι τα έξοδα αυτά αποτελούν έμμεσο κόστος και αντιπροσωπεύουν ένα ποσοστό 7% επί του κόστους των υπηρεσιών.**

Επειδή με την παρούσα κρίνεται ότι ο τρόπος αυτός κοστολόγησης του Ομίλου με την επιβάρυνση κάποιων κέντρων κόστους με 7,4% κάποιων λοιπών έμμεσων και **αόριστων δαπανών**, αποτελεί έναν κεκαλυμμένο τρόπο μεταφοράς **επιπλέον κερδών** από τη μία δικαιοδοσία στην άλλη. Ήτοι, ότι το πραγματικό ποσοστό κέρδους (mark-up) για τις παρεχόμενες υπηρεσίες δεν είναι 5% αλλά 12,4%.

Επειδή η ανωτέρω κρίση επιρρωνύεται και από έτερη αναφορά στο Εταιρικό Πρότυπο (Σχετ. 114.3114.2) (σελ. 12) ότι: **«Για λόγους απλούστευσης, και τα δύο στοιχεία προσαύξησης επί του κόστους (mark-up) για διεταιρικές υπηρεσίες μπορούν να συγχωνευθούν σε ένα συνολικό ποσοστό προσαύξησης επί του κόστους (mark-up 2) στο μέλλον, όπου είναι ευλόγως εφικτό».**

Επειδή άλλωστε, η ανεξάρτητη ελεγκτική εταιρεία κλήθηκε να παράσχει διασφάλιση επί του τρόπου κοστολόγησης των ενδοομιλικών υπηρεσιών του Ομίλου και όχι επί της ορθότητας της τιμολόγησης των σχετικών συναλλαγών για σκοπούς τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Επειδή με βάση τη μεθοδολογία του ελέγχου, όπως αυτή αποτυπώνεται στις σελ. 132-185 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου, το ποσοστό 12,4% είναι **εκτός** του διατεταρτημοριακού εύρους δεικτών του δείγματος, με συνέπεια να μην τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων.

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

Ως προς τον 3^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 51 του Ν. 4172/2013:

«Κάθε επιχειρηματική αναδιάρθρωση, η οποία μπορεί να θεωρηθεί ως εγχώρια ή διασυνοριακή αναδιοργάνωση λειτουργιών, περιουσιακών στοιχείων, κινδύνων ή και επιχειρηματικών ευκαιριών, την οποία πραγματοποιούν ή στην οποία εμπλέκονται συνδεδεμένα πρόσωπα με συνδεδεμένα κέρδη εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος άρθρου:

α) «Οι λειτουργίες, **τα περιουσιακά στοιχεία**, οι κίνδυνοι ή και οι επιχειρηματικές ευκαιρίες που αναδιοργανώνονται, μεταφέρονται ή **μεταβιβάζονται**» θεωρούνται συνολικά ως «πακέτο μεταβίβασης» για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λαμβάνονται υπόψη τα περιουσιακά στοιχεία, οι χορηγήσεις αδειών χρήσης, καθώς και **οι μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων.**

β) Σε περίπτωση κατά την οποία λόγω επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης διενεργείται μία συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών, οι οποίες συνιστούν μεταβίβαση ή χορήγηση άδειας χρήσης υπεραξίας ή άυλων περιουσιακών στοιχείων, η μεταβίβαση αυτή ή η χορήγηση άδειας χρήσης πρέπει να γίνεται έναντι αντίτιμου σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, λαμβάνοντας υπόψη τη συνολική αξία των

υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και τις σχετικές λειτουργίες και τους κινδύνους («πακέτο μεταβίβασης»).

Στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται ιδίως μεταβιβάσεις ή χορηγήσεις αδειών χρήσης μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων σε συνδυασμό με λειτουργίες και κινδύνους που πρέπει να θεωρηθούν στενά συνδεδεμένες.

γ) Οι επιχειρηματικές αναδιαρθρώσεις που προβλέπονται στις ανωτέρω περιπτώσεις δεν συνεπιφέρουν καμία αναπροσαρμογή όταν ο φορολογούμενος μπορεί να παράσχει αποδεικτικά στοιχεία που τεκμηριώνουν ότι δεν μεταβιβάστηκαν ούτε χορηγήθηκε άδεια χρήσης για ουσιώδη άυλα στοιχεία ή περιουσιακά στοιχεία και ότι καταβλήθηκε αντίτιμο **σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων**, κατά τρόπο ώστε η ανάθεση κινδύνων και λειτουργιών είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, με συνεκτίμηση άλλων συγκρίσιμων περιπτώσεων.

δ) Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν μπορεί να παράσχει τα αποδεικτικά στοιχεία που ορίζονται στην περίπτωση γ' , και δεν υπάρχει άλλη συγκρίσιμη συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών, καθορίζεται ένα αντίτιμο σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων με βάση τη συνολική αξία των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, λειτουργιών και κινδύνων («πακέτου μεταβίβασης») με συνεκτίμηση της αναγόμενης παρούσας αξίας μελλοντικών κερδών που προσδοκούνται από τη μεταβίβαση ως σύνολο και συνδέονται με τη λειτουργία και όλα τα συνδεδεμένα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία. Ο φορολογούμενος μπορεί να χρησιμοποιεί οποιαδήποτε άλλη μέθοδο, εφόσον μπορεί να αποδείξει ότι η συναλλαγή είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Για τα έτη κατά τα οποία πραγματοποιείται η επιχειρηματική αναδιάρθρωση γίνεται η αντίστοιχη αναπροσαρμογή».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 111-115), στα πλαίσια αναδιοργάνωσης του Ομίλου με σκοπό τη μετάβαση σε ένα νέο μοντέλο διανομής των Καταναλωτικών Συγκολλητικών προϊόντων μέσω διανομών, καταρτίστηκε η από 03/06/2019 σύμβαση της προσφεύγουσας με τη συνδεδεμένη εταιρεία με την οποία μεταβιβάστηκε από την πρώτη στη δεύτερη πελατολόγιο αποτελούμενο από 56 πελάτες του κλάδου συγκολλητικών ουσιών για καταναλωτές. Στη μεταβίβαση αυτή δεν περιλαμβάνονταν οι εργαζόμενοι, τα εμπορικά σήματα, τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, τα πνευματικά δικαιώματα, τα υποδείγματα χρησιμότητας, άλλα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας οποιουδήποτε είδους ή εκκρεμούσες αιτήσεις σχετιζόμενες με αυτά. Επίσης δε μεταβιβάστηκαν απαιτήσεις και υποχρεώσεις. Ουσιαστικά, έγινε μεταβίβαση των λειτουργιών του κλάδου.

Η αποτίμηση του μεταβιβασθέντος περιουσιακού στοιχείου έγινε με τη μέθοδο της Προεξόφλησης Μελλοντικών Ταμειακών Ροών, όπου ελήφθησαν υπόψη τα εκτιμώμενα μελλοντικά λειτουργικά κέρδη της αποκτώσας ιταλικής εταιρείας (έχοντας ως βάση τα πραγματικά αποτελέσματα της προσφεύγουσας για το 2018), ενώ από αυτά αφαιρέθηκαν δαπάνες δικαιωμάτων με ποσοστό 5,5% επί των πωλήσεων, με το σκεπτικό ότι ένας τρίτος αγοραστής θα έπρεπε να πληρώσει στον ιδιοκτήτη των τεχνολογιών και των εμπορικών σημάτων δαπάνες για δικαιώματα. Ακολουθώντας αυτή τη μέθοδο και αυτές τις παραδοχές, το τίμημα της πώλησης ορίστηκε σε 1.100.000,00 €.

Επειδή ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την αφαίρεση από τα λειτουργικά κέρδη των δαπανών για δικαιώματα, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν κατέβαλε αμοιβές για δικαιώματα για τα προϊόντα του μεταβιβασθέντος κλάδου και σύμφωνα με την επίμαχη σύμβαση δε μεταβιβάστηκαν δικαιώματα για εμπορικά σήματα, διπλώματα ευρεσιτεχνίας ή άλλα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας. Παράλληλα, δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο στοιχεία από τα οποία να προκύπτει ότι η αγοράστρια ιταλική εταιρεία, η οποία θα εκμεταλλεύεται το πελατολόγιο τα επόμενα έτη, θα επιβαρύνεται με δαπάνες δικαιωμάτων.

Κατόπιν της μη αφαίρεσης των εκτιμώμενων δαπανών για δικαιώματα, ο έλεγχος κατέληξε σε τίμημα πώλησης ύψους 1.767.000,00 €, με συνέπεια να καταλογίσει πρόσθετο εισόδημα ύψους 667.000,00 € (= 1.767.000,00 € - 1.100.000,00 €).

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση του ελέγχου τυγχάνει εσφαλμένη, καθότι, αν και η ίδια δεν κατέβαλε τέτοιου είδους δικαιώματα (όσο κατείχε η ίδια το πελατολόγιο), ο συνυπολογισμός δαπάνης για δικαιώματα κατά την αποτίμηση του κλάδου, ήταν μόνο ένας τρόπος υπολογισμού ενός τιμήματος που θα ήταν εύλογο, τέτοιο που ένας ανεξάρτητος τρίτος αγοραστής θα ήταν πρόθυμος να καταβάλει προκειμένου να αποκτήσει το πελατολόγιο. Αντίστοιχα, αντί του υπολογισμού δικαιωμάτων, το εύλογο αυτό τίμημα θα μπορούσε να υπολογιστεί μέσω της αύξησης των τιμών των προϊόντων που θα πωλούσε στον νέο διανομέα.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται παράλληλα ότι το σημαντικό στοιχείο ως προς την αποτίμηση είναι ότι ο νέος διανομέας δεν μπορεί να έχει μεγαλύτερη κερδοφορία από τη δραστηριότητα της διανομής από εκείνη που είχε ιστορικά η ίδια και προκύπτει από τις συγκριτικές μελέτες, βάσει των οποίων αξιολογήθηκε στο πλαίσιο του ελέγχου των ενδοομιλικών της συναλλαγών.

Επειδή ωστόσο, αφενός η ίδια η προσφεύγουσα, κατά την αποτίμηση, χρησιμοποίησε συντελεστή λειτουργικών κερδών ίσο με 13,60%, ο οποίος είναι υψηλότερος από αυτόν που εμφάνιζε η ίδια πριν από τα μέσα του 2019 (περίπου 8%) όσο και από αυτόν που αντιστοιχεί στη μέγιστη κερδοφορία του δείγματος συγκρίσιμων εταιρειών για σκοπούς ενδοομιλικών συναλλαγών (11,85%- βλ. σελ. 130 Έκθεσης Ελέγχου).

Επειδή αφετέρου το εάν θα μπορούσε να γίνει η παραδοχή για μεγαλύτερη κερδοφορία του νέου διανομέα από αυτήν που είχε η προσφεύγουσα, είναι θέμα πραγματικό, που επαφίεται σε τυχόν υπάρχουσες βάσιμες και αιτιολογημένες προσδοκίες για περαιτέρω ανάπτυξη της αγοράς.

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **24/05/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ.και την **επικύρωση** των υπ' αριθμ. / **29.12.2023** Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

A)/29.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	439.782,30
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας	109.945,88
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	549.727,88

B)/29.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	197.654,64
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4987/2022 λόγω ανακρίβειας	98.827,32
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	296.481,96

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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