



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 07/11/2024

Αριθμός απόφασης: 2973

**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 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 26/06/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμίαΑ.Ε.», ΑΦΜ....., με έδρα στην ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός....., κατά της με αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

φορολογικού έτους 01/01/2019-31/12/2019, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 29/05/2024 οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

Επί της από 26/06/2024 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/01/2019-31/12/2019, προσδιορίστηκε η ζημιά της προσφεύγουσας στο πόσο των 2.100.433,00 ευρώ αντί της δηλωθείσας 2.264.828,98 ευρώ, ήτοι προέκυψε διαφορά 164.395,98 ευρώ.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 29/05/2024 οικείας έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ.....εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, από τις υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν βάση του προγράμματος ελέγχου της ΠΟΛ.1067/2018 και συμπεριέλαβε όλα τα φορολογικά αντικείμενα δε διαπιστώθηκαν διαφορές κατόπιν υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων (ν. 4512/2018) στη φορολογία εισοδήματος, διαπιστώθηκε ωστόσο, η μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων για τις διασυνοριακές συναλλαγές της προσφεύγουσας εταιρείας, σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 50 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ). Ειδικότερα, λαμβάνοντας υπόψη: α) τα δεδομένα των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της προσφεύγουσας εταιρείας ως παρόχου των υπηρεσιών, β) τα δεδομένα των διασυνοριακών συναλλαγών, όπως προέκυψαν από τους φακέλους τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών και γ) τα δεδομένα της φορολογικής αναμόρφωσης επί των ενδοομιλικών συναλλαγών που συμπεριλήφθηκαν στις αρχικές υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε βάσει ελέγχου διόρθωση στην ενδοομιλική τιμολόγηση αναφορικά με την παροχή τεχνικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών προς αλλοδαπές επιχειρήσεις (διασυνοριακές συναλλαγές) ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019	
α. Κύκλος Εργασιών (πωλήσεις)	11.315.667,30
β. Μερικό αποτέλεσμα	-1.294.032,68
γ. Συνολικό κόστος (α-β)	12.609.699,98
δ. Δείκτης Καθαρού κέρδους προς το κόστος (β/γ)	-10,26%
ε. Ενδοομιλική πώληση	948.580,00
Ενδοομιλικό κόστος -ε/(1+δ)	1.057.057,34
1ο Τεταρτημόριο	5,29%

Διαφορά δεικτών	15,55%
Λογιστική διαφορά - Διόρθωση τιμής	164.395,68

Με βάση τα ανωτέρω, τα αποτελέσματα της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου προσδιορίστηκαν όπως αυτά προέκυψαν από τα τηρηθέντα λογιστικά της αρχεία με την προσθήκη της παραπάνω λογιστικής διαφοράς:

Φορολογική περίοδος 01/01/2019-31/12/2019	
Φορολογική Ζημιά Χρήσης	-4.110.765,53
Πλέον: Μη εκπιπτόμενες δαπάνες βάσει δήλωσης	3.353.518,68
Πλέον: Μη εκπιπτόμενες δαπάνες ελέγχου - Λογιστικής διαφορά	164.395,68
Σύνολο Κερδών	0,00
Μείον: Ζημιά προηγούμενων χρήσεων	-1.507.581,83
Ζημιά βάσει ελέγχου	-2.100.433,00

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. η υπ' αριθμ. /29-05-2024 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., να διαγραφεί η αμφισβητούμενη λογιστική διαφορά του ελέγχου και να αποκατασταθεί η φορολογική ζημιά της εταιρείας στο ορθό, νόμιμο και δηλωθέν από αυτήν ποσό, ισχυριζόμενη ότι η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει ακυρωτέα, καθόσον η φορολογική αρχή, κατ' εσφαλμένη του νόμου ερμηνεία και πλημμελή αυτού εφαρμογή, κατά λανθασμένη των πραγμάτων εκτίμηση και πάντως αναποδείκτως και με πλημμελή, ανεπαρκή και αντιφατική αιτιολογία, προσδιόρισε κατ' έλεγχον λογιστική διαφορά ύψους 164.395,68 ευρώ λόγω φερόμενης μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, όπως ορίζεται στο άρθρο 50 του ν. 4172/2013, και συγκεκριμένα, λόγω φερόμενης υποτιμολόγησης αναφορικά με συγκεκριμένες ενδοομιλικές συναλλαγές από τις οποίες απέρρευσαν έσοδα για την εταιρεία και οι οποίες συνίσταντο στην παροχή από την εταιρεία τεχνικών και συμβουλευτικών υπ«.....

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται τα παρακάτω ηρεσιών προς τις αλλοδαπές συνδεδεμένες εταιρείες

:

- Εσφαλμένη η κατ' έλεγχον απόρριψη της συγκριτικής μελέτης της εταιρείας.
- Εσφαλμένη η εκ μέρους του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. συμπερίληψη εταιρειών με ακραία αποτελέσματα στο τελικό συγκρίσιμο δείγμα.
- Χρήση από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. λανθασμένων οικονομικών μεγεθών κατά τον υπολογισμό της επίμαχης λογιστικής διαφοράς ελέγχου.

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

«**Άρθρο 50 Ενδοομιλικές συναλλαγές**

1. Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με

οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

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

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

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄

ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΕ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

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

..... ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ΄ ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ - ΑΠΟΔΕΚΤΟ ΕΥΡΟΣ ΤΙΜΩΝ Ή ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ - ΜΗ ΠΛΗΡΕΙΣ Ή ΜΗ ΕΠΑΡΚΕΙΣ ΦΑΚΕΛΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

Για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείται η «αρχή της ανοικτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle)», όπως περιγράφεται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΕ.

Η αρχή αυτή αποτυπώνεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Προτύπου Φορολογικών Συμβάσεων Εισοδήματος και Κεφαλαίου του ΟΟΣΑ (OECD Model Tax Convention on Income and Capital) και έχει ως ακολούθως:

«Εάν επικρατούν ή επιβάλλονται στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις των δύο (συνδεδεμένων) επιχειρήσεων όροι διαφορετικοί από εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε τα κέρδη τα οποία, αν δεν υπήρχαν οι όροι αυτοί, θα μπορούσαν να είχαν πραγματοποιηθεί από μια από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων δεν πραγματοποιήθηκαν, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής και να φορολογηθούν ανάλογα.»

Για την διαπίστωση εφαρμογής της παραπάνω αρχής, λαμβάνονται υπόψη, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε., οι «Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ περί Ενδοομιλικών

Τιμολογήσεων για τις Πολυεθνικές Επιχειρήσεις και τις Φορολογικές Αρχές (OECD Transfer Pricing Guidelines for Tax Administrations and Multinational Enterprises)», όπως κάθε φορά επικαιροποιούνται (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση 2010).

Σύμφωνα με τις οδηγίες αυτές, οι μέθοδοι διακρίνονται ανάλογα με τη λειτουργία που επιτελούν ως ακολούθως:

α. Στις παραδοσιακές ή κλασσικές μεθόδους:

αα. Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής

ββ. Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης

γγ. Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους.

β. Στις συναλλακτικές μεθόδους οι οποίες βασίζονται στα κέρδη (μικτά ή καθαρά):

αα. Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής και

ββ. Μέθοδος επιμερισμού κερδών.

Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price Method - CUP)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής συγκρίνεται με την τιμή μιας παρόμοιας συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Μέθοδος Τιμής Μεταπώλησης (Resale Price Method - RPM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής είναι ίση με την τιμή μεταπώλησης προϊόντος ή υπηρεσίας που έχει αγοραστεί από συνδεδεμένη επιχείρηση σε ανεξάρτητη επιχείρηση μείον το μικτό περιθώριο κέρδους που θα πραγματοποιείτο σε παρόμοια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων.

Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost plus Method - CPM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής καθορίζεται εφαρμόζοντας επί του κόστους ένα κατάλληλο περιθώριο κέρδους, όπως αυτό θα ίσχυε σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής λαμβάνονται υπόψη τα άμεσα και έμμεσα κόστη που βαρύνουν τη συναλλαγή.

Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (Transactional Net Margin Method - TNMM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, το καθαρό περιθώριο κέρδους μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε σχέση με ένα κατάλληλο μέγεθος (π.χ. κύκλος εργασιών, κόστος, πάγια) συγκρίνεται με το καθαρό περιθώριο κέρδους το οποίο επιτυγχάνουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε σχέση με το ίδιο μέγεθος και υπό παρόμοιες συνθήκες.

Μέθοδος επιμερισμού κερδών (Profit Split Method - PSM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, το καθαρό κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από μία ενδοομιλική συναλλαγή κατανέμεται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ανάλογα με τη συνεισφορά τους στη συναλλαγή, όπως αυτό θα προέκυπτε σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων.

Οι παραδοσιακές μέθοδοι είναι ο αμεσότερος τρόπος για να εξακριβωθεί κατά πόσον οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ακολουθούν την αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arm's Length Principle). Κατά συνέπεια, οι παραδοσιακές μέθοδοι προτιμώνται των άλλων μεθόδων. Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν διαθέσιμα ή επαρκή στοιχεία για την εφαρμογή των παραδοσιακών μεθόδων και συγκεκριμένα, εάν δεν υπάρχουν διαθέσιμα πλήρως συγκρίσιμα στοιχεία, οι επιχειρήσεις μπορούν αιτιολογημένα να εφαρμόσουν τις συναλλακτικές μεθόδους. Για την εφαρμογή των ως άνω μεθόδων, χρησιμοποιούνται συγκριτικά στοιχεία, τα οποία διακρίνονται σε:

α) εσωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές της κρινόμενης επιχείρησης με μια ανεξάρτητη επιχείρηση ή συγκρίσιμες συναλλαγές μιας συνδεδεμένης με την κρινόμενη επιχείρηση με μια ανεξάρτητη επιχείρηση και

β) εξωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων προς την κρινόμενη επιχείρηση.

Ως συγκρίσιμες συναλλαγές νοούνται αυτές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους ειδικότερους όρους δεν μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα ή η επίδραση των διαφορών αυτών μπορεί να εξαλειφθεί μέσω κατάλληλων προσαρμογών.

Παράγοντες που καθορίζουν και επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι:

α. τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο των συναλλαγών, όπως:

- για τα ενσώματα αγαθά, τα φυσικά χαρακτηριστικά προϊόντος, η ποιότητα, η αξιοπιστία, η διαθεσιμότητα, ο όγκος πωλήσεων,
- για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, η μορφή της συναλλαγής (πώληση ή παραχώρηση χρήσης), το είδος του άυλου περιουσιακού στοιχείου, η διάρκεια και η έκταση της νομικής προστασίας, τα προσδοκώμενα οφέλη από τη χρήση αυτών,
- για τις υπηρεσίες, η φύση και η έκταση παρεχόμενων υπηρεσιών.

β. οι σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται και τα μέσα (κτίρια, εξοπλισμός, άυλα, κ.λπ.) που χρησιμοποιούνται, τα οποία αποτελούν στοιχεία της λειτουργικής ανάλυσης (functional analysis) που περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης.

γ. οι συμβατικοί όροι, δηλαδή ο καταμερισμός ευθυνών, κινδύνων και οφελών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (προθεσμίες, εγγυητικοί όροι σε συμβόλαια, κ.λπ.).

δ. οι οικονομικές συνθήκες των συγκρινόμενων μερών και των συναλλαγών τους, (γεωγραφική θέση, αγοραστική δύναμη, ανταγωνιστικότητα, μέγεθος αγοράς, κόστος παραγωγής, κόστος εργασίας, κ.λπ.).

ε. ειδικές στρατηγικές που ασκούνται από την επιχείρηση (π.χ. προσπάθεια διείσδυσης σε αγορές, ανάπτυξη νέων και καινοτόμων προϊόντων, αύξηση μεριδίου αγοράς, κ.λπ.).

Σε περίπτωση που διενεργούνται συναλλαγές που δεν μπορούν να διαχωριστούν από οικονομικής απόψεως, αυτές εξετάζονται ενιαία, τόσο ως προς τη συγκριτική ανάλυση όσο και ως προς την εφαρμογή της μεθόδου καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Για την άντληση συγκριτικών στοιχείων οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν και οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων αυτής (ονομασία, πάροχος, έκδοση, πλήθος στοιχείων κ.λπ.).

Σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημόριων.

Ο προσδιορισμός των τεταρτημορίων γίνεται ως εξής:

Q1= πρώτο τεταρτημόριο= 25ο εκατοστιαίο σημείο

Q2= διάμεσος= 50ο εκατοστιαίο σημείο

Q3= τρίτο τεταρτημόριο= 75ο εκατοστιαίο σημείο

Ως συμβατή με την αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arm's Length Principle), θεωρείται οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημόριου (25ου εκατοστιαίου σημείου έως και του 75ου εκατοστιαίου σημείου), με επαρκή αιτιολόγηση της επιλογής.»

Επειδή στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθμ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διενεργήθηκε, μεταξύ άλλων, έλεγχος διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών για το φορολογικό έτος 2019 και διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στην τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών, και ειδικότερα της τιμολόγησης των παρακάτω συναλλαγών:

Έσοδα από παροχή τεχνικών-συμβουλευτικών υπηρεσιών	
Αντισυμβαλλόμενο μέρος	Αξία
	310.310,00
	493.270,00
	60.000,00
	85.000,00
Συνολικό ποσό διασυνοριακών συναλλαγών	948.580,00

Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, σχετικά με την παροχή υπηρεσιών προς την ως άνω συνδεδεμένη αλλοδαπή επιχείρηση, η προσφεύγουσα εταιρεία τεκμηρίωσε τις συναλλαγές στο φάκελο τεκμηρίωσης που προσκομίστηκε στον έλεγχο, χρησιμοποιώντας ως ελεγχόμενο μέρος την ίδια που λειτουργεί ως πάροχος των υπηρεσιών, υιοθετώντας τη μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) και κάνοντας χρήση εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων.

Ο έλεγχος έκρινε ότι:

- ως προς την επιλογή του ελεγχόμενου μέρους, ορθώς επιλέχτηκε ο πάροχος των τεχνικών υπηρεσιών (προσφεύγουσα, καθώς ο πάροχος των υπηρεσιών επιτελεί πιο απλές λειτουργίες, καθώς ενεργεί ως πωλητής στην συναλλαγή, πωλεί σε ενδοομιλικό πελάτη (τις συνδεδεμένες ημεδαπές επιχειρήσεις) και η πώληση είναι εξασφαλισμένη, καθώς δεν υπάρχει κίνδυνος αγοράς και πιστωτικός κίνδυνος, ενώ επιπλέον μπορεί να υπολογιστεί η κερδοφορία της από τα κοστολογικά της στοιχεία, καθώς είναι η επιχείρηση που ελέγχεται.
- ως προς την επιλογή, ως μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης, της μεθόδου του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), αυτή ορθά εφαρμόστηκε, καθώς οι παραδοσιακές μέθοδοι, όπως είναι η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), της Τιμής μεταπώλησης (RPM) και η μέθοδος του κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost-plus) δεν μπορούν να εφαρμοστούν, είτε λόγω των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών των υπηρεσιών, είτε λόγω του λειτουργικού προφίλ του ελεγχόμενου μέρους, είτε γιατί δεν μπορεί να είναι γνωστός ο μερισμός του συνολικού κόστους σε άμεσο κόστος και λειτουργικό κόστος, όταν αυτή εφαρμόζεται με εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία.

Ωστόσο, ο έλεγχος διενήργησε νέα αναζήτηση στη βάση δεδομένων Tr-Catalyst (Έκδοση 107 – Φεβρουάριος 2019), όπως αυτή χρησιμοποιήθηκε από την προσφεύγουσα, με σκοπό την ακριβέστερη εξέταση της τήρησης ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων, εφαρμόζοντας τη μέθοδο του Καθαρού κέρδους συναλλαγής (TNMM), σε οικονομικά αποτελέσματα επιχειρήσεων

που δραστηριοποιούνται στη γεωγραφική περιοχή της Ελλάδας και πληρούν και τα λοιπά κριτήρια αναζήτησης που απεικονίζονται στη σελίδα 4 του συνημμένου στην έκθεση ελέγχου Πορίσματος Συγκριτικής Ανάλυσης Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών.

Με βάση τα ανωτέρω, προέκυψαν τριάντα τρεις (33) επιχειρήσεις που πληρούν σωρευτικά τα ως άνω κριτήρια αναζήτησης. Στη συνέχεια, διενεργήθηκε χειροκίνητη επισκόπηση των τριάντα τριών (33) αυτόματα αναζητημένων δυνητικά συγκρίσιμων επιχειρήσεων, με σκοπό να αναγνωριστούν επιχειρήσεις συγκρίσιμες με το ελεγχόμενο μέρος (πάροχος των τεχνικών υπηρεσιών (προσφεύγουσα.....)), μέσω της επισκόπησης των εμπορικών τους περιγραφών στη βάση δεδομένων και έρευνας στο διαδίκτυο. Απορρίφθηκαν συνολικά είκοσι δύο (22) επιχειρήσεις από το αυτόματο δείγμα της συγκριτικής ανάλυσης, καθώς είτε ήταν συνδεδεμένες με άλλες είτε δεν είχαν διαθέσιμη ιστοσελίδα, ώστε να αξιολογηθεί η συγκρισιμότητά τους είτε επιτελούσαν διαφορετικές λειτουργίες (έλεγχος αυτοκινήτων) και θα έπρεπε να απορριφθούν από την ανάλυση. Με τον τρόπο αυτό απέμειναν έντεκα (11) συγκρίσιμες επιχειρήσεις, όπως εμφανίζονται στον πίνακα της σελίδας 6 του Πορίσματος Συγκριτικής Ανάλυσης Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών. Στη συνέχεια, αντλήθηκαν τα οικονομικά στοιχεία της τριετίας 2016 - 2018 για τις ως άνω συγκρίσιμες επιχειρήσεις του δείγματος και υπολογίστηκαν δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος, με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας. Η εν λόγω συγκριτική μελέτη κατέδειξε ότι το σύμφωνο με την αρχή των ίσων αποστάσεων εύρος Λειτουργικών Περιθωρίων Κέρδους, κυμαίνεται από 5,74% έως 39,37% με διάμεσο 12,44%.

Ελάχιστο	1ο τεταρτημόριο	Διάμεσος	3ο τεταρτημόριο	Μέγιστο
3,91%	5,74%	12,44%	39,37%	165,42%

Ωστόσο, μετά τις απόψεις της προσφεύγουσας εταιρείας στο με αριθμ. /22-04-2024 σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου, ο έλεγχος δέχθηκε τους ισχυρισμούς της σχετικά με την απόρριψη της επιχείρησης..... από το συγκρίσιμο δείγμα και το ποσοστό του 1^{ου} Τεταρτημορίου διαμορφώθηκε σε 5,29%.

Δεδομένου ότι ο δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος της προσφεύγουσας, βάσει των οικονομικών στοιχείων της προσφεύγουσας, προσδιορίστηκε στο -10,26%, προέκυψε θέμα μη τήρησης 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 υποτιμολόγησε τις υπηρεσίες της προς τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019	
α. Κύκλος Εργασιών (πωλήσεις)	11.315.667,30
β. Μερικό αποτέλεσμα	-1.294.032,68
γ. Συνολικό κόστος (α-β)	12.609.699,98
δ. Δείκτης Καθαρού κέρδους προς το κόστος (β/γ)	-10,26%
ε. Ενδοομιλική πώληση	948.580,00
Ενδοομιλικό κόστος -ε/(1+δ)	1.057.057,34
1ο Τεταρτημόριο	5,29%
Διαφορά δεικτών	15,55%

Λογιστική διαφορά - Διόρθωση τιμής	164.395,68
---	-------------------

Η ανωτέρω διαφορά από υποτιμολόγηση προστέθηκε στα καθαρά αποτελέσματα του φορολογικού έτους 2019 της προσφεύγουσας εταιρείας με αποτέλεσμα η φορολογική της ζημιά να προσδιοριστεί στο ποσό των 2.100.433,00 ευρώ αντί του δηλωθέντος 2.264.828,98 ευρώ.

Όσον αφορά τον 1^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος απέρριψε τη συγκριτική μελέτη της εταιρείας για το εξεταζόμενο φορολογικό έτος, καθώς βασίστηκε στην εσφαλμένη παραδοχή ότι το δείγμα των συγκρίσιμων επιχειρήσεων πρέπει να αποτελείται αποκλειστικά από ελληνικές επιχειρήσεις. Και αυτό γιατί οι Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ δεν προβάλλουν ως πλέον σημαντικό παράγοντα για σκοπούς εύρεσης συγκριτικών στοιχείων την εντοπιότητα, αλλά την πλήρωση των πέντε παραγόντων συγκρισιμότητας, ήτοι τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών, το λειτουργικό υπόβαθρο, τους συμβατικούς όρους, τις σχετικές οικονομικές συνθήκες και τις επιχειρηματικές στρατηγικές που επιδιώκουν να εκτελούν τα μέρη.

Επειδή ο παράγοντας της γεωγραφικής θέσης αναγνωρίζεται ότι επηρεάζει τη συγκρισιμότητα, τόσο στις οδηγίες της Φορολογικής Αρχής (ΠΟΛ. 1097/2014) όσο και στη διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ - Ιούλιος 2010). Ειδικότερα, όπως αναφέρεται μεταξύ άλλων στο Κεφάλαιο Ζ' της προαναφερθείσας ΠΟΛ., ως συγκρίσιμες συναλλαγές νοούνται αυτές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους ειδικότερους όρους δεν μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα ή η επίδραση των διαφορών αυτών μπορεί να εξλειφθεί μέσω κατάλληλων προσαρμογών. Μεταξύ των παραγόντων που καθορίζουν και επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι και οι οικονομικές συνθήκες των συγκρινόμενων μερών και των συναλλαγών τους, (γεωγραφική θέση, αγοραστική δύναμη, ανταγωνιστικότητα, μέγεθος αγοράς, κόστος παραγωγής, κόστος εργασίας, κ.λπ.). **Επομένως, οι διαφορετικές οικονομικές συνθήκες (γεωγραφική περιοχή), που αντιμετωπίζονται από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις συγκριτικά με ανεξάρτητες επιχειρήσεις, είναι ένας παράγοντας που αναγνωρίζεται ότι επηρεάζει τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών.** Περαιτέρω, οι διαφορές στη γεωγραφική περιοχή είναι ένας παράγοντας που επηρεάζει τη συγκρισιμότητα, σύμφωνα και με τη διεθνή πρακτική και τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση- Ιούλιος 2017), καθώς στην **παρ. 1.55** αναφέρεται:

«Οικονομικές συνθήκες που σχετίζονται με τον καθορισμό της συγκρισιμότητας των αγορών είναι: η γεωγραφική τοποθεσία, το μέγεθος των αγορών, η ανταγωνιστικότητα των αγορών, η σχετική ανταγωνιστική σχέση των αγοραστών και των πωλητών, η διαθεσιμότητα υποκατάστατων αγαθών και παρεμβατισμός, το κόστος παραγωγής, το επίπεδο αγοράς (χονδρική ή λιανική) κλπ.»

αλλά και στην **παρ. 1.57**, αναφέρεται:

«Η γεωγραφική αγορά είναι μια ακόμη οικονομική συνθήκη που μπορεί να επηρεάσει την συγκρισιμότητα. Η αναγνώριση της αγοράς που έχει σχέση με την ενδοομιλική τιμολόγηση είναι μία πραγματική ερώτηση. Για έναν αριθμό επιχειρηματικών κλάδων, μεγάλες τοπικές αγορές που περιλαμβάνουν περιλαμβάνουν περισσότερες από μια χώρες μπορεί να αποδειχθεί ότι είναι λογικά ομοιογενείς, ωστόσο για άλλους, διαφορές ακόμη και εντός των εγχώριων αγορών μπορεί να είναι πολύ σημαντικές».

Εν προκειμένω, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, απορρίφθηκε το συγκρίσιμο δείγμα του φακέλου τεκμηρίωσης και δημιουργήθηκε νέο συγκρίσιμο δείγμα με όλα τα βήματα αναζήτησης, χρησιμοποιώντας πληροφόρηση της βάσης δεδομένων TP - Catalyst για το φορολογικό έτος 2019, με σκοπό την ακριβέστερη εξέταση της τήρησης ή μη της αρχής των ίσων αποστάσεων, εφαρμόζοντας τη μέθοδο του Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους Συναλλαγής (TNMM), σε οικονομικά αποτελέσματα επιχειρήσεων με δραστηριότητα μηχανικών και παροχής τεχνικών συμβουλών και τεχνικές δοκιμές και αναλύσεις (όπως το ελεγχόμενο μέρος) στη γεωγραφική περιοχή της Ελλάδας, καθώς οι ενδοομιλικές συναλλαγές λαμβάνουν χώρα στην εν λόγω γεωγραφική περιοχή, ενώ και το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων της εταιρείας προέρχεται από τη δραστηριοποίησή της στην Ελλάδα.

Όσον αφορά τον 2^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι ακόμη και αν υποτεθεί ότι ο έλεγχος έκανε χρήση της δικής του συγκριτικής μελέτης, είναι εσφαλμένη η συμπερίληψη εταιρειών με ακραία αποτελέσματα στο τελικό συγκρίσιμο δείγμα. Εν προκειμένω, οι εταιρείες με την επωνυμία.....» και «.....θα πρέπει να αφαιρεθούν από το συγκρίσιμο δείγμα, διότι εμφανίζουν ακραία αποτελέσματα, ήτοι δείκτες άνω του 100% κατά τη διάρκεια της τριετίας 1016-2018, με αποτέλεσμα να επηρεάζεται ο σταθμισμένος μέσος όρος των αποτελεσμάτων της τριετίας που αφορά τη συγκριτική μελέτη.

Επειδή, σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΑΣΑ, 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, δίνουν μεγαλύτερη έμφαση 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 Tr - Catalyst, ώστε να αναζητηθούν επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες μηχανικών, στη γεωγραφική περιοχή της Ελλάδας. Τέθηκαν συγκεκριμένα κριτήρια αναζήτησης συγκρίσιμων επιχειρήσεων, όπως αυτά προβλέπονται από τις Κατευθυντήριες Γραμμές ΟΟΣΑ και παρουσιάζονται στο συνημμένο στην οικεία έκθεση πόρισμα συγκριτικής ανάλυσης Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών, η δε απόρριψη ορισμένων από τις επιχειρήσεις του δείγματος έγινε στις περιπτώσεις κατά τις οποίες είτε ήταν συνδεδεμένες με άλλες είτε η επαλήθευση της συγκρισιμότητάς τους ήταν ανέφικτη λόγω περιορισμένων πληροφοριών (απουσία διαθέσιμης ιστοσελίδας), είτε επιτελούσαν διαφορετικές λειτουργίες από την προσφεύγουσα. Ως εκ τούτου, οι επιλεχθείσες από τον έλεγχο επιχειρήσεις πληρούν τα αντικειμενικά κριτήρια της αυτόματης αναζήτησης, αλλά και όλους τους παράγοντες συγκρισιμότητας της χειροκίνητης επισκόπησης του δείγματος.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΑΣΑ, στις περιπτώσεις όπου ένα ή περισσότερα δυνητικά συγκρίσιμα στοιχεία έχουν ακραία αποτελέσματα, χρειάζεται να γίνει κατανόηση των λόγων που οδηγούν σε αυτά τα ακραία αποτελέσματα, καθώς δεν είναι απαραίτητο ότι ο λόγος είναι ένα έλλειμμα στη συγκρισιμότητα, ή οι εξαιρετικές συνθήκες που

αντιμετωπίζει ένα κατά τα άλλα συγκρίσιμο τρίτο αντισυμβαλλόμενο μέρος. Περιπτώσεις που συναλλαγές/επιχειρήσεις με υψηλή κερδοφορία θα πρέπει να απορριφθούν από τη λίστα των συγκριτικών στοιχείων περιλαμβάνουν υποθέσεις όπου τα κέρδη δε δεικνύουν συνήθεις επιχειρηματικές συνθήκες, και όπου τα υψηλά κέρδη που πραγματοποιούνται από τρίτα ανεξάρτητα μέρη οφείλονται σε επίπεδα κινδύνου που δεν είναι συγκρίσιμα με αυτά που αναλαμβάνονται από τον φορολογούμενο στις ενδοομιλικές του συναλλαγές. Ήτοι, ένα ακραίο αποτέλεσμα δεν μπορεί να απορριφθεί στη βάση ότι τα αποτελέσματα των υιοθετημένων συγκριτικών στοιχείων απλά φαίνεται να είναι διαφορετικά από αυτά άλλων συγκριτικών στοιχείων, καθώς είναι τα γεγονότα και οι συνθήκες που αντιμετωπίζονται από την εξεταζόμενη επιχείρηση που θα καθορίσουν αν αυτή είναι συγκρίσιμη και όχι τα οικονομικά της αποτελέσματα. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι οι ως άνω εταιρείες θα πρέπει να αφαιρεθούν από το συγκρίσιμο δείγμα μόνο και μόνο διότι κατά την τριετία 2016-2018 εμφανίζουν δείκτη κερδοφορίας άνω του 100%, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, καθώς δεν αποδεικνύεται ότι μεταξύ των συγκρινόμενων συναλλαγών υφίστανται λειτουργικές διαφορές.

Επειδή, εξάλλου, 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, στατιστικά εργαλεία κεντρικής τάσης περιορισμού του εύρους (πχ. το ενδοτεταρτημοριακό εύρος, ή άλλα εκατοστημόρια) μπορεί να βοηθήσουν στην βελτίωση της αξιοπιστίας της συγκριτικής ανάλυσης. Ειδικότερα, είναι απαραίτητο να περιοριστεί το εύρος τιμών σε περιπτώσεις όπου δεν μπορεί να διασφαλιστεί η ακρίβεια και η αξιοπιστία των δεδομένων, προκειμένου να μειωθεί ο κίνδυνος σφάλματος. Οι φορολογικές αρχές των διαφόρων κρατών χρησιμοποιούν διάφορους μηχανισμούς για να μειώσουν την επίδραση των τιμών. Η ελληνική έννομη τάξη έχει υιοθετήσει μια πρακτική, η οποία βασίζεται στην αποδοχή ενός ενδοτεταρτημοριακού εύρους τιμών. Βάσει του άρθρου 7 της Α2-8092/2008 απόφασης του Υπουργού Ανάπτυξης, της ΠΟΛ. 1179/18-07-2013, και της ΠΟΛ. 1097/09-04-2014, στις περιπτώσεις όπου από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση των συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή ποσοστών κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων τιμών, με τη χρήση τεταρτημόριων. Ο προσδιορισμός των τεταρτημόριων του συνόλου των τιμών ή των ποσοστών κέρδους του δείγματος που χρησιμοποιήθηκε, γίνεται ως εξής:

Q1 = πρώτο τεταρτημόριο = 25ο εκατοστηαίο σημείο

Q2 = διάμεσος = 50ο εκατοστηαίο σημείο

Q3 = τρίτο τεταρτημόριο = 75ο εκατοστηαίο σημείο

Συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων θεωρείται οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημόριου, με την προϋπόθεση ότι η επιλογή αυτή αιτιολογείται επαρκώς. Εάν το ποσό της τιμής που καθορίζει η επιχείρηση, δεν συμπεριλαμβάνεται στο εύρος τιμών ή ποσοστών κέρδους του συγκρίσιμου δείγματος όπως προσδιορίστηκε σύμφωνα με τα προηγούμενα, η αρμόδια φορολογική αρχή προσδιορίζει την τιμή ή το ποσοστό κέρδους που είναι σύμφωνο με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Εν προκειμένω, δεδομένου ότι ο δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος της προσφεύγουσας, βάσει των οικονομικών της

στοιχείων, προσδιορίστηκε στο -10,26%, προέκυψε θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, καθώς αυτός βρίσκεται εκτός των ορίων του 1^{ου} και 3^{ου} τεταρτημορίου των αντίστοιχων δεικτών των συγκρίσιμων εταιρειών του δείγματος. Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν απέδειξε ότι το περιθώριο κέρδους της ελεγχόμενης συναλλαγής τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων, και ως εκ τούτου ο έλεγχος προέβη στη διόρθωση της ενδοομιλικής τιμολόγησης, σημειώνεται, δε, ότι 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.

Όσον αφορά τον 3^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας

Επειδή, τέλος η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι από τον έλεγχο έγινε χρήση λανθασμένων οικονομικών μεγεθών κατά τον υπολογισμό της επίμαχης λογιστικής διαφοράς, καθώς κατά τον υπολογισμό του δείκτη καθαρού κέρδους προς συνολικό κόστος κάνοντας χρήση του συνολικού κύκλου εργασιών και του συνολικού μερικού αποτελέσματος και έχοντας λάβει υπόψη τις σχετικές φορολογικές αναμορφώσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΕ, που διενήργησε η εταιρεία αυτοβούλως κατά το εξεταζόμενο φορολογικό έτος. Ως εκ τούτου η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δέχτηκε κατ' ουσία ότι οι φορολογικές αναμορφώσεις που διενήργησε η εταιρεία αυτοβούλως θα πρέπει να αφορούν και τη μη ενδοομιλική δραστηριότητα της εταιρείας. Ωστόσο ο έλεγχος εσφαλμένα υιοθέτησε την ως άνω προσέγγιση, δεδομένου ότι ο σχετικός δείκτης πρέπει να περιλαμβάνει τα οικονομικά μεγέθη (έσοδα και έξοδα) που αφορά αποκλειστικά την εξεταζόμενη κατηγορία ενδοομιλικών συναλλαγών και όχι τα συνολικά οικονομικά μεγέθη της εταιρείας, τα οποία περιλαμβάνουν έσοδα και έξοδα που προέρχονται και από τις συναλλαγές της με τους τρίτους πελάτες της. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τις λοιπές μόνιμες διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης, πέραν εκείνων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4172/2013, με αποτέλεσμα η εταιρεία να οδηγείται εμμέσως σε διπλή φορολόγηση.

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε, με την ΠΟΛ.1144/2014 ορίζεται ότι με βάση τη μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (Transactional Net Margin Method - TNMM), το καθαρό περιθώριο κέρδους μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε σχέση με ένα κατάλληλο μέγεθος (π.χ. κύκλος εργασιών, κόστος, πάγια) συγκρίνεται με το καθαρό περιθώριο κέρδους το οποίο επιτυγχάνουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε σχέση με το ίδιο μέγεθος και υπό παρόμοιες συνθήκες. Εν προκειμένω, ο έλεγχος κατά τη συγκριτική του ανάλυση χρησιμοποίησε το δείκτη κερδοφορίας του καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος), όπως αυτός ορίζεται από την μέθοδο TNMM και όπως προέκυψε από την κατάστρωση, τον ισολογισμό και τις λοιπές οικονομικές καταστάσεις της προσφεύγουσας επιχείρησης, με δεδομένο ότι κατά τον υπολογισμό του δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) για τις επιχειρήσεις του δείγματος χρησιμοποιήθηκε ο δείκτης καθαρού κέρδους προς το κόστος, με συνέπεια να διασφαλίζεται η αξιοπιστία της ανάλυσης και η σύγκριση όμοιων με όμοια μεγέθη. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο σχετικός δείκτης πρέπει να περιλαμβάνει τα οικονομικά μεγέθη (έσοδα και έξοδα) που αφορά αποκλειστικά την εξεταζόμενη κατηγορία ενδοομιλικών συναλλαγών και όχι τα συνολικά οικονομικά μεγέθη της εταιρείας αβασίμως προβάλλεται, πόσο μάλλον στην προκειμένη

περίπτωση που οι ενδοομιλικές συναλλαγές της στο σύνολο τους αντιστοιχούν σε ποσοστό άνω του 80% του κύκλου εργασιών της.

Σημειώνεται ότι κατά τον υπολογισμό του μερικού αποτελέσματος και συνεπώς και του σχετικού δείκτη κερδοφορίας της προσφεύγουσας εταιρείας, ο έλεγχος, για λόγους χρηστής διοίκησης και προκειμένου να μην οδηγηθεί σε μεγαλύτερη επιβάρυνση η προσφεύγουσα, αφαίρεσε το ποσό των 2.754.964,28 ευρώ, το οποίο αφορά τη φορολογική αναμόρφωση των ενδοομιλικών συναλλαγών στην οποία η ίδια η προσφεύγουσα προέβη με την υποβολή της αρχικής υποβληθείσας δήλωση φορολογίας εισοδήματος, με αποτέλεσμα ο δείκτης καθαρού κέρδους προς το κόστος της προσφεύγουσας να διαμορφωθεί σε ποσοστό -10,26% έναντι -32,11%.

Επειδή, τέλος, σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ότι κατά τον υπολογισμό της διόρθωσης της λειτουργικής κερδοφορίας της, λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, θα έπρεπε να ληφθούν υπόψη και οι προσαρμογές της φορολογικής αναμόρφωσης, που έχουν ήδη επιφέρει οι δηλωθείσες από την εταιρεία λογιστικές διαφορές, αυτός αβασίμως προβάλλεται, καθώς με αυτό τον τρόπο επιχειρείται σύγκριση μεταξύ ανόμοιων μεγεθών, ήτοι σύγκριση μεταξύ του φορολογικού αποτελέσματος της προσφεύγουσας και των λογιστικών αποτελεσμάτων των συγκρίσιμων εταιρειών του δείγματος, η οποία σύγκριση είναι εντελώς αυθαίρετη και οδηγεί σε εσφαλμένα συμπεράσματα.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην 29/05/2024 οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον η φορολογική αρχή φέρουσα το βάρος της απόδειξης, απέδειξε με πραγματικά περιστατικά ότι, για τις συναλλαγές της με τη συνδεδεμένη κυπριακή επιχείρηση η προσφεύγουσα ακολούθησε τιμολογιακή πολιτική μη σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, η δε προσφεύγουσα, ως φέρουσα το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου που επικαλείται, δεν προβάλλει κάποιο ισχυρισμό που να ανατρέπει τα πορίσματα του ελέγχου.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 26/06/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία», ΑΦΜ....., και των επικύρωση των με αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2019.

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

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη					
ή ζημιά		2.264.828,98	2.100.433,00	2.100.433,00	164.395,98
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	14.571.95	14.571.95		

	Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		22,50	22,50	22,50	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		4,50	4,50	4,50	
Τέλος επιτηδεύματος		1.000,00	1.000,00	1.000,00	
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		13.544,95	13.544,95	13.544,95	

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**

α.α. ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.