



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

Καλλιθέα, 29/06/2023

Αριθμός απόφασης: 785

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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*».

**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 13/03/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., με έδρα στο ....., κατά: α) της με αριθμ. .... /06-02-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/01/2016-31/12/2016, και β) της με αριθμ. .... /06-02-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/01/2017-31/12/2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

**5.** Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 06/02/2023 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας 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 13/03/2023 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. ....../06-02-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/01/2016-31/12/2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 31.923,10 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 15.961,55 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **47.884,65 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

β) Με την υπ' αριθμ. ....../06-02-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/01/2017-31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 86.106,05 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 43.053,03 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **129.159,08 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 06/02/2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. ....../13-01-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 ως εξής:

| ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ   | ΠΟΣΟ              |
|---|-------------------|
| Λογ. 64.02.07 Έξοδα προβολής δια λοιπών μεθόδων             | 26.021,72         |
| Λογ. 64.98.97 Χρέωση κόστους .....                          | 59.884,53         |
| Λογ. 64.98.08 ΦΠΑ εκπιπτ. στη φορολογία εισοδ. 24%          | 5,93              |
| Ενδοομιλικές διαφορές                                       | 228.975,78        |
| <b>Γενικό Σύνολο λογιστικών διαφορών 2016</b>               | <b>314.887,96</b> |
| Λογ. 61.98.01 Αμοιβές οικονομικών συμβούλων                 | 1.480,00          |
| Λογ. 64.98.96 Αμοιβές διαφόρων τρίτων                       | 3.661,84          |
| Λογ. 64.00.03 Έξοδα μετ. υλ. αγ. πωλησ. με ΜΜ τρίτων        | 13.100,00         |
| Λογ. 64.02.98 Διάφορα έξοδα προβολής & διαφήμισης           | 8.707,50          |
| Λογ. 64.98.97 Μετακ. εξοδ. διοικη. λειτουργ. από μητρική 0% | 65.159,73         |
| <b>Γενικό Σύνολο λογιστικών διαφορών 2017</b>               | <b>92.109,07</b>  |

Ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας εταιρείας για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, όπως αυτά προέκυψαν από τα τηρηθέντα βιβλία, λαμβάνοντας υπόψη επιπλέον τις υποβληθείσες αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, με την προσθήκη των ως άνω λογιστικών διαφορών, ως ακολούθως:

| <b>Φορολογική περίοδος 01/01/2016 - 31/12/2016</b>                           |                   |
|--|-------------------|
| Κέρδη Χρήσης βάσει ΔΛΠ   | 93.030,34         |
| Πλέον: Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π.-ΦΒ                                  | 194.829,61        |
| Πλέον: Λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν (με την αρχική δήλωση)              | 197.654,15        |
| Πλέον: Λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν (με την τροπ/κη δήλωση ν.4512/2018) | 79.641,85         |
| <b>Κέρδη χρήσεως βάσει δήλωσης</b>   | <b>565.155,95</b> |
| Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου  | 314.887,96        |
| <b>Σύνολο καθαρών κερδών βάσει ελέγχου</b>                                   | <b>880.043,91</b> |
| Μείον ζημίες παρελθουσών χρήσεων   | 769.964,27        |
| <b>Κέρδη μετά τη φορολογική αναμόρφωση</b>                                   | <b>110.079,64</b> |

| <b>Φορολογική περίοδος 01/01/2017 - 31/12/2017</b>                            |                   |
|---|-------------------|
| Κέρδη Χρήσης βάσει ΔΛΠ  | 322.401,52        |
| Μείον: Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π.-ΦΒ                                   | 193.421,04        |
| Πλέον : Λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν (με την αρχική δήλωση)              | 99.719,93         |
| Πλέον : Λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν (με την τροπ/κη δήλωση ν.4512/2018) | 205.444,27        |
| <b>Κέρδη χρήσεως βάσει δήλωσης</b>  | <b>434.144,68</b> |
| Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου   | 92.109,07         |
| <b>Σύνολο καθαρών κερδών βάσει ελέγχου</b>                                    | <b>526.253,75</b> |
| Μείον ζημίες παρελθουσών χρήσεων  | 0                 |
| <b>Κέρδη μετά τη φορολογική αναμόρφωση</b>                                    | <b>526.253,73</b> |

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οι υπ' αριθμ. ....../06-02-2023 και ...../06-02-2023 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου, φορολογικών ετών 2016 και 2017 αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

**1. Παράνομος, εσφαλμένος και πλημμελώς απολογημένος καταλογισμός διαφορών λόγω δήθεν μη τήρησης των κανόνων περί ενδοομιλικών συναλλαγών και, συγκεκριμένα, λόγω δήθεν υπερτιμολόγησης των αγορών που πραγματοποίησε η εταιρεία από συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Ειδικότερα:**

- **Επί της διαπίστωσης του ελέγχου περί υπερτιμολόγησης των αγορών που πραγματοποίησε η εταιρεία από συνδεδεμένες επιχειρήσεις:**

Η εταιρεία χρησιμοποίησε τη μέθοδο του Επιμερισμού του Κέρδους, για την οποία έχει λάβει και προέγκριση από τις Ιταλικές Φορολογικές Αρχές μέσω σχετικής συμφωνίας προέγκρισης μεθοδολογίας

ενδοομιλικής τιμολόγησης (APA). Η μέθοδος του Κέρδους είναι η βασική μέθοδος που υιοθέτησε η εταιρεία στο Φάκελο Τεκμηρίωσης για να τεκμηριώσει τις συναλλαγές αγοράς εμπορευμάτων και ανταλλακτικών. Σε κάθε περίπτωση, αν ήθελε υποτεθεί ότι ο έλεγχος δεν αποδέχεται την επιλογή και εφαρμογή της βασικής μεθόδου τεκμηρίωσης (μέθοδος του Επιμερισμού του Κέρδους), φέρει στο ακέραιο το βάρος να αποδείξει αιτιολογημένα τους λόγους απόρριψης αυτής ως ακατάλληλης. Εν προκειμένω, ο έλεγχος, χωρίς να φτάσει στο σημείο να εξετάσει τη δυνατότητα εφαρμογής της μεθόδου τεκμηρίωσης του Επιμερισμού του Κέρδους, την απορρίπτει *a priori*, επειδή δήθεν δεν είναι η μέθοδος τεκμηρίωσης που χρησιμοποιεί η εταιρεία για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών της συναλλαγών, και μεταβαίνει απευθείας στην αξιολόγηση εφαρμογής της επικουρικής μεθόδου τεκμηρίωσης (δηλαδή της μεθόδου της Τιμής Μεταπώλησης). Κατά συνέπεια, ο έλεγχος όχι μόνο δεν αποδεικνύει γιατί η μέθοδος του Επιμερισμού του Κέρδους δεν είναι κατάλληλη μέθοδος, αλλά αντιθέτως διατείνεται εντελώς εσφαλμένως και αυθαίρετως ότι η εταιρεία δε χρησιμοποίησε τη μέθοδο αυτή στο Φάκελο Τεκμηρίωσης που του παρέδωσε.

- **Επί της απόρριψης της επικουρικής μεθόδου τεκμηρίωσης της Τιμής Μεταπώλησης (TM) και της επιλογής της μεθόδου του Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους Συναλλαγής (ΚΠΚΣ):**

Ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι δεν μπορεί να εφαρμοστεί η μέθοδος της TM επειδή η εταιρεία είναι διανομέας και ως εκ τούτου επιτελεί πρόσθετες λειτουργίες και κινδύνους που αφορούν τη διανομή ενδοομιλικών αγορασθέντων εμπορευμάτων, έρχεται σε πλήρη αντίθεση με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ και τις διεθνείς πρακτικές και συνακόλουθα η εν λόγω απόρριψη της μεθόδου της TM από τον έλεγχο αποβαίνει αβάσιμη και εσφαλμένη. Στην προκειμένη περίπτωση, η εφαρμογή της μεθόδου της TM είναι εφικτή, διότι κατέστη δυνατό να βρεθούν εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία μέσω της βάσης δεδομένων TP Catalyst. Επομένως, η μέθοδος της TM μπορεί να εφαρμοστεί αξιόπιστα στο πλαίσιο της συναλλαγής αγοραπωλησιών εμπορευμάτων και ανταλλακτικών και για το λόγο αυτό πρέπει να προτιμάται έναντι της συναλλακτικής μεθόδου ΚΠΚΣ που προκρίνει ο έλεγχος. Περαιτέρω, αναφορικά με την αυθαίρετη επιλογή της μεθόδου ΚΠΚΣ, οι Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ προκρίνουν την ξεχωριστή εξέταση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Η από κοινού εξέταση των συναλλαγών που αφορούν αγοραπωλησίες εμπορευμάτων με τις συναλλαγές που αφορούν λήψη διοικητικών υπηρεσιών, υπηρεσιών πληροφορικής και προωθήσεις πωλήσεων δε στηρίζεται σε κανένα νομικό έρεισμα και έρχεται σε πλήρη αντίθεση με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ και ως εκ τούτου θα πρέπει να απορριφθεί. Συνακόλουθα θα πρέπει να απορριφθεί ως μέθοδος τεκμηρίωσης η μέθοδος του ΚΠΚΣ, διότι ο έλεγχος την επέλεξε αποκλειστικά για να μπορέσει να αξιολογήσει ομαδοποιημένα τις συναλλαγές.

- **Επί της επιλογής του δείγματος των εταιρειών με συγκρίσιμες λειτουργίες:**

Ακόμα και αν ήθελε υποτεθεί ότι η μέθοδος του ΚΠΚΣ είναι η πιο κατάλληλη για τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών αγοραπωλησίας εμπορευμάτων και ανταλλακτικών και λήψης υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης, πληροφορικής και προώθησης πωλήσεων, ο έλεγχος, προκειμένου να υπολογίσει το εύρος περιθωρίων καθαρού λειτουργικού κέρδους, εσφαλμένα στηρίχθηκε στην έρευνα στη βάση δεδομένων TP Catalyst Pro, που περιλαμβάνεται στο Φάκελο και η οποία είχε ετοιμαστεί στο πλαίσιο εφαρμογής της μεθόδου TM.

- **Επί της επιλογής της διαμέσου ως σημείου διόρθωσης της κερδοφορίας της εταιρείας:**

Η όποια διόρθωση των κερδών, ακόμα και στο πλαίσιο της εσφαλμένης προσέγγισης του ελέγχου, θα πρέπει να γίνει στο πρώτο τεταρτημόριο των αντίστοιχων συγκριτικών μελετών, εν προκειμένω στο 2,07% της συγκριτικής μελέτης διανομής.

**2. Παράνομος, εσφαλμένος και πλημμελώς απολογημένος καταλογισμός λογιστικών διαφορών κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης καθ' όλα νόμιμων και τεκμηριωμένων δαπανών.**

Ο έλεγχος όλως εσφαλμένως, παρανόμως και αβασίμως καταλογίζει δήθεν λογιστικές διαφορές (σελ. 31-33 της έκθεσης ελέγχου), καίτοι για τις επίμαχες δαπάνες αφενός προσκομίστηκαν τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία και αφετέρου δε στοιχειοθετείται καμία εκ των περιοριστικώς αναφερόμενων περιπτώσεων μη εκπαισιμότητας που περιγράφονται στις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΕ. Σε κάθε περίπτωση, ο καταλογισμός των ως άνω λογιστικών διαφορών συνιστά κατ' ουσίαν διπλή φορολόγηση, διότι τα ίδια κονδύλια ελήφθησαν υπόψη κατά τον έλεγχο της εφαρμογής των κανόνων περί ενδοομιλικών συναλλαγών και συνακόλουθα συνεκτιμήθηκαν και συνυπολογίστηκαν κατά τον καταλογισμό των διαφορών που επήλθε στο πεδίο αυτό, με συνέπεια ο εκ νέου καταλογισμός τους ως λογιστικών διαφορών να τυγχάνει παράνομος και ανεπίτρεπτος.

**Ως προς τις διαφορές ενδοομιλικών συναλλαγών**

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

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

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

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

**«ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄**

**ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΕ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

Τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες των περιπτώσεων γ' και δ' του άρθρου 2 του ΚΦΕ, για τις συναλλαγές καθώς και τη μεταφορά λειτουργιών που πραγματοποιούν με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του ίδιου άρθρου και οι οποίες εμπίπτουν στο άρθρο 50 και 51 του ΚΦΕ, υποχρεούνται να τηρούν τον Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 21 του 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 εξαιρεθεί 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 διεξόδου σε αγορές, ανάπτυξη νέων και καινοτόμων προϊόντων, αύξηση μεριδίου αγοράς, κ.λπ.).**

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

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

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

Ο προσδιορισμός των τεταρτημορίων γίνεται ως εξής:

Q1= πρώτο τεταρτημόριο= 25ο εκατοστιαίο σημείο

Q2= διάμεσος= 50ο εκατοστιαίο σημείο

Q3= τρίτο τεταρτημόριο= 75ο εκατοστιαίο σημείο

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

**Επειδή**, εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθμ. ....../13-01-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και για το φορολογικό έτος 2016 διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στην τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Ειδικότερα, σύμφωνα με τα όσα



αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Η προσφεύγουσα εταιρεία είναι συνδεδεμένη επιχείρηση με τις κάτωθι επιχειρήσεις με τις οποίες πραγματοποίησε ενδοομιλικές συναλλαγές κατά το φορολογικό έτος 2016, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

### Κατάλογος ενδοομιλικών συναλλαγών προς τεκμηρίωση για το έτος 2016

| Α/Α | Επωνυμία             | Αγορά και Λήψη Υπηρεσιών |                                      |                     |                                       |                        |                         |                              |                   |
|-----|----------------------|--------------------------|--------------------------------------|---------------------|---------------------------------------|------------------------|-------------------------|------------------------------|-------------------|
|     |                      | Αγορά εμπορευμάτων       | Μεταφορικά Έξοδα αγοράς εμπορευμάτων | Αγορά Ανταλλακτικών | Μεταφορικά έξοδα αγοράς ανταλλακτικών | Καταβολή τόκων Δανείου | Έξοδα προώθηση πωλήσεων | Λήψη Διοικητικής υποστήριξης | Λήψη υπηρεσιών ΙΤ |
| 1   |                      | 60.993,58                | 10.801,82                            |                     |                                       |                        |                         |                              |                   |
| 2   |                      | 46.384,40                | 4.425,20                             |                     |                                       |                        |                         |                              |                   |
| 3   |                      | 436.807,06               |                                      |                     |                                       |                        |                         |                              |                   |
| 4   |                      | 819.301,12               |                                      |                     |                                       |                        |                         |                              |                   |
| 5   |                      | 9.416,17                 | 55,00                                |                     |                                       |                        |                         |                              |                   |
| 6   |                      | 3.592.042,96             | 351.595,23                           |                     |                                       |                        | 127.271,21              | 59.108,31                    |                   |
| 7   |                      | 3.651,10                 | 443,11                               |                     |                                       |                        |                         |                              |                   |
| 8   |                      | 28.629,80                | 3.487,60                             |                     |                                       |                        |                         |                              |                   |
| 9   |                      | 11.263,96                | 2.640,00                             |                     |                                       |                        |                         |                              |                   |
| 10  |                      | 1.196.823,05             | 45.660,00                            |                     |                                       |                        |                         |                              |                   |
| 11  |                      | 11.970,00                | 2.297,52                             |                     |                                       |                        |                         |                              |                   |
| 12  |                      | 19.629,00                | 3.350,00                             |                     |                                       |                        |                         |                              |                   |
| 13  |                      | 1.933.488,74             |                                      |                     |                                       |                        |                         |                              |                   |
| 14  |                      |                          |                                      | 66.217,67           | 2.110,00                              |                        |                         |                              | 87.432,00         |
| 15  |                      |                          |                                      |                     |                                       | 14.799,30              |                         |                              |                   |
| 16  |                      |                          |                                      |                     |                                       | 73.400,68              |                         |                              |                   |
| 17  |                      |                          |                                      |                     |                                       |                        |                         | 21.407,62                    |                   |
|     | <b>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ</b> | <b>8.170.400,94</b>      | <b>424.755,48</b>                    | <b>66.217,67</b>    | <b>2.110,00</b>                       | <b>88.199,98</b>       | <b>127.271,21</b>       | <b>80.515,93</b>             | <b>87.432,00</b>  |

| Α/Α | Επωνυμία             | Πώληση και Παροχή Υπηρεσιών |                                       |
|-----|----------------------|-----------------------------|---------------------------------------|
|     |                      | Πώληση Εμπορευμάτων         | Μεταφορικά έξοδα πώλησης εμπορευμάτων |
| 1   | .....                | 68.059,27                   | 9.901,56                              |
| 2   | .....                | 4.763,15                    | 629,30                                |
| 3   | .....                | 116.980,26                  | 15.998,99                             |
| 4   | .....                | 17.369,30                   | 2.354,70                              |
| 5   | .....                | 9.354,00                    | 771,00                                |
| 6   | .....                | 9.992,16                    | 3.170,28                              |
|     | <b>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ</b> | <b>226.518,14</b>           | <b>32.825,83</b>                      |

Στο φάκελο τεκμηρίωσης συναλλαγών που προσκομίστηκε στον έλεγχο τεκμηριώνονται οι παρακάτω κατηγορίες συναλλαγών με τις εξής μεθοδολογίες:

1. Αγορές εμπορευμάτων και ανταλλακτικών και μεταφορικών εξόδων αυτών, συνολικής αξίας 8.633.484,09 ευρώ για την χρήση 2016, για την τεκμηρίωση των οποίων η προσφεύγουσα εταιρεία έχει ακολουθήσει την παραδοσιακή μέθοδο της Τιμής Μεταπώλησης (RPM).
2. Πωλήσεις εμπορευμάτων συνολικής αξίας 259.343,97 ευρώ για την χρήση 2016, για την τεκμηρίωση των οποίων η προσφεύγουσα εταιρεία έχει ακολουθήσει τη μέθοδο της Τιμής Μεταπώλησης (RPM).
3. Λήψη υπηρεσιών για προώθηση διοικητικής υποστήριξης και πληροφορικής συνολικής αξίας 295.219,14 ευρώ για την χρήση 2016, για την τεκμηρίωση των οποίων η προσφεύγουσα εταιρεία έχει ακολουθήσει τη μη παραδοσιακή μέθοδο Καθαρού κέρδους Συναλλαγής (TNNM) με τη χρήση των δεικτών Λειτουργικό Περιθώριο κέρδους προς το συνολικό κόστος.

4. Για την καταβολή των τόκων ποσού 88.179,98 ευρώ για την χρήση 2016, για την τεκμηρίωση των οποίων η προσφεύγουσα εταιρεία έχει ακολουθήσει την παραδοσιακή μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP).

Ο έλεγχος για τις ως άνω συναλλαγές με A/A 1-3 έκρινε ότι πρέπει να εξεταστούν ενιαία/συνολικά και ως εκ τούτου προσδιόρισε ένα νέο συγκρίσιμο δείγμα, όπως αναλύεται και τεκμηριώνεται στις σελίδες 50-51 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Συγκεκριμένα, σχετικά με τις αγοραπωλησίες εμπορευμάτων η χρησιμοποιηθείσα μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης, ήτοι η μέθοδος Τιμή Μεταπώλησης (συναλλαγές με A/A 1-2) απορρίφθηκε, διότι τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των εμπορευμάτων (ποιότητα, όγκος πωλήσεων) επηρεάζουν την τιμή αγοράς (ενδοομιλική τιμή), ώστε οι διαφορές στις τιμές να οφείλονται στις διαφορές των χαρακτηριστικών και όχι στην τιμολόγηση που εξετάζεται για την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Επιπλέον, ο έλεγχος έκρινε ότι η μέθοδος της Τιμής μεταπώλησης (Resale price method-RPM) δεν μπορεί να εφαρμοστεί με αξιοπιστία, καθότι η προσφεύγουσα εταιρεία ..... καταβάλλει αμοιβές για τη λήψη υπηρεσιών προώθησης, διοικητικής υποστήριξης και πληροφορικής σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις που καταχωρίζονται στα λειτουργικά της κόστη και όχι στο κόστος πωληθέντων της. Ωστόσο, μια ανεξάρτητη επιχείρηση θα αξίωνε μια μικρότερη τιμή αγοράς των εμπορευμάτων (μεγαλύτερο μικτό περιθώριο κέρδους), ώστε να καλύψει τα πρόσθετα λειτουργικά κόστη. Εξάλλου, η προσφεύγουσα χαρακτηρίζεται ως «διανομέας» και αναλαμβάνει πρόσθετες λειτουργίες και κινδύνους (κίνδυνος αγοράς, αποθέματος και πιστωτικός κίνδυνος) που αφορούν τη διανομή των ενδοομιλικά αγορασμένων εμπορευμάτων.

Επομένως, ο έλεγχος έκρινε ότι θα πρέπει να εφαρμοστεί η μέθοδος του Καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), καθότι η μέθοδος αυτή λαμβάνει υπόψη της τις υπάρχουσες διαφορές επί των λειτουργιών (functions) που επιτελούνται (υπηρεσίες προώθησης, διοικητικής υποστήριξης και πληροφορικής), αφού για τον υπολογισμό του δείκτη κερδοφορίας αφαιρούνται τα λειτουργικά κόστη και έτσι οι όποιες λειτουργικές διαφορές απαλείφονται (καθώς αφαιρείται το σχετικό τους κόστος).

Η επιλεγείσα από τον έλεγχο μεθοδολογία της εξέτασης των συναλλαγών σε συνδυαστική βάση προβλέπεται από την διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ-τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση-Ιούλιος 2017), που στην **παράγραφο 3.11**, αναφέρουν πως:

*«Καθώς κάποιες διενεργηθείσες ξεχωριστές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων μπορεί να χρειάζεται να αξιολογηθούν ενιαία, ώστε να καθοριστεί αν τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων, άλλες συναλλαγές μεταξύ αυτών των επιχειρήσεων που τιμολογήθηκαν ως πακέτο, να πρέπει να αξιολογηθούν ξεχωριστά. Ένας όμιλος μπορεί να συνδυάζει ένα πακέτο συναλλαγών και να καθορίζει μια τιμή για ένα σύνολο συναλλαγών, όπως τα άυλα περιουσιακά στοιχεία για τη χρήση μιας πατέντας, της τεχνογνωσίας, και σημάτων, την παροχή τεχνικών και διοικητικών υπηρεσιών, και τη μίσθωση παραγωγικών μονάδων. Αυτός ο τύπος συναλλαγών καλείται συνήθως ένα πακέτο συναλλαγών. Ωστόσο, τέτοια πακέτα συναλλαγών δεν είναι πιθανό να περιλαμβάνουν την πώληση αγαθών, αν και η τιμή που χρεώνεται για την πώληση αγαθών μπορεί να καλύπτει μέρος συνοδευόμενων υπηρεσιών. Σε κάποιες περιπτώσεις, μπορεί να μην είναι δυνατή η αξιολόγηση ολόκληρου του πακέτου ώστε κάποια στοιχεία του θα πρέπει να*

αξιολογηθούν ξεχωριστά. Σε αυτές τις περιπτώσεις, αφού καθοριστούν ξεχωριστές τιμές ίσων αποστάσεων για κάθε στοιχείο του πακέτου, η φορολογική διοίκηση θα πρέπει παράλα αυτά να αξιολογεί αν η ενδοομιλική τιμολόγηση για ολόκληρο το πακέτο τηρεί τις ίσες αποστάσεις.»

Με βάση τα ανωτέρω, ως προς την επιλογή του δείγματος της χρήσης 2016, επικαιροποιήθηκε η ανάλυση που είχε διενεργήσει η ίδια η επιχείρηση για το έτος 2015 χρησιμοποιώντας πληροφόρηση για το φορολογικό έτος 2016 της βάσης δεδομένων TP Catalyst (Έκδοση 85-Απρίλιος 2017), ώστε το δείγμα των συγκρίσιμων επιχειρήσεων να προσαρμοστεί στα οικονομικά αποτελέσματα της τριετίας 2013 έως 2015.

Κατά την επικαιροποίηση του δείγματος απορρίφθηκαν επί του φακέλου τεκμηρίωσης οι κάτωθι τρεις (3) επιχειρήσεις που δεν είχαν διαθέσιμα οικονομικά αποτελέσματα για όλα τα έτη της τριετίας 2013 έως 2015, ώστε να υπολογιστούν όρια ίσων αποστάσεων:

| A/A | Επωνυμία | Κωδικός αριθμός στη βάση δεδομένων | Χώρα   | Κωδικός αριθμός δραστηριότητας (ΚΑΔ) | Λόγος απόρριψης   |
|-----|----------|------------------------------------|--------|--------------------------------------|---|
| 1   | .....    | .....                              | Ελλάδα | 4643                                 | Χωρίς διαθέσιμα οικονομικά αποτελέσματα για την τριετία από 2013 έως 2015 |
| 2   | .....    | .....                              | Ελλάδα | 4643                                 | Χωρίς διαθέσιμα οικονομικά αποτελέσματα για την τριετία από 2013 έως 2015 |
| 3   | .....    | .....                              | Ελλάδα | 4643                                 | Χωρίς διαθέσιμα οικονομικά αποτελέσματα για την τριετία από 2013 έως 2015 |

Μετά την απόρριψη των εταιρειών αυτών από το αρχικό δείγμα, η τελική σύνθεση του δείγματος που συγκρίθηκε με την προσφεύγουσα εταιρεία για την τριετία 2013-2015 αποτελείται από τις παρακάτω επτά (7) εταιρείες:

| A/A | Επωνυμία | Κωδικός αριθμός στη βάση δεδομένων | Χώρα   | Κωδικός αριθμός δραστηριότητας (ΚΑΔ) | Διαθέσιμη ιστοσελίδα |
|-----|----------|------------------------------------|--------|--------------------------------------|----------------------|
| 1   | .....    | .....                              | Ελλάδα | 4643                                 | .....                |
| 2   | .....    | .....                              | Ελλάδα | 4643                                 | .....                |
| 3   | .....    | .....                              | Ελλάδα | 4643                                 | .....                |
| 4   | .....    | .....                              | Ελλάδα | 4643                                 | .....                |
| 5   | .....    | .....                              | Ελλάδα | 4643                                 | .....                |
| 6   | .....    | .....                              | Ελλάδα | 4643                                 | .....                |
| 7   | .....    | .....                              | Ελλάδα | 4643                                 | .....                |

Από τον έλεγχο για την τεκμηρίωση της ενδοομιλικής συναλλαγής (αγορά και πώληση προϊόντων και εμπορευμάτων, καθώς και λήψη υπηρεσιών για προώθηση διοικητικής υποστήριξης και πληροφορική) ως εξεταζόμενο μέρος (tested party) επιλέχθηκε η προσφεύγουσα εταιρεία ..... και ως μέθοδος τεκμηρίωσης η μέθοδος του Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους Συναλλαγής (TNMM) με δείκτη κερδοφορίας το μερικό αποτέλεσμα προς πωλήσεις.

Στη συνέχεια αντλήθηκαν τα οικονομικά στοιχεία της τριετίας 2013-2015 για τις ως άνω επτά (7) συγκρίσιμες επιχειρήσεις που απέμειναν στο τελικό συγκρίσιμο δείγμα και υπολογίστηκαν δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα) με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας. Τα όρια ίσων αποστάσεων που προέκυψαν είναι τα παρακάτω:

| <b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ</b>            | <b>2016</b>   |
|-----------------------------------|---------------|
| Σταθμισμένος μέσος όρος τριετίας  | 2013-2015     |
| Ελάχιστο                          | 0,10%         |
| <b>1<sup>ο</sup> Τεταρτημόριο</b> | <b>2,07%</b>  |
| <b>Διάμεσος</b>                   | <b>3,35%</b>  |
| <b>3<sup>ο</sup> Τεταρτημόριο</b> | <b>13,90%</b> |
| Μέγιστο                           | 23,43%        |
| Πλήθος επιχειρήσεων               | Επτά (7)      |

Σύμφωνα με τις δημοσιευμένες Οικονομικές Καταστάσεις του ελεγχόμενου μέρους ..... οι δείκτες του καθαρού περιθωρίου κέρδους (EBIT) προς τον κύκλο εργασιών για το φορολογικό έτος 2016 είναι:

| <b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ</b> | <b>2016</b> |
|------------------------|-------------|
| ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ        | 12.758.680  |
| EBIT                   | 198.440,46  |
|                        | 1,56%       |

Από τα παραπάνω προέκυψε ότι η τιμή του δείκτη του καθαρού περιθωρίου κέρδους της προς τον κύκλο εργασιών για το φορολογικό έτος 2016 βρίσκεται **εκτός** του εύρους τιμών του ανωτέρω πίνακα και συνεπώς κατά την εν λόγω ενδοομιλική συναλλαγή δεν τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων.

Ως εκ τούτου προέκυψε για το φορολογικό έτος 2016 διαφορά από της ενδοομιλικές συναλλαγές ποσού 228.975,78 ευρώ  $[12.758.680 \cdot (3,35\% - 1,56\%)]$ , η οποία προστέθηκε της λογιστικής διαφοράς του ελέγχου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 50 του ν. 4172/2013.

**Επειδή**, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα επικαλείται παράνομο, εσφαλμένο και πλημμελώς αιτιολογημένο καταλογισμό διαφορών λόγω δήθεν μη τήρησης των κανόνων περί ενδοομιλικών συναλλαγών και, συγκεκριμένα, λόγω δήθεν υπερτιμολόγησης των αγορών που πραγματοποίησε η εταιρεία από συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Τους ίδιους ακριβώς ισχυρισμούς, όπως αυτοί αναφέρονται στις σελίδες 7 έως 27 της ενδικοφανούς της προσφυγής, η προσφεύγουσα εταιρεία είχε προβάλει στον έλεγχο με τα με αριθμ. πρωτ. .... /19-12-2022 και ..... /09-01-2023 υπομνήματά της επί των με αριθμ. .... /29-11-2022 και ..... /02-12-2022 σημειωμάτων διαπιστώσεων ελέγχου. Οι εν λόγω ισχυρισμοί αντικρούονται με σαφήνεια, αναλυτικά και τεκμηριωμένα στις σελίδες 66-71 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Ειδικότερα:

**Ι) Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ότι υπάρχει προέγκριση ενδοομιλικής τιμολόγησης με τις Ιταλικές φορολογικές Αρχές για τη χρήση της μεθόδου Επιμερισμού του Κέρδους:**

- Όπως αναφέρεται και στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, σε κάθε περίπτωση η διαδικασία της μονομερούς διαπραγματεύσεως για την επίτευξη συμφωνίας προέγκρισης δεσμεύει την φορολογική αρχή που συμβλήθηκε στη συμφωνία αυτή και με κανένα τρόπο έτερες φορολογικές διοικήσεις. Η μονομερής συμφωνία προέγκρισης δεν μπορεί να είναι δεσμευτική για άλλη φορολογική διοίκηση πέραν της συμβληθείσας, καθώς υπάρχει ο κίνδυνος η συμφωνία να είναι προς όφελος του συμβληθέντος κράτους έναντι άλλων μη συμβληθέντων κρατών, στα οποία βρίσκονται συνδεδεμένες επιχειρήσεις της αιτούμενης τη μονομερή συμφωνία προέγκρισης, τα οποία δεν έχουν τη δυνατότητα να εκφράσουν την άποψή τους. Αυτός είναι και ο λόγος πρόβλεψης διμερών και πολυμερών αποφάσεων προέγκρισης. Η Ελληνική Φορολογική Διοίκηση θα δεσμευόταν σε περίπτωση σύναψης διμερούς απόφασης προέγκρισης με τις Ιταλικές Αρχές, πράγμα το οποίο η προσφεύγουσα δεν επέλεξε.

Στην απόφαση της ΔΕΔ, την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα (ΔΕΔ 4387/2021) γίνεται αναφορά ότι ο τότε διενεργηθείς έλεγχος αξιολόγησε και αποδέχτηκε τις κρίσιμες παραδοχές στις οποίες προέβησαν οι αλλοδαπές φορολογικές αρχές, για τη χορήγηση απόφασης προέγκρισης της ενδοομιλικής τιμολόγησης συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Στην περίπτωση του παρόντος ελέγχου, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στη με αριθμ. πρωτ. ....../13-03-2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η επιχείρηση εφάρμοσε επί του φακέλου τεκμηρίωσης, τον οποίο η ίδια συνέταξε και προσκόμισε στον έλεγχο, δύο μεθόδους:

i) τη μέθοδο Profit Split (Μέθοδος Επιμερισμού Κέρδους), για την οποία υπάρχει προέγκριση από τις Ιταλικές Αρχές, για την οποία όμως ο φάκελος τεκμηρίωσης δεν παρέχει στοιχεία για τον τρόπο εφαρμογής της, προκειμένου ο έλεγχος να αξιολογήσει τις εν λόγω παραδοχές τις οποίες προέβησαν οι αλλοδαπές φορολογικές αρχές και

ii) την επικουρική μέθοδο τεκμηρίωσης Τιμή Μεταπώλησης. λόγω πολυπλοκότητας της μεθόδου Profit Split, η οποία αναλύεται εκτενώς στο φάκελο τεκμηρίωσης (σελ. 38-40), την οποία ο έλεγχος αξιολόγησε, καθώς είναι η μοναδική διαθέσιμη μέθοδος τεκμηρίωσης επί του φακέλου.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, καθώς δε δύναται να αξιολογηθούν οι κρίσιμες παραδοχές της αλλοδαπής φορολογικής αρχής

- Επιπροσθέτως στις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ (C παρ. 28 Παράρτημα II, Κεφαλαίου V) ρητά αναφέρεται ότι είτε αίτημα μονομερές είτε διμερές (προς δύο φορολογικές αρχές) για την προέγκριση ενδοομιλικής τιμολογήσεως τίθεται από την εταιρία, η οποία φέρει και την κύρια ευθύνη να παρέχει πληροφορίες στις φορολογικές Αρχές. Ως εκ τούτου ουδεμία υποχρέωση έχει η Ελληνική φορολογική Αρχή να υποβάλει αίτημα προς τις Ιταλικές φορολογικές Αρχές, ώστε να τεθεί η συμφωνία Προεγκρίσεως Ενδοομιλικής Τιμολογήσεως στη διάθεση των Ελληνικών φορολογικών αρχών. Σε κάθε περίπτωση, η μονομερής απόφαση προέγκρισης δεσμεύει αποκλειστικά τα συμβαλλόμενα μέρη και κανένα άλλο.

II) Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ότι η βασική μέθοδος τεκμηρίωσης, που χρησιμοποιεί για την τεκμηρίωση της συναλλαγής των αγορών εμπορευμάτων και αγοράς ανταλλακτικών, είναι η μέθοδος του Επιμερισμού του Κέρδους (Profit Split) και, επικουρικά μόνο, χρησιμοποιεί τη μέθοδο της Τιμής Μεταπώλησεως (Resale Price Method In Resale Minus).

- Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στη με αριθμ. πρωτ. ....../13-03-2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., στον προσκομισθέντα φάκελο τεκμηρίωσης υπάρχει σαφής ανάλυση (σελ. 36-37) για το πρώτο στάδιο της μεθόδου επιμερισμού κέρδους, όπου υπολογίζεται η μέθοδος του περιθωρίου κέρδους για τη δραστηριότητα της παραγωγής και της διανομής. Αντίθετα για το δεύτερο στάδιο, όπου υποτίθεται ότι ακολουθείται η PROFIT SPLIT (μέθοδος επιμερισμού κέρδους) στο φάκελο τεκμηρίωσης υπάρχει θεωρητική περιγραφή των βημάτων (σελ. 37), χωρίς όμως να παρέχεται οποιαδήποτε υποστηρικτική τεκμηρίωση. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι δεν προσδιορίζεται ποιο είναι το «υπολειμματικό κέρδος» που απομένει και επιμερίζεται σύμφωνα με τη μέθοδο του Επιμερισμού Κέρδους, ποιο είναι το «πρόσθετο κέρδος» που πραγματοποιεί το κάθε μέρος, προκειμένου να υπολογιστεί το ποσοστό συμμετοχής του κάθε συμβαλλόμενου στις δραστηριότητες αυτές, και εν συνεχεία να προσδιοριστεί το ποσό του υπολειμματικού κέρδους που θα έπρεπε να έχει ο διανομέας και ο παραγωγός. Επιπρόσθετα, δεν υπάρχει οποιαδήποτε τεκμηρίωση για τον τρόπο με τον οποίο μερίζονται το «υπολειμματικό κέρδος» και το «πρόσθετο κέρδος». **Συνεπώς η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εφαρμόζει τη μέθοδο Profit Split (Μέθοδος Επιμερισμού Κέρδους), χωρίς να παρέχει ούτε ένα ποσοτικό δεδομένο για την εφαρμογή της και, αφού περιγράφει θεωρητικά τη μέθοδο, καταλήγει στο αυθαίρετο συμπέρασμα ότι τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων, πράγμα το οποίο ο έλεγχος δε δύναται με τα προσκομισθέντα στοιχεία να επιβεβαιώσει/τεκμηριώσει. Ο ισχυρισμός εφαρμογής μιας μεθόδου δεν ισοδυναμεί με εν τοις πράγμασι εφαρμογή της.**

Ωστόσο, σε κάθε περίπτωση, για να εφαρμοστεί η μέθοδος Profit Split (μέθοδος Επιμερισμού Κέρδους) απαραίτητη προϋπόθεση είναι οι επιχειρηματικές δραστηριότητες να είναι εξαιρετικά ενοποιημένες έτσι, ώστε οι συνεισφορές των μερών να μη μπορούν να αξιολογηθούν αξιόπιστα χωριστά ή μια από την άλλη. (Οδηγίες ΟΟΣΑ παρ. 2.115). Σύμφωνα με τις ίδιες Κατευθυντήριες Οδηγίες, η εν λόγω μέθοδος ακολουθείται όταν το κάθε συμβαλλόμενο μέρος στη συναλλαγή επιτελεί μοναδικές λειτουργίες και συμβάλει μοναδικά στην συναλλαγή (πχ. παρέχει ένα μοναδικό άυλο αγαθό). Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρία ..... αγοράζει τα προϊόντα από τις συνδεδεμένες εταιρίες και λειτουργεί ως χωριστή οντότητα και αναλαμβάνει χωριστές και μη μοναδικές λειτουργίες (όπως πχ προώθηση διαφήμιση), τεχνική υποστήριξη και χωριστούς κινδύνους (πχ αποθέματος, πιστωτικός κίνδυνος). **Συνεπώς υπάρχει σαφής διαχωρισμός λειτουργιών με τις συνδεδεμένες εταιρίες και ως εκ τούτου δεν πληρούνται τις βασικές προϋποθέσεις για να εφαρμοστεί η Profit Split.** Ως εκ τούτου, ο έλεγχος αξιολόγησε τη φερόμενη ως επικουρική μέθοδο (όπως χαρακτηρίζει η ελεγχόμενη εταιρία) την Τιμή Μεταπώλησης, αλλά **επί τοις ουσίας μοναδική μέθοδο τεκμηρίωσης από την πλευρά της προσφεύγουσας**, για την οποία επί του σχετικού φακέλου υπάρχει σαφής, επαρκής ανάλυση (σελ. 38-40). Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος ακολουθώντας τα βήματα των κατευθυντήριων οδηγιών ΟΟΣΑ (παρ. 3.4) έκρινε και με σαφήνεια τεκμηρίωσε (ως αναφέρεται αναλυτικά στις σελ. 49-52 της έκθεσης ελέγχου εισοδήματος) ότι αποδεκτή μέθοδος τεκμηρίωσης της συγκεκριμένης κατηγορίας ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας εταιρίας είναι η μέθοδος TNMM (Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους συναλλαγής).

iii) Αναφορικά με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας για την εφαρμογή της μεθόδου τεκμηρίωσης της Τιμής Μεταπώλησης, και την τελικώς επιλεγόμενη από τον έλεγχο μέθοδο TNMM όπως παρατίθενται στην έκθεση φορολογίας εισοδήματος (σελ 67-68):

- Η προσφεύγουσα εταιρεία καταβάλλει αμοιβές για τη λήψη διοικητικών και λοιπών υπηρεσιών, που δε συμπεριλαμβάνονται στο κόστος πωληθέντων και άρα δεν απεικονίζονται στο μικτό περιθώριο κερδοφορίας. Μια ανεξάρτητη επιχείρηση θα αγόραζε τα εμπορεύματα σε χαμηλότερη τιμή, ώστε να εξασφαλίσει ένα μεγαλύτερο μικτό περιθώριο κέρδους, ικανό ώστε να καλύψει τα πρόσθετα αυτά κόστη.
- Σύμφωνα με την απόφαση **ΔΕΔ 1582/2020**: «Η μέθοδος του καθαρού συναλλακτικού περιθωρίου κέρδους (TNMM –Transactional Net Margin Method), εξετάζει το περιθώριο καθαρού κέρδους μιας ελεγχόμενης συναλλαγής σε σύγκριση με μία μη ελεγχόμενη συναλλαγή. Πιο συγκεκριμένα, συγκρίνει το περιθώριο καθαρού κέρδους που επιτυγχάνεται από το ελεγχόμενο συμβαλλόμενο μέρος σε ελεγχόμενες συναλλαγές, με τα περιθώρια καθαρού κέρδους που επιτυγχάνονται από το ελεγχόμενο μέρος σε συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές ή, εναλλακτικά, με τα ίδια περιθώρια καθαρού κέρδους που κερδίζονται από ανεξάρτητες. Δεδομένου ότι η μέθοδος του καθαρού συναλλακτικού περιθωρίου χρησιμοποιεί καθαρά περιθώρια για να προσδιορίσει τις πραγματικές τιμές τιμολόγησης, είναι μια λιγότερο άμεση μέθοδος από τη μέθοδο της τιμής μεταπώλησης, η οποία συγκρίνει μεικτά περιθώρια. Είναι επίσης μια περισσότερο έμμεση μέθοδος από τη μέθοδο της μη ελεγχόμενης συγκρίσιμης τιμής, η οποία συγκρίνει απευθείας τιμές. Συνήθως, η μέθοδος του καθαρού συναλλακτικού περιθωρίου χρησιμοποιείται για να αναλυθούν θέματα ενδοομιλικής τιμολόγησης ενσώματων αγαθών, άυλων περιουσιακών στοιχείων ή παρεχόμενων υπηρεσιών. Μπορεί να εφαρμοστεί όταν μία από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις χρησιμοποιεί άυλα περιουσιακά στοιχεία, η κατάλληλη απόδοση των οποίων δεν μπορεί να καθοριστεί άμεσα. Σε αυτή την περίπτωση η πραγματική τιμή της συνδεδεμένης επιχείρησης, που δε χρησιμοποιεί άυλα περιουσιακά στοιχεία, καθορίζεται με τον προσδιορισμό του περιθωρίου που κερδίζεται από επιχειρήσεις που επιτελούν μια παρόμοια λειτουργία σε συναλλαγές με ανεξάρτητα μέρη. Η εφαρμογή της μεθόδου του καθαρού συναλλακτικού περιθωρίου είναι παρόμοια με την εφαρμογή της μεθόδου του κόστους συν κέρδους ή την εφαρμογή της μεθόδου της τιμής μεταπώλησης, αλλά η μέθοδος του καθαρού συναλλακτικού περιθωρίου απαιτεί λιγότερη συγκρισιμότητα χαρακτηριστικών, από ότι οι τελευταίες δύο μέθοδοι, και περιλαμβάνει σύγκριση των περιθωρίων καθαρού παρά μικτού κέρδους. Μερικές φορές μπορεί να είναι πιο αξιόπιστο να επιλέγεται η μέθοδος του καθαρού συναλλακτικού περιθωρίου και να συγκρίνονται τα καθαρά κέρδη. Εάν, για παράδειγμα, το ελεγχόμενο συμβαλλόμενο μέρος και οι συγκρίσιμες επιχειρήσεις του δείγματος δηλώνουν διαφορετικό κόστος πωληθέντων και λειτουργικά έξοδα, έτσι ώστε τα περιθώρια μικτού κέρδους που δηλώνονται δεν είναι συγκρίσιμα και δεν μπορούν να γίνουν αξιόπιστες διορθώσεις, η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης μπορεί να είναι σχετικά αναξιόπιστη. Εντούτοις, αυτό το είδος λογιστικής ασυνέπειας δεν έχει επιπτώσεις στην αξιοπιστία της μεθόδου του καθαρού συναλλακτικού περιθωρίου, δεδομένου ότι η μέθοδος αυτή εξετάζει τα περιθώρια καθαρού κέρδους αντί των περιθωρίων μικτού κέρδους. Επιπλέον, μπορεί να είναι ένα σημαντικό πρακτικό όφελος, για τη χρησιμοποίηση της μεθόδου του καθαρού συναλλακτικού περιθωρίου, το γεγονός ότι η μέθοδος αυτή, έναντι των παραδοσιακών μεθόδων συναλλαγής, απαιτεί

λιγότερη συγκρισιμότητα μεταξύ των προϊόντων από τις παραδοσιακές μεθόδους συναλλαγής και έχει, για το λόγο αυτό, μεγαλύτερη ανοχή σε διαφορές μεταξύ των προϊόντων και σε διαφορετικές προσεγγίσεις κοστολόγησης.»

Συμπερασματικά η χρήση δεικτών μικτού περιθωρίου σε δείγματα με τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις μπορεί να δημιουργήσει πρόβλημα στη συγκρισιμότητα, καθώς δε γνωρίζουμε αν τα ίδια είδη δαπανών έχουν περιληφθεί στο κόστος πωληθέντων ή στα λειτουργικά έξοδα. Η ενδεχόμενη ασυμφωνία στις λογιστικές πρακτικές μπορεί να οδηγήσει σε μη συγκρίσιμους δείκτες κερδοφορίας ανάλογα με τη λογιστική καταχώριση κάθε επιχείρησης. Έτσι μια δαπάνη που καταχωρείται ως κόστος πωληθέντων οδηγεί σε μείωση του μικτού περιθωρίου κέρδους, ενώ αν δαπάνη ίδιου είδους καταχωριστεί ως λειτουργική τότε το μικτό περιθώριο κέρδους φαίνεται αυξημένο. **Τα προβλήματα αυτής της φύσης καθιστούν την επιλογή μικτών περιθωρίων κέρδους με χρήση εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων αναξιόπιστη.**

Προς επίρρωση των ανωτέρω **οι Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ στην παρ. 2.35 ορίζουν ότι:** «Όπου οι λογιστικές πρακτικές μεταξύ ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών διαφέρουν, κατάλληλες προσαρμογές θα πρέπει να λάβουν χώρα στα δεδομένα που χρησιμοποιήθηκαν για τον υπολογισμό του δείκτη μικτού περιθωρίου, ώστε να διασφαλιστεί ότι τα ίδια είδη δαπανών έχουν χρησιμοποιηθεί σε κάθε περίπτωση για τον υπολογισμό του μικτού περιθωρίου. Για παράδειγμα, τα κόστη έρευνας και ανάπτυξης μπορεί να περιλαμβάνονται είτε στα λειτουργικά έξοδα είτε στο κόστος πωληθέντων. Τα αντίστοιχα μικτά περιθώρια δεν θα ήταν συγκρίσιμα χωρίς κατάλληλες προσαρμογές». Με δεδομένο ότι με τη χρήση εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων δεν είναι δυνατόν να γίνουν προσαρμογές που να αντιμετωπίσουν το θέμα της λογιστικής ανομοιομορφίας στην καταχώριση δαπανών, καθίσταται σαφής η επιλογή του ελέγχου να μην αποδεχτεί την χρήση του μικτού περιθωρίου κέρδους ως δείκτη κερδοφορίας των ενδοομιλικών συναλλαγών.

- Το συγκρίσιμο δείγμα της προσφεύγουσας εταιρείας περιλαμβάνει τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις, για τις οποίες δε γνωρίζουμε τον μερισμό του κόστους, **ήτοι δεν είναι δυνατόν να γνωρίζουμε αν μια συγκεκριμένη δαπάνη έχει καταχωριστεί ως κόστος πωληθέντων (και συνεπώς επηρεάζει το μικτό περιθώριο κέρδους) ή ως λειτουργική δαπάνη (και συνεπώς δεν επηρεάζει το μικτό περιθώριο κέρδους).**
- Οι διαφορετικές λειτουργίες που επιτελούνται από τις επιχειρήσεις συνήθως αντανακλώνται στις διαφορές των λειτουργικών εξόδων, οι οποίες (διαφορές) απαλείφονται με τη χρήση δεικτών καθαρού περιθωρίου κέρδους. Σύμφωνα με τις **Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ, παρ. 2.62:** «Ένα πλεονέκτημα της μεθόδου του καθαρού κέρδους είναι ότι δείκτες καθαρού κέρδους (πχ. το κέρδος των παγίων περιουσιακών στοιχείων, το λειτουργικό εισόδημα επί των πωλήσεων και πιθανόν άλλοι δείκτες καθαρού κέρδους) επηρεάζονται λιγότερο από διαφορετικότητες στην συναλλαγή σε σχέση με την τιμή, όπως αυτές επηρεάζουν την μέθοδο της Συγκρίσιμης μη Ελεγχόμενης Τιμής. Ακόμη, οι δείκτες καθαρού κέρδους δεν επηρεάζονται από μερικές διαφορές στις λειτουργίες μεταξύ ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών όσο αυτές επηρεάζουν τους δείκτες μικτού περιθωρίου. Οι διαφορές στις λειτουργίες που επιτελούνται μεταξύ των επιχειρήσεων συχνά αντανακλώνται στις διακυμάνσεις (διαφορές) των



λειτουργικών τους εξόδων. Συνεπώς, αυτό μπορεί να οδηγήσει σε μεγάλο εύρος των δεικτών μικτού περιθωρίου, αλλά σε παρόμοια επίπεδα δεικτών καθαρού κέρδους. Επιπρόσθετα, σε ορισμένες χώρες η έλλειψη διαθέσιμων στοιχείων σχετικά με τον μερισμό των εξόδων στους δείκτες μεικτών και καθαρών κερδών μπορεί να δυσκολεύει την αξιολόγηση της συγκρισιμότητας των δεικτών μεικτών κερδών, αλλά η χρήση δεικτών καθαρών κερδών μπορεί να έλυνε το πρόβλημα».

**Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία χαρακτηρίζεται ως διανομέας και αναλαμβάνει πρόσθετες λειτουργίες και κινδύνους (κίνδυνος αγοράς, αποθέματος και πιστωτικός κίνδυνος) που αφορούν στην διανομή των ενδοομιλικά αγορασμένων εμπορευμάτων, η λογιστικοποίηση των οποίων δεν επηρεάζει το μικτό, αλλά το καθαρό περιθώριο κέρδους, το οποίο κρίνεται ως καταλληλότερος και πιο αξιόπιστος δείκτης κερδοφορίας για την αξιολόγηση της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων.**

Επομένως, ο έλεγχος τεκμηρίωσε επαρκώς για ποιο λόγο επέλεξε να εφαρμόσει τη μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), καθώς η εν λόγω μέθοδος λαμβάνει υπόψη της το σύνολο των λειτουργικών διαφορών (υπηρεσίες διοικητικής υποστήριξης, πληροφορικής και προώθησης πωλήσεων), αφού για τον υπολογισμό του δείκτη καθαρής κερδοφορίας αφαιρούνται τα λειτουργικά κόστη, και απαλείφει τις παρατηρούμενες λειτουργικές διαφορές μεταξύ των συγκρινόμενων μερών. Η συγκεκριμένη επιλογή του ελέγχου βελτιώνει την αξιοπιστία της ανάλυσης, καθώς η χρήση δεικτών καθαρού κέρδους λαμβάνει υπόψη της τις διαφορετικές λειτουργίες που επελούνται, οι οποίες επηρεάζουν τους δείκτες μικτού κέρδους αφήνοντας τους δείκτες καθαρού κέρδους αμετάβλητους. Τονίζεται ότι η επιλογή του ελέγχου είναι σύμφωνη και με την 1582/2020 απόφαση της ΔΕΔ.

- Σχετικά με τη μεθοδολογία της εξέτασης των συναλλαγών με A/A 1-3 σε συνδυαστική βάση, ο έλεγχος έκρινε ότι, επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία καταβάλλει αμοιβές για τη λήψη υπηρεσιών προώθησης, διοικητικής υποστήριξης και πληροφορικής σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις που καταχωρίζονται στα λειτουργικά της κόστη και όχι στο κόστος πωληθέντων της, και επειδή μια ανεξάρτητη επιχείρηση αναμένεται ότι θα αξίωνε μια μικρότερη τιμή αγοράς των εμπορευμάτων (μεγαλύτερο μικτό περιθώριο κέρδους), ώστε να καλύψει τα πρόσθετα λειτουργικά κόστη, η τεκμηρίωση των συναλλαγών σε ενιαία βάση αποτελεί πιο αξιόπιστο τρόπο εξαγωγής συμπερασμάτων. Εξάλλου, οι υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση αυτή είναι άμεσα συνδεδεμένες με την πώληση των εμπορευμάτων, τα οποία αγοράζει ενδοομιλικά, και για το λόγο αυτό η ενιαία αξιολόγηση τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων θα οδηγήσει σε πιο αξιόπιστα συμπεράσματα.

Η επιλεγείσα από τον έλεγχο μεθοδολογία της εξέτασης των συναλλαγών σε συνδυαστική βάση προβλέπεται από την διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ Έκδοση Ιούλιος 2017, παρ. 3.11) και από τις με αριθμ. 3880/2022 και 3881/2022 αποφάσεις της Δ.Ε.Δ.

**Ιv) Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ότι είναι αβάσιμη η επιχειρηματολογία του ελέγχου ότι η επιλογή του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) ακολουθεί τη συλλογιστική της συμφωνίας προεγκρίσεως από τις Ιταλικές Αρχές.**

Όπως ρητά αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 67), ο έλεγχος, ακολουθώντας την ίδια συλλογιστική με την απόφαση προέγκρισης, επιβεβαίωσε τα περιθώρια καθαρού περιθωρίου κέρδους, τα οποία θα έπρεπε να απολαμβάνει μια επιχείρηση συγκρίσιμη με την ..... Η συλλογιστική αυτή του ελέγχου αποτελεί πλήρη εφαρμογή της 1ης φάσης της μεθοδολογίας προέγκρισης που έχει λάβει η εταιρεία από τις Ιταλικές Αρχές.

Αυτό προκύπτει εξάλλου και από την **παρ. 2.121 των Κατευθυντηρίων Γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α.**, στην οποία αναφέρεται ότι: «Σε πρώτο στάδιο σε κάθε συμμετέχοντα αποδίδεται μια αποζημίωση ίσων αποστάσεων για τη μη – μοναδική συνεισφορά σε σχέση με την ελεγχόμενη ενδοομιλική συναλλαγή. Συνήθως αυτή η αρχική αποζημίωση καθορίζεται με την εφαρμογή μιας εκ των παραδοσιακών μεθόδων τεκμηρίωσης ή της μεθόδου του καθαρού κέρδους συναλλαγής (TNMM) με αναφορά στην αποζημίωση ανεξάρτητων επιχειρήσεων σε συγκρίσιμες συναλλαγές».

Συνεπώς ο έλεγχος εφάρμοσε πλήρως το πρώτο στάδιο της μεθόδου επιμερισμού κέρδους, ήτοι τον καθορισμό εύλογου καθαρού περιθωρίου κέρδους και άρα τη συλλογιστική της μεθόδου προέγκρισης κατά το μέρος που η μέθοδος που ακολούθησε ταυτίζεται με το πρώτο στάδιο αυτής.

**ν) Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας επί της επιλογής του δείγματος των εταιρειών με συγκρίσιμες λειτουργίες.**

Ως προς τις επιχειρήσεις του τελικού δείγματος, η επιλογή του γεωγραφικού περιορισμού δεν έγινε αποκλειστικά για την επίτευξη ομοιομορφίας επί των λογιστικών πρακτικών, αλλά **γιατί η γεωγραφική θέση αποτελεί σημαντικό παράγοντα συγκρισιμότητας (σχετικές οι παρ. 1.110 έως 1.113 των Κατευθυντηρίων Γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α.)**. Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος όφειλε να επεκτείνει την αναζήτηση συγκρίσιμων επιχειρήσεων σε ευρύτερη γεωγραφική περιοχή πέραν της Ελλάδας. Με δεδομένο ότι, όπως αναφέρθηκε ήδη η γεωγραφική περιοχή αποτελεί παράγοντα συγκρισιμότητας, προτιμώνται ελληνικές επιχειρήσεις ως βάση σύγκρισης με την προσφεύγουσα. Διεύρυνση του δείγματος σε άλλες γεωγραφικές περιοχές θα ήταν αποδεκτή μόνο στην περίπτωση κατά την οποία δεν θα υπήρχαν επαρκείς συγκρίσιμες ελληνικές επιχειρήσεις. Εξάλλου ο έλεγχος χρησιμοποίησε εκείνες τις επιχειρήσεις τις οποίες η ίδια η προσφεύγουσα αποδέχεται ως συγκρίσιμες με αυτήν. Η μοναδική διαφοροποίηση συνίσταται στην επιλογή διαφορετικού δείκτη κερδοφορίας. Σημειώνεται ότι ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε άκριτα και ανατιολόγητα τις επιχειρήσεις που παρουσιάζονται στο φάκελο τεκμηρίωσης χωρίς να τις αξιολογήσει. Αντίθετα, όπως προκύπτει από την ανάλυση που περιλαμβάνεται σε ειδικό κεφάλαιο της έκθεσης ελέγχου(σελ. 50 – 51), ο έλεγχος απέρριψε ορισμένες επιχειρήσεις από το τελικό δείγμα του φακέλου τεκμηρίωσης με σκοπό να αυξήσει τη συγκρισιμότητα αυτού.

Συμπερασματικά, η επιλογή των επιχειρήσεων του τελικού δείγματος από τον έλεγχο είχε ως σκοπό να εντοπίσει επιχειρήσεις συγκρίσιμες με το ελεγχόμενο μέρος, ήτοι την προσφεύγουσα ..... Από την επισκόπηση των επιχειρήσεων του τελικού δείγματος του φακέλου τεκμηρίωσης προέκυψε ότι υπάρχει επαρκής αριθμός ελληνικών επιχειρήσεων που μπορούν να θεωρηθούν συγκρίσιμες με την προσφεύγουσα και άρα, με δεδομένο ότι η γεωγραφική περιοχή αποτελεί παράγοντα συγκρισιμότητας

και η διαφοροποίηση συνίσταται στην επιλογή διαφορετικού δείκτη κερδοφορίας, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης επιλογής του δείγματος διότι δεν περιλάμβανε εταιρείες από άλλες γεωγραφικές περιοχές, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός.

**vi) Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας επί της επιλογής της διαμέσου ως σημείου διορθώσεως της κερδοφορίας της Εταιρείας**

Σημειώνονται τα εξής:

- Ο όγκος της προσφοράς (ανταγωνιστική θέση), είναι κρίσιμος για την τιμή που χρεώνεται μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων και αυτό το έλλειμμα συγκρισιμότητας, όπως έχει κριθεί στη σχετική νομολογία (σχετική η απόφαση Δ.Εφ.Α 2436/2017, Σκέψη 9), επηρεάζει τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών.
- Εν προκειμένω, κατά την επίτευξη της ενδοομιλικής συναλλαγής, και προκειμένου η φύση και οι όροι αυτής να μην αποκλίνουν αδικαιολόγητα από τους όρους συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, λαμβάνονται υπόψη παράγοντες συγκρισιμότητας, αναφερόμενοι καταρχήν στους συμβατικούς όρους, στις επικρατούσες οικονομικές συνθήκες, στην ειδικότερη στρατηγική κάθε επιχείρησης, αλλά και τα ειδικότερα χαρακτηριστικά των αγαθών και των παρεχόμενων υπηρεσιών, όπως η ποιότητα, η διαθεσιμότητα και ο όγκος προσφοράς τους στην αγορά, που εν πολλοίς καθορίζουν και αντιπροσωπεύουν την αξία τους στην ελεύθερη αγορά και ως εκ τούτου είναι χρήσιμοι δείκτες για την συγκρισιμότητα ελεγχόμενων ή μη συναλλαγών.
- Ο όγκος των πωλήσεων της προσφεύγουσας δεν είναι παρόμοιου μεγέθους με τα αντίστοιχα των επιχειρήσεων του δείγματος του ελέγχου, καθώς ο μέσος όρος ακαθάριστων εσόδων της προσφεύγουσας για την τριετία 2013-2015 ανέρχεται στο ποσό των 13.188.829,00 ευρώ, ενώ ο αντίστοιχος μέσος όρος των επιχειρήσεων του δείγματος αποτυπώνεται στον παρακάτω πίνακα.

| A/A | Επωνυμία | Κωδικός αριθμός στη βάση δεδομένων | Χώρα   | Κωδικός αριθμός δραστηριότητας (ΚΑΔ) | Διαθέσιμη ιστοσελίδα | Μέσος όρος ακαθάριστων εσόδων 2013-2015 |
|-----|----------|------------------------------------|--------|--------------------------------------|----------------------|---|
| 1   | .....    | .....                              | Ελλάδα | 4643                                 | .....                | 5.496.879,67                            |
| 2   | .....    | .....                              | Ελλάδα | 4643                                 | .....                | 3.123.766,67                            |
| 3   | .....    | .....                              | Ελλάδα | 4643                                 | .....                | 3.091.296,33                            |
| 4   | .....    | .....                              | Ελλάδα | 4643                                 | .....                | 2.717.527,00                            |
| 5   | .....    | .....                              | Ελλάδα | 4643                                 | .....                | 2.094.243,00                            |
| 6   | .....    | .....                              | Ελλάδα | 4643                                 | .....                | 1.849.634,67                            |
| 7   | .....    | .....                              | Ελλάδα | 4643                                 | .....                | 1.631.985,67                            |

Εξάλλου, η ως άνω επιλογή των μέσων προτείνεται από τις Κατευθυντήριες Γραμμές ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση, Ιούλιος 2010) που στην **παρ. 3.57** αναφέρουν ότι:

«Μπορεί να υπάρχει περίπτωση ότι, αν και κάθε προσπάθεια έχει γίνει για να απορριφθούν σημεία που έχουν μικρότερο βαθμό συγκρισιμότητας, η κατάληξη σε ένα εύρος για το οποίο, δοθέντων της διαδικασίας που χρησιμοποιήθηκε για την επιλογή των συγκρίσιμων στοιχείων και τους περιορισμούς στη διαθέσιμη πληροφόρηση για τα συγκρίσιμα στοιχεία, κάποια ελαττώματα συγκρισιμότητας παραμένουν που δεν μπορούν να αναγνωριστούν ή και να ποσοτικοποιηθούν και ως εκ τούτου είναι μη προσαρμόσιμα. Σε τέτοιες περιπτώσεις, αν το εύρος περιλαμβάνει έναν επαρκή αριθμό παρατηρήσεων, στατιστικά εργαλεία κεντρικής τάσης περιορισμού του εύρους (πχ. το ενδοτεταρτημοριακό εύρος, ή άλλα εκατοστημόρια) μπορεί να βοηθήσουν στην βελτίωση της αξιοπιστίας της ανάλυσης»,

αλλά και στην **παρ. 3.61**, αναφέρουν ότι:

«Αν η σχετική συνθήκη της ελεγχόμενης συναλλαγής (πχ. η τιμή ή το περιθώριο κέρδους) βρίσκεται εκτός του εύρους ίσων αποστάσεων που υπολόγισε η φορολογική αρχή, ο φορολογούμενος πρέπει να έχει την ευκαιρία να παρουσιάσει επιχειρήματα ότι η τιμή ή το περιθώριο κέρδους της ελεγχόμενης συναλλαγής τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων και ότι το αποτέλεσμα είναι εντός του εύρους ίσων αποστάσεων (δηλαδή ότι το εύρος ίσων αποστάσεων είναι διαφορετικό από αυτό που υπολόγισε η φορολογική αρχή). Αν ο φορολογούμενος δεν είναι ικανός να αποδείξει αυτό το γεγονός, η φορολογική αρχή θα πρέπει να καθορίσει εκείνο το σημείο εντός του εύρους ίσων αποστάσεων στο οποίο θα γίνει η προσαρμογή της τιμής ή του περιθωρίου κέρδους της ελεγχόμενης συναλλαγής», σε συνδυασμό με την **παρ. 3.62** των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ: «Για τον καθορισμό του σημείου της προσαρμογής, όπου το εύρος περιλαμβάνει αποτελέσματα σχετικά ίσης και υψηλής αξιοπιστίας, μπορεί να θεωρηθεί ότι οποιοδήποτε σημείο στο εύρος τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων. Όπου ελλείμματα συγκρισιμότητας παραμένουν, όπως συζητήθηκε στην παράγραφο 3.57, μπορεί να είναι κατάλληλο να χρησιμοποιηθούν μέτρα κεντρικής τάσης για τον καθορισμό αυτού του σημείου (για παράδειγμα τη διάμεσο, τον απλό ή σταθμισμένο μέσο όρο κλπ, ανάλογα με τα ειδικά χαρακτηριστικά του δείγματος δεδομένων), ώστε να ελαχιστοποιηθεί ο κίνδυνος λανθασμένης επιλογής εξαπίας άγνωστων ή μη ποσοτικοποιήσιμων ελλειμμάτων συγκρισιμότητας που απομένουν».

Τέλος σύμφωνα με τη με **αριθμ. 3880/2022 απόφαση της ΔΕΔ**: «επειδή η επιλογή της διαμέσου των σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας χρησιμοποιήθηκε για την εκτίμηση της διαφοράς του ελέγχου από την ενδοομιλική τιμή, καθώς απαλείφει πιθανά ελλείμματα συγκρισιμότητας (διαφορές στους παράγοντες και στις συνθήκες) που μπορεί να υπάρχουν μεταξύ της προσφεύγουσας και των επιχειρήσεων του δείγματος και ελαχιστοποιεί τον κίνδυνο λανθασμένης επιλογής του σημείου αναμόρφωσης λόγω άγνωστων ή μη ποσοτικοποιημένων παραγόντων που μπορεί να υπάρχουν στο εύρος που τηρεί η αρχή των αποστάσεων.»

- Εξάλλου, η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν προσκόμισε οποιοδήποτε στοιχείο το οποίο θα αιτιολογούσε διαφοροποίηση του επιλεγμένου σημείου εντός του ενδοτεταρτημοριακού εύρους σε σχέση με τη διάμεσο, την οποία επέλεξε ο έλεγχος βασιζόμενος σε συγκεκριμένα αντικειμενικά κριτήρια. Αντίθετα, λαμβάνοντας υπόψη την αναγνωρισιμότητα του εμπορικού σήματος (brand name) της ..... σε σχέση με τις εταιρείες του συγκρίσιμου δείγματος και το γεγονός ότι, όπως προκύπτει από τα δεδομένα του παραπάνω πίνακα, η ..... έχει πολλαπλάσιες πωλήσεις σε σχέση με τις

εταιρίες του δείγματος, ο έλεγχος διατύπωσε τη θέση πως η επιλογή της διαμέσου, ως σημείου αναμόρφωσης των κερδών της προσφεύγουσας, είναι ορθή και απαλείφει ελλείμματα συγκρισιμότητας που παρατηρούνται στο τελικό δείγμα, λόγω διαφοράς στην αξία πωλήσεων, στις οικονομίες κλίμακος που αναπτύσσονται και στην αναγνωρισιμότητα του εμπορικού σήματος.

**Επειδή**, με βάση όλα τα ανωτέρω, προκύπτει ότι ο έλεγχος αιτιολόγησε τον υπολογισμό της προσαρμογής των ενδοομιλικών τιμολογήσεων της προσφεύγουσας εταιρείας, βασιζόμενος τόσο στο ελληνικό, όσο και στο διεθνές πλαίσιο, με παράλληλη παράθεση των οδηγιών της φορολογικής αρχής και των κρίσιμων εδαφίων των διεθνών οδηγιών του ΟΟΣΑ (Κατευθυντήριες Γραμμές Ο.Ο.Σ.Α. τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2010). Περαιτέρω, παρέθεσε κατά τρόπο σαφή τη συλλογιστική του, περιέγραψε τα πραγματικά δεδομένα και τα υπήγαγε στις διατάξεις των Κατευθυντηρίων Γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α. και των διατάξεων του ελληνικού θεσμικού πλαισίου επί των οποίων στηρίχτηκε, ενώ στην οικεία έκθεση ελέγχου αποτυπώνεται λεπτομερώς και με ακρίβεια η διαδικασία που ακολούθησε (απόρριψη της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης 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 τις συνδεδεμένες 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.

#### **Ως προς τις λοιπές λογιστικές διαφορές του ελέγχου**

Σύμφωνα με τη σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 διαπιστώθηκαν οι κάτωθι περιπτώσεις, οι οποίες δεν πληρούν την προϋπόθεση που ορίζεται με τις περιπτώσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013:

#### **A) Φορολογική Περίοδος 01/01/2016-31/12/2016**

1. Στο λογαριασμό **64.02.07** καταχωρήθηκε, μεταξύ άλλων, το παρακάτω ποσό:

| <b>ΗΜ/ΝΙΑ</b> | <b>ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΓΓΡΑΦΗΣ</b> | <b>ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ</b> | <b>ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ</b> | <b>ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ</b>          | <b>ΠΟΣΟ</b> |
|---------------|-------------------------|-------------------------|---------------------|----------------------------|-------------|
| 31/12/2016    | .....                   | ΠΡΟΒΛΕΨΗ                | 64.02.07            | ΠΡΟΒΛΕΨΗ ΧΡΕΩΣΕΩΝ ΜΗΤΡΙΚΗΣ | 26.496,00   |

Το ως άνω ποσό των 26.496,00 ευρώ που αφορά πρόβλεψη χρέωσης μητρικής εταιρείας δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο, διότι, αν και προσκομίστηκε το σχετικό παραστατικό για το κλείσιμο της πρόβλεψης με ημερομηνία πριν από αυτήν της υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (ισχύουσες διατάξεις παρ. 3 ΠΟΛ. 1113/2015, παρ. 2 ΔΕΑΦΒ 1166163ΕΞ2015/24-12-2015 και Ε.2064/24.8.2022), δεν προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία τα απαραίτητα δικαιολογητικά για τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων (ελεγκτικής αλυσίδας), προκειμένου να είναι δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και να προσδιοριστεί το ύψος της δαπάνης, αν πράγματι αφορά την επιχείρηση, η πραγματοποίησή της, καθώς και η

παραγωγικότητά της, προκειμένου να προσδιοριστεί το είδος και ο σκοπός της παρεχόμενης υπηρεσίας και κατά πόσο αυτή πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της επιχείρησης.

2. Στο λογαριασμό **64.98.97** καταχωρήθηκε, μεταξύ άλλων, το παρακάτω ποσό:

| ΗΜ/ΝΙΑ    | ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΓΓΡΑΦΗΣ | ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ | ΑΡ. ΛΟΓ/ΣΜΟΥ | ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ | ΠΟΣΟ      |
|-----------|------------------|------------------|--------------|------------|-----------|
| 19/9/2016 | .....            | .....            | 64.98.97     | .....      | 60.976,00 |

Το ως άνω ποσό των 60.976,00 ευρώ δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, διότι αφορά μετακύλιση κόστους της μητρικής εταιρίας προς την προσφεύγουσα, χωρίς όμως να προσκομιστούν τα απαραίτητα δικαιολογητικά για τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων (ελεγκτικής αλυσίδας), προκειμένου να είναι δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και να προσδιοριστεί το είδος και ύψος της δαπάνης, αν πράγματι αφορά την ελεγχόμενη, η πραγματοποίησή της, καθώς και η παραγωγικότητά της, προκειμένου να προσδιοριστεί το είδος και ο σκοπός της παρεχόμενης υπηρεσίας και κατά πόσο αυτή πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της επιχείρησης.

#### **Β) Φορολογική Περίοδος 01/01/2017-31/12/2017**

1. Στο λογαριασμό **61.98.01** έχουν καταχωρηθεί, μεταξύ άλλων, τα κατωτέρω ποσά:

| ΗΜ/ΝΙΑ               | ΑΡΙΘ. ΕΓΓΡΑΦΗΣ | ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ | ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ | ΠΟΣΟ            |
|----------------------|----------------|------------------|------------|-----------------|
| 2/11/2017            | 19467          | T/211612/3       | .....      | 400,00          |
| 1/02/2018            | 180169         | T/200623/3       | .....      | 1.080,00        |
| <b>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ</b> |                |                  |            | <b>1.480,00</b> |

Τα ως άνω ποσά αυτά δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, διότι αφορούν μετακύλιση κόστους της μητρικής εταιρίας ..... προς την προσφεύγουσα, χωρίς να προσκομιστούν τα δικαιολογητικά για τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων (ελεγκτικής αλυσίδας), προκειμένου να είναι δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και να προσδιοριστεί το είδος και ύψος της δαπάνης, η πραγματοποίησή της, αν πράγματι αφορά την προσφεύγουσα, καθώς και ότι συνέβαλλε στη δημιουργία εισοδήματος ή/και στη διεύρυνση των εργασιών της, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

2. Στο λογαριασμό **61.98.96** έχει καταχωρηθεί, μεταξύ άλλων, το παρακάτω ποσό:

| ΗΜ/ΝΙΑ    | ΑΡΙΘ. ΕΓΓΡΑΦΗΣ | ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ | ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ | ΠΟΣΟ     |
|-----------|----------------|------------------|------------|----------|
| 27/7/2017 | 18689          | T/208636/3       | .....      | 3.661,84 |

Το ως άνω ποσό δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, διότι πρόκειται για μετακύλιση κόστους νομικών εξόδων της μητρικής εταιρίας ..... προς την προσφεύγουσα, χωρίς να προσκομιστούν τα δικαιολογητικά που να επιτρέπουν τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων (ελεγκτικής αλυσίδας). Συνεπεία των ανωτέρω, ο έλεγχος δεν μπόρεσε να διαπιστώσει αν η εν λόγω παροχή νομικών υπηρεσιών αφορά την προσφεύγουσα εταιρία (παραδοτέα) και ότι αυτή συνέβαλλε στη δημιουργία εισοδήματος ή/και στη διεύρυνση των εργασιών της, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

3. Στο λογαριασμό **64.00.03** έχει καταχωρηθεί, μεταξύ άλλων, το παρακάτω ποσό:

| ΗΜ/ΝΙΑ    | ΑΡΙΘ. ΕΓΓΡΑΦΗΣ | ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ | ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ | ΠΟΣΟ      |
|-----------|----------------|------------------|------------|-----------|
| 7/11/2017 | 19489          | T/110040/2       | .....      | 13.100,00 |

Το ως άνω ποσό δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, διότι αφορά μετακύλιση κόστους μεταφορικών εξόδων της μητρικής εταιρίας ..... προς την προσφεύγουσα, χωρίς να προσκομιστούν τα απαραίτητα δικαιολογητικά για τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων (ελεγκτικής αλυσίδας), από τα οποία να προκύπτει ότι η εν λόγω δαπάνη αφορά την προσφεύγουσα, σχετίζεται με τις δραστηριότητες της, καθώς και ότι συνέβαλλε στη δημιουργία εισοδήματος ή/και στη διεύρυνση των εργασιών της, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

4. Στο λογαριασμό **64.02.98** έχει καταχωρηθεί, μεταξύ άλλων, το παρακάτω ποσό:

| ΗΜ/ΝΙΑ     | ΑΡΙΘ. ΕΓΓΡΑΦΗΣ | ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ | ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ | ΠΟΣΟ     |
|------------|----------------|------------------|------------|----------|
| 13/12/2017 | 19777          | T/213406/3       | .....      | 8.707,50 |

Το ως άνω ποσό δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, διότι αφορά δαπάνη προβολής και διαφήμισης, χωρίς να προσκομιστούν από την προσφεύγουσα τα απαραίτητα δικαιολογητικά προκειμένου ο έλεγχος να προσδιορίσει το είδος της διαφημιστική δαπάνης, ποιο προϊόν αφορά η διαφήμιση, πότε (μέρες/ώρες) προβλήθηκε και με ποιο μέσο/ενέργειες, αν εμπίπτει στην κατηγορία των διαφημιστικών δαπανών για τις οποίες θα πρέπει να αποδοθεί τέλος διαφήμισης και ως εκ τούτου δεν προκύπτει αν οι εν λόγω δαπάνες συνέβαλλαν στη δημιουργία εισοδήματος ή/και στη διεύρυνση των εργασιών της, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

5. Στο λογαριασμό **64.98.97** έχουν καταχωρηθεί, μεταξύ άλλων, τα κατωτέρω ποσά:

| ΗΜ/ΝΙΑ               | ΑΡΙΘ ΕΓΓΡΑΦΗΣ | ΑΡ. ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ | ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ | Ποσό             |
|----------------------|---------------|------------------|------------|------------------|
| 21/6/2017            | 18407         | T/206909/3       | .....      | 57.033,73        |
| 1/3/2018             | 180268        | T/202665         | .....      | 8.126,00         |
| <b>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ</b> |               |                  |            | <b>65.159,73</b> |

Οι ανωτέρω δαπάνες δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, διότι αφορούν μετακύλιση κόστους της μητρικής εταιρίας προς την προσφεύγουσα, χωρίς να προσκομιστούν τα απαραίτητα δικαιολογητικά για τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων (ελεγκτικής αλυσίδας), προκειμένου να είναι δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και να προσδιοριστεί το είδος και ύψος της δαπάνης, η πραγματοποίησή της, καθώς και να προκύπτει ότι αυτή αφορά την ελεγχόμενη, συνέβαλλε στη δημιουργία εισοδήματος ή/και στη διεύρυνση των εργασιών της, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

**Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013:**

**«Άρθρο 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα**

**1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται**

και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων

.....

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης

.....

### **Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

.....»

**Επειδή στην ΠΟΛ. 1113/2015 διευκρινίζονται τα εξής:**

#### **«Γενικά**

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,

β) με τις διατάξεις του άρθρου 22Α, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του Ν. 4223/2013, ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και



γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

## **Άρθρο 22**

### **Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

**α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.**

**Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).**

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

.....

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

.....»

**Επειδή**, περαιτέρω, στο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1111174 ΕΞ 2017 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας με θέμα “Φορολογική μεταχείριση δαπανών τις οποίες μία επιχείρηση επαναχρεώνει σε συνδεδεμένες σε αυτή εταιρείες ή σε τρίτες εταιρείες (πελάτες της)” αναφέρονται τα εξής:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

2. Με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε ότι με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών, με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό. Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

3. Επίσης, με την ίδια ως άνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι σε περίπτωση επαναχρέωσης φόρων στην αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση, αυτοί εκπίπτουν ως δαπάνη της επιχείρησης που τους επαναχρεώνει εφόσον το ποσό της επαναχρέωσης έχει συμπεριληφθεί στα φορολογητέα έσοδα της επιχείρησης.

4. Με βάση στοιχεία που έχουν περιέλθει στην υπηρεσία μας τόσο από γραπτά όσο και από προφορικά ερωτήματα προκύπτει ότι εταιρείες βάσει σύμβασης που έχουν συνάψει με πελάτες τους (ανεξάρτητες επιχειρήσεις) επαναχρεώνουν σε αυτούς δαπάνες, όπως κόστη παροχής υπηρεσιών, διοικητικά κόστη, χρηματοοικονομικά κόστη, καθώς και δαπάνες οι οποίες περιλαμβάνονται στις αναφερόμενες μη εκπιπόμενες δαπάνες του άρθρου 23 του ν.4172/2013 (π.χ. της περ. ι' του άρθρου 23 που αφορούν

στη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτιση και διαμονή φιλοξενούμενων προσώπων). Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση εταιρειών που δεν έχουν ενταχθεί στις διατάξεις του ν.89/1967 και έχουν ως αποκλειστικό αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών προς συνδεδεμένες επιχειρήσεις για τις οποίες και προβαίνουν σε δαπάνες τις οποίες επαναχρεώνουν σε αυτές.

**5. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι προκειμένου για την έκπτωση των δαπανών θα πρέπει να ισχύουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ, δηλαδή δαπάνες που δεν αφορούν στην επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης και τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της δεν εκπίπτουν. Οι ίδιες προϋποθέσεις ισχύουν και για τις δαπάνες εκείνες που επαναχρεώνονται προς τον πελάτη εταιρείας βάσει σχετικής σύμβασης που έχει υπογραφεί με αυτόν. Όσον αφορά δε την επαναχρέωση δαπανών προς συνδεδεμένες εταιρείες μετά την εφαρμογή των προϋποθέσεων του άρθρου 22 του ΚΦΕ εφαρμογή θα έχουν τα ειδικότερα αναφερόμενα με βάση το άρθρο 50 ΚΦΕ περί ενδοομιλικών συναλλαγών.**

6. Επομένως, βάσει των ανωτέρω, η έκπτωση των δαπανών που μία εταιρεία επαναχρεώνει είτε σε συνδεδεμένες σε αυτή εταιρείες είτε σε τρίτες εταιρείες (πελάτες της) δεν εκπίπτουν λόγω της επαναχρέωσης αυτής και μόνο, αλλά **εξαρτάται από το αν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ ή όχι**, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Κατά συνέπεια, δαπάνες που επαναχρεώνονται και περιλαμβάνονται στις περιοριστικά κατονομαζόμενες μη εκπιπόμενες δαπάνες του άρθρου 23 δεν εκπίπτουν.

Είναι προφανές ότι οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 εφαρμόζονται και για τις εταιρείες εκείνες που δέχονται την επαναχρέωση. Ωστόσο τονίζεται ότι σκόπιμη και προς διευκόλυνση του ελέγχου, προκειμένου για την έκπτωση των δαπανών, θα ήταν η επαναχρέωση κάθε δαπάνης διακεκριμένα και όχι του συνόλου αυτών.»

**Επειδή** στο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, για να αποτελεί νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, και επαρκή προσδιορισμό των παρασχεθεισών υπηρεσιών (βλ. Στε 753/2012, ΣτΕ 3705/1999, 1018/1996 εππαμ. κ.ά.). Η προσφεύγουσα εταιρεία, εν προκειμένω, πέραν από μια γενική σύμβαση που δεν παρέχει επαρκή τεκμηρίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών, δεν προσκόμισε στον έλεγχο στοιχεία που να αποδεικνύουν ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες έγιναν προς το συμφέρον αυτής και όχι προς την εξυπηρέτηση των συμφερόντων της μητρικής.

**Επειδή**, ειδικότερα, σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ότι μία δαπάνη μεταξύ συνδεδεμένων μερών μπορεί να αμφισβητηθεί μόνο με όρους εκπληρώσεως των κανόνων περί τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, επισημαίνονται τα εξής:

Με τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ παρ. 7.6 και 7.8 περί Ελέγχου Ωφέλειας (Benefit test) μια ενδοομιλική παροχή υπηρεσιών από ένα μέλος σε ένα άλλο κρίνεται αν έχει παρασχεθεί και αν είναι προς το συμφέρον της εταιρείας που δέχεται την εν λόγω υπηρεσία, λαμβάνοντας υπόψιν και κατά πόσο προσδίδει επιχειρηματικό όφελος στην εταιρεία. Κριτήριο για την ωφελιμότητα θα μπορούσε να είναι κατά πόσο ένα ανεξάρτητο μέλος σε παρόμοιες συνθήκες θα ήταν πρόθυμο να επιβαρυνθεί με την συγκεκριμένη δαπάνη παροχής υπηρεσιών.

Περαιτέρω στην παρ. 7.9 των Κατευθυντήριων Γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α (κεφάλαιο Β.1.2 Δραστηριότητες Μετόχου – Shareholders Activities) αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι: «..μια ενδοομιλική δραστηριότητα με μια συνδεδεμένη επιχείρηση μπορεί να λάβει χώρα παρά το γεγονός ότι η συνδεδεμένη επιχείρηση δεν χρειάζεται την δραστηριότητα αυτή (και δεν θα ήταν διατεθειμένη να πληρώσει για αυτή αν ήταν ανεξάρτητη επιχείρηση). Δραστηριότητα αυτού του είδους θα ήταν μια που ένα μέλος του Ομίλου (συνήθως η μητρική ή μια περιφερειακή εταιρεία συμμετοχών) ασκεί αποκλειστικά για τα συμφέροντά του ως ιδιοκτήτης άλλων εταιρειών π.χ. ως μέτοχος...».

Καθίσταται λοιπόν σαφές ότι το τεστ ωφέλειας (benefit test) και οι δραστηριότητες του μετόχου (shareholder activities) που περιγράφονται στις Κατευθυντήριες Γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α. (παρ 7.6 – 7.10), ταυτίζονται με την περίπτωση α' του άρθρου 22 του ν. 4172/2022, αφού και στις δύο περιπτώσεις η φορολογική διοίκηση κρίνει, σύμφωνα με τα τεκμήρια που προσκομίζει η επιχείρηση που έχει και το βάρος της απόδειξης, αν οι δαπάνες αυτές έγιναν προς το συμφέρον της ελεγχόμενης. Την ίδια θέση έχει λάβει και η φορολογική διοίκηση με το ως άνω αναφερόμενο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1111174 ΕΞ 2017 έγγραφό της, σύμφωνα με το οποίο σχετικά με την επαναχρέωση δαπανών προς συνδεδεμένες εταιρείες εφαρμογή θα έχουν τα ειδικότερα αναφερόμενα με βάση το άρθρο 50 ΚΦΕ περί ενδοομιλικών συναλλαγών, και με την προϋπόθεση ότι αθροιστικά πληρούνται τα κριτήρια του άρθρου 22.

**Επειδή**, σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι παρασχέθηκαν τα απαραίτητα στοιχεία για τη δικαιολόγηση και τεκμηρίωση των επίμαχων δαπανών, αποτελεί υποχρέωση του φορολογούμενου, ο οποίος φέρει και το βάρος της απόδειξης επί του φακέλου τεκμηρίωσης, να παρέχει στο φορολογικό έλεγχο τα απαραίτητα δικαιολογητικά ότι η υπηρεσία έχει παρασχεθεί από τη μητρική εταιρία (επιβεβαίωση benefit test). **Τέτοια στοιχεία δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο.**

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου αλλά και στη με αριθμ. πρωτ. ....../13-03-2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η γενική Σύμβαση που προσκομίστηκε στον έλεγχο (Centralized Service Agreement) στην Αγγλική γλώσσα αναφέρει μόνο μια γενική και αόριστη έννοια της παροχής υπηρεσιών σε τομείς Διανομής και Διαχείρισης Αποθεμάτων (Logistics), Προώθησης Πωλήσεων (Marketing), Χρηματοοικονομικές Υπηρεσίες (Financial Services), Γενικές Υπηρεσίες (General Services), **χωρίς ειδικότερη περιγραφή και ανάλυση ως προς τι αφορούν.** Στην εν λόγω σύμβαση ρητά αναφέρεται ότι η αμοιβή των δαπανών μπορεί να καθοριστεί μόνο συνολικά και δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστούν οι επαναχρεώσεις χωριστά σε κάθε οντότητα. Οι διακριτοί υπολογισμοί που προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα στον έλεγχο, αλλά και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, περιορίζονται σε υπολογιστικά φύλλα τύπου excel, **χωρίς να υπάρχει καμία επεξήγηση/διευκρίνιση του τρόπου υπολογισμού, προκειμένου να γίνουν αποδεκτά.** Ειδικότερα, στα σχετικά υπ' αριθμ. ....../19-12-2022 και ....../9-01-2023 υπομνήματά της, καθώς και από την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα δε στοιχειοθετεί τη συλλογιστική του τρόπου επιμερισμού των δαπανών της μητρικής εταιρίας προς τις υπόλοιπες νομικές οντότητες, εν προκειμένω προς την προσφεύγουσα, ώστε να διασφαλιστεί η απαιτούμενη από τις διατάξεις της περ. β της παρ. 7 του άρθρου 5 δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών με τα λογιστικά αρχεία.

Ομοίως το υπόμνημα της ..... στην Αγγλική γλώσσα που προσκομίστηκε στον έλεγχο και στο οποίο αναφέρεται η προσφεύγουσα και αφορά τη χρήση 2016, αφορά υπόμνημα της ....., επί του οποίου δεν υπάρχει ανάλυση για το τρόπο επιμερισμού δαπανών στις νομικές οντότητες, δεν εξετάζονται αναλυτικά όλες οι δαπάνες παρά ένα δείγμα αυτών ποσού 50.000 ευρώ και άνω (και κυρίως αφορούν δαπάνες προσωπικού), δεν υπάρχει καμία ανάλυση τι αφορούν οι εν λόγω δαπάνες για να τεκμηριωθεί αν είναι προς όφελος της προσφεύγουσας και δεν καταλήγει σε σαφή και τεκμηριωμένα συμπεράσματα.

Προς απόδειξη των ανωτέρω, ενδεικτικά αναφέρεται ότι στο εν λόγω υπόμνημα υπάρχουν δαπάνες:

α) Ποσού 415.590 ευρώ (..... and general advice with reference to the .....) και

β) ..... ποσού 57.696,00 ευρώ, όπου η ..... καταλήγει στο συμπέρασμα από την μελέτη των εγγράφων ότι δεν έχουν σχέση με τη Γενική Σύμβαση (Centralized Service Agreement), παρόλα αυτά αναφέρει ότι κατόπιν πληροφοριών που συνέλλεξε από ..... αποδέχεται ότι οι δαπάνες έγιναν προς το συμφέρον του ομίλου, χωρίς να παρέχονται επιπλέον πληροφορίες/επεξηγήσεις/διευκρινήσεις. Επιπροσθέτως η ..... στο υπόμνημα της παίρνει σαφή επιφύλαξη ως προς τα αποτελέσματα της. Εν κατακλείδι, το εν λόγω υπόμνημα καταλήγει αυθαίρετα και αδικαιολόγητα, αφού δεν παρέχει οποιαδήποτε τεκμηρίωση, αναφορικά με την ..... σε ποσό μετακύλισης δαπάνης ύψους 55.362,00 ευρώ, ενώ το επίμαχο αντίστοιχο παραστατικό T/109830/2 -19/09/2016 της ..... προς την προσφεύγουσα που δεν αναγνωρίζει ο έλεγχος προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της είναι 60.976,00 ευρώ. **Από όλα τα ανωτέρω γίνεται σαφές ότι δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη το υπόμνημα της ....., το οποίο στερείται τεκμηρίωσης και αξιοπιστίας και αποτυγχάνει πλήρως στην απόδειξη του τεστ ωφέλειας (benefit test).**

**Εν κατακλείδι λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω δεν μπορεί να προσδιοριστεί με σαφήνεια και επάρκεια το ύψος και είδος των ως άνω δαπανών και δεν μπορεί να αξιολογηθεί το εάν αυτές πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης ή όχι (όπως αναλυτικά περιγράφονται στην έκθεση φορολογίας εισοδήματος).**

**Επειδή**, αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί διπλής φορολόγησης, διότι τα ίδια κονδύλια ελήφθησαν κατά τον έλεγχο της εφαρμογής περί των κανόνων ενδοομιλικών συναλλαγών, αναφέρονται τα εξής:

Οι συνολικές περιγραφείσες λογιστικές διαφορές ελέγχου συνολικού ποσού 87.472,00 ευρώ (που αφορούν τις προκύπτουσες διαφορές από τη μετακύλιση των δαπανών της μητρικής προς την προσφεύγουσα λογ. 64) της χρήσης 2016 δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, ενώ οι διαφορές ελέγχου Ενδοομιλικών Συναλλαγών που προκύπτουν λόγω της μη τήρησης των ίσων αποστάσεων (ως αναλυτικά περιγράφεται στην παρούσα έκθεση) δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4172/2013. Επιπροσθέτως, για τον προσδιορισμό του δείκτη περιθωρίου κέρδους **αντλήθηκαν οικονομικά στοιχεία ανεξάρτητων επιχειρήσεων βάσει των δημοσιευμένων λογιστικών Καταστάσεων, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη τυχόν φορολογικές αναμορφώσεις** και αντιστοίχως εξετάστηκε αν εμπίπτει στα όρια των ίσων αποστάσεων, ο δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους (EBIT) προς το κύκλο εργασιών

της ελεγχόμενης βάσει των Δημοσιευμένων Λογιστικών Οικονομικών Καταστάσεων της ελεγχόμενης. Η προσέγγιση αυτή του ελέγχου είναι ορθή καθώς για τη σύγκριση μεγεθών αυτά πρέπει να είναι συγκρίσιμα (εν προκειμένω λογιστικά αποτελέσματα ελεγχόμενης με λογιστικά δεδομένα συγκρίσιμων εταιρειών), αλλιώς επιχειρείται σύγκριση ανόμοιων μεγεθών (φορολογικού αποτελέσματος της ελεγχόμενης με τα λογιστικά αποτελέσματα των συγκρίσιμων εταιρειών), σύγκριση η οποία είναι αυθαίρετη και οδηγεί σε εσφαλμένα συμπεράσματα, θέση την οποία έχει λάβει η Δ.Ε.Δ. με σχετική απόφασή της (ΔΕΔ 1582/2020).

Παρ' όλα αυτά στο πλαίσιο της χρηστής Διοίκησης, ο έλεγχος αποδέχτηκε τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί διπλής φορολόγησης, στο βαθμό που αυτός πραγματικά υπάρχει, και ειδικότερα ως προς την προσαρμογή του ποσοστού που αναλογεί στο αποδεκτό βάσει ελέγχου δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους προς τις πωλήσεις για την τήρηση των ίσων αποστάσεων, όπως παρουσιάζεται αναλυτικά στη σελ. 73 της έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

**Επειδή στο άρθρο 65 του ν. 4987/2022** σχετικά με το βάρος της απόδειξης 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**, με την ενδικοφανή του προσφυγή, ο προσφεύγων, ως έχων το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ., δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο που να μεταβάλλει το πόρισμα του ελέγχου.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 06/02/2023 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της από 13/03/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., και την επικύρωση των με αριθμ. .... /06-02-2023 και ..... /06-02-2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικών ετών 2016 και 2017 αντίστοιχα.

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

**Α) Φορολογικό έτος 2016**

| <b>ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ</b> |                |                |            |                |
|--|----------------|----------------|------------|----------------|
|  | <b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b> | <b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b> | <b>ΔΕΔ</b> | <b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b> |
|  | <b>(1)</b>     |                | <b>(2)</b> | <b>(2)-(1)</b> |
|  |                |                |            |                |

|  |                 |                  |                  |                  |
|--|-----------------|------------------|------------------|------------------|
| Φορολογητέα κέρδη  |                 | 110.079,64       | 110.079,64       | 110.079,64       |
| ή ζημιά  |                 | 204.808,32       |                  | 204.808,32       |
| ΦΟΡΟΣ  | Πιστωτικό ποσό  |                  |                  |                  |
|  | Χρεωστικό ποσό  |                  | 31.923,10        | 31.923,10        |
| Προκαταβολή φόρου  |                 |                  |                  |                  |
| Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων                      |                 |                  |                  |                  |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου            |                 |                  |                  |                  |
| Τέλος επιτηδεύματος                                      | 1.550,00        | 1.550,00         | 1.550,00         |                  |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.                          |                 | 15.961,55        | 15.961,55        | 15.961,55        |
| Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας    |                 |                  |                  |                  |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου |                 |                  |                  |                  |
| Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή           |                 |                  |                  |                  |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>                         | <b>1.550,00</b> | <b>49.434,65</b> | <b>49.434,65</b> | <b>47.884,65</b> |

#### Β) Φορολογικό έτος 2016

| ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ                  |                  |                   |                   |                   |
|--|------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
|  | ΔΗΛΩΣΗΣ          | ΕΛΕΓΧΟΥ           | ΔΕΔ               | ΔΙΑΦΟΡΑ           |
|  | (1)              |                   | (2)               | (2)-(1)           |
| Φορολογητέα κέρδη  | 229.336,36       | 526.253,75        | 526.253,75        | 296.917,39        |
| ή ζημιά  |                  |                   |                   |                   |
| ΦΟΡΟΣ  | Πιστωτικό ποσό   |                   |                   |                   |
|  | Χρεωστικό ποσό   | 152.613,59        | 152.613,59        | 152.613,59        |
| Προκαταβολή φόρου  |                  |                   |                   |                   |
| Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων                      |                  |                   |                   |                   |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου            |                  |                   |                   |                   |
| Τέλος επιτηδεύματος                                      | 1.000,00         | 1.000,00          | 1.000,00          |                   |
| Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.                          |                  | 43.053,03         | 43.053,03         | 43.053,03         |
| Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας    |                  |                   |                   |                   |
| Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου |                  |                   |                   |                   |
| Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή           |                  |                   |                   |                   |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>                         | <b>67.507,54</b> | <b>196.666,62</b> | <b>196.666,62</b> | <b>129.159,08</b> |

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.