



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09/03/2026

Αριθμός απόφασης: 523

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 Α' 58/19.04.2024), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

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

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 07/11/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της λυθείσας και εκκαθαρισθείσας κοινοπραξίας με την επωνυμία «Κ/Ξ Α.Τ.Ε.Ε. – Α.Τ.Ε.» με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ:

α) της υπ' αριθ. / / 09.2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019,

β) της υπ' αριθ. / / 09.2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2020,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. / / 09.2025 και / / 09.2025 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των φορολογικών ετών 2019 και 2020 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07/11/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσας και εκκαθαρισθείσας κοινοπραξίας με την επωνυμία «Κ/Ξ Α.Τ.Ε.Ε. – Α.Τ.Ε.» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. / / 09.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κοινοπραξία με σκοπό την εκτέλεση του έργου «Βελτίωση κυκλοφοριακών συνθηκών Δήμου, για το φορολογικό έτος 2019, κύριος φόρος 7.207,70€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 3.603,85€, ήτοι συνολικό ποσό 10.811,55€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της, με την προσθήκη στα δηλωθέντα κέρδη διαφορών επί ενδοομιλικών συναλλαγών ποσού 30.032,08€, λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του ν.4172/2013.

Με την υπ' αριθ. / / 09.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα κοινοπραξία, για το φορολογικό έτος 2020, κύριος φόρος 2.080,46€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 1.040,23€, ήτοι συνολικό ποσό 3.120,69€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της, με την προσθήκη στα δηλωθέντα κέρδη διαφορών επί ενδοομιλικών συναλλαγών ποσού 8.668,58€, λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του ν.4172/2013.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 26/09/2025 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. / 02.2025 εντολής του Προϊσταμένου του.

Η προσφεύγουσα κοινοπραξία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη στοιχειοθέτηση φοροαποφυγής κατά τη διενέργεια των συναλλαγών των συνδεδεμένων μερών.
2. Εσφαλμένη επιλογή μεθόδου από τον έλεγχο για την τεκμηρίωση των συναλλαγών. Ο έλεγχος δεν απέδειξε αδυναμία συγκρισιμότητας, ώστε να δικαιολογείται η απόρριψη της μεθόδου της «συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP)» που χρησιμοποίησε η κοινοπραξία, ούτε

αιτιολόγησε την επιλογή της μεθόδου του «καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM)».

3. Εσφαλμένη εφαρμογή της επιλεχθείσας μεθόδου του «καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM)».
4. Ακυρωτέες οι προσβαλλόμενες πράξεις λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου. Μη αναγραφή των αλληλεγγύως ευθυνόμενων προσώπων στο σώμα των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή, με το άρθρο 76 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «*...Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...*».

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ. 6 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)...*».

Επειδή, με το άρθρο 44 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι: «*“Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων” είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες*».

Επειδή, με το άρθρο 45 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «*Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται: α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,...*».

Επειδή, με το άρθρο 47 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «*1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ', του Μέρους Δεύτερου (“Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων”) του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο...*».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «*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... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία...*».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «*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».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρου 22) 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, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές)... 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... 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.. γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά... 3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48...».

Επειδή, με το άρθρο 50 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 2 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως:... γ) «νομικό πρόσωπο»: κάθε επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα ή ένωση επιχειρήσεων ή εταιρειών με νομική προσωπικότητα, δ) «νομική οντότητα»: κάθε μόνιμο εταιρικής ή μη οργάνωσης και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μόνιμο παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μόνιμο παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρείας διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου,... ζ) «συνδεδεμένο πρόσωπο»: κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα: αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου, ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου, γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης η ελέγχου η ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης η ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο».

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1097/2014 (ΦΕΚ Β' 833/09.04.2014) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως τροποποιήθηκε με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1144/2014 (ΦΕΚ Β' 1372/29.05.2014) απόφαση και ισχύει, ορίζεται ότι: «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... 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 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... Οι παραδοσιακές μέθοδοι είναι ο αμεσότερος τρόπος για να εξακριβωθεί κατά πόσον οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ακολουθούν την αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arm's Length Principle). Κατά συνέπεια, οι παραδοσιακές μέθοδοι προτιμώνται των άλλων μεθόδων. Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν διαθέσιμα ή επαρκή στοιχεία για την εφαρμογή των παραδοσιακών μεθόδων και συγκεκριμένα, εάν δεν υπάρχουν διαθέσιμα πλήρως συγκρίσιμα στοιχεία, οι επιχειρήσεις μπορούν αιτιολογημένα να εφαρμόσουν τις συναλλακτικές μεθόδους. Για την εφαρμογή των ως άνω μεθόδων, χρησιμοποιούνται συγκριτικά στοιχεία, τα οποία διακρίνονται σε: α) εσωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές της κρινόμενης επιχείρησης με μια ανεξάρτητη επιχείρηση ή συγκρίσιμες συναλλαγές μιας συνδεδεμένης με την κρινόμενη επιχείρηση με μια ανεξάρτητη επιχείρηση και β) εξωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων προς την κρινόμενη επιχείρηση. Ως συγκρίσιμες συναλλαγές νοούνται αυτές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους ειδικότερους όρους δεν μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα ή η επίδραση των διαφορών αυτών μπορεί να εξαλειφθεί μέσω κατάλληλων προσαρμογών. Παράγοντες που καθορίζουν και επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι: α. τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο των συναλλαγών, όπως: - για τα ενσώματα αγαθά, τα φυσικά χαρακτηριστικά προϊόντος, η ποιότητα, η αξιοπιστία, η διαθεσιμότητα, ο όγκος πωλήσεων,... β. οι σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται και τα μέσα (κτίρια,

εξοπλισμός, άυλα, κ.λπ.) που χρησιμοποιούνται, τα οποία αποτελούν στοιχεία της λειτουργικής ανάλυσης (functional analysis) που περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης. γ. οι συμβατικοί όροι, δηλαδή ο καταμερισμός ευθυνών, κινδύνων και οφελών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (προθεσμίες, εγγυητικοί όροι σε συμβόλαια, κ.λπ.). δ. οι οικονομικές συνθήκες των συγκρινόμενων μερών και των συναλλαγών τους, (γεωγραφική θέση, αγοραστική δύναμη, ανταγωνιστικότητα, μέγεθος αγοράς, κόστος παραγωγής, κόστος εργασίας, κ.λπ.). ε. ειδικές στρατηγικές που ασκούνται από την επιχείρηση (π.χ. προσπάθεια διείσδυσης σε αγορές, ανάπτυξη νέων και καινοτόμων προϊόντων, αύξηση μεριδίου αγοράς, κ.λπ.). Σε περίπτωση που διενεργούνται συναλλαγές που δεν μπορούν να διαχωριστούν από οικονομικής απόψεως, αυτές εξετάζονται ενιαία, τόσο ως προς τη συγκριτική ανάλυση όσο και ως προς την εφαρμογή της μεθόδου καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών. Για την άντληση συγκριτικών στοιχείων οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν και οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων αυτής (ονομασία, πάροχος, έκδοση, πλήθος στοιχείων κ.λπ.). Σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημόριων. Ο προσδιορισμός των τεταρτημορίων γίνεται ως εξής: Q1= πρώτο τεταρτημόριο= 25ο εκατοστιαίο σημείο Q2= διάμεσος= 50ο εκατοστιαίο σημείο Q3= τρίτο τεταρτημόριο= 75ο εκατοστιαίο σημείο. Ως συμβατή με την αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arm's Length Principle), θεωρείται οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημορίου (25ου εκατοστιαίου σημείου έως και του 75ου εκατοστιαίου σημείου), με επαρκή αιτιολόγηση της επιλογής...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1142/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων παρασχέθηκαν οδηγίες για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των άρθρων 50 ν.4172/2013 και 21 ν.4174/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «...3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4172/2013, οι οποίες επίσης εφαρμόζονται για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά, ορίζεται ότι τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου (παρ. 1). Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές (παρ. 2). Για την εκπλήρωση τήρησης της πιο πάνω αρχής τα συνδεδεμένα κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. πρόσωπα, υποχρεούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) να τηρούν φάκελο τεκμηρίωσης και να υποβάλουν συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις αυτές (σχετ. οι ΠΟΛ.1097/9.4.2014 και ΠΟΛ.1144/15.5.2014 Αποφάσεις του

Γ.Γ.Δ.Ε.). Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι υποχρέωση τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων», κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών έχουν μόνο τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, όπως αυτά ορίζονται στις περιπτώσεις γ' και δ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, για τις συναλλαγές τους με συνδεδεμένα πρόσωπα της περίπτωσης ζ' του ίδιου άρθρου, είτε αυτά είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, είτε φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα... 7. Όσον αφορά στις ελεγκτικές πρακτικές σχετικά με τη χρήση τράπεζας πληροφοριών, την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων και την αποδεκτή μέθοδο καθορισμού των ενδοομιλικών συναλλαγών επισημαίνονται τα ακόλουθα: α. Σύμφωνα με το Κεφάλαιο Ζ' της ΠΟΛ.1097/2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την ΠΟΛ.1144/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, προκειμένου για την άντληση συγκριτικών στοιχείων μπορεί να χρησιμοποιηθεί οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων της. Συνεπώς, εφόσον η υπόχρεη επιχείρηση χρησιμοποιήσει δεδομένα τα οποία δεν άντλησε από αναγνωρισμένη τράπεζα πληροφοριών, αυτά δεν θα απορρίπτονται εκ προοιμίου από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, αλλά θα ελέγχονται για την αξιοπιστία τους. Ακόμη, σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, τότε χρησιμοποιείται η μέθοδος των τεταρτημορίων με απόρριψη του 25% των χαμηλότερων και του 25% των υψηλότερων τιμών... Επίσης, για την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων, θα χρησιμοποιούνται δεδομένα που είναι διαθέσιμα, από οποιαδήποτε πηγή, την ημερομηνία κατάρτισης του φακέλου τεκμηρίωσης. Αν χρησιμοποιούνται τράπεζες πληροφοριών, η αναζήτηση θα γίνεται στις εκδόσεις που είναι διαθέσιμες από τη λήξη του φορολογικού έτους και μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών του άρθρου 21 παρ.3 του Ν.4174/2013 και όχι με προγενέστερες ή μεταγενέστερες εκδόσεις...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1227/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων παρασχέθηκαν οδηγίες για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των άρθρων 50 ν.4172/2013 και 21 ν.4174/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «...2. Αν, για την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων, χρησιμοποιούνται τράπεζες πληροφοριών, η αναζήτηση θα γίνεται στις εκδόσεις που είναι διαθέσιμες κατά το διάστημα από τους δύο τελευταίους μήνες του εξεταζόμενου φορολογικού έτους και μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών του άρθρου 21 παρ. 3 του Ν.4174/2013 και όχι με προγενέστερες ή μεταγενέστερες εκδόσεις. Εφόσον ο φορολογούμενος χρησιμοποιήσει έκδοση από τις προβλεπόμενες στο προηγούμενο εδάφιο, οποιαδήποτε έρευνα της φορολογικής διοίκησης θα πραγματοποιείται με βάση την ίδια έκδοση...».

Επειδή, με το άρθρο 27 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη

διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα...».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.4174/2013 (προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), ως ίσχυε κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη, οριζόταν ότι: «1. Για τις μεταξύ τους συναλλαγές που εμπíπτουν στο άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και τη μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης. Φάκελο Τεκμηρίωσης υποχρεούνται να τηρούν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις παραπάνω συναλλαγές τους με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από 26/09/2025 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η οποία εδράζεται επί του υπ' αριθ. πρωτ. ΕΞ2024ΕΜΠ/16.12.2024 πληροφοριακού δελτίου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε από την προαναφερθείσα ελεγκτική αρχή στην επιχείρηση με την επωνυμία «..... Α.Τ.Ε.Ε.», με ΑΦΜ και συγκεκριμένα, κατά την ελεγκτική επαλήθευση των ενδοομιλικών τιμολογήσεων διαπιστώθηκε η μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων σε συναλλαγές της με τη συνδεδεμένη προσφεύγουσα κοινοπραξία, κατά παράβαση του άρθρου 50 του ν.4172/2013.

Αναλυτικότερα, κατά τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών σχετικών με το έργο «Βελτίωση κυκλοφοριακών συνθηκών Δήμου, που ανέλαβε να κατασκευάσει η προσφεύγουσα κοινοπραξία (ανάδοχος) και ανέθεσε στη συνδεδεμένη, μέλος της κοινοπραξίας με συμμετοχή 50%, ημεδαπή επιχείρηση με την επωνυμία «..... Α.Τ.Ε.Ε.» - ΑΦΜ (υπεργολάβος), το 1ο ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επέλεξε ως ελεγχόμενο μέρος στις συναλλαγές την υπεργολάβο εταιρεία κι όχι την προσφεύγουσα κοινοπραξία, καθότι αφενός βάσει της λειτουργικής της ανάλυσης επιτελεί πιο απλές λειτουργίες (δρώντας ως πάροχος των υπηρεσιών σε ενδοομιλικό πελάτη) και οι πωλήσεις της είναι εξασφαλισμένες χωρίς να υπάρχει πιστωτικός ή κίνδυνος αγοράς, αφετέρου έκρινε ότι το περιθώριο κέρδους της υπολογίζει με ακρίβεια και αξιοπιστία το αποτέλεσμα της ενδοομιλικής τιμολόγησης, καθώς αυτό μπορεί να υπολογιστεί ευχερώς από τα κοστολογικά της στοιχεία. Ακολούθως, η ανωτέρω ελεγκτική αρχή επέλεξε ως καταλληλότερη τη μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), με τη χρήση δεικτών καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος, με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας, δίχως να αιτιολογήσει την επιλογή της.

Εν συνεχεία, η ελεγκτική αρχή αναζήτησε εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία (τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις) με τη χρήση της βάσης δεδομένων Tr – Catalyst (έκδοση Ιουνίου 2022), προκειμένου να εντοπίσει επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην κατασκευή δρόμων και αυτοκινητοδρόμων (ΚΑΔ 42.11) και σε άλλες κατασκευαστικές εγκαταστάσεις (ΚΑΔ 43.29), στη γεωγραφική περιοχή της Ελλάδας, εντόπισε σαράντα δύο (42) δυνητικά συγκρίσιμες επιχειρήσεις, απέρριψε κατόπιν ανάλυσης είκοσι εννέα (29) επιχειρήσεις και άντλησε τα οικονομικά στοιχεία της τριετίας 2018 – 2020 για τις εναπομείνουσες δεκατρείς (13)

συγκρίσιμες επιχειρήσεις που αποτέλεσαν το τελικό συγκρίσιμο δείγμα και υπολόγισε δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας. Από την επεξεργασία των δεδομένων του δείγματος η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τα τεταρτημόρια (του εύρους του κέρδους), ως κάτωθι:

	Σταθμισμένος μέσος όρος τριετίας 2018 – 2020
Ελάχιστο	4,06%
1ο Τεταρτημόριο	6,54%
Διάμεσος	10,07%
3ο Τεταρτημόριο	17,78%
Μέγιστο	20,70%
Πλήθος επιχειρήσεων	δεκατρείς (13)

Κατόπιν σύγκρισης των ανωτέρω ορίων και ειδικότερα τις τιμές του πρώτου και του τρίτου τεταρτημρίου, ήτοι 6,54% και 17,78% αντίστοιχα, με τον δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος της προσφεύγουσας εταιρείας, δη 23,53%, καταρχάς διαπίστωσε ότι ο δείκτης κερδοφορίας της υπεργολάβου υπερβαίνει το αποδεκτό εύρος τιμών οπότε δεν υφίσταται περίπτωση μη εκπιπτόμενης δαπάνης.

Ακολούθως, ο Προϊστάμενος του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, αρμόδια για τον έλεγχο της προσφεύγουσας κοινοπραξίας αρχή, κατόπιν λήψης του υπ' αριθ. πρωτ. ΕΞ2024ΕΜΠ/16.12.2024 πληροφοριακού δελτίου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ με το οποίο γνωστοποιούνταν ότι ο δείκτης κερδοφορίας της υπεργολάβου, συνδεδεμένου μέρους της κοινοπραξίας, υπερβαίνει το αποδεκτό εύρος τιμών, εξέδωσε την υπ' αριθ./.....02.2025 εντολή του για έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας κοινοπραξίας.

Η εν λόγω ελεγκτική αρχή, βασιζόμενη στο προαναφερθέν πληροφοριακό δελτίο, το οποίο υιοθέτησε πλήρως, έκρινε ότι ο δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος του συνδεδεμένου μέρους (23,53%) υπερβαίνει το αποδεκτό εύρος τιμών και εφαρμόζοντας τη διάμεσο 10,07%, έκρινε διά της μεθόδου του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) ότι η ενδοομιλική τιμολόγηση δεν ήταν συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Συγκεκριμένα, η ελεγκτική αρχή υπολόγισε ότι το υπερβάλλον κόστος για το σύνολο του έργου (2016 – 2020) ανήλθε σε 91.925,56€ (682.898,25€ x 13,46%) και σταθμίζοντας την αξία των επίμαχων συναλλαγών στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2019 και 2020, καθαρής αξίας 275.573,62€ και 79.516,40€ αντίστοιχα, στη συνολική αξία των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν την περίοδο 2016 – 2020, προσδιόρισε λογιστική διαφορά (μη εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη) ποσού 30.032,08€ (91.925,56€ x 32,67%) και 8.668,58€ (91.925,56€ x 9,43%). Κατόπιν τούτου η ελεγκτική αρχή συνέταξε και κοινοποίησε το υπ' αριθ. 260/03.07.2025 Σημείωμα Διαπιστώσεων του άρθρου 33 του ΚΦΔ με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος των φορολογικών ετών 2019 και 2020. Η προσφεύγουσα κοινοπραξία υπέβαλε το υπ' αριθ. πρωτ. 82967/24.07.2025 υπόμνημά της, με συνημμένους τους υποβληθέντες εμπροθέσμως φακέλους τεκμηρίωσης των φορολογικών ετών 2019 και 2020, ισχυριζόμενη, μεταξύ άλλων, ότι η επιλογή και η εφαρμογή της μεθόδου του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM)

είναι εσφαλμένη. Απαντώντας επί του προαναφερθέντος υπομνήματος, η ελεγκτική αρχή αιτιολόγησε τις ενέργειές της επισημαίνοντας ότι α) η επιλογή του ελεγχόμενου μέρους προτείνεται από τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (βλ. παρ. 3.18 έκδοσης Ιουλίου 2017), β) οι φάκελοι τεκμηρίωσης των συναλλαγών της δεν παράγουν αποτέλεσμα διότι η προσφεύγουσα κοινοπραξία δεν επιλέχθηκε ως ελεγχόμενο μέρος, γ) η επιλεγείσα από την προσφεύγουσα εταιρεία μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) απορρίφθηκε με το σκεπτικό ότι «η φύση και η έκταση των παρεχόμενων υπηρεσιών, επηρεάζουν την τιμή πώλησης (ενδοομιλική τιμή), ώστε οι διαφορές στις τιμές να οφείλονται στην διαφορά στην φύση και έκταση των παρεχόμενων υπηρεσιών και όχι στην τιμολόγηση που εξετάζεται για την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων», δ) η μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost plus Method - CPM), απορρίφθηκε διότι «για επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, όπως εν προκειμένω, δεν μπορεί να είναι γνωστός ο μερισμός του συνολικού κόστους σε άμεσο κόστος και λειτουργικό κόστος, όταν αυτή εφαρμόζεται με εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία», και ε) «μετά την απόρριψη των παραδοσιακών μεθόδων ενδοομιλικής τιμολόγησης, και επειδή αυτές κρίθηκαν από τον έλεγχο ατελέσφορες», επιλέχθηκε η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), ως «η πλέον κατάλληλη επιλογή».

Κατόπιν των ανωτέρω, η ελεγκτική αρχή προέβη στην έκδοση των υπ' αριθ./...../.....09.2025 και/...../.....09.2025 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των φορολογικών ετών 2019 και 2020 αντίστοιχα, με τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας κοινοπραξίας, με την προσθήκη στα δηλωθέντα κέρδη διαφορών επί ενδοομιλικών συναλλαγών ποσού 30.032,08€ και 8.668,58€ αντίστοιχα, λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του ν.4172/2013.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα κοινοπραξία ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή δεν απέδειξε αδυναμία συγκρισιμότητας, ώστε να δικαιολογείται η απόρριψη της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP)» που χρησιμοποίησε η ίδια, ούτε αιτιολόγησε επαρκώς την επιλογή τόσο του ελεγχόμενου μέρους όσο και της μεθόδου του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM). Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κοινοπραξία ανέλαβε έργο βάσει σύμβασης μετά από μειοδοτικό διαγωνισμό από τον Δήμο ως ανάδοχος και κατένειμε τις εργασίες στα συνδεδεμένα μέλη της (υπεργολάβους) βάσει συμβάσεων, ακριβώς με τους ίδιους όρους εκτέλεσης των εργασιών και τιμολόγησης (18% γενικά έξοδα και εργολαβικό όφελος), όπως η αρχική σύμβαση με το Δημόσιο, συμπεριλαμβάνοντας και κάποια έξοδα διαχείρισης (5%) της κοινοπραξίας στο έργο. Η προσφεύγουσα κοινοπραξία (ανάδοχος) πραγματοποίησε πιστοποιήσεις εκτελεσθεισών εργασιών προς τον Δήμο και αντίστοιχα τα συνδεδεμένα μέρη (υπεργολάβοι) πραγματοποίησαν πιστοποιήσεις εκτελεσθεισών εργασιών προς την κοινοπραξία. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα κοινοπραξία (συνδεδεμένος πωλητής), για τις χρήσεις 2019 και 2020, εφάρμοσε τη μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), χρησιμοποιώντας ως

συγκρίσιμες συναλλαγές αυτές με τον Δήμο (ανεξάρτητο αγοραστή), έλαβε ως σημείο αναφοράς το ύψος των πιστοποιήσεων εκτέλεσης του τεχνικού έργου, συνεκτιμώντας το ποσοστό γενικών εξόδων και οφέλους εργολάβου (Γ.Ε. & Ο.Ε.) 18%, που προέκυψε από τη σύμβαση εκτέλεσης του έργου με τον Δήμο κατόπιν δημόσιου διαγωνισμού. Το ίδιο ποσοστό γενικών εξόδων και οφέλους εργολάβου (Γ.Ε. & Ο.Ε.) εφαρμόστηκε στα τιμολόγια που εξέδωσαν τα δύο μέλη της (50% έκαστο) προς την προσφεύγουσα κοινοπραξία, κατόπιν σχετικών πιστοποιήσεων εκτελεσθεισών εργασιών και συνεκτιμώντας έξοδα διαχείρισης (5%) που επιβαρύνουν την τελευταία.

Επειδή, η σύμβαση με τον Δήμο συνιστά μη ελεγχόμενη συναλλαγή υπό ανταγωνιστικές συνθήκες αγοράς και, κατά τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ (OECD Transfer Pricing Guidelines 2022, παρ. 2.3–2.26), όταν υφίστανται αξιόπιστες συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές, οι παραδοσιακές μέθοδοι και ιδίως η CUP έχουν προτεραιότητα έναντι των μεθόδων καθαρής κερδοφορίας. Περαιτέρω, κατά την παρ. 2.4 των ίδιων Οδηγιών, οι συναλλακτικές μέθοδοι εφαρμόζονται όταν οι παραδοσιακές μέθοδοι δεν μπορούν να εφαρμοστούν με επαρκή αξιοπιστία. Η ελεγκτική αρχή απέρριψε τη μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), όρισε ως ελεγχόμενο μέρος το μέλος της κοινοπραξίας και εφάρμοσε τη μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) με βάση δείγμα επιχειρήσεων από τη βάση δεδομένων Tr-Catalyst (έκδοσης Ιουνίου 2022). Ωστόσο, δεν προκύπτει ειδική αιτιολογία περί ουσιωδών διαφορών στη φύση των λειτουργιών που επιτελούν, καθώς αμφότερα τα μέρη λαμβάνουν και παρέχουν τις ίδιες εργασίες, ή στην κατανομή κινδύνων, όπως απαιτείται κατά την ανάλυση συγκρισιμότητας (OECD Guidelines 2022, παρ. 1.33–1.41). Περαιτέρω, οι παρ. 1.42–1.50 των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ (OECD Transfer Pricing Guidelines 2022) έχουν ιδιαίτερη σημασία εν προκειμένω, καθόσον οι συμβατικές προβλέψεις (υποχρεώσεις και απαιτήσεις) αποτελούν το σημείο εκκίνησης της ανάλυσης και γίνονται σεβαστές, εφόσον συνάδουν με την πραγματική συμπεριφορά των μερών και με την οικονομική ουσία της συναλλαγής. Η φορολογική αρχή δεν δύναται να αγνοήσει τη συναλλαγή παρά μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις, όταν η συμβατική κατανομή κινδύνων κατανέμεται ισομερώς και δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα. Στην υπό κρίση περίπτωση, οι συμβάσεις μεταξύ κοινοπραξίας και μελών επαναλαμβάνουν ουσιωδώς τους όρους της σύμβασης με τον Δήμο, μετακυλίνοντας αντίστοιχα δικαιώματα και υποχρεώσεις και χωρίς να προκύπτει διαφοροποίηση ως προς την ανάληψη και τον έλεγχο των κινδύνων. Υπό τα δεδομένα αυτά, η απομόνωση ενός μέλους ως «απλού» ή περιορισμένου κινδύνου παρόχου υπηρεσιών δεν ερείδεται σε συμβατική ή πραγματική διαφοροποίηση. Η ισομερής συμμετοχή αμφότερων των μελών της κοινοπραξίας, η αλληλέγγυα και εις ολόκληρον ευθύνη έναντι του κυρίου του έργου και η εκτέλεση του έργου από τα ίδια τα μέλη δεν καταδεικνύουν ύπαρξη απλούστερου, περιορισμένου κινδύνου προφίλ που να δικαιολογεί τον χαρακτηρισμό ενός μέλους ως ελεγχόμενου μέρους (OECD Transfer Pricing Guidelines 2022 παρ. 3.18–3.23). Τέλος, η χρήση εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων (τρίτων ανεξάρτητων επιχειρήσεων) που δεν ήταν διαθέσιμα κατά τον χρόνο των συναλλαγών 2019 – 2020, αντληθέντα από τη βάση δεδομένων Tr-Catalyst (έκδοσης Ιουνίου 2022), κατά παράβαση των οδηγιών της εγκυκλίου ΠΟΛ.1227/2015, αντίκειται στην αξιολόγηση της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων βάσει ευλόγως διαθέσιμων πληροφοριών κατά τον χρόνο τιμολόγησης και άγει σε ανεπίτρεπτη εκ των υστέρων (ex post) κρίση (OECD Guidelines 2022, παρ. 3.69–3.74). Υπό τα δεδομένα αυτά, η

αντικατάσταση της εφαρμοσθείσας μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) με τη μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) δεν τεκμηριώνεται ως εφαρμογή της πλέον κατάλληλης μεθόδου και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας κοινοπραξίας πρέπει να γίνει δεκτός.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί εσφαλμένης επιλογής και εφαρμογής της μεθοδολογίας τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός, παρελκούς ως αλυσιτελούς της εξέτασης των λοιπών προβαλλόμενων λόγων.

Αποφασίζουμε

την **αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./07.11.2025 ενδικοφανούς προσφυγής της λυθείσας και εκκαθαρισθείσας κοινοπραξίας με την επωνυμία «Κ/Ξ Α.Τ.Ε.Ε. - Α.Τ.Ε.» με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα την **ακύρωση** των υπ' αριθ./...../.....09.2025 και/...../.....09.2025 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των φορολογικών ετών 2019 και 2020 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./...../.....09.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - δήλωσης
Κέρδη ή ζημιά	31.860,72	31.860,72	31.860,72	0,00
Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης/ελέγχου	0,00	0,00	0,00	0,00
Διαφορές ενδοομιλικής τιμολόγησης	0,00	30.032,08	0,00	0,00
Ζημιές παρελθουσών χρήσεων	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	31.860,72	61.892,80	31.860,72	0,00
Φόρος που αναλογεί	7.646,57	14.854,27	7.646,57	0,00
Διαφορά φόρου προς καταβολή	0,00	7.207,70	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	0,00	3.603,85	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	0,00	10.811,55	0,00	0,00

**Υπ' αριθ. / / 09.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου
εισοδήματος φορολογικού έτους 2020**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - δήλωσης
Κέρδη ή ζημιά	11.979,30	11.979,30	11.979,30	0,00
Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης/ελέγχου	0,00	0,00	0,00	0,00
Διαφορές ενδοομιλικής τιμολόγησης	0,00	8.668,58	0,00	0,00
Ζημιές παρελθουσών χρήσεων	0,00	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	11.979,30	20.647,88	11.979,30	0,00
Φόρος που αναλογεί	2.875,03	4.955,49	2.875,03	0,00
Διαφορά φόρου προς καταβολή	0,00	2.080,46	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	0,00	1.040,23	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	0,00	3.120,69	0,00	0,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη εταιρεία.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.