



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16/03/2026

Αριθμός απόφασης: 1026

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 01/12/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στο οδός, κατά: α) της με αριθμ. .../29-10-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.,

φορολογικού έτους 01/01/2020-31/12/2020, β) της με αριθμ. /29-10-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., φορολογικού έτους 01/01/2021-31/12/2021, γ) της με αριθμ. /29-10-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., φορολογικού έτους 01/01/2022-31/12/2022, δ) της με αριθμ. /29-10-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., φορολογικού έτους 01/01/2023-31/12/2023, και ε) της με αριθμ. /29-10-2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., φορολογικού έτους 01/01/2024-31/12/2024, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 29/10/2025 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.

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

Επί της από 01/12/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. /29-10-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., φορολογικού έτους 01/01/2020-31/12/2020, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 18.278,55 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 9.139,28 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **27.417,83 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

β) Με την υπ' αριθμ. /29-10-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., φορολογικού έτους 01/01/2021-31/12/2021, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 13.861,58 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 6.930,79 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **20.792,37 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

γ) Με την υπ' αριθμ. /29-10-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., φορολογικού έτους 01/01/2022-31/12/2022, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 15.292,83 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 3.823,21 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **19.116,04 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

δ) Με την υπ' αριθμ. /29-10-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., φορολογικού έτους 01/01/2023-31/12/2023, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος

φόρος ποσού 56.229,78 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 28.114,89 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **84.344,67 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

ε) Με την υπ' αριθμ. /29-10-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., φορολογικού έτους 01/01/2024-31/12/2024, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 16.642,50 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 4.160,63 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **20.803,13 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 29/10/2025 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /1-4-2025 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Η ως άνω εντολή ελέγχου εκδόθηκε προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών κατόπιν του με αριθμ. πρωτ. /28-3-2025 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου (αριθμ. πρωτ. Κ.Ε.ΜΕ.Φ. /31-3-2025), σύμφωνα με το οποίο στο πλαίσιο της με αριθμ. /12-02-2025 εντολής ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου για τα έτη 01/01/2020-31/12/2024 διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση ΕΠΕ με ΑΦΜ, διενήργησε διασυνοριακές συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια των διατάξεων της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013, για τις οποίες δεν είχε υποβάλει συνοπτικούς πίνακες ενδοομιλικών συναλλαγών και για τις οποίες είχε υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών.

Ειδικότερα ελέγχθηκαν ανά φορολογικό έτος οι παρακάτω συναλλαγές της εταιρείας:

A. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

Διοικητική υποστήριξη από την ποσού 103.000,00 ευρώ.

B. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

1. Διοικητική υποστήριξη από την – VAT No ποσού 72.200,00 ευρώ.

2. Εκμίσθωση μηχανημάτων από την – VAT No ποσού 80.000,00 ευρώ.

Γ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2022

1. Διοικητική υποστήριξη από την – VAT No ποσού 135.000,00 ευρώ.

2. Διοικητική υποστήριξη από την VAT No ποσού 60.000,00 ευρώ.

3. Εκμίσθωση μηχανημάτων από την No ποσού 35.000,00 ευρώ.

Δ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2023

1. Διοικητική υποστήριξη από την VAT No, μετονομάστηκε σε με το ίδιο VAT No ποσού 115.000,00 ευρώ.

2. Διοικητική υποστήριξη από την No ποσού 110.000,00 ευρώ.

Ε. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2024

1. Διοικητική υποστήριξη από την – VAT No ποσού 20.000,00 ευρώ.

2. Διοικητική υποστήριξη από την No ποσού 265.000,00 ευρώ.

3. Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων από την προσφεύγουσα προς την ποσού 3.040,00 ευρώ.

Από την εξέταση των παραπάνω συναλλαγών, ο έλεγχος κατέληξε ότι κατά τα εξεταζόμενα φορολογικά έτη, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν τήρησε την αρχή των ίσων αποστάσεων, όπως αυτή προβλέπεται στο άρθρο 50 του ΚΦΕ, αναφορικά με τις συναλλαγές της με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις στην Αλβανία. Συγκεκριμένα διαπιστώθηκε ότι οι εν λόγω συναλλαγές τιμολογήθηκαν σε επίπεδα υψηλότερα από εκείνα που θα ίσχυαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων υπό συγκρίσιμες συνθήκες, με αποτέλεσμα τη διόγκωση των δαπανών της ελληνικής επιχείρησης και κατ' επέκταση, τη μείωση της φορολογητέας βάσης στην Ελλάδα. Κατόπιν τούτου, η διαφορά που προέκυψε από την αναπροσαρμογή των τιμών στις συναλλαγές με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, προστέθηκε στα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας εταιρείας, σύμφωνα με το άρθρο 50 παρ.1 του ΚΦΕ.

Ειδικότερα, οι λογιστικές διαφορές που προέκυψαν κατά τον έλεγχο ανά φορολογικό έτος ήταν οι ακόλουθες:

Α. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020

ΕΙΔΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ		ΠΟΣΟ
Από παροχή υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης από την (σελ.32-41 έκθεσης)		76.160,13

Β. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021

ΕΙΔΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ		ΠΟΣΟ
1	Από παροχή υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης από την (σελ.41-51 έκθεσης)	50.277,60
2	Από μίσθωση μηχανολογικού εξοπλισμού από την (σελ.52-53 έκθεσης)	12.729,57
Σύνολο λογιστικών διαφορών		63.007,17

Γ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2022

ΕΙΔΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ		ΠΟΣΟ
1	Από παροχή υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης από την (σελ.53-63 έκθεσης)	101.361,70
2	Από παροχή υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης από την (σελ. 63-64 έκθεσης)	32.527,10
3	Από μίσθωση μηχανολογικού εξοπλισμού από την(σελ.64-65 έκθεσης)	36.716,79
Σύνολο λογιστικών διαφορών		170.605,79

Δ. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2023

ΕΙΔΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ		ΠΟΣΟ
-------------------------	--	-------------

1	Από παροχή υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης από την (μετονομάστηκε σε) (σελ65-74 έκθεσης)	82.842,70
2	Από παροχή υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης από την(σελ 74-75 έκθεσης)	71.654,48
Σύνολο λογιστικών διαφορών		154.497,18

Ε. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2024

ΕΙΔΟΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ		ΠΟΣΟ
1	Από παροχή υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης από την(σελ76-87 έκθεσης)	16.712,02
2	Από παροχή υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης από την (σελ87-88 έκθεσης)	122.320,00
Σύνολο λογιστικών διαφορών		139.032,02

Ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας εταιρείας για τα φορολογικά έτη 2020, 2021, 2022, 2023 και 2024, όπως αυτά προέκυψαν με την προσθήκη των ως άνω λογιστικών διαφορών, ως ακολούθως:

Φορολογικό έτος	2020
Καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού	48.194,33
Μη εκπιπόμενες δαπάνες αρχικής δήλωσης	1.889,24
Λογιστικές διαφορές από ενδοομιλικές συναλλαγές	76.160,63
Κέρδη φορολογικού έτους	126.244,20
Ωφέλεια λόγω εφάπαξ εξόφλησης οφειλών	3.986,08
Φορολογητέα κέρδη ελέγχου	122.258,12

Φορολογικό έτος	2021
Καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού	142.769,47
Μη εκπιπόμενες δαπάνες αρχικής δήλωσης	5.222,16
Λογιστικές διαφορές από ενδοομιλικές συναλλαγές	63.007,17
Κέρδη φορολογικού έτους	210.998,81
Φορολογητέα κέρδη ελέγχου	210.998,81

Φορολογικό έτος	2022
Καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού	21.897,46
Μη εκπιπόμενες δαπάνες αρχικής δήλωσης	22.516,01
Λογιστικές διαφορές από ενδοομιλικές συναλλαγές	170.605,59
Κέρδη φορολογικού έτους	215.019,06
Αφορολόγητα έσοδα από έκτακτα γεγονότα	145.506,18
Φορολογητέα κέρδη ελέγχου	69.512,88

Φορολογικό έτος	2023
Καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού	323.166,42

Μη εκπιπτόμενες δαπάνες αρχικής δήλωσης	936,20
Λογιστικές διαφορές από ενδοομιλικές συναλλαγές	154.497,18
Κέρδη φορολογικού έτους	478.599,80
Φορολογητέα κέρδη ελέγχου	478.599,80

Φορολογικό έτος	2024
Καθαρά κέρδη/ζημία βάσει ισολογισμού	(170.588,19)
Μη εκπιπτόμενες δαπάνες αρχικής δήλωσης	107.203,91
Λογιστικές διαφορές από ενδοομιλικές συναλλαγές	139.032,02
Κέρδη φορολογικού έτους	75.647,74
Φορολογητέα κέρδη ελέγχου	75.647,74

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. οι υπ' αριθμ./29-10-2025, .../29-10-2025, .../29-10-2025, .../29-10-2025 και/29-10-2025 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου, φορολογικών ετών 2020, 2021, 2022, 2023 και 2024 αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως μεταρρύθμιση, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Νομική πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων: Κατά λανθασμένη εκτίμηση της πραγματικής κατάστασης και των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας, καθώς και κατά εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 50 ΚΦΕ και των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές και πάντως αναπόδεικτα και με πλημμελή, ανεπαρκή και αντιφατική αιτιολογία, προσδιορίστηκαν οι λογιστικές διαφορές ανά φορολογικό έτος που αφορούν τη μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων σε ενδοομιλικές συναλλαγές και οδήγησαν στην αναμόρφωση των καθαρών φορολογητέων αποτελεσμάτων της.
- Έλλειψη νόμιμης βάσης για την επιβολή του προστίμου – Εσφαλμένη εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 – Παράβαση της αρχής της στενής ερμηνείας της.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή στο άρθρο 50 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται:

«Άρθρο 50 Ενδοομιλικές συναλλαγές

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

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

Επειδή στην ΠΟΛ. 1097/9.4.2014, 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 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 στην ΠΟΛ. 1113/2015 της ΓΓΔΕ «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α)» μεταξύ άλλων ορίζεται:

«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 συμβάλλει 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...».

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

«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, εν προκειμένω, συνεπεία του με αριθμ. πρωτ./27-03-2025 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Πολυγύρου (αριθμ. πρωτ. Κ.Ε.ΜΕ.Φ./31-3-2025), εκδόθηκε η με αριθμ./1-4-2025 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. για τον έλεγχο των διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας εταιρείας. Στο πλαίσιο του ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι κατά τα φορολογικά έτη 2020 έως 2024, η προσφεύγουσα διενήργησε συναλλαγές με συνδεδεμένες αλλοδαπές επιχειρήσεις με έδρα την Αλβανία που αφορούν: α) λήψη υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης και β) μισθώσεις μηχανολογικού εξοπλισμού.

Α. Σχετικά με την τεκμηρίωση της συναλλαγής λήψη υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης από συνδεδεμένες αλβανικές επιχειρήσεις

Σύμφωνα με τον προσκομισθέντα στον έλεγχο φάκελο ενδοομιλικών συναλλαγών για κάθε ελεγχόμενη χρήση, η προσφεύγουσα εταιρεία τεκμηρίωσε το ως άνω είδος συναλλαγών με τη χρήση εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων, λαμβάνοντας ως ελεγχόμενο μέρος τον εκάστοτε πάροχο των υπηρεσιών, ήτοι τις αλβανικές συνδεδεμένες εταιρείες, ενώ ως προς τη μέθοδο τεκμηρίωσης επέλεξε την απλοποιημένη μέθοδο (simplified approach) των κανόνων του ΟΟΣΑ, η οποία μπορεί να εφαρμοστεί για τις υπηρεσίες που είναι: α. υποστηρικτικές από τη φύση τους, β. δεν είναι μέρος του core business των συνδεδεμένων εταιριών υπό την έννοια ότι δεν αντιπροσωπεύουν κύρια και επικερδή δραστηριότητα, γ. δεν απαιτούν τη χρήση ειδικότερων άυλων περιουσιακών στοιχείων ή οδηγούν στη δημιουργία τέτοιων και δ. δε συντελούν στην ανάληψη σημαντικού κινδύνου ή ελέγχου από τον πάροχο των υπηρεσιών, και η οποία επιτρέπει

να τεκμηριώνονται οι εν λόγω συναλλαγές στη βάση της προσθήκης περιθωρίου κέρδους (mark up) ποσοστού 3%- 5% επί των παρεχόμενων υπηρεσιών.

Ειδικότερα, σύμφωνα με το φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας χρησιμοποιήθηκε ως δείκτης κερδοφορίας (Profit Level Indicator – PLI) ο δείκτης περιθωρίου κέρδους (markup), ο οποίος υπολογίζεται ως το ποσοστό επί του κόστους μισθοδοσίας που προστίθεται για τον καθορισμό της τιμολογηθείσας αξίας της παρεχόμενης υπηρεσίας. Στην προκειμένη περίπτωση, το κόστος μισθοδοσίας αφορά την παροχή υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης προς την προσφεύγουσα ελληνική επιχείρηση, ενώ η τιμολογηθείσα αξία αντιστοιχεί στο ποσό της ενδοομιλικής χρέωσης. Έτσι ο δείκτης υπολογίζεται ως εξής:

$$\text{Mark up (\%)} = (\text{Αξία παροχής} - \text{Κόστος}) / \text{Κόστος μισθοδοσίας} \times 100$$

Εφαρμόζοντας η προσφεύγουσα τα παραπάνω στο φάκελο τεκμηρίωσης για τις υπό εξέταση συναλλαγές με τις αλβανικές εταιρείες προβάλλει ότι το περιθώριο κέρδους για κάθε μία από αυτές βρίσκεται εντός του ορίου 3% έως 5% και συνεπώς τεκμηριώνεται ότι τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων.

Διαπιστώσεις Ελέγχου επί της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων – Έλεγχος δεδομένων Φακέλου Τεκμηρίωσης

Ως προς την επιλογή του ελεγχόμενου μέρους, ο έλεγχος έκρινε ότι ορθά επιλέχθηκε ο πάροχος των υπηρεσιών (συνδεδεμένη αλλοδαπή επιχείρηση Αλβανία), διότι επιτελεί πιο απλές λειτουργίες, καθότι ενεργεί ως πωλητής στις συναλλαγές και οι πωλήσεις της είναι εξασφαλισμένες σε ενδοομιλικό πελάτη (την προσφεύγουσα επιχείρηση), με αποτέλεσμα να μην υπάρχει κίνδυνος αγοράς και πιστωτικός κίνδυνος. Εξάλλου, η επιλογή αυτού του ελεγχόμενου μέρους είναι σύμφωνη με τη διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ, τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση- Ιούλιος 2017), που στην παράγραφο 3.18 αναφέρουν πως: «Κατά την εφαρμογή της μεθόδου του κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους, της μεθόδου της τιμής μεταπώλησης ή της μεθόδου καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής, όπως αυτές περιγράφηκαν στο Κεφάλαιο 2, είναι απαραίτητο να επιλεγεί το αντισυμβαλλόμενο μέρος (ελεγχόμενο μέρος) στη συναλλαγή, για το οποίο δείκτης περιθωρίου κέρδους (μικτό περιθώριο κέρδους επί κόστους, μικτό περιθώριο κέρδους επί πωλήσεων, ή δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους) θα εξεταστεί για την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων. Η επιλογή του αντισυμβαλλόμενου μέρους που θα εξεταστεί (ελεγχόμενο μέρος) πρέπει να είναι συμβατή με την λειτουργική ανάλυση της συναλλαγής. Σαν γενικός κανόνας, το ελεγχόμενο μέρος στη συναλλαγή είναι αυτό στο οποίο μπορεί να εφαρμοστεί η μέθοδος τεκμηρίωσης με μεγαλύτερη αξιοπιστία και για το οποίο μπορούν να βρεθούν τα πιο αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία, δηλαδή θα είναι συνήθως αυτό που έχει την λιγότερο περίπλοκη λειτουργική ανάλυση.»

Περαιτέρω, ο έλεγχος επέλεξε να τεκμηριώσει τη συναλλαγή με βάση εσωτερικά στοιχεία, καθώς αυτά θεωρούνται ως πιο αξιόπιστα εξαιτίας του εσωτερικού τους χαρακτήρα και επιπλέον γιατί αυτά ήταν διαθέσιμα τόσο από τις επίσημες οικονομικές καταστάσεις όσο και από τον φάκελο τεκμηρίωσης.

Ως προς την επιλογή της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης, ο έλεγχος έκρινε ότι η μέθοδος της Συγκρίσιμης μη Ελεγχόμενης Τιμής (CUP) ορθά απορρίφθηκε, διότι τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των υπηρεσιών (φύση και έκταση), επηρεάζουν την τιμή πώλησης (ενδοομιλική τιμή), ώστε οι διαφορές στις τιμές να οφείλονται στις διαφορές των χαρακτηριστικών (φύση και έκταση) και

όχι στην τιμολόγηση που εξετάζεται για την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων, ενώ περαιτέρω, η μέθοδος του Κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost-plus) δεν μπορεί να εφαρμοστεί με αξιοπιστία, καθότι για επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, όπως εν προκειμένω, δεν μπορεί να είναι γνωστός ο μερισμός του κόστους σε κόστος πωληθέντων και λειτουργικά έξοδα. Επομένως ο έλεγχος διαπίστωσε ότι θα πρέπει να εφαρμοστεί η μέθοδος του Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους συναλλαγής (TNMM), ως τελευταία επιλογή. Ως προς την επιλογή των συγκριτικών στοιχείων διενεργήθηκε αναζήτηση στη βάση δεδομένων TP-Catalyst, προκειμένου να εντοπιστεί δείγμα συγκρίσιμων ανεξάρτητων εταιριών, με σκοπό την ακριβέστερη εξέταση της τήρησης ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων, εφαρμόζοντας τη μέθοδο του Καθαρού Κέρδους συναλλαγής (TNMM) σε οικονομικά αποτελέσματα επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στη γεωγραφική περιοχή της Ελλάδας. Από την ανάλυση αυτή που διενεργήθηκε για κάθε ελεγχόμενο έτος διαπιστώθηκε ότι το περιθώριο κέρδους 3%-5% που χρησιμοποιήθηκε από την προσφεύγουσα στο φάκελο τεκμηρίωσης είναι συμβατό με το εύρος κερδοφορίας που προκύπτει από τα συγκριτικά στοιχεία της αγοράς.

Ωστόσο, από τον έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων των αλλοδαπών συνδεδεμένων αλβανικών επιχειρήσεων, και μετά τη μετατροπή της νομισματικής μονάδας από Αλβανικό ΛΕΚ σε ευρώ με την ισχύουσα κάθε έτος ισοτιμία, διαπιστώθηκε τελικώς ότι το πραγματικό ετήσιο κόστος μισθοδοσίας (μισθοί και εισφορές) των αλλοδαπών επιχειρήσεων υπολείπεται κατά πολύ από το κόστος μισθοδοσίας που χρησιμοποιήθηκε ως βάση υπολογισμού του περιθωρίου κέρδους (markup) από την προσφεύγουσα στο φάκελο τεκμηρίωσής της. Συνεπώς, η τιμή του δείκτη Περιθωρίου Κέρδους (markup) δεν αντανakλά την πραγματική οικονομική βάση της συναλλαγής, καθώς στο φάκελο τεκμηρίωσης χρησιμοποιήθηκαν στοιχεία τα οποία δεν τεκμηριώνονται από τις επίσημες οικονομικές καταστάσεις των αλλοδαπών αλβανικών επιχειρήσεων. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος για κάθε συναλλαγή έλαβε υπόψη του το κόστος μισθοδοσίας που εμφανίζεται στις επίσημες οικονομικές καταστάσεις εφαρμόζοντας σε αυτό το περιθώριο κέρδους 5% . Κατόπιν των ανωτέρω προέκυψε τελικώς ότι σε όλες τις περιπτώσεις της συγκεκριμένης ενδοομιλικής συναλλαγής, η υπηρεσία διοικητικής υποστήριξης έχει υπερτιμολογηθεί, με αποτέλεσμα τη διογκωμένη καταχώριση δαπανών στην ελληνική επιχείρηση, και ως εκ τούτου η διαφορά μεταξύ του κόστους που προσδιορίστηκε από τον έλεγχο και της ενδοομιλικής συναλλαγής καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά βάσει των διατάξεων του άρθρου 50 του ν. 4172/2013.

Β. Σχετικά με την τεκμηρίωση της συναλλαγής μίσθωση μηχανολογικού εξοπλισμού από συνδεδεμένες αλβανικές επιχειρήσεις

Η προσφεύγουσα εταιρία κατά τα φορολογικά έτη 2021 και 2022 μίσθωσε μηχανολογικό εξοπλισμό από τη συνδεδεμένη αλλοδαπή επιχείρηση «.....» συνολικής αξίας 80.000,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2021 και 35.000,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2022. Για την τεκμηρίωση των ανωτέρω συναλλαγών η προσφεύγουσα έλαβε σχετική μελέτη από πιστοποιημένο ανεξάρτητο εκτιμητή κ., Διπλ. Ηλεκτρολόγος Μηχανικός (ΑΠΘ) -- Αρ. Μητρώου Συλλόγου Εκτιμητών Ελλάδος, για την τεκμηρίωση του εύλογου του τμήματος της μίσθωσης των μηχανημάτων, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι του φακέλου τεκμηρίωσής της. Στην υπό εξέταση συναλλαγή επιλέχθηκε ως δείκτης το μηνιαίο μίσθωμα, το οποίο εφάρμοσε η συνδεδεμένη επιχείρηση για τη μίσθωση προς την προσφεύγουσα, και το οποίο ταυτίζεται με το εύλογο μηνιαίο μίσθωμα βάσει της εκτίμησης του μηχανικού (10.000,00 ευρώ). Βάσει των ανωτέρω η προσφεύγουσα προβάλλει

ότι στο φάκελο τεκμηρίωσης τεκμηριώνεται η τήρηση της αρχής των Ίσων Αποστάσεων στις συναλλαγές μίσθωσης μηχανημάτων.

Διαπιστώσεις Ελέγχου επί της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων – Έλεγχος δεδομένων Φακέλου Τεκμηρίωσης

Η συναλλαγή της μίσθωσης μηχανολογικού εξοπλισμού δεν εξετάστηκε από τον έλεγχο με τη χρήση της βάσης δεδομένων Tr-Catalyst, καθώς για την τεκμηρίωση της συναλλαγής χρησιμοποιήθηκαν εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία τιμών ενοικίου, στοιχεία στα οποία δεν υπάρχει πρόσβαση της βάσης δεδομένων Tr-Catalyst. Για την εξέταση της εν λόγω συναλλαγής, προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα οι οικονομικές καταστάσεις της συνδεδεμένης επιχείρησης με έδρα την Αλβανία, η οποία φέρει το ρόλο του εκμισθωτή και προκρίνεται ως το ελεγχόμενο μέρος της συναλλαγής.

Μετά τη μετατροπή των λογιστικών μεγεθών από ΛΕΚ σε ευρώ, διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των πωλήσεων της αλβανικής επιχείρησης για το φορολογικό έτος 2021 ανέρχεται σε 8.196.559,10 ΛΕΚ, ήτοι 67.270,43 ευρώ, ωστόσο βάσει των στοιχείων που χρησιμοποίησε η προσφεύγουσα στο φάκελο τεκμηρίωσης οι ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ της ελληνικής και της αλβανικής επιχείρησης για τη χρήση 2021 ανέρχονται σε 80.000 ευρώ. Αντίστοιχα, διαπιστώθηκε ότι το σύνολο των πωλήσεων της αλβανικής επιχείρησης για το φορολογικό έτος 2022 ανέρχεται σε 6.845.980,90 ΛΕΚ, ήτοι 58.281,21 ευρώ, ωστόσο βάσει των στοιχείων που χρησιμοποίησε η προσφεύγουσα στο φάκελο τεκμηρίωσης οι ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ της ελληνικής και της αλβανικής επιχείρησης για τη χρήση 2022 ανέρχονται σε 60.000 που αφορούν τη διοικητική υποστήριξη και 35.000 ευρώ που αφορούν τη μίσθωση μηχανολογικού εξοπλισμού, ήτοι συνολικά 95.000 ευρώ. Με βάση τα ανωτέρω, οι πωλήσεις που εμφανίζονται στις επίσημες οικονομικές καταστάσεις της αλβανικής συνδεδεμένης επιχείρησης όπως μετατράπηκαν σε ευρώ υπολείπονται σημαντικά των ποσών που έχουν δηλωθεί από την προσφεύγουσα ως αξία συναλλαγών για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022. Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη την ανωτέρω απόκλιση καταλόγισε την σχετική λογιστική διαφορά βάσει των διατάξεων του άρθρου 50 του ν. 4172/2013.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι τα ως άνω συμπεράσματα της έκθεσης ελέγχου επί της οποίας και στηρίχθηκε η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων είναι μη νόμιμα, υποθετικά και στερούνται νόμιμης και επαρκούς αιτιολογίας. Συγκεκριμένα:

- Ως προς την παροχή των διοικητικών υπηρεσιών η προσφεύγουσα επικαλείται πλάνη του ελέγχου ως προς τον υπολογισμό του κόστους παροχής υπηρεσίας. Ειδικότερα αναφέρει ότι ο έλεγχος υπέπεσε σε σοβαρή πλάνη αναφορικά με τη βάση υπολογισμού του κόστους παροχής της υπηρεσίας και προέβη σε ελλιπή ανάλυση του κόστους, καθώς χρησιμοποίησε ως μοναδική βάση υπολογισμού το κόστος μισθοδοσίας της αλλοδαπής επιχείρησης, όπως αυτό προκύπτει από τις οικονομικές καταστάσεις της, αγνοώντας πλήρως το υπόλοιπο σύνολο των εξόδων που συνθέτουν το πραγματικό κόστος παροχής της διοικητικής υποστήριξης, όπως α) ενοίκια και κοινόχρηστα, β) έξοδα τηλεπικοινωνιών και λογισμικού, γ) έξοδα λογιστικής υποστήριξης, δ) γενικά διοικητικά έξοδα, ε) εξοπλισμός γραφείου, στ) μεταφορικά και ταξιδιωτικά έξοδα (καύσιμα, εισιτήρια, έξοδα ξενοδοχείων, σίτισης) για την μετακίνηση, διαμονή του προσωπικού που απασχολείται στις παρεχόμενες υπηρεσίες. Κατ' αποτέλεσμα είναι λανθασμένη και μη νόμιμη η λογική του ελέγχου, δηλαδή η εφαρμογή περιθωρίου κέρδους 5% μόνο επί του κόστους

μισθοδοσίας. Περαιτέρω αναφέρει ότι η ίδια δεν μπορεί να φέρει την ευθύνη για πιθανές ασάφειες ή διαφορές που εντοπίζει ο έλεγχος στις οικονομικές καταστάσεις των αλλοδαπών εταιρειών, καθώς δεν έχει άμεση πρόσβαση στην πλήρη και λεπτομερή ανάλυση των λογιστικών της εγγραφών, και, σε κάθε περίπτωση, είναι αντιφατικός ο χειρισμός των οικονομικών καταστάσεων των αλλοδαπών εταιρειών, δεδομένου ότι ενώ αυτές κρίνονται από τον έλεγχο ως συνολικά αναξιόπιστες, εν τέλει επιλεκτικά και χωρίς ιδιαίτερη αιτιολογία καθίστανται «αξιόπιστες» ως προς το ύψος του κόστους των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν.

- Ως προς τις μισθώσεις του μηχανολογικού εξοπλισμού η προσφεύγουσα επικαλείται εσφαλμένη σύγκριση δεδομένων και πλήρης αγνόηση των εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων. Ειδικότερα αναφέρει ότι ο έλεγχος υπέπεσε σε σοβαρή πλάνη συσχετίζοντας τα συνολικά έσοδα των αλβανικών εταιρειών, όπως αυτά προκύπτουν από τις οικονομικές τους καταστάσεις, με το ποσό των συγκεκριμένων ενδοομιλικών συναλλαγών. Η υπόθεση ότι το σύνολο των εσόδων των αλβανικών επιχειρήσεων προέρχεται αποκλειστικά από την ίδια είναι αυθαίρετη και αναπόδεικτη. Ο έλεγχος εξάλλου δεν λαμβάνει καθόλου υπόψη του ότι οι διαφορές μεταξύ των αξιών που αναφέρονται στους Φακέλους Τεκμηρίωσης της εταιρείας και των εσόδων που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις των αλβανικών επιχειρήσεων μπορεί να οφείλονται σε πολλαπλούς παράγοντες, όπως: α) χρονικές διαφορές: Το χρονικό σημείο της καταχώρισης των εσόδων στην Αλβανία μπορεί να διαφέρει από το χρονικό σημείο της καταχώρισης των εξόδων στην Ελλάδα, λόγω λογιστικών πρακτικών, καθυστερήσεων τιμολόγησης ή άλλων επιχειρησιακών συνθηκών, ή β) η διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση δεδομένου ότι η λογιστική αντιμετώπιση των εσόδων στην Αλβανία, σύμφωνα με τα τοπικά λογιστικά πρότυπα, μπορεί να διαφέρει από την αντίστοιχη στην Ελλάδα. Όλοι αυτοί οι παράγοντες ενώ δεν αποκλείονται από τον έλεγχο εν τέλει δεν αξιολογούνται με αποτέλεσμα τα συμπεράσματά του σε σχέση με τις οικονομικές καταστάσεις των αλλοδαπών επιχειρήσεων να είναι εντελώς αναιτιολόγητα.

Επειδή, σχετικά με τους ως άνω ισχυρισμούς, ως προς την παροχή των διοικητικών υπηρεσιών η προσφεύγουσα εταιρεία στο φάκελο τεκμηρίωσης για κάθε ελεγχόμενο φορολογικό έτος, παραθέτει πίνακα με συνολικό κόστος ανά εργαζόμενο του εκάστοτε παρόχου της υπηρεσίας διοικητικής υποστήριξης, και στο τέλος παραθέτει το κόστος μισθοδοσίας του παρόχου που αφορά την υποστήριξη της προσφεύγουσας ελληνικής επιχείρησης. Σε κανένα σημείο της ανάλυσης του φακέλου δεν αναφέρει ότι τα συγκεκριμένα κόστη περιλαμβάνουν και λοιπά λειτουργικά έξοδα (ενοίκια, τηλεπικοινωνίες, λογισμικό, λογιστική υποστήριξη, διοικητικά έξοδα, εξοπλισμό γραφείου, μεταφορικά και ταξιδιωτικά) ούτε πώς κατανέμονται αυτά αν υπάρχουν, αντιθέτως το γεγονός ότι αναφέρονται ονομαστικά οι εργαζόμενοι της εκάστοτε αλλοδαπής επιχείρησης (παρόχου υπηρεσίας), παραπέμπει ευθέως σε μισθοδοσία, καθώς αν υπήρχαν και λοιπά κόστη θα έπρεπε να εμφανίζονται είτε ως ξεχωριστά κονδύλια είτε με σαφή διαχωρισμό από το κόστος εργαζομένων.

Η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο τις οικονομικές καταστάσεις των αλλοδαπών επιχειρήσεων στις οποίες αναγράφονται διακριτά ως κονδύλι τα ποσά που αφορούν τη μισθοδοσία του προσωπικού τους. Στην προκειμένη περίπτωση, δεν αμφισβητούνται οι οικονομικές καταστάσεις των αλλοδαπών επιχειρήσεων που αποτελούν επίσημα και αποδεκτά στοιχεία ούτε η εγκυρότητα αυτών, όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, αλλά μη αξιόπιστα θεωρήθηκαν τα οικονομικά στοιχεία στα οποία στηρίχθηκε η προσφεύγουσα για την τεκμηρίωση των συναλλαγών της με τις αλβανικές συνδεδεμένες επιχειρήσεις και παρουσιάζονται στο φάκελο τεκμηρίωσης. Ήτοι, το ζήτημα αφορά την αναξιοπιστία της

τεκμηρίωσης της επιχείρησης ως προς την απεικόνιση του κόστους και όχι την αξιοπιστία των οικονομικών καταστάσεων των αλλοδαπών εταιρειών ως επίσημων εγγράφων.

Περαιτέρω, σχετικά με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας ως προς τις μισθώσεις του μηχανολογικού εξοπλισμού, τα εσωτερικά στοιχεία, δηλαδή οι επίσημες οικονομικές καταστάσεις των αλλοδαπών εταιρειών, είναι πιο αξιόπιστα και άμεσα συνδεδεμένα με την υπό κρίση συναλλαγή, σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ, σε σχέση με το επικαλούμενο εξωτερικό συγκριτικό στοιχείο της μελέτης του πιστοποιημένου ανεξάρτητου εκτιμητή. Η εν λόγω μελέτη δεν αμφισβητείται ως προς την ύπαρξή της και την αξιοπιστία της, πλην όμως δεν επαρκεί από μόνη της για να τεκμηριώσει την πραγματική οικονομική βάση της συναλλαγής, καθώς δεν αποτυπώνει με ακρίβεια τα στοιχεία κόστους και εσόδων που απεικονίζονται στις επίσημες οικονομικές καταστάσεις, καθώς ως αναφέρθηκε οι τιμολογηθείσες μισθώσεις προς την προσφεύγουσα ελληνική επιχείρηση εμφανίζονται σημαντικά μεγαλύτερες από τα συνολικά έσοδα που καταχωρούνται στις επίσημες οικονομικές καταστάσεις της αλλοδαπής συνδεδεμένης επιχείρησης. Οι ισχυρισμοί της επιχείρησης περί χρονικών διαφορών καταχώρησης ή διαφορετικών λογιστικών προτύπων στην αλλοδαπή αορίστως προβάλλονται, καθώς δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο από το οποίο να τεκμηριώνεται η ύπαρξη των διαφορών αυτών με σαφείς επεξηγήσεις και αναλύσεις. Με βάση τα ανωτέρω, ορθώς ο έλεγχος στηρίχθηκε στα επίσημα στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων των αλλοδαπών συνδεδεμένων επιχειρήσεων, τα οποία αποτελούν τη μοναδική αξιόπιστη βάση για τον προσδιορισμό του κόστους και της τιμολόγησης των υπό κρίση συναλλαγών.

Επειδή, η προσφεύγουσα φέρει την ευθύνη για την ακρίβεια και πληρότητα του φακέλου τεκμηρίωσης, ο οποίος οφείλει να είναι συνεπής με τα επίσημα στοιχεία των συνδεδεμένων αλλοδαπών επιχειρήσεων, ενώ εφόσον υπάρχουν αποκλίσεις ή διαφορετικές λογιστικές πρακτικές, η επιχείρηση οφείλει να τις εξηγήσει και να τις τεκμηριώσει με σαφήνεια, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί λανθασμένης εκτίμησης, αντιφατικής αιτιολογίας ή παραβίασης της αρχής των ίσων αποστάσεων δεν μπορούν να γίνουν αποδεκτοί.

Ως προς το 2ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 27 και 54 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ):

«Άρθρο 27 Φορολογικός έλεγχος

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.

.....

Άρθρο 54 Κυρώσεις για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης

1. Όταν η φορολογική δήλωση είναι ανακριβής και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση διορθωτικό

προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς φόρου που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή, επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 παρ. 1 του ΚΦΔ, όπως ίσχυε πριν το ν. 5104/2024:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι μη νόμιμα καταλογίσθηκε με τις προσβαλλόμενες πράξεις και το πρόστιμο του άρθρου 58 των ν.4174/2013 και ήδη του άρθρου 54 του ισχύοντος ΚΦΔ επί της «διαφοράς» που προκύπτει για καταβολή, διότι η διαφορά αυτή δεν είναι αποτέλεσμα ενσυνείδητης απόκρυψης φορολογητέας ύλης εκ μέρους της, αλλά οφείλεται στην εφαρμογή των κανόνων που ισχύουν για τις ενδοομιλικές συναλλαγές και την αναμόρφωση των φορολογητέων κερδών της βάσει αυτών, χωρίς ωστόσο να αμφισβητείται η πραγματοποίηση των συναλλαγών αυτών όπως αποτυπώνονται στα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν και έλαβε η εταιρεία για τις υπηρεσίες που δέχθηκε και τα μηχανήματα που μίσθωσε. Πρόκειται δηλαδή για πραγματικές και μη αμφισβητούμενες δαπάνες οι οποίες ωστόσο για φορολογικούς σκοπούς θεωρήθηκαν μη συμβατές με τις αρχές του πλήρους ανταγωνισμού και για τον λόγο αυτό προστέθηκαν ως λογιστικές διαφορές στα φορολογητέα της κέρδη. Τέλος, η προσφεύγουσα εταιρεία, επικουρικά και σε κάθε περίπτωση, ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένη και μη νόμιμη η βάση υπολογισμού και κατ' αποτέλεσμα το ύψος του προστίμου, καθώς από τις ισχύουσες διατάξεις που ρυθμίζουν τις προϋποθέσεις επιβολής του προστίμου, ως κύρωσης για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης, συνάγεται ότι βάση υπολογισμού του προστίμου είναι το ποσό της διαφοράς φόρου που προκύπτει προς καταβολή, η διαφορά θα πρέπει να είναι μεταξύ του ποσού φόρου που οφείλεται με βάση τη φορολογική δήλωση και του ποσού φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου

από τη Φορολογική Διοίκηση και θα πρέπει να πρόκειται για ποσά φόρων που προσδιορίζονται πρωτογενώς αφενός με βάση την φορολογική δήλωση αφετέρου με βάση τον έλεγχο που κατέληξε στον διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί έλλειψης νόμιμης βάσης για την επιβολή του προστίμου, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς φόρου που προκύπτει προς καταβολή όταν η φορολογική δήλωση είναι ανακριβής και το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση. Η έννοια της ανακριβούς δήλωσης δεν περιορίζεται σε περιπτώσεις δόλιας απόκρυψης φορολογητέας ύλης, όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, αλλά καλύπτει κάθε περίπτωση όπου τα δηλωθέντα στοιχεία δεν ανταποκρίνονται στην πραγματική φορολογητέα βάση. Εν προκειμένω, η διαπίστωση λογιστικών διαφορών στο πλαίσιο ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας εταιρείας με τις συνδεδεμένες αλβανικές επιχειρήσεις είχε ως αποτέλεσμα την ανακρίβεια της δήλωσής της, καθώς σε αυτήν εμφανίζονταν μειωμένα τα φορολογητέα της κέρδη. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και τα σχετικώς αναφερόμενα στην αιτιολογική έκθεση του άρθρου 35 παρ. 2 του ν. 4646/2019, όπως αυτό τροποποίησε το άρθρο 58 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (νυν άρθρο 54 παρ. 1 του νέου ΚΦΔ ν. 5104/2024), το πρόστιμο επιβάλλεται όταν με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδεται κατόπιν ελέγχου προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή και επιβάλλεται επίσης και στις περιπτώσεις που με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου καταλογίζεται ποσό προερχόμενο από πιστωτικό υπόλοιπο δήλωσης που έχει εισπραχθεί από τον φορολογούμενο χωρίς να το δικαιούται. Εν προκειμένω, σύμφωνα με την εφαρμογή *taxis* τα ποσά που προέκυψαν για επιστροφή με τις αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2020, 2021, 2022, 2023 και 2024 επιστράφηκαν στην προσφεύγουσα με τα με αριθμ./27-09-2021, .../01-09-2022, .../15-09-2023, .../12-09-2024 και/20-08-2025 ΑΦΕΚ, και ως εκ τούτου ορθώς το πρόστιμο του άρθρου 58 παρ. 1 του ν.4174/2013 (νυν άρθρο 54 παρ. 1 του νέου ΚΦΔ ν. 5104/2024) υπολογίστηκε επί της πραγματικής διαφοράς φόρου λαμβάνοντας υπόψη και τη μείωση του πιστωτικού υπολοίπου της δήλωσης.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29/10/2025 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από από 01/12/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και των επικύρωση των με αριθμ./29-10-2025, .../29-10-2025, .../29-10-2025, .../29-10-2025 και/29-10-2025 προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου, φορολογικών ετών 2020, 2021, 2022, 2023 και 2024 αντίστοιχα.

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

Α) Φορολογικό έτος 2020

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη	46.097,49	122.258,12	122.258,12	76.160,63
ή ζημιά				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	15.940,02		
	Χρεωστικό ποσό		2.338,53	18.278,55
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Τέλος επιτηδεύματος	800,00	800,00	800,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		15.140,02	15.140,02	15.140,02
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		9.139,28	9.139,28	9.139,28
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		27.417,83	27.417,83	27.417,83
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	15.140,02			15.140,02

(ως η με αριθμ. /29-10-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.)

Β) Φορολογικό έτος 2021

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη	147.991,63	210.998,80	210.998,80	
ή ζημιά				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	16.941,03	3.079,45	13.861,58
	Χρεωστικό ποσό			
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				

Τέλος επιτηδεύματος	800,00	800,00	800,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		16.141,03	16.141,03	16.141,03
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		6.930,79	6.930,79	6.930,79
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		20.792,37	20.792,37	20.792,37
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	16.141,03			16.141,03

(ως η με αριθμ. /29-10-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.)

Γ) Φορολογικό έτος 2022

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη			69.512,88	69.512,88	69.512,88
ή ζημιά		101.092,71			101.092,71
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	36.738,15	21.445,32	21.445,32	15.292,83
	Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Τέλος επιτηδεύματος		800,00	800,00	800,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή			35.938,15	35.938,15	35.938,15
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας			3.823,21	3.823,21	3.823,21
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			19.116,04	19.116,04	19.116,04
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ		35.938,15			35.938,15

(ως η με αριθμ. /29-10-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.)

Δ) Φορολογικό έτος 2023

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη		223.009,91	478.599,80	478.599,80	255.589,89
ή ζημιά					
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	1.615,39			
	Χρεωστικό ποσό		54.614,39	54.614,39	56.229,78
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Τέλος επιτηδεύματος		800,00	800,00	800,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή			815,39	815,39	815,39
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας			28.114,89	28.114,89	28.114,89
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			84.344,67	84.344,67	84.344,67
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ		815,39			815,39

(ως η με αριθμ. /29-10-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.)

Ε) Φορολογικό έτος 2024

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη			75.647,74	75.647,74	75.647,74
ή ζημιά		63.384,28			63.384,28
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	42.008,98	25.366,48	25.366,48	16.642,50
	Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Τέλος επιτηδεύματος					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή			42.008,98	42.008,98	42.008,98

Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		4.160,63	4.160,63	4.160,63
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		20.803,13	20.803,13	20.803,13
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	42.008,98			42.008,98

(ως η με αριθμ. /29-10-2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.)

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.