



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18/05/2026

Αριθμός απόφασης: 1181

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

Ταχ. Δ/ση : 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 ΦΕΚ Α' 58), 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 16/01/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου 32240 ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ./17.12.2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./17.12.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

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

7. Το υπ' αριθ. πρωτ./08.04.2026 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας εταιρείας.

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

Επί της από 16/01/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου 32240 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Α.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, καθώς και του υπ' αριθ. πρωτ. /08.04.2026 συμπληρωματικού υπομνήματός της, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /17.12.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ μειώθηκαν οι ζημιές χρήσης της προσφεύγουσας εταιρείας, με κύρια δραστηριότητα την αρτοποιία και την παραγωγή νωπών ειδών ζαχαροπλαστικής, για το φορολογικό έτος 2020, από 272.952,99€ σε 38.959,66€, ήτοι κατά το ποσό των 233.993,33€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της, με την προσθήκη στα αποτελέσματά της α) διαφορών επί ενδοομιλικών συναλλαγών ποσού 233.193,33€, λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του ν.4172/2013, και β) εκπεσθέντος τέλους επιτηδεύματος ποσού 800,00€, ως λογιστικής διαφοράς, κατ' εφαρμογή του άρθρου 23 περ. ζ' του ν.4172/2013.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 17/12/2025 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, που συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /0/9876/15.10.2024 εντολής του Προϊσταμένου του.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, συγκεκριμένα διενήργησε έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία για το φορολογικό έτος 2020, εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις του παραρτήματος ΙΙΙ της υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 Απόφασης του ΓΓΔΕ (ΦΕΚ Β' 1196/22.06.2015) βάσει της υπ' αριθ. ΠΟΛ.1036/2017 Απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1023/27.03.2017).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, 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. Σύννομη τεκμηρίωση των ελεγχόμενων ενδοομιλικών συναλλαγών (φορολογικό έτος 2020), σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της υπ' αριθ. ΠΟΛ.1097/2014 απόφασης της ΓΓΔΕ, καθώς και τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, με αποτέλεσμα την ελλιπώς αιτιολογημένη και, σε κάθε περίπτωση, ουσιαστικά αβάσιμη απόρριψή της από την ελεγκτική αρχή.
2. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή, από την ελεγκτική αρχή, των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της υπ' αριθ. ΠΟΛ.1097/2014 απόφασης της ΓΓΔΕ, όπως ερμηνεύονται με τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ αναφορικά με την ύπαρξη ζημιών, ιδίως, των νεοσύστατων επιχειρήσεων.
3. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή, από την ελεγκτική αρχή, των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της υπ' αριθ. ΠΟΛ.1097/2014 απόφασης της ΓΓΔΕ,

όπως ερμηνεύονται με τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, ένεκα της υιοθέτησης, από την ίδια, ειδικής επιχειρηματικής πολιτικής με σκοπό τη διεύθυνση σε νέες αγορές.

4. Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή, από την ελεγκτική αρχή, των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της υπ' αριθ. ΠΟΛ.1097/2014 απόφασης της ΓΓΔΕ, όπως ερμηνεύονται με τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, λόγω μη μεταφοράς κερδών εντός του Ομίλου.
5. Εσφαλμένος υπολογισμός του Δείκτη Καθαρού Κέρδους από την ελεγκτική αρχή για το ελεγχόμενο έτος 2020, λόγω παράλειψης συνεκτίμησης έκτακτου και μη επαναλαμβανόμενου κόστους κατά τα πρώτα έτη λειτουργίας της, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της υπ' αριθ. ΠΟΛ.1097/2014 απόφασης της ΓΓΔΕ, όπως ερμηνεύονται με τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ.
6. Δημιουργία μη συγκρίσιμου δείγματος επιχειρήσεων από την ελεγκτική αρχή, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της υπ' αριθ. ΠΟΛ.1097/2014 απόφασης της ΓΓΔΕ, όπως ερμηνεύονται με τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ.
7. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή από τον έλεγχο των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της υπ' αριθ. ΠΟΛ.1097/2014 απόφασης της ΓΓΔΕ, όπως αυτές ερμηνεύονται εν προκειμένω με την εγκύκλιο Ε.2054/2021 της ΑΑΔΕ, καθώς και τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ αναφορικά με την επίδραση της COVID-19.
8. Ακύρωση, άλλως τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, σε περίπτωση προηγούμενης ολικής ή μερικής αποδοχής της υπ' αριθ. 32056/2026 ενδικοφανούς προσφυγής της.

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 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 τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου

που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια. Η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 949, 950/2012, 962/2012).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (ΣτΕ 2695/1993, ΣτΕ 962/2012). Η δε καταλογιστική πράξη είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις (ΣτΕ 2056/1994, ΔΕφΘεσ 41/2002).

Επειδή, με το άρθρο 2 του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ) 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... 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...».

Επειδή, με το άρθρο 50 του ανωτέρω νόμου 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. 1Α. Κατ' εξαίρεση, εάν κατά την παρ. 1, στα κέρδη νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, τα οποία υπάγονται σε φόρο στην Ελλάδα, περιληφθούν κέρδη τα οποία υπάγονται σε φόρο στην Ελλάδα στο όνομα συνδεδεμένου προσώπου κατά την έννοια του άρθρου 2 και έχουν προκύψει κατόπιν φορολογικού ελέγχου του πρώτου υπαγόμενου στον φόρο νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, δύναται το δεύτερο υπαγόμενο στον φόρο, συνδεδεμένο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα να ζητήσει ανάλογη προσαρμογή στα φορολογητέα κέρδη του, κατόπιν υποβολής τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης που συνοδεύεται από γνωστοποίηση της οικείας έκθεσης ελέγχου του πρώτου υπαγόμενου στον φόρο. 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 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 ιδίου άρθρου και οι οποίες εμπίπτουν στο άρθρο 50 και 51 του ΚΦΕ, υποχρεούνται να τηρούν τον Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 21 του ΚΦΔ... **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 ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost plus Method - CPM). Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής καθορίζεται εφαρμόζοντας επί του κόστους ένα κατάλληλο περιθώριο κέρδους, όπως αυτό θα ίσχυε σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής λαμβάνονται υπόψη τα άμεσα και έμμεσα κόστη που βαρύνουν τη συναλλαγή. Μέθοδος του καθαρού

περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (Transactional Net Margin Method - TNMM). Με βάση τη μέθοδο αυτή, το καθαρό περιθώριο κέρδους μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε σχέση με ένα κατάλληλο μέγεθος (π.χ. κύκλος εργασιών, κόστος, πάγια) συγκρίνεται με το καθαρό περιθώριο κέρδους το οποίο επιτυγχάνουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε σχέση με το ίδιο μέγεθος και υπό παρόμοιες συνθήκες. Μέθοδος επιμερισμού κερδών (Profit Split Method - PSM). Με βάση τη μέθοδο αυτή, το καθαρό κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από μία ενδοομιλική συναλλαγή κατανέμεται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ανάλογα με τη συνεισφορά τους στη συναλλαγή, όπως αυτό θα προέκυπτε σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων. Οι παραδοσιακές μέθοδοι είναι ο αμεσότερος τρόπος για να εξακριβωθεί κατά πόσον οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ακολουθούν την αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arm's Length Principle). Κατά συνέπεια, οι παραδοσιακές μέθοδοι προτιμώνται των άλλων μεθόδων. Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν διαθέσιμα ή επαρκή στοιχεία για την εφαρμογή των παραδοσιακών μεθόδων και συγκεκριμένα, εάν δεν υπάρχουν διαθέσιμα πλήρως συγκρίσιμα στοιχεία, οι επιχειρήσεις μπορούν αιτιολογημένα να εφαρμόσουν τις συναλλακτικές μεθόδους. Για την εφαρμογή των ως άνω μεθόδων, χρησιμοποιούνται συγκριτικά στοιχεία, τα οποία διακρίνονται σε: α) εσωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές της κρινόμενης επιχείρησης με μια ανεξάρτητη επιχείρηση ή συγκρίσιμες συναλλαγές μιας συνδεδεμένης με την κρινόμενη επιχείρηση με μια ανεξάρτητη επιχείρηση και β) εξωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων προς την κρινόμενη επιχείρηση. Ως συγκρίσιμες συναλλαγές νοούνται αυτές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους ειδικότερους όρους δεν μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα ή η επίδραση των διαφορών αυτών μπορεί να εξαλειφθεί μέσω κατάλληλων προσαρμογών. Παράγοντες που καθορίζουν και επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι: α. τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο των συναλλαγών, όπως: - για τα ενσώματα αγαθά, τα φυσικά χαρακτηριστικά προϊόντος, η ποιότητα, η αξιοπιστία, η διαθεσιμότητα, ο όγκος πωλήσεων,...- για 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 διεύρυνσης σε αγορές, ανάπτυξη νέων και καινοτόμων προϊόντων, αύξηση μεριδίου αγοράς, κ.λπ.). Σε περίπτωση που διενεργούνται συναλλαγές που δεν μπορούν να διαχωριστούν από οικονομικής απόψεως, αυτές εξετάζονται ενιαία, τόσο ως προς τη συγκριτική ανάλυση όσο και ως προς την εφαρμογή της μεθόδου καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών. Για την άντληση συγκριτικών στοιχείων οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν και οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων αυτής (ονομασία, πάροχος, έκδοση, πλήθος στοιχείων κ.λπ.). Σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών

και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημόριων. Ο προσδιορισμός των τεταρτημορίων γίνεται ως εξής: Q1 = πρώτο τεταρτημόριο = 25ο εκατοστιαίο σημείο Q2 = διάμεσος = 50ο εκατοστιαίο σημείο Q3 = τρίτο τεταρτημόριο = 75ο εκατοστιαίο σημείο. Ως συμβατή με την αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arm's Length Principle), θεωρείται οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημόριου (25ου εκατοστιαίου σημείου έως και του 75ου εκατοστιαίου σημείου), με επαρκή αιτιολόγηση της επιλογής...».

Επειδή, 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... Η απόρριψη της τιμής ή του ποσοστού κατά τον φορολογικό έλεγχο θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένη. β. Όταν για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείται η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης συναλλαγής (μέθοδος CUP), ως συγκρίσιμες τιμές θα λαμβάνονται τιμές παρόμοιων συναλλαγών μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων που πραγματοποιούνται το διάστημα διενέργειας της ενδοομιλικής συναλλαγής. Όταν για τον προσδιορισμό χρησιμοποιούνται περιθώρια κέρδους (μικτά ή καθαρά), τότε ως συγκριτικά στοιχεία θα χρησιμοποιούνται τα περιθώρια συγκρίσιμων επιχειρήσεων των τριών (3) αμέσως προηγούμενων φορολογικών ετών (σταθμισμένος μέσος όρος των περιθωρίων αυτών). Σε καμία περίπτωση δεν θα χρησιμοποιούνται τα περιθώρια του φορολογικού έτους στο οποίο διενεργούνται οι συναλλαγές διότι αυτά δεν είναι διαθέσιμα το χρόνο πραγματοποίησης των συγκεκριμένων συναλλαγών. Σε κάθε περίπτωση τα περιθώρια κέρδους, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τη φορολογική νομοθεσία, δεν μπορεί να είναι εκτός του αποδεκτού εύρους ανεξάρτητα του τρόπου σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης. γ. Κατά την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων, δεν θα απορρίπτονται εκ των προτέρων επιχειρήσεις για τις οποίες δεν υπάρχουν όλα τα απαιτούμενα στοιχεία για τη συνδεσιμότητα και συγκρισιμότητά τους (επονομαζόμενες non name επιχειρήσεις). Αν όμως κάποια επιχείρηση επιλεγεί στο τελικό δείγμα και εξακολουθούν να μην βρίσκονται ή να προσκομίζονται όλα τα απαιτούμενα στοιχεία για να ελεγχθεί η ανεξαρτησία ή η συγκρισιμότητά της, αυτή δεν θα γίνεται δεκτή. 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 Ε.2054/2021 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ παρασχέθηκαν γενικές οδηγίες για την αντιμετώπιση των επιπτώσεων της πανδημίας της νόσου Covid-19 σε ζητήματα που άπτονται των ενδοομιλικών συναλλαγών (Transfer Pricing) και διευκρινίστηκε ότι: «Οι μοναδικές οικονομικές συνθήκες που προέκυψαν από τη νόσο COVID-19 και τα επακόλουθα κρατικά μέτρα αντιμετώπισης τους έχουν προκαλέσει μια σειρά πρακτικών ζητημάτων στην εφαρμογή της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων κατά τη διαδικασία τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Το εύρος των οικονομικών επιπτώσεων ποικίλλει ανά δικαιοδοσία, κλάδο και επιχείρηση, συνεπώς δεν είναι δυνατόν να ισχύσουν ίδιοι κανόνες για όλες τις περιπτώσεις. Με βάση τις γενικές κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ, δίνονται περαιτέρω οδηγίες διαχείρισης των ζητημάτων που ανακύπτουν λόγω της πανδημίας ως προς την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων στο πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών. Οι παρούσες οδηγίες έχουν βασισθεί στις Οδηγίες που δημοσίευσε ο ΟΟΣΑ στις 18 Δεκεμβρίου 2020, σχετικά με τις επιπτώσεις της πανδημίας του COVID-19 στα ζητήματα ενδοομιλικών τιμολογήσεων ("Οδηγίες COVID"). Όλα τα ζητήματα που ορίζονται ή αναφέρονται στην παρούσα ερμηνεύονται με βάση τις γενικές Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ (TP Guidelines 2017) ή/και τις οδηγίες του ΟΟΣΑ αναφορικά με τα θέματα που ανακύπτουν από την πανδημία COVID-19 σε σχέση με τις ενδοομιλικές τιμολογήσεις ("Οδηγίες COVID"). Α. Ανάλυση Συγκρισιμότητας 1. Σε ό,τι αφορά την ανάλυση συγκρισιμότητας, που πρέπει να διενεργήσουν οι

υπόχρεοι προς τεκμηρίωση των ενδοομιλικών τιμολογήσεων έτους 2020, πληροφορίες για τις οικονομικές επιπτώσεις της πανδημίας στις εξεταζόμενες συναλλαγές δύνανται να αντληθούν ενδεικτικά από: • ανάλυση της μεταβολής του όγκου των πωλήσεων λόγω πανδημίας, ή/και της μεταβολής των καναλιών διανομής σε σύγκριση με τις πωλήσεις προ της πανδημίας COVID-19 • ανάλυση της μεταβολής της παραγωγικής δραστηριότητας του ομίλου σε σχέση με το σύνηθες επίπεδο παραγωγικής δραστηριότητας που αφορά την ελεγχόμενη συναλλαγή και τις συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις, • συγκεκριμένες πληροφορίες σχετικά με τα πρόσθετα ή έκτακτα κόστη που βαρύνουν τα συμβαλλόμενα μέρη στην ελεγχόμενη συναλλαγή ή τον όμιλο ως σύνολο, • ανάλυση / ποσοτικοποίηση των οικονομικών επιπτώσεων από τη χρήση κρατικών προγραμμάτων στήριξης και τη σχετική λογιστική τους αποτύπωση, • λεπτομέρειες σχετικά με κρατικές παρεμβάσεις που έχουν επηρεάσει την τιμολόγηση και την εκτέλεση των ελεγχόμενων συναλλαγών, • μακροοικονομικές πληροφορίες, όπως ο δείκτης ΑΕΠ της χώρας ή δείκτες κλάδων που δημοσιεύουν οι κεντρικές τράπεζες, κρατικές υπηρεσίες, βιομηχανικά ή εμπορικά επιμελητήρια, στο βαθμό που είναι χρήσιμες για την κατανόηση του πλαισίου της ελεγχόμενης συναλλαγής, • σύγκριση των επιχειρηματικών προβλέψεων αναφορικά με πωλήσεις, έξοδα και περιθώρια κέρδους με αυτά που πραγματοποιήθηκαν και • ανάλυση των χρηματοοικονομικών δεικτών και των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων του κλάδου που καταδεικνύουν τις επιπτώσεις σε πωλήσεις, κόστη και κερδοφορίες. Τυχόν προσαρμογές συγκρισιμότητας που διενεργούνται από τον υπόχρεο προς τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών (είτε στις ελεγχόμενες τιμές ή κερδοφορίες είτε στα συγκριτικά στοιχεία) σύμφωνα με τα ανωτέρω, θα πρέπει να ποσοτικοποιούνται και να αιτιολογούνται επαρκώς αναφορικά με την καταλληλότητα και την αναγκαιότητά τους. 2. Οι φορολογούμενοι πρέπει να επιδεικνύουν την εύλογη δέουσα επιμέλεια στην αξιολόγηση των πιθανών επιπτώσεων της πανδημίας και στην αντίστοιχη μεταβολή της τιμολόγησης των ενδοομιλικών τους συναλλαγών. Η χρήση πλέον της μίας μεθόδου τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών δύνανται να υπερκεράσει τα ζητήματα έλλειψης επαρκών και αξιόπιστων πληροφοριών για συγκριτικές μη ελεγχόμενες συναλλαγές. Ωστόσο, η χρήση περισσότερων μεθόδων δεν είναι υποχρεωτική και σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να ακολουθούνται οι Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ για τις Ενδοομιλικές Συναλλαγές. (παράγραφοι 2.2 και 2.12 των σχετικών Οδηγιών του ΟΟΣΑ). 3. Η χρήση πληροφοριών από προηγούμενες οικονομικές κρίσεις (π.χ. 2008-2009) δε συνιστάται, καθώς η κρίση λόγω της πανδημίας διαφέρει σε μέγεθος, και χαρακτηριστικά και πλήττει διαφορετικούς κατά κύριο λόγο οικονομικούς κλάδους. 4. Οι αρχές που αποτυπώνονται στις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ για τις Ενδοομιλικές Συναλλαγές (κεφ III, τμήμα Β.5 των σχετικών Οδηγιών του ΟΟΣΑ) αναφορικά με τη χρήση δεδομένων και μέσων όρων πολλαπλών ετών εξακολουθούν να ισχύουν. Ωστόσο, εφόσον αιτιολογημένα κριθεί ότι οι περίοδοι αναφοράς θα πρέπει να μεταβληθούν ώστε να είναι συγκρίσιμα τα διαθέσιμα στοιχεία τότε μπορούν να χρησιμοποιηθούν διαφορετικές περίοδοι αναφοράς για να τεκμηριωθούν συναλλαγές που διενεργήθηκαν εν μέσω των επιπτώσεων της πανδημίας COVID-19 σε σχέση με τις περιόδους αναφοράς που προβλέπονται από την νομοθεσία για τις συναλλαγές που διενεργούνται υπό κανονικές συνθήκες (βλ. παρ. 27 των Οδηγιών COVID). 5. Η χρήση δεδομένων και πληροφοριών που είχαν χρησιμοποιηθεί στο παρελθόν ως αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία πρέπει να επανεξεταστεί πριν αυτά τα δεδομένα θεωρηθούν εκ νέου ως συγκρίσιμα κατά τη τυχόν επικαιροποίηση συγκριτικών ερευνών. 6. Σύμφωνα και με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες (Κεφ. III, παρ. 3.64) και εφόσον από την ακριβή περιγραφή των εξεταζόμενων συναλλαγών προκύπτουν ως αξιόπιστα συγκρίσιμες εταιρείες με ζημιόγono

αποτέλεσμα, η συμπερίληψη αυτών των ζημιογόνων επιχειρήσεων στο τελικό δείγμα συγκριτικών δεν αποκλείεται εξ' ορισμού, ιδιαίτερα δε σε περιόδους που εμφανίζονται σημαντικές οικονομικές επιπτώσεις λόγω της πανδημίας. Συνεπώς, κατά τη διενέργεια της ανάλυσης συγκρισιμότητας μπορεί να είναι κατάλληλη η συμπερίληψη ζημιογόνων συγκρίσιμων εταιρειών στο τελικό δείγμα συγκριτικών, με την προϋπόθεση ότι με βάση την ακριβή περιγραφή των εξεταζόμενων συναλλαγών, το λειτουργικό προφίλ της ελεγχόμενης επιχείρησης και τους κινδύνους που αναλαμβάνει στο πλαίσιο της συναλλαγής αυτής, προκύπτει ότι αυτές οι εταιρείες είναι όντως συγκρίσιμες (π.χ. οι συγκρίσιμες εταιρείες αναλαμβάνουν τα ίδια επίπεδα κινδύνων ή έχουν υποστεί τις ίδιες επιπτώσεις από την πανδημία). Β. Ζημίες και δαπάνες εξαιτίας της πανδημίας 1. Οντότητες περιορισμένου κινδύνου. Σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ για τις Ενδοομιλικές Συναλλαγές «απλές ή χαμηλού κινδύνου λειτουργίες δεν αναμένεται να εμφανίζουν ζημίες για μεγάλο χρονικό διάστημα». Συνεπώς, είναι απαραίτητο να μελετηθούν επαρκώς τα συγκεκριμένα γεγονότα και οι περιστάσεις που δύνανται να προσδιορίσουν κατά πόσο μια οντότητα «περιορισμένου κινδύνου» θα μπορούσε πρόσκαιρα να υποστεί ζημίες κατά την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων. Κατά την ανάλυση, θα πρέπει να τεκμηριώνονται οι κίνδυνοι που αναλαμβάνει η οντότητα αυτή δεδομένου ότι σε βάθος χρόνου η κατανομή των κινδύνων μεταξύ των μερών καθορίζει τον τρόπο κατανομής των κερδών ή ζημιών που προκύπτουν από την ελεγχόμενη συναλλαγή, σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Για παράδειγμα (βλ. παρ. 40 Οδηγιών COVID), ένας διανομέας «περιορισμένου κινδύνου» που αναλαμβάνει μέρος του κινδύνου της αγοράς, μπορεί να επιβαρυνθεί με ζημιές σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων εφόσον πραγματοποιηθεί ο εν λόγω κίνδυνος. Το επίπεδο της ζημιάς θα πρέπει να προσδιοριστεί εφαρμόζοντας την αρχή των ίσων αποστάσεων, με την ακριβή περιγραφή της συναλλαγής και ακολουθώντας τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ. Ένας διανομέας «περιορισμένου κινδύνου» μπορεί για παράδειγμα να υποστεί ζημιές, εφόσον αναλαμβάνει τον κίνδυνο της αγοράς (από μειωμένα επίπεδα ζήτησης), και τα έσοδα που παράγει δεν επαρκούν να καλύψουν τα σταθερά κόστη. Στην περίπτωση αυτή και σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ ο υπόχρεος θα πρέπει να τεκμηριώσει (π.χ. με την εξέταση του μικτού κέρδους εφαρμόζοντας την μέθοδο Τιμής Μεταπώλησης) ότι οι ζημιές όντως οφείλονται στην μειωμένη ζήτηση (ήτοι στον κίνδυνο που έχει αναλάβει και ο οποίος πραγματοποιήθηκε). Αντίστροφα, ένας διανομέας «περιορισμένου κινδύνου» που δεν αναλαμβάνει τον πιστωτικό κίνδυνο δεν θα πρέπει να βαρύνεται με ζημίες που σχετίζονται με αυτόν. Επιπλέον, οι φορολογούμενοι οφείλουν να περιγράψουν τις λειτουργίες και τους κινδύνους που αναλαμβάνουν, ως προς την εξεταζόμενη συναλλαγή, κατά τρόπο διαχρονικά συνεπή (τόσο πριν όσο και κατά τη διάρκεια της πανδημίας). Κατ' εξαίρεση, τυχόν διαφοροποιήσεις ή αναδιαρθρώσεις θα πρέπει να τεκμηριώνονται και να αιτιολογούνται επαρκώς. 2. Συμβατικοί όροι και συμφωνίες. Ως απάντηση στις έκτακτες συνθήκες της πανδημίας, ανεξάρτητα μέρη θα μπορούσαν να επιδιώξουν να επαναδιαπραγματευτούν ορισμένους όρους στις υφιστάμενες συμφωνίες τους ιδίως εάν είναι προς το συμφέρον και των δύο. Τα συνδεδεμένα μέρη μπορούν επίσης να εξετάσουν το ενδεχόμενο αναθεώρησης των συμφωνιών τους. Ωστόσο, θα πρέπει να τεκμηριωθεί κατά πόσον αυτή η αναθεώρηση συνάδει με την αρχή των ίσων αποστάσεων, αναλύοντας τη συμπεριφορά ανεξάρτητων επιχειρήσεων υπό συγκρίσιμες συνθήκες και περιστάσεις, υπό το πρίσμα της ελεγχόμενης συναλλαγής, προκειμένου να εντοπιστούν περιπτώσεις στις οποίες οι συμβατικοί όροι δεν έχουν τηρηθεί ή έχουν τροποποιηθεί. Σε κάθε περίπτωση, ελλείψει σαφών αποδείξεων ότι ανεξάρτητα μέρη σε συγκρίσιμες περιστάσεις θα

είχαν αναθεωρήσει τις συμφωνίες ή τις εμπορικές σχέσεις τους, η τροποποίηση των υπαρχουσών συμβάσεων ή των εμπορικών σχέσεων των συνδεδεμένων μερών δεν είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Επιπλέον, οι επιχειρήσεις μπορούν να επικαλεστούν λόγους ανωτέρας βίας για να αναστείλουν, να αναβάλουν ή να απαλλαχθούν από τις συμβατικές τους υποχρεώσεις, χωρίς ευθύνη, σε ορισμένες περιπτώσεις. Ωστόσο, δεν μπορεί να υποτεθεί αυτόματα και χωρίς επαρκή τεκμηρίωση ότι η πανδημία αυτή καθαυτή αποτελεί λόγο ανωτέρας βίας απλά και μόνο επειδή μια σύμβαση εμπεριέχει σχετικό όρο. Περαιτέρω, πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς εάν το μέγεθος της διαταραχής που προκλήθηκε από την πανδημία στο συγκεκριμένο μέρος δημιουργεί μια κατάσταση που χαρακτηρίζεται ως γεγονός ανωτέρας βίας και να αξιολογηθεί η ρήτρα αυτή στο πλαίσιο της συνολικής τους σχέσης και της συμβατικής συμφωνίας. Για παράδειγμα, εάν τα συμβαλλόμενα μέρη έχουν συνάψει μια μακροπρόθεσμη σύμβαση και ο λόγος ανωτέρας βίας συνίσταται στην διακοπή της λειτουργίας ενός εξ' αυτών λόγω κρατικής εντολής, ενδεχομένως δεδομένης της μακροπρόθεσμης φύσης της σχέσης και της βραχυπρόθεσμης φύσης της διακοπής, καμία εταιρεία να μην επιλέξει να επικαλεστεί λόγους ανωτέρας βίας για απαλλαγή από τη σύμβαση ακόμη και αν τυπικά πληρούνται οι προϋποθέσεις επίκλησής της. Σε περιπτώσεις που η σύμβαση μεταξύ των μερών δεν περιλαμβάνει όρους ανωτέρας βίας, απαιτείται επαρκής ανάλυση της συμπεριφοράς ανεξάρτητων μερών υπό τις ίδιες συνθήκες και με αναφορά στην επακριβώς οριοθετημένη συναλλαγή, προκειμένου να θεμελιωθεί ο ισχυρισμός των μερών περί ανάγκης επαναδιαπραγμάτευσης της αρχικής σύμβασης. Σε κάθε περίπτωση, η ακριβής περιγραφή της ελεγχόμενης συναλλαγής θα καθορίσει εάν είναι επιτρεπτή η επίκληση λόγων ανωτέρας βίας. 3. Έκτακτα έξοδα που οφείλονται στην πανδημία. Ως αποτέλεσμα της πανδημίας, πολλές επιχειρήσεις έχουν επιβαρυνθεί με έκτακτες δαπάνες όπως δαπάνες για ατομικό προστατευτικό εξοπλισμό ή δαπάνες για την αναδιάρθρωση των χώρων εργασίας ώστε να είναι δυνατή η τήρηση κανόνων αποστάσεων. Προκειμένου να προσδιοριστεί ποια συνδεδεμένη οντότητα πρέπει να βαρύνεται με το έκτακτο, εξαιτίας της πανδημίας, κόστος πρέπει πρωτίστως να περιγραφεί με ακρίβεια η ελεγχόμενη συναλλαγή και η κατανομή των λειτουργιών και κινδύνων, κάτι που καταδεικνύει ποιος έχει την ευθύνη για την εκτέλεση των λειτουργιών που συνδέονται με το σχετικό κόστος και ποιος αναλαμβάνει τους κινδύνους που σχετίζονται με αυτές τις λειτουργίες. Δηλαδή, εάν ένα κόστος σχετίζεται άμεσα με έναν συγκεκριμένο κίνδυνο, τότε το μέρος που αναλαμβάνει αυτόν τον κίνδυνο θα επιβαρύνεται συνήθως και με το κόστος που σχετίζεται με αυτόν. Ωστόσο, ορισμένα λειτουργικά έξοδα δεν μπορούν να θεωρηθούν ως έκτακτα σε περιπτώσεις που αυτά σχετίζονται με μακροπρόθεσμες ή μόνιμες αλλαγές στον τρόπο με τον οποίο οι επιχειρήσεις λειτουργούν. Πιο συγκεκριμένα, ενδέχεται ορισμένες δαπάνες που σχετίζονται με τις ρυθμίσεις της τηλεργασίας να είναι μόνιμες εάν η εργασία από το σπίτι έγινε πιο συχνή ως αποτέλεσμα της πανδημίας. Κατά συνέπεια, εάν η δαπάνη θεωρείται ότι δεν είναι έκτακτη αλλά αντανakλά τον τρόπο λειτουργίας της επιχειρηματικής δραστηριότητας, τότε θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως τέτοια όταν οριοθετείται η συναλλαγή στην οποία αυτή αφορά, κατά τη διεξαγωγή της συγκριτικής ανάλυσης. Παράλληλα, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη τυχόν μειώσεις του κόστους λειτουργίας εξαιτίας της πανδημίας όπως η μείωση ενοικίων, ο περιορισμός των επαγγελματικών ταξιδιών κλπ. Περαιτέρω, σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, η συγκριτική ανάλυση θα πρέπει να περιλαμβάνει στοιχεία σχετικά με το κατά πόσο το έκτακτο κόστος μπορεί ή όχι να μετακυλιστεί, εξ ολοκλήρου ή εν μέρει, στους πελάτες ή προμηθευτές ανάλογα με την ανταγωνιστικότητα του κλάδου και του τρόπου με τον οποίο η ζήτηση ανταποκρίνεται σε αλλαγές στην τιμή. Τα έκτακτα έξοδα θα πρέπει γενικά να

εξαιρούνται από τον δείκτη καθαρού κέρδους εκτός εάν αυτά σχετίζονται άμεσα με την ελεγχόμενη συναλλαγή όπως αυτή ακριβώς περιγράφεται. Κατά τον καθορισμό της κοστολογικής βάσης, θα πρέπει να τεκμηριώνεται εάν αυτή θα περιλαμβάνει έκτακτα έξοδα που θεωρείται ότι σχετίζονται άμεσα με τις ελεγχόμενες συναλλαγές. Περαιτέρω, θα πρέπει να τεκμηριώνεται αν επιβαρύνουν το ελεγχόμενο συναλλασσόμενο μέρος ή μετακυλίνουν, χωρίς περιθώριο κέρδους. Επιπλέον, προκειμένου να βελτιωθεί η συγκριτική ανάλυση ενδέχεται να απαιτούνται λογιστικές προσαρμογές, δεδομένου ότι τα έκτακτα έξοδα που προκύπτουν από την πανδημία μπορούν να καταχωρηθούν λογιστικά είτε ως λειτουργικά είτε ως μη λειτουργικά από διαφορετικούς φορολογούμενους και σε διαφορετικές συναλλαγές...».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.4174/2013 (προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), ως ίσχυε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2020, οριζόταν ότι: «1. Για τις μεταξύ τους συναλλαγές που εμπίπτουν 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... 3. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης, που αποτελείται κατά περίπτωση από το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, καταρτίζεται έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση μέσα στην ίδια προθεσμία. Τα υπόχρεα πρόσωπα της παραγράφου 1 υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, εφόσον δεν εμπίπτουν στις εξαιρετικές περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 2 του παρόντος. 4. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται στην έδρα του υπόχρεου καθ' όλο το χρονικό διάστημα, για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο...».

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 84 παρ. 4 ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν.4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1036/2017 Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1023/27.03.2017) ορίζεται ότι: «Κατά το φορολογικό έλεγχο επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του Ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της

ΠΟΛ.1124/18.6.2015. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του».

Επειδή, στο παράρτημα ΙΙΙ της ΠΟΛ.1124/18.06.2015 Απόφασης του ΓΓΔΕ (ΦΕΚ Β' 1196/22.06.2015) ορίζεται ότι: «...Ι. ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ... Β7. Οι τιμές ή τα περιθώρια κέρδους, όπως αυτά προκύπτουν από τα βιβλία του υπόχρεου, είναι σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων – Arm's Length Principle;...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 17/12/2025 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή, κατά την ελεγκτική επαλήθευση των ενδοομιλικών τιμολογήσεων, διαπίστωσε τη μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων στις συναλλαγές της με τη συνδεδεμένη επιχείρηση με την επωνυμία «..... Α.Β.Ε.» – ΑΦΜ, κατά παράβαση του άρθρου 50 του ν.4172/2013. Αναλυτικότερα, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία πραγματοποίησε, μεταξύ άλλων, συναλλαγές (πωλήσεις α' υλών και προϊόντων) με τη συνδεδεμένη επιχείρηση, συνολικής καθαρής αξίας 757.152,85€.

Αναλυτικότερα, η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά το φορολογικό έτος 2020, πραγματοποίησε ενδοομιλικές συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2 περ. ζ' του ν.4172/2013, μεταξύ των οποίων και με την ημεδαπή εταιρεία «..... Α.Β.Ε.», τις οποίες συμπεριέλαβε στον υποβληθέντα Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών. Συγκεκριμένα, πραγματοποιήθηκαν συναλλαγές πώλησης προς τη συνδεδεμένη εταιρεία πρώτων υλών ποσού 23.723,15€ και προϊόντων ποσού 733.429,70€, ήτοι συνολικού ύψους 757.152,85€. Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε για το ανωτέρω έτος Φάκελο Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών, ενώ ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών υποβλήθηκε εκπρόθεσμα την 20/10/2025. Για την κατηγορία συναλλαγών πώλησης προϊόντων προς τη συνδεδεμένη εταιρεία «..... Α.Β.Ε.» (ποσού 733.429,70€ για το έτος 2020), η προσφεύγουσα εφάρμοσε τη μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), χρησιμοποιώντας ως δείκτη κερδοφορίας το καθαρό περιθώριο κέρδους προ τόκων και φόρων (EBIT%) επί του συνολικού κόστους. Εντούτοις, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν εφάρμοσε ορθά την ανωτέρω μεθοδολογία, καθόσον δεν συμπεριέλαβε στο κόστος το σύνολο των λειτουργικών δαπανών, αλλά μόνο μέρος αυτών και προσδιόρισε το περιθώριο κέρδους βάσει επιλεκτικών στοιχείων και όχι βάσει των τηρούμενων λογιστικών δεδομένων (έντυπο Ε3 και οικονομικές καταστάσεις), με αποτέλεσμα να προκύπτει διαφορετικός δείκτης κερδοφορίας σε σχέση με αυτόν που προκύπτει από τα λογιστικά της στοιχεία. Η ελεγκτική αρχή, εφαρμόζοντας την ίδια μέθοδο (TNMM) επί των πραγματικών οικονομικών δεδομένων της προσφεύγουσας εταιρείας, όπως προκύπτουν από τα βιβλία της, προσδιόρισε δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος σε ποσοστό -20,91% για το φορολογικό έτος 2020. Για τον προσδιορισμό του αποδεκτού εύρους καθαρών περιθωρίων κέρδους, ο έλεγχος χρησιμοποίησε τη διεθνώς αποδεκτή βάση δεδομένων Tr – Catalyst (Έκδοση 134 – Μαΐου 2021) και εφάρμοσε διαδοχικά φίλτρα επιλογής συγκρίσιμων επιχειρήσεων. Από αρχικό δείγμα εκατόν σαράντα τριών (143) επιχειρήσεων, κατόπιν αποκλεισμού μη συγκρίσιμων περιπτώσεων, κατέληξε σε τελικό δείγμα πενήντα τεσσάρων (54) συγκρίσιμων επιχειρήσεων. Από την ανάλυση των οικονομικών στοιχείων της τριετίας 2017 – 2019 του δείγματος αυτού,

προέκυψε εύρος αποδεκτών καθαρών περιθωρίων κέρδους, με διάμεσο (median) 5,33% και πρώτο τεταρτημόριο (Q1) 3,45%, ως κάτωθι:

	Σταθμισμένος μέσος όρος τριετίας 2017 – 2019
Ελάχιστο	0,11%
1ο Τεταρτημόριο	3,45%
Διάμεσος	5,33%
3ο Τεταρτημόριο	11,84%
Μέγιστο	57,63%
Πλήθος επιχειρήσεων	Πενήντα τέσσερις (54)

Από τη σύγκριση των αποτελεσμάτων του εξεταζόμενου μέρους με το ως άνω εύρος προέκυψε ότι το καθαρό περιθώριο κέρδους (μερικού αποτελέσματος) της προσφεύγουσας (πωλήτριας) εταιρείας ανήλθε σε ποσοστό -20,91%, ήτοι υπολειπόταν σημαντικά από το κατώτατο όριο του αποδεκτού εύρους. Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή προέβη στον υπολογισμό λογιστικής διαφοράς από υποτιμολόγηση των ενδοομιλικών πωλήσεων της προσφεύγουσας, λαμβάνοντας ως σημείο αναμόρφωσης το 1ο τεταρτημόριο του εύρους των συγκρίσιμων επιχειρήσεων. Με βάση τα ανωτέρω, η ελεγκτική αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι συγκεκριμένες ενδοομιλικές συναλλαγές της προσφεύγουσας εταιρείας για το φορολογικό έτος 2020 δεν πληρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων και προσδιόρισε λογιστική διαφορά από υποτιμολόγηση πωλήσεων, ως κατωτέρω:

ΠΩΛΗΤΗΣ: Α.Ε. – ΑΦΜ	2020
Ενδοομιλικές πωλήσεις (Α)	757.152,85
Δείκτης καθαρού κέρδους προς το συνολικό κόστος (Β)	-20,91%
Ενδοομιλικό κόστος (Γ) = (Α) / [1+ (Β)]	957.290,29
1ο τεταρτημόριο (Δ)	3,45%
Διαφορά δεικτών (Δ) – (Β) = (Ε)	24,36%
Λογιστική διαφορά (Γ) x (Ε)	233.193,33

Κατόπιν της ανωτέρω διαπίστωσης, η ελεγκτική αρχή ενσωμάτωσε την εν λόγω διαφορά στα φορολογητέα αποτελέσματα του υπό κρίση φορολογικού έτους και προέβη στον καταλογισμό της διαφοράς με την έκδοση της υπ' αριθ./17.12.2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020.

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 εταιρεία ισχυρίζεται ότι η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών της συναλλαγών για το φορολογικό έτος 2020 είναι σύννομη και καταρτίστηκε σύμφωνα με το άρθρο 50 του ΚΦΕ, την ΠΟΛ.1097/2014 και τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ. Ειδικότερα, προβάλλει ότι έχει καταρτίσει και θέσει στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης Φάκελο Τεκμηρίωσης για τα έτη 2019 και 2020, η τεκμηρίωσή της βασίστηκε σε λειτουργική ανάλυση, ανάλυση κινδύνων και επιλογή της κατάλληλης μεθόδου (TNMM), με χρήση συγκριτικών

στοιχείων, ενώ η ελεγκτική αρχή, μολονότι έλαβε τον Φάκελο, απέρριψε την τεκμηρίωση χωρίς ειδική και επαρκή αιτιολογία, χωρίς να εξειδικεύει τα σφάλματα ή τις πλημμέλειες αυτής, προχώρησε δε στη διενέργεια δικής της συγκριτικής μελέτης χωρίς προηγουμένως να εξετάσει κατ' ουσίαν τον Φάκελο Τεκμηρίωσης της εταιρείας, κατά παράβαση των υποχρεώσεών της, και δίχως να αιτιολογήσει την απόρριψη του δείγματος συγκρίσιμων επιχειρήσεων που είχε επιλέξει η προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΕ, τα φορολογητέα κέρδη των συνδεδεμένων επιχειρήσεων πρέπει να προσδιορίζονται σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, η οποία ελέγχεται βάσει των πραγματικών οικονομικών δεδομένων και της συγκριτικής ανάλυσης. Περαιτέρω, από τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4174/2013 προκύπτει ότι η τήρηση Φακέλου Τεκμηρίωσης αποτελεί μεν υποχρέωση του φορολογουμένου, πλην όμως η ύπαρξή του δεν δεσμεύει τη φορολογική αρχή ως προς την αποδοχή του, ιδίως όταν κρίνεται ότι δεν τεκμηριώνει επαρκώς τη συμμόρφωση με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Εν προκειμένω, η ελεγκτική αρχή προέβη σε αξιολόγηση του Φακέλου Τεκμηρίωσης της προσφεύγουσας και, κατόπιν τούτου, διαπίστωσε αποκλίσεις ως προς την εφαρμογή της μεθόδου και τα αποτελέσματα της συγκριτικής ανάλυσης, οι οποίες οδήγησαν στην απόρριψη της τεκμηρίωσης και στη διενέργεια ίδιας μελέτης, κατ' εφαρμογή των οικείων διατάξεων. Η φορολογική διοίκηση δύναται, σε περίπτωση που κρίνει ότι η τεκμηρίωση είναι ανεπαρκής ή μη αξιόπιστη, να προβεί σε δικό της επανυπολογισμό των τιμών ή του δείκτη κερδοφορίας, με χρήση ανεξάρτητων συγκριτικών στοιχείων και της ίδιας ή άλλης κατάλληλης μεθόδου, όπως εν προκειμένω έπραξε. Επιπροσθέτως, από τα στοιχεία της έκθεσης ελέγχου προκύπτουν τα πραγματικά δεδομένα, η μέθοδος που εφαρμόστηκε, τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και ο τρόπος προσδιορισμού του αποδεκτού εύρους και του δείκτη της προσφεύγουσας, τα οποία συνιστούν επαρκή αιτιολογία της κρίσης της διοίκησης. Εξάλλου, ο ισχυρισμός περί μη εξέτασης του Φακέλου Τεκμηρίωσης προβάλλεται αβάσιμα, καθόσον η ίδια η ύπαρξη ελεγκτικών διαπιστώσεων επί των επιμέρους στοιχείων της τεκμηρίωσης καταδεικνύει ότι αυτή ελήφθη υπόψη και αξιολογήθηκε. Συνεπώς, η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει ότι η τεκμηρίωσή της είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων ούτε ότι η απόρριψή της από τον έλεγχο στερείται αιτιολογίας, αλλά περιορίζεται σε γενικές αιτιάσεις περί πλημμελούς αιτιολογίας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί ελλιπούς αιτιολογίας ως προς την απόρριψη του Φακέλου Τεκμηρίωσης προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία υποστηρίζει ότι η ελεγκτική αρχή προέβη σε εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της ΠΟΛ.1097/2014, όπως αυτές ερμηνεύονται υπό το πρίσμα των Κατευθυντηρίων Οδηγιών του ΟΟΣΑ, αναφορικά με τη δυνατότητα εμφάνισης ζημιών, ιδίως εκ μέρους νεοσύστατων επιχειρήσεων. Υποστηρίζει ειδικότερα ότι, με την απόρριψη της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών και τη διενέργεια ιδίων ελεγκτικών επαληθεύσεων, η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε, κατ' ουσίαν, τη δυνατότητα εμφάνισης ζημιών κατά τα πρώτα έτη λειτουργίας της, μολονότι, σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ (παρ. 1.129), ζημίες δύνανται να προκύπτουν για λόγους όπως τα κόστη εκκίνησης (start-up costs), οι δυσμενείς οικονομικές συνθήκες ή άλλοι επιχειρηματικοί λόγοι.

Επειδή, σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ, είναι πράγματι δυνατόν, υπό προϋποθέσεις, επιχειρήσεις, συμπεριλαμβανομένων και συνδεδεμένων, να εμφανίζουν ζημίες λόγω παραγόντων όπως τα κόστη εκκίνησης (start-up costs), οι οικονομικές συνθήκες ή λοιποί επιχειρηματικοί λόγοι, γεγονός το οποίο δεν αποκλείεται εκ προοιμίου στο πλαίσιο εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα επικαλείται την επιβάρυνσή της με κόστη εκκίνησης και λοιπά λειτουργικά κόστη, προσκομίζοντας σχετικά στοιχεία, πλην όμως τα στοιχεία αυτά δεν επαρκούν, αφενός, για την ειδική ταυτοποίηση των δαπανών που φέρουν πράγματι τον χαρακτήρα έκτακτων και μη επαναλαμβανόμενων και, αφετέρου, για τον αξιόπιστο ποσοτικό προσδιορισμό της επίδρασής τους στη διαμόρφωση του αποτελέσματος των υπό κρίση χρήσεων. Περαιτέρω, από τα στοιχεία του φακέλου και τις διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής προκύπτει ότι τα επικαλούμενα κόστη δεν δύνανται να επαληθευθούν από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία κατά τρόπο σαφή και αναλυτικό, ούτε προκύπτει διακριτός διαχωρισμός τους από τα συνήθη λειτουργικά έξοδα της επιχείρησης, ώστε να καταστεί δυνατή η προσαρμογή των οικονομικών αποτελεσμάτων για σκοπούς συγκρισιμότητας. Ειδικότερα, για το φορολογικό έτος 2019 προκύπτει ότι μέρος των δαπανών που επικαλείται η προσφεύγουσα έχει αντιμετωπιστεί λογιστικά ως κεφαλαιοποιημένο (παγιοποιημένο) κόστος, ενώ για το φορολογικό έτος 2020 δεν προκύπτει, από τα στοιχεία των βιβλίων και των τηρούμενων αρχείων, η ύπαρξη δαπανών με σαφή χαρακτηρισμό ως έκτακτων και μη επαναλαμβανόμενων. Δεδομένου ότι το βάρος απόδειξης της πλημμέλειας της προσβαλλόμενης πράξης φέρει η προσφεύγουσα, η οποία οφείλει να αποδείξει, με συγκεκριμένα, επαρκή και ελεγκτικά επαληθεύσιμα στοιχεία, όχι μόνο την ύπαρξη των επικαλούμενων δαπανών αλλά και τη φύση και τη φορολογική τους επίδραση, η προσφεύγουσα δεν κατόρθωσε να αποδείξει κατά τρόπο πλήρη και αξιόπιστο ότι τα επικαλούμενα κόστη συνιστούν όντως έκτακτες και μη επαναλαμβανόμενες δαπάνες, ικανές να δικαιολογήσουν την απόκλιση της κερδοφορίας της από τα επίπεδα που προκύπτουν βάσει της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Κατά συνέπεια, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί δικαιολογημένης εμφάνισης ζημιών δεν ευσταθεί και απορρίπτεται.

Επειδή, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι η ελεγκτική αρχή προέβη σε εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της ΠΟΛ.1097/2014, όπως αυτές ερμηνεύονται υπό το πρίσμα των Κατευθυντηρίων Οδηγιών του ΟΟΣΑ, καθόσον δεν έλαβε υπόψη ότι η τιμολογιακή πολιτική της εταιρείας υπαγορεύθηκε από ειδική επιχειρηματική στρατηγική διεύθυνσης σε νέες αγορές, η οποία δικαιολογεί την επίτευξη χαμηλής ή και αρνητικής κερδοφορίας κατά τα πρώτα έτη δραστηριοποίησης.

Επειδή, σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ, οι επιχειρηματικές στρατηγικές, όπως η διεύθυνση σε νέες αγορές, δύνανται υπό προϋποθέσεις να αιτιολογήσουν την προσωρινή διαμόρφωση χαμηλότερων τιμών και την επίτευξη μειωμένης ή αρνητικής κερδοφορίας, στο μέτρο που η στρατηγική αυτή εφαρμόζεται και από ανεξάρτητες επιχειρήσεις υπό συγκρίσιμες συνθήκες. Προκειμένου να γίνει αποδεκτή η επίκληση επιχειρηματικής στρατηγικής στο πλαίσιο της αρχής των ίσων αποστάσεων, απαιτείται η συνδρομή συγκεκριμένων πραγματικών δεδομένων που να καταδεικνύουν ότι η επιχείρηση δραστηριοποιείται πράγματι σε νέες αγορές ή επιδιώκει την ουσιαστική διεύθυνσή της σε αυτές, καθώς και ότι η ακολουθούμενη τιμολογιακή πολιτική συνδέεται άμεσα με τη στρατηγική αυτή και τεκμηριώνεται με αντικειμενικά στοιχεία. Εν

προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις της προσφεύγουσας, προς τις οποίες πραγματοποιούνται οι ενδοομιλικές πωλήσεις, δραστηριοποιούνται επί μακρόν στις αγορές της Ελλάδας, της Βουλγαρίας και της Ρουμανίας, διαθέτοντας πολυετή παρουσία και ανεπτυγμένα δίκτυα διανομής, δεδομένου ότι έχουν ιδρυθεί ήδη από τη δεκαετία του 1990. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι ο Όμιλος, εντός του οποίου εντάσσεται η προσφεύγουσα, δεν εμφανίζει πραγματική είσοδο ή διείσδυση σε νέες αγορές κατά την έννοια των Κατευθυντηρίων Οδηγιών του ΟΟΣΑ, αλλά αντιθέτως δραστηριοποιείται σε αγορές στις οποίες οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις έχουν ήδη καθιερωμένη παρουσία. Συνεπώς, η επίκληση ειδικής επιχειρηματικής στρατηγικής διείσδυσης σε νέες αγορές δεν τεκμηριώνεται επαρκώς από τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης και δεν δύναται να δικαιολογήσει απόκλιση από την αρχή των ίσων αποστάσεων ως προς την επίτευξη της αναγκαίας κερδοφορίας.

Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Επειδή, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα εφάρμοσε τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της ΠΟΛ.1097/2014, όπως αυτές ερμηνεύονται υπό το πρίσμα των Κατευθυντηρίων Οδηγιών του ΟΟΣΑ, καθόσον δεν έλαβε υπόψη ότι, εν προκειμένω, δεν συντελέστηκε μεταφορά κερδών εντός του ομίλου, δεδομένου ότι η συνδεδεμένη εταιρεία «..... A.B.E.» πραγματοποίησε από τη μεταπώληση λειτουργικές ζημιές.

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, όπως αποτυπώνεται στο άρθρο 50 του ΚΦΕ, το κρίσιμο στοιχείο για τη φορολογική προσαρμογή δεν είναι αποκλειστικά η ύπαρξη ή μη μεταφοράς κερδών εντός του ομίλου, αλλά η διαπίστωση αν οι όροι των ενδοομιλικών συναλλαγών αποκλίνουν από εκείνους που θα συμφωνούνταν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων υπό συγκρίσιμες συνθήκες. Η Φορολογική Διοίκηση προβαίνει σε προσαρμογές των κερδών όταν διαπιστώνεται ότι, λόγω των εφαρμοζόμενων τιμών ή μεθόδων, τα αποτελέσματα του ελεγχόμενου μέρους υπολείπονται εκείνων που θα είχαν επιτευχθεί υπό συνθήκες ελεύθερης αγοράς, ανεξαρτήτως του αν προκύπτει, στο σύνολο του ομίλου, μεταφορά κερδών προς συγκεκριμένη φορολογική δικαιοδοσία. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η συνδεδεμένη εταιρεία διανομής εμφάνισε λειτουργικές ζημιές και συνεπώς δεν υφίσταται μεταφορά κερδών, πλην όμως το στοιχείο αυτό δεν είναι καθοριστικό για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων, εφόσον το ζητούμενο είναι η ορθή κατανομή των κερδών μεταξύ των συνδεδεμένων μερών βάσει των λειτουργιών, κινδύνων και περιουσιακών στοιχείων εκάστου μέρους. Από τα στοιχεία του φακέλου και την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, ως παραγωγική μονάδα, εμφάνισε χαμηλότερα περιθώρια κέρδους σε σχέση με τη συνδεδεμένη εταιρεία διανομής, ενώ, υπό συνθήκες αγοράς, μια επιχείρηση με περιορισμένο επιχειρηματικό κίνδυνο και εξασφαλισμένες πωλήσεις εντός ομίλου αναμένεται να επιτυγχάνει τουλάχιστον ένα ελάχιστο επίπεδο θετικής κερδοφορίας. Το γεγονός ότι τα μικτά περιθώρια κέρδους της προσφεύγουσας υπολείπονται εκείνων της συνδεδεμένης επιχείρησης διανομής ενισχύει την κρίση της ελεγκτικής αρχής περί μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων ως προς την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Περαιτέρω, η επίκληση λειτουργικών ζημιών της συνδεδεμένης επιχείρησης δεν αρκεί αφ' εαυτής να αναιρέσει τη διαπίστωση περί απόκλισης από τα επίπεδα αγοράς, καθόσον η αξιολόγηση της ορθότητας των ενδοομιλικών τιμών πραγματοποιείται με βάση συγκριτικά στοιχεία ανεξάρτητων επιχειρήσεων και όχι με εσωτερικές

συγκρίσεις εντός του ομίλου. Κατόπιν των ανωτέρω, δεν αποδεικνύεται ότι οι εφαρμοσθέντες όροι των συναλλαγών συνάδουν με την αρχή των ίσων αποστάσεων, ούτε ότι η μη εμφάνιση μεταφοράς κερδών εντός του ομίλου αναιρεί την ανάγκη φορολογικής προσαρμογής.

Κατά συνέπεια, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη μεταφοράς κερδών εντός του ομίλου κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία προβάλλει ότι η ελεγκτική αρχή προέβη σε εσφαλμένο υπολογισμό του δείκτη καθαρού κέρδους της για το φορολογικό έτος 2020, λόγω μη συνεκτίμησης έκτακτων και μη επαναλαμβανόμενων δαπανών των πρώτων ετών λειτουργίας της, καθώς και λόγω της μη προσαρμογής του κόστους αποσβέσεων, υποστηρίζοντας ότι μέρος των αποσβέσεων και λοιπών δαπανών δεν θα έπρεπε να ληφθεί υπόψη για τον προσδιορισμό της κερδοφορίας της.

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, η συγκρισιμότητα των οικονομικών αποτελεσμάτων προϋποθέτει, όπου συντρέχει λόγος, την πραγματοποίηση κατάλληλων προσαρμογών, υπό την προϋπόθεση όμως ότι οι εν λόγω προσαρμογές τεκμηριώνονται επαρκώς και βασίζονται σε αξιόπιστα και ελεγκτικά επαληθεύσιμα στοιχεία. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα ζητεί την αναπροσαρμογή του δείκτη κερδοφορίας, επικαλούμενη ότι μέρος των αποσβέσεων των παγίων στοιχείων και λοιπών δαπανών δεν αντανακλά την πραγματική οικονομική λειτουργία της επιχείρησης κατά τα πρώτα έτη δραστηριοποίησης, πλην όμως δεν προκύπτει ότι είχε επιλέξει, κατά τον χρόνο τήρησης των βιβλίων της, να διαφοροποιήσει τη σχετική λογιστική ή φορολογική της αντιμετώπιση. Ιδίως δε ως προς τις αποσβέσεις, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα προέβη κανονικά στη διενέργεια αυτών σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, ενώ είχε τη δυνατότητα, κατ' εφαρμογή των οικείων διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, να μην τις διενεργήσει, και δεν δύναται μεταγενέστερα, για σκοπούς προσδιορισμού της ενδοομιλικής κερδοφορίας, να ζητεί την ανατροπή της ήδη επιλεγείσας λογιστικής αντιμετώπισης. Περαιτέρω, ως προς τις λοιπές επικαλούμενες δαπάνες, όπως δαπάνες καταστροφής αποθεμάτων ή αυτοπαραδόσεων, τα στοιχεία που προσκομίστηκαν δεν κρίνονται επαρκή, καθόσον δεν συνοδεύονται από τα προβλεπόμενα παραστατικά και λογιστικά στοιχεία (όπως δελτία διακίνησης, καρτέλες αποθήκης, φορολογικά στοιχεία αυτοπαραδόσης ή λοιπά αποδεικτικά στοιχεία), προκειμένου να καταστεί δυνατή η επαλήθευση της φύσης και του ύψους των σχετικών δαπανών. Επομένως, δεν καθίσταται δυνατός ο αξιόπιστος διαχωρισμός των επικαλούμενων δαπανών από τα συνήθη λειτουργικά κόστη της επιχείρησης, ούτε η ποσοτική εκτίμηση της επίδρασής τους στον δείκτη κερδοφορίας, κατά τρόπο που να δικαιολογεί την πραγματοποίηση προσαρμογών για σκοπούς συγκρισιμότητας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί εσφαλμένου υπολογισμού του δείκτη καθαρού κέρδους κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή προέβη σε εσφαλμένη επιλογή και διαμόρφωση του δείγματος συγκρίσιμων επιχειρήσεων, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της ΠΟΛ.1097/2014, όπως αυτές ερμηνεύονται υπό το πρίσμα των Κατευθυντηρίων Οδηγιών του ΟΟΣΑ, με αποτέλεσμα τη

δημιουργία μη συγκρίσιμου δείγματος και, συνακόλουθα, τον εσφαλμένο προσδιορισμό των αποδεκτών ορίων κερδοφορίας.

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων και τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ, η επιλογή συγκρίσιμων επιχειρήσεων αποτελεί κρίσιμο στάδιο της διαδικασίας τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών και απαιτείται η χρήση κατάλληλων κριτηρίων οικονομικής και λειτουργικής συγκρισιμότητας, λαμβανομένων υπόψη των δραστηριοτήτων, των κινδύνων, των περιουσιακών στοιχείων και των συνθηκών της αγοράς. Εν προκειμένω, από τα στοιχεία της έκθεσης ελέγχου προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή προέβη σε αναζήτηση συγκρίσιμων επιχειρήσεων μέσω εξειδικευμένης βάσης δεδομένων (Tr-Catalyst), εντόπισε αρχικώς ευρύ δείγμα επιχειρήσεων και στη συνέχεια, κατόπιν εφαρμογής κατάλληλων φίλτρων και διαδικασίας χειροκίνητης αξιολόγησης, κατέληξε σε περιορισμένο αριθμό επιχειρήσεων που κρίθηκαν συγκρίσιμες. Ειδικότερα, η απόρριψη μέρους των αρχικώς εντοπισθέντων επιχειρήσεων αιτιολογείται από την ελεγκτική αρχή με βάση συγκεκριμένα κριτήρια, τα οποία αποτυπώνονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, ενώ το τελικό δείγμα συγκριτικών επιχειρήσεων αποτελείται από επιχειρήσεις με συναφή δραστηριότητα και γεωγραφική παρουσία. Επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε συγκεκριμένα και τεκμηριωμένα στοιχεία ως προς τη μη συγκρισιμότητα των επιλεγέντων επιχειρήσεων, ούτε υπέβαλε εναλλακτικό αξιόπιστο δείγμα συγκριτικών επιχειρήσεων που να πληροί τα απαιτούμενα κριτήρια συγκρισιμότητας, αλλά περιορίζεται σε γενικές αιτιάσεις περί εσφαλμένης επιλογής. Περαιτέρω, δεν αποδείχθηκε ότι τα χρησιμοποιηθέντα συγκριτικά στοιχεία παρουσιάζουν ουσιώδεις διαφοροποιήσεις ως προς τις λειτουργίες, τους κινδύνους ή τις συνθήκες λειτουργίας, οι οποίες να καθιστούν το δείγμα ακατάλληλο για την εξαγωγή αξιόπιστων συμπερασμάτων ως προς το αποδεκτό εύρος κερδοφορίας. Ενόψει των ανωτέρω, δεν προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή παρέβη τα κριτήρια συγκρισιμότητας ή τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ κατά τη διαμόρφωση του δείγματος συγκριτικών επιχειρήσεων.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί δημιουργίας μη συγκρίσιμου δείγματος επιχειρήσεων προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία υποστηρίζει ότι η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα εφάρμοσε τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της ΠΟΛ.1097/2014, όπως αυτές ερμηνεύονται σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2054/2021 της ΑΑΔΕ και τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ, καθόσον δεν έλαβε υπόψη την επίδραση της πανδημίας COVID-19 στο οικονομικό της αποτέλεσμα για το φορολογικό έτος 2020, γεγονός το οποίο, κατά τους ισχυρισμούς της, επηρέασε ουσιωδώς την κερδοφορία της.

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές κατευθυντήριες οδηγίες και τη διοικητική πρακτική, η επίδραση έκτακτων οικονομικών συνθηκών, όπως η πανδημία COVID-19, δύναται να ληφθεί υπόψη κατά την αξιολόγηση της συγκρισιμότητας και τον προσδιορισμό της κερδοφορίας, υπό την προϋπόθεση όμως ότι αποδεικνύεται συγκεκριμένα και ποσοτικά η επίδρασή τους στα οικονομικά αποτελέσματα της επιχείρησης και ότι η επίδραση αυτή διαφοροποιείται ουσιωδώς από τις συνθήκες που επικρατούν στις συγκρίσιμες επιχειρήσεις. Εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, εταιρεία κατά το φορολογικό έτος 2020, όχι μόνο δεν παρουσίασε μείωση της δραστηριότητάς της, αλλά αντιθέτως σημείωσε αύξηση των

πωλήσεών της σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος, γεγονός που δεν συνάδει με ισχυρισμό περί ουσιώδους αρνητικής επίδρασης της πανδημίας στα αποτελέσματά της. Επιπλέον, ο κλάδος δραστηριότητας της προσφεύγουσας (παραγωγή και διάθεση ειδών διατροφής) δεν συγκαταλέγεται στους κλάδους που επλήγησαν ιδιαίτερα από την πανδημία, ούτε προκύπτει ότι η επιχείρηση αντιμετώπισε ειδικές συνθήκες που να δικαιολογούν απόκλιση από τα συνήθη επίπεδα κερδοφορίας για λόγους συγκρισιμότητας. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε συγκεκριμένα και επαληθεύσιμα στοιχεία που να αποδεικνύουν την ποσοτική επίδραση της πανδημίας στα επιμέρους στοιχεία κόστους ή εσόδων της, ούτε προέβη σε τεκμηριωμένες προσαρμογές συγκρισιμότητας βάσει των σχετικών κατευθυντήριων οδηγιών. Επομένως, δεν προκύπτει ότι η πανδημία COVID-19 επηρέασε κατά τρόπο ουσιώδη και τεκμηριωμένο την κερδοφορία της προσφεύγουσας, ώστε να δικαιολογείται απόκλιση από την εφαρμοζόμενη μεθοδολογία προσδιορισμού των ενδοομιλικών τιμών.

Κατά συνέπεια, ο εν λόγω ισχυρισμός περί επίδρασης της πανδημίας COVID-19 κρίνεται αναπόδεικτος και απορρίπτεται.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία προβάλλει ότι, κατόπιν της έκδοσης των υπ' αριθμ./11.12.2025 και/11.12.2025 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., οι οποίες αφορούν στον έλεγχο ενδοομιλικών συναλλαγών των φορολογικών ετών 2019 και 2020 αντίστοιχα, τα αποτελέσματα των εν λόγω πράξεων λήφθηκαν υπόψη για τον προσδιορισμό των ζημιών και στη συνέχεια επηρέασαν τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης με την προσβαλλόμενη πράξη. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι κατά των ανωτέρω πράξεων έχει ασκήσει την υπ' αριθμ./13.01.2026 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και υποστηρίζει ότι, σε περίπτωση ολικής ή μερικής αποδοχής της εν λόγω προσφυγής, τα αποτελέσματα των πράξεων θα ανατραπούν και, συνεπώς, η παρούσα προσβαλλόμενη πράξη θα πρέπει να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί αναλόγως.

Επειδή, επί της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 1853/04.05.2026 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, με την οποία απορρίφθηκαν στο σύνολό τους οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας και επικυρώθηκαν οι υπ' αριθμ./11.12.2025 και/11.12.2025 πράξεις του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., με αποτέλεσμα να οριστικοποιηθούν τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου ως προς τις ενδοομιλικές συναλλαγές και τα προσδιορισθέντα ποσά ζημιών. Ως εκ τούτου, τα φορολογικά μεγέθη που ελήφθησαν υπόψη για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης έχουν ήδη κριθεί οριστικά στο πλαίσιο της ως άνω απόφασης της ΔΕΔ και δεν δύνανται να επανεξεταστούν στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας. Τούτέστιν, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, κατά το μέρος που στηρίζεται στην ενδεχόμενη αποδοχή της προγενέστερης ενδικοφανούς προσφυγής και στην κατ' επέκταση ανατροπή των αποτελεσμάτων του ελέγχου, προβάλλεται υποθετικώς και, ενόψει της ήδη εκδοθείσας απόφασης 1853/04.05.2026, στερείται αντικειμένου και καθίσταται αλυσιτελής.

Κατά συνέπεια, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αλυσιτελής προβαλλόμενος.

Αποφαιζουμε

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. 32240/16.01.2026 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ:

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

Υπ' αριθ. /17.12.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020

ΑΝΑΛΥΣΗ		Υπ' αρ. 862/2025 πράξη	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη					
ή ζημιά		272.952,99	38.959,66	38.959,66	-233.993,33
Φόρος	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης					
Πρόστιμο χαρτ/μου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		6,00	6,00	6,00	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου		1,20	1,20	1,20	0,00
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011)		800,00	800,00	800,00	0,00
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	807,20	807,20	807,20	0,00
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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.