



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12/05/2026

Αριθμός απόφασης: 1129

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 12/01/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ. /10.12.2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /10.12.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ.

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

Επί της από 12/01/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /10.12.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ εξαλείφθηκαν οι ζημιές της χρήσης ποσού 8.971,37€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο φρούτων και λαχανικών, για το φορολογικό έτος 2019, κύριος φόρος 9.439,23€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 4.719,62€, ήτοι συνολικό ποσό 14.158,85€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της, με την προσθήκη στα αποτελέσματά της διαφορών επί ενδοομιλικών συναλλαγών ποσού 48.301,48€, λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του ν.4172/2013.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 09/12/2025 έκθεσης φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ, που συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /27.03.2025 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, συγκεκριμένα διενήργησε έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία για το φορολογικό έτος 2019, 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. Μη νόμιμη και ανατιολόγητη απόρριψη του φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών. Εσφαλμένη επιλογή του εξεταζόμενου (tested) μέρους. Εσφαλμένη αξιολόγηση και απόρριψη των εσωτερικών συγκρίσιμων στοιχείων. Μη νόμιμη απόρριψη της εφαρμοζόμενης μεθόδου συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP). Η φορολογική αρχή εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη χωρίς να λάβει υπόψη το υποβληθέν υπόμνημα/αντιρρήσεις της προσφεύγουσας και χωρίς ειδική αιτιολογία ή αντεπιχειρήματα.
2. Εσφαλμένη επιλογή μεθόδου. Μη νόμιμη εφαρμογή της μεθόδου καθαρών περιθωρίων συναλλαγής (TNMM). Εσφαλμένη επιλογή και σύνθεση δείγματος συγκρίσιμων επιχειρήσεων, το οποίο περιλαμβάνει μη συγκρίσιμες εταιρείες (μεταποιητικές, διαφορετικού μεγέθους ή λειτουργιών), κατά παράβαση των κριτηρίων συγκρισιμότητας. Εσφαλμένος υπολογισμός δεικτών κερδοφορίας και χρήση μη αξιόπιστου δείκτη (NCP), ο οποίος παρουσιάζει υψηλή μεταβλητότητα σε σχέση με άλλους δείκτες (όπως Cost Plus).
3. Μη νόμιμες και ανατιολόγητες προσαρμογές συγκρισιμότητας, ιδίως ως προς την αφαίρεση εξόδων διάθεσης, χωρίς επαρκή τεκμηρίωση και διαφάνεια ως προς τον τρόπο υπολογισμού και την επίδρασή τους στα αποτελέσματα.
4. Επικουρική επίκληση εφαρμογής της μεθόδου τιμής μεταπώλησης (RPM), από την οποία, κατά την προσφεύγουσα, προκύπτει ότι το μικτό περιθώριο κέρδους της βρίσκεται εντός

αποδεκτού εύρους συγκρίσιμων επιχειρήσεων, επιβεβαιώνοντας τη συμμόρφωση με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

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: «*1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. 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 ανεξάρτητων 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 διεξόδου σε αγορές, ανάπτυξη νέων και καινοτόμων προϊόντων, αύξηση μεριδίου αγοράς, κ.λπ.). Σε περίπτωση που διενεργούνται συναλλαγές που δεν μπορούν να διαχωριστούν από οικονομικής απόψεως, αυτές εξετάζονται ενιαία, τόσο ως προς τη συγκριτική ανάλυση όσο και ως προς την εφαρμογή της μεθόδου καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών. Για την άντληση συγκριτικών στοιχείων οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν και οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων αυτής (ονομασία, πάροχος, έκδοση, πλήθος στοιχείων κ.λπ.). Σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημόριων. Ο προσδιορισμός των τεταρτημορίων γίνεται ως εξής: Q1 = πρώτο τεταρτημόριο = 25ο εκατοστιαίο σημείο Q2 = διάμεσος = 50ο εκατοστιαίο σημείο Q3 = τρίτο τεταρτημόριο = 75ο εκατοστιαίο σημείο. Ως συμβατή με την αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arm's Length Principle), θεωρείται οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημορίου (25ου εκατοστιαίου σημείου έως και του 75ου εκατοστιαίου σημείου), με επαρκή αιτιολόγηση της επιλογής...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1142/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων παρασχέθηκαν οδηγίες για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των άρθρων 50 ν.4172/2013 και 21 ν.4174/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «...3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4172/2013, οι οποίες επίσης εφαρμόζονται για τα εισοδήματα που

αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά, ορίζεται ότι τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου (παρ. 1). Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές (παρ. 2). Για την εκπλήρωση τήρησης της πιο πάνω αρχής τα συνδεδεμένα κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. πρόσωπα, υποχρεούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) να τηρούν φάκελο τεκμηρίωσης και να υποβάλουν συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις αυτές (σχετ. οι ΠΟΛ.1097/9.4.2014 και ΠΟΛ.1144/15.5.2014 Αποφάσεις του Γ.Γ.Δ.Ε.). Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι υποχρέωση τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων», κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών έχουν μόνο τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, όπως αυτά ορίζονται στις περιπτώσεις γ' και δ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, για τις συναλλαγές τους με συνδεδεμένα πρόσωπα της περίπτωσης ζ' του ίδιου άρθρου, είτε αυτά είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, είτε φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα... 7. Όσον αφορά στις ελεγκτικές πρακτικές σχετικά με τη χρήση τράπεζας πληροφοριών, την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων και την αποδεκτή μέθοδο καθορισμού των ενδοομιλικών συναλλαγών επισημαίνονται τα ακόλουθα : α. Σύμφωνα με το Κεφάλαιο Ζ' της ΠΟΛ.1097/2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την ΠΟΛ.1144/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, προκειμένου για την άντληση συγκριτικών στοιχείων μπορεί να χρησιμοποιηθεί οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων της. Συνεπώς, εφόσον η υπόχρεη επιχείρηση χρησιμοποιήσει δεδομένα τα οποία δεν άντλησε από αναγνωρισμένη τράπεζα πληροφοριών, αυτά δεν θα απορρίπτονται εκ προοιμίου από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, αλλά θα ελέγχονται για την αξιοπιστία τους. Ακόμη, σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, τότε χρησιμοποιείται η μέθοδος των τεταρτημορίων με απόρριψη του 25% των χαμηλότερων και του 25% των υψηλότερων τιμών... 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 το άρθρο 21 του ν.4174/2013 (προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), ως ίσχυε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2019, 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 09/12/2025 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ 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 «..... Ι. Α.Ε.» – ΑΦΜ, κατά παράβαση του άρθρου 50 του ν.4172/2013. Αναλυτικότερα, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία πραγματοποίησε, μεταξύ άλλων, συναλλαγές (αγορές) από τη συνδεδεμένη επιχείρηση, συνολικής καθαρής αξίας 513.406,78€. Ακολούθως, η ελεγκτική αρχή ζήτησε με το υπ' αριθ. πρωτ. /21.10.2025 έγγραφό της τη συνδρομή του Τμήματος Δ' - Ενδοομιλικών Συναλλαγών – Πολυμερών και Ειδικών Ελέγχων της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων (ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ.) για τον έλεγχο της τήρησης της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων στις αγορές της προσφεύγουσας εταιρείας από τη συνδεδεμένη εταιρεία, αποστέλλοντας τον συνταχθέντα από την επιχείρηση φάκελο τεκμηρίωσης (για το φορολογικό έτος 2019), καθώς και τον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών. Με το υπ' αριθ. πρωτ. /03.11.2025 έγγραφό του, το Τμήμα Δ' - Ενδοομιλικών Συναλλαγών - Πολυμερών και Ειδικών Ελέγχων της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων (ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ.) γνωστοποίησε ότι διενεργήθηκε έλεγχος της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων επί των ενδοομιλικών συναλλαγών, με συγκριτικές αναλύσεις στη βάση δεδομένων Tr – Catalyst, από το Κ.Ε.ΜΕ.Φ., αποστέλλοντας τα σχετικά αρχεία, βάσει του οποίου προέκυψαν διαφορές. Η προαναφερθείσα ανάλυση υιοθετήθηκε από την ελεγκτική αρχή, η οποία ήχθη στο πόρισμα ότι δεν τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων στις συναλλαγές της με τη συνδεδεμένη επιχείρηση με την επωνυμία «..... Ι. Α.Ε.» – ΑΦΜ

Αναλυτικότερα, από τον διενεργηθέντα μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019 διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία πραγματοποίησε ενδοομιλικές συναλλαγές αγορών εμπορευμάτων από συνδεδεμένη ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2 και 50 του ν.4172/2013. Ειδικότερα, οι ενδοομιλικές αγορές της προσφεύγουσας από τη συνδεδεμένη εταιρεία ανήλθαν στο συνολικό ποσό των 513.406,78€ και αφορούσαν την προμήθεια εμπορευμάτων (φρούτων και λαχανικών)

στο πλαίσιο της συνήθους επιχειρηματικής της δραστηριότητας. Κατά τον έλεγχο εξετάσθηκε ο φάκελος τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών που προσκόμισε η προσφεύγουσα εταιρεία, καθώς και ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών, και αξιολογήθηκαν οι μέθοδοι ενδοομιλικής τιμολόγησης που επικαλέσθηκε η ίδια προς τεκμηρίωση της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων. Από την αξιολόγηση αυτή προέκυψε ότι η προσφεύγουσα βασίσθηκε κυρίως στη μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), επικαλούμενη συναλλαγές με τρίτους ως συγκρίσιμες, καθώς και επικουρικούς σε ανάλυση με τη μέθοδο της τιμής μεταπώλησης (RPM). Ο έλεγχος, κατόπιν εξέτασης των στοιχείων αυτών, διαπίστωσε ότι οι συναλλαγές που επικαλείται η προσφεύγουσα ως συγκρίσιμες δεν πληρούν τις προϋποθέσεις επαρκούς συγκρισιμότητας, ιδίως ως προς την ανάληψη κινδύνων. Συγκεκριμένα, από τα λογιστικά και οικονομικά δεδομένα της συνδεδεμένης πωλήτριας προέκυψε ότι στις ενδοομιλικές συναλλαγές πωλεί σε εξασφαλισμένο πελάτη, ήτοι σε συνδεδεμένη επιχείρηση, χωρίς να αναλαμβάνει ουσιώδη πιστωτικό κίνδυνο, δεδομένου ότι δεν σχηματίζονται προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων κατ' άρθρο 26 του ν.4172/2013, ούτε κίνδυνο αγοράς. Αντιθέτως, στις συναλλαγές με τρίτους πελάτες, ο πωλητής αναλαμβάνει τόσο πιστωτικό κίνδυνο όσο και κίνδυνο αγοράς, γεγονός που, σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ, επηρεάζει ουσιωδώς τη διαμόρφωση της τιμής και καθιστά τις συναλλαγές μη συγκρίσιμες με τις ενδοομιλικές. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι η εφαρμογή της μεθόδου CUP δεν είναι αξιόπιστη στην υπό κρίση περίπτωση, καθώς οι διαφορές στους αναλαμβανόμενους κινδύνους και στους όρους συναλλαγών κρίθηκαν ουσιώδεις και μη δεκτικές αξιόπιστης προσαρμογής.

Περαιτέρω, εξετάσθηκε η δυνατότητα εφαρμογής και άλλων παραδοσιακών μεθόδων ενδοομιλικής τιμολόγησης, οι οποίες επίσης κρίθηκαν μη πρόσφορες υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις. Στη συνέχεια, ο έλεγχος προχώρησε στην επιλογή της μεθόδου καθαρού περιθωρίου συναλλαγής (TNMM), ως μεθόδου έσχατης επιλογής, σύμφωνα με την ιεραρχία των μεθόδων που προβλέπεται στις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ. Για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής, επιλέχθηκε ως εξεταζόμενο μέρος η συνδεδεμένη πωλήτρια εταιρεία, καθώς, όπως προέκυψε από τη λειτουργική ανάλυση, αυτή επιτελεί απλούστερες λειτουργίες στο πλαίσιο των εξεταζόμενων συναλλαγών και δεν αναλαμβάνει ουσιώδεις κινδύνους αγοράς ή πιστωτικού κινδύνου, ενώ οι πωλήσεις της προς την προσφεύγουσα είναι εξασφαλισμένες. Για τον προσδιορισμό του αποδεκτού εύρους καθαρών περιθωρίων κέρδους, ο έλεγχος χρησιμοποίησε τη διεθνώς αποδεκτή βάση δεδομένων Tr – Catalyst (Έκδοση 122 – Μαΐου 2020) και εφάρμοσε διαδοχικά φίλτρα επιλογής συγκρίσιμων επιχειρήσεων. Από αρχικό δείγμα εκατόν εξήντα τριών (163) επιχειρήσεων, κατόπιν αποκλεισμού μη συγκρίσιμων περιπτώσεων, κατέληξε σε τελικό δείγμα σαράντα δύο (42) συγκρίσιμων επιχειρήσεων. Από την ανάλυση των οικονομικών στοιχείων της τριετίας 2016 – 2018 του δείγματος αυτού, προέκυψε εύρος αποδεκτών καθαρών περιθωρίων κέρδους, με διάμεσο (median) 2,84% και τρίτο τεταρτημόριο (Q3) 5,47%, ως κάτωθι:

	Σταθμισμένος μέσος όρος τριετίας 2016 – 2018
Ελάχιστο	0,10%
1ο Τεταρτημόριο	1,38%
Διάμεσος	2,84%
3ο Τεταρτημόριο	5,47%
Μέγιστο	18,65%
Πλήθος επιχειρήσεων	Σαράντα δύο (42)

Από τη σύγκριση των αποτελεσμάτων του εξεταζόμενου μέρους με το ως άνω εύρος προέκυψε ότι το καθαρό περιθώριο κέρδους της συνδεδεμένης πωλήτριας ανήλθε σε ποσοστό 13,52%, ήτοι υπερέβαινε σημαντικά το ανώτατο όριο του αποδεκτού εύρους. Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή προέβη στον υπολογισμό λογιστικής διαφοράς από υπερτιμολόγηση των ενδοομιλικών αγορών της προσφεύγουσας, χρησιμοποιώντας τη διάμεσο του εύρους. Η επιλογή της διαμέσου αιτιολογήθηκε ρητώς στην έκθεση ελέγχου, επισημαίνοντας ότι ο πωλητής πωλεί σε ενδοομιλικό πελάτη χωρίς ανάληψη κινδύνου αγοράς και πιστωτικού κινδύνου και δεν αναμένεται να αποκομίζει πρόσθετη κερδοφορία στο επίπεδο του ανώτατου ορίου του εύρους (Q3). Με βάση τα ανωτέρω, η ελεγκτική αρχή κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι συγκεκριμένες ενδοομιλικές συναλλαγές της προσφεύγουσας εταιρείας για το φορολογικό έτος 2019 δεν πληρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων και προσδιόρισε λογιστική διαφορά από υπερτιμολόγηση αγορών, ως κατωτέρω:

ΠΩΛΗΤΗΣ: Ι. Α.Ε.» – ΑΦΜ	2019
Ενδοομιλικές πωλήσεις (Α)	513.406,78
Δείκτης καθαρού κέρδους προς το συνολικό κόστος (Β)	13,52%
Ενδοομιλικό κόστος (Γ) = (Α) / [1+ (Β)]	452.261,08
Διάμεσος (Δ)	2,84%
Διαφορά δεικτών (Δ) – (Β) = (Ε)	10,68%
Λογιστική διαφορά (Γ) x (Ε)	48.301,48

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. /10.12.2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019.

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 προβάλλει ότι η προσβαλλόμενη πράξη στερείται επαρκούς αιτιολογίας και ότι η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη τις αντιρρήσεις που προέβαλε με το υπόμνημα επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου. Πλην όμως, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι το υπ' αριθ. /05.11.2025 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένο τον προσωρινό προσδιορισμό φόρου κοινοποιήθηκε νομίμως στην προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία υπέβαλε εμπροθέσμως εκτενές και αναλυτικό υπόμνημα, που έλαβε αριθ. πρωτ. /17.11.2025, στο οποίο ανέπτυξε τους ισχυρισμούς της ως προς τη μέθοδο ενδοομιλικής τιμολόγησης, την επιλογή του εξεταζόμενου μέρους, τα συγκριτικά στοιχεία και τον προσδιορισμό της προσαρμογής. Οι ισχυρισμοί αυτοί εξετάσθηκαν από τον έλεγχο και αξιολογήθηκαν αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης. Εξάλλου, σύμφωνα με πάγια νομολογία, η αιτιολογία της διοικητικής πράξης δύναται να συνάγεται από το σύνολο των εγγράφων του φακέλου που τη στηρίζουν, χωρίς

να απαιτείται αυτοτελής απάντηση επί κάθε επιμέρους επιχειρήματος (ΣΤΕ 2695/1993, ΣΤΕ 962/2012). Συνεπώς, ο ισχυρισμός περί πλημμελούς αιτιολογίας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα απέρριψε τη μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price – CUP), μολονότι, κατά τους ισχυρισμούς της, υφίστανται εσωτερικά και εξωτερικά συγκρίσιμα στοιχεία, πλην όμως από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι οι ελεγχόμενες ενδοομιλικές συναλλαγές αφορούσαν αγορές συνολικής αξίας 513.406,78€ από συνδεδεμένη ημεδαπή εταιρεία, στο πλαίσιο σταθερής ενδοομιλικής σχέσης, κατά την οποία ο πωλητής πωλεί σε εξασφαλισμένο πελάτη, χωρίς σχηματισμό προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων και χωρίς ανάληψη ουσιώδους πιστωτικού κινδύνου. Αντιθέτως, όπως ρητώς διαπιστώνεται στην έκθεση ελέγχου, στις συναλλαγές με τρίτους ο ίδιος πωλητής αναλαμβάνει πιστωτικό κίνδυνο και κίνδυνο αγοράς, ήτοι παράγοντες οι οποίοι, σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ, επηρεάζουν ουσιωδώς τη διαμόρφωση της τιμής. Ειδικότερα, κατά την παράγραφο 1.56 των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ (Ιουλίου 2017), τα αναμενόμενα κέρδη μιας επιχείρησης οφείλουν να ευθυγραμμίζονται με τους κινδύνους που αυτή πράγματι αναλαμβάνει στο πλαίσιο των συναλλαγών της, ενώ διαφοροποιήσεις ως προς την ανάληψη πιστωτικού ή αγοραίου κινδύνου συνεπάγονται, κατ' αρχήν, διαφοροποίηση και ως προς την αναμενόμενη απόδοση.

Περαιτέρω, κατά την παράγραφο 2.3 των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ, η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price – CUP) θεωρείται η πλέον άμεση και αξιόπιστη μέθοδος προσδιορισμού των όρων της αγοράς, υπό την προϋπόθεση ότι υφίσταται υψηλός βαθμός συγκρισιμότητας μεταξύ των ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών ή ότι μπορούν να πραγματοποιηθούν αξιόπιστες προσαρμογές. Στην προκειμένη περίπτωση, οι διαφοροποιήσεις ως προς τους αναλαμβανόμενους κινδύνους μεταξύ των ενδοομιλικών συναλλαγών και των συναλλαγών με τρίτους κρίθηκαν ουσιώδεις, δεδομένου ότι επηρεάζουν άμεσα το επίπεδο της τιμής και της αναμενόμενης κερδοφορίας. Εξάλλου, κατά την παράγραφο 2.15 των ίδιων Κατευθυντήριων Οδηγιών, όταν υφίστανται διαφορές μεταξύ ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών οι οποίες επηρεάζουν ουσιωδώς την τιμή και δεν είναι δυνατή η διενέργεια αξιόπιστων προσαρμογών προς εξάλειψη της επίδρασής τους, η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) δεν θεωρείται κατάλληλη. Περαιτέρω, κατά την παράγραφο 2.17 των ίδιων Οδηγιών, η αξιοπιστία της μεθόδου CUP προϋποθέτει ιδιαίτερα υψηλό βαθμό συγκρισιμότητας, ιδίως ως προς τα χαρακτηριστικά των συναλλαγών, τη λειτουργική ανάλυση και τους αναλαμβανόμενους κινδύνους, δεδομένου ότι ακόμη και σχετικά μικρές διαφοροποιήσεις δύνανται να επηρεάσουν ουσιωδώς το επίπεδο της τιμής. Υπό τα δεδομένα αυτά, ο έλεγχος έκρινε ότι οι διαφοροποιήσεις που διαπιστώθηκαν ως προς την ανάληψη πιστωτικού και αγοραίου κινδύνου μεταξύ των ενδοομιλικών συναλλαγών και των συναλλαγών με τρίτους είναι ουσιώδεις και μη δεκτικές αξιόπιστης προσαρμογής, κατά την έννοια των ανωτέρω διατάξεων των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ, με αποτέλεσμα η εφαρμογή της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής να μην κρίνεται αξιόπιστη στην υπό κρίση περίπτωση.

Κατά συνέπεια, η απόρριψη της μεθόδου CUP δεν συνιστά αυθαίρετη κρίση του ελέγχου, αλλά ερείδεται σε συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά και σε αποδεκτές διεθνείς αρχές

ενδοομιλικής τιμολόγησης, όπως αυτές αποτυπώνονται στις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ, και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία υποστηρίζει ότι εσφαλμένα επελέγη ως εξεταζόμενο μέρος η συνδεδεμένη πωλήτρια εταιρεία και όχι η ίδια, πλην όμως από τη λειτουργική ανάλυση που περιλαμβάνεται στην έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η εν λόγω εταιρεία επιτελεί περιορισμένο αριθμό λειτουργιών στο πλαίσιο των εξεταζόμενων συναλλαγών, δραστηριοποιείται ως πωλητής σε ενδοομιλικό πελάτη με εξασφαλισμένη είσπραξη και δεν αναλαμβάνει ουσιώδη κίνδυνο αγοράς ή πιστωτικό κίνδυνο. Αντιθέτως, η προσφεύγουσα εταιρεία, ως αγοραστής και μεταπωλητής των εμπορευμάτων, επιτελεί περισσότερες λειτουργίες στο πλαίσιο της εμπορικής της δραστηριότητας, γεγονός που προκύπτει τόσο από το αντικείμενο εργασιών της όσο και από τα στοιχεία της λειτουργικής ανάλυσης που εξετάσθηκαν κατά τον έλεγχο. Ειδικότερα, κατά τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ και ιδίως την παράγραφο 3.18 αυτών, στο πλαίσιο εφαρμογής μεθόδων βασιζόμενων σε δείκτες κερδοφορίας, όπως η μέθοδος καθαρού περιθωρίου συναλλαγής (Transactional Net Margin Method – TNMM), ως εξεταζόμενο μέρος (tested party) επιλέγεται, κατ' αρχήν, εκείνο το μέρος της ελεγχόμενης συναλλαγής για το οποίο η εφαρμογή της μεθόδου μπορεί να πραγματοποιηθεί με τη μεγαλύτερη αξιοπιστία και το οποίο εμφανίζει το απλούστερο λειτουργικό προφίλ, ήτοι επιτελεί λιγότερο σύνθετες λειτουργίες και αναλαμβάνει περιορισμένους οικονομικά σημαντικούς κινδύνους. Περαιτέρω, κατά τις παραγράφους 1.36 έως 1.38 σε συνδυασμό με την 1.56 των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ, τα κέρδη που αποκομίζει κάθε μέρος της συναλλαγής οφείλουν να αντανακλούν τους κινδύνους που πράγματι αναλαμβάνει, ενώ επιχείρηση που δεν αναλαμβάνει ουσιώδεις κινδύνους, όπως πιστωτικό ή αγοραίο κίνδυνο, δεν αναμένεται, κατ' αρχήν, να αποκομίζει αυξημένη απόδοση σε σύγκριση με επιχείρηση που αναλαμβάνει τέτοιους κινδύνους. Υπό τα δεδομένα αυτά, και λαμβανομένου υπόψη ότι, όπως διαπιστώθηκε στην έκθεση ελέγχου, η συνδεδεμένη πωλήτρια εταιρεία πωλεί σε εξασφαλισμένο ενδοομιλικό πελάτη χωρίς ανάληψη ουσιώδους κινδύνου, ενώ η προσφεύγουσα επιτελεί περισσότερες λειτουργίες ως μεταπωλητής, η επιλογή της συνδεδεμένης πωλήτριας ως εξεταζόμενου μέρους ευθυγραμμίζεται με τις ανωτέρω κατευθύνσεις των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ και κρίνεται ορθή και επαρκώς αιτιολογημένη.

Κατά συνέπεια, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης επιλογής του εξεταζόμενου μέρους απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, συναφώς, η προσφεύγουσα εταιρεία προβάλλει ότι η επιλογή της μεθόδου καθαρού περιθωρίου συναλλαγής (Transactional Net Margin Method – TNMM) είναι εσφαλμένη, πλην όμως από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι ο έλεγχος εξέτασε, κατ' αρχάς, τη δυνατότητα εφαρμογής των παραδοσιακών μεθόδων ενδοομιλικής τιμολόγησης, ήτοι της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), της μεθόδου της τιμής μεταπώλησης (RPM) και της μεθόδου κόστους πλέον περιθωρίου (Cost Plus), και αιτιολόγησε την απόρριψή τους λόγω ανεπαρκούς συγκρισιμότητας των διαθέσιμων στοιχείων, ιδίως ως προς τις λειτουργίες και τους αναλαμβανόμενους κινδύνους. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ και ιδίως την παράγραφο 2.3 αυτών, οι παραδοσιακές μέθοδοι ενδοομιλικής τιμολόγησης αποτελούν το πλέον άμεσο μέσο προσδιορισμού της αρχής των ίσων αποστάσεων, υπό την προϋπόθεση ότι υφίστανται επαρκή και αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία. Σε περίπτωση, όμως, κατά την οποία δεν είναι διαθέσιμα συγκρίσιμα στοιχεία ή δεν είναι δυνατή η πραγματοποίηση

αξιόπιστων προσαρμογών συγκρισιμότητας, δύναται να εφαρμοσθούν συναλλακτικές μέθοδοι βασιζόμενες σε δείκτες κερδοφορίας. Περαιτέρω, κατά τις παραγράφους 2.64 έως 2.69 των ίδιων Κατευθυντήριων Οδηγιών, η μέθοδος καθαρού περιθωρίου συναλλαγής (Transactional Net Margin Method – TNMM) εξετάζει το καθαρό περιθώριο κέρδους που αποκομίζει ένα μέρος της συναλλαγής σε σχέση με κατάλληλη βάση, όπως το κόστος, ο κύκλος εργασιών ή τα χρησιμοποιούμενα περιουσιακά στοιχεία, και μπορεί να εφαρμοσθεί σε περιπτώσεις όπου οι διαφορές μεταξύ των συναλλαγών επηρεάζουν την αξιοπιστία των παραδοσιακών μεθόδων σε επίπεδο τιμής, χωρίς όμως να αποκλείουν τη συγκρισιμότητα σε επίπεδο καθαρού περιθωρίου, υπό την προϋπόθεση προηγούμενης επαρκούς λειτουργικής ανάλυσης.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναλυτικά εκτίθεται στην έκθεση ελέγχου, οι διαφορές ως προς την ανάληψη κινδύνων και τους όρους συναλλαγών μεταξύ των ενδοομιλικών συναλλαγών και των συναλλαγών με τρίτους κρίθηκαν ουσιώδεις και μη δεκτικές αξιοπιστής προσαρμογής, γεγονός που απέκλεισε την αξιοπιστή εφαρμογή των παραδοσιακών μεθόδων, ο έλεγχος προσέφυγε νομίμως στη μέθοδο TNMM ως μέθοδο έσχατης επιλογής, κατ' εφαρμογή των ανωτέρω κατευθύνσεων του ΟΟΣΑ. Εξάλλου, σύμφωνα με την παράγραφο 2.2 των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ, σκοπός της ανάλυσης ενδοομιλικής τιμολόγησης δεν είναι η αφηρημένη προτίμηση συγκεκριμένης μεθόδου, αλλά η επιλογή της πλέον κατάλληλης μεθόδου υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις της εκάστοτε υπόθεσης, κατά τρόπο ώστε να επιτυγχάνεται η πλέον αξιοπιστή εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων. Υπό το πρίσμα αυτό, και λαμβανομένων υπόψη των πραγματικών δεδομένων που διαπιστώθηκαν κατά τον έλεγχο, η επιλογή της μεθόδου καθαρού περιθωρίου συναλλαγής (TNMM) δεν προκύπτει ότι πάσχει από νομική ή ουσιαστική πλημμέλεια.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης επιλογής της μεθόδου καθαρού περιθωρίου συναλλαγής απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, στο πλαίσιο της εφαρμογής της μεθόδου καθαρού περιθωρίου συναλλαγής (Transactional Net Margin Method – TNMM), η ελεγκτική αρχή χρησιμοποίησε διεθνώς αποδεκτή βάση δεδομένων (Tr-Catalyst, Έκδοση 122 – Μαΐου 2020) και, κατόπιν εφαρμογής διαδοχικών φίλτρων συγκρισιμότητας, κατέληξε σε τελικό δείγμα σαράντα δύο (42) συγκρίσιμων επιχειρήσεων, από την ανάλυση των οποίων προέκυψε εύρος αποδεκτών καθαρών περιθωρίων κέρδους με διάμεσο 2,84% και τρίτο τεταρτημόριο (Q3) 5,47%, ενώ το καθαρό περιθώριο κέρδους του εξεταζόμενου μέρους ανήλθε σε 13,52%. Σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ και ιδίως τις παραγράφους 3.55 έως 3.57 αυτών, σε περιπτώσεις κατά τις οποίες από την εφαρμογή μεθόδων ενδοομιλικής τιμολόγησης προκύπτει εύρος αποδεκτών αποτελεσμάτων, το σύνολο των τιμών ή δεικτών που περιλαμβάνονται εντός αξιοπιστού εύρους δύναται, κατ' αρχήν, να θεωρηθεί σύμφωνο με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Περαιτέρω, η επιλογή συγκεκριμένου σημείου εντός του εύρους μπορεί να πραγματοποιείται με γνώμονα τον βαθμό συγκρισιμότητας των διαθέσιμων στοιχείων, τις τυχόν εναπομένουσες διαφοροποιήσεις μεταξύ των συγκρινόμενων συναλλαγών και τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της εξεταζόμενης συναλλαγής. Περαιτέρω, κατά τις παραγράφους 1.36 έως 1.38 των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ, τα κέρδη που αποκομίζει κάθε μέρος της συναλλαγής πρέπει να ευθυγραμμίζονται με τους κινδύνους που πράγματι αναλαμβάνει. Στο πλαίσιο αυτό, επιχείρηση η οποία δεν αναλαμβάνει ουσιώδεις οικονομικούς κινδύνους, όπως πιστωτικό ή αγοραίο κίνδυνο, δεν αναμένεται, κατ'

αρχήν, να αποκομίζει υψηλότερη απόδοση σε σχέση με επιχείρηση που αναλαμβάνει τέτοιους κινδύνους.

Επειδή, εν προκειμένω, η ελεγκτική αρχή προέβη στον υπολογισμό της λογιστικής διαφοράς από υπερτιμολόγηση των ενδοομιλικών αγορών χρησιμοποιώντας τη διάμεσο του ως άνω εύρους και αιτιολόγησε ρητώς την επιλογή αυτή στην έκθεση ελέγχου, επισημαίνοντας ότι ο πωλητής πωλεί σε ενδοομιλικό πελάτη χωρίς ανάληψη κινδύνου αγοράς και πιστωτικού κινδύνου και, ως εκ τούτου, δεν αναμένεται να αποκομίζει πρόσθετη κερδοφορία στο επίπεδο του ανώτατου ορίου του εύρους (Q3). Η αιτιολογία αυτή συνδέει άμεσα τα λειτουργικά χαρακτηριστικά και το προφίλ κινδύνου του εξεταζόμενου μέρους με το επιλεγέν επίπεδο κερδοφορίας και ευθυγραμμίζεται με τις ανωτέρω κατευθύνσεις των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ, κατά τις οποίες η επιλογή χαμηλότερου σημείου εντός του εύρους δικαιολογείται όταν το εξεταζόμενο μέρος επιτελεί περιορισμένες λειτουργίες και δεν αναλαμβάνει ουσιώδεις κινδύνους.

Εν κατακλείδει, κατά την επίτευξη της ενδοομιλικής συναλλαγής και προκειμένου η φύση και οι όροι αυτής να μην αποκλίνουν αδικαιολόγητα από τους όρους συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, λαμβάνονται υπόψη παράγοντες συγκρισιμότητας αναφερόμενοι καταρχήν στους συμβατικούς όρους, στις επικρατούσες οικονομικές συνθήκες, στην ειδικότερη στρατηγική κάθε επιχείρησης, αλλά και τα ειδικότερα χαρακτηριστικά των αγαθών και των παρεχόμενων υπηρεσιών, όπως η ποιότητα, η διαθεσιμότητα και ο όγκος προσφοράς τους στην αγορά, που εν πολλοίς καθορίζουν και αντιπροσωπεύουν την αξία τους στην ελεύθερη αγορά και ως εκ τούτου είναι χρήσιμοι συγκριτικοί δείκτες για την συγκρισιμότητα ελεγχόμενων ή μη συναλλαγών.

Για τους παραπάνω λόγους, ο έλεγχος επιλέγει την τιμή που τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων, ως την τιμή της διαμέσου και κρίνει πως η αναμόρφωση των κερδών της προσφεύγουσας στην τιμή της διαμέσου είναι ορθή, καθώς διορθώνει ελλείμματα συγκρισιμότητας που μπορεί να απομένουν στο δείγμα από άγνωστους ή μη ποσοτικοποιήσιμους παράγοντες. Εξάλλου, η επιλογή αυτή προκύπτει από τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ (Έκδοση Ιουλίου 2017, παράγραφοι 3.57, 3.61 και 3.62), οι οποίες αναφέρουν ότι μπορεί να υφίστανται περιπτώσεις κατά τις οποίες, παρά τη συστηματική προσπάθεια αποκλεισμού στοιχείων με χαμηλότερο βαθμό συγκρισιμότητας, η κατάληξη σε ένα εύρος αποτελεσμάτων ενδέχεται να περιλαμβάνει εναπομείνουσες ατέλειες συγκρισιμότητας, οι οποίες δεν είναι δυνατόν ούτε να αναγνωρισθούν ούτε να ποσοτικοποιηθούν και, ως εκ τούτου, δεν επιδέχονται προσαρμογής. Στις περιπτώσεις αυτές, εφόσον το εύρος περιλαμβάνει επαρκή αριθμό παρατηρήσεων, η χρήση στατιστικών εργαλείων κεντρικής τάσης και περιορισμού του εύρους (ενδεικτικά το ενδοτεταρτημοριακό εύρος ή άλλα εκατοστημόρια) δύναται να συμβάλει στη βελτίωση της αξιοπιστίας της ανάλυσης.

Περαιτέρω, κατά την παράγραφο 3.61 των εν λόγω Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ, όταν η σχετική τιμή ή το περιθώριο κέρδους της ελεγχόμενης συναλλαγής βρίσκεται εκτός του εύρους ίσων αποστάσεων που προσδιορίζεται από τη φορολογική αρχή, ο φορολογούμενος πρέπει να έχει τη δυνατότητα να αποδείξει ότι η εν λόγω τιμή ή το περιθώριο κέρδους είναι σύμφωνο με την αρχή των ίσων αποστάσεων, συμπεριλαμβανομένης της περίπτωσης κατά την οποία το εύρος ίσων αποστάσεων διαφοροποιείται από εκείνο που προσδιορίστηκε από τη φορολογική αρχή. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν τεκμηριώσει τον ισχυρισμό αυτό, η φορολογική αρχή

προβαίνει στον προσδιορισμό του καταλληλότερου σημείου εντός του εύρους ίσων αποστάσεων για τον καθορισμό της αναγκαίας προσαρμογής.

Τέλος, σύμφωνα με την παράγραφο 3.62 των ίδιων Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ, όταν τα αποτελέσματα εντός του εύρους παρουσιάζουν σχετικά υψηλό και συγκρίσιμο βαθμό αξιοπιστίας, κάθε σημείο εντός του εύρους μπορεί κατ' αρχήν να θεωρηθεί σύμφωνο με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Αν, ωστόσο, εξακολουθούν να υφίστανται ελλείμματα συγκρισιμότητας, όπως αναφέρονται στην παράγραφο 3.57, η χρήση μέτρων κεντρικής τάσης (όπως η διάμεσος, ο απλός ή ο σταθμισμένος μέσος όρος, αναλόγως των χαρακτηριστικών του δείγματος) μπορεί να είναι κατάλληλη, προκειμένου να περιορισθεί ο κίνδυνος στρέβλωσης από μη αναγνωρίσιμες ή μη ποσοτικοποιήσιμες διαφοροποιήσεις που εξακολουθούν να υφίστανται.

Κατά συνέπεια, η χρήση της διαμέσου του εύρους στην προκειμένη περίπτωση κρίνεται εύλογη, επαρκώς αιτιολογημένη και σύμφωνη με τις αποδεκτές διεθνείς πρακτικές εφαρμογής της μεθόδου TNMM, και δεν προκύπτει ότι η σχετική κρίση της ελεγκτικής αρχής πάσχει από νομική ή ουσιαστική πλημμέλεια.

Επειδή, τέλος, μολονότι η προσφεύγουσα εταιρεία ανέπτυξε εκτενή επιχειρηματολογία και προσκόμισε αναλυτικά στοιχεία προς υποστήριξη των ισχυρισμών της, συμπεριλαμβανομένων οικονομοτεχνικών αναλύσεων και επικλήσεων διοικητικής πρακτικής, τα στοιχεία αυτά, αξιολογούμενα στο σύνολό τους και σε συνδυασμό με τα ειδικότερα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης, δεν κρίθηκαν επαρκή και ικανά να ανατρέψουν τα πορίσματα του ελέγχου ως προς την επιλογή της εφαρμοσθείσας μεθόδου, του εξεταζόμενου μέρους και του προσδιορισμού της σχετικής προσαρμογής.

Κατά συνέπεια, οι προβαλλόμενοι λόγοι της ενδικοφανούς προσφυγής απορρίπτονται στο σύνολό τους.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./12.01.2026 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ε.Π.Ε.» με ΑΦΜ:

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

Υπ' αριθ./10.12.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

Φορολογητέα κέρδη	39.330,11€
Διαφορά φόρου προς καταβολή	9.439,23
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	4.719,62
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	14.158,85

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.*

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.