



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 18 /05 /2026

Αριθμός απόφασης: 2104

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312379

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση 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 Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **20/01/2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, η οποία εδρεύει στη, επί της οδού αρ., ΤΚ, κατά:

Α) Της υπ' αριθμ. /09.12.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου για το φορολογικό έτος 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. και

Β) Της υπ' αριθμ./09.12.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου για το φορολογικό έτος 2020 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2026 ΕΜΠ έγγραφο του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας προς το Κ.Ε.ΜΕ.Φ., για την αποστολή συμπληρωματικών επαληθεύσεων.

8. Την από 08/05/2026 Έκθεση Συμπληρωματικών Ελεγκτικών Επαληθεύσεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. σε απάντηση του ως άνω εγγράφου της Υπηρεσία μας.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 20/01/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ./09.12.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου για το φορολογικό έτος 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., η (φορολογική) ζημία της Εταιρείας προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των Ευρώ 1.873.318,43 αντί ποσού Ευρώ 2.180.963,29 με βάση την οικεία δήλωση φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, καθώς καταλογίστηκαν λογιστικές διαφορές ύψους Ευρώ 307.644,86 από ενδοομιλικές συναλλαγές.

Με την με αριθμ./09.12.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου για το φορολογικό έτος 2020 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., η (φορολογική) ζημία της Εταιρείας προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των Ευρώ 421.335,92 αντί ποσού Ευρώ 2.162.264,95 με βάση την οικεία δήλωση φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων, καθώς καταλογίστηκαν λογιστικές διαφορές ύψους Ευρώ 1.740.929,03 από ενδοομιλικές συναλλαγές.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης 09-12-2025 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ./01.04.2025 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αρ./01.04.2025 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., αντίγραφο της οποίας κοινοποιήθηκε ψηφιακά με την ανάρτησή της στον λογαριασμό της προσφεύγουσας στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης (αρ. πρωτοκόλλου εξερχομένων Κ.Ε.ΜΕ.Φ./02.04.2025, αριθμός καταχώρησης e-κοινοποίησης/03.04.2025), διενεργήθηκε μερικός έλεγχος Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. των φορολογικών ετών 2019 και 2020, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν. 4172/2013 και του Ν. 2859/2000 όπως ίσχυε και του Ν. 5104/2024.

Σε εκτέλεση της ως άνω εντολής ελέγχου κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, η υπ. αρ. πρωτ./02.04.2025 έγγραφη γνωστοποίηση για την δυνατότητα υποβολής εκπροθέσμων τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων, για τις φορολογίες και τις φορολογικές περιόδους/χρήσεις ή υποθέσεις που περιλαμβάνονται στην ως άνω εντολή ελέγχου, μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22 (παρ. 1δ) και 23 (παρ. 3γ) του Ν. 5104/2024 (Φ.Ε.Κ. Α' 58).

Διενεργήθηκαν από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. οι προβλεπόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις φορολογίας εισοδήματος που προβλέπονται από το Πρόγραμμα Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της ενότητας Γ' του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ. 1124/18.06.2015, από τις οποίες προέκυψαν επιχειρηματικές δαπάνες συνολικού ποσού 10.084,88 € για το φορολογικό έτος 2019 και 3.917,69 € για το φορολογικό έτος 2020, οι οποίες δεν πληρούν τα γενικά κριτήρια έκπτωσης του άρθρου 22 του Ν. 4172 / 2013 και οι οποίες συμπεριλήφθησαν στις Τροποποιητικές Δηλώσεις Φορολογίας Εισοδήματος Ν. 5104/2024 των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων που υποβλήθηκαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση πριν από τη κοινοποίηση Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου Ν. 5104/2024.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, είναι υπόχρεη, σύμφωνα με τις διατάξεις των ν 4172/2013 και ν 4174/2013, για υποβολή συνοπτικού πίνακα πληροφοριών και τήρηση Φάκελου Τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020. Με το με αρ. πρωτ. 4515/02.04.2025 έγγραφο αίτημα παροχής στοιχείων και πληροφοριών ζητήθηκε η προσκόμιση των Φακέλων Τεκμηρίωσης των υπό κρίση φορολογικών ετών, βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 του Ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε), για τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών, οι οποίοι και προσκομίστηκαν με το με αριθμό πρωτ. Κ.Ε.ΜΕ.Φ./22.04.2025 έγγραφο της προσφεύγουσας.

Στον ακόλουθο πίνακα παρουσιάζονται οι συναλλαγές που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα με συνδεδεμένα μέρη κατά τη διάρκεια των φορολογικών ετών 2019 και 2020, για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών τους σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία για τις ενδοομιλικές συναλλαγές όπως περιλαμβάνονται στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ..

Φορολογικό έτος 2019

Φορολογικό έτος 2019				
A/A	Αντισυμβαλλόμενο Μέρος	Κατηγορία Συναλλαγής	Αγορά	Πώληση
1.		Εμπορεύματα	4.006.738,72	0,00
2.		Εμπορεύματα	96.132,47	0,00
3.		Εμπορεύματα	0,00	22.153,87
4.		Εμπορεύματα	1.071.822,60	0,00
5.		Εμπορεύματα	0,00	80.544,64
6.		Εμπορεύματα	0,00	244.161,97
7.		Εμπορεύματα	0,00	-1.980,41

8.	.....	Εμπορεύματα	1.267,52	0,00
9.	.....	Εμπορεύματα	0,00	50.178,49
10.	.....	Αμοιβές διανομής, μάρκετινγκ και διαφήμισης	0,00	30.413,00
11.	.....	Αμοιβές διανομής, μάρκετινγκ και διαφήμισης	0,00	35.000,00
12.	.....	Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων	4.900,00	0,00
13.	.....	Τεχνική Υποστήριξη	91.911,00	0,00
14.	.....	Λοιπές Υπηρεσίες - Επισκευή & Συντήρηση Εξοπλισμού	2.690,00	0,00
15.	.....	Λοιπά - Ασφάλιστρα	6.355,00	0,00
16.	.....	Λοιπά - Samples	2.840,00	0,00
17.	.....	Λοιπά - Samples	5.539,92	0,00
18.	.....	Λοιπά - Ενοίκια	0,00	1.200,00
19.	.....	Λοιπά - Ενοίκια	36.000,00	0,00
Σύνολα ενδοομιλικών συναλλαγών			5.326.197,23	461.671,56

Φορολογικό έτος 2020

Φορολογικό έτος 2020				
A/A	Αντισυμβαλλόμενο Μέρος	Κατηγορία Συναλλαγής	Αγορά	Πώληση
1.		Εμπορεύματα	936.526,19	0,00
2.		Λοιπά	2.540,00	0,00
3.		Εμπορεύματα	3.095.109,82	0,00
4.		Υπηρεσίες	90.142,00	0,00
5.		Εμπορεύματα	80,00	0,00
6.		Εμπορεύματα	33.251,90	0,00
7.		Λοιπά	5.364,27	0,00
8.		Υπηρεσίες	150.000,00	0,00
9.		Εκμίσθωση	28.800,00	0,00
10.		Εκμίσθωση	0,00	1.200,00
11.		Εμπορεύματα	0,00	71.463,13
12.		Εμπορεύματα	0,00	-52.795,84
13.		Υπηρεσίες	0,00	35.000,00
14.		Εμπορεύματα	0,00	-22.124,55
15.		Υπηρεσίες	0,00	7.783,14
Σύνολα ενδοομιλικών συναλλαγών			4.341.814,18	190.366,66 (κατ' απόλυτη τιμή)

Σύμφωνα με τους προσκομισθέντες στον έλεγχο του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. φακέλους τεκμηρίωσης, οι ως άνω συναλλαγές, **ομαδοποιούνται** για σκοπούς τεκμηρίωσης, ανά φορολογικό έτος, στις ακόλουθες κατηγορίες:

Ομαδοποίηση Α : Πωλήσεις εμπορευμάτων				
Α/Α	Αντισυμβαλλόμενο μέρος	Κατηγορία συναλλαγής	Αξία Συναλλαγών	
			Φορολογικό έτος 2019	Φορολογικό έτος 2020
1		Εμπορεύματα	22.153,87	-
2		Εμπορεύματα	80.544,64	71.463,13
3		Εμπορεύματα	244.161,97	-52.795,84
4		Εμπορεύματα	50.178,49	-22.124,55
5		Εμπορεύματα	-1.980,41	-
Σύνολα			395.058,56	146.383,52 κατ' απόλυτη τιμή

Οι συναλλαγές του έτους 2020 που παρουσιάζονται με αρνητικό πρόσημο, αφορούν σε αξίες επιστρεφόμενων εμπορευμάτων από την προηγούμενη χρήση, που έχουν τεκμηριωθεί στον φάκελο τεκμηρίωσης της φορολογικής περιόδου 2019. Οι συγκεκριμένες επιστροφές δεν επιβάρυναν δευτερογενώς την επιχείρηση.

Ομαδοποίηση Β : Αγορές εμπορευμάτων				
Α/Α	Αντισυμβαλλόμενο μέρος	Κατηγορία συναλλαγής	Αξία Συναλλαγών	
			Φορολογικό έτος 2019	Φορολογικό έτος 2020
1		Εμπορεύματα	4.006.738,72	3.095.109,82
2		Υπηρεσίες	-	90.142,00
3		Εμπορεύματα	96.132,47	33.251,90
4		Εμπορεύματα	1.071.822,60	-
5		Εμπορεύματα	-	936.526,19
6		Εμπορεύματα	-	80,00
Σύνολα			5.174.693,79	4.155.109,91

Ομαδοποίηση Γ : Μισθώματα				
Α/Α	Αντισυμβαλλόμενο μέρος	Κατηγορία συναλλαγής	Αξία Συναλλαγών	
			Φορολογικό έτος 2019	Φορολογικό έτος 2020
1		Μίσθωση	36.000,00	28.800,00
2		Εκμίσθωση	-	1.200,00
Σύνολα			36.000,00	30.000,00

Ομαδοποίηση Δ : Συναλλαγές επανατιμολόγησης δαπανών				
Α/Α	Αντισυμβαλλόμενο μέρος	Κατηγορία συναλλαγής	Αξία Συναλλαγών	
			Φορολογικό έτος 2019	Φορολογικό έτος 2020
1		Αμοιβές διανομής, μάρκετινγκ και διαφήμισης	30.413,00	2.540,00
2		Αμοιβές διανομής, μάρκετινγκ και διαφήμισης	35.000,00	35.000,00
3		Τεχνική Υποστήριξη	91.911,00	-
4		Λοιπά	-	5.364,27
5		Υπηρεσίες	-	7.783,14
Σύνολο			157.324,00	50.687,41

Ομαδοποίηση Ε : Συναλλαγές ήσσονος σημασίας			
Α/Α	Αντισυμβαλλόμενο μέρος	Κατηγορία συναλλαγής	Αξία συναλλαγών Φορολογικού έτους 2019
1		Εμπορεύματα	1.267,52
2		Μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων	4.900,00
3		Λοιπές Υπηρεσίες-Επισκευή & Συντήρηση Εξοπλισμού	2.690,00
4		Λοιπά-Ασφάλιστρα	6.355,00
5		Λοιπά-Samples	2.840,00
6		Λοιπά-Samples	5.539,92
7		Λοιπά-Ενοίκια	1.200,00
Σύνολο			24.792,44

Ομαδοποίηση ΣΤ : Συναλλαγές συμβουλευτικών υπηρεσιών			
Α/Α	Αντισυμβαλλόμενο μέρος	Κατηγορία συναλλαγής	Αξία Συναλλαγής Φορολογικού έτους 2020
1		Υπηρεσίες	150.000
Σύνολο			157.324,00

Από την επισκόπηση των προσκομισθέντων Φακέλων Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών φορολογικών ετών 2019 και 2020, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. παρατήρησε τα ακόλουθα:

α) Ως προς τη μεθοδολογία εξέτασης των συναλλαγών, επειδή η προσφεύγουσα διενήργησε αγορές και πωλήσεις εμπορευμάτων και σε περίπτωση διόρθωσης των τιμών δεν μπορεί να είναι γνωστό ποιες τιμές θα πρέπει να διορθωθούν (τιμές αγορών ή τιμές πωλήσεων), ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. προέβη σε ενιαία εξέταση των συναλλαγών.

β) Ως προς την επιλογή του ελεγχόμενου μέρους, η επιλογή της ελεγχόμενης «.....», στους προσκομισθέντες φακέλους τεκμηρίωσης, ως ελεγχόμενο μέρος στις συναλλαγές θεωρήθηκε ορθή.

γ) Ως προς την επιλογή της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης, παρατηρήθηκε ότι η μέθοδος της Συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), ορθά απορρίφθηκε στους προσκομισθέντες φακέλους τεκμηρίωσης, διότι τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των εμπορευμάτων (ποιότητα, αξιοπιστία), επηρεάζουν τη τιμή αγοράς (ενδοομιλική τιμή), ώστε οι διαφορές στις τιμές να οφείλονται στις διαφορές των χαρακτηριστικών (ποιότητα, αξιοπιστία) και όχι στην τιμολόγηση που εξετάζεται για την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων. Ωστόσο, θεωρήθηκε ότι επιλεγμένη από την προσφεύγουσα μέθοδος της Τιμής μεταπώλησης δεν μπορεί να εφαρμοστεί με αξιοπιστία, καθότι η προσφεύγουσα προβαίνει σε λειτουργικές δαπάνες, οι οποίες θα πρέπει να ληφθούν υπόψη κατά την εξέταση της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, διότι μια ανεξάρτητη επιχείρηση θα αξίωνε ένα μεγαλύτερο μικτό περιθώριο κέρδους (χαμηλή τιμή αγοράς), ώστε να καλύψει τα πρόσθετα λειτουργικά κόστη. Κατά συνέπεια, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. εφάρμοσε την μέθοδο του Καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM).

Αναφορικά με το φορολογικό έτος 2019, ως προς την επιλογή των συγκριτικών στοιχείων, διενεργήθηκε έλεγχος επαλήθευσης αυτών με τη βάση δεδομένων Tr – Catalyst (έκδοση 121 – Απρίλιος 2020). Κατόπιν επεξεργασίας των αντληθέντων στοιχείων από την ως άνω βάση δεδομένων κατέληξαν στο τελικό δείγμα με 15 συγκρίσιμες εταιρείες ως κάτωθι:

A/A	Επωνυμία	Κωδικός αριθμός στην βάση δεδομένων	Χώρα	Κωδικός αριθμός δραστηριότητας (ΚΑΔ)	Διαθέσιμη ιστοσελίδα
1			Ελλάδα	4771	.....
2			Ελλάδα	4771	.....
3			Ελλάδα	4771	.....
4			Ελλάδα	4771	.....
5			Ελλάδα	4772	.....
6			Ελλάδα	4771	.....
7			Ελλάδα	4772	.....
8			Ελλάδα	4771	.....
9			Ελλάδα	4771	.....
10			Ελλάδα	4771	.....
11			Ελλάδα	4771	.....
12			Ελλάδα	4771	.....
13			Ελλάδα	4771	.....
14			Ελλάδα	4771	.....
15			Ελλάδα	4771	.....

Για τις δεκαπέντε (15) συγκρίσιμες επιχειρήσεις υπολογίστηκαν δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα) με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας με τους κανόνες της στατιστικής και τα όρια ίσων αποστάσεων που προέκυψαν είναι τα ακόλουθα :

	Σταθμισμένος μέσος όρος τριετίας 2016 – 2018
Ελάχιστο	-10,25%
1ο Τεταρτημόριο	1,36%
Διάμεσος	3,97%
3ο Τεταρτημόριο	7,60%
Μέγιστο	41,17%
Πλήθος επιχειρήσεων	Δεκαπέντε (15)

Λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα των τηρούμενων λογιστικών αρχείων και τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις της προσφεύγουσας (ελεγχόμενο μέρος), ο δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα) προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. ως ακολούθως:

Φορολογικό Έτος	2019
Κύκλος εργασιών	8.609.624,00
Κόστος πωλήσεων	-4.954.859,00
Μικτό κέρδος	3.654.765,00
Λοιπά συνήθη έσοδα	1.200,00
Σύνολο	3.655.965,00
Έξοδα διοίκησης	-966.630,00
Έξοδα διάθεσης	-2.717.509,00
Λοιπά έξοδα και ζημιές	-21.765,00
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων	-87.757,00
Λοιπά έσοδα και κέρδη	172.299,00
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων (EBIT)	34.603,00
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	23,00
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	-216.051,00
Αποτελέσματα προ φόρων	-181.425,00
EBIT/Λειτουργικά έσοδα	0,40%

Βάσει όλων των παραπάνω, προέκυψε θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, καθώς ο δείκτης 0,40% (καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα) της προσφεύγουσας, βρέθηκε να υπολείπεται του ορίου του 1ου τεταρτημορίου (1,36%) των δεικτών καθαρού κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα) των δεκαπέντε (15) συγκρίσιμων επιχειρήσεων του δείγματος. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος του ΚΕ.ΜΕ.Φ. προσδιόρισε λογιστική διαφορά ποσού € 307.644,86 από υπερτιμολόγηση των αγορών χρησιμοποιώντας την τιμή (κερδοφορία) διαμέσου, καθώς με αυτό τον τρόπο λαμβάνεται υπόψη το γεγονός πως η προσφεύγουσα πουλάει σε ανεξάρτητους

πελάτες και επομένως αναλαμβάνει κίνδυνο αγοράς και πιστωτικό κίνδυνο, ώστε να αναμένεται μια πρόσθετη κερδοφορία στο επίπεδο της διαμέσου του δείγματος.

Συγκεκριμένα :

Ακαθάριστα έσοδα (Δ)	8.610.824,00 €
Μερικό αποτέλεσμα	34.603,00 €
Δείκτης καθαρού κέρδους προς τις πωλήσεις (Α)	0,40%
Διάμεσος (Β)	3,97%
Διαφορά δεικτών (Γ)=(Β)-(Α)	3,57%
Λογιστική διαφορά (Δ)Χ(Γ)	307.644,86 €

Αντίστοιχα, αναφορικά με το φορολογικό έτος 2020, διενεργήθηκε έλεγχος βάσει συγκρίσιμων στοιχείων με τη βάση δεδομένων Tr – Catalyst (έκδοση 133 – Απρίλιος 2021). Κατόπιν επεξεργασίας των αντληθέντων στοιχείων από την ως άνω βάση δεδομένων κατέληξαν στο τελικό δείγμα με 16 συγκρίσιμες εταιρείες ως κάτωθι:

Α/Α	Επωνυμία	Κωδικός αριθμός στην βάση δεδομένων	Χώρα	Κωδικός αριθμός δραστηριότητας (ΚΑΔ)	Διαθέσιμη ιστοσελίδα
1			Ελλάδα	4771	.....
2			Ελλάδα	4771	.....
3			Ελλάδα	4771	.....
4			Ελλάδα	4771	.....
5			Ελλάδα	4771	.....
6			Ελλάδα	4772	.....
7			Ελλάδα	4771	.....
8			Ελλάδα	4771	.....
9			Ελλάδα	4771	.....
10			Ελλάδα	4772	.....
11			Ελλάδα	4771	.....
12			Ελλάδα	4771	.....
13			Ελλάδα	4771	.....
14			Ελλάδα	4772	.....
15			Ελλάδα	4771	.....
16			Ελλάδα	4771	.....

Για τις δεκαέξι (16) συγκρίσιμες επιχειρήσεις υπολογίστηκαν δείκτες **καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα)** με τη χρήση σταθμισμένων μέσων

όρων τριετίας με τους κανόνες της στατιστικής και τα όρια ίσων αποστάσεων που προέκυψαν είναι τα ακόλουθα :

	Σταθμισμένος μέσος όρος τριετίας 2017 – 2019
Ελάχιστο	-0,34%
1ο Τεταρτημόριο	1,32%
Διάμεσος	4,19%
3ο Τεταρτημόριο	6,88%
Μέγιστο	11,95%
Πλήθος επιχειρήσεων	Δεκαέξι (16)

Ο δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα) της προσφεύγουσας προσδιορίσθηκε από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. ως ακολούθως:

Φορολογικό Έτος	2020
Κύκλος εργασιών	5.344.373,00
Κόστος πωλήσεων	-3.247.229,00
Μικτό κέρδος	2.097.144,00
Λοιπά συνήθη έσοδα	3.300,00
Σύνολο	2.100.444,00
Έξοδα διοίκησης	-811.009,00
Έξοδα διάθεσης	-2.125.349,00
Λοιπά έξοδα και ζημιές	-887,00
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων	-1.608.972,00
Κέρδη και ζημιές από διάθεση μη κυκλοφορούντων στοιχείων	626,00
Λοιπά έσοδα και κέρδη	869.705,00
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων (EBIT)	-1.575.442,00
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	42,00
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	-158.562,00
Αποτελέσματα προ φόρων	-1.733.962,00
EBIT/Λειτουργικά έσοδα	-29,46%

Βάσει όλων των παραπάνω, προέκυψε θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, καθώς ο δείκτης -29,46 % καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα) της προσφεύγουσας, βρέθηκε να υπολείπεται του ορίου του 1^{ου} τεταρτημορίου (1,32%) των δεικτών καθαρού κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα) των δεκαέξι (16) συγκρίσιμων επιχειρήσεων του δείγματος.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. προσδιόρισε λογιστική διαφορά ποσού € 1.646.119,40 από υπερτιμολόγηση των αγορών της ελεγχόμενης χρησιμοποιώντας την τιμή (κερδοφορία) του 1^{ου} τεταρτημορίου, καθώς με αυτό τον τρόπο λαμβάνεται υπόψη το γεγονός πως η ελεγχόμενη είχε μειωμένες πωλήσεις λόγω της πανδημίας του κορωνοϊού, ώστε να μην αναμένεται μια πρόσθετη κερδοφορία στο επίπεδο της διαμέσου του δείγματος.

Συγκεκριμένα :

Ακαθάριστα έσοδα (Δ)	5.347.673,00 €
Μερικό αποτέλεσμα	- 1.575.442,00 €
Δείκτης καθαρού κέρδους προς τις πωλήσεις (Α)	-29,46%
1ο Τεταρτημόριο (Β)	1,32%
Διαφορά δεικτών (Γ)=(Β)-(Α)	30,78%
Λογιστική διαφορά (Δ)Χ(Γ)	1.646.119,40 €

Όσον αφορά στον Φ.Π.Α., όπως αναφέρεται στην παράγραφο 17 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., συντάχθηκε έκθεση ελέγχου ΦΠΑ χωρίς διαφορές.

Σε συνέχεια των ανωτέρω, την 21.10.2025, κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα επιχείρηση το υπ' αριθμ. υπ' αριθμ. /20.20.2025 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και οι από 20.10.2025 Πράξεις Προσωρινού Διορθωτικού Προσδιορισμού/Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών 2019 και 2020 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.. Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα υπέβαλε εγγράφως τις, κατ' άρθρο 33 παρ. 1 του ΚΦΔ και υπ' αριθμ. πρωτ. /06-11-2025 Έγγραφες Απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ, έλαβε στα υπόψη τις έγγραφες απόψεις της προσφεύγουσας και στην συνέχεια στις 22.12.2025, κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα η από 09-12-2025 και με ID Έκθεση Ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, καθώς και οι υπ' αριθμ. /09-12-2025 και /09-12-2025 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 αντίστοιχα.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθούν οι υπ' αριθμ. /09-12-2025 και /09-12-2025 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος Λόγος: Η ορθή τεκμηρίωση της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων κατά την τιμολόγηση των ελεγχόμενων συναλλαγών από την Εταιρεία για τα φορολογικά έτη 2019 & 2020, με τη χρήση της μεθόδου RPM και, συνακόλουθα, η εσφαλμένη εφαρμογή, από τον έλεγχο, της μεθόδου TNMM, κατόπιν εσφαλμένης ερμηνείας και πλημμελούς εφαρμογής των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1097/2014 απόφασης της ΓΓΔΕ (και ήδη ΑΑΔΕ) καθώς και των κατευθυντήριων οδηγιών του ΟΟΣΑ ως προς τη μέθοδο τεκμηρίωσης.

2ος Λόγος: Η εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή από τον έλεγχο των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1097/2014 απόφασης της ΓΓΔΕ (και ήδη ΑΑΔΕ) όπως ερμηνεύονται με τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, λόγω της εσφαλμένης ομαδοποίησης των υπό εξέταση ενδοομιλικών συναλλαγών για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 και απόρριψης της μεθόδου ΣΜΕΤ για τις πωλήσεις εμπορευμάτων.

3ος Λόγος: Η εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή από τον έλεγχο των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ σε συνδυασμό με την εγκύκλιο Ε2054/2021 της ΑΑΔΕ καθώς και τις σχετικές κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ ειδικά για το φορολογικό έτος 2020, δεδομένων των ειδικών ερμηνευτικών οδηγιών λόγω της πανδημίας COVID-19.

4ος Λόγος: Νόμω και ουσία αβάσιμη η επίκληση φορολογικών ζημιών της Εταιρείας για την εφαρμογή του άρθρου 50 του ΚΦΕ λόγω παραβίασης της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Την 24/4/2026, κοινοποιήθηκε στην Υπηρεσία μας μέσω φόρτωσης του στο υποσύστημα ELENXIS – ΔΕΔ το με αρ. πρ. 35370 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας με το οποίο ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων και παραθέτει τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράλειψη εξέτασης του Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας ως προς την απόρριψη της μεθόδου τεκμηρίωσης της Εταιρείας — Παραβίαση των άρθρων 25, 28 και 64 ΚΦΔ σε συνδυασμό με τα άρθρα 50 και 50Α ΚΦΕ.
2. Αδιαφάνεια του δείγματος συγκριτικής ανάλυσης (benchmark study) — Παραβίαση των αρχών αναπαραγωγιμότητας και ουδετερότητας κατά τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ και τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας — Προσβολή του δικαιώματος ακρόασης και αμφισβήτησης.
3. Εσφαλμένη επιλογή δείκτη κερδοφορίας (EBIT αντί EBITDA) κατά την εφαρμογή της TNMM σε περίοδο COVID-19, μη εφαρμογή της Εγκυκλίου Ε.2054/2021 της Α.Α.Δ.Ε. και αναπαιτιολόγητη αναπροσαρμογή στη διάμεσο (2019) και στο πρώτο τεταρτημόριο (2020) του ενδοτεταρτημοριακού εύρους.
4. Πρόδηλα εσφαλμένη ομαδοποίηση συναλλαγών — Παράνομη ενσωμάτωση συναλλαγών μίσθωσης ακινήτων (.....) σε ενιαίο δείγμα με εμπορικές συναλλαγές ενδυμάτων — Παραβίαση της αρχής transaction by transaction analysis.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του Ν.5104/2024 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 τις διατάξεις του άρθρου 1 «Πεδίο εφαρμογής» του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: [...]

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. [...]

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων

πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός εύλογου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα. .[....].».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Ενδικοφανής προσφυγή» του ΚΦΔ (ν.5104/2024):

1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ` της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α` 97)[...].

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του Ν.5104/2024 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 τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του Ν.5104/2024 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, αναφορικά με τις περιπτώσεις ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών και στην υποχρέωση της Φορολογικής Αρχής να αιτιολογήσει το πόρισμά της περί διορθώσεως των κρινομένων τιμών αυτών, έχουν κριθεί νομολογιακά τα ακόλουθα:

- το βάρος αποδείξεως φέρει η Φορολογική Αρχή, υπό την έννοια ότι απαιτείται να έχει διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι τα στοιχεία που επικαλέστηκε η ελεγχόμενη εταιρεία για τον επικαλούμενο από αυτήν προσδιορισμό, ήταν ανεπαρκή, άλλως μη τεκμηριωμένα (ΔΕΦΑΘ 3677/2017).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 «Ορισμοί» του Ν.4172/2013 (Κωδικοποίηση με τον νόμο 5264/2025)

«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. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:

αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 50 «Ενδοομιλικές συναλλαγές» του Ν.4172/2013 (Κωδικοποίηση με τον νόμο 5264/2025)

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 ΠΟΛ 1097/2014 ορίστηκε ότι, μεταξύ άλλων, ότι «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, σύμφωνα με την Ε. 2054/2021 «Γενικές οδηγίες για την αντιμετώπιση των επιπτώσεων της πανδημίας της νόσου Covid-19 σε ζητήματα που άπτονται των ενδοομιλικών συναλλαγών (Transfer Pricing)»

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")¹. 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").

A. 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 δύναται 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 μέσω των 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 ζημιογόνο 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).

[...].».

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται για την προσβαλλόμενη πράξη τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος: Η ορθή τεκμηρίωση της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων κατά την τιμολόγηση των ελεγχόμενων συναλλαγών από την Εταιρεία για τα φορολογικά έτη 2019 & 2020, με τη χρήση της μεθόδου RPM και, συνακόλουθα, η εσφαλμένη εφαρμογή, από τον έλεγχο, της μεθόδου TNMM, κατόπιν εσφαλμένης ερμηνείας και πλημμελούς εφαρμογής των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1097/2014 απόφασης της ΓΓΔΕ (και ήδη ΑΑΔΕ) καθώς και των κατευθυντήριων οδηγιών του ΟΟΣΑ ως προς τη μέθοδο τεκμηρίωσης.

Στην ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., κατά τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, απέρριψε τη μέθοδο τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών RPM, η οποία είχε χρησιμοποιηθεί στους προσκομισθέντες Φακέλους Τεκμηρίωσης, αναφορικά με τις αγορές εμπορευμάτων από συνδεδεμένη επιχείρηση και προχώρησε σε αξιολόγηση της τήρησης ή μη της αρχής των ίσων αποστάσεων με τη μέθοδο TNMM. Επισημαίνει, ότι η προσφεύγουσα αποτελεί διανομέα των προϊόντων του στην ελληνική αγορά και λειτουργεί ως απλός διανομέας που δεν αναλαμβάνει παραγωγικές ή ερευνητικές λειτουργίες. Τα έσοδά της προέρχονται αποκλειστικά από την αγορά εμπορευμάτων από τη μητρική εταιρεία και τη μεταπώλησή τους εντός Ελλάδος και αναφέρει ότι διανομείς οι οποίοι δεν προσθέτουν ουσιώδη αξία στα προϊόντα ή δεν αναλαμβάνουν σημαντικά λειτουργικά ρίσκα, ενώ όπου απαιτείται χρησιμοποιήθηκαν φίλτρα και προσαρμογές που καθιστούν τα χρησιμοποιούμενα στοιχεία συγκρίσιμα.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. επισημαίνει πως, η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης, μπορεί να είναι παραδοσιακή μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης, ωστόσο έχει αδυναμίες όταν εφαρμόζεται με εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, διότι δεν μπορεί να είναι γνωστό ότι συγκρίνονται παρόμοια μεγέθη. Οι λογιστικές πρακτικές της προσφεύγουσας αλλά και των τρίτων ανεξάρτητων επιχειρήσεων με τις οποίες συγκρίνεται θα πρέπει να είναι ταυτόσημες. Επιπλέον στην έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. αναφέρεται ότι η απόρριψη της μεθόδου της τιμής μεταπώλησης προβλέπεται από τη διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ - τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση - Ιούλιος 2017), που στις παρ. 2.27 και 2.35. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

2ος: Η εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή από τον έλεγχο των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ και της υπ' αριθμ. ΠΟΛ 1097/2014 απόφασης της ΓΓΔΕ (και ήδη ΑΑΔΕ) όπως ερμηνεύονται με τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ, λόγω της εσφαλμένης ομαδοποίησης των υπό εξέταση ενδοομιλικών συναλλαγών για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 και απόρριψης της μεθόδου ΣΜΕΤ για τις πωλήσεις εμπορευμάτων.

Στην ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. κατά τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων για αμφότερα τα ελεγχόμενα έτη, προέβη σε ενιαία εξέταση των ενδοομιλικών συναλλαγών αγοράς και πώλησης εμπορευμάτων, με την αιτιολογία ότι, δεν μπορεί να είναι γνωστό ποιες τιμές θα πρέπει να διορθωθούν (τιμές αγορών ή τιμές πωλήσεων). Επιπλέον, στη βάση της ως άνω εσφαλμένης ομαδοποίησης, ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή απέρριψε αναιτιολόγητα την μέθοδο ΣΜΕΤ για την τεκμηρίωση των συναλλαγών πωλήσεων. Η προσφεύγουσα, έχει τεκμηριώσει τις ενδοομιλικές συναλλαγές της, εφαρμόζοντας ομαδοποίηση με κριτήριο την ένταξη των επιμέρους συναλλαγών στο ίδιο επιχειρησιακό μοντέλο, ούτως ώστε αυτές να φέρουν όμοια χαρακτηριστικά κινδύνων και λειτουργιών και να παρουσιάζουν κοινή κοστολογική και λειτουργική ταυτότητα. Σημειώνεται ότι αναφέρεται ότι η προσέγγιση που υιοθετήθηκε από τη φορολογική αρχή κατά τον έλεγχο του Φακέλου Τεκμηρίωσης, σύμφωνα με την οποία οι ενδοομιλικές

αγορές και πωλήσεις εμπορευμάτων εξετάζονται ενιαία ως "πακέτο συναλλαγών", συνιστά μεθοδολογική απόκλιση από τις διεθνώς παραδεδεγμένες αρχές τεκμηρίωσης, όπως αυτές διατυπώνονται στις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ (2022), καθώς και από τις ως άνω διατάξεις.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, σύμφωνα με την έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., αναφέρεται ότι οι Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ που έχουν εισαχθεί στο ελληνικό θεσμικό πλαίσιο του ελέγχου της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων προβλέπουν πως, η τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών σε ξεχωριστή βάση (συναλλαγή προς συναλλαγή) αποτελεί τον πιο αξιόπιστο τρόπο αξιολόγησης της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων. Ωστόσο, σε περιπτώσεις διενέργειας ενδοομιλικών συναλλαγών που δεν μπορούν να διαχωριστούν από οικονομικής απόψεως, προβλέπεται πως αυτές εξετάζονται ενιαία (σχετική η παρ. 3.9 των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ). Η ως άνω οδηγία προβλέπεται και από τις οδηγίες της Φορολογικής Αρχής (ΠΟΛ. 1097/2014), που αναφέρει:

«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».

Η Φορολογική Αρχή κατά το παρελθόν έχει εξετάσει τις ενδοομιλικές συναλλαγές ελεγχόμενων επιχειρήσεων, με βάση την ενιαία προσέγγιση. Αυτό διότι, όταν υπάρχουν ενδοομιλικές συναλλαγές που αφορούν συνδυαστικά σε ενδοομιλικές αγορές και ενδοομιλικές πωλήσεις, σε περίπτωση διόρθωσης των κερδών, δεν μπορεί να είναι γνωστό ποιές τιμές (τιμές αγορών ή τιμές πωλήσεων) θα πρέπει να διορθωθούν (ΔΕΔ 4395/2021, η οποία επικυρώθηκε με την Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, ΔΠρΑ 12687/2024). Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

3ος: Η εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή από τον έλεγχο των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 50 του ΚΦΕ σε συνδυασμό με την εγκύκλιο Ε2054/2021 της ΑΑΔΕ καθώς και τις σχετικές κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ ειδικά για το φορολογικό έτος 2020, δεδομένων των ειδικών ερμηνευτικών οδηγιών λόγω της πανδημίας COVID-19.

Στην ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. δεν έλαβε στα υπόψη τις οδηγίες που παρασχέθηκαν από την ΑΑΔΕ με την εγκύκλιο Ε2054/2021, σε ενσωμάτωση των σχετικών οδηγιών του ΟΟΣΑ σχετικά με τις επιπτώσεις της πανδημίας του COVID-19 στα ζητήματα ενδοομιλικών τιμολογήσεων. Αναφέρει ότι ακόμη και η εφαρμογή της μεθόδου TNMM, λαμβανομένων υπόψη όσων επιβάλλει η Ε2054/2021 της ΑΑΔΕ θα είχε ως αποτέλεσμα την διαπίστωση της συμμόρφωσης της Εταιρείας μας με την αρχή των ίσων αποστάσεων για το φορολογικό έτος 2020.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας και λαμβάνοντας υπόψη ότι ο κλάδος στον οποίο δραστηριοποιείται είναι από τους πληττόμενους από την πανδημία του COVID – 19 και ειδικότερα, από την εφαρμογή των περιοριστικών μέτρων κυκλοφορίας και λειτουργίας του λιανεμπορίου (lockdowns), τα οποία επιβλήθηκαν σε εθνικό επίπεδο καθ' όλη τη διάρκεια του έτους, δεδομένου ότι είναι επιχείρηση καθαρά λιανικής εμπορικής φύσης και βασιζόταν σχεδόν αποκλειστικά στη λειτουργία των φυσικών καταστημάτων της χωρίς να διατηρεί λειτουργική παρουσία μέσω ηλεκτρονικού καταστήματος (e-shop), σύμφωνα με την πάγια και καθολική πολιτική του Ομίλου υπαγωγής της, με αποτέλεσμα την μείωση του κύκλου εργασιών της με ανάλογη, όπως αναφέρεται στην ενδικοφανή προσφυγή, μείωση του κόστους πωλήσεων δεδομένου ότι το μικτό της ήταν σχεδόν σταθερό.

	2019	2020	Μεταβολή
Κύκλος εργασιών	8.609.624,00	5.344.373,00	-37,93%
Κόστος πωλήσεων	-4.954.859,00	-3.247.229,00	-34,46%
Μικτό κέρδος	3.654.765,00	2.097.144,00	
Περιθώριο μικτού κέρδους	42,45%	39,24%	

Τα ανωτέρω αποτελούν ένδειξη ότι η εταιρεία διαχειρίζεται αποτελεσματικά το άμεσο κόστος πωλήσεων, επιτυγχάνοντας συγκράτηση του κόστους εμπορευμάτων και ορθολογικό έλεγχο των περιθωρίων, ωστόσο οι ζημίες της χρήσης αφορούν σε σταθερού χαρακτήρα λειτουργικά έξοδα που δεν ήταν εφικτό να μεταβληθούν αναλόγως της πώσης του κύκλου εργασιών, αλλά και σε έκτακτα όπως η απομείωση της συμμετοχής της εταιρείας στη 100% θυγατρική της στη Ρουμανία (€ 1.165.481,68), η οποία διέκοψε τη δραστηριότητά της και η απομείωση αποθεμάτων, παγίων και απαιτήσεων που απώλεσαν την εμπορική τους αξία εντός του 2020, λόγω της αναστολής λειτουργίας και της μεταβολής των καταναλωτικών προτύπων.

	2019	2020	Μεταβολή
Κύκλος εργασιών	8.609.624,00	5.344.373,00	-37,93%
Έξοδα διοίκησης	966.630,00	811.009,00	-16,10%
Έξοδα διάθεσης	2.717.509,00	2.125.349,00	-21,79%
Σύνολο εξόδων	3.684.139,00	2.936.358,00	
Ποσοστό εξόδων προς κύκλο εργασιών	42,79%	54,94%	

4ος Λόγος: Νόμω και ουσία αβάσιμη η επίκληση φορολογικών ζημιών της Εταιρείας για την εφαρμογή του άρθρου 50 του ΚΦΕ λόγω παραβίασης της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Στην ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι το γεγονός των επαναλαμβανόμενων ζημιογόνων χρήσεων δεν αποτελεί κατά το νόμο τεκμήριο παραβίασης της αρχής των ίσων αποστάσεων, καθώς επίσης η ελεγκτική αρχή δεν προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία που να τεκμηριώνουν σύνδεση μεταξύ των ενδοομιλικών τιμολογιακών πολιτικών και της δημιουργίας των εν λόγω ζημιών και την ανάγκη αναπροσαρμογής της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας και λαμβάνοντας υπόψη ότι ως μέλος του διεθνούς Ομίλου, η προσφεύγουσα προβαίνει σε αγορές ενδυμάτων και συναφών ειδών από συνδεδεμένες εταιρείες, προκειμένου να τα μεταπωλήσει στην ελληνική αγορά ενώ, μεταξύ των πελατών της, βρίσκονται και συνδεδεμένα μέρη και λειτουργεί ως απλός διανομέας που δεν αναλαμβάνει παραγωγικές ή ερευνητικές λειτουργίες και δεν έχει έσοδα πέρα από την μεταπώλησή των εμπορευμάτων εντός Ελλάδος, καθώς επίσης οι λειτουργικές της δαπάνες είναι δομικά ανελαστικές, αφορούν πρωτίστως σε μισθώματα, αποσβέσεις και αμοιβές προσωπικού (όπως αναφέρεται και στη σελίδα 36 της υπό εξέταση προσφυγής) και ως εκ τούτου σε συνδυασμό με το γεγονός ότι η προσφεύγουσα εμφανίζει φορολογικές ζημιές επί δεκαέξι (16) συναπτά έτη λειτουργίας, ήτοι από το φορολογικό έτος 2009, ορθώς έκρινε ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. ότι η ενδοομιλική τιμολόγηση χρήζει αναπροσαρμογής. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, με το με αρ. πρ./24-4-2026 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας με το οποίο ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων και παραθέτει τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Παράλειψη εξέτασης του Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών και έλλειψη νόμιμης αιτιολογίας ως προς την απόρριψη της μεθόδου τεκμηρίωσης της Εταιρείας — Παραβίαση των άρθρων 25, 28 και 64 ΚΦΔ σε συνδυασμό με τα άρθρα 50 και 50Α ΚΦΕ.
2. Αδιαφάνεια του δείγματος συγκριτικής ανάλυσης (benchmark study) — Παραβίαση των αρχών αναπαραγωγιμότητας και ουδετερότητας κατά τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ και τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας — Προσβολή του δικαιώματος ακρόασης και αμφισβήτησης.
3. Εσφαλμένη επιλογή δείκτη κερδοφορίας (EBIT αντί EBITDA) κατά την εφαρμογή της TNMM σε περίοδο COVID-19, μη εφαρμογή της Εγκυκλίου Ε.2054/2021 της Α.Α.Δ.Ε. και αναπαιτιολόγητη αναπροσαρμογή στη διάμεσο (2019) και στο πρώτο τεταρτημόριο (2020) του ενδοτεταρτημοριακού εύρους.
4. Πρόδηλα εσφαλμένη ομαδοποίηση συναλλαγών — Παράνομη ενσωμάτωση συναλλαγών μίσθωσης ακινήτων (.....) σε ενιαίο δείγμα με εμπορικές συναλλαγές ενδυμάτων — Παραβίαση της αρχής transaction by transaction analysis.

Αναφορικά με τον 1^ο ισχυρισμό και σύμφωνα με την παράγραφο «Διαπιστώσεις ελέγχου επί των ενδοομιλικών συναλλαγών» στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. αφού επισκόπησε τους προσκομισθέντες φακέλους, αναφέρεται ως προς τη μεθοδολογία εξέτασης των συναλλαγών, ότι επειδή η ελεγχόμενη διενήργησε αγορές και πωλήσεις εμπορευμάτων και σε περίπτωση διόρθωσης των τιμών δεν μπορεί να είναι γνωστό ποιες τιμές θα πρέπει να διορθωθούν (τιμές αγορών ή τιμές πωλήσεων), ο έλεγχος προέβη σε ενιαία εξέταση των συναλλαγών και γίνεται αναφορά στην παράγραφο 3.11 των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ σύμφωνα με τη οποία ξεχωριστές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων μπορεί να χρειάζεται να αξιολογηθούν ενιαία, ώστε να καθοριστεί αν τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων, άλλες συναλλαγές μεταξύ αυτών των επιχειρήσεων που τιμολογήθηκαν ως πακέτο, να πρέπει να αξιολογηθούν ξεχωριστά. Ένας όμιλος μπορεί να συνδυάζει ένα πακέτο συναλλαγών και να καθορίζει μια τιμή για ένα σύνολο συναλλαγών. Ως προς την επιλογή του ελεγχόμενου μέρους, αναφέρεται ότι η επιλογή της ελεγχόμενης «.....», ως ελεγχόμενο μέρος στις συναλλαγές είναι ορθή και ως προς την επιλογή της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης παραθέτει όπως αναφέρθηκε και άνωθεν, τους λόγους απόρριψης των μεθόδων της προσφεύγουσας και παρουσιάζει αναλυτικά την εφαρμογή της μεθόδου TNMM. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Αναφορικά με τον 2^ο ισχυρισμό και σύμφωνα με την αρχή της αναπαραγωγιμότητας (replicability), όπως αναφέρεται στο συμπληρωματικό υπόμνημα η προσφεύγουσα, στην παράγραφο «Διαπιστώσεις ελέγχου επί των ενδοομιλικών συναλλαγών» στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος παρουσιάζονται αναλυτικά (α) η βάση δεδομένων που χρησιμοποιήθηκε (TP Catalyst), (β) τα βήματα χειροκίνητου ελέγχου (manual screening) και τα κριτήρια που εφαρμόστηκαν και (γ) το τελικό δείγμα (final set). Στους πίνακες είναι εμφανής και ο επιλεγμένος ΚΑΔ. Ωστόσο δεν εμφανίζονται (α) η πλήρης στρατηγική αναζήτησης (search strategy) με τα συγκεκριμένα ποσοτικά και ποιοτικά κριτήρια αναζήτησης — ήτοι φίλτρα μεγέθους (revenue range, employee count, total asset thresholds), γεωγραφικά φίλτρα, κριτήρια ανεξαρτησίας (independence criteria), κριτήρια χρηματοοικονομικής διαθεσιμότητας (financial data availability), (β) τα κριτήρια αποκλεισμού (rejection criteria) εταιρειών κατά τα διαδοχικά στάδια φίλτρων, με τον ακριβή αριθμό εταιρειών που αποκλείστηκαν σε κάθε βήμα, (γ) ο κατάλογος των εταιρειών που απορρίφθηκαν σε κάθε στάδιο με τον αντίστοιχο λόγο αποκλεισμού. Επισημαίνεται ότι τα παρεχόμενα στοιχεία, της δίνουν την δυνατότητα, να κρίνει αν το δείγμα συγκρίσιμων εταιρειών ήταν κατάλληλο ή όχι και παρόλα αυτά δεν σχολιάστηκε η επιλογή των

εταιρειών αυτών. Επιπλέον, σημειώνεται ότι στον τρίτο ισχυρισμό στην ενδικοφανή προσφυγή, αναπτύσσεται μεθοδολογική προσέγγιση για το φορολογικό έτος 2020 κατά την ορθή όπως αναφέρει η προσφεύγουσα εφαρμογή της μεθόδου TNMM λαμβανομένων υπόψη των οδηγιών της E2054/2021. Έχει διενεργηθεί αναζήτηση συγκρίσιμων εταιρειών από την βάση δεδομένων TP CATALYST λαμβάνοντας ως κριτήριο επιλογής τους ΚΑΔ 4771 και 4772, από όπου επιλέχθηκαν 13 εταιρείες από την προσφεύγουσα και ανάμεσα τους περιέχονται 10 από τις εταιρείες που επιλέχθηκαν από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.. Επισημαίνεται ότι όπως είναι εμφανές στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, οι ΚΑΔ που χρησιμοποιήθηκαν ως κριτήριο επιλογής συγκρίσιμων εταιρειών από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. είναι οι 4771 και 4772. Σύμφωνα με τα παραπάνω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται αρχικά ορθός, πλην όμως προβάλλεται αλυσιστελώς.

Αναφορικά με τον 3^ο ισχυρισμό, όπως αναφέρθηκε και στον ως άνω τρίτο ισχυρισμό στην ενδικοφανή προσφυγή, κοινοποιήθηκε το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2026 ΕΜΠ έγγραφο του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας προς το Κ.Ε.ΜΕ.Φ., με το οποίο ζητήθηκε η εφαρμογή της επιλεγμένης, από την ελεγκτική υπηρεσία, μεθόδου του Καθαρού Περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), όμως κάνοντας χρήση του δείκτη κερδοφορίας (Profit Level Indicator – PLI) EBITDA margin, χωρίς να αλλάξει το δείγμα επιλεγμένων από αυτούς εταιρειών, λαμβάνοντας υπόψη (α) την οικονομική κρίση λόγω πανδημίας COVID-19 που έπληξε τον κλάδο λιανικού εμπορίου ενδυμάτων, (β) την φύση των λειτουργικών δαπανών της προσφεύγουσας επιχείρησης, η οποία διατηρούσε ένδεκα (11) καταστήματα λιανικής πώλησεως σε Αττική και Θεσσαλονίκη και (γ) την σύσταση του ιδίου του ΟΟΣΑ (Κατευθυντήριες Οδηγίες, παρ. 2.102, πρβλ. OECD Guidance on Transfer Pricing Implications of the COVID-19 Pandemic, Δεκέμβριος 2020) ότι σε περιόδους οικονομικής κρίσης προτείνεται η εξέταση της κατανομής των ζημιών και των εξαιρετικών, μη επαναλαμβανόμενων εξόδων που σχετίζονται με την πανδημία, καθώς επίσης ότι τα ιστορικά δεδομένα ενδέχεται να μην είναι αξιόπιστα, απαιτώντας χρήση δεδομένων του έτους της πανδημίας.

Σε συνέχεια του με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΞ 2026 ΕΜΠ έγγραφο του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. προέβη σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις τις οποίες κοινοποίησε στην Υπηρεσία μας την 8/5/2026 μέσω του υποσυστήματος ELENXIS – ΔΕΔ. Εφαρμόστηκε η ήδη επιλεγμένη από την ελεγκτική υπηρεσία μέθοδος του Καθαρού Περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), όμως κάνοντας χρήση του δείκτη κερδοφορίας (Profit Level Indicator – PLI) EBITDA margin, χωρίς να αλλάξει το δείγμα επιλεγμένων εταιρειών, προκειμένου να διενεργηθεί εξέταση των ενδοομιλικών συναλλαγών, χωρίς να βαρύνονται τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας επιχείρησης από αποσβέσεις που παρέμειναν ψηλά παρά την μείωση του κύκλου εργασιών της λόγω κρίσης και ενδεχομένως χωρίς τις ζημιές αποτίμησης συμμετοχών ποσού € 1.165.481,68, οι οποίες αφορούσαν κατά κύριο λόγο, όπως αναφέρεται, στην μεταβολή της λογιστικής αξίας της θυγατρικής εταιρείας στη Ρουμανία.

Αναφορικά με το φορολογικό έτος 2019, το δείγμα των συγκρίσιμων εταιρειών στη σχετική έκθεση ελέγχου περιελάμβανε 15 εταιρείες, εκ των οποίων όμως απορρίφθηκαν επτά (7) καθώς δεν υπήρχαν διαθέσιμα οικονομικά αποτελέσματα EBITDA για την τριετία από 2016 έως 2018, οπότε προέκυψε τελικό δείγμα 8 συγκρίσιμων συναλλαγών.

A / A	Επωνυμία	Κωδικός αριθμός στην βάση δεδομένων	Χώρ α	Κωδικός αριθμός δραστηριότη τας (ΚΑΔ)	Διαθέσιμη ιστοσελίδα
-------------	----------	--	----------	--	----------------------

1	..... .....	..... .....	Ελλά δα	4771	..... .....
2	..... .....	..... .....	Ελλά δα	4771	..... .....
3	..... .....	..... .....	Ελλά δα	4771	..... .....
4	..... .....	..... .....	Ελλά δα	4771	..... .....
5	..... .....	..... .....	Ελλά δα	4771	..... .....
6	..... .....	..... .....	Ελλά δα	4771	..... .....
7	..... .....	..... .....	Ελλά δα	4771	..... .....
8	..... .....	..... .....	Ελλά δα	4771	..... .....

Στη συνέχεια, αντλήθηκαν τα οικονομικά στοιχεία της τριετίας 2016-2018 για τις οκτώ (8) συγκρίσιμες επιχειρήσεις και υπολογίστηκαν δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος, EBITDA) προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα) με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας.

Σημειώνεται ότι ο υπολογισμός των τεταρτημορίων έγινε με τους κανόνες της στατιστικής.

	Σταθμισμένος μέσος όρος τριετίας 2016-2018
Ελάχιστο	3,22%
1ο Τεταρτημόριο	4,56%
Διάμεσος	6,92%
3ο Τεταρτημόριο	14,04%
Μέγιστο	42,46%
Πλήθος επιχειρήσεων	Οκτώ (8)

Λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα των τηρούμενων λογιστικών αρχείων και τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις της προσφεύγουσας, ο δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος – EBITDA) προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα) προσδιορίζεται ως ακολούθως :

Φορολογικό Έτος	2019
Κύκλος εργασιών	8.609.624
Κόστος πωλήσεων	-
Μικτό κέρδος	3.654.765
Λοιπά συνήθη έσοδα	1.200,00
Σύνολο	3.655.965

Έξοδα διοίκησης	-
Έξοδα διάθεσης	-
Λοιπά έξοδα και ζημιές	-
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων	-
Λοιπά έσοδα και κέρδη	172.299,0
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων (EBIT)	34.603,00
Πλέον : Αποσβέσεις	115.903,0
Αποτελέσματα προ φόρων – τόκων και	150.506,0
EBITDA/Λειτουργικά έσοδα	1,75%

Βάσει όλων των παραπάνω, προέκυψε θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, καθώς ο δείκτης (1,75%) καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος - EBITDA) προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα) της προσφεύγουσας, βρέθηκε να υπολείπεται του ορίου του 1ου τεταρτημορίου (4,56%) των δεικτών καθαρού κέρδους (μερικού αποτελέσματος - EBITDA) προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα) των οκτώ (8) συγκρίσιμων επιχειρήσεων του δείγματος. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. προσδιόρισε λογιστική διαφορά ποσού € 445.179,60 χρησιμοποιώντας την τιμή (κερδοφορία) διαμέσου, καθότι με αυτό τον τρόπο λαμβάνεται υπόψη το γεγονός πως η προσφεύγουσα πωλεί σε ανεξάρτητους πελάτες και επομένως αναλαμβάνει κίνδυνο αγοράς και πιστωτικό κίνδυνο, ώστε να αναμένεται μια πρόσθετη κερδοφορία στο επίπεδο της διαμέσου του δείγματος. Συγκεκριμένα :

Ακαθάριστα έσοδα (Α)	8.610.824,0
Μερικό αποτέλεσμα - EBITDA	150.506,00
Δείκτης καθαρού κέρδους – EBITDA προς τις	1,75%
Διάμεσος (Β)	6,92%
Διαφορά δεικτών (Γ)=(Β)-(Α)	5,17%
Λογιστική διαφορά (Δ)Χ(Γ)	445.179,60

Αντίστοιχα και αναφορικά για το φορολογικό έτος 2020, το δείγμα των συγκρίσιμων εταιρειών στη σχετική έκθεση ελέγχου περιελάμβανε 16 εταιρείες, εκ των οποίων όμως απορρίφθηκαν οκτώ (8), καθώς δεν υπήρχαν διαθέσιμα οικονομικά αποτελέσματα EBITDA για την τριετία από 2017 έως 2019, οπότε προέκυψε τελικό δείγμα 8 συγκρίσιμων συναλλαγών και αντλήθηκαν τα οικονομικά στοιχεία της τριετίας 2017-2019 για τις οκτώ (8) συγκρίσιμες επιχειρήσεις και υπολογίστηκαν δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος, EBITDA) προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα) με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας.

A/A	Επωνυμία	Κωδικός αριθμός στην βάση δεδομένων	Χώρα	Κωδικός αριθμός δραστηριότητας (ΚΑΔ)	Διαθέσιμη ιστοσελίδα
1			Ελλάδα	4771	..... ....
2			Ελλάδα	4771	..... ....

3	..... ....	..... ....	Ελλάδ α	4771	..... ....
4	..... ....	..... ....	Ελλάδ α	4772	..... ....
5	..... ....	..... ....	Ελλάδ α	4771	..... ....
6	..... ....	..... ....	Ελλάδ α	4771	..... ....
7	..... ....	..... ....	Ελλάδ α	4771	..... ....
8	..... ....	..... ....	Ελλάδ α	4771	..... ....

Τα όρια ίσων αποστάσεων που προέκυψαν είναι τα παρακάτω.

Σημειώνεται ότι ο υπολογισμός των τεταρτημορίων έγινε με τους κανόνες της στατιστικής.

	Σταθμισμένος μέσος όρος τριετίας 2017-2019
Ελάχιστο	0,40%
1ο Τεταρτημόριο	2,83%
Διάμεσος	6,38%
3ο Τεταρτημόριο	10,70%
Μέγιστο	12,38%
Πλήθος επιχειρήσεων	Οκτώ (8)

Λαμβάνοντας υπόψη τα δεδομένα των τηρούμενων λογιστικών αρχείων και τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις της προσφεύγουσας, ο δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος – EBITDA) προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα) προσδιορίζεται ως ακολούθως :

Φορολογικό Έτος	2020
Κύκλος εργασιών	5.344.373,00
Κόστος πωλήσεων	-3.247.229,00
Μικτό κέρδος	2.097.144,00
Λοιπά συνήθη έσοδα	3.300,00
Σύνολο	2.100.444,00
Έξοδα διοίκησης	-811.009,00
Έξοδα διάθεσης	-2.125.349,00
Λοιπά έξοδα και ζημιές	-887,00
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων	-1.608.972,00
Κέρδη και ζημιές από διάθεση μη κυκλοφορούντων	626,00
Λοιπά έσοδα και κέρδη	869.705,00
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων (EBIT)	-1.575.442,00
Πλέον : Αποσβέσεις	113.914,00
Αποτελέσματα προ φόρων – τόκων και αποσβέσεων	-1.461.528,00

Βάσει όλων των παραπάνω, προέκυψε θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, καθώς ο δείκτης -27,33 % καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος - EBITDA) προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα) της προσφεύγουσας, βρέθηκε να υπολείπεται του ορίου του 1ου τεταρτημορίου (2,83%) των δεικτών καθαρού κέρδους (μερικού αποτελέσματος - EBITDA) προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα) των οκτώ (8) συγκρίσιμων επιχειρήσεων του δείγματος.

Ως εκ τούτου, ο έλεγχος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. προσδιόρισε λογιστική διαφορά ποσού € 1.613.927,71 χρησιμοποιώντας την τιμή (κερδοφορία) του 1ου τεταρτημορίου, καθότι με αυτό τον τρόπο λαμβάνεται υπόψη το γεγονός πως η ελεγχόμενη είχε μειωμένες πωλήσεις λόγω της πανδημίας του κορωνοϊού, ώστε να μην αναμένεται μια πρόσθετη κερδοφορία στο επίπεδο της διαμέσου του δείγματος. Συγκεκριμένα :

Ακαθάριστα έσοδα (Α)	5.347.673,00 €
Μερικό αποτέλεσμα - EBITDA	- 1.461.528,00 €
Δείκτης καθαρού κέρδους προς τις πωλήσεις	-27,33%
1 ^ο Τεταρτημόριο (Β)	2,83%
Διαφορά δεικτών (Γ)=(Β)-(Α)	30,16%
Λογιστική διαφορά (Δ)Χ(Γ)	1.613.927,71 €

Σύμφωνα με τα ανωτέρω και σε συνέχεια των ως άνω συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., διαπιστώθηκε ότι με την εφαρμογή της μέθοδου του Καθαρού Περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), κάνοντας χρήση του δείκτη κερδοφορίας (Profit Level Indicator – PLI) EBITDA margin, χωρίς να αλλάξει το δείγμα επιλεγμένων εταιρειών, προέκυψε για την χρήση 2019 μεγαλύτερο ποσό λογιστικής διαφοράς σε σχέση με το ποσό σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και αναφορικά με το φορολογικό έτος 2020 η βελτίωση δεν το καθιστά καλύτερο δείκτη κερδοφορίας για την υπό κρίση περίπτωση.

Αναφορικά με τον 4^ο ισχυρισμό, στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος γίνεται αναφορά στην παράγραφο 3.11 των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ, σύμφωνα με τη οποία ξεχωριστές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων μπορεί να χρειάζεται να αξιολογηθούν ενιαία, ώστε να καθοριστεί αν τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων, άλλες συναλλαγές μεταξύ αυτών των επιχειρήσεων που τιμολογήθηκαν ως πακέτο, να πρέπει να αξιολογηθούν ξεχωριστά. Ένας όμιλος μπορεί να συνδυάζει ένα πακέτο συναλλαγών και να καθορίζει μια τιμή για ένα σύνολο συναλλαγών.

Επειδή, όπως ισχυρίζεται και η προσφεύγουσα με τον 3^ο ως άνω ισχυρισμό, δεδομένων των έκτακτων και πρωτόγνωρων συνθηκών που προκάλεσε η πανδημία της νόσου Covid-19, οποιαδήποτε ανάλυση δε λαμβάνει υπόψη και τα πραγματικά δεδομένα της περιόδου 2020, διαστρεβλώνει την πραγματικότητα και μειώνει την ποιότητα των σχετικών αναλύσεων.

Επειδή, σε αυτή τη βάση, με την παρούσα κρίνεται ότι το δείγμα της κύριας προσέγγισης του Φακέλου Τεκμηρίωσης της προσφεύγουσας, το οποίο κρίθηκε καταρχήν αξιόπιστο, θα πρέπει να τύχει ποσοτικών προσαρμογών λαμβάνοντας υπόψη απολογιστικά δεδομένα του έτους 2020, όπως άλλωστε επιτρέπει και η προπαρατεθείσα εγκύκλιος Ε. 2054/2021.

Επειδή, ειδικότερα, από την Υπηρεσία μας κρίθηκε ότι θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να ληφθεί υπόψη η επίδραση που είχε η πανδημία της νόσου Covid-19 στην κερδοφορία των επιχειρήσεων του δείγματος.

Επειδή, προκειμένου να προσδιοριστεί κατά το δυνατόν περισσότερο αντικειμενικά και αξιόπιστα η εν λόγω επίδραση, ελήφθη υπόψη η ποσοστιαία μεταβολή της μέσης κερδοφορίας των εταιρειών του δείγματος του ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. κατά την τριετία 2017-2019 σε σχέση με τη αντίστοιχη μέση κερδοφορία των ίδιων εταιρειών του δείγματος κατά το φορολογικό έτος 2020.

Στην έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., όπως αναφέρθηκε και ανωτέρω, περιλαμβάνεται, αναφορικά με το φορολογικό έτος 2020, πίνακας με αναλυτικά στοιχεία για τις 16 εταιρείες που επιλέχθηκαν από τη βάση δεδομένων Tr – Catalyst (έκδοση 133 – Απρίλιος 2021), ο οποίος έχει ως κάτωθι:

A/A	Επωνυμία	Κωδικός αριθμός στην βάση δεδομένων	Χώρα	Κωδικός αριθμός δραστηριότητας (ΚΑΔ)	Διαθέσιμη ιστοσελίδα
1			Ελλάδα	4771	.....
2			Ελλάδα	4771	.....
3			Ελλάδα	4771	.....
4			Ελλάδα	4771	.....
5			Ελλάδα	4771	.....
6			Ελλάδα	4772	.....
7			Ελλάδα	4771	.....
8			Ελλάδα	4771	.....
9			Ελλάδα	4771	.....
10			Ελλάδα	4772	.....
11			Ελλάδα	4771	.....
12			Ελλάδα	4771	.....
13			Ελλάδα	4771	.....
14			Ελλάδα	4772	.....
15			Ελλάδα	4771	.....
16			Ελλάδα	4771	.....

Τα στοιχεία για το φορολογικό έτος 2020, όπως κύκλος εργασιών και ebit (κέρδη προ φόρων και τόκων) αντλήθηκαν από τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των εταιρειών όπως έχουν αναρτηθεί στο ΓΕΜΗ (business registry).

Για τον υπολογισμό της μέσης κερδοφορίας της τριετίας 2017-2019 προκρίθηκε η στάθμιση των συντελεστών κερδοφορίας με βάση τον κύκλο εργασιών, προκειμένου να εξουδετερωθούν τυχόν ελλείμματα συγκρισιμότητας λόγω μεγέθους εταιρείας. Δηλαδή, υπολογίστηκε η μέση σταθμισμένη κερδοφορία των εταιρειών του δείγματος για καθένα έτος 2017, 2018 και 2019 και κατόπιν ο απλός μέσος όρος των τριών συντελεστών κερδοφορίας (μέσος όρος τριετίας). Αντίστοιχη στάθμιση με βάση τον κύκλο εργασιών προκρίθηκε και για το φορολογικό έτος 2020.

Η ανάλυση παρατίθεται κατωτέρω:

	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	ΑΦΜ	Διεύθυνση διαδικτύου (website)	Operating revenue (Turnover) th EUR 2020	Operating revenue (Turnover) th EUR 2019	Operating revenue (Turnover) th EUR 2018	Operating revenue (Turnover) th EUR 2017	ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΤΟΚΩΝ (ΕΒΙΤ) 2020 _ΧΙΛ €	ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΤΟΚΩΝ (ΕΒΙΤ) 2019 _ΧΙΛ €	ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΤΟΚΩΝ (ΕΒΙΤ) 2018 _ΧΙΛ €	ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΤΟΚΩΝ (ΕΒΙΤ) 2017 _ΧΙΛ €	ΠΕΡΙΘΩ ΡΙΟ ΕΒΙΤ 2020	ΠΕΡΙΘΩ ΡΙΟ ΕΒΙΤ 2019	ΠΕΡΙΘΩ ΡΙΟ ΕΒΙΤ 2018	ΠΕΡΙΘΩ ΡΙΟ ΕΒΙΤ 2017
1				1.197	2.688	2.905	3.016	-384	-28	104	61	-32,08%	-1,06%	3,56%	2,03%
2				254	429	508	567	-34	2	3	-6	-13,19%	0,37%	0,58%	-1,12%
3				340	769	701	708	-38	18	-39	14	-11,18%	2,38%	-5,60%	1,92%
4				4.802	6.728	6.369	5.014	-138	42	-85	69	-2,88%	0,63%	-1,33%	1,38%
5				824	1.265	1.183	1.100	-90	23	36	31	-10,94%	1,79%	3,06%	2,85%
6				3.446	5.151	4.215	6.083	-287	193	127	151	-8,34%	3,74%	3,00%	2,49%
7				3.746	5.525	5.212	5.554	70	76	62	63	1,86%	1,38%	1,19%	1,13%

8	..... ..... .....	..... ..... ..... .....	..... ..... ..... .....	977	1.306	1.611	1.763	20	21	30	45	2,05%	1,58%	1,88%	2,58%
9	..... ..... .....	..... ..... ..... .....	..... ..... ..... .....	456	693	720	799	-35	51	62	27	-7,64%	7,39%	8,68%	3,42%
10	..... ..... .....	..... ..... ..... .....	..... ..... ..... .....	1.463	1.906	1.910	1.597	36	145	150	28	2,47%	7,61%	7,85%	1,78%
11	..... ..... .....	..... ..... ..... .....	..... ..... ..... .....	298	510	508	337	17	40	29	3	5,70%	7,78%	5,71%	1,03%
12	..... ..... .....	..... ..... ..... .....	..... ..... ..... .....	3.209	4.334	4.132	3.989	145	251	291	325	4,52%	5,80%	7,05%	8,15%
13	..... ..... .....	..... ..... ..... .....	..... ..... ..... .....	2.894	4.182	4.200	4.227	122	296	328	336	4,20%	7,09%	7,80%	7,96%
14	..... ..... .....	..... ..... ..... .....	..... ..... ..... .....	574	652	616	535	49	47	53	20	8,54%	7,15%	8,57%	3,68%
15	..... ..... .....	..... ..... ..... .....	..... ..... ..... .....	27.617	26.383	22.713	18.013	1.770	2.185	2.220	2.392	6,41%	8,28%	9,77%	13,28%
16	..... ..... .....	..... ..... ..... .....	..... ..... ..... .....	1.607	1.872	1.937	1.875	91	221	229	229	5,65%	11,83%	11,83%	12,19%

															
															
*Operating revenue (Turnover)= Κύκλος εργασιών + Λοιπά συνήθη έσοδα															

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤΑΘΜΙΣΗΣ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ (EBIT MARGIN) ΜΕ ΚΥΚΛΟ ΕΡΓΑΣΙΩΝ (Operating revenue-Turnover)					
		2020	2019	2018	2017
1	.....	-384	-28	104	61
2	.....	-34	2	3	-6
3	.....	-38	18	-39	14
4	.....	-138	42	-85	69
5	.....	-90	23	36	31
6	.....	-287	193	127	151
7	.....	70	76	62	63
8	.....	20	21	30	45
9	.....	-35	51	62	27
10	.....	36	145	150	28
11	.....	17	40	29	3
12	.....	145	251	291	325
13	.....	122	296	328	336
14	.....	49	47	53	20
15	.....	1770	2185	2220	2392
16	.....	91	221	229	229
ΣΥΝΟΛΟ		1.313	3.583	3.600	3.790

	2020	2019	2018	2017
ΣΥΝΟΛΟ ΚΥΚΛΟΥ ΕΡΓΑΣΙΩΝ (Operating revenue (Turnover) ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ (Χιλ. €)	53.703	64.392	59.440	55.177
Σταθμισμένος μέσος όρος	2,444%	5,565%	6,056%	6,869%
Μέσος όρος τριετίας 2017-2019		6,163%		
Μεταβολή λόγω COVID-19		-60,343%		

Από τα παραπάνω διαπιστώνεται σημαντική μείωση της κερδοφορίας μεταξύ της τριετίας 2017-2019 (6,163%) και του έτους 2020 (2,444%) κατά **60,343%**.

Επειδή, εφαρμόζοντας την ανωτέρω μείωση στα τεταρτημόρια (1^ο τεταρτημόριο, διάμεσος και 3^ο τεταρτημόριο) του δείγματος, προκύπτει προσαρμοσμένο το εύρος ως ακολούθως:

	EBIT margin 3ετίας 2017-2019 ΕΛΕΓΧΟΥ	Αναπροσαρμοσμένο EBIT margin 3ετίας 2017-2019
1ο Τεταρτημόριο	1,32%	0,52%
Διάμεσος	4,19%	1,66%
3ο Τεταρτημόριο	6,88%	2,73%
Πλήθος επιχειρήσεων	Δεκάξι (16)	

Επειδή, τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας έχουν επιβαρυνθεί με απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων όπως αποθέματα και εμπορικές απαιτήσεις για τα οποία δεν έχουν τεθεί στην διάθεση της η Υπηρεσία μας στοιχεία που να ενισχύουν τον εν λόγω ισχυρισμό, αλλά και απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων, οι οποίες αφορούν σε έκτακτο γεγονός, είναι απόρροια εξωγενών και μη λειτουργικών παραγόντων και δεν σχετίζονται με τις εξεταζόμενες συναλλαγές, όπως η πρόβλεψη υποτίμησης της συμμετοχής της προσφεύγουσας στη θυγατρική της εταιρεία στη Ρουμανία ποσού € 1.165.481,68, η οποία στη συνέχεια αναμορφώθηκε για φορολογικούς σκοπούς. Κρίνεται ότι για λόγους συγκρισιμότητας το ποσό αυτό θα πρέπει να εξαιρεθεί.

Μετά την αναπροσαρμογή των Καταστάσεων Αποτελεσμάτων Χρήσεως της εταιρείας με το ως άνω ποσό, ο αναπροσαρμοσμένος δείκτης EBIT margin για το φορολογικό έτος 2020 έχει ως κάτωθι:

Φορολογικό Έτος	2020
Κύκλος εργασιών	5.344.373,00
Κόστος πωλήσεων	-3.247.229,00
Μικτό κέρδος	2.097.144,00
Λοιπά συνήθη έσοδα	3.300,00
Σύνολο	2.100.444,00
Έξοδα διοίκησης	-811.009,00
Έξοδα διάθεσης	-2.125.349,00
Λοιπά έξοδα και ζημιές	-887
Απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων	-443.490,32*
Κέρδη και ζημιές από διάθεση μη κυκλοφορούντων	626
Λοιπά έσοδα και κέρδη	869.705,00
Αποτελέσματα προ τόκων και φόρων (EBIT)	-409.960,32
Πλέον : Αποσβέσεις	113.914,00
Αποτελέσματα προ φόρων – τόκων και αποσβέσεων (EBITDA)	-296.046,32
EBIT/Λειτουργικά έσοδα	-7,671 %
EBITDA /Λειτουργικά έσοδα	-5,539 %

* Οι απομειώσεις περιουσιακών στοιχείων κατά την χρήση 2020 ανερχόταν σε 1.608.972,00 € σύμφωνα με τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας (1.608.972,00 € - 1.165.481,68 € = **443.490,32 €**)

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, οι καταλογιζόμενες λογιστικές διαφορές για το φορολογικό έτος 2020 διαμορφώνονται ως εξής:

Ακαθάριστα έσοδα (Δ)	5.347.673,00 €
Μερικό αποτέλεσμα - EBIT	-409.960,32 €
Δείκτης καθαρού κέρδους προς τις πωλήσεις	-7,671 %
1 ^ο Τεταρτημόριο (Β)	0,523 %
Διαφορά δεικτών (Γ)=(Β)-(Α)	8,194 %
Λογιστική διαφορά (Δ)Χ(Γ)	438.188,33 €

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **20/01/2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία» με **ΑΦΜ** και την **τροποποίηση** των υπ' αριθμ. /09.12.2025 και /09.12.2025 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

A)/09.12.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

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

	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Μεταφερόμενη φορολογική ζημιά	2.180.963,29 €	1.873.318,43 €	1.873.318,43 €	307.644,86 €

B)/19.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2021

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

	Δήλωση	Έλεγχος	ΔΕΔ	Διαφορά
Μεταφερόμενη φορολογική ζημιά	2.162.264,95 €	421.335,92 €	1.724.076,62 €	438.188,33 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.