



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 21.07.2020

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1514

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α. 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

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

4. Την από 27.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία εδρεύει στη οδός νομίμως εκπροσωπούμενης από τη του κατά: **1)** της υπ' αριθ. /**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2013 (οικονομικό έτος 2014), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., 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 υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2013 (οικονομικό έτος 2014), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 8.701,59 € και πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ ύψους 5.443,72 € ήτοι συνολικά 14.145,31 €.

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος, προέκυψε μετά τον μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. σύμφωνα με την αρ./2019 εντολή ελέγχου. Ως αιτία ελέγχου ήταν ο έλεγχος διασυννοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξης, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. στο φάκελο τεκμηρίωσης αιτιολογείται η απόρριψη της μεθόδου *Cost Plus*
2. στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου δεν γίνεται αναφορά στα 5 κριτήρια συγκρισιμότητας που θέτει ο ΟΟΣΑ, και κατ' επέκταση δεν έχει γίνει η απαιτούμενη συγκριτική ανάλυση προκειμένου να υπάρχει ένα επαρκές συμπέρασμα για την επιλογή των εσωτερικών συγκρίσιμων στοιχείων.
3. οι συγκρίσιμες επιχειρήσεις μπορεί να μη δημοσιεύσουν το μικτό περιθώριο κέρδους αλλά δημοσιεύουν το λειτουργικό περιθώριο κέρδους.
4. θεωρούμε ότι η χρήση εταιριών με μετόχους φυσικά πρόσωπα ενδεχομένως να αύξησε τον αριθμό του δείγματος των συγκρίσιμων εσωτερικών στοιχείων και να άλλαζε το αποδεκτό ενδοεταρτημοριακό εύρος. Ωστόσο με δεδομένο την υψηλή κερδοφορία της εταιρίας από τις υπό εξέταση συναλλαγές τα τελικά αποτελέσματα δεν θα διαφοροποιούνταν επί της ουσίας ώστε να προκύπτουν θέματα φορολογικών αναμορφώσεων.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994)ορίζουν, ότι:

“Άρθρο 39. Διόρθωση κερδών τιμολογήσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων

1. Όταν μεταξύ συνδεδεμένων, κατά την έννοια της επόμενης παραγράφου, επιχειρήσεων πραγματοποιούνται συναλλαγές με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων ή που έχουν συμφωνηθεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τρίτων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων, προσauszάνουν τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης ή μειώνουν τη ζημία που προκύπτει από τα βιβλία της, χωρίς να θίγεται το κύρος αυτών.....

2. Ως συνδεδεμένες νοούνται οι επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, ιδίως λόγω συμμετοχής της μίας στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων, καθώς και οι επιχειρήσεις οι οποίες διαθέτουν σε μία από τις συνδεδεμένες τα ανωτέρω δικαιώματα ή δυνατότητες επιρροής.....

Άρθρο 39Α. Τεκμηρίωση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών

1. Ημεδαπές επιχειρήσεις που συνδέονται με άλλη επιχείρηση κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 39, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών τους.

.....

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και για τις συναλλαγές του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 39.

3. Ο «φάκελος τεκμηρίωσης» της παραγράφου 1 αποτελείται από:

α. Το «βασικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος είναι κοινός για όλες τις εταιρίες του ομίλου και περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για όλες τις συνδεδεμένες εταιρίες και τα υποκαταστήματα του ομίλου.

β. Τον «ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος συμπληρώνει το «βασικό φάκελο» της προηγούμενης περίπτωσης και περιέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις ελληνικές επιχειρήσεις του ομίλου, τις μόνιμες εγκαταστάσεις της αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα ή τις μόνιμες εγκαταστάσεις της ελληνικής επιχείρησης στην αλλοδαπή.

4. Ο φάκελος τεκμηρίωσης καταρτίζεται μέχρι το τέλος του τέταρτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου.

Άρθρο 39B. Προσδιορισμός μη τεκμηριωμένων τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών

1. Οι τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών κρίνονται μη τεκμηριωμένες στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) μη τήρησης ή μη διάθεσης του φακέλου τεκμηρίωσης στην αρμόδια ελεγκτική αρχή, β) τήρησης ανεπαρκούς ή ανακριβούς φακέλου τεκμηρίωσης, εφόσον προκύπτει αδυναμία ελεγκτικής επαλήθευσης της ορθότητας υπολογισμού ή τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, η οποία δεν θεραπεύεται από τις πρόσθετες πληροφορίες που παρέχονται στον έλεγχο, γ) μη παροχής ή παροχής ανεπαρκών ή ανακριβών πρόσθετων πληροφοριών, εφόσον προκύπτει αδυναμία ελεγκτικής επαλήθευσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών.

2. Οι τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών που κρίνονται μη τεκμηριωμένες προσδιορίζονται από την αρμόδια ελεγκτική αρχή με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία από κάθε πηγή.....”.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία δραστηριοποιείται από την ίδρυσή της μέχρι και σήμερα στην πώληση ανταλλακτικών γεωργικών μηχανημάτων καθώς και την εισαγωγή και διάθεση κι επισκευή μηχανικών εφαρμογών.

Το 2005 ιδρύθηκε η εταιρία «.....» με ΑΦΜ και έδρα τη –Δήμος, η οποία δραστηριοποιείται και εξειδικεύεται στο χονδρικό εμπόριο αγροτικών μηχανημάτων, εξαρτημάτων και εργαλείων. Το ποσοστό συμμετοχής της προσφεύγουσας σε αυτή είναι 70%.

Το 2012 ιδρύθηκε στην της Γερμανίας η εταιρία με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ (VAT NUMBER), η οποία δραστηριοποιείται επίσης στο εμπόριο αγροτικών μηχανημάτων. Σκοπός της είναι η διανομή των ειδών του Ομίλου τόσο στη Γερμανία όσο και στην ευρύτερη περιοχή της Κεντρικής Ευρώπης λόγω ευμενέστερης γεωγραφικής θέσης. Το ποσοστό συμμετοχής της προσφεύγουσας σε αυτή είναι 100%.

Επιπλέον για την υπό κρίση χρήση οι εταιρίες συνδέονται και διοικητικά καθότι η προσφεύγουσα και η εταιρία έχουν κοινή Πρόεδρο του Δ.Σ την κα ενώ η έχει διευθύνοντες συμβούλους επίσης την κα και τον κο

Επειδή, για τις πωλήσεις των εμπορευμάτων (ανταλλακτικών γεωργικών μηχανημάτων) στη συνδεδεμένη αλλοδαπή επιχείρηση (.....-Γερμανία), η προσφεύγουσα τεκμηρίωσε τη συναλλαγή, στον φάκελο τεκμηρίωσης, χρησιμοποιώντας ως ελεγχόμενο μέρος (tested party) την ίδια την προσφεύγουσα {.....}.

Η μέθοδος τεκμηρίωσης της αρχής των ίσων αποστάσεων που υιοθετήθηκε από την προσφεύγουσα, ήταν η μέθοδος του **καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (Transactional Net Margin Method - TNMM)**, κάνοντας χρήση εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων που αντλήθηκαν από τη βάση δεδομένων του οίκου (Έκδοση 49- Απρίλιος 2014) και αφορούσαν σε τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις χονδρικού εμπορίου ανταλλακτικών γεωργικών μηχανημάτων. Χρησιμοποίησε δε, ως δείκτη κερδοφορίας (Profi Level Indicator –PLI), για τις συγκρίσεις που έκανε, τον **δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος)** προς τις πωλήσεις, συγκρίνοντας το με το καθαρό περιθώριο κέρδους το οποίο επιτυγχάνουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις υπό παρόμοιες συνθήκες.

Η προσφεύγουσα πραγματοποίησε έρευνα σε δύο στάδια, το πρώτο με τη χρήση της πανευρωπαϊκής βάσης δεδομένων AMADEUS και το δεύτερο με τη χρήση φύλλου υπολογισμού EXCEL για τη μη αυτοματοποιημένη επισκόπηση των επιχειρηματικών περιγραφών και των ιστοσελίδων των εταιριών. Κατόπιν επεξεργασίας παρέμειναν στο δείγμα πέντε (5) ανεξάρτητες επιχειρήσεις ως δυνητικά

συγκρίσιμες. Από τη συγκριτική ανάλυση των **πέντε (5)** ανεξάρτητων επιχειρήσεων στο οποίο κατέληξε η προσφεύγουσα, προέκυψε ότι το εύρος των ακραίων τιμών του καθαρού λειτουργικού περιθωρίου κέρδους των εταιριών του δείγματος **είναι 3,13% η κατώτερη και 19,77% η ανώτερη**, ενώ η τιμή της διαμέσου είναι 6,26%, και το **αποδεκτό εύρος τιμών για τον βασικό δείκτη “Περιθωρίου Λειτουργικού Κέρδους» είναι από 3,87% έως και 13,45%.**

Επειδή, το καθαρό λειτουργικό περιθώριο της προσφεύγουσας για το υπό κρίση έτος 2013, ανήλθε σε 17,95%, προκύπτει ότι δεν τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων για την τιμή που εφαρμόστηκε για τις πωλήσεις των εμπορευμάτων από την προσφεύγουσα προς την θυγατρική της , αφού το καθαρό λειτουργικό κέρδος των συναλλαγών βρίσκεται πάνω από το αποδεκτό εύρος των ανεξάρτητων εταιριών.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1179/18.7.2013 με Θέμα: Καθορισμός του υποχρεωτικού περιεχομένου του φακέλου τεκμηρίωσης, του περιεχομένου του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, της γλώσσας στην οποία τηρούνται οι ως άνω πληροφορίες, των μεθόδων, τρόπων και διαδικασιών προσδιορισμού των τιμών των συναλλαγών αυτών, της επικαιροποίησης του φακέλου τεκμηρίωσης, καθώς και κάθε άλλης αναγκαίας λεπτομέρειας για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39Α του Κ.Φ.Ε.

“ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α' ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Ημεδαπές επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως νομικής μορφής, που συνδέονται με άλλες επιχειρήσεις κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε., υποχρεούνται να τηρούν φάκελο τεκμηρίωσης τιμών των συναλλαγών τους με αυτές.....

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β' ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΦΑΚΕΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ

..... Όταν ημεδαπή επιχείρηση πραγματοποιεί συναλλαγές με άλλες συνδεδεμένες επιχειρήσεις, ημεδαπές ή αλλοδαπές ή με μόνιμες εγκαταστάσεις της στην αλλοδαπή, καθώς και όταν μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα πραγματοποιούν συναλλαγές με το κεντρικό ή με συνδεδεμένες επιχειρήσεις του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, ο φάκελος τεκμηρίωσης αποτελείται μόνο από τον «ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης».

.....β. Ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης

Ο «ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

- αα) λεπτομερή περιγραφή της επιχείρησης και της στρατηγικής της, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο οικονομικό έτος,
- ββ) λεπτομερή περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών η οποία περιλαμβάνει:
 - i) τη φύση των συναλλαγών (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, χρηματοοικονομικές συναλλαγές, άυλα περιουσιακά στοιχεία, κλπ.),
 - ii) τη ροή των τιμολογίων και
 - iii) το ύψος των συναλλαγών
- γγ) συγκριτική ανάλυση, ήτοι:
 - i) χαρακτηριστικά των περιουσιακών στοιχείων και των υπηρεσιών, καθώς και συναφείς πληροφορίες σχετικά με εσωτερικά και/ή εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, εφόσον διατίθενται
 - ii) λειτουργική ανάλυση (επιτελούμενες λειτουργίες, περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται, επιχειρηματικοί κίνδυνοι),
 - iii) συμβατικοί όροι,
 - iv) οικονομικές συνθήκες και
 - v) ειδικές στρατηγικές της επιχείρησης,
- δδ) επεξήγηση για την επιλογή και την εφαρμογή της/των μεθόδου/ων προσδιορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ' ΜΕΘΟΔΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

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 39 του ν. 2238/1994.

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. 5 του άρθρου 39](#) 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 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 μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (Transactional Net Margin Method - TNMM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, το καθαρό περιθώριο κέρδους μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων συγκρίνεται με το καθαρό περιθώριο κέρδους το οποίο επιτυγχάνουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις υπό παρόμοιες συνθήκες. Το περιθώριο καθαρού κέρδους εξετάζεται σε συνάρτηση προς ορισμένο οικονομικό μέγεθος, όπως κύκλο εργασιών, κόστος κτήσης, χρησιμοποιούμενα πάγια.....

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, 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 τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, η μορφή της συναλλαγής (πώληση ή παραχώρηση χρήσης), το είδος του άυλου περιουσιακού στοιχείου, η διάρκεια και η έκταση της νομικής προστασίας, τα προσδοκώμενα οφέλη από τη χρήση αυτών,
- για τις υπηρεσίες, η φύση και η έκταση παρεχόμενων υπηρεσιών.

β. οι σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται και τα μέσα (κτίρια, εξοπλισμός, άυλα, κλπ) 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, κλπ).

δ. οι οικονομικές συνθήκες των συγκρινόμενων μερών και των συναλλαγών τους, (γεωγραφική θέση, αγοραστική δύναμη, ανταγωνιστικότητα, μέγεθος αγοράς, κόστος παραγωγής, κόστος εργασίας, κλπ.).

ε. ειδικές στρατηγικές που ασκούνται από την επιχείρηση (π.χ. προσπάθεια διείσδυσης σε αγορές, ανάπτυξη νέων και καινοτόμων προϊόντων, αύξηση μεριδίου αγοράς, κλπ.).

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, η φορολογική αρχή δεν αποδέχθηκε τη μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), που επέλεξε η προσφεύγουσα, καθώς, αφενός μεν, δεν δικαιολογήθηκε στον προσκομισμένο φάκελο τεκμηρίωσης ο λόγος απόρριψης της παραδοσιακής μεθόδου του κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost plus), η οποία προκρίνεται ως η πιο αξιόπιστη και προτιμητέα, σε σχέση με τις συναλλακτικές μεθόδους (TNMM), αφετέρου δε, η παραδοσιακή μέθοδος του κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost plus), μπορεί να εφαρμοστεί με αξιοπιστία, καθώς δεν υπάρχουν διαφορές στη δομή του κόστους, εάν αυτή χρησιμοποιηθεί με τη χρήση εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων.

Επίσης, η φορολογική αρχή δεν αποδέχθηκε την επιλογή των συγκριτικών στοιχείων (επιχειρήσεις χονδρικού εμπορίου ανταλλακτικών γεωργικών μηχανημάτων), επειδή: α) οι συγκρίσιμες επιχειρήσεις του δείγματος στο οποίο κατέληξε η ελεγχόμενη στο προσκομισμένο φάκελο τεκμηρίωσης **δεν δημοσιεύουν οικονομικά στοιχεία για το κονδύλι «Κόστος Πωληθέντων»**, ώστε να εφαρμοστεί η παραδοσιακή μέθοδος του κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost plus), β) από τη βάση δεδομένων Tr – Catalyst απορρίφθηκαν αυτόματα επιχειρήσεις με μετόχους που είναι φυσικά πρόσωπα, με αποτέλεσμα τη μείωση της αξιοπιστίας της ανάλυσης.

Περαιτέρω, η φορολογική αρχή δεν αποδέχθηκε την επιλογή του δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τις πωλήσεις, διότι θα έπρεπε να χρησιμοποιηθούν δείκτες καθαρού

περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος, ώστε ο παρανομαστής του δείκτη να είναι ανεξάρτητος της ενδοομιλικής τιμολόγησης και να υπάρχει αντικειμενικό σημείο εκκίνησης των υπολογισμών.

Επειδή, εν κατακλείδι η φορολογική αρχή, έκρινε ότι, η ανάλυση τεκμηρίωσης της προσφεύγουσας για τις πωλήσεις της στη θυγατρική της, δεν τεκμηριώνει την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων, για τους κάτωθι λόγους:

Α) δεν δικαιολογήθηκε στον φάκελο τεκμηρίωσης ο λόγος της απόρριψης της παραδοσιακής μεθόδους του κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους (Cost plus), η οποία θα μπορούσε να εφαρμοστεί και προκρίνεται ως πιο αξιόπιστη και προτιμητέα, σε σχέση με τις συναλλακτικές μεθόδους (TNMM).

Β) δεν χρησιμοποιήθηκαν τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία που είναι διαθέσιμα και αφορούν σε πωλήσεις σε τρίτους ανεξάρτητους πελάτες και είναι πιο αξιόπιστα, λόγω του εσωτερικού τους χαρακτήρα.

Γ) οι συγκρίσιμες επιχειρήσεις του δείγματος στο οποίο κατέληξε η προσφεύγουσα στον προσκομιζόμενο φάκελο τεκμηρίωσης δεν δημοσιεύουν οικονομικά στοιχεία για το κονδύλι «Κόστος πωληθέντων», ώστε να εφαρμοστεί η παραδοσιακή μέθοδος του κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους (Cost plus).

Δ) απορρίφθηκαν αυτόματα από τη βάση δεδομένων Tr-Catalyst, επιχειρήσεις με μετόχους που είναι φυσικά πρόσωπα, με αποτέλεσμα τη μείωση της αξιοπιστίας της ανάλυσης και επομένως, θα πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές, ως προς την επιλογή της ελεγχόμενης πλευράς, ορίζεται: *«Κατά την εφαρμογή της μεθόδου επιπλέον κόστους, της τιμής μεταπώλησης ή της συναλλακτικής μεθόδου καθαρού περιθωρίου, είναι απαραίτητο να επιλεγεί η συναλλασσόμενη πλευρά της οποίας ο χρηματοοικονομικός δείκτης (το μικτό περιθώριο, ή δείκτης καθαρού κέρδους) έχει ελεγχθεί. Η επιλογή της ελεγχόμενης πλευράς πρέπει να είναι σύμφωνη με τη λειτουργική ανάλυση της συναλλαγής. Κατά γενικό κανόνα, η πλευρά που ελέγχεται είναι εκείνη στην οποία η μέθοδος καθορισμού των ενδοομιλικών τιμών μπορεί να εφαρμοστεί με τον πιο αξιόπιστο τρόπο και για την οποία μπορεί να βρεθούν τα πιο αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία, δηλαδή τις περισσότερες φορές είναι αυτή που έχει τη λιγότερο πολύπλοκη λειτουργική ανάλυση.»*

Επειδή, η διαδικασία επιλογής μεθόδου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, αποσκοπεί στο να προσδιοριστεί η καταλληλότερη μέθοδος που θα επαληθεύσει με μαθηματικό τρόπο την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Το εναρκτήριο σημείο επιλογής μιας μεθόδου είναι η κατανόηση της ελεγχόμενης επιχείρησης και των συγκεκριμένων συναλλαγών, η οποία βασίζεται στη λειτουργική ανάλυση. Με την ανάλυση αυτή εξειδικεύεται ποιο πρόσωπο κάνει κάθε δραστηριότητα, το ρίσκο που η κάθε δραστηριότητα ενέχει και τα πάγια που χρησιμοποιεί.

Η επιλογή μιας μεθόδου λαμβάνει υπόψη τα γεγονότα και τις συνθήκες της κάθε υπόθεσης, συνεκτιμώντας τα αντίστοιχα πλεονεκτήματα και αδυναμίες της κάθε μεθόδου, τη φύση των ελεγχόμενων συναλλαγών, τη διαθεσιμότητα αξιόπιστων δεδομένων και το βαθμό συγκρισιμότητας μεταξύ των ελεγχόμενων και των ανεξάρτητων συναλλαγών.

Πρακτικά, το σημαντικότερο στοιχείο για την επιλογή της κατάλληλης μεθόδου είναι η κατανόηση, αφενός της φύσης της ελεγχόμενης συναλλαγής και αφετέρου των συνθηκών κάτω από τις οποίες αυτή πραγματοποιείται. Οι μέθοδοι τεκμηρίωσης συνήθως χρησιμοποιούν πληροφορίες γύρω από συγκρίσιμες συναλλαγές και η έλλειψη αυτών μπορεί να καταστήσει μία μέθοδο, ακόμα και αν αρχικά φαίνεται ως η καταλληλότερη, μη εφαρμόσιμη και μια άλλη μέθοδο περισσότερο αξιόπιστη.

Επιπλέον, δεν υπάρχει οποιαδήποτε προτεραιότητα κατά τη διαδικασία επιλογής της εκάστοτε μεθόδου τεκμηρίωσης. Η καταλληλότερη μέθοδος θα πρέπει να επιλέγεται μόνο λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά γεγονότα της συναλλαγής, τις επικρατούσες συνθήκες, τους παράγοντες

συγκρισιμότητας, τη διαθεσιμότητα συγκρίσιμων συναλλαγών και την πιθανότητα ανάγκης για διόρθωση των δεδομένων προκειμένου να βελτιωθεί η συγκρισιμότητα.

Επειδή, η φορολογικός έλεγχος, επέλεξε **την μέθοδο του κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους (Cost plus)**, καθότι αυτή προκρίνεται ως προτιμητέα και πιο αξιόπιστη, σε σχέση με τις συναλλακτικές μεθόδους (TNMM), διότι δεν υπάρχουν διαφορές στη δομή του κόστους όταν αυτή εφαρμόζεται με τη χρήση εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων.

Οι παραδοσιακές μέθοδοι θεωρούνται ως το πλέον άμεσο μέσο για να διαπιστωθεί εάν οι συνθήκες στις εμπορικές και οικονομικές σχέσεις μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι ίσων αποστάσεων. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι οποιαδήποτε διαφορά στην τιμή μιας ελεγχόμενης συναλλαγής από την τιμή μιας συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης συναλλαγής μπορεί κανονικά να εντοπιστεί άμεσα στις εμπορικές και οικονομικές σχέσεις που δημιουργούνται ή επιβάλλονται μεταξύ των επιχειρήσεων και οι συνθήκες ίσων αποστάσεων μπορούν να καθιερωθούν αντικαθιστώντας άμεσα την τιμή της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης συναλλαγής με την τιμή της ελεγχόμενης συναλλαγής.

Εξάλλου, η επιλογή των παραδοσιακών μεθόδων σε σχέση με τις μη παραδοσιακές, προκρίνεται και στις οδηγίες που έχουν δοθεί από την φορολογική αρχή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1179/2013, όπου στο ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ' ορίζεται πως: "...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, οι επιχειρήσεις μπορούν αιτιολογημένα να εφαρμόσουν τις συναλλακτικές μεθόδους".

Επειδή, η μέθοδος του κόστους συν κέρδους (Cost Plus Method) έχει σαν αφετηρία το κόστος που προκύπτει σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή για τα μεταβιβαζόμενα αγαθά ή τις παρεχόμενες υπηρεσίες προς έναν ανεξάρτητο αγοραστή. Κατόπιν, ένα κατάλληλο ποσοστό προστίθεται στο κόστος αυτό ώστε να διαμορφωθεί ένα κατάλληλο μεικτό κέρδος για τις επιτελούμενες λειτουργίες, τους αναλαμβανόμενους κινδύνους, τα χρησιμοποιηθέντα περιουσιακά στοιχεία και τις συνθήκες της αγοράς.

Ο μαθηματικός τύπος που εκφράζει την ορθή ενδοομιλική τιμή μέσα από τη συνθήκη της συγκεκριμένης μεθόδου είναι:

$TP = COGS * (1 + \text{cost plus mark-up})$, όπου:

– TP= η τιμή ενδοομιλικής συναλλαγής

– COGS= το κόστος πωληθέντων (cost of goods sold)

– Cost Plus (Mark-Up) = το περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους, που ορίζεται ως ο λόγος του μικτού κέρδους προς το κόστος πωληθέντων.

Η συγκεκριμένη μέθοδος αποτιμά κατά πόσο μια ενδοομιλική τιμολόγηση τηρεί τους όρους της ελεύθερης αγοράς, αναφορικά με το περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους που χρεώθηκε. Συγκρίνει δηλαδή το περιθώριο που κερδίζει το ελεγχόμενο συμβαλλόμενο μέρος για την παρασκευή των προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών με τα περιθώρια μικτού κέρδους επί κόστους (markup) που κερδίζουν συγκρίσιμες ανεξάρτητες εταιρίες.

Σύμφωνα με αυτή τη μέθοδο, η ενδοομιλική τιμή ισούται με το κόστος παραγωγής των ενσώματων αγαθών συν ένα κατάλληλο περιθώριο μικτού κέρδους επί του κόστους, το οποίο ορίζεται ως ο λόγος του μικτού κέρδους προς το κόστος πωληθέντων (χωρίς τον συνυπολογισμό των λειτουργικών εξόδων) μιας συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης συναλλαγής.

Είναι σημαντικό να διευκρινιστεί ότι η λογιστική συνέπεια είναι εξαιρετικά σημαντική για την εφαρμογή της μεθόδου του κόστους συν κέρδους. Η εφαρμογή διαφορετικών λογιστικών αρχών στην ελεγχόμενη και μη ελεγχόμενη συναλλαγή μπορεί να καταλήξει σε ασυνεπή υπολογισμό του μικτού κέρδους. Ως εκ τούτου, κατάλληλες προσαρμογές των λογιστικών αρχών είναι αναγκαίες ώστε να εξασφαλιστεί ότι το περιθώριο μικτού κέρδους επί του κόστους υπολογίζεται με τον ίδιο τρόπο για το ελεγχόμενο συμβαλλόμενο μέρος και για τις συγκρίσιμες εταιρίες. Γενικά, τα κόστη και τα έξοδα μιας εταιρίας κανονικά εντάσσονται σε μία από τις παρακάτω κατηγορίες: (1) άμεσο κόστος παραγωγής ενός

αγαθού ή μιας υπηρεσίας, (2) έμμεσα κόστη παραγωγής και (3) λειτουργικά έξοδα. Το περιθώριο μικτού κέρδους που χρησιμοποιείται στη μέθοδο του κόστους συν κέρδους είναι ένα περιθώριο κέρδους το οποίο υπολογίζεται αν από την τιμή πώλησης αφαιρεθούν μόνο τα άμεσα και έμμεσα κόστη παραγωγής.

Επειδή, ο δείκτης κερδοφορίας (Profit level indicator-PLI) που εφαρμόστηκε είναι το μικτό περιθώριο κέρδους προς το κόστος πωληθέντων, ώστε να συγκριθεί η κερδοφορία της προσφεύγουσας κατά την ενδοομιλική της συναλλαγή (πωλήσεις ανταλλακτικών γεωργικών μηχανημάτων στη συνδεδεμένη) με την κερδοφορία της κατά την πώληση σε τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Ο παρονομαστής του δείκτη είναι το κόστος πωληθέντων, καθότι αυτό δεν επηρεάζεται από την ενδοομιλική τιμολόγηση και υπάρχει αντικειμενικό σημείο εκκίνησης των υπολογισμών.

Επειδή, η φορολογική αρχή, επέλεξε ως πιο αξιόπιστα, τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, που αφορούν σε πωλήσεις σε τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις, διότι τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία είναι πιο αξιόπιστα, λόγω του εσωτερικού τους χαρακτήρα. Επιπλέον, διασφαλίζεται ότι ακολουθούνται πανομοιότυπες λογιστικές πρακτικές σε σχέση με την δομή του κόστους.

Ακόμη, οι συγκρίσιμες επιχειρήσεις του δείγματος στο οποίο κατέληξε η προσφεύγουσα (εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία) θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν εξίσου, αν δημοσίευαν τα οικονομικά στοιχεία για το “κόστος πωληθέντων”.

Εξάλλου, τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία έχουν πιο άμεση και στενότερη σχέση με την ενδοομιλική συναλλαγή, σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση-Ιούλιος 2010), που στην παρ. 3.27 αναφέρουν: “Το Βήμα 4 της τυπικής διαδικασίας που περιγράφεται στην παράγραφο 3.4 είναι η επισκόπηση εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων που μπορεί να υπάρχουν. Τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία μπορεί να έχουν μια πιο άμεση και στενότερη σχέση με την ελεγχόμενη συναλλαγή από τα εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Η οικονομική ανάλυση μπορεί να είναι ευκολότερη και πιο αξιόπιστη, καθώς θα βασίζεται σε πανομοιότυπα λογιστικά πρότυπα και πρακτικές μεταξύ της εσωτερικά συγκρίσιμης συναλλαγής και της ελεγχόμενης συναλλαγής. Επιπροσθέτως, η πρόσβαση στην πληροφόρηση για εσωτερικά συγκρίσιμες συναλλαγές μπορεί να είναι πιο ολοκληρωμένη και λιγότερο δαπανηρή”.

Επειδή, η φορολογική αρχή, υπολόγισε το μικτό περιθώριο κέρδος προς το κόστος πωληθέντων της προσφεύγουσας, αφαιρώντας από την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης, τις πωλήσεις που έγιναν στους ενδοομιλικούς της πελάτες (συνδεδεμένες επιχειρήσεις), ως κάτωθι:

	Σύνολο επιχείρησης	Πωλήσεις στην	Πωλήσεις στην	Πωλήσεις σε τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις
Πωλήσεις	5.890.934,01	121.225,71	262.558,72	5.507.149,58
Κόστος πωληθέντων	3.167.704,64	83.315,12	118.289,74	2.966.099,78
Μικτό κέρδος	2.723.229,37	37.910,59	144.268,98	2.541.049,80
Δείκτης μικτού περιθωρίου κέρδους προς το κόστος πωληθέντων	85,97%	45,50%	121,96%	85,67%

Επειδή, προέκυψε θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, καθώς ο δείκτης μικτού περιθωρίου κέρδους προς το κόστος πωληθέντων για τις ενδοομιλικές πωλήσεις στην (45,50%) υπολείπεται σημαντικά του δείκτη μικτού περιθωρίου κέρδους

προς το κόστος πωληθέντων για τις πωλήσεις σε τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις (85,67%), η δε διαφορά των δεικτών είναι 40,17%.

Επειδή, ορθά ο φορολογικός έλεγχος, υπολόγισε ως λογιστική διαφορά το ποσό των 33.467,68€ {κόστος πωληθέντων 83.315,12 € * 40,17%}.

Επειδή, η προσφεύγουσα, ισχυρίζεται, ότι, *“ο φορολογικός έλεγχος χρησιμοποίησε το σύνολο των πωλήσεων της εταιρείας προς τρίτα μέρη χωρίς να υπάρχει οποιαδήποτε αξιολόγηση των χαρακτηριστικών των συναλλαγών που να αιτιολογεί την σύγκριση των σχετικών ποσοστών κερδοφορίας”*.

Επειδή, ο ως άνω ισχυρισμός, δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται, καθώς, η προσφεύγουσα, στη σελίδα 26 του φακέλου τεκμηρίωσης και συγκεκριμένα στην παράγραφο 4.3.2 Πωλήσεις και τιμολογιακή πολιτική, αναφέρει τα εξής: *“...σε γενικές γραμμές η Εταιρεία τηρεί ενιαίο τιμοκατάλογο για τις πωλήσεις των εμπορευμάτων της και στον οποίο εφαρμόζονται ποσοστά έκπτωσης με βάση τα διάφορα κριτήρια για τον κάθε πελάτη. Οι τελικές τιμές πώλησης προς τους πελάτες προσδιορίζεται μετά από μια ανάλυση πωλήσεων κι ανάλογα με το προφίλ του κάθε πελάτη...”*. Επιπλέον, δεν προσκόμισε συμβάσεις με συγκεκριμένους όρους που να δικαιολογούν την τιμή που θα εφαρμόζε σε περιπτώσεις διαφορετικών χαρακτηριστικών στο σύνολο των συναλλαγών της, με τις ενδοομιλικές συναλλαγές της αλλά και με τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις.

Το είδος των εμπορευμάτων της (ανταλλακτικά γεωργικών μηχανημάτων) είναι συγκεκριμένο και δεν απαιτούνται ειδικές μετατροπές και επεξεργασία για κάθε πελάτη ώστε να υπάρχει και ποιοτικό στοιχείο διαφοροποίησης. Εξάλλου στο πρόγραμμα αποθήκης που τηρεί στα αρχεία της, οι κωδικοί των ειδών είναι συγκεκριμένοι.

Επειδή, η προσφεύγουσα, μεταξύ των άλλων ισχυρίζεται, ότι *“η χρήση εταιρειών με μετόχους φυσικά πρόσωπα ενδεχομένως να αύξανε τον αριθμό του δείγματος των συγκρίσιμων εσωτερικών στοιχείων και να άλλαζε το αποδεκτό ενδοτεταρτημοριακό εύρος...”*

Επειδή, ο ως άνω ισχυρισμός, δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται, καθώς, η προσφεύγουσα θα έπρεπε να είχε συμπεριλάβει στο αυτόματα αναζητούμενο δυνητικά συγκρίσιμο δείγμα, επιχειρήσεις με μετόχους που είναι φυσικά πρόσωπα καθώς δεν είναι συνδεδεμένες διότι αυτό είχε ως αποτέλεσμα την μείωση της αξιοπιστίας της ανάλυσης.

Επειδή, δεν γίνεται δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι *“στο επίπεδο των συνολικών ενδοομιλικών συναλλαγών της το μικτό περιθώριο κέρδους είναι υψηλό...”*, καθώς θα πρέπει να ληφθεί συνολικά υπόψη το μικτό περιθώριο κέρδους από τις πωλήσεις αποκλειστικά στην αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση, και αυτό διότι, για την εφαρμογή της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης ένα κατάλληλο επίπεδο μερισμού των λογαριασμών είναι απαραίτητο, ώστε να εξεταστεί με ακρίβεια και αξιοπιστία η τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος, **τεκμηριωμένα και με σαφήνεια κατέληξε στο συμπέρασμα**, ότι, για τις πωλήσεις της προσφεύγουσας προς την θυγατρική της, έπρεπε να επιλεγεί η μέθοδος του κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους {Cost plus}, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 18.12.2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες

Επειδή, εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι νομίμως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./27.01.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της κάτωθι πράξης:

της υπ' αριθ./**2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2013 (οικονομικό έτος 2014), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:
ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 14.145,31 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.