



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : **2131604553**

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 27/11/2020

Αριθμός απόφασης: 2492

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4 της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) όπως κυρώθηκε με τον νόμο 4684/2020 (Α' 86) καθώς και της υπ' αριθμ. Α1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β2088/31-05-2020) .

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

3. Την αριθ. 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 με ημερομηνία κατάθεσης **10/07/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....»,

ΑΦΜ με έδρα στον Δήμο στη ΒΙ.ΠΕ., επί της της οδού κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ):

α) της υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2015-31.12.2015

β) της υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2016-31.12.2016

γ) της υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2017-31.12.2017

και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **10/07/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», **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:

α)Με την υπ' αριθμ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2015-31.12.2015 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος 23.491,46 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 11.745,73 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό 35.237,19 ευρώ.

β)της υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2016-31.12.2016 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος 166.154,48 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 83.077,24 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό 249.231,72 ευρώ.

γ)της υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος 101.997,01 ευρώ πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4174/2013 ποσού 50.998,51 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό 152.995,52 ευρώ.

Οι ως άνω διαφορές φόρου εισοδήματος καταλογίσθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 25/05/2020 έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Ειδικότερα δυνάμει της με αριθμ...../2019 εντολής ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στην τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών που αφορούσαν τις πωλήσεις προϊόντων προς την συνδεδεμένη εταιρεία και οι οποίες προσαύξησαν τα ακαθάριστα έσοδα και τα αποτελέσματα των φορολογικών ετών ως εξής:

	2015	2016	2017
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	2.889.262,00	2.908.926,89	287.497,00
ΣΜΚ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	25,54%	25,54%	30,83%

ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ			
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ	737.917,51	742.939,93	88.635,33
ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ (α)	3.627.179,51	3.651.866,82	376.132,33
ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ (β)	3.159.065,04	3.177.378,89	313.069,39
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (γ)=(α)-(β)	468.114,47	474.487,93	63.062,94

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- **Οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν γιατί εσφαλμένως ο έλεγχος απέρριψε την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών η οποία βασίστηκε στο γεγονός ότι οι υπό κρίση συναλλαγές αφορούν σε παροχή υπηρεσιών διαμεσολάβησης.** Αντικείμενο δραστηριότητας της εταιρείας είναι η διαμεσολάβηση για ανάπτυξη προϊόντων ιδιωτικής ετικέτας (private label) για τρίτους συνεργαζόμενους πελάτες καθώς και η ανάπτυξη προϊόντων για δικό της λογαριασμό (own brand). Στην υπό κρίση περίπτωση η εταιρεία τυπικά αγοράζει και μεταπωλεί τα εν λόγω προϊόντα παρέχοντας ουσιαστικά υπηρεσίες διαμεσολάβησης για την εξεύρεση και ανάπτυξη προϊόντων ιδιωτικής ετικέτας. Η τιμολόγηση από τις εταιρείες παραγωγούς προς την προσφεύγουσα και η μετέπειτα τιμολόγηση από την προσφεύγουσα προς τους πελάτες πραγματοποιείται κυρίως για δύο λόγους :

-αφενός για επιχειρηματικούς σκοπούς προκειμένου να είναι σε θέση να αποκομίσει το μέγιστο δυνατό κέρδος χωρίς να αποκαλύπτει την τιμή που επιτυγχάνει κατά την διαπραγμάτευση από τους προμηθευτές.

-αφετέρου για διαχειριστικούς λόγους καθώς οι πελάτες κατά κανόνα δεν επιθυμούν να συναλλάσσονται με την πληθώρα των εταιριών παραγωγών αλλά με μια εταιρεία εν προκειμένω την προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα σχετικά με την δραστηριότητά της στην ανάπτυξη προϊόντος για λογαριασμό του πελάτη λειτουργεί ως διαχειριστής της παραγγελίας του πελάτη αναλαμβάνοντας χαμηλούς εμπορικούς και πιστωτικούς κινδύνους για τον λόγο αυτό η αμοιβή που εισπράττει για την εν λόγω υπηρεσία διαμεσολάβησης που παρέχει, είναι χαμηλή σε αντίθεση με την δραστηριότητά της στην ανάπτυξη προϊόντων για δικό της λογαριασμό (own brand) όπου οι κίνδυνοι είναι περισσότεροι.

Σε κάθε περίπτωση τα κριτήρια τα οποία καθορίζουν την τιμολογιακή πολιτική της προσφεύγουσας στις υπηρεσίες που παρέχει ανά πελάτη είναι οι λειτουργίες που επιτελεί κατά περίπτωση, καθώς επίσης και άλλα επιπλέον στοιχεία όπως είναι για παράδειγμα το ύψος των πωλήσεων, η πιστωτική πολιτική, το είδος του πελάτη (χονδρέμπορος-λιανέμπορος), ο τόπος αποστολής των εμπορευμάτων.

- **Οι πωλήσεις προϊόντων από την προς την συνδεδεμένη εταιρεία έχουν πραγματοποιηθεί στα πλαίσια προφορικής συμφωνίας μεταξύ τους σύμφωνα με την οποία η έχει αναθέσει στην προσφεύγουσα υπηρεσίες διαμεσολάβησης από την πλευρά της προσφεύγουσας ώστε να την προμηθεύσει με προϊόντα ιδιωτικής ετικέτας για το πελατολόγιό της.** Δεδομένου ότι δεν υφίσταται σχετικό συμφωνητικό ή άλλο έγγραφο που να ρυθμίζει τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των δύο εμπλεκόμενων μερών αναφορικά με τις εν λόγω συναλλαγές, αυτές καθορίζονται με βάση τις κοινά αποδεκτές εμπορικές αρχές και το γεγονός ότι οι δύο εταιρείες ανήκουν στον ίδιο Όμιλο. Σημειώνεται ότι το κριτήριο με βάση το οποίο θα πρέπει να δημιουργηθεί το συγκρίσιμο δείγμα εταιρειών είναι οι λειτουργίες που επιτελούνται και οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται καθώς και τα πάγια που χρησιμοποιούνται για την προς τεκμηρίωση συναλλαγή. Ως εκ τούτου για να δημιουργηθεί το δείγμα των συγκρίσιμων εταιρειών για τις ελεγχόμενες χρήσεις λήφθηκαν υπόψη επιχειρήσεις οι οποίες επιτελούν παρόμοιες λειτουργίες και αναλαμβάνουν παρόμοιους κινδύνους ήτοι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών διαμεσολάβησης. Τέλος ο κωδικός άσκησης δραστηριότητας ΚΑΔ 46.19 «Εμπορικοί αντιπρόσωποι που μεσολαβούν στην πώληση διαφόρων ειδών».
- **Εσφαλμένως ο έλεγχος θεώρησε ότι υπάρχει έλλειμμα συγκρισιμότητας στα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία ως προς τον όγκο των πωλήσεων στη συνδεδεμένη επιχείρηση Οι κρίσιμες συναλλαγές με την συνδεδεμένη εταιρεία ήταν σε αρμονία με την αρχή των ίσων αποστάσεων και προς επίρρωση της θέσης αυτής τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου μια ανάλυση οικονομικών στοιχείων αντίστοιχων συναλλαγών (εσωτερική σύγκριση) δηλαδή συναλλαγών που εμπίπτουν είτε στην κατηγορία της ανάπτυξης των προϊόντων ιδιωτικής ετικέτας για λογαριασμό πελατών είτε στην κατηγορία των own brand προϊόντων με απευθείας αποστολή σε λοιπούς πελάτες της εταιρείας. Με βάση τα εν λόγω στοιχεία όπως παρατίθενται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή (σελίδα 13-77) για τις υπό κρίση συναλλαγές η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έχει τηρηθεί η αρχή των ίσων αποστάσεων.**
- **Το συγκριτικό δείγμα εταιρειών που ο έλεγχος χρησιμοποίησε για να καταλήξει στα εσφαλμένα περιθώρια δεν ήταν αντιπροσωπευτικό διότι οι συγκεκριμένες εταιρείες δεν είναι συγκρίσιμες με την προσφεύγουσα.** Δεδομένης της ανάλυσης των λειτουργιών και της επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας εταιρείας στον κλάδο προϊόντων ιδιωτικής ετικέτας με τις ιδιαιτερότητες που τον χαρακτηρίζουν, το δείγμα με τις ελληνικές επιχειρήσεις χονδρικού εμπορίου ειδών διατροφής και προϊόντων σούπερ μάρκετ του ελέγχου δεν είναι συγκρίσιμο καθώς οι λειτουργίες που επιτελούνται, τα πάγια που χρησιμοποιούνται και οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται διαφοροποιούνται σε μεγάλο βαθμό. Σύμφωνα με τις οδηγίες του ΟΟΣΑ στις περιπτώσεις που επιλέγεται να εξετάζεται το μικτό αντί του λειτουργικού περιθωρίου κέρδους προκειμένου να πληρείται το κριτήριο της συγκρισιμότητας πέραν της εγγενούς αδυναμίας που θα μπορούσε να οφείλεται σε εφαρμογή διαφορετικών λογιστικών αρχών θα πρέπει αφενός οι συγκρινόμενες μη ελεγχόμενες εταιρείες να

εμπορεύονται είδη τα οποία προσομοιάζουν σε σημαντικό βαθμό με αυτά της ελεγχόμενης συναλλαγής και αφετέρου οι εταιρείες του δείγματος να επιτελούν αντίστοιχες λειτουργίες και να αναλαμβάνουν αντίστοιχους κινδύνους. Εν προκειμένω οι παραπάνω προϋποθέσεις δεν πληρούνται. Ειδικότερα αφενός πέραν της σημαντικής διαφοροποίησης των ειδών που εμπορεύονται οι συγκεκριμένες μη ελεγχόμενες εταιρείες του δείγματος σε σχέση με τα είδη της εταιρείας της προσφεύγουσας παράλληλα υφίσταται και η θεμελιώδης διαφοροποίηση σύγκρισης επώνυμων προϊόντων με προϊόντα ιδιωτικής ετικέτας και αφετέρου και οι λειτουργίες που επιτελεί και οι κίνδυνοι που αναλαμβάνει αυτή.

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

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

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

Επειδή στην Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1144/2014 ορίζεται:

«Το κεφάλαιο Ζ΄ της ΠΟΛ 1097/2014 αντικαθίσταται ως εξής:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ΄ ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ - ΑΠΟΔΕΚΤΟ ΕΥΡΟΣ ΤΙΜΩΝ Ή ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ -ΜΗ ΠΛΗΡΕΙΣ Ή ΜΗ ΕΠΑΡΚΕΙΣ ΦΑΚΕΛΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ Για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείται η «αρχή της ανοικτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle)», όπως περιγράφεται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΕ. Η αρχή αυτή αποτυπώνεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Προτύπου Φορολογικών Συμβάσεων Εισοδήματος και Κεφαλαίου του ΟΟΣΑ (OECD Model Tax Convention on Income and Capital) και έχει ως ακολούθως: «Εάν επικρατούν ή επιβάλλονται στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις των δύο (συνδεδεμένων) επιχειρήσεων όροι διαφορετικοί από εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε τα κέρδη τα οποία, αν δεν υπήρχαν οι όροι αυτοί, θα μπορούσαν να είχαν πραγματοποιηθεί από μια από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων δεν πραγματοποιήθηκαν, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής και να φορολογηθούν ανάλογα.» Για την διαπίστωση εφαρμογής της παραπάνω αρχής, λαμβάνονται υπόψη, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε., οι «Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ περί Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων για τις Πολυεθνικές Επιχειρήσεις και τις Φορολογικές Αρχές (OECD

Transfer Pricing Guidelines for Tax Administrations and Multinational Enterprises)», όπως κάθε φορά επικαιροποιούνται (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση 2010).

Σύμφωνα με τις οδηγίες αυτές, οι μέθοδοι διακρίνονται ανάλογα με τη λειτουργία που επιτελούν ως ακολούθως:

α. Στις παραδοσιακές ή κλασσικές μεθόδους:

αα. Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής

ββ. Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης

γγ. Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους.

β. Στις συναλλακτικές μεθόδους οι οποίες βασίζονται στα κέρδη (μικτά ή καθαρά):

αα. Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής και

ββ. Μέθοδος επιμερισμού κερδών.

Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price Method - CUP)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής συγκρίνεται με την τιμή μιας παρόμοιας συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Μέθοδος Τιμής Μεταπώλησης (Resale Price Method - RPM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής είναι ίση με την τιμή μεταπώλησης προϊόντος ή υπηρεσίας που έχει αγοραστεί από συνδεδεμένη επιχείρηση σε ανεξάρτητη επιχείρηση μείον το μικτό περιθώριο κέρδους που θα πραγματοποιείτο σε παρόμοια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων.

Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost plus Method - CPM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής καθορίζεται εφαρμόζοντας επί του κόστους ένα κατάλληλο περιθώριο κέρδους, όπως αυτό θα ίσχυε σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής λαμβάνονται υπόψη τα άμεσα και έμμεσα κόστη που βαρύνουν τη συναλλαγή.

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

Με βάση τη μέθοδο αυτή, το καθαρό περιθώριο κέρδους μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε σχέση με ένα κατάλληλο μέγεθος (π.χ. κύκλος εργασιών, κόστος, πάγια) συγκρίνεται με το καθαρό περιθώριο κέρδους το οποίο επιτυγχάνουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε σχέση με το ίδιο μέγεθος και υπό παρόμοιες συνθήκες.

Μέθοδος επιμερισμού κερδών (Profit Split Method - PSM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, το καθαρό κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από μία ενδοομιλική συναλλαγή κατανέμεται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ανάλογα με τη συνεισφορά τους στη συναλλαγή, όπως αυτό θα προέκυπτε σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων.

Οι παραδοσιακές μέθοδοι είναι ο αμεσότερος τρόπος για να εξακριβωθεί κατά πόσον οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ακολουθούν την αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arm's Length Principle). Κατά συνέπεια, οι παραδοσιακές μέθοδοι προτιμώνται των άλλων μεθόδων. Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν διαθέσιμα ή επαρκή στοιχεία για την εφαρμογή των παραδοσιακών μεθόδων και

συγκεκριμένα, εάν δεν υπάρχουν διαθέσιμα πλήρως συγκρίσιμα στοιχεία, οι επιχειρήσεις μπορούν αιτιολογημένα να εφαρμόσουν τις συναλλακτικές μεθόδους.

Για την εφαρμογή των ως άνω μεθόδων, χρησιμοποιούνται συγκριτικά στοιχεία, τα οποία διακρίνονται σε:

α) εσωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές της κρινόμενης επιχείρησης με μια ανεξάρτητη επιχείρηση ή συγκρίσιμες συναλλαγές μιας συνδεδεμένης με την κρινόμενη επιχείρηση με μια ανεξάρτητη επιχείρηση και

β) εξωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων προς την κρινόμενη επιχείρηση.

Ως συγκρίσιμες συναλλαγές νοούνται αυτές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους ειδικότερους όρους δεν μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα ή η επίδραση των διαφορών αυτών μπορεί να 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, κ.λπ.) που χρησιμοποιούνται, τα οποία αποτελούν στοιχεία της λειτουργικής ανάλυσης (functional analysis) που περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης.

γ. οι συμβατικοί όροι, δηλαδή ο καταμερισμός ευθυνών, κινδύνων και οφελών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (προθεσμίες, εγγυητικοί όροι σε συμβόλαια, κ.λπ.).

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

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

Σε περίπτωση που διενεργούνται συναλλαγές που δεν μπορούν να διαχωριστούν από οικονομικής απόψεως, αυτές εξετάζονται ενιαία, τόσο ως προς τη συγκριτική ανάλυση όσο και ως προς την εφαρμογή της μεθόδου καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Για την άντληση συγκριτικών στοιχείων οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν και οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων αυτής (ονομασία, πάροχος, έκδοση, πλήθος στοιχείων κ.λπ.).

Σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημόριων. Ο προσδιορισμός των τεταρτημόριων 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 στο άρθρο 5 και 8 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται :

«άρθρο 5

1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά....

άρθρο 8

1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε:

α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός αυλού αγαθού.

β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.....».

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται :

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή εν προκειμένω δυνάμει της με αριθμ...../2019 εντολής ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στην τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών που αφορούσαν τις πωλήσεις προϊόντων προς την συνδεδεμένη εταιρεία

Για την τεκμηρίωση των συναλλαγών με την εταιρεία η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε τον προβλεπόμενο φάκελο τεκμηρίωσης. Ωστόσο η τεκμηρίωση από την πλευρά της προσφεύγουσας εταιρείας αμφισβητήθηκε από τον έλεγχο διότι σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις σελίδες 50-73 της οικείας έκθεσης ελέγχου το δείγμα το οποίο χρησιμοποίησε η προσφεύγουσα αφορούσε σε αλλοδαπές επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών διαμεσολάβησης ενώ οι συναλλαγές αφορούσαν σε χονδρική πώληση εμπορευμάτων και πραγματοποιήθηκαν εντός της Ελλάδας.

Ο έλεγχος στην συνέχεια δημιούργησε νέο συγκρίσιμο δείγμα με ελληνικές επιχειρήσεις χονδρικού εμπορίου ειδών διατροφής και προϊόντων σούπερ μάρκετ χρησιμοποιώντας πληροφόρηση από την

βάση δεδομένων Tr-Catalyst ώστε να αξιολογηθεί η τήρηση η μη της αρχής των ίσων αποστάσεων και στο πλαίσιο της ανάλυσης τω ενδοομιλικών συναλλαγών επιλέχθηκε η μέθοδος του κόστους συν (C+) καθώς το ελεγχόμενο μέρος ενεργεί ως μεταπωλητής επιτελεί απλές λειτουργίες, δεν παρέχει κάποια πολύτιμη και μοναδική συνεισφορά σε σχέση με αυτές και δεν αναλαμβάνει ασυνήθιστα μεγάλους κινδύνους.

Σύμφωνα με τα αποτελέσματα της συγκεκριμένης ελεγκτικής επαλήθευσης διαπιστώθηκαν διαφορές οι οποίες προσαύξησαν τα ακαθάριστα έσοδα και τα αποτελέσματα των φορολογικών ετών ως εξής :

	2015	2016	2017
ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ	3.159.065,04	3.177.378,89	313.069,39
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	2.889.262,00	2.908.926,89	287.497,00
ΜΕΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	269.803,04	268.452,00	25.572,39
ΣΜΚ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΒΙΒΛΙΩΝ	9,34%	9,23%	8,89%
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	2.889.262,00	2.908.926,89	287.497,00
ΣΜΚ ΕΠΙ ΚΟΣΤΟΥΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	25,54%	25,54%	30,83%
ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ	737.917,51	742.939,93	88.635,33
ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΑΡΧΗ ΤΩΝ ΙΣΩΝ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΝ (α)	3.627.179,51	3.651.866,82	376.132,33
ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ (β)	3.159.065,04	3.177.378,89	313.069,39
ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (γ)=(α)-(β)	468.114,47	474.487,93	63.062,94

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία τόσο κατά τον έλεγχο όσο και με την ενδικοφανή προσφυγή αμφισβητεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου και επικαλείται τους **παρακάτω κύριους ισχυρισμούς:**

-οι συγκεκριμένες συναλλαγές αφορούν τυπικά σε χονδρική πώληση και ουσιαστικά σε υπηρεσίες διαμεσολάβησης. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της αναφέρει ότι το αντικείμενο της εταιρείας είναι η διαμεσολάβηση για ανάπτυξη προϊόντων ιδιωτικής ετικέτας -private label (κυρίως τρόφιμα, προϊόντα προσωπικής φροντίδας και καθημερινής συντήρησης νοικοκυριού) για λογαριασμό τρίτων συνεργαζόμενων πελατών καθώς και η ανάπτυξη προϊόντων για δικό της λογαριασμό (own brand).

Οι υπό κρίση συναλλαγές αφορούν κυρίως (74% και για τις τρεις χρήσεις) σε ανάπτυξη προϊόντων για λογαριασμό της (περίπτωση PRIVATE LABEL) ένα μικρότερο μερίδιο ανήκει στην περίπτωση OWN BRAND με αποστολή απευθείας στον πελάτη (16% και για τις τρεις χρήσεις) και το 10% αφορά σε κατηγορία επίσης OWN BRAND μέσω της αποθήκης της.

Για τις ως άνω περιπτώσεις η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι επιτελεί τις παρακάτω δραστηριότητες και λόγω του χαμηλού κινδύνου αυτών έχει και χαμηλή κερδοφορία:

ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ	ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΕΣ	ΚΙΝΔΥΝΟΙ	ΚΕΡΔΟΦΟΡΙΑ
Ανάπτυξη προϊόντων PRIVATE LABEL	Διαμεσολάβηση και εξυπηρέτηση πελατών	Εμπορικός και πιστωτικός	Χαμηλή

Ανάπτυξη προϊόντων OWN BRAND-Αποστολή απευθείας στον πελάτη	Διαμεσολάβηση και εξυπηρέτηση πελατών και προώθηση πωλήσεων	Εμπορικός και πιστωτικός	χαμηλή προς μεσαία
Ανάπτυξη προϊόντων OWN BRAND	Διαμεσολάβηση και εξυπηρέτηση πελατών και προώθηση πωλήσεων	Εμπορικός πιστωτικός και διατήρησης αποθεμάτων	Μεσαία

Και με βάση τα ανωτέρω διαχωρίζει τις πωλήσεις της ανάλογα και συγκεκριμένα ως εξής:

	2015	2016	2017
ΠΡΟΪΟΝΤΑ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΕΤΙΚΕΤΑΣ (PRIVATE LABEL)			
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	3.010.072	4.247.988	7.496.836
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	267.243	351.070	615.299
ΜΙΚΤΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ %	8,88%	8,26%	8,21%
ΠΡΟΪΟΝΤΑ OWN BRAND ΑΠΕΥΘΕΙΑΣ ΣΤΟΝ ΠΕΛΑΤΗ			
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	5.341.949	4.678.739	4.554.365
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	414.359	392.170	403.832
ΜΙΚΤΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ %	7,76%	8,38%	8,87%
ΠΡΟΪΟΝΤΑ OWN BRAND			
ΠΩΛΗΣΕΙΣ	4.611.872	5.382.856	5.981.095
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	774.454	949.947	1.063.108
ΜΙΚΤΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ %	16,79%	17,65%	17,77%
ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	12.963.893	14.309.583	18.032.296
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	1.456.056	1.693.187	2.082.239
ΜΙΚΤΟ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟ ΚΕΡΔΟΥΣ %	11,23%	11,83%	11,55%

Ωστόσο:

α) Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε βάσει των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων των υπό κρίση συναλλαγών ότι πρόκειται για πώληση εμπορευμάτων που εμπίπτει στον ορισμό της παράδοσης αγαθών καθώς η/..... ζητάει την αγορά αγαθών δική της ετικέτας βάσει συγκεκριμένων χαρακτηριστικών από την προσφεύγουσα και η οποία με την σειρά της δίνει εντολή στους προμηθευτές της να την προμηθεύσουν με αυτά. Η αγορά των προϊόντων από την προσφεύγουσα καλύπτεται με δελτία αποστολής, τιμολόγια πώλησης, τιμολόγια πώλησης-δελτία αποστολής των προμηθευτών της. Ομοίως δε και για τις πωλήσεις που πραγματοποιεί η προσφεύγουσα προς τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις εκδίδονται επίσης δελτία αποστολής, τιμολόγια πώλησης, τιμολόγια πώλησης-δελτία αποστολής. Βάσει των ανωτέρω διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα αγοράζει αρχικά εμπορεύματα για δικό της λογαριασμό (απόκτηση κυριότητας αυτών)

και στην συνέχεια τα πουλά αυτούσια στις συνδεδεμένες επιχειρήσεις ως εκ τούτου δεν υφίσταται περίπτωση τιμολόγησης υπηρεσίας διαμεσολάβησης (όπως περίπτωση εκκαθάρισης πωλήσεων και προμήθειας επ' αυτών) αλλά περίπτωση τιμολόγησης λόγω πώλησης/μεταβίβασης προϊόντων από την προσφεύγουσα στη συνδεδεμένη εταιρεία.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι υπό κρίση συναλλαγές και κυρίως οι συναλλαγές προϊόντων PRIVATE LABEL αφορούν δραστηριότητά της η οποία δεν ενέχει κινδύνους λόγω της απλής διαμεσολάβησης από την πλευρά της. Ωστόσο ως ανωτέρω αναφέρθηκε στην προσφεύγουσα αρχικά μεταβιβάζονται τα εμπορεύματα με όλα τα αποτελέσματα της μεταβίβασης αυτής. Ενώ επίσης όπως αναφέρει και η ίδια η προσφεύγουσα για τις συναλλαγές της με την συνδεδεμένη εταιρεία οι οποίες αποτελούν ένα σημαντικό μέρος των πωλήσεων της δεν υφίσταται συγκεκριμένη σύμβαση βάσει της οποίας να διαπιστώνεται σαφώς ότι οι συγκεκριμένες πωλήσεις προϊόντων αφορούν μόνο σε τιμολόγηση υπηρεσιών διαμεσολάβησης από την πλευρά της προσφεύγουσας και να τεκμηριώνεται επίσης και το πλαίσιο των λειτουργιών, η κυριότητα των εμπορευμάτων και η συμφωνία των κινδύνων που προκύπτουν επ' αυτών μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών.

Επιπλέον και στην οικονομική έκθεση των υπό κρίση φορολογικών ετών (σελίδα 7,8 και 9) αναφέρεται το εξής:

Ως προς τους κινδύνους που αναλαμβάνει:

«7.1. Πιστωτικός κίνδυνος

Η Εταιρία δεν έχει σημαντική συγκέντρωση πιστωτικού κινδύνου έναντι των συμβαλλόμενων μερών, κυρίως λόγω του γεγονότος ότι σημαντικό μέρος των πωλήσεών της πραγματοποιείται με πελάτες ιδιαίτερα χαμηλού πιστωτικού κινδύνου. Συγκεκριμένα, υπάρχουν δύο πελάτες, οι οποίοι πραγματοποίησαν ποσοστό ανώτερο του 10% των ετήσιων πωλήσεων της Εταιρίας έκαστος, εκ των οποίων ο ένας αποτελεί και συνδεδεμένο μέρος (.....). Η έκθεση σε πιστωτικούς κινδύνους και η χρηματοοικονομική κατάσταση των πελατών παρακολουθείται και αξιολογείται σε συνεχή βάση από τη Διοίκηση της Εταιρίας, ώστε η χορηγούμενη πίστωση να μην υπερβαίνει στους μεγάλους πελάτες το ορισθέν πιστωτικό όριο, εκτός εξαιρετικών περιπτώσεων που οι εν λόγω πιστώσεις αφορούν συναλλαγές με εταιρίες εντός του Ομίλου.

Επίσης, η Εταιρία έχει συνάψει συμβόλαιο ασφάλισης πιστώσεων με μεγάλο ασφαλιστικό φορέα («.....») και ως εκ τούτου ο πιστωτικός κίνδυνος βρίσκεται σε διαχειρίσιμα επίπεδα.

7.2. Κίνδυνος επιτοκίων και συναλλαγματικός κίνδυνος

Ο τραπεζικός δανεισμός της Εταιρίας, το ύψος του οποίου κατά την 31/12/2015 ανέρχεται σε 500.000,00 ευρώ, υπόκειται σε κυμαινόμενα επιτόκια, ενώ οι ανανεώσεις των επιτοκίων γίνονται για διάστημα 1 - 3 μήνες, προκειμένου να αποφεύγεται μερικώς ο κίνδυνος από μεγάλες διακυμάνσεις αυτών. Η Εταιρία κατά την ημερομηνία σύνταξης των Οικονομικών Καταστάσεων δεν χρησιμοποιεί παράγωγα σε χρηματοοικονομικά προϊόντα προκειμένου να μειώσει την έκθεσή της στον κίνδυνο μεταβολής των επιτοκίων.

Η Εταιρία χρηματοδοτεί τις επενδύσεις της καθώς και τις ανάγκες της σε κεφάλαια κίνησης τόσο μέσω των λειτουργικών ταμειακών ροών της όσο και μέσω δανεισμού, με αποτέλεσμα να επιβαρύνει τ' Αποτελέσματά της με χρεωστικούς τόκους. Αυξητικές τάσεις στα επιτόκια (μεταβολή των επιτοκίων βάσης δανεισμού «EURIBOR») θα έχουν αρνητική επίπτωση στ' Αποτελέσματα, καθώς η Εταιρία θα επιβαρύνεται με επιπλέον κόστος δανεισμού.

7.3. Κίνδυνος ρευστότητας (χρηματοδοτικός κίνδυνος)

Η Εταιρία εφαρμόζει περιοριστική πολιτική διαχείρισης κεφαλαίων, γεγονός που οφείλεται στη χρηματοδότηση του κόστους διαχείρισης των αποθεμάτων της. Στόχος της Διοίκησης της Εταιρίας παραμένει η βελτιστοποίηση των λειτουργικών ταμειακών ροών της, οι οποίες και κατά την κλειόμενη χρήση κατέγραψαν αρνητικό πρόσημο.

Ως εκ τούτου, η Εταιρία διαχειρίζεται τους χρηματοδοτικούς κινδύνους που μπορεί να δημιουργηθούν από την έλλειψη επαρκούς ρευστότητας φροντίζοντας να υπάρχουν εξασφαλισμένες τραπεζικές πιστώσεις προς χρήση.

7.5. Κίνδυνος σχετικός με την Ασφάλεια των Τροφίμων

«Ο κυριότερος τομέας στον οποίο δραστηριοποιείται η Εταιρία είναι ο τομέας των τροφίμων. Η συσκευασία, το μάρκετινγκ, η διανομή και η πώληση των τροφίμων ενέχουν εγγενείς κινδύνους ως προς την ευθύνη της ποιότητας των προϊόντων, την τυχόν ανάκλησή τους και την επακόλουθη δυσμενή δημοσιότητα η οποία θα μπορούσε να επιφέρει αρνητικές επιπτώσεις στη φήμη, τη λειτουργία, την οικονομική θέση και τ' Αποτελέσματα της Εταιρίας. Τέτοια προϊόντα ενδεχομένως να διανεμηθούν ακούσια από την Εταιρία και να έχουν επιπτώσεις στην υγεία των καταναλωτών. Κατά συνέπεια, η Εταιρία έχει νομική ευθύνη για διεκδικήσεις τυχόν αποζημιώσεων και ως εκ τούτου έχει προβεί σε ανάλογες ασφαλιστικές καλύψεις. Η Εταιρία εφαρμόζει μία αυστηρή πολιτική ποιότητας και ασφάλειας στον τομέα των τροφίμων προκειμένου να προσφέρονται στους πελάτες της ποιοτικά και ασφαλή προϊόντα και ακολουθεί πιστά και αυστηρά όλους τους κανόνες ασφάλειας και υγιεινής. Παράλληλα, συνεργάζεται με πληθώρα διαπιστευμένων και διακριβωμένων εργαστηρίων, προκειμένου να διασφαλίζει, μέσω περιοδικών, τακτικών και έκτακτων ποιοτικών ελέγχων, την τήρηση των αυστηρών standards ποιότητας που έχει θέσει.».

Ως εκ τούτου βάσει των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι υπό κρίση συναλλαγές αφορούν μόνο σε υπηρεσίες διαμεσολάβησης χωρίς την ανάληψη κινδύνων από την πλευρά της απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

-η προσφεύγουσα κατόπιν απόρριψης από τον έλεγχο της τεκμηρίωσής της η οποία βασίσθηκε στο γεγονός ότι πρόκειται για υπηρεσίες διαμεσολάβησης επικαλείται εσωτερικά συγκρίσιμα στοιχεία αναφέροντας πωλήσεις της προς τρίτες και μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα όπως προκύπτει από την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα επικαλείται τις πωλήσεις της προς τρίτες επιχειρήσεις και το μικτό κέρδος που προκύπτει από αυτές (εσωτερική σύγκριση -κατηγορίες δραστηριότητας σελίδες 13-42) και στην συνέχεια κατηγοριοποιεί τις συγκεκριμένες πωλήσεις ανά προϊόν και παρουσιάζει το μικτό κέρδος ανά προϊόν (εσωτερική σύγκριση-κατηγορίες προϊόντων σελίδες 42-77).

Ωστόσο:

α) Η αξιοπιστία των εσωτερικών στοιχείων ως προς την συγκρισιμότητά τους αμφισβητήθηκε αρχικά και από την ίδια την προσφεύγουσα καθώς στον φάκελο τεκμηρίωσης και προκειμένου να τεκμηριώσει την επιλογή της μεθόδου του καθαρού κέρδους συναλλαγής (TNMM) ανέφερε τους λόγους που απέρριψε την επιλογή της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) και συγκεκριμένα ανέφερε ότι η εν λόγω μέθοδος δεν χρησιμοποιήθηκε καθώς ως αναφέρει δεν κατέστη δυνατόν να εντοπιστούν συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές (εσωτερικές ή εξωτερικές) κατάλληλες για την εφαρμογή της μεθόδου CUP.

Ειδικότερα στον φάκελο τεκμηρίωσης του οποίου απόσπασμα συμπεριλαμβάνεται στην οικεία έκθεση ελέγχου (σελίδα 107 αυτής) αναφέρεται ως προς την δυνατότητα χρησιμοποίησης των εσωτερικών στοιχείων:

«Η μέθοδος CUP δεν είναι εφαρμόσιμη αν τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που πωλούνται, δεν είναι παρόμοιας φύσεως και επίσης, όπου οι αγορές δεν είναι συγκρίσιμες εξαιτίας των χαρακτηριστικών τους ή των μεγεθών τους, όπου υπάρχουν αισθητές διαφορές στον όγκο των συναλλαγών, όπου οι νομισματικές και χρηματοοικονομικές συνθήκες δεν είναι πιθανό να είναι περιορισμένες και με την υπόθεση ότι τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που υπόκεινται στην συναλλαγή δεν είναι ίδια ή παρόμοια. Συνεπώς θα μπορούσε κανείς να πει ότι αυτή η μέθοδος χρησιμοποιείται γενικά όταν υπάρχουν εσωτερικές συγκρίσιμες εργασίες ...

Η Εταιρεία δεν παρέχει υπηρεσίες σε τρίτα μέρη και κάτω από τις ίδιες συνθήκες όπου θα μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν ως συγκριτική αναφορά.

Ομοίως, δεν έχουν προσδιορισθεί δημοσίως προσβάσιμες πληροφορίες για συναλλαγές μεταξύ τρίτων μερών υπό παρόμοιες συνθήκες για συναλλαγές που διεξάγονται από τις εταιρείες του Ομίλου με συνδεδεμένες εταιρείες για την κατάλληλη εφαρμογή της μεθόδου CUP.

Για τους λόγους αυτούς δεν κατέστη δυνατόν να εντοπιστούν συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές (εσωτερικές ή εξωτερικές) κατάλληλες για την ανάλυση με την μέθοδο CUP.».

β) Από την επισκόπηση επίσης των συγκεκριμένων εσωτερικών στοιχείων διαπιστώνεται σαφώς ότι υφίσταται έλλειμμα συγκρισιμότητας αφενός ως προς το ύψος των πωλούμενων ποσοτήτων καθώς υφίσταται μεγάλη απόκλιση μεταξύ του όγκου των πωλήσεων που έχει πραγματοποιήσει η προσφεύγουσα στην συνδεδεμένη εταιρεία και σε αυτόν που έχει πραγματοποιήσει προς τις τρίτες επιχειρήσεις πωλήσεις αφετέρου ως ανωτέρω αναφέρθηκε υφίσταται επίσης και έλλειμμα συγκρισιμότητας ως προς τα πωλούμενα προϊόντα καθώς η προσφεύγουσα αναλαμβάνει την προμήθεια πελατών της με προϊόντα ιδιωτικής ετικέτας με βάση συγκεκριμένα χαρακτηριστικά όπως αυτά συμφωνούνται εκ των προτέρων με τους πελάτες της.

-Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το δείγμα του ελέγχου δεν είναι αντιπροσωπευτικό καθώς οι εταιρείες που λήφθηκαν υπόψη διαφέρουν λειτουργικά και επιχειρηματικά. Το δείγμα του ελέγχου αποτελείται από ελληνικές επιχειρήσεις χονδρικού εμπορίου ειδών διατροφής και προϊόντων σούπερ μάρκετ οι οποίες διαφοροποιούνται σε σημαντικό βαθμό από την προσφεύγουσα καθώς επιτελούν διαφορετικές λειτουργίες, χρησιμοποιώντας πάγια περιουσιακά στοιχεία και αναλαμβάνοντας κινδύνους σε μεγαλύτερο βαθμό σε σχέση με την δραστηριότητα της προσφεύγουσας.

Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις οι 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,

β. οι σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται και τα μέσα (κτίρια, εξοπλισμός, άυλα, κ.λπ.) που χρησιμοποιούνται, τα οποία αποτελούν στοιχεία της λειτουργικής ανάλυσης (*functional analysis*) που περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης.

γ. οι συμβατικοί όροι, δηλαδή ο καταμερισμός ευθυνών, κινδύνων και οφελών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (προθεσμίες, εγγυητικοί όροι σε συμβόλαια, κ.λπ.).

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

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

Εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία ως προς την τεκμηρίωση των υπό κρίση συναλλαγών βασίσθηκε σε δείγμα αλλοδαπών επιχειρήσεων οι οποίες έχουν ως αντικείμενο δραστηριότητας την «παροχή υπηρεσιών διαμεσολάβησης» καθώς ισχυρίζεται ότι πρόκειται για τιμολόγηση υπηρεσιών διαμεσολάβησης χαμηλού κινδύνου το οποίο ωστόσο ως ανωτέρω αναφέρθηκε δεν αποδεικνύεται από τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης (υφίστανται μόνο φορολογικά στοιχεία των συναλλαγών χωρίς να υφίστανται σχετικές συμφωνίες με συγκεκριμένους συμβατικούς όρους καταμερισμού ευθυνών οφελών και κινδύνων) ως εκ τούτου δεν τεκμηριώνεται ότι κατά το μέρος αυτό διαφοροποιείται από τις λοιπές επιχειρήσεις χονδρικού εμπορίου τροφίμων.

Η προσφεύγουσα στην συνέχεια για την τεκμηρίωση των συναλλαγών στράφηκε σε εσωτερικά στοιχεία για τα οποία ωστόσο ως αναφέρθηκε δεν πληρούν βασικές προϋποθέσεις συγκρισιμότητας λόγω μεγάλης απόκλισης στον όγκο των πωλήσεων και επίσης λόγω σημαντικής διαφοροποίησης των φυσικών χαρακτηριστικών των αγαθών.

Ο έλεγχος όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου προέβη στην δημιουργία νέου συγκρίσιμου δείγματος από εξωτερικά στοιχεία (χρησιμοποιώντας πληροφόρηση της βάσης δεδομένων Tr-Catalyst), βασιζόμενος σε αντικειμενικά κριτήρια με τρίτες και μη συνδεδεμένες ελληνικές επιχειρήσεις χονδρικού εμπορίου ειδών διατροφής και προϊόντων σούπερ μάρκετ .

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το δείγμα του ελέγχου δεν είναι αντιπροσωπευτικό καθώς οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις δεν επιτελούν τις ίδιες λειτουργίες, δεν αναλαμβάνουν τους ίδιους κινδύνους, δεν έχουν τα ίδια κόστη καθώς δεν επιτελούν λειτουργίες private label και συνεπώς δεν είναι συγκρίσιμες. Ωστόσο αφενός οι συγκεκριμένες εταιρείες έχουν ίδιο αντικείμενο δραστηριότητας με κωδικό 46.38 «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΛΩΝ ΤΡΟΦΙΜΩΝ, ΣΥΜΠΕΡΙΛΑΜΒΑΝΟΜΕΝΩΝ ΨΑΡΙΩΝ ΟΣΤΡΑΚΟΕΙΔΩΝ ΚΑΙ ΜΑΛΑΚΙΩΝ» και επιτελούν κατά βάση όμοια λειτουργία με αυτή της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα αγοράζουν και μεταπωλούν εμπορεύματα (οι διαφοροποιήσεις των οποίων επηρεάζουν ανάλογα τις τιμές αυτών χωρίς όμως να επηρεάζουν τους δείκτες μικτού

κέρδους) χωρίς περαιτέρω επεξεργασία αυτών, αφετέρου η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο (σχετικές συμφωνίες με ειδικούς συμβατικούς όρους καταμερισμού οφέλων και κινδύνων) που να αποδεικνύεται η επικαλούμενη διαφοροποίησής της ως προς τον τρόπο λειτουργίας της και ως προς τους κινδύνους που αναλαμβάνει ούτε επίσης αποδεικνύει ότι όντως οι επιχειρήσεις του ελέγχου δεν δραστηριοποιούνται και στο private label .

Το δείγμα του ελέγχου σε κάθε περίπτωση πληροί βασικές προϋποθέσεις συγκρισιμότητας σε σύγκριση με τα στοιχεία που τέθηκαν από την πλευρά της προσφεύγουσας για την τεκμηρίωση της τιμολόγησης των υπό κρίση συναλλαγών τόσο ως προς το αντικείμενο και τον χώρο δραστηριότητας αυτών καθώς λήφθηκαν υπόψη ελληνικές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον τομέα του χονδρικού εμπορίου ειδών διατροφής, τομέα στον οποίο αφορούν οι υπό κρίση συναλλαγές και στον οποίο όπως αναφέρεται και στις οικονομικές εκθέσεις της, δραστηριοποιείται κατά κύριο λόγο και η προσφεύγουσα, όσο και ως προς τον όγκο των πωλήσεων καθώς ως αναφέρεται στα στοιχεία του φακέλου λήφθηκαν υπόψη επιχειρήσεις με ύψος ακαθαρίστων εσόδων παρόμοιο με αυτό της προσφεύγουσας.

Τέλος και η μέθοδος που επιλέχθηκε από τον έλεγχο προκειμένου να διαπιστωθεί η τήρηση η μη της αρχής των ίσων αποστάσεων είναι η παραδοσιακή μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost plus Method - CPM) και είναι η πλέον κατάλληλη καθώς στις περιπτώσεις αγοράς και μεταπώλησης η δομή του κόστους των συγκρινόμενων εμπορικών επιχειρήσεων δεν είναι πολύπλοκη και δεν διαφοροποιείται σημαντικά μεταξύ αυτών.

Επειδή οι διαπιστώσεις ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην της από 25/05/2020 έκθεσης ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. κρίνονται βάσιμες εμπεριστατωμένες και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **10/07/2020** και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....»,
ΑΦΜ και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ):

α) της υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2015-31.12.2015

β) της υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2016-31.12.2016

γ) της υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2017-31.12.2017

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

Φορολογικό έτος 2015

Διαφορά φόρου εισοδήματος	23.491,46
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	11.745,73
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	35.237,19

Φορολογικό έτος 2016

Διαφορά φόρου εισοδήματος	166.154,48
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	83.077,24
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	249.231,72

Φορολογικό έτος 2017

Διαφορά φόρου εισοδήματος	101.997,01
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4174/2013	50.998,51
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	152.995,52

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .