



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

Fax : 2131604567

Καλλιθέα 11/2/2021
Αριθμός απόφασης: 579

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. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 15-10-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», η οποία εδρεύει στη, οδός αρ., με ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθμ./2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με την οποία επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, κατόπιν προσθήκης κατ' έλεγχο λογιστικής διαφοράς ποσού 417.973,31 ευρώ, κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 121.212,26 ευρώ πλέον προστίμου άρθρ. 58 ν. 4174/2013 ποσού 60.606,13 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 181.818,39 ευρώ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 15-10-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στην προσφεύγουσα, διενεργήθηκε έλεγχος για τα φορολογικά έτη 2015, 2016 & 2017.

Συντάχθηκε η από 14.09.2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

α) για τα φορολογικά έτη 2015 & 2016 διαπιστώθηκε ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές της προσφεύγουσας ήταν σύμφωνες με την αρχή των αποστάσεων με την εφαρμογή της μεθόδου της Τιμής Μεταπώλησης (Resale price method, RPM), που ο έλεγχος προέκρινε ως καταλληλότερη και εφάρμοσε μετά από τη διεξαγωγή νέας έρευνας αναζήτησης συγκρίσιμων στοιχείων, σε σχέση με την μέθοδο του Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής (Transactional net margin method, TNMM), που είχε επιλέξει και εφαρμόσει η προσφεύγουσα και

β) για το φορολογικό έτος 2017 διαπιστώθηκε ότι οι εν λόγω ενδοομιλικές συναλλαγές δεν ήταν σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων και τα καθαρά κέρδη της δήλωσης αναμορφώθηκαν από τον έλεγχο με την προσθήκη λογιστικής διαφοράς ποσού 417.973,31 ευρώ.

Η προσφεύγουσα με την ενδικοφανή προσφυγή ζητά τη ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης της υπ' αριθμ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

ΠΡΩΤΟΣ ΛΟΓΟΣ: Η εσφαλμένη, αυθαίρετη και αντιφατική ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου, αλλά και των ιδίων των Οδηγιών της Διοίκησης, ως προς την επιλογή της πλέον κατάλληλης μεθόδου τεκμηρίωσης. Έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας – Εσφαλμένη ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 50 του Ν. 4172/2013 και της κατά εξουσιοδότηση αυτού Απόφασης ΠΟΛ. 1097/2014 και των Οδηγιών ΟΟΣΑ. Ο έλεγχος θεώρησε ως καταλληλότερη μέθοδο τεκμηρίωσης των υπό εξέταση ενδοομιλικών συναλλαγών (αγοράς εμπορευμάτων) τη μέθοδο της Τιμής Μεταπώλησης αντί της μεθόδου του Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής που είχε επιλέξει και εφαρμόσει η Εταιρεία και εφάρμοσε αυτή μετά από τη διεξαγωγή νέας έρευνας αναζήτησης συγκρίσιμων στοιχείων.

Ο Έλεγχος εδράζει την επιλογή της μεθόδου της Τιμής Μεταπώλησης στις εσφαλμένες εκδοχές:

- i) Της ύπαρξης ιεραρχικής σειράς υπέρ των παραδοσιακών μεταξύ των μεθόδων τεκμηρίωσης.
- ii) Της μη ανάγκης αξιολόγησης της πραγματικής συγκρισιμότητας και της ποιότητας των στοιχείων αρκούντος μόνο του γεγονότος ύπαρξης διαθέσιμων επί της αρχής στοιχείων.
- iii) Της μη επιρροής της αξιοπιστίας της μεθόδου της Τιμής Μεταπώλησης από τις διαφορετικές λογιστικές πρακτικές ταξινόμησης των δαπανών.

Εν προκειμένω, ο Έλεγχος καίτοι έφερε το σχετικό βάρος δεν απέδειξε τους λόγους για τους οποίους η μέθοδος που επέλεξε η Εταιρεία δεν ήταν κατάλληλη αλλά ούτε και τους λόγους για τους οποίους η μέθοδος που προκρίθηκε από εκείνον ως εφαρμοστέα ήταν η πλέον κατάλληλη για τις συγκεκριμένες πάντοτε συναλλαγές.

Όπως προκύπτει από την Έκθεση Ελέγχου (βλ. σελ. 129 Έκθεσης Ελέγχου όπου ρητά αναφέρεται ότι: «[...] ο έλεγχος διατυπώνει τη θέση ότι η απόρριψη της συναλλακτικής μεθόδου του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής .. και η εφαρμογή της παραδοσιακής μεθόδου της τιμής μεταπώλησης .. έγινε με τρόπο εμπειριστατωμένο, τεκμηριωμένο, επαληθεύσιμο και σαφή. Αυτό διότι, έγινε περιγραφή του λόγου της επιλογής της μεθόδου της τιμής μεταπώλησης .. με παράθεση των σχετικών διατάξεων και των

σχετικών παραγράφων των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ [...]), ο Έλεγχος απέρριψε τη μέθοδο του Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής χωρίς, όμως, να αμφισβητεί με ειδικούς και συγκεκριμένους ισχυρισμούς τη μη καταλληλότητα της μεθόδου αυτής για τις υπό εξέταση συναλλαγές, ενώ η επιλογή της μεθόδου της Τιμής Μεταπώλησης γίνεται με απλή και δη αποσπασματική αναφορά των σχετικών διατάξεων και των σχετικών παραγράφων των Οδηγιών του ΟΟΣΑ δίχως αναγωγή των πραγματικών περιστατικών της υπό εξέταση υπόθεσης στις σχετικές φορολογικές διατάξεις. Ωστόσο, η καταλληλότητα μίας μεθόδου δεν κρίνεται σε θεωρητικό επίπεδο αλλά θα πρέπει κάθε φορά να εξετάζεται σε σχέση με τις συγκεκριμένες συναλλαγές, το οποίο δεν συνέβη στην προκείμενη περίπτωση.

Ομοίως ο Έλεγχος, αν και είχε το σχετικό βάρος απόδειξης, δεν προσδιορίζει ποιες ήταν οι επιχειρήσεις που είχαν αποκλειστεί αυτόματα από το δείγμα της Εταιρείας και εάν εν τέλει αυτές οι επιχειρήσεις ήταν συγκρίσιμες για τις υπό κρίση συναλλαγές. Εν ολίγοις ο Έλεγχος δεν εκθέτει εάν οι επιχειρήσεις με μετόχους φυσικά πρόσωπα που δεν συμπεριλήφθηκαν στο δυνητικά συγκρίσιμο δείγμα της Εταιρείας, θα συμπεριλαμβάνονταν στο τελικό δείγμα και θα επηρέαζαν κατά τρόπο ουσιωδώς διαφορετικό τον υπολογισμό του αποδεκτού εύρους τιμών. Προς άρση οποιαδήποτε αμφιβολίας η Εταιρεία κατέληξε σε επαρκές δείγμα μη ελεγχόμενων συγκρίσιμων επιχειρήσεων. Στο πλαίσιο αυτό αξίζει να σημειωθεί η απόφαση υπ' αριθμ./2017 του Διοικητικού Εφετείου (Σχετικό 4) η οποία ακύρωσε την πράξη της φορολογικής αρχής συνεκτιμώντας ότι (βλ. σκέψη 15 περ. Ε): «[...] η Φορολογική Αρχή, αν και είχε το σχετικό βάρος απόδειξης, δεν γνωστοποίησε στο Δικαστήριο ποιες ήταν οι εταιρείες που είχαν αποκλειστεί από το δείγμα της προσφεύγουσας και αν ήταν συγκρίσιμες με τις συναλλαγές της, καθώς δεν προέβη, ως όφειλε, σε έλεγχο των δεδομένων που εμπεριείχονταν στα παραρτήματα Α' και Β' των προσκομισθέντων από την προσφεύγουσα τριών (3) κλασέρ, με τις αποκλεισθείσες από αυτήν συμφωνίες, και συνεκτιμώντας όλα τα παραπάνω, κρίνει ότι μη νομίμως η Φορολογική Αρχή απέρριψε ως ατεκμηρίωτα τα στοιχεία του Φακέλου Τεκμηρίωσης της προσφεύγουσας και προέβη σε ίδιο προσδιορισμό των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών (και των δικαιωμάτων royalties), με βάση άλλα στοιχεία».

Συνεπώς, η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί πρωτίστως για το λόγο αυτό.

ΔΕΥΤΕΡΟΣ ΛΟΓΟΣ (ΕΠΙΚΟΥΡΙΚΟΣ): Εσφαλμένος υπολογισμός του προστίμου του άρθρου 58 παρ.1 Ν.4174/2013

Η προσβαλλόμενη, από 14.09.2020 και υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. φορολογικού έτους 2017 πρέπει σε κάθε περίπτωση να ακυρωθεί κατά το μέρος που διά αυτής το επιβληθέν σε βάρος της Εταιρείας πρόστιμο κατ' άρθρ. 58 παρ. 1 του Ν. 4174/2013 υπολογίστηκε σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) αντί είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) επί του ποσού της κατ' έλεγχο (φερόμενης) λογιστικής διαφοράς. Αυτό διότι προκύπτει ότι ο Έλεγχος αν και διαπιστώνει ότι η κατ' έλεγχο διαφορά κύριου φόρου (=121.212,26 Ευρώ) ανέρχεται σε ποσοστό 44,54% (= 121.212,26/272.139,19 X100) του φόρου που προέκυψε προς καταβολή με βάση τη φορολογική δήλωση (272.139,19 Ευρώ) επιβάλλει πρόστιμο ύψους 60.606,13 Ευρώ, δηλαδή πρόστιμο ίσο με το 50% του ποσού της διαφοράς μεταξύ του φόρου προς καταβολή όπως προέκυψε από τη φορολογική δήλωση και του φόρου που προέκυψε από τον διορθωτικό προσδιορισμό του Ελέγχου. Κατ' αυτό τον τρόπο, όμως, εφαρμόζει πλημμελώς την περίπτωση γ' της παρ. 1 του άρθρου 58 Ν. 4174/2013.

Η προσφεύγουσα υπέβαλλε το αριθ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2021ΕΜΠ/04-2-2021 Υπόμνημα, με το οποίο α) διευκρινίζει ότι, για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 πραγματοποιήθηκε από τον έλεγχο έλεγχος ενδοομιλικών συναλλαγών με εφαρμογή της ίδιας μεθόδου (τιμή

μεταπώλησης), και διαπιστώθηκε ότι αυτές ήταν σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Η εταιρεία δεν αποδέχεται την μέθοδο αυτή και για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, αλλά ελλείπει πράξης καταλογισμού δεν μπορούσε να προσβάλλει τη μέθοδο και β) με τις αποφάσεις της ΔΕΔ και/2020 έγινε δεκτό ότι εφόσον δεν υπάρχουν δημοσιευμένα στοιχεία για το κονδύλι κόστος πωληθέντων δεν μπορεί να εφαρμοστεί με αξιοπιστία κάποια παραδοσιακή μέθοδος τεκμηρίωσης με τη χρήση εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων.

* * * * *

ΕΠΙ ΤΟΥ ΠΡΩΤΟΥ ΛΟΓΟΥ:

Επειδή, στο άρθρο 21 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: 1. Για τις μεταξύ τους συναλλαγές που εμπίπτουν στο άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και τη μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης.

Φάκελο Τεκμηρίωσης υποχρεούνται να τηρούν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις παραπάνω συναλλαγές τους με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.

2. Οι υπόχρεοι της παραγράφου 1 απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, εφόσον:.....

3. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης, που αποτελείται κατά περίπτωση από το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, καταρτίζεται έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη φορολογική διοίκηση μέσα στην ίδια προθεσμία.

Τα υπόχρεα πρόσωπα της παραγράφου 1 υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, εφόσον δεν εμπίπτουν στις εξαιρετικές περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 2 του παρόντος.

4. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται στην έδρα του υπόχρεου καθ' όλο το χρονικό διάστημα, για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο.

5. Ο φάκελος τεκμηρίωσης της παραγράφου 3 περιλαμβάνει ειδικό κεφάλαιο όπου περιγράφονται γεγονότα που έχουν αντίκτυπο στις πληροφορίες και τα στοιχεία που παρέχονται στους Φακέλους και που οφείλονται σε οποιαδήποτε μεταβολή των συνθηκών της αγοράς.

Ο υποκείμενος στο φόρο οφείλει να ενημερώνει το Φάκελο έως το τέλος του φορολογικού έτους εντός του οποίου η παραπάνω μεταβολή λαμβάνει χώρα.

Με την επιφύλαξη των ανωτέρω οι Φάκελοι Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών της παραγράφου 3 μπορούν να χρησιμοποιηθούν για το επόμενο φορολογικό έτος, εφόσον επικαιροποιηθούν ενσωματώνοντας όλες τις αναγκαίες αλλαγές.

Η επικαιροποίηση του Φακέλου γίνεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους κατά τη διάρκεια του οποίου προέκυψε η ανάγκη επικαιροποίησης.

Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων είναι δυνατός ο καθορισμός των επικαιροποιήσεων που κρίνονται απαραίτητες όσον αφορά το περιεχόμενο των Φακέλων Τεκμηρίωσης είτε σε ετήσια είτε μόνιμη βάση.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1097/2014 απόφαση του ΓΓΔΕ, με θέμα: Καθορισμός του ακριβούς περιεχομένου και των στοιχείων που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, στο Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, των περιπτώσεων κατά τις οποίες οι παραπάνω Φάκελοι Τεκμηρίωσης θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, των αποδεκτών μεθόδων καθορισμού τιμών των συναλλαγών και των μεθόδων καθορισμού του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωρίου κέρδους για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 του ν.4174/2013, αποφασίστηκε:

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄

ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΕ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες των περιπτώσεων γ' και δ' του άρθρου 2 του ΚΦΕ, για τις συναλλαγές καθώς και τη μεταφορά λειτουργιών που πραγματοποιούν με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του ιδίου άρθρου και οι οποίες εμπίπτουν στο άρθρο 50 και 51 του ΚΦΕ, υποχρεούνται να τηρούν τον Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 21 του ΚΦΔ. Την ίδια υποχρέωση τήρησης έχουν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα για τις συναλλαγές τους και τις μεταφορές λειτουργιών με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις συναλλαγές τους και μεταφορές λειτουργιών με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.

Σε περίπτωση που στη διάρκεια του φορολογικού έτους για το οποίο καταρτίζεται ο φάκελος τεκμηρίωσης, ανεξάρτητα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες καταστούν συνδεδεμένες κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. η υποχρέωση τεκμηρίωσης υφίσταται για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από την ημερομηνία σύνδεσής τους και μετά. Σε περίπτωση διακοπής της σχέσης σύνδεσης στη διάρκεια του φορολογικού έτους, υποχρέωση τεκμηρίωσης υφίσταται για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν μέχρι την ημερομηνία διακοπής της σχέσης, καθώς και για μεταγενέστερες συναλλαγές, για τις οποίες είχαν υπογραφεί σχετικές συμβάσεις κατά το χρονικό διάστημα που υφίστατο η σχέση σύνδεσης.

Οι ανωτέρω υπόχρεοι απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, εφόσον :

α) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ετησίως και αθροιστικώς όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ «ανά φορολογικό έτος» ή

β) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ ετησίως και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ «ανά φορολογικό έτος».

"Για την εφαρμογή των προηγούμενων περιπτώσεων α' και β', ως κύκλος εργασιών, σε περίπτωση ομίλου, λαμβάνεται το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ:

i) των ακαθαρίστων εσόδων του υπόχρεου όπως αυτά προκύπτουν σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και

ii) του ποσού κατά το οποίο συμβάλλει ο υπόχρεος στα ακαθάριστα έσοδα του ενοποιημένου ισολογισμού του ομίλου σύμφωνα με τις αρχές και κανόνες των Δ.Π.Χ.Α. και Δ.Λ.Π., εφόσον υπάρχει υποχρέωση τήρησης αυτών.

Σε περίπτωση μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα αυτή θα πρέπει να διαθέτει στον έλεγχο και τα στοιχεία του κεντρικού της στην αλλοδαπή που να αποδεικνύουν το ύψος των μεταξύ τους συναλλαγών και των ακαθαρίστων εσόδων της.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΦΑΚΕΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

Ο «φάκελος τεκμηρίωσης» αποτελείται από δύο μέρη, τον «βασικό φάκελο τεκμηρίωσης» και τον «ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος συμπληρώνει τον «βασικό φάκελο» και περιέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις προς τεκμηρίωση συναλλαγές.

α. Βασικός Φάκελος Τεκμηρίωσης

Ο «βασικός φάκελος», ο οποίος σε περίπτωση ομίλου είναι κοινός για όλες τις επιχειρήσεις του ομίλου, περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για τον υπόχρεο, τις μόνιμες εγκαταστάσεις του και τα συνδεδεμένα με αυτόν πρόσωπα.

Πιο αναλυτικά περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:

αα) μια γενική περιγραφή των δραστηριοτήτων και της στρατηγικής του υπόχρεου, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος,

ββ) μια γενική περιγραφή, σε περίπτωση ομίλου, της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του, που περιλαμβάνει το οργανόγραμμα, τον κατάλογο των μελών του, συμπεριλαμβανομένων των μόνιμων εγκαταστάσεων, περιγραφή της σχέσης σύνδεσης αυτών, καθώς και τις αλλαγές σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος στην ιδιοκτησία των άυλων περιουσιακών

στοιχείων, των χρηματοοικονομικών συναλλαγών και των φορολογικών αποτελεσμάτων του ομίλου,

γγ) μια γενική περιγραφή των συνδεδεμένων προσώπων ή και των μονίμων εγκαταστάσεων τους που συμμετέχουν στις προς τεκμηρίωση συναλλαγές,

δδ) μια γενική περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών στις οποίες συμμετέχουν τα συνδεδεμένα πρόσωπα, ήτοι μια γενική περιγραφή:

(i) της φύσης των συναλλαγών (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, χρηματοοικονομικές συναλλαγές, άυλα περιουσιακά στοιχεία, κ.λπ.), **(ii)** της ροής των τιμολογίων και **(iii)** του ύψους των συναλλαγών

εε) μια γενική περιγραφή των επιτελούμενων λειτουργιών, των κινδύνων που αντιμετωπίζονται, καθώς και των αλλαγών που μπορεί να επέρχονται στις λειτουργίες και στους κινδύνους σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος,

στστ) την ιδιοκτησία άυλων περιουσιακών στοιχείων (διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα, εμπορικές ονομασίες, τεχνογνωσία, κ.λπ.) και την πληρωμή ή είσπραξη δικαιωμάτων,

ζζ) μια περιγραφή της τιμολογιακής πολιτικής του που να επεξηγεί την τήρηση της αρχής της ανοιχτής αγοράς (Arm's Length Principle) στις ενδοομιλικές συναλλαγές,

ηη) κατάλογο συμφωνιών κατανομής κόστους, αποφάσεων προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης και δικαστικών αποφάσεων που αφορούν τα μέλη του ομίλου, σχετικά με τον καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών τους,

θθ) περιγραφή των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν εντός του φορολογικού έτους, με πρόσωπα που ο υπόχρεος κατέστη συνδεδεμένος ή διακόπηκε η σχέση σύνδεσης εντός του ιδίου φορολογικού έτους, πριν την σύνδεση ή μετά τη διακοπή προκειμένου να παρέχεται η δυνατότητα, εάν πληρούν τα κριτήρια συγκρισιμότητας, να χρησιμοποιηθούν ως συγκριτικά στοιχεία.

β. Ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης Ο «Ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης» περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

αα) λεπτομερή περιγραφή του υπόχρεου και της στρατηγικής του, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό 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, **iii)** το ύψος των συναλλαγών, **iv)** περιγραφή των έκτακτων συναλλαγών ή γεγονότων, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που προκύπτουν από τη μεταφορά λειτουργιών όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 51 του ν. [4172/2013](#) (ΚΦΕ), **v)** ειδικότερα σε περίπτωση πώλησης/αγοράς ή μεταβίβασης άυλων περιουσιακών στοιχείων σε ή από συνδεδεμένο πρόσωπο, πρόσθετες πληροφορίες (σχετικά με τις συναλλαγές αυτές) για την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, δηλαδή την τιμή στην οποία ένα ανεξάρτητο πρόσωπο θα ήταν διατεθειμένο να πουλήσει ή μεταβιβάσει και την αξία στην οποία ένα ανεξάρτητο πρόσωπο θα ήταν διατεθειμένο να αποκτήσει το εν λόγω άυλο περιουσιακό στοιχείο υπό συγκρίσιμες συνθήκες, λαμβάνοντας υπόψη τα αναμενόμενα οφέλη και τη χρησιμότητα για την επιχείρησή του

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. Ειδικοί παράγοντες πρέπει να ληφθούν υπόψη προκειμένου να δικαιολογηθεί η συγκρισιμότητα των άυλων περιουσιακών στοιχείων και η σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων τιμή όπως: τα αναμενόμενα οφέλη, γεωγραφικοί περιορισμοί, μεταβίβαση δικαιωμάτων αποκλειστικότητας ή όχι, συμμετοχή του αποκτώντος στις μελλοντικές εξελίξεις

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 τον τρόπο εφαρμογής της/των μεθόδου/ων καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών,

εε) περιγραφή της εφαρμογής της πολιτικής του υπόχρεου σχετικά με το καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, **στστ)** δέσμευση του υπόχρεου να παρέχει κάθε συμπληρωματική πληροφορία σχετική με τις ενδοομιλικές συναλλαγές του, κατόπιν αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης και εντός εύλογης προθεσμίας, ιδιαιτέρως στη περίπτωση φορολογικού ελέγχου,

ζζ) δικαιολόγηση του τρόπου υπολογισμού της αναπροσαρμογής, όταν ο υπόχρεος αναπροσαρμόζει τα φορολογητέα κέρδη του προκειμένου να συμμορφωθεί με την αρχή των ίσων αποστάσεων, **ηη)** περιγραφή και λεπτομερή αιτιολόγηση τυχόν προσαρμογών που έχουν γίνει για

την επίτευξη συγκρισιμότητας, **θθ**) πρόσθετες πληροφορίες για συναλλαγές που διενεργούνται με συνδεδεμένα πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα ή έχουν τη φορολογική τους κατοικία σε κράτη μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα, που σε περίπτωση ομίλου θα περιλαμβάνουν και τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως του/των συνδεδεμένου/ων προσώπου/ων, **ιι**) διάγραμμα ροής των συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένων και των έκτακτων, **κκ**) αντίγραφα των συμβάσεων που διέπουν τις υπό τεκμηρίωση συναλλαγές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ

ΧΡΟΝΟΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ, ΔΙΑΦΥΛΑΞΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΤΟΥ ΦΑΚΕΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

Κάθε υπόχρεο πρόσωπο θα πρέπει να τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων κατά το χρόνο διενέργειας των συναλλαγών του με συνδεδεμένα πρόσωπα.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης καταρτίζεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους που αφορά, τηρείται στην έδρα του υπόχρεου και διαφυλάσσεται καθ' όλο το χρονικό διάστημα για το οποίο υφίσταται σχετική υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τίθεται στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ'

ΓΛΩΣΣΑ ΤΗΡΗΣΗΣ ΦΑΚΕΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

Τα στοιχεία του «βασικού φακέλου τεκμηρίωσης» τηρούνται σε γλώσσα διεθνώς αποδεκτή, κατά προτίμηση την αγγλική, όταν πρόκειται για αλλοδαπό όμιλο, με υποχρέωση μετάφρασής του στην ελληνική γλώσσα εφόσον ζητηθεί από την φορολογική αρχή, εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος και όχι πέραν των τριάντα (30) ημερών από την επίδοση σχετικής πρόσκλησης. Σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις τα στοιχεία του φακέλου τεκμηρίωσης τηρούνται στην ελληνική γλώσσα.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται είτε σε έντυπη, είτε σε ηλεκτρονική μορφή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε'

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΥ ΠΙΝΑΚΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

Οι υπόχρεοι σε τήρηση Φακέλου Τεκμηρίωσης υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση (Δ/ση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (e- εφαρμογές) του Υπουργείου Οικονομικών εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους.

Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών είναι συνοδευτικός του Φακέλου Τεκμηρίωσης και υποβάλλεται προκειμένου να αξιοποιηθούν φορολογικά οι παρεχόμενες πληροφορίες και σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να εκλαμβάνεται ως πλήρης και εκτενής τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών προκειμένου να κριθεί ως απόδειξη για την συμβατότητα των τελευταίων με την έννοια της παρ.1 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε. («αρχή της ανοιχτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων-Arm's Length Principle»).

Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών υποβάλλεται με βάση το υπόδειγμα, το οποίο επισυνάπτεται ως παράρτημα της παρούσας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ'

ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ/ΕΠΙΚΑΙΡΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥ ΦΑΚΕΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

Στο Φάκελο Τεκμηρίωσης περιλαμβάνεται ειδικό κεφάλαιο όπου περιγράφονται γεγονότα που έχουν αντίκτυπο στις πληροφορίες και τα στοιχεία που παρέχονται σε αυτόν και που οφείλονται σε οιαδήποτε μεταβολή των συνθηκών της αγοράς σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος.

Τόσο ο βασικός όσο και ο ελληνικός Φάκελος Τεκμηρίωσης θα πρέπει να επανεξετάζονται και επικαιροποιούνται προκειμένου να χρησιμοποιηθούν σε επόμενο φορολογικό έτος. Εάν ο φορολογούμενος αποδεικνύει ότι οι συνθήκες λειτουργίας του παρέμειναν αμετάβλητες, τα συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από έρευνα σε βάσεις δεδομένων δύνανται να χρησιμοποιηθούν για τρία (3) φορολογικά έτη εφόσον τα χρηματοοικονομικά στοιχεία επικαιροποιούνται κάθε φορολογικό έτος, προκειμένου να αποδεικνύεται η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Ο υπόχρεος οφείλει να επικαιροποιεί πλήρως το φάκελο τεκμηρίωσης, προκειμένου να χρησιμοποιηθεί για το επόμενο φορολογικό έτος, εφόσον υπάρχει αλλαγή στις συνθήκες της αγοράς η οποία επηρεάζει τις πληροφορίες και τα στοιχεία που περιέχονται σε αυτόν.

Η επικαιροποίηση του Φακέλου γίνεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους κατά τη διάρκεια του οποίου προέκυψε η ανάγκη επικαιροποίησης.

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 διεξόδου σε αγορές, ανάπτυξη νέων και καινοτόμων προϊόντων, αύξηση μεριδίου αγοράς, κ.λπ.).

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

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

Σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημόριων.

Ο προσδιορισμός των τεταρτημωρίων 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 τεταρτημωρίου (25ου εκατοστιαίου σημείου έως και του 75ου εκατοστιαίου σημείου), με επαρκή αιτιολόγηση της επιλογής.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Η'

ΜΗ ΠΛΗΡΗΣ Ή ΜΗ ΕΠΑΡΚΗΣ ΦΑΚΕΛΟΣ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ ΚΑΙ ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ Η' ΑΤΕΛΗΣ ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

Προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 56 του ν. [4174/2013](#), ο Φάκελος Τεκμηρίωσης θεωρείται μη πλήρης ή μη επαρκής εφόσον δεν έχει καταρτιστεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση, έχει ελλείψεις ως προς το περιεχόμενο ή περιλαμβάνει

ανακριβείς πληροφορίες που καθιστούν ανέφικτες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις ορθότητας υπολογισμού ή τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών και οι οποίες δεν θεραπεύονται από τις πρόσθετες πληροφορίες που παρέχονται στον έλεγχο.

Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών θεωρείται ανακριβής/ατελής όταν δεν συμφωνεί με το περιεχόμενο του φακέλου τεκμηρίωσης και όταν δε δηλώνονται σε αυτόν ορθά και πλήρως τα οριζόμενα στοιχεία του παραρτήματος της ΠΟΛ 1097/9-4-2014.

Επειδή, από το περιεχόμενο της από 14.9.2020 έκθεσης μερικού ελέγχου του ΚΕΜΕΕΠ, προκύπτουν τα εξής:

α. Η προσφεύγουσα για την τεκμηρίωση των συναλλαγών με συνδεδεμένες επιχειρήσεις επέλεξε την μέθοδο τεκμηρίωσης τιμών καθαρού κέρδους(ΚΚΣ), θεωρώντας αυτή ως την πλέον κατάλληλη.

Ο έλεγχος εφαρμόζοντας την μεθοδολογία των εννέα (9) βημάτων του ΟΟΣΑ (σχετική η παρ. 3.4 των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ, που συνοπτικά αφορούν στην επιλογή του ελεγχόμενου μέρους (tested party), την επιλογή της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και την επιλογή των συγκριτικών στοιχείων και τις οδηγίες της ΠΟΛ 1097/2014, απέρριψε την μέθοδο που επέλεξε η προσφεύγουσα, η οποία δεν είναι παραδοσιακή και εφήρμοσε την παραδοσιακή μέθοδο της τιμής μεταπώλησης, κυρίως κρίνοντας ότι α) η προσφεύγουσα έχει περιορισμένους κινδύνους (δεν έχει πωλητές, αυτοκίνητα για τη μεταφορά των εμπορευμάτων κλπ), β) σχετικά με την αγορά γαλακτοκομικών εμπορευμάτων από συνδεδεμένες αλλοδαπές επιχειρήσεις, οι λογιστικές πρακτικές ταξινόμησης του κόστους με τις συγκρίσιμες επιχειρήσεις του δείγματος δεν διαφέρουν και γ)τα κριτήρια της βάσης δεδομένων (που έλαβε η προσφεύγουσα) δεν θεωρήθηκαν σωστά, καθόσον απορρίφθηκε από το συγκρίσιμο δείγμα το σύνολο των επιχειρήσεων, επειδή απορρίφθηκαν αυτόματα από τη βάση δεδομένων Tr-Catalyst επιχειρήσεις με μετόχους που είναι φυσικά πρόσωπα, που ωστόσο θα έπρεπε να έχουν συμπεριληφθεί στο αυτόματα αναζητημένο δυνητικά συγκρίσιμο δείγμα, καθώς δεν είναι συνδεδεμένες. Ειδικότερα, η απόρριψη του δείγματος της προσφεύγουσας έγινε διότι, απορρίφθηκαν από την προσφεύγουσα, αυτόματα από τη βάση δεδομένων Tr-Catalyst, επιχειρήσεις με μετόχους που είναι φυσικά πρόσωπα, ωστόσο αυτές δεν θα έπρεπε να είχαν απορριφθεί, καθώς δεν είναι συνδεδεμένες. Αυτό διότι, οι επιχειρήσεις με μετόχους που είναι φυσικά πρόσωπα, δεν είναι συνδεδεμένες, εάν το φυσικό πρόσωπο δεν συμμετέχει και στο κεφάλαιο μιας τρίτης επιχείρησης. Με αυτόν τον τρόπο, απορρίφθηκαν από την προσφεύγουσα δυνητικά συγκρίσιμες επιχειρήσεις που είναι ανεξάρτητες, καθόσον η περίληψη μετόχων επιχειρήσεων που είναι φυσικά πρόσωπα δεν τις καθιστά κατ' ανάγκη συνδεδεμένες, και θα μπορούσαν να περιλαμβάνονται στο τελικό συγκρίσιμο δείγμα. Με αυτόν τον τρόπο μειώθηκε η αξιοπιστία της ανάλυσης που διενήργησε η προσφεύγουσα. Σημειώνεται δε, ότι κατά τη διεθνή πρακτική, το κριτήριο της περίληψης στο δυνητικά συγκρίσιμο δείγμα των επιχειρήσεων με μετόχους που είναι φυσικά πρόσωπα, θα πρέπει να περιλαμβάνεται κατά τη διαδικασία της αυτόματης αναζήτησης δυνητικά συγκρίσιμων επιχειρήσεων. Επομένως η απόρριψη του δείγματος της προσφεύγουσας έγινε με τρόπο τεκμηριωμένο και αιτιολογημένο.

Με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2010), που στην παρ. 2.5, αναφέρουν πως: «Ωστόσο, δεν είναι σωστό να εφαρμοστεί μια συναλλακτική μέθοδος, απλώς επειδή η πληροφόρηση για συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές είναι δύσκολο να βρεθεί ή είναι ατελής σε κάποιο ή σε περισσότερα μέρη. Τα ίδια κριτήρια της παραγράφου 2.2, που χρησιμοποιήθηκαν ώστε να οδηγηθούμε στο αρχικό συμπέρασμα ότι καμία από τις παραδοσιακές μεθόδους ενδοομιλικής τιμολόγησης δεν μπορεί να εφαρμοστεί με αξιοπιστία, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη ξανά, ώστε να αξιολογηθεί η αξιοπιστία της συναλλακτικής μεθόδου».

Έτσι, ακόμη και εάν εφαρμόζεται μια συναλλακτική μέθοδος ενδοομιλικής τιμολόγησης (Transactional net margin method-TNMM) θα πρέπει και αυτή να εξετάζεται ως προς την αξιοπιστία της, και όχι να υιοθετείται απλά και μόνο επειδή υπάρχουν ατέλειες στα συγκριτικά στοιχεία, διότι μια μέθοδος συναλλακτικού κέρδους μπορεί να επηρεάζεται από παράγοντες που δεν έχουν σχέση με την ενδοομιλική τιμολόγηση.

Άλλωστε, βάσει των οδηγιών της Φορολογικής Αρχής και των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ θα πρέπει πρώτα να εξετάζεται η εφαρμογή των παραδοσιακών μεθόδων ενδοομιλικής τιμολόγησης και μετά, εφόσον αυτές κρίνονται ατελέσφορες, τότε να εφαρμόζονται οι μη παραδοσιακές μέθοδοι, ως τελευταία επιλογή.

Στην προκείμενη περίπτωση, βρέθηκαν στοιχεία μικτού περιθωρίου κέρδους συγκρίσιμων επιχειρήσεων που διανέμουν προϊόντα γάλακτος.

Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη πως η προσφεύγουσα απλώς διανέμει προϊόντα γάλακτος και δεν αναλαμβάνει ουσιαστικές λειτουργίες της αλυσίδας εφοδιασμού, δεν έχει κόστη διοίκησης και διάθεσης, τα οποία να πρέπει να ληφθούν υπόψη κατά την εφαρμογή της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης. Επομένως, δεν θα πρέπει να υιοθετηθεί μια μέθοδος καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής, που να λαμβάνει υπόψη αυτά τα λειτουργικά έξοδα.

Επιπροσθέτως, ο έλεγχος με τις απόψεις του επί της ενδικοφανούς προσφυγής, διατυπώνει τη θέση πως περιέγραψε τον τρόπο του υπολογισμού του κονδυλίου «Κόστος πωληθέντων», χρησιμοποιώντας τους κανόνες της λογιστικής, βασιζόμενος στη διαθέσιμη πληροφόρηση από τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των τρίτων ανεξάρτητων επιχειρήσεων στη βάση δεδομένων Tr-Catalyst. Πιο συγκεκριμένα, για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων για τις τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις χρησιμοποιήθηκε ο λογιστικός τύπος: Κόστος Πωληθέντων = Απόθεμα Αρχής (Κονδύλι “Stocks”) + Αγορές Χρήσης (Κονδύλι “Material Costs”) - Απόθεμα Λήξης (Κονδύλι “Stocks”). Σημειώνεται πως τα κονδύλια “Stocks” & “Material Costs” είναι διαθέσιμα στη βάση δεδομένων Tr-Catalyst, καθώς αυτά δημοσιεύονται στις οικονομικές καταστάσεις των συγκρίσιμων επιχειρήσεων.

Στη συνέχεια, υπολογίστηκε με τον ίδιο τρόπο το κόστος πωληθέντων της προσφεύγουσας, εξασφαλίζοντας έτσι, ότι περιλήφθηκαν τα ίδια είδη δαπανών στο κόστος πωληθέντων τόσο της προσφεύγουσας όσο και των τρίτων ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, η απόρριψη της μεθόδου του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής, που εφάρμοσε η προσφεύγουσα, έγινε με τρόπο τεκμηριωμένο και αιτιολογημένο.

β. Οι διαπιστώσεις του ελέγχου, έχουν ως εξής:

1. Φορολογικό έτος 2015

Διενεργήθηκε νέα αναζήτηση στη βάση δεδομένων Tr-Catalyst (έκδοση 72-Μάρτιος 2016), όπως αυτή χρησιμοποιήθηκε από την προσφεύγουσα εφαρμόζοντας τη μέθοδο της τιμής μεταπώλησης (RPM) σε οικονομικά αποτελέσματα επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στη γεωγραφική περιοχή της ΕΕ, πλέον της Ισλανδίας, Νορβηγίας και Ελβετίας. Απορρίφθηκαν ενενήντα έξι (96) επιχειρήσεις και απέμειναν τέσσερις(4) συγκρίσιμες στο τελικό δείγμα.

Τα όρια των ίσων αποστάσεων που προέκυψαν για το φορολογικό έτος 2015 είναι τα παρακάτω: Ελάχιστο 5,25%, Διάμεσος 11,52%, Μέγιστο 28%

Ο συντελεστής μικτού κέρδους της προσφεύγουσας για το 2015 ανέρχεται σε 6,83%, ποσοστό που υπερβαίνει την τιμή του 1^{ου} τεταρτημορίου 5,25%, η τιμή του οποίου κατά τη κρίση της φορολογικής αρχής επιλέγεται, επειδή η προσφεύγουσα έχει περιορισμένους κινδύνους.

Το φορολογικό έτος 2015 δεν προέκυψε ζήτημα transfer pricing

Επίσης δεν προέκυψε ζήτημα transfer pricing για την καταβολή αμοιβών λήψης δικαιώματος χρήσης άυλων στοιχείων, τόκων (έγινε αναμόρφωση), επαναχρέωσης κόστους λήψης υποστηρικτικών υπηρεσιών & λοιπών συναλλαγών.

2. Φορολογικό έτος 2016

Διενεργήθηκε νέα αναζήτηση στη βάση δεδομένων Tr-Catalyst (έκδοση 84-Μάρτιος 2017), όπως αυτή χρησιμοποιήθηκε από την προσφεύγουσα εφαρμόζοντας τη μέθοδο της τιμής μεταπώλησης (RPM) σε οικονομικά αποτελέσματα επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στη γεωγραφική περιοχή της ΕΕ, πλέον της Ισλανδίας, Νορβηγίας και Ελβετίας.

Απορρίφθηκαν ενενήντα οκτώ(98) επιχειρήσεις και απέμειναν έξι(6) συγκρίσιμες στο τελικό δείγμα. Τα όρια των ίσων αποστάσεων που προέκυψαν για το φορολογικό έτος 2015 είναι τα παρακάτω:

Ελάχιστο: 4,73%

1^ο τεταρτημόριο:15,33%

Διάμεσος 21,86%,

3ο τεταρτημόριο:30,73%

Μέγιστο 33,86 %

Ο συντελεστής μικτού κέρδους της προσφεύγουσας για το 2016 ανέρχεται σε 8,48 %, ποσοστό που υπολείπεται της τιμής του 1^{ου} τεταρτημορίου 15,33% και προέκυψε ζήτημα transfer pricing ποσού 927.469,13 ευρώ, ήτοι ακαθ. έσοδα 13.539.695,29 X 6,85%(15,33%-8,48%)

Δεν προέκυψε ζήτημα transfer pricing για την καταβολή αμοιβών λήψης δικαιώματος χρήσης άυλων στοιχείων, τόκων (έγινε αναμόρφωση), επαναχρέωσης κόστους λήψης υποστηρικτικών υπηρεσιών & λοιπών συναλλαγών.

Στη συνέχεια μετά την προβολή εκ μέρους της προσφεύγουσας των απόψεων επί του σημειώματος του άρθρου 28 ν.4174/13,ο έλεγχος αποδέχθηκε τους ισχυρισμούς της και επαναυπολόγισε το ορθό εύρος τιμών και προσδιόρισε ότι τα όρια των ίσων αποστάσεων για το φορολογικό έτος 2016 είναι τα παρακάτω:

Ελάχιστο: 4,73%, 1^οτεταρτημόριο:7,44%, Διάμεσος20,61%, 3^ο τεταρτημόριο:30,73%, Μέγιστο 33,86 %

Επειδή, ο συντελεστής μικτού κέρδους της προσφεύγουσας για το 2016 ανέρχεται σε 8,48%, ποσοστό που υπερβαίνει την τιμή του 1^{ου} τεταρτημορίου 7,44%,όπως επαναπροσδιορίστηκε δεν προέκυψε ζήτημα transfer pricing.

3. Φορολογικό έτος 2017

Μετά την προβολή εκ μέρους της προσφεύγουσας των απόψεων επί του σημειώματος του άρθρου 28 ν.4174/13,ο έλεγχος αποδέχθηκε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και επαναυπολόγισε το ορθό εύρος τιμών προσδιορίζοντας τα όρια των ίσων αποστάσεων, ως εξής:

Ελάχιστο: 5,56%, 1^ο τεταρτημόριο: 7,34%, Διάμεσος:19,10%, 3^ο τεταρτημόριο:27,60%, Μέγιστο: 35,02%

Ο συντελεστής μικτού κέρδους της προσφεύγουσας για το 2017 ανέρχεται σε 4,65 %, ποσοστό που υπολείπεται της τιμής του 1^{ου} τεταρτημορίου 7,34%, όπως επαναπροσδιορίστηκε και επομένως προέκυψε ζήτημα transfer pricing ποσού 417.973,31ευρώ, ήτοι ακαθ. έσοδα 15.538.041,17 X 2,69%(7,34%-4,65%), που προστέθηκε από τον έλεγχο στα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας.

ΕΠΙ ΤΟΥ ΔΕΥΤΕΡΟΥ ΛΟΓΟΥ

Με βάση την υπ' αριθμ./2020 Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος η διαφορά κύριου φόρου που προέκυψε ανέρχεται στο ποσό των 121.212,26 ευρώ [(113.911,85 – 235.124,11) -(κωδικός ιη)].

Η διαφορά κύριου φόρου που προέκυψε με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου του ελέγχου ανέρχεται στο ποσοστό 106,40% (121.212,26/113.911,95 X 100=) επί του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.

Κατά συνέπεια, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 58 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 4174/2013 επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς του φόρου (σχετικά: ΠΟΛ 1252/2015 και ΦΕΚ Τεύχος Β' 4385/13.12.2017).

Σε ότι αφορά τον ισχυρισμό για το ποσοστό 44,54% που αναγράφεται στην σελίδα 2 πίνακα υπό τον τίτλο «ανάλυση υπολογισμού προστίμων Κ.Φ.Δ.» της υπ' αριθμ./2020 Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, αυτό αφορά την «εφαρμογή του ευνοϊκότερου καθεστώτος που ισχύει για χρήσεις που λήγουν μετά την 31.12.2013 και μέχρι τη δημοσίευση του ν. 4337/2015 (17.10.2015)».

Σχετική σημείωση αναγράφεται στην υπ' αριθμ. 2 σελίδα της ως άνω Οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και συνεπώς ο πίνακας είναι πληροφοριακός και δεν αφορά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 2017.

Επομένως, σωστά υπολογίστηκε και βεβαιώθηκε το ποσό προστίμου ύψους 60.606,13 ευρώ.

Επειδή, από την με ημερομηνία 14.9.2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ΚΕΜΕΕΠ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη απόφαση, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 15-10-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2017: Φόρος εισοδήματος 181.818,39 ευρώ

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Αναπληρώτρια Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

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.