



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17/1/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 129

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604553  
E-mail : ded.ath@aaade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
    - α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
    - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»
    - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
  2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
  3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
  4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **30/09/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ....., ΑΦΜ ....., με έδρα στην ....., κατά των υπ' αριθμ.:
    - ...../2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
    - ...../2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..
  5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία Έκθεση Ελέγχου.
  6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.
  7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.
- Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **30/09/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ....., ΑΦΜ ....., η οποία υπεβλήθη **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:

#### ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. ....../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 25.403,21 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας ύψους 12.701,61 €, ήτοι συνολικό ποσό **38.104,82 €**.

Με την υπ' αριθμ. ....../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος εισοδήματος ποσού 131.472,96 €, πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας ύψους 65.736,48 €, ήτοι συνολικό ποσό **197.209,44 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 02/08/2021 Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Διασυννοριακών Ενδοομιλικών Συναλλαγών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. ....../21-04-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Ελέγχου, αιτία του ελέγχου στάθηκε το υπ' αριθμόν ....../12-04-2021 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ (Δ.Ο.Υ. αρμοδιότητας της προσφεύγουσας), η οποία, έχοντας υπόψη την υπ' αριθμόν Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014 Απόφαση της ΓΓΔΕ και το υπ' αριθμόν ΔΕΛ Γ 1088985 ΕΞ 2014 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της ΓΓΔΕ, ζήτησε τη διενέργεια ελέγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο, προέκυψε ότι κατά τα ελεγχόμενα έτη, η προσφεύγουσα προέβη σε δύο (2) είδη συναλλαγών με τη συνδεδεμένη αλλοδαπή επιχείρηση ..... με έδρα στην Κύπρο και συγκεκριμένα:

- αγορά εμπορευμάτων (φαρμάκων) ύψους 3.516.204,88 € για το 2017 και 6.237.026,76 € για το 2018 και
- παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών επεξεργασίας δεδομένων συγκρότησης φαρμακευτικών φακέλων ύψους 612.500,00 € για το 2017 και 637.400,00 € για το 2018.

Η προσφεύγουσα τεκμηρίωσε αμφότερα τα ανωτέρω είδη συναλλαγών με τη μέθοδο του Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους Συναλλαγής (TNMM), κάνοντας χρήση εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων που αντλήθηκαν από τη βάση δεδομένων Tr-Catalyst του οίκου Bureau van Dijk (Έκδοση 96-Μάρτιος 2018) και αφορούσαν σε τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις παραγωγής φαρμάκων. Ως δείκτη κερδοφορίας (Profit Level Indicator-PLI) χρησιμοποίησε τον δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα). Η διαφορά μεταξύ των δύο ειδών συναλλαγών όσον αφορά στην τεκμηρίωσή τους, είναι ότι για την πρώτη χρησιμοποιήθηκε ως ελεγχόμενο μέρος (tested party) η αλλοδαπή συνδεδεμένη εταιρεία ....., ενώ για τη δεύτερη χρησιμοποιήθηκε η ίδια η προσφεύγουσα.

Ο έλεγχος, αναφορικά με τη συναλλαγή της αγοράς εμπορευμάτων (φαρμάκων):

- ως προς την επιλογή του ελεγχόμενου μέρους (tested party), έκρινε ότι η επιλογή της ..... είναι λανθασμένη, δεδομένου ότι η επιλογή της ίδιας της προσφεύγουσας θα είχε μεγαλύτερη αξιοπιστία, δεδομένης της λειτουργικής ανάλυσης της συναλλαγής.
- ως προς την επιλογή της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης, έκρινε ορθή την επιλογή του Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους Συναλλαγής (TNMM).

- ως προς την επιλογή των συγκριτικών στοιχείων, απέρριψε το σύνολο του δείγματος, καθώς έκρινε ότι η αναζήτηση στη βάση δεδομένων ήταν ελλιπής και με τεχνικά σφάλματα. Συγκεκριμένα, απορρίφθηκαν αυτόματα επιχειρήσεις που έχουν μετόχους φυσικά πρόσωπα. Ωστόσο, αυτές δε θα έπρεπε να απορριφθούν εφόσον δεν είναι συνδεδεμένες. Επιπρόσθετα, περιλήφθηκαν στο δείγμα επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στη γεωγραφική περιοχή της Διευρυμένης Ευρωπαϊκής Ένωσης (χώρες εκτός Ελλάδας). Ωστόσο, έκρινε ότι θα έπρεπε να γίνουν συγκρίσεις μεταξύ επιχειρήσεων της γεωγραφικής περιοχής Βαλκανίων και Κύπρου, καθώς η γεωγραφική περιοχή είναι ένας παράγοντας που επηρεάζει ουσιαδώς τη συγκρισιμότητα των ενδοομιλικών συναλλαγών με τις συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις.
- ως προς την επιλογή του δείκτη κερδοφορίας, έκρινε ότι η επιλογή του δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα) είναι λανθασμένη, διότι οι πωλήσεις της ..... που είναι το ελεγχόμενο μέρος (tested party), αφορά σε ενδοομιλικές πωλήσεις και ως εκ τούτου, ο παρονομαστής του δείκτη επηρεάζεται από την ενδοομιλική τιμολόγηση με αποτέλεσμα να μην υπάρχει αντικειμενικό σημείο εκκίνησης των υπολογισμών. Ο παρονομαστής του δείκτη θα πρέπει να είναι ανεξάρτητος της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

**Αναφορικά με τη συναλλαγή της παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών:**

- ως προς την επιλογή του ελεγχόμενου μέρους (tested party), έκρινε ορθή την επιλογή της ίδιας της προσφεύγουσας.
- ως προς την επιλογή της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης, έκρινε ορθή την επιλογή του Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους Συναλλαγής (TNMM).
- ως προς την επιλογή των συγκριτικών στοιχείων, απέρριψε το σύνολο του δείγματος, καθώς έκρινε ότι η αναζήτηση στη βάση δεδομένων ήταν ελλιπής και με τεχνικά σφάλματα. Συγκεκριμένα, απορρίφθηκαν αυτόματα επιχειρήσεις που έχουν μετόχους φυσικά πρόσωπα. Ωστόσο, αυτές δε θα έπρεπε να απορριφθούν εφόσον δεν είναι συνδεδεμένες. Επιπρόσθετα, περιλήφθηκαν στο δείγμα επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στη γεωγραφική περιοχή της Διευρυμένης Ευρωπαϊκής Ένωσης (χώρες εκτός Ελλάδας). Ωστόσο, έκρινε ότι θα έπρεπε να γίνουν συγκρίσεις μεταξύ επιχειρήσεων της γεωγραφικής περιοχής Βαλκανίων και Κύπρου, καθώς η γεωγραφική περιοχή είναι ένας παράγοντας που επηρεάζει ουσιαδώς τη συγκρισιμότητα των ενδοομιλικών συναλλαγών με τις συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις.
- ως προς την επιλογή του δείκτη κερδοφορίας, έκρινε ότι η επιλογή του δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα) είναι λανθασμένη, διότι η παροχή υπηρεσιών της προσφεύγουσας που είναι το ελεγχόμενο μέρος (tested party), αφορά σε ενδοομιλικές πωλήσεις και ως εκ τούτου, ο παρονομαστής του δείκτη επηρεάζεται από την ενδοομιλική τιμολόγηση με αποτέλεσμα να μην υπάρχει αντικειμενικό σημείο εκκίνησης των υπολογισμών. Ο παρονομαστής του δείκτη θα πρέπει να είναι ανεξάρτητος της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις, οι οποίες συνοψίζονται ως εξής:

- εξέτασε τα δύο (2) είδη συναλλαγών σε συνδυαστική (ενιαία) βάση, διότι αυτές είναι στενά σχετιζόμενες με τη δραστηριότητα της προσφεύγουσας που συνίσταται στη διανομή φαρμάκων στην ελληνική αγορά.
- ως ελεγχόμενο μέρος (tested party) επέλεξε την ίδια την προσφεύγουσα.
- ως μέθοδο διατήρησε αυτήν του Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους Συναλλαγής (TNMM).

- ως δείκτη κερδοφορίας επέλεξε τον δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα), ο οποίος κρίθηκε κατάλληλος, δεδομένου ότι το ελεγχόμενο μέρος (tested party) εν προκειμένω ενεργεί ως αγοραστής των εμπορευμάτων, οπότε ο παρονομαστής είναι ανεξάρτητος της ενδοομιλικής τιμολόγησης (πωλήσεις σε τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις).
- ως προς τα συγκριτικά στοιχεία, προέβη σε νέα αναζήτηση στη βάση δεδομένων Tr-Catalyst του οίκου Bureau van Dijk (Έκδοση 96-Μάρτιος 2018) που είχε χρησιμοποιήσει και η προσφεύγουσα, θέτοντας ως κριτήριο δραστηριότητας το χονδρικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών (ΚΑΔ 4646) και ως κριτήριο γεωγραφικής περιοχής τα Βαλκάνια και την Κύπρο.
- προέβη σε προσαρμογές συγκρισιμότητας, όπως αυτές αποτυπώνονται αναλυτικά στην οικεία Έκθεση Ελέγχου.
- κατέληξε στο συμπέρασμα ότι **δεν τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων** σε αμφότερα τα ελεγχόμενα έτη, δεδομένου ο δείκτης λειτουργικού περιθωρίου κέρδους επί του κύκλου εργασιών υπολείπεται του δείκτη που αντιστοιχεί στο 1ο τεταρτημόριο της δειγματοληψίας, με αποτέλεσμα, λαμβάνοντας ως βάση τη διάμεσο, να καταλογίσει λογιστικές ανά φορολογικό έτος ως εξής:
  - 2017: **273.790,76 €**
  - 2018: **483.392,17 €**

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

**1ος λόγος:** Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου όσον αφορά το επιλεγέν ελεγχόμενο μέρος για την αγορά των φαρμάκων.

**2ος λόγος:** Εσφαλμένη η κρίση του ελέγχου όσον αφορά το δείγμα του ελέγχου.

**3ος λόγος:** Εσφαλμένη η πρόσθετη συγκριτική ανάλυση στην οποία προέβη η αντίδικη φορολογική αρχή.

**4ος λόγος:** Εσφαλμένη η επιλογή του γεωγραφικού χώρου του δείγματος.

**5ος λόγος:** Παράνομη η μη λήψη υπόψη των δημοσιονομικών επιβαρύνσεων του clawback και του rebate.

**6ος λόγος:** Παράνομη, άλλως ανατιολόγητη, η μη λήψη υπόψη λογιστικών διαφορών.

**7ος λόγος:** Ανεπάρκεια αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης.

**8ος λόγος:** Πλημμελής εκπλήρωση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν. 4172/2013:

«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** σύμφωνα με την ΠΟΛ 1097/2014:

«...

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ'

### 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 50 του ν. 4172/2013.

...

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 2017).

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.

...

**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.

...».

Ως προς τον 1ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη ορθώς ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε την επιλογή εκ μέρους της, της ..... ως ελεγχόμενο μέρος (tested party).

**Επειδή** ωστόσο, η εν λόγω κυπριακή εταιρεία τυγχάνει παραγωγός φαρμάκων, σε αντίθεση με την προσφεύγουσα, η οποία επιτελεί αποκλειστικά εμπορική λειτουργία.

**Επειδή** συνεπώς κρίνεται ότι ορθώς ο έλεγχος επέλεξε την ίδια την προσφεύγουσα ως ελεγχόμενο μέρος.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τους 2ο, 4ο και 7ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το δείγμα που επέλεξε ο έλεγχος δεν είναι αντιπροσωπευτικό, δεδομένου ότι δε συμπεριλαμβάνεται σε αυτό ούτε μία ελληνική εταιρεία, ότι μη ορθώς δεν αναζητήθηκαν εταιρείας από λοιπές χώρες της Ε.Ε. πλην Βαλκανίων και Κύπρου και ότι η Έκθεση Ελέγχου στερείται επαρκούς αιτιολογίας.

**Επειδή** όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου, ο έλεγχος δεν αιτιολογεί επακριβώς του λόγους για τους οποίους η συμπερίληψη στο δείγμα και εταιρειών από τις λοιπές χώρες της Ε.Ε. θα καταστρατηγούσε το κριτήριο της συγκρισιμότητας, λόγω διαφορετικής γεωγραφικής περιοχής.

**Επειδή** δεδομένων των εν λόγω ισχυρισμών της προσφεύγουσας, η Υπηρεσία μας απέστειλε στον έλεγχο το υπ' αριθμόν ΔΕΔ ..... ΕΞ 2021 ΕΜΠ/14-12-2021 έγγραφο, στο οποίο αναφέρονταν τα εξής:

**«ΘΕΜΑ: Ζητούνται έγγραφες απόψεις επί ενδικοφανούς προσφυγής**

**ΣΧΕΤ.: Το με αριθ. πρωτ. .... /06-10-2021 έγγραφό σας (αρ. πρωτ. ΔΕΔ ..... /26-10-2021)**

Όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου της προσφεύγουσας εταιρείας ....., με ΑΦΜ ....., κατά τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών της, ο έλεγχος της Υπηρεσίας σας έκρινε ότι δεν τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων, με αποτέλεσμα να καταλογίσει λογιστικές διαφορές ύψους **273.790,76 €** για το φορολογικό έτος 2017 και **483.392,17 €** για το φορολογικό έτος 2018.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το συμπέρασμα του ελέγχου βασίζεται σε εσφαλμένη μεθοδολογία και ότι, μεταξύ των σφαλμάτων του κατά την επιλογή του δείγματος (αναζήτηση στη βάση δεδομένων Tr-Catalyst), περιλαμβάνονται και τα κάτωθι:

- δεν περιορίστηκε στο κριτήριο του Κ.Α.Δ. 4646 “Χονδρικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών” αλλά προσέθεσε ως κριτήριο την ένταξη στην εν λόγω βάση δεδομένων στην κατηγορία “φάρμακα και φαρμακευτικά προϊόντα”. Δεδομένου ότι, σε αντίθεση με τον Κ.Α.Δ., η καταχώρηση σε κάποια κατηγορία “λέξεων-κλειδιών” επιλέγεται από τις ίδιες τις εταιρείες, χωρίς να είναι απαραίτητη προϋπόθεση ή προαπαιτούμενο στοιχείο η επιλογή αυτή να υπακούει σε συγκεκριμένα κριτήρια, η πρόσθεση του εν λόγω κριτηρίου εκ μέρους του ελέγχου αλλοιώνει το δείγμα, ενώ κατέληξε στο να μην περιλαμβάνεται σε αυτό ούτε μία συγκρίσιμη ελληνική εταιρεία.
- όσον αφορά στο κριτήριο της γεωγραφικής περιοχής, αναζήτησε στοιχεία από Βαλκάνια και Κύπρο, εξαιρώντας τις υπόλοιπες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, χωρίς να αιτιολογεί την εν λόγω επιλογή.

Όπως προκύπτει τόσο από την οικεία Έκθεση Ελέγχου (σελ. 16-17) όσο και από την Έκθεση

Απόψεων της Υπηρεσίας σας επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 5), υπάρχει η γενική αναφορά ότι «η γεωγραφική περιοχή είναι ένας παράγοντας, που με βάση την ελληνική νομοθεσία και τη διεθνή πρακτική, επηρεάζει τη συγκρισιμότητα των ενδοομιλικών συναλλαγών με τις συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις», χωρίς περαιτέρω αιτιολόγηση ως προς τους λόγους για τους οποίους οι εταιρείες με έδρα στις λοιπές χώρες της Ε.Ε., οι οποίες ανήκουν στην ίδια ευρύτερη γεωγραφική περιοχή, δε θα αποτελούσαν συγκρίσιμο δείγμα.

Ενόψει της εξέτασης από την Υπηρεσία μας, της εκκρεμούς ενδικοφανούς προσφυγής της ως άνω προσφεύγουσας, παρακαλούμε όπως, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Α' 170/26.07.2013) «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 49 του Ν. 4223/2013 (ΦΕΚ Α'287/31.12.2013) σε συνδυασμό με το άρθρο 3 παρ. 3 της ΠΟΛ. 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, επανεξετάσετε τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και αποστείλετε στην Υπηρεσία μας τις περαιτέρω και επαρκώς αιτιολογημένες απόψεις σας, εντός τριάντα (30) ημερών από τη λήψη της παρούσας.

Σε περίπτωση που διαφοροποιούνται τα αρχικά πορίσματα του ελέγχου, παρακαλείστε να επαναπροσδιορίσετε τα καταλογιζόμενα ποσά».

Επειδή ο έλεγχος, ανταποκρινόμενος στο ανωτέρω έγγραφο, απέστειλε στην Υπηρεσίας μας το υπ' αριθμόν ...../14-01-2022 έγγραφο (αρ. πρωτ. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2022 ΕΜΠ/14-01-2022), το οποίο ουσιαστικά επαναλαμβάνει το περιεχόμενο της Έκθεσης Ελέγχου, χωρίς να παρέχεται επαρκής και σαφής αιτιολογία αναφορικά με τον περιορισμό του δείγματος μόνο στη γεωγραφική περιοχή των Βαλκανίων και της Κύπρου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28, παρ. 2 του Ν. 4174/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης». Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, οι υπ' αριθμόν ...../2021 και ...../2021 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικών ετών 2017 και 2018 κρίνονται τυπικά πλημμελείς και συνεπώς ακυρωτέες.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63, παρ. 6 του Ν. 4174/2013, «Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμελίες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 36 του Ν. 4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

....

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

...».

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμόν Γ5 (α) οικ. 90552/2016 Απόφαση του Υπουργού Υγείας, περί διατάξεων τιμολόγησης φαρμάκων, η οποία ίσχυε για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη:

- «Για τον καθορισμό των τιμών των φαρμάκων αναφοράς, διεξάγεται από το αρμόδιο τμήμα του ΕΟΦ, έρευνα στα κράτη μέλη της Ε.Ε. στα οποία υφίστανται στοιχεία από τις αρμόδιες αρχές, σε φορείς των χωρών αυτών, ή σε επίσημους και έγκριτους Ευρωπαϊκούς φορείς. Η πρόσβαση στις εν λόγω πηγές συλλογής στοιχείων γίνεται μέσω εξειδικευμένων ηλεκτρονικών ιστοτόπων των επίσημων πηγών κάθε κράτους μέλους της Ε.Ε. ή/και μέσω επίσημων και έγκριτων φορέων όπως το EURIPID. Στην έρευνα αναζητείται κάθε διαθέσιμη τιμή (ex- factory, χονδρική, λιανική), θα πρέπει να δίνεται ιδιαίτερη έμφαση ώστε οι τιμές να είναι συγκρίσιμες και αντίστοιχες»,
- «τα γενόσημα προϊόντα για τα οποία δεν υπάρχει προϊόν αναφοράς και δεν υπάρχει άλλο γενόσημο στην ελληνική αγορά, θα ανατιμολογούνται με βάση το 65% του μέσου όρου τριών χωρών του προϊόντος αναφοράς στην ΕΕ, αποκλεισμένων των αυξήσεων».

Επειδή συνεπώς, αναφορικά με τον κλάδο του φαρμάκου, όπου δραστηριοποιείται η προσφεύγουσα, οι τιμές δεν ακολουθούν τους κανόνες της ελεύθερης αγοράς, αλλά αποτελούν αντικείμενο διατίμησης από τις αρμόδιες αρχές. Κατά συνέπεια, εφόσον η τιμή των φαρμάκων, η οποία είναι ένας από τους παράγοντες του κέρδους, διαμορφώνεται λαμβάνοντας υπόψη την τιμή των υπολοίπων κρατών της Ευρώπης, συνεπάγεται ότι δεν είναι λογικό να εξαιρούνται οι χώρες αυτές από τη δειγματοληψία, προκειμένου για τη σύγκριση της κερδοφορίας των ελληνικών εταιρειών με τις αντίστοιχες της υπόλοιπης Ευρώπης.

Επειδή παρόμοιο σκεπτικό έρευνας τιμών της υπόλοιπης Ευρώπης προκειμένου για τη διατίμηση των φαρμάκων, περιλαμβάνουν και οι μεταγενέστερες σχετικές αποφάσεις του Υπουργείου Υγείας (βλ. υπ' αριθμ 32535/2019 και Δ3 (α) οικ. 82331/2019).

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος δύναται να προβεί σε έκδοση νέων πράξεων εντός περιόδου ενός (1) έτους από την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας διενεργώντας νέα δειγματοληψία, όπου θα περιλαμβάνονται και συγκρίσιμες εταιρείες από όλες τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται αποδεκτοί.

Ως προς τους λοιπούς ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Δεδομένου ότι από την εξέταση των ανωτέρω ισχυρισμών της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, προκύπτει τυπική πλημμέλεια των προσβαλλόμενων πράξεων, παρέλκει η εξέταση των λοιπών ισχυρισμών.

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **30/09/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ....., ΑΦΜ ....., κατά των υπ' αριθμ. ....../**2021** Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

A) ...../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

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

0,00 €

B) ...../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

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

0,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

**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.