



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

Καλλιθέα, 18/11/2022

Αριθμός απόφασης: 3712

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

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

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 20/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στον, οδός, κατά της με αριθμ. /2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2019, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 17/05/2021 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος (έλεγχος ενδοομιλικών συναλλαγών) του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 343.167,40 ευρώ μείον ποσού που ζητήθηκε η επιστροφή του ύψους 310.788,38 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 171.583,70 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **203.962,72 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν.4174/2013.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 17/05/2021 έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος (έλεγχος ενδοομιλικών συναλλαγών) του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκαν διαφορές ενδοομιλικών συναλλαγών συνολικού ύψους 1.429.864,19 ευρώ, και ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα για το φορολογικό έτος 2019, όπως αυτά προέκυψαν από τα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία, με την προσθήκη των ως άνω λογιστικών διαφορών, ως εξής:

Ακαθάριστα έσοδα δήλωσης	34.306.097,30
Κέρδη Χρήσης	1.216.946,59
<u>Πλέον</u> Λογιστικές διαφορές δήλωσης	308.554,74
<u>Πλέον</u> Λογιστικές διαφορές ελέγχου	1.429.864,19
Σύνολο φορολογητέων κερδών βάσει ελέγχου	2.955.365,52

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. η υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένη και νόμω αβάσιμη αιπολογία απόρριψης από τον έλεγχο της μεθόδου τεκμηρίωσης συναλλαγών, που εφάρμοσε η Εταιρεία, λόγω εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του άρθρου 50 του Ν.4172/2013, του άρθρου 21 του Ν.4174/2013, της Απόφασης ΠΟΛ 1097/09.04.2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.

και των Κατευθυντήριων Γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α. Ειδικότερα η ελεγκτική αρχή:

α) εσφαλμένα έκρινε ότι η Εταιρεία δεν λειτουργεί ως απλός μεταπωλητής στο πλαίσιο της εμπορικής της δραστηριότητας και ότι επιτελεί σημαντικές λειτουργίες και αναλαμβάνει σημαντικούς κινδύνους, οι οποίοι αφορούν σε λειτουργικά έξοδα που θα πρέπει να ληφθούν υπόψη για την επιλογή της μεθόδου τεκμηρίωσης,

β) εσφαλμένα και νόμω αβάσιμα απέρριψε ως δήθεν ακατάλληλη για την τεκμηρίωση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών της Εταιρείας, τη μέθοδο της Τιμής Μεταπώλησης (Resale Price Method - RPM), την οποία είχε επιλέξει η Εταιρεία, κατά παράβαση των οριζόμενων βάσει της ΠΟΛ 1097/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε., η οποία προβλέπει προτίμηση των παραδοσιακών μεθόδων τεκμηρίωσης έναντι των συναλλακτικών στο βαθμό που υπάρχουν διαθέσιμα πλήρως συγκρίσιμα στοιχεία για την εφαρμογή τους,

γ) εσφαλμένα και νόμω αβάσιμα επέλεξε τη μέθοδο του Περιθωρίου Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής (Transactional Net Margin Method – TNMM), χωρίς να αποδείξει με επαρκή αιτιολογία, όπως ορίζει ρητά η σχετική διευκρινιστική Απόφαση, ότι η συγκεκριμένη συναλλακτική μέθοδος είναι πράγματι καταλληλότερη στην προκειμένη περίπτωση από την RPM για σκοπούς τεκμηρίωσης της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών της Εταιρείας, ώστε να αιτιολογείται η εφαρμογή της λόγω του ότι εντάσσεται στις συναλλακτικές μεθόδους τεκμηρίωσης.

2. Εφ' όσον ήθελε γίνει δεκτό ότι ορθώς η ελεγκτική αρχή για τον έλεγχο των αγορών εμπορευμάτων (Συναλλαγές 1-4 κατά τον έλεγχο) και των αγορών πρώτων υλών (Συναλλαγή 5 κατά τον έλεγχο) απέρριψε την επιλογή της RPM και προέκρινε τη χρήση της TNMM, σε κάθε περίπτωση εφάρμοσε πλημμελώς την TNMM στην πράξη και έσφαλε στους υπολογισμούς της. Ειδικότερα:

α) εφ' όσον ήθελε γίνει δεκτό ότι ορθώς η ελεγκτική αρχή απέρριψε την επιλογή της RPM και προέκρινε τη χρήση της TNMM για τον έλεγχο των αγορών εμπορευμάτων (Συναλλαγές 1-4) και των αγορών πρώτων υλών (Συναλλαγή 5), όλως εσφαλμένα και αναιτιολόγητα έκρινε ότι η Εταιρεία δήθεν διαθέτει δύο κλάδους, εμπορικό και «βιομηχανικό», και για το λόγο αυτό προχώρησε σε διακριτή εξέταση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών κάθε κλάδου και διαχωρισμό των αποτελεσμάτων της Εταιρείας σε εμπορικό και δήθεν «βιομηχανικό» κλάδο,

β) η ελεγκτική αρχή υπολόγισε λανθασμένα το ενδοτεταρτημοριακό εύρος των δεικτών περιθωρίου λειτουργικού κέρδους των επιχειρήσεων της συγκριτικής μελέτης λόγω αβάσιμης και άνευ λόγου απόρριψης συγκρίσιμων επιχειρήσεων από το δείγμα της εν λόγω συγκριτικής μελέτης,

γ) η ελεγκτική αρχή εφάρμοσε λανθασμένη προσέγγιση και πραγματοποίησε λάθος υπολογισμούς στον προσδιορισμό του δείκτη κερδοφορίας του εμπορικού κλάδου,

δ) η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα και νόμω αβάσιμα προέβη σε διόρθωση των κερδών της Εταιρείας από τον εμπορικό κλάδο, καθώς δεν προκύπτει απόκλιση από την αρχή των ίσων αποστάσεων.

3. Εσφαλμένη και νόμω αβάσιμη διόρθωση κερδών από την παροχή διοικητικών υπηρεσιών προς τη συνδεδεμένη εταιρεία (Συναλλαγή 15). Ειδικότερα η ελεγκτική αρχή:

α) εσφαλμένα και νόμω αβάσιμα έκρινε ότι η Εταιρεία δεν εφάρμοσε τη σχετική σύμβαση παροχής υπηρεσιών,

β) εσφαλμένα και νόμω αβάσιμα έκρινε ότι η Εταιρεία δήθεν όφειλε να τιμολογήσει επιπλέον έσοδα με βάση τους όρους της εν θέματι σύμβασης.

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 ΠΟΛ. 1097/9.4.2014 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”, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1144/2014, ορίζεται:

«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.

.....

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 εξαιρεθεί 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, εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθμ./2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στην τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών. Ειδικότερα, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Η προσφεύγουσα εταιρεία είναι συνδεδεμένη επιχείρηση με επιχειρήσεις της ημεδαπής και αλλοδαπής κατά τη διάρκεια του υπό κρίση φορολογικού έτους 2019, κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης ζ' γγ του άρθρου 2 του ν.4172 /2013, με τις ακόλουθες εταιρείες:

Επωνυμία	Χώρα
.....	ΕΛΒΕΤΙΑ
.....	ΕΛΛΑΔΑ
.....	ΕΛΛΑΔΑ
.....	ΙΡΛΑΝΔΙΑ
.....	Η.Π.Α.

Οι ενδοομιλικές συναλλαγές που διενεργήθηκαν μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και των συνδεδεμένων επιχειρήσεων κατά το φορολογικό έτος 2019 εμφανίζονται στον παρακάτω πίνακα:

A/A	Αντισυμβαλλόμενο Μέρος	Φύση Συναλλαγής	Αξία Συναλλαγής
1		Αγορά εμπορευμάτων	9.951.812,35
2		Αγορά εμπορευμάτων	722.175,51
3		Αγορά εμπορευμάτων	254.980,73
4		Αγορά εμπορευμάτων	472.405,79
5		Αγορά πρώτων υλών	3.275.957,64

6	.....	Επαναχρέωση εξόδων ασφάλισης	13.437,58
7	.....	Έσοδα προώθησης προϊόντων	786.287,49
8	.....	Έσοδα προώθησης προϊόντων	514.338,05
9	.....	Παροχή υπηρεσιών μηχανογραφικής υποστήριξης	15.000,00
10	.....	Επαναχρέωση εξόδων Κύκλων πωλήσεων	8.241,06
11	.....	Επαναχρέωση εξόδων Κύκλων πωλήσεων	4.770,70
12	.....	Επαναχρέωση εξόδων αποθήκης	75.600,00
13	.....	Επαναχρέωση εξόδων αποθήκης	90.000,00
14	.....	Μετακύλιση εξόδων μίσθωσης αυτοκινήτου	11.296,56
15	.....	Παροχή υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης	1.059.569,57
16	.....	Υπεκμίσθωση χώρων γραφείων	31.908,64
17	.....	Υπεκμίσθωση χώρων γραφείων	4.980,00
ΣΥΝΟΛΟ			17.292.761,67

Σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές με α/α 5-14 και 16-17, και λαμβάνοντας υπόψη του ισχυρισμούς που πρόβαλε η προσφεύγουσα εταιρεία με το υπ' αριθμ. πρωτ./2021 έγγραφό της επί του με αριθμ./2021 σημειώματος διαπιστώσεων, ο έλεγχος κατέληξε στη διαπίστωση ότι δεν προκύπτει θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων για τις εν λόγω συναλλαγές.

Σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές με α/α 1-4 και 15, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αναφέρονται τα κάτωθι:

Α. Τεκμηρίωση συναλλαγών 1-4 Αγορές εμπορευμάτων (έτοιμων φαρμάκων)

Κατά την υπό εξέταση χρήση, η προσφεύγουσα εταιρεία εισήγαγε έτοιμα φαρμακευτικά προϊόντα από την και την με σκοπό την επαναπώλησή τους στην τοπική αγορά. Επιπρόσθετα, αγόρασε έτοιμα φαρμακευτικά προϊόντα από τις ημεδαπές επιχειρήσεις και

Διαπιστώσεις Ελέγχου επί της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων – Έλεγχος δεδομένων Φακέλου Τεκμηρίωσης

Για την τεκμηρίωση των ανωτέρω 1-4 συναλλαγών (αγορές ετοιμών φαρμάκων) επιλέχθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία η Μέθοδος της Τιμής Μεταπώλησης. Ωστόσο, για τις συναλλαγές αυτές το ελεγχόμενο μέρος δε λειτουργεί ως απλός μεταπωλητής, καθώς επιτελεί σημαντικές λειτουργίες (διανομή και logistics, προώθηση πωλήσεων, ποιοτικό έλεγχο, διοικητικές υπηρεσίες) και αναλαμβάνει σημαντικούς κινδύνους (κίνδυνος αγοράς, πιστωτικός κίνδυνος, κίνδυνος διατήρησης αποθεμάτων), οι οποίοι αφορούν σε λειτουργικά έξοδα τα οποία πρέπει να ληφθούν υπ' όψη για την επιλογή μεθόδου τεκμηρίωσης.

Επίσης, για την 5η συναλλαγή (αγορές πρώτων υλών) το ελεγχόμενο μέρος δεν λειτουργεί ως απλός μεταπωλητής, καθώς επιτελεί σημαντικές λειτουργίες (παραγωγή, διανομή και logistics, προώθηση

πωλήσεων, ποιοτικό έλεγχο, διοικητικές υπηρεσίες) και αναλαμβάνει σημαντικούς κινδύνους (κίνδυνος αγοράς, πιστωτικός κίνδυνος, κίνδυνος διατήρησης αποθεμάτων), οι οποίοι αφορούν λειτουργικά έξοδα τα οποία πρέπει να ληφθούν υπ' όψη για την επιλογή μεθόδου τεκμηρίωσης.

Επιπρόσθετα από τις οικονομικές καταστάσεις προκύπτει ότι τα λειτουργικά έξοδα της προσφεύγουσας εταιρείας είναι υψηλά σε σχέση με τις πωλήσεις που πραγματοποιεί (λόγος λειτουργικών εξόδων /πωλήσεις 41,76%), γεγονός που επιβεβαιώνει ότι η προσφεύγουσα δε λειτουργεί ως απλός μεταπωλητής, καθώς αυτή επιβαρύνεται με επιπρόσθετο κόστος που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, κόστος μισθοδοσίας ιατρικών επισκεπτών – πωλητών, έξοδα logistics, έξοδα συνεδρίων, έξοδα εκθέσεων, έξοδα δημοσίων σχέσεων για την προώθηση των προϊόντων.

Επικουρικά της ανωτέρω διαπίστωσης, συγκρίνοντας στον παρακάτω πίνακα το λόγο λειτουργικών εξόδων προς πωλήσεις των ανεξάρτητων εταιρειών του τελικού δείγματος με αυτόν της προσφεύγουσας επιχείρησης, παρατηρείται ότι υπάρχει διαφορά στις λειτουργίες μεταξύ της προσφεύγουσας επιχείρησης και των συγκρίσιμων εταιρειών του τελικού δείγματος, ήτοι: ποσοστό προσφεύγουσας 41,76% και εύρος τρίτων ανεξάρτητων επιχειρήσεων από 9,66% έως 30,60%, κάτι που δεικνύει ότι τα υψηλότερα λειτουργικά έξοδα της προσφεύγουσας συνεπάγονται επιπρόσθετες επιτελούμενες λειτουργίες.

A/A	Επωνυμία	Λειτουργικά έξοδα/Πωλήσεις
1		9,66%
2		15,97%
3		11,35%
4		23,64%
5		11,07%
6		30,60%
7		41,76%

Αυτές οι διαφορές προτείνεται από την διεθνή πρακτική και το ελληνικό θεσμικό πλαίσιο ότι πρέπει να προσαρμόζονται.

Εξάλλου, βάσει των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ (2017), παρ. 2.68:

«Ένα πλεονέκτημα της μεθόδου του καθαρού κέρδους είναι ότι δείκτες καθαρού κέρδους (πχ. το κέρδος των παγίων περιουσιακών στοιχείων, το λειτουργικό εισόδημα επί των πωλήσεων και πιθανόν άλλοι δείκτες καθαρού κέρδους) επηρεάζονται λιγότερο από διαφορετικότητες στην συναλλαγή σε σχέση με την τιμή, όπως αυτές επηρεάζουν την μέθοδο της Συγκρίσιμης μη Ελεγχόμενης Τιμής. Ακόμη, οι δείκτες καθαρού κέρδους δεν επηρεάζονται από μερικές διαφορές στις λειτουργίες μεταξύ ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών, όσο αυτές επηρεάζουν τους δείκτες μικτού περιθωρίου. Οι διαφορές στις λειτουργίες που επιτελούνται μεταξύ των επιχειρήσεων συχνά αντανακλώνται στις διακυμάνσεις (διαφορές) των λειτουργικών τους εξόδων. Συνεπώς, αυτό μπορεί να οδηγήσει σε μεγάλο εύρος των δεικτών μικτού περιθωρίου, αλλά σε παρόμοια επίπεδα δεικτών καθαρού κέρδους. Επιπρόσθετα, σε ορισμένες χώρες η έλλειψη διαθέσιμων στοιχείων σχετικά με τον μερισμό των εξόδων στους δείκτες μικτών και καθαρών κερδών μπορεί να δυσκολεύει την αξιολόγηση της συγκρισιμότητας των δεικτών μικτών κερδών, αλλά η χρήση δεικτών καθαρών κερδών μπορεί να έλυνε το πρόβλημα».

Συμπερασματικά, ο έλεγχος έκρινε ότι η χρήση δεικτών καθαρού κέρδους βελτιώνει την αξιοπιστία της ανάλυσης, καθώς λαμβάνουν υπόψη τις διαφορετικές λειτουργίες που επιτελούνται μεταξύ της προσφεύγουσας και των επιχειρήσεων του δείγματος, οι οποίες επηρεάζουν τους δείκτες μικτού κέρδους αφήνοντας τους δείκτες καθαρού κέρδους αμετάβλητους.

Η προσφεύγουσα επιτελεί όλες τις λειτουργίες που σχετίζονται με τη διανομή φαρμάκων και λειτουργίες που σχετίζονται με την παραγωγή φαρμάκων, δε δρα ως απλός διαμεσολαβητής, επομένως οι λειτουργίες που επιτελούνται θα πρέπει να αναγνωριστούν, καθώς αυτές αντανakλούν και την αποζημίωση (κερδοφορία) της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Η διαφορά στις λειτουργίες δε λαμβάνεται υπόψη με την υιοθέτηση της μεθόδου της Τιμής Μεταπώλησης με μικτό περιθωρίου κέρδους, διότι μια ανεξάρτητη επιχείρηση θα δεχόταν να αγοράσει σε μία χαμηλότερη τιμή, ώστε να καλύψει το κόστος των επιπρόσθετων λειτουργιών που επιτελεί. Οι διαφορές αυτές πρέπει να ληφθούν υπόψη κατά τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών ως προς την επιλογή της μεθόδου και του δείκτη κερδοφορίας.

Επομένως, κρίθηκε ως κατάλληλη η εφαρμογή της μεθόδου του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) και ο κατάλληλος δείκτης για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής, ο οποίος λαμβάνει υπόψη τον τρόπο του λογιστικού χειρισμού των λειτουργικών εξόδων, είναι ο δείκτης λειτουργικού περιθωρίου κέρδους προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα).

Περαιτέρω, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη ότι:

- το δείγμα των συγκρίσιμων ανεξάρτητων εταιρειών αποτελείται από εταιρείες τα έσοδα των οποίων δεν είναι σε απόλυτο μέγεθος συγκρίσιμα με το ύψος των εσόδων της προσφεύγουσας επιχείρησης, καθόσον οι επιχειρήσεις του δείγματος έχουν κατά πολύ μικρότερα ακαθάριστα έσοδα,
- τις λειτουργίες και τους κινδύνους που αναλαμβάνει η προσφεύγουσα επιχείρηση,

προσδιόρισε τη διάμεσο του προσδιορισθέντος δείγματος ανεξάρτητων εταιρειών ως την ενδεδειγμένη τιμή για την εφαρμογή της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων (σχ. Οδηγίες ΟΟΣΑ, 2017: κεφ. 3 παρ. 3.57 και 3.62) με σκοπό να ελαχιστοποιήσει τον κίνδυνο λανθασμένης επιλογής που υπάρχει εξαιτίας των προηγούμενων παραγόντων.

Οι πιο πάνω συναλλαγές, εξετάσθηκαν από την προσφεύγουσα ενιαία για θέματα τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων (ομαδοποίηση ενδοομιλικών συναλλαγών). Ωστόσο, ο έλεγχος έκρινε ότι οι συναλλαγές πρέπει να εξετασθούν ξεχωριστά βάσει της φύσης της κάθε συναλλαγής σε αγορά ετοιμών φαρμάκων (συναλλαγές 1-4) και σε αγορά υλών για την παραγωγή φαρμάκων (συναλλαγή 5), καθώς πρόκειται για διαφορετικές συναλλαγές, ήτοι: α) αγορά ετοιμών φαρμάκων με σκοπό την επαναπώλησή τους στην τοπική αγορά και β) αγορά πρώτων υλών με σκοπό να τις προμηθεύσει σε ανεξάρτητους παραγωγούς φασόν, στους οποίους αναθέτει τοπικά τη παραγωγή των φαρμάκων που εμπορεύεται.

Συνεπώς, για τις συναλλαγές (1-4, αγορές ετοιμών φαρμάκων), λήφθηκε υπ' όψιν το τελικό δείγμα των δέκα (10) επιχειρήσεων χονδρικού εμπορίου φαρμακευτικών σκευασμάτων της προσφεύγουσας.

Απορρίφθηκαν συνολικά τέσσερις (4) επιχειρήσεις από το δείγμα, χρησιμοποιώντας πληροφόρηση της βάσης δεδομένων Tr-Catalyst (Έκδοση 120-Μάρτιος 2020), καθώς βάσει της εμπορικής περιγραφής και

της ιστοσελίδας τους επιτελούσαν διαφορετικές λειτουργίες, εμπορεύονταν διαφορετικό προϊόν από το ελεγχόμενο μέρος, κατάρτιζαν ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και συνεπώς έπρεπε να απορριφθούν από την ανάλυση. Οι επιχειρήσεις που απορρίφθηκαν με τους λόγους απόρριψης αυτών παρουσιάζονται παρακάτω:

A/A	Επωνυμία	Κωδικός αριθμός στη βάση δεδομένων	Χώρα	Κωδικός αριθμός δραστηριότητας (ΚΑΔ)	Λόγος απόρριψης
1			Λετονία	4646	Ενοποιημένα οικονομικά αποτελέσματα
2			Λετονία	4646	Διαφορετική λειτουργία (αιμοκάθαρση)
3			Πολωνία	4646	Διαφορετικό προϊόν (αναλώσιμα)
4			Ιταλία	4646	Διαφορετικό προϊόν (Διανομή τεχνολογικού εξοπλισμού φαρμάκων και παροχή υπηρεσιών συντήρησης)

Μετά την απόρριψη των εταιρειών αυτών από το αρχικό δείγμα, η τελική σύνθεση του δείγματος που συγκρίθηκε με την προσφεύγουσα εταιρεία για την τριετία 2016-2018 αποτελείται από τις παρακάτω έξι (6) εταιρείες:

A/A	Επωνυμία	Κωδικός αριθμός στη βάση δεδομένων	Χώρα	Διαθέσιμη ιστοσελίδα
1			Ρουμανία	.....
2			Ιταλία	.....
3			Ρουμανία	.....
4			Ισπανία	.....
5			Ρουμανία	.....
6			Πολωνία	.....

Εν συνεχεία, αντλήθηκαν τα οικονομικά στοιχεία της τριετίας 2016-2018 για τις έξι (6) συγκρίσιμες επιχειρήσεις που απέμειναν στο δείγμα και υπολογίστηκαν όρια ίσων αποστάσεων με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας (δείκτες καθαρού περιθωρίου (ebit) προς τα ακαθάριστα έσοδα).

Ο υπολογισμός των τεταρτημορίων έγινε με τους κανόνες της στατιστικής.

	Σταθμισμένος Μέσος Όρος Τριετίας 2016-2018
Ελάχιστο	2,21%
1ο Τεταρτημόριο	2,38%
Διάμεσος	5,25%
3ο Τεταρτημόριο	7,11%
Μέγιστο	7,39%
Πλήθος Επιχειρήσεων	Έξι (6)

Τα ως άνω όρια ίσων αποστάσεων συγκρίθηκαν με τον δείκτη μερικού αποτελέσματος (ebit) προς τα ακαθάριστα έσοδα του ελεγχόμενου μέρους
ώστε να αξιολογηθεί η τήρηση ή μη της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται εσφαλμένη και νόμω αβάσιμη αιτιολογία απόρριψης από τον έλεγχο της μεθόδου τεκμηρίωσης συναλλαγών που εφάρμοσε η Εταιρεία. Ειδικότερα αναφέρει ότι εσφαλμένα και νόμω αβάσιμα απέρριψε ως δήθεν ακατάλληλη για την τεκμηρίωση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών της Εταιρείας τη μέθοδο της Τιμής Μεταπώλησης (Resale Price Method - RPM), την οποία είχε επιλέξει η Εταιρεία, ενώ ακόμα και αν γίνει δεκτό ότι ορθώς η ελεγκτική αρχή για τον έλεγχο των αγορών εμπορευμάτων (Συναλλαγές 1-4 κατά τον έλεγχο) και των αγορών πρώτων υλών (Συναλλαγή 5 κατά τον έλεγχο) απέρριψε την επιλογή της RPM και προέκρινε τη χρήση της TNMM, υπολόγισε λανθασμένα το ενδοτεταρτημοριακό εύρος των δεικτών περιθωρίου λειτουργικού κέρδους των επιχειρήσεων της συγκριτικής μελέτης διανομής, καθώς απέρριψε αβάσιμα και άνευ λόγου συγκρίσιμες επιχειρήσεις από το δείγμα της εν λόγω συγκριτικής μελέτης. Περαιτέρω η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα και ανατιμολόγητα έκρινε ότι η εταιρεία δήθεν διαθέτει δύο κλάδους, εμπορικό και «βιομηχανικό», και για το λόγο αυτό προχώρησε σε διακριτή εξέταση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών κάθε κλάδου και διαχωρισμό των αποτελεσμάτων της Εταιρείας σε εμπορικό και δήθεν «βιομηχανικό» κλάδο.

Επειδή κατά τον έλεγχο των ενδοομιλικών τιμολογήσεων της προσφεύγουσας, εφαρμόστηκε η μεθοδολογία των πιο κάτω αναφερομένων εννέα (9) βημάτων του ΟΟΣΑ (σχετική η **παρ. 3.4 των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ, τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2017**), που αναφέρει: «3.4 Παρακάτω ακολουθεί μια τυπική διαδικασία που μπορεί να ακολουθείται όταν διενεργείται μια συγκριτική ανάλυση. Αυτή η διαδικασία θεωρείται ως μια αποδεκτή καλή πρακτική, αλλά δεν είναι υποχρεωτική, καθώς οποιαδήποτε άλλη διαδικασία αναζήτησης που οδηγεί στην αναγνώριση αξιόπιστων συγκριτικών στοιχείων μπορεί να είναι αποδεκτή, αφού η αξιοπιστία του αποτελέσματος είναι πιο σημαντική από την διαδικασία αναζήτησης που υιοθετείται (δηλαδή η υιοθέτηση της διαδικασίας δεν εγγυάται ότι το αποτέλεσμα θα τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων, και η μη υιοθέτηση της διαδικασίας δεν σημαίνει πως το αποτέλεσμα δεν θα τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων)».

Βήμα 1: Καθορισμός της χρονικής περιόδου (έτη για τα οποία θα εφαρμοστεί η συγκριτική ανάλυση).

Βήμα 2: Ευρεία ανάλυση των οικονομικών συνθηκών στις οποίες δραστηριοποιείται και αντιμετωπίζει ο φορολογούμενος.

Βήμα 3: Κατανόηση των ελεγχόμενων συναλλαγών που εξετάζονται, βασιζόμενη ειδικά σε μια λειτουργική ανάλυση, με σκοπό να γίνει η επιλογή του ελεγχόμενου μέρους (όπου χρειάζεται), της καταλληλότερης μεθόδου τεκμηρίωσης για την εφαρμογή της στα δεδομένα της υπόθεσης, του χρηματοοικονομικού δείκτη που θα εξεταστεί (στην περίπτωση μιας μεθόδου κέρδους συναλλαγής), και η αναγνώριση των σημαντικών παραγόντων συγκρισιμότητας που θα πρέπει να ληφθούν υπόψη.

Βήμα 4: Επισκόπηση των διαθέσιμων εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων, αν αυτά υπάρχουν.

- Βήμα 5:** Καθορισμός των διαθέσιμων πηγών πληροφόρησης για την αναζήτηση εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων όπου αυτά χρειάζονται, λαμβάνοντας υπόψη τη σχετική αξιοπιστία τους.
- Βήμα 6:** Επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου τεκμηρίωσης και, ανάλογα με την επιλεγμένη μέθοδο, επιλογή του σχετικού χρηματοοικονομικού δείκτη (πχ. επιλογή του σχετικού δείκτη καθαρού κέρδους στην περίπτωση μιας μεθόδου καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής).
- Βήμα 7:** Αναζήτηση των δυνητικά συγκρίσιμων στοιχείων: καθορισμός των κρίσιμων χαρακτηριστικών που θα πρέπει να συναντώνται σε οποιαδήποτε μη ελεγχόμενη συναλλαγή για να μπορεί να θεωρηθεί ως δυνητικά συγκρίσιμη, με βάση τους σχετικούς παράγοντες που διατυπώθηκαν στο Βήμα 3 και σε συμφωνία με τους παράγοντες συγκρισιμότητας που εκτέθηκαν στις παραγράφους 1.38 έως 1.63.
- Βήμα 8:** Καθορισμός και διενέργεια προσαρμογών στα συγκριτικά στοιχεία, όπου χρειάζεται.
- Βήμα 9:** Ερμηνεία και χρήση των δεδομένων που συλλέχθηκαν, καθορισμός της αποζημίωσης που τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων».

Συνοπτικά, τα βήματα της διαδικασίας εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων, που εφαρμόστηκαν από τον έλεγχο, αφορούν την επιλογή του ελεγχόμενου μέρους, την επιλογή της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και την επιλογή των συγκριτικών στοιχείων.

Επειδή, ο έλεγχος αιτιολόγησε τον υπολογισμό της προσαρμογής των ενδοομιλικών τιμολογήσεων της προσφεύγουσας εταιρείας, βασιζόμενος τόσο στο ελληνικό όσο και στο διεθνές πλαίσιο, με παράλληλη παράθεση των οδηγιών της φορολογικής αρχής και των κρίσιμων εδαφίων της διεθνούς πρακτικής (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ, τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2017). Στην από 17/05/2021 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος (έλεγχος ενδοομιλικών συναλλαγών) του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αποτυπώνεται λεπτομερώς και με ακρίβεια η διαδικασία που ακολούθησε ο έλεγχος (υιοθέτηση της μεθόδου του καθαρού κέρδους συναλλαγής - TNMM, απόρριψη από το δείγμα εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων επιχειρήσεων που είτε διένειμαν διαφορετικά προϊόντα, είτε ήταν μέλη ομίλου, αποτύπωση των συγκρίσιμων επιχειρήσεων του τελικού δείγματος που χρησιμοποιήθηκε και υπολογισμός της καταλογιζόμενης λογιστικής διαφοράς), και οδήγησε στην προσαρμογή των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας. Ειδικότερα, σχετικά με τη λειτουργική ανάλυση η προσφεύγουσα επιχείρηση αναλαμβάνει σημαντικές λειτουργίες και σημαντικούς κινδύνους, διότι αναλαμβάνει έξοδα διαφήμισης και έξοδα προώθησης εμπορευμάτων στην εσωτερική αγορά. Εξάλλου, οι λειτουργίες που επιτελούνται θα πρέπει να αναγνωριστούν, καθώς αυτές αντανakλούν και την αποζημίωση (κερδοφορία) της προσφεύγουσας επιχείρησης, η οποία επιτελεί όλες τις λειτουργίες που σχετίζονται με την διανομή φαρμάκων. Εξάλλου, σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ ισχύουν τα κάτωθι:

«1.51 Σε συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, η αποζημίωση κάθε επιχείρησης συνήθως θα δείχνει τις λειτουργίες που κάθε επιχείρηση επιτελεί (λαμβάνοντας υπόψη τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται και τους κινδύνους που αναλαμβάνονται). Ως εκ τούτου, κατά τον καθορισμό αν ελεγχόμενες και μη ελεγχόμενες συναλλαγές είναι συγκρίσιμες, είναι απαραίτητη μία λειτουργική ανάλυση. Αυτή η λειτουργική ανάλυση σκοπεύει να αναγνωρίσει και να συγκρίνει τις οικονομικά

σημαντικές λειτουργίες και υποχρεώσεις που επιτελούνται, τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται και τους κινδύνους που αναλαμβάνονται από τα αντισυμβαλλόμενα μέρη των συναλλαγών. Για αυτό το σκοπό, μπορεί να ήταν χρήσιμη η κατανόηση της δομής και της οργάνωσης του ομίλου και πώς αυτές επηρεάζουν τον τρόπο με τον οποίο η επιχείρηση (φορολογούμενος) λειτουργεί. Θα ήταν ακόμη χρήσιμο να καθοριστούν τα νομικά δικαιώματα και υποχρεώσεις του φορολογούμενου κατά την τέλεση των λειτουργιών του.»

«1.52 Οι λειτουργίες που η επιχείρηση (φορολογούμενος) και οι φορολογικές διοικήσεις μπορεί να χρειάζεται να αναγνωρίσουν και να συγκρίνουν περιλαμβάνουν, πχ. το σχεδιασμό, την κατασκευή, τη συναρμολόγηση, την έρευνα και ανάπτυξη, την επισκευή, την αγορά, τη διανομή, το μάρκετινγκ, τη διαφήμιση, την μεταφορά, τη χρηματοδότηση και τη διοίκηση. **Οι βασικές λειτουργίες που επιτελούνται από την ελεγχόμενη επιχείρηση που εξετάζεται θα πρέπει να αναγνωριστούν. Προσαρμογές θα πρέπει να λάβουν χώρα για τις όποιες ουσιώδεις διαφορές μεταξύ των λειτουργιών που επιτελούνται από τις όποιες ανεξάρτητες επιχειρήσεις με τις οποίες η ελεγχόμενη επιχείρηση που εξετάζεται συγκρίνεται. Καθώς το ένα αντισυμβαλλόμενο μέρος μπορεί να επιτελεί ένα μεγάλο αριθμό λειτουργιών σε σχέση με αυτές του άλλου αντισυμβαλλόμενου μέρους, είναι η οικονομική σπουδαιότητα αυτών των λειτουργιών σε σχέση με την συχνότητά τους, τη φύση τους, την αξία τους για κάθε αντισυμβαλλόμενο μέρος αντίστοιχα στις συναλλαγές, που είναι σημαντική».**

Περαιτέρω, όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, ο έλεγχος τεκμηρίωσε επαρκώς για ποιο λόγο έκρινε ότι η χρήση δεικτών καθαρού κέρδους, οι οποίοι λαμβάνουν υπόψη τις διαφορετικές λειτουργίες που επιτελούνται και επηρεάζουν τους δείκτες μεικτού κέρδους, αφήνοντας τους δείκτες καθαρού κέρδους αμετάβλητους, βελτιώνει την αξιοπιστία της ανάλυσης, ενώ ως προς την επιλογή του συγκρίσιμου δείγματος που χρησιμοποιήθηκε ο έλεγχος βασίμως και αιτιολογημένα απέρριψε τις τέσσερις (4) επιχειρήσεις από το δείγμα της προσφεύγουσας, χρησιμοποιώντας πληροφόρηση της βάσης δεδομένων Tr-Catalyst (Έκδοση 120-Μάρτιος 2020), καθώς βάσει της εμπορικής περιγραφής και της ιστοσελίδας τους επιτελούσαν διαφορετικές λειτουργίες, εμπορεύονταν διαφορετικό προϊόν από το ελεγχόμενο μέρος και κατάρτιζαν ενοποιημένες οικονομικές.

Τέλος, ο έλεγχος αιτιολογημένα διαχώρισε τις συναλλαγές με α/α 1-4 και 5, κρίνοντας ότι πρέπει να εξετασθούν ξεχωριστά βάσει της φύσης τους εξετασθούν ξεχωριστά βάσει της φύσης τους σε αγορά εμπορευμάτων (ετοίμων φαρμάκων) και σε αγορά α' υλών (για την παραγωγή φαρμάκων), καθώς πρόκειται για διαφορετικές συναλλαγές, ήτοι: α) αγορά ετοίμων φαρμάκων με σκοπό την επαναπώλησή τους στην τοπική αγορά και β) αγορά πρώτων υλών με σκοπό να τις προμηθεύσει σε ανεξάρτητους παραγωγούς φασόν, στους οποίους αναθέτει τοπικά τη φασόν παραγωγή των φαρμάκων που εμπορεύεται. Εξάλλου, σύμφωνα με την παράγραφο 3.9 της ενότητας Α.3.1 του Κεφαλαίου 3 των Κατευθυντήριων Γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α. (Ιούλιος 2010):

«Ιδανικά, προκειμένου να υπάρξει μια προσέγγιση των συνθηκών της ελεύθερης αγοράς και των ίσων αποστάσεων, η αρχή των ίσων αποστάσεων θα πρέπει να εφαρμόζεται στη βάση κάθε συναλλαγής ξεχωριστά (συναλλαγή προς συναλλαγή). Ωστόσο, υπάρχουν συχνά περιπτώσεις που ξεχωριστές συναλλαγές είναι τόσο στενά συνδεδεμένες ή συνεχείς που δεν μπορούν να αξιολογηθούν επαρκώς για

την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων ξεχωριστά.». Εν προκειμένω, οι δύο δραστηριότητες της προσφεύγουσας, ήτοι αγορά ετοίμων φαρμάκων με σκοπό την επαναπώλησή τους στην τοπική αγορά και αγορά πρώτων υλών με σκοπό να τις προμηθεύσει σε ανεξάρτητους παραγωγούς φασόν, αποτελούν ξεχωριστές συναλλαγές, οι οποίες σε καμία περίπτωση δεν είναι άρρηκτα συνδεδεμένες μεταξύ τους, ώστε να μην μπορούν να εξετασθούν χωριστά. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος προχώρησε σε διακριτή εξέταση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών κάθε κλάδου, και δημιούργησε ξεχωριστό συγκρίσιμο δείγμα επιχειρήσεων παραγωγής βασικών φαρμακευτικών προϊόντων και φαρμακευτικών παρασκευασμάτων, προκειμένου να εξετασθεί με μεγαλύτερη αξιοπιστία η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω, για την εξέταση των συναλλαγών με α/α 1-4 (αγορές εμπορευμάτων) τα όρια ίσων αποστάσεων, όσον αφορά το δείκτη καθαρού περιθωρίου (ebit) προς τα ακαθάριστα έσοδα, ορθά προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο ως κάτωθι:

	Σταθμισμένος Μέσος Όρος Τριετίας 2016-2018
Ελάχιστο	2,21%
1ο Τεταρτημόριο	2,38%
Διάμεσος	5,25%
3ο Τεταρτημόριο	7,11%
Μέγιστο	7,39%
Πλήθος Επιχειρήσεων	Έξι (6)

Επειδή, στη συνέχεια, καθόσον ο έλεγχος έκρινε ότι οι συναλλαγές πρέπει να εξετασθούν ξεχωριστά βάσει της φύσης τους σε αγορά εμπορευμάτων (ετοίμων φαρμάκων) και σε αγορά α' υλών (για την παραγωγή φαρμάκων), ζήτησε από την προσφεύγουσα επιχείρηση πληροφόρηση σχετικά με τα κόστη μερισμού ανά κλάδο δραστηριότητας και έλαβε από την προσφεύγουσα την ακόλουθη ανάλυση των Πωλήσεων και του Κόστους Πωληθέντων:

Ανάλυση Κόστους Πωληθέντων	Εμπορεύματα	Προϊόντα	Παραγωγή σε Εξέλιξη	Α' Υλες-Υλικά συσκ/σίας στην παραγωγή	Σ Υ Ν Ο Λ Ο
Αποθέματα ενάρξεως	3.515.202,89	1.196.203,39	131.188,30	1.984.541,33	6.827.135,91
Αγορές Χρήσεως	13.010.864,93			5.706.294,75	18.717.159,68
Αποθέματα τέλους χρήσεως	2.918.858,82	1.022.748,73	100.456,13	2.845.370,86	6.887.434,54
Ανάλωση Α Υλών- Υλικών					
Έξοδα Παραγωγής			1.730.129,75		1.730.129,75
Κόστος Παραγωγής	30.524,35				30.524,35
Προβλέψεις Καταστροφών	351.213,47	111.149,54		126.147,80	588.510,81
Χρησιμοποιημένες Προβλέψεις	302.522,71	102.647,56		145.503,36	550.673,63
Έσοδα από διάθεση Δειγμάτων	50.801,02	4.174,54		736,08	55.711,64

Κόστος Πωληθέντων	13.635.623,09	177.782,10	1.760.861,92	4.825.373,58	20.399.640,69
Πωλήσεις	25.627.763,85	13.932.265,08			39.560.028,93
Μικτό Αποτέλεσμα	11.992.140,76	7.168.247,48			19.160.388,24
-Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας					1.620.029,01
-Έξοδα Λειτουργίας Ερευνών & Ανάπτυξης					793.102,35
-Έξοδα Λειτουργίας διαθέσεως					18.676.778,97
-Έξοδα Χρηματοοικονομικής Λειτουργίας					21.494,81
+Άλλα Έσοδα					2.590.207,41
Κέρδη(Ζημίες) Εκμετάλλευσης					639.190,51
+Έκτακτα & Ανόργανα Έσοδα					3.749,05
-Έκτακτα & Ανόργανα Έσοδα					158.978,34
-Έξοδα προηγούμενων χρήσεων					
Καθαρό Αποτέλεσμα Χρήσεως			483.961,22		
Αναλογία Πωλήσεων	64,78%	35,22%			100%

Από την παραπάνω ανάλυση προέκυψε ότι η αναλογία των πωλήσεων εμπορευμάτων στις συνολικές πωλήσεις ανέρχεται σε 64,78%, ενώ η αναλογία των πωλήσεων προϊόντων στις συνολικές πωλήσεις ανέρχεται σε 35,22%. Κατόπιν τούτου ο έλεγχος προέβη στον μερισμό των δαπανών που αντιστοιχούν στην πώληση εμπορευμάτων και προϊόντων με βάση τα ως άνω ποσοστά, προκειμένου να καταλήξει στην αναλογία του καθαρού αποτελέσματος χρήσης, μεταξύ των λειτουργιών εμπορίας και παραγωγής.

Με βάση τα ως άνω ποσοστά αναλογίας και λαμβάνοντας υπόψη του όσα ισχυρίστηκε η προσφεύγουσα εταιρεία στο με αριθμ. πρωτ./2021 έγγραφο απόψεων επί του με αριθμ./2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων, σχετικά με τον άμεσο επιμερισμό σε κλάδο δραστηριότητας των ποσών που αφορούν rebates και clawback, ο έλεγχος υπολόγισε το δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα) της προσφεύγουσας σε ποσοστό 0,03%. Ειδικότερα, δεδομένου ότι οι τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις του δείγματος δημοσιεύουν τις καθαρές τους πωλήσεις μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων (πιστωτικών τιμολογίων), και η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε πιστωτικά τιμολόγια στην χρήση 2019 ύψους 8.068.366,47 ευρώ, από τα οποία ποσό 220.478,38 ευρώ αφαιρέθηκε από τις πωλήσεις, αλλά το υπόλοιπο ποσό ύψους 7.847.888,09 ευρώ επιβάρυνε το κόστος διάθεσης (λογ. 63), ο έλεγχος αφαίρεσε ποσό ύψους 4.597.738,04 ευρώ, το οποίο επιμερίζεται άμεσα στον εμπορικό κλάδο, από τα λειτουργικά κόστη του εν λόγω κλάδου και ισόποσα και από τις πωλήσεις και δε συμπεριέλαβε κατά τον υπολογισμό του δείκτη κερδοφορίας τα μη λειτουργικά κονδύλια (έκτακτα έξοδα και έσοδα), καθότι αυτά δεν επηρεάζουν την ενδοομιλική τιμολόγηση. Ως εκ τούτου τα αποτελέσματα του ελέγχου για τον κλάδο της πώλησης εμπορευμάτων παρουσιάζονται στον παρακάτω πίνακα:

	ΣΥΝΟΛΟ	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ
Μικτές Πωλήσεις	39.560.028,93	25.627.763,85
-Rebate & Clawback	7.847.888,09	4.597.738,04
= Καθαρές πωλήσεις (Α)	31.712.140,84	21.030.025,81
-Κόστος πωληθέντων	20.399.640,69	13.635.623,09
+Άλλα Έσοδα (Β)	2.590.207,41	1.677.987,24
= Μικτό Αποτέλεσμα	13.902.707,56	9.072.389,96
Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας	1.620.029,01	1.049.486,62
Έξοδα Ερευνών & Ανάπτυξης	793.102,35	513.787,28
Έξοδα Λειτουργίας διαθέσεως	10.828.890,88	7.501.446,26
= Μερικό Αποτέλεσμα (Γ)	660.685,32	7.669,80
Δείκτης: Καθαρό Περιθώριο Κέρδους /Πωλήσεις Εμπορευμάτων, (Γ)/((Α)+(Β))		0,03%
Διάμεσος παρατηρήσεων δείγματος		5,25%
Διαφορά [Διαφορά δεικτών * (Α+Β)]		1.184.500,88

Επειδή, ωστόσο, ο έλεγχος αν και αποδέχθηκε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας ότι υπάρχουν εκπτώσεις πωλήσεων (πιστωτικά τιμολόγια) για rebates & clawback, που πρέπει να αφαιρεθούν από τις μεικτές πωλήσεις της εταιρείας, προκειμένου για τον υπολογισμό των καθαρών πωλήσεων και ότι οι ανεξάρτητες εταιρείες του δείγματος δημοσιεύουν τις καθαρές τους πωλήσεις, μετά την αφαίρεση των εκπτώσεων, όπως προκύπτει από ενότητα Ε της Θέσης του ελέγχου στις σελ. 68-69 της σχετικής έκθεσης, **δεν επαναυπολόγισε την αναλογία των πωλήσεων του κάθε κλάδου προς τις συνολικές πωλήσεις σύμφωνα με τις ορθές καθαρές πωλήσεις μετά την αφαίρεση των rebates & clawback.** Ως εκ τούτου χρησιμοποίησε την αρχική αναλογία των μεικτών πωλήσεων ανά κλάδο, ήτοι 64,78% για τον τομέα της εμπορίας και 35,22% για τον τομέα της παραγωγής, προκειμένου να επιμερίσει τις λειτουργικές δαπάνες που προκύπτουν από το φύλλου μερισμού σε κάθε κλάδο δραστηριότητας.

Σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου και τα δεδομένα του ελέγχου, όπως αυτά παρουσιάζονται στη σχετική έκθεση ελέγχου, οι μικτές και καθαρές πωλήσεις κάθε κλάδου, μετά την αφαίρεση των πιστωτικών τιμολογίων για rebates & clawback, αναλύονται ως κάτωθι:

ΕΠΙΜΕΡΙΣΜΟΣ rebates & clawback	ΔΙΑΝΟΜΗ	ΠΑΡΑΓΩΓΗ	ΣΥΝΟΛΟ
Μεικτές πωλήσεις	25.848.242,23	13.932.265,08	39.780.507,31
Ποσό rebate & clawback που αφαίρεσε η προσφεύγουσα εταιρεία από τις πωλήσεις της	220.478,38		220.478,38
Μεικτές πωλήσεις μετά την αφαίρεση πιστωτικών τιμολογίων	25.627.763,85	13.932.265,08	39.560.028,93
Συνολικό ποσό rebates & clawback που καταχωρίστηκε στις δαπάνες της ομάδας 6 (Λογαριασμός 63 - Έξοδα λειτουργίας διάθεσης)			7.847.888,09
Επιμερισμός rebates & clawback βάσει άμεσου επιμερισμού σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα στοιχεία και τα στοιχεία της έκθεσης ελέγχου	4.597.738,04	3.250.150,05	

Συνολικό Ποσό rebate & clawback που αφαιρείται από τις Πωλήσεις	4.818.216,42	3.250.150,05	8.068.366,47
Καθαρές πωλήσεις	21.030.025,81	10.682.115,03	31.712.140,84
Αναλογία πωλήσεων = Καθαρές Πωλήσεις κλάδου / Σύνολο Καθαρών Πωλήσεων)	66,32%	33,68%	100,00%

*Η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι το ποσό των 220.478,38 ευρώ, το οποίο είχε αφαιρέσει αρχικά από τις πωλήσεις της, αφορά νοσοκομειακό rebate & clawback, το οποίο πρέπει να επιμεριστεί επίσης στους δύο κλάδους δραστηριότητας, και συγκεκριμένα ποσό 129.169 ευρώ να επιμεριστεί άμεσα στον κλάδο της διανομής και 91.310 ευρώ στον κλάδο της παραγωγής, χωρίς ωστόσο να προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν τον εν λόγω ισχυρισμό, ήτοι βεβαιώσεις από τον ΕΟΠΥΥ σχετικά με το είδος (προϊόν) που αφορά το εν παραπάνω ποσό rebate & clawback. Ως εκ τούτου λαμβάνεται υπόψη η θέση του ελέγχου σχετικά με την αφαίρεση του ποσού των 220.478,38 ευρώ αποκλειστικά από τις πωλήσεις του εμπορικού κλάδου.

Με βάση τα ανωτέρω, αντλώντας τις δαπάνες μερισμένες ανά λειτουργία από το φύλλο μερισμού της προσφεύγουσας εταιρείας και δεδομένου ότι:

- αφαιρείται από τις συνολικές μεικτές πωλήσεις της εταιρείας συνολικό ποσό ύψους 7.847.888,09 ευρώ, που αφορά πιστωτικά τιμολόγια για rebates & clawback, από το οποίο, βάσει της ορθής αναλογίας άμεσου επιμερισμού, αναλογεί ποσό προς αφαίρεση ύψους 4.597.738,04 ευρώ στις πωλήσεις του εμπορικού κλάδου και ποσό προς αφαίρεση ύψους 3.250.150,05 ευρώ στις πωλήσεις του βιομηχανικού κλάδου,
- αφαιρείται από τα Έξοδα Λειτουργίας Διαθέσεως της εταιρείας ποσό ύψους 7.847.888,09 ευρώ, το οποίο, σύμφωνα με τα ως άνω, έχει ισόποσα μειώσει τις πωλήσεις της, ήτοι στο κονδύλι Έξοδα Λειτουργίας Διαθέσεως παραμένει ποσό 10.828.890,88 προς επιμερισμό στους δύο κλάδους,
- για τον υπολογισμό των δεικτών περιθωρίου λειτουργικού κέρδους της εταιρείας από τους δύο κλάδους τα μη λειτουργικά κονδύλια Έξοδα Λειτουργίας Χρηματοδότησης ύψους 21.494,81 ευρώ, Έκτακτα έσοδα ύψους 3.749,05 ευρώ και Έκτακτα έξοδα ύψους 158.978,34 ευρώ δε λαμβάνονται υπόψη, καθώς αυτά δεν επηρεάζουν την ενδοομιλική τιμολόγηση,
- ο επιμερισμός του εναπομείναντος ποσού των Εξόδων Λειτουργίας Διαθέσεως ανά κλάδο, όπως και των λοιπών κονδυλίων γίνεται με βάση την ορθή αναλογία των καθαρών πωλήσεων του κάθε κλάδου προς στις συνολικές καθαρές πωλήσεις,

ο υπολογισμός των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας εταιρείας και οι δείκτες κερδοφορίας ανά κλάδο διαμορφώνονται ως εξής:

	ΔΙΑΝΟΜΗ	ΠΑΡΑΓΩΓΗ	ΣΥΝΟΛΟ
Μεικτές πωλήσεις	25.848.242,23	13.932.265,08	39.780.507,31
Μείον rebates & clawback	4.818.216,42	3.250.150,05	8.068.366,47
Καθαρές πωλήσεις (Α)	21.030.025,81	10.682.115,03	31.712.140,84
Αναλογία πωλήσεων = Καθαρές Πωλήσεις κλάδου / Σύνολο Καθαρών Πωλήσεων)	66,32%	33,68%	100,00%
Μείον Κόστος Πωληθέντων	13.635.623,09	6.764.017,60	20.399.640,69

Συν Άλλα Έσοδα (Β)	1.717.705,81	872.501,60	2.590.207,41
Μεικτό Αποτέλεσμα	9.112.108,53	4.790.599,03	13.902.707,56
Μείον Έξοδα Διοικητικής Λειτουργίας	1.074.328,35	545.700,66	1.620.029,01
Μείον Έξοδα Ερευνών & Ανάπτυξης	525.948,81	267.153,54	793.102,35
Μείον Έξοδα Λειτουργίας διάθεσης	7.181.219,83	3.647.671,05	10.828.890,88
Μερικό Αποτέλεσμα (Γ)	330.611,54	330.073,78	660.685,32
Περιθώριο Καθαρού Κέρδους / Πωλήσεις [Γ/(Α+Β)]	1,45%	2,86%	

Κατόπιν των ανωτέρω, όσον αφορά τις ενδοομιλικές συναλλαγές της προσφεύγουσας εταιρείας με α/α 1-4, προκύπτει θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, καθώς ο δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς πωλήσεις για τον εμπορικό κλάδο της προσφεύγουσας επιχείρησης, για την φορολογική περίοδο 01/01/2019-31/12/2019, ανέρχεται σε **1,45%**, ήτοι βρίσκεται **εκτός** των ορίων του 1^{ου} (2,38%) και του 3^{ου} Τεταρτημορίου (7,11%) των δεικτών καθαρού περιθωρίου κέρδους προς τις συνολικές πωλήσεις των συγκρίσιμων επιχειρήσεων του δείγματος.

Όσον αφορά την ενδοομιλική συναλλαγή της προσφεύγουσας εταιρείας με α/α 5, η τιμολόγησή της είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, καθώς ο δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς πωλήσεις για το βιομηχανικό κλάδο της προσφεύγουσας επιχείρησης, για την φορολογική περίοδο 01/01/2019-31/12/2019, ανέρχεται σε **2,86%**, ήτοι βρίσκεται **εντός** των ορίων του 1^{ου} (2,21%) και του 3^{ου} Τεταρτημορίου (13,91%) των δεικτών καθαρού περιθωρίου κέρδους προς τις συνολικές πωλήσεις των συγκρίσιμων επιχειρήσεων του δείγματος.

Συνεπώς υπολογίζεται η κάτωθι λογιστική διαφορά για την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων το οποίο προστίθεται στις λογιστικές διαφορές της χρήσης κατά εφαρμογή του άρθρου 50 του ν.4172/2013.

Δείκτης Καθαρού Κέρδους / Πωλήσεις (Δ)	1,45%	2,86%	
Διάμεσος Δείγματος	5,25%	6,15%	
Διαφορά Δεικτών (Ε)	3,80%		
Λογιστική Διαφορά [Ε*(Α+Β)]	863.644,37		

Β. Τεκμηρίωση συναλλαγής συναλλαγή 15 (Παροχή υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης)

Σύμφωνα με την από 1η Ιουλίου 2017 σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της συνδεδεμένης εταιρείας, η προσφεύγουσα διαθέτει στη συνδεδεμένη εταιρεία κατάλληλο εξειδικευμένο προσωπικό για την παροχή διαφόρων υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης, καθώς και υπηρεσιών πωλήσεων και προώθησης των προϊόντων της στην Ελληνική αγορά. Για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών, σύμφωνα με την παραπάνω σύμβαση, η προσφεύγουσα εταιρεία

λαμβάνει μηνιαίως από την συνδεδεμένη εταιρεία μία σταθερή αμοιβή ύψους 103.050,15 ευρώ. Η εν λόγω αμοιβή, σύμφωνα με τη σύμβαση, αφορά τα κόστη που πραγματοποιεί η προσφεύγουσα επιχείρηση για την παροχή των υπηρεσιών, όπως μισθοδοσία, έξοδα ταξιδιών και διασκέδασης, τηλεφωνικά έξοδα, έξοδα μίσθωσης αυτοκινήτου και ασφάλιστρα, με την προσθήκη ενός περιθωρίου κέρδους, το ύψους του οποίου αναφέρεται ως 5% στον ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών που προσκομίζει η προσφεύγουσα.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για το φορολογικό έτος 2019 η προσφεύγουσα έλαβε από την συνδεδεμένη εταιρεία το ποσό ύψους 1.059.569,57 ευρώ, το οποίο καταχωρήθηκε ως έσοδο στο λογαριασμό γενικής λογιστικής 75.11.00.0000.00.

Διαπιστώσεις Ελέγχου επί της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων – Έλεγχος δεδομένων Φακέλου Τεκμηρίωσης

Για την τεκμηρίωση της τιμολόγησης της προαναφερθείσας συναλλαγής επιλέχθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία η μέθοδος του Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους Συναλλαγής (ΚΚΣ-TNMM) με χρήση δεικτών καθαρού περιθωρίου κέρδους προς το συνολικό κόστος. Επιπλέον, η προσφεύγουσα επέλεξε το δείκτη Λειτουργικό Περιθώριο Κέρδους προς το συνολικό κόστος ως δείκτη επιπέδου κερδοφορίας για την εν λόγω συναλλαγή.

Για την παροχή διαφόρων υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης, καθώς και υπηρεσιών πωλήσεων και προώθησης των προϊόντων η προσφεύγουσα εταιρεία διαθέτει την απαραίτητη επάρκεια, τεχνογνωσία και δεξιότητες, προκειμένου να παρέχει υπηρεσίες προώθησης πωλήσεων στην Ελληνική αγορά σχετικά με τα φαρμακευτικά προϊόντα, τα συμπληρώματα διατροφής, τα ιατρικά βοηθήματα και άλλα είδη προϊόντων που ανήκουν στην συνδεδεμένη εταιρεία Το εξειδικευμένο προσωπικό της προσφεύγουσας πραγματοποιεί επισκέψεις σε επαγγελματίες του κλάδου υγείας, όπως ιατροί και φαρμακοποιοί, με σκοπό την ενημέρωση τους σχετικά με το ιατρικό προφίλ των προωθούμενων προϊόντων και την ισχύουσα νομοθεσία.

Ως προς την επιλογή του ελεγχόμενου μέρους, αυτό επιλέχθηκε ορθά από την προσφεύγουσα επιχείρηση, καθόσον το πιο αξιόπιστο μέρος για την εν λόγω συναλλαγή είναι ο πάροχος της υπηρεσίας (.....), αφού το κόστος των πωλήσεων δύναται να υπολογιστεί με ακρίβεια.

Ως προς την επιλογή της μεθόδου τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών τιμολογήσεων κρίθηκε κατάλληλη από τον έλεγχο η εφαρμογή της μεθόδου του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (ΚΚΣ). Επίσης κρίθηκε από τον έλεγχο ότι ο κατάλληλος δείκτης για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής, είναι ο δείκτης λειτουργικού περιθωρίου κέρδους προς το Συνολικό Κόστος (ΛΠΚΣΚ), ως δείκτη επιπέδου κερδοφορίας για την εν λόγω συναλλαγή.

Ως προς τα συγκριτικά στοιχεία λήφθηκε υπ' όψη το τελικό δείγμα των εννέα (9) επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης. Απορρίφθηκαν συνολικά δύο (2) επιχειρήσεις από το δείγμα, χρησιμοποιώντας πληροφόρηση της βάσης δεδομένων Tr- Catalyst (Έκδοση 120- Μάρτιος 2020), καθώς βάσει της εμπορικής περιγραφής και της ιστοσελίδας τους, επιτελούσαν διαφορετικές λειτουργίες από το ελεγχόμενο μέρος και ως εκ

τούτου έπρεπε να απορριφθούν από την ανάλυση. Εν συνεχεία, αντλήθηκαν τα οικονομικά στοιχεία της τριετίας 2016-2018 για τις επτά (7) συγκρίσιμες επιχειρήσεις που απέμειναν στο δείγμα και υπολογίστηκαν όρια ίσων αποστάσεων με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας δείκτες καθαρού περιθωρίου (ebit) προς το συνολικό κόστος ως εξής:

	Σταθμισμένος Μέσος Όρος Τριετίας 2016-2018
Ελάχιστο	0,69%
1ο Τεταρτημόριο	1,28%
Διάμεσος	7,76%
3ο Τεταρτημόριο	11,30%
Μέγιστο	31,96%
Πλήθος Επιχειρήσεων	Επτά (7)

Από την ανωτέρω ανάλυση προκύπτει ότι τα όρια ίσων αποστάσεων για τις ανεξάρτητες συγκρίσιμες εταιρίες είναι μεταξύ 1,28% και 31,96% με διάμεσο στο 7,76%. Το ύψος του περιθωρίου κέρδους για την υπό κρίση συναλλαγή δεν αναγράφεται στην σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της συνδεδεμένης επιχείρησης, παρά μόνο αναφέρεται ως ποσοστό 5% στον ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών που προσκόμισε η προσφεύγουσα στον έλεγχο (σελ.36).

Το ποσοστό αυτό (5%) βρίσκεται εντός των ανωτέρω ορίων και συνεπώς ο έλεγχος έκρινε ότι δεν προκύπτει θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων. Ωστόσο, για την παροχή των συμφωνημένων υπηρεσιών σύμφωνα με την μεταξύ τους σύμβαση, η προσφεύγουσα εταιρεία θα έπρεπε να λαμβάνει μηνιαίως από την συνδεδεμένη εταιρεία μία σταθερή αμοιβή ύψους 103.050,15 ευρώ που αφορά τα κόστη που πραγματοποίησε για την παροχή των υπηρεσιών, όπως μισθοδοσία, έξοδα ταξιδιών και διασκέδασης, τηλεφωνικά έξοδα, έξοδα μίσθωσης αυτοκινήτου και ασφάλιστρα, με την προσθήκη ενός περιθωρίου κέρδους. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε από την συνδεδεμένη εταιρεία το ποσό ύψους 1.059.569,57 ευρώ ως ακολούθως:

ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΟΣΟ
Τ.Π.Υ.	25.01.2019	5.898,69 (αφορά προηγούμενη χρήση)
Τ.Π.Υ.	28.01.2019	103.050,15
Τ.Π.Υ.	26.02.2019	103.050,15
Τ.Π.Υ.	29.03.2019	35.188,07
Τ.Π.Υ.	18.04.2019	103.050,15
Τ.Π.Υ.	29.05.2019	103.050,15
Τ.Π.Υ.	28.06.2019	57.602,32
Τ.Π.Υ.	30.07.2019	103.050,15
Τ.Π.Υ.	30.08.2019	103.050,15
Τ.Π.Υ.	30.09.2019	11.055,20
Π.Τ.	30.09.2019	-1.148,66
Τ.Π.Υ.	31.10.2019	103.050,15
Τ.Π.Υ.	29.11.2019	103.050,15
Τ.Π.Υ.	30.12.2019	126.572,75

ΣΥΝΟΛΟ		1.059.569,57
μείον:		5.898,69
Υπόλοιπο		1.053.068,56

Από τα ανωτέρω ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα δεν ακολούθησε την από 01/07/2017 σύμβασή της με τη συνδεδεμένη εταιρεία για την τιμολόγηση της παροχής των εν λόγω υπηρεσιών. Ως εκ τούτου προσδιόρισε το επιπλέον έσοδο που δεν τιμολογήθηκε, σύμφωνα με το άρθρο 3 και schedule 1 της από 01/07/2017 σύμβασης, ήτοι:

Περιγραφή	Ανάλυση	Ποσό
Πάγια Μηνιαία Αμοιβή βάσει σύμβασης		103.050,15
Πλέον περιθώριο κέρδους 5%		5.152,51
Σύνολο Μηνιαίας Πάγιας Αμοιβής		108.202,66
Σύνολο Ετήσιας Πάγιας Αμοιβής x12	108.202,66 * 12	1.298.431,87
Μείον τιμολογηθέντα ποσά ως ανωτέρω ανάλυση		1.053.068,56
Διαφορά μη τιμολογηθείσα		245.363,31

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένη και νόμω αβάσιμη η διόρθωση από τον έλεγχο των κερδών από την παροχή διοικητικών υπηρεσιών προς τη συνδεδεμένη εταιρεία, καθώς δεν είναι ορθός ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι η εταιρεία δεν εφάρμοσε την από 01/07/2017 σχετική σύμβαση, καθώς στο Schedule 1 της σύμβασης αναφέρεται στην αρχή ότι οι υπηρεσίες θα παρασχεθούν ανάλογα με τις ανάγκες που υπάρχουν. Ειδικότερα, στο άρθρο 3.2 της σύμβασης αναφέρεται ότι η χρέωση για τις υπηρεσίες προσδιορίζεται με ένα συνδυασμό επιμερισμού κόστους και συμφωνηθείσας αμοιβής και ότι ο λήπτης της υπηρεσίας θα αποζημιώσει τον πάροχο με το «πλήρως κατανεμημένο κόστος» για την παροχή των υπηρεσιών. Περαιτέρω, το εν θέματι άρθρο επεξηγεί ότι ο όρος «πλήρως κατανεμημένο κόστος» σημαίνει το πραγματικό κόστος παροχής των υπηρεσιών, το οποίο περιλαμβάνει έναν εύλογο επιμερισμό έμμεσων λειτουργικών εξόδων (συμπεριλαμβανομένου μισθολογικού και μη μισθολογικού κόστους), σχετικών εξόδων, καθώς και ενός επιπρόσθετου περιθωρίου κέρδους σύμφωνα με το Schedule 1 της σύμβασης. Επιπλέον, τόσο στο άρθρο 3.3 της σύμβασης όσο και στο άρθρο 1.3 του Schedule 1, αναφέρεται ρητά ότι η χρέωση υπολογίζεται με βάση προϋπολογισμένα νούμερα (on a forecast basis). Για το λόγο ότι το εύρος και το είδος των υπηρεσιών εξαρτάται από τις ανάγκες του λήπτη και ότι, προς χάριν διευκόλυνσης, συμφωνήθηκε μία προϋπολογισμένη αμοιβή, το άρθρο 3.1. του Schedule 1 προβλέπει έναν μηχανισμό εκκαθάρισης (true-up), προκειμένου να διαπιστώνεται το πραγματικό ποσό προς χρέωση από την εταιρεία. Συγκεκριμένα, το άρθρο 3.1 περιγράφει ότι ο μηχανισμός εκκαθάρισης θα λειτουργεί με τρόπο που θα συγκρίνονται η προϋπολογισμένη αμοιβή ή το προϋπολογισμένο κόστος (Services Fees OR Costs Allocation respectively) με την πραγματική αμοιβή ή το πραγματικό κόστος και σε περίπτωση που τα προϋπολογισμένα είναι λιγότερα από τα πραγματικά, ο λήπτης θα καταβάλει τη διαφορά στον πάροχο (άρα, θα καταβάλει την πραγματική αμοιβή κι όχι την συμφωνηθείσα προϋπολογισμένη), ενώ σε περίπτωση που τα προϋπολογισμένα είναι περισσότερα από τα πραγματικά, ο πάροχος θα επιστρέφει

στο λήπτη τη διαφορά (άρα, ο λήπτης θα καταβάλει την πραγματική αμοιβή κι όχι την συμφωνηθείσα προϋπολογισμένη). Από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι η τιμολόγηση ενός σταθερού προϋπολογισμένου ποσού 103.050,15 ευρώ κάθε μήνα γίνεται για σκοπούς διευκόλυνσης και μόνο και, προφανώς, πρέπει να επαληθεύεται σε σχέση με τις υπηρεσίες, που πράγματι παρέχονται, καθώς η παροχή αυτών των υπηρεσιών δεν παραμένει αμετάβλητη. Αυτό ακριβώς έκαναν τα μέρη στο τέλος κάθε τριμήνου, καθώς, όπως προβλέπεται συμβατικά, οι υπηρεσίες από μήνα σε μήνα μεταβάλλονται.

Επειδή, με την ενδικοφανή της προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε αρχεία excel, που περιλαμβάνουν ανά τρίμηνο αναλυτικά στοιχεία με τον υπολογισμό της πραγματικής αμοιβής για την παροχή των υπηρεσιών, τη σύγκριση προϋπολογισμένων – πραγματικών αμοιβών, και τη σχετική εκκαθάριση που πραγματοποιούσε ανά τρίμηνο. Από τον έλεγχο των παραπάνω αρχείων των τεσσάρων τριμήνων του έτους 2019 και το σύνολο των εκδοθέντων στοιχείων για το έτος 2019 προς τη συνδεδεμένη εταιρεία προκύπτει ότι η χρέωση για τις παρεχόμενες περιγραφείσες ως άνω υπηρεσίες πραγματοποιήθηκε με βάση το πραγματικό κόστος παροχής των υπηρεσιών, γεγονός το οποίο δε συνάδει με την αρχή της τήρησης των ίσων αποστάσεων, καθώς μια τρίτη ανεξάρτητη επιχείρηση που επιτελεί τις ίδιες λειτουργίες δε θα δεχόταν να παρέχει τις ίδιες υπηρεσίες στο κόστος χωρίς την προσθήκη κάποιου περιθωρίου κέρδους.

Με βάση τα ανωτέρω, οι όροι που αναφέρονται στην από 01/07/2017 υπογραφείσα σύμβαση στο Παράρτημα 1 άρθρο 3, σύμφωνα με τους οποίους θα διαπιστώνεται το πραγματικό ποσό προς χρέωση από τη συνδεδεμένη εταιρεία σύμφωνα με το πραγματικό κόστος που προκύπτει κατά την εκκαθάριση του τριμήνου και, εν τέλει, σε περίπτωση που τα προϋπολογισμένα είναι λιγότερα από τα πραγματικά, ο λήπτης θα καταβάλει τη διαφορά στον πάροχο (άρα θα καταβάλει την πραγματική αμοιβή κι όχι την συμφωνηθείσα προϋπολογισμένη), ενώ σε περίπτωση που τα προϋπολογισμένα είναι περισσότερα από τα πραγματικά, ο πάροχος θα επιστρέφει στο λήπτη τη διαφορά, δεν είναι σύμφωνοι με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Ως εκ τούτου πρέπει να γίνει προσαρμογή των κερδών που αποκομίζει η προσφεύγουσα εταιρεία από τη συγκριμένη συναλλαγή με τη συνδεδεμένη εταιρεία

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με την από 01/07/2017 σύμβαση της προσφεύγουσας με την εταιρεία, της οποίας η επίσημη μετάφραση μας απεστάλη με μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στις 15/11/2022, αναφέρονται τα εξής:

«3. ΑΜΟΙΒΗ ΚΑΙ ΠΛΗΡΩΜΗ

3.1 Σε αντάλλαγμα για την παροχή των Υπηρεσιών, ο ΠΕΛΑΤΗΣ συμφωνεί να καταβάλει στον ΠΑΡΟΧΟ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ την αμοιβή που ορίζεται στο παρόν άρθρο 3 και στο Παράρτημα 1 που επισυνάπτεται στην παρούσα (η «Αμοιβή»).

3.2 Η Αμοιβή καθορίζεται με βάση την κατανομή του κόστους και τη συμφωνηθείσα αμοιβή σε συνδυασμό και ο ΠΕΛΑΤΗΣ συμφωνεί με την παρούσα να αποζημιώσει τον ΠΑΡΟΧΟ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ για το «πλήρως κατανεμημένο Κόστος» της παροχής των Υπηρεσιών. Για τους σκοπούς των ανωτέρω, ως «πλήρως κατανεμημένο κόστος» νοείται το πραγματικό κόστος παροχής των Υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένης της εύλογης κατανομής των έμμεσων εξόδων (συμπεριλαμβανομένων των μισθών

και των άμεσων δαπανών που δεν σχετίζονται με την εργασία) και των άμεσων εξόδων εκτός του κόστους και του συμπληρωματικού περιθωρίου όπως ορίζεται στο Παράρτημα 1.

3.3 Η ΑΜΟΙΒΗ υπολογίζεται βάσει προβλέψεων.

3.4 Το ποσό που αναφέρεται στην παρούσα ρήτρα και στο Παράρτημα 1, δεν περιλαμβάνεται σε οποιαδήποτε άλλη πληρωμή και αποτελεί την πλήρη και τελική πληρωμή για τις Υπηρεσίες που παρέχονται δυνάμει της παρούσας Συμφωνίας και για τις σχετικές δραστηριότητες.

.....

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ 1- ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΑΙ ΑΜΟΙΒΕΣ

1.3. Αμοιβές:

Με την επιφύλαξη των διατάξεων που προβλέπονται στο άρθρο 3 της συμφωνίας και λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερθείσες υπηρεσίες (1.1. και 1.2 του Παραρτήματος 1) που παρέχονται από το Προσωπικό στο πλαίσιο της απασχόλησής του από τον ΠΑΡΟΧΟ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ, ο ΠΕΛΑΤΗΣ θα καταβάλλει σε μηνιαία βάση σταθερή αμοιβή ύψους εκατόν τριών χιλιάδων πενήντα ευρώ και δεκαπέντε λεππών (103.850.15€), μη συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ. Οι προαναφερθείσες αμοιβές υπολογίστηκαν και συμφωνήθηκαν βάσει προβλέψεων. Οι ανωτέρω αμοιβές αφορούν τις ακόλουθες υπηρεσίες και τομείς, συμπεριλαμβανομένων όλων των δαπανών που συνδέονται με την ορθή και κατάλληλη εκτέλεση των υπηρεσιών συν ένα περιθώριο.

Επειδή, από τα ανωτέρω, προκύπτει ότι εσφαλμένα ο έλεγχος επιβάρυνε τη μηνιαία σταθερή συμφωνηθείσα αμοιβή με ένα περιθώριο κέρδους 5%, καθώς το περιθώριο αυτό εμπεριέχεται ήδη στη συμφωνηθείσα αμοιβή, αν και αορίστως, καθώς δεν αναφέρεται συγκεκριμένο ποσοστό, ούτε αν αυτό είναι σταθερό ή μεταβαλλόμενο κτλ. Σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα όφειλε να τιμολογήσει προς την εταιρεία το σύνολο των μηνιαίων σταθερών αμοιβών που είχαν συμφωνηθεί και οι οποίες περιλαμβάνουν τόσο τις δαπάνες που πραγματοποίησε για την παροχή των υπηρεσιών (πραγματικό κόστος), όσο και το περιθώριο του κέρδους της.

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, η υπό κρίση ενδοομιλική συναλλαγή της προσφεύγουσας εταιρείας με την εταιρεία τιμολογείται $103.850,15 * 12 = 1.246.201,80$ ευρώ, ενώ σύμφωνα με τα προσκομισθέντα αρχεία απολογισμού του κόστους ανά τρίμηνο, το πραγματικό κόστος για την παροχή των υπηρεσιών για το έτος ανέρχεται στο ποσό των 1.059.569,57 ευρώ (το ποσό το οποίο τελικά τιμολόγησε). Συνεπώς, το πραγματικό ύψος του περιθωρίου κέρδους που προκύπτει για την εν λόγω συναλλαγή (το οποίο εξάλλου δεν εξειδικεύεται στην σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της συνδεδεμένης επιχείρησης), βρίσκεται εντός των ορίων ίσων αποστάσεων που προέκυψε για τις επτά (7) ανεξάρτητες συγκρίσιμες εταιρίες του δείγματος, ήτοι μεταξύ 1,28% και 31,96%.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, πρέπει να προστεθεί ως λογιστική διαφορά στα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας, το ύψος των εσόδων που δεν τιμολογήθηκαν από αυτήν, σύμφωνα με την από 01/07/2017 υπογραφείσα σύμβαση, ως ακολούθως:

Περιγραφή	Ποσό
Πάγια Μηνιαία Αμοιβή βάσει σύμβασης	103.050,15
Σύνολο έτους	1.236.601,80
Μείον τιμολογηθέντα ποσά	1.053.068,56
Διαφορά μη τιμολογηθείσα που προστίθεται ως λογιστική διαφορά στα ακαθάριστα έσοδα	183.533,24

Ως εκ τούτου με την παρούσα απόφαση για το φορολογικό έτος 2019 προσδιορίζονται οι πιο κάτω λογιστικές διαφορές:

A/A ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ
1-4	20.01.00.0517.01 & 20.01.10.0517.00	..... .....	1.184.500,88	863.644,37
15	75.11.00.0000.00	ΕΣΟΔΑ ΠΑΡΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΣΧΟΛΙΩΝ	245.363,31	183.533,24
ΣΥΝΟΛΟ			1.429.864,19	1.047.177,61

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας εταιρείας για το φορολογικό έτος 2019 διαμορφώνονται ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ
Κέρδη δήλωσης	1.216.946,59	1.216.946,59
Πλέον Λογιστικές διαφορές δήλωσης	308.554,74	308.554,74
Φορολογητέα κέρδη δήλωσης	1.525.501,33	1.525.501,33
Λογιστικές διαφορές	1.429.864,10	1.047.177,61
Τελικά φορολογητέα κέρδη	2.955.365,43	2.572.678,94

Επειδή σχετικά με τον προσδιορισμό του πρόσθετου φόρου ισχύει το άρθρο 58 παρ. 1 του ν.4174/2013, σύμφωνα με το οποίο:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

- α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,
- β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.».

Επειδή το ως άνω άρθρο 58 του ν.4174/2013 τροποποιήθηκε με το άρθρο 35 παρ.2 του ν.4646/2019 και σύμφωνα με την παρ. 30 του άρθρου 66 του ιδίου νόμου ισχύει για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από τη δημοσίευσή του.

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν.4646/2019 για το άρθρο 35 παρ. 2 αναφέρεται ότι με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου τροποποιείται η παράγραφος 1 του άρθρου 58 του ΚΦΔ και ορίζεται ότι τα πρόστιμα του άρθρου αυτού επιβάλλονται όταν με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδεται κατόπιν ελέγχου, προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή. Τα εν λόγω πρόστιμα επιβάλλονται και στις περιπτώσεις που με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου καταλογίζεται ποσό προερχόμενο από πιστωτικό υπόλοιπο δήλωσης που έχει εισπραχθεί από τον φορολογούμενο, χωρίς να το δικαιούται.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 20/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την τροποποίηση της με αριθμ./2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2019, ως κάτωθι:

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

• Φορολογία Εισοδήματος

		ΠΟΣΑ			
		ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ (2)	ΔΙΑΦΟΡΑ (2)-(1)
	Φορολογητέα κέρδη	1.525.501,33	2.955.365,52	2.572.678,94	1.047.177,61
	ή ζημιά				
(α)	Φόρος που αναλογεί (24%)	366.120,32	709.287,72	617.442,95	251.322,63
(β)	Φόρος που αναλογεί				
(γ)	Φορολογική απαίτηση άρθρου 27Α ν.4172/2013				
(δ)	Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.3908/2011 (λόγω πραγματ. επενδύσεων)				
(ε)	Μισθώματα για χρήση ακινήτων βάσει (§ Β2 άρθρου 43 & 44 ν.4030/2011)				

(στ)	Υπόλοιπο φορολογικής απαίτησης για επιστροφή - άρθ. 27Α ν.4172/2013 {γ- [(α+β)-δ-ε]}				
(ζ)	Υπόλοιπο φορολογικής υποχρέωσης [(α+β) - (γ+δ+ε)]	366.120,32	709.287,72	617.442,95	251.322,63
(η)	Μείον: Φόρος που προκαταβλήθηκε	987.766,36	987.766,36	987.766,36	
(θ)	Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση				
(ι)	Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε	28.431,33	28.431,33	28.431,33	
(ια)	Φόρος νομικού προσώπου για εισπρατ. μερίσματα (παρ. 3 άρθρου 68 ν. 4172/2013)				
(ιβ)	Φόρος οικοδομικών επιχειρήσεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών				
(ιγ)	Πιστωτικό ποσό προηγούμενων χρήσεων (εφαρμογή παρ. 6 άρθ. 3 ν. 4046/2012)				
(ιδ)	Φόρος αλλοδαπής				
(ιε)	Σύνολο (η+θ+ι+ια+ιβ+ιγ+ιδ)	1.016.197,69	1.016.197,69	1.016.197,69	0,00
(ιστ)	Φόρος που καταβλήθηκε με βάση την Α.Υ.Ο.				
(ιζ)	Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό (ιε+ιστ-ζ)	650.077,37	306.909,97	398.754,74	251.322,63
(ιη)	Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (ζ-ιε-ιστ)				
	ΛΟΙΠΑ ΠΟΣΑ				
(ιθ)	Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους	337.688,99	337.688,99	337.688,99	
(κ)	Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
(κα)	Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
(κβ)	Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθρο 13 ν.3877/2010)				
(κγ)	Τέλος επιτηδεύματος (άρθ. 31 ν.3986/2011)	1.600,00	1.600,00	1.600,00	
(κδ)	Άθροισμα (ιη έως κγ)	339.288,99	339.288,99	339.288,99	0,00
(κε)	Χρεωστικό ποσό (κδ-ιζ)		32.379,02		

(κστ)	Πιστωτικό ποσό (ιζ-κδ)	310.788,38		59.465,75	251.322,63
(κζ)	Πιστωτικό ποσό κατ' εφαρμογή της § 6 του άρθρου 3 του ν.4046/2012				
	Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση (κε)		32.379,02		
	Πιστωτικό ποσό για επιστροφή (κστ-κζ)	310.788,38		59.465,75	251.322,63
	Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή του	310.788,38 *			-310.788,38
	ΠΡΟΣΤΙΜΑ				
(κη)	Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης		171.583,70	0,00	0,00
(κθ)	Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης				
(λ)	Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου				
	Άθροισμα (κη έως λ)		171.583,70	0,00	0,00
	Σύνολο φόρων για καταβολή		203.962,72		
	Σύνολο φόρων για επιστροφή	310.788,38 *		59.465,75	251.322,63

* Δεδομένου ότι στην εικόνα της προσφεύγουσας εταιρείας στο Taxis κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης εμφανίζεται το ποσό των 310.788,38 ευρώ στα επιστρεπτέα, και συνεπώς το εν λόγω πιστωτικό υπόλοιπο της δήλωσης δεν έχει εισπραχθεί από αυτήν, αλλά ούτε έχει συμψηφιστεί, σύμφωνα με το άρθρο 58 παρ. 1 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 35 παρ. 2 του ν.4646/2019, δεν επιβάλλεται πρόστιμο φόρου.

(Τροποποίηση της υπ' αριθμ./2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2019 και διαμόρφωση της φορολογικής υποχρέωσης της προσφεύγουσας εταιρείας με βάση την εκκαθάριση της Υπηρεσίας μας)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η 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.