



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 07/12/2022

Αριθμός απόφασης: 3881

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **26/07/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**, η οποία εδρεύει στο, κατά της υπ' αριθ. /23-06-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **26-07-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./23-06-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., μειώθηκε η φορολογητέα ζημία από 3.055.212,62€ στο ποσό των 2.267.145,33€, ήτοι διαφορά 788.067,29€.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθμ./26.11.2021 εντολής του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) για τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου του φορολογικού αντικειμένου «ΕΙΣΟΔΗΜΑ» με παρατήρηση «Έλεγχος ενδοομιλικών διασυννοριακών συναλλαγών σύμφωνα με το από/17.11.2021 συνημμένο έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ» για τις φορολογικές περιόδους 01.01.2018 – 31.12.2018 και 01.01.2019 – 31.12.2019, διενεργήθηκε έλεγχος στις εν λόγω φορολογικές περιόδους και εκδόθηκαν αντίστοιχα οι υπ' αριθ./23.06.2022 και/23.06.2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, διαπιστώθηκε λογιστική διαφορά λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων καθώς υπερτιμολογούνται οι αγορές εμπορευμάτων. Η λογιστική διαφορά για το φορολογικό έτος 2019 ύψους 470.698,54€ προέκυψε ως εξής:

Δείκτης καθαρού κέρδους: (Μερικό αποτέλεσμα / πωλήσεις) λογιστικών αρχείων		-3,90%
ΔΙΑΜΕΣΟΣ από συγκριτική ανάλυση		5,87%
ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΙΚΤΩΝ	α	9,77%
ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ		5.007.326,04€
Ενδοομιλικές συναλλαγές/ (1-δείκτης καθαρού κέρδους)	β	4.819.534,16€
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ (ΣΤΗΝ ΤΙΜΗ ΔΙΑΜΕΣΟΥ)	α*β	470.698,54€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη απόρριψη των εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων, των εμπορευμάτων, που παρατίθενται στο φάκελο τεκμηρίωσης ως προς τα ποιοτικά χαρακτηριστικά, το λειτουργικό υπόβαθρο και τον όγκο πωλήσεων.
2. Εσφαλμένη, από κοινού εξέταση διακριτών και διαφορετικών μεταξύ τους ενδοομιλικών συναλλαγών.
3. Εσφαλμένη απόρριψη των συγκριτικών μελετών – εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία.
4. Λανθασμένα συμπεριλήφθηκε από τον έλεγχο στο αποδεκτό κατ' αυτόν δείγμα (εταιρειών) και εταιρείες που δεν δύναται να θεωρηθούν συγκρίσιμες με την προσφεύγουσα εταιρεία ή ανεξάρτητες.
5. Εσφαλμένη επιλογή από τον έλεγχο της διαμέσου του ενδοτεταρτημοριακού εύρους περιθωρίων κέρδους για τον υπολογισμό του μεγέθους της φερόμενης απόκλισης από την αρχή των ίσων αποστάσεων (ύψους της λογιστικής διαφοράς).
6. Λανθασμένη εκτίμηση της πραγματικής κατάστασης και των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη της φορολογικής αρχής, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των σχετικών διατάξεων και, παντως, αναποδείκτως και με πλημμελή, ανεπαρκή και αντιφατική αιτιολογία με αποτέλεσμα να προσδιοριστεί λογιστική διαφορά ύψους 470.698,54€ λόγω φερόμενης υπερτιμολόγησης των ενδοομιλικών εμπορευμάτων.

7. Η προσβαλλόμενη πράξη ερείδεται στην υπ. αριθ./23.06.2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018, η οποία έχει ήδη προσβληθεί με ενδικοφανή προσφυγή και συνεπώς πρέπει να ακυρωθεί η προσθήκη λογιστικής διαφοράς ύψους 317.368,75€ η οποία προκύπτει από διαγραφή των δηλωθεισών από την εταιρεία φορολογικών ζημιών χρήσης 2018 προς μεταφορά σε επόμενα έτη.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 50 «Ενδοομιλικές συναλλαγές» του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«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.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ1144/2014 με θέμα «Τροποποίηση της ΠΟΛ 1097/9-4-2014 (Φ.Ε.Κ. Β' 883) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων»:

«5. Το κεφάλαιο Ζ' της ΠΟΛ.1097/9.4.2014 αντικαθίσταται ως εξής:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ' ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ - ΑΠΟΔΕΚΤΟ ΕΥΡΟΣ ΤΙΜΩΝ Ή ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ - ΜΗ ΠΛΗΡΕΙΣ Ή ΜΗ ΕΠΑΡΚΕΙΣ ΦΑΚΕΛΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

Για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείται η «αρχή της ανοικτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle)», όπως περιγράφεται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΕ. Η αρχή αυτή αποτυπώνεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Προτύπου Φορολογικών Συμβάσεων Εισοδήματος και Κεφαλαίου του ΟΟΣΑ (OECD Model Tax Convention on Income and Capital) και έχει ως ακολούθως:

«Εάν επικρατούν ή επιβάλλονται στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις των δύο (συνδεδεμένων) επιχειρήσεων όροι διαφορετικοί από εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε τα κέρδη τα οποία, αν δεν υπήρχαν οι όροι αυτοί, θα μπορούσαν να είχαν πραγματοποιηθεί από μια από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων δεν πραγματοποιήθηκαν, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής και να φορολογηθούν ανάλογα.»

Για την διαπίστωση εφαρμογής της παραπάνω αρχής, λαμβάνονται υπόψη, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε., οι «Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ περί Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων για τις Πολυεθνικές Επιχειρήσεις και τις Φορολογικές Αρχές (OECD Transfer Pricing Guidelines for Tax Administrations and Multinational Enterprises)», όπως κάθε φορά επικαιροποιούνται (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση 2010).

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

α. Στις παραδοσιακές ή κλασσικές μεθόδους:

αα. Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής

ββ. Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης

γγ. Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους.

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

αα. Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής και

ββ. Μέθοδος επιμερισμού κερδών. Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής

(Comparable Uncontrolled Price Method - CUP)

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

Μέθοδος Τιμής Μεταπώλησης (Resale Price Method - RPM)

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

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

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

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

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

Μέθοδος επιμερισμού κερδών (Profit Split Method - PSM)

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

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

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

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

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

Ως συγκρίσιμες συναλλαγές νοούνται αυτές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους ειδικότερους όρους δεν μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα ή η επίδραση των διαφορών αυτών μπορεί να 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 διεξόδου σε αγορές, ανάπτυξη νέων και καινοτόμων προϊόντων, αύξηση μεριδίου αγοράς, κ.λπ.). Σε περίπτωση που διενεργούνται συναλλαγές που δεν μπορούν να διαχωριστούν από οικονομικής απόψεως, αυτές εξετάζονται ενιαία, τόσο ως προς τη συγκριτική ανάλυση όσο και ως προς την εφαρμογή της μεθόδου καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.

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

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

Ο προσδιορισμός των τεταρτημορίων γίνεται ως εξής:

Q1= πρώτο τεταρτημόριο= 25ο εκατοστιαίο σημείο

Q2= διάμεσος= 50ο εκατοστιαίο σημείο

Q3= τρίτο τεταρτημόριο= 75ο εκατοστιαίο σημείο

Ως συμβατή με την αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arm's Length Principle), θεωρείται οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημόριου (25ου εκατοστιαίου σημείου έως και του 75ου εκατοστιαίου σημείου), με επαρκή αιτιολόγηση της επιλογής.».

Επειδή, η μέθοδος του καθαρού συναλλακτικού περιθωρίου κέρδους (TNMM –Transactional Net Margin Method), εξετάζει το περιθώριο καθαρού κέρδους μιας ελεγχόμενης συναλλαγής σε σύγκριση με μία μη ελεγχόμενη συναλλαγή. Πιο συγκεκριμένα, συγκρίνει το περιθώριο καθαρού κέρδους που κερδίζεται από το ελεγχόμενο συμβαλλόμενο μέρος σε ελεγχόμενες συναλλαγές, με τα ίδια περιθώρια καθαρού κέρδους που κερδίζονται από το ελεγχόμενο μέρος σε συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές ή, εναλλακτικά, με τα ίδια περιθώρια καθαρού κέρδους που κερδίζονται από ανεξάρτητες συγκρίσιμες επιχειρήσεις.

Δεδομένου ότι η μέθοδος του καθαρού συναλλακτικού περιθωρίου χρησιμοποιεί καθαρά περιθώρια για να προσδιορίσει τις πραγματικές τιμές τιμολόγησης, είναι μια λιγότερο άμεση μέθοδος από τη μέθοδο του κόστους συν κέρδους και τη μέθοδο της τιμής μεταπώλησης, οι οποίες συγκρίνουν μεικτά περιθώρια. Είναι επίσης μια περισσότερο έμμεση μέθοδος από τη μέθοδο της μη ελεγχόμενης συγκρίσιμης τιμής, η οποία συγκρίνει απευθείας τιμές.

Συνήθως, η μέθοδος του καθαρού συναλλακτικού περιθωρίου χρησιμοποιείται για να αναλυθούν θέματα ενδοομιλικής τιμολόγησης ενσώματων αγαθών, άυλων περιουσιακών στοιχείων ή παρεχόμενων υπηρεσιών. Μπορεί να εφαρμοστεί όταν μία από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις χρησιμοποιεί άυλα περιουσιακά στοιχεία, η κατάλληλη απόδοση των οποίων δεν μπορεί να καθοριστεί άμεσα. Σε αυτή την περίπτωση η πραγματική τιμή της συνδεδεμένης επιχείρησης, που δεν χρησιμοποιεί άυλα περιουσιακά στοιχεία, καθορίζεται με τον προσδιορισμό του περιθωρίου που κερδίζεται από επιχειρήσεις που επιτελούν μια παρόμοια λειτουργία σε συναλλαγές με ανεξάρτητα μέρη.

Η εφαρμογή της μεθόδου του καθαρού συναλλακτικού περιθωρίου είναι παρόμοια με την εφαρμογή της μεθόδου του κόστους συν κέρδους ή την εφαρμογή της μεθόδου της τιμής μεταπώλησης, αλλά η μέθοδος του καθαρού συναλλακτικού περιθωρίου απαιτεί λιγότερη συγκρισιμότητα χαρακτηριστικών, από ότι οι τελευταίες δύο μέθοδοι, και περιλαμβάνει σύγκριση των περιθωρίων καθαρού παρά μικτού κέρδους.

Μερικές φορές μπορεί να είναι πιο αξιόπιστο να επιλέγεται η μέθοδος του καθαρού συναλλακτικού περιθωρίου και να συγκρίνονται τα καθαρά κέρδη. Εάν, για παράδειγμα, το ελεγχόμενο συμβαλλόμενο μέρος και οι συγκρίσιμες επιχειρήσεις του δείγματος δηλώνουν διαφορετικό κόστος πωληθέντων και λειτουργικά έξοδα, έτσι ώστε τα περιθώρια μικτού κέρδους που δηλώνονται δεν είναι συγκρίσιμα και δεν μπορούν να γίνουν αξιόπιστες διορθώσεις, η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης μπορεί να είναι σχετικά αναξιόπιστη. Εντούτοις, αυτό το είδος λογιστικής ασυνέπειας δεν έχει επιπτώσεις στην αξιοπιστία της μεθόδου του καθαρού συναλλακτικού περιθωρίου, δεδομένου ότι η μέθοδος αυτή εξετάζει τα περιθώρια καθαρού κέρδους αντί των περιθωρίων μικτού κέρδους. Επιπλέον, μπορεί να είναι ένα σημαντικό πρακτικό όφελος, για τη χρησιμοποίηση της μεθόδου του καθαρού συναλλακτικού περιθωρίου, το γεγονός ότι η μέθοδος αυτή, έναντι των παραδοσιακών μεθόδων συναλλαγής, απαιτεί λιγότερη συγκρισιμότητα μεταξύ των προϊόντων από τις παραδοσιακές μεθόδους συναλλαγής και έχει, για το λόγο αυτό, μεγαλύτερη ανοχή σε διαφορές μεταξύ των προϊόντων και σε διαφορετικές προσεγγίσεις κοστολόγησης.

Επειδή η προσφεύγουσα αποτελεί 100% θυγατρική του στην Ελλάδα με μητρική την εταιρεία με έδρα το Κύριος και μοναδικός μέτοχος της, αποτελεί η ιταλική επιχείρηση με ΑΦΜ/VIES: Ο όμιλος αποτελεί τμήμα (υπό-όμιλο) του Ομίλου, οι δραστηριότητες του οποίου (του δεύτερου) επεκτείνονται στους κλάδους της κατασκευής συστημάτων και εξοπλισμού κουζίνας αλλά και πέραν των δραστηριοτήτων του, στην ανάπτυξη, ιδιοκτησία και διαχείριση ακινήτων και σε συμμετοχές σε ελβετικές και διεθνείς εισηγμένες και μη εταιρείες. Επιπλέον, η προσφεύγουσα δραστηριοποιείται στην εισαγωγή, κατασκευή - συναρμολόγηση και χονδρική πώληση προϊόντων και οικιακών συστημάτων κουζίνας και ολοκληρωμένων συστημάτων μπάνιου για μαζικούς χώρους. Ειδικότερα, ως αναφέρεται στην από 23/06/2022 έκθεση μερικού ελέγχου του ΚΕΝΤΡΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕΓΑΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) για την υπό κρίση φορολογική περίοδο η κύρια δραστηριότητα της προσφεύγουσας είναι: «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΝΕΡΟΧΥΤΩΝ, ΝΙΠΤΗΡΩΝ, ΜΠΑΝΙΕΡΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ ΕΙΔΩΝ ΥΓΙΕΙΝΗΣ ΚΑΙ ΜΕΡΩΝ ΤΟΥΣ ΑΠΟ

ΣΙΔΗΡΟ,ΧΑΛΥΒΑ, ΧΑΛΚΟ Η ΑΛΟΥΜΙΝΙΟ» και οι λοιπές: α) «ΧΟΝΔΡΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ ΑΛΛΩΝ ΦΟΥΡΝΩΝ, ΚΟΥΖΙΝΩΝ, ΠΛΑΚΩΝ (ΜΑΤΙΩΝ), ΜΑΓΕΙΡΕΜΑΤΟΣ,ΚΑΜΙΝΕΤΩΝ,ΣΧΑΡΩΝ ΜΑΓΕΙΡΕΤΟΣ, ΨΗΣΤΙΕΡΩΝ» και β) «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΜΕ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΗΣ ΑΛΥΣΙΔΑΣ ΕΦΟΔΙΑΣΜΟΥ (LOGISTICS)».

Επειδή, από τα δεδομένα του φακέλου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών της υπό κρίση φορολογικής περιόδου προκύπτει ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές που διενεργήθηκαν μεταξύ της προσφεύγουσας και των συνδεδεμένων εταιριών του ομίλου είναι οι κάτωθι:

ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01.01.2019 - 31.12.2019				
Αντισυμβαλλόμενος	Χώρα	Αντικείμενο Συναλλαγής		Ποσό συναλλαγής
	ΕΛΒΕΤΙΑ	Λήψη δικαιωμάτων	Καταβολή αμοιβής για χρήση εμπορικού σήματος και εμπορικής επωνυμίας	309.163,85
	ΕΛΒΕΤΙΑ	Λήψη υπηρεσιών	Λήψη υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης	285.350,53
	ΕΛΒΕΤΙΑ		Λήψη υπηρεσιών IT (Μηχανογραφική υποστήριξη)	68.373,06
	ΠΟΛΩΝΙΑ		Υποστηρικτικές υπηρεσίες	11.321,00
	ΙΤΑΛΙΑ	Αγορά εμπορευμάτων	Αγορά εμπορευμάτων	2.963.600,44
	ΑΓΓΛΙΑ		Αγορά εμπορευμάτων	1.560,67
	ΤΟΥΡΚΙΑ		Αγορά εμπορευμάτων	253.901,24
	ΙΤΑΛΙΑ		Αγορά εμπορευμάτων	405.481,68
	ΕΛΒΕΤΙΑ		Αγορά εμπορευμάτων	87.117,82
	ΣΛΟΒΑΚΙΑ		Αγορά εμπορευμάτων	557.931,10
	ΙΣΠΑΝΙΑ		Αγορά εμπορευμάτων	54.222,80
	ΑΥΣΤΡΙΑ		Αγορά εμπορευμάτων	18.875,08
	ΓΕΡΜΑΝΙΑ		Αγορά εμπορευμάτων	267.052,66
	ΕΛΒΕΤΙΑ		Αγορά εμπορευμάτων	4.771,69
	ΠΟΛΩΝΙΑ		Αγορά εμπορευμάτων	66.688,54
	ΡΟΥΜΑΝΙΑ		Αγορά εμπορευμάτων	1.221,38
	ΒΕΛΓΙΟ		Αγορά εμπορευμάτων	437,54
	ΚΙΝΑ		Αγορά εμπορευμάτων	106.185,90
	ΑΙΓΥΠΤΟΣ		Αγορά εμπορευμάτων	27.323,16
	ΑΓΓΛΙΑ		Αγορά εμπορευμάτων	46.329,55
	ΙΤΑΛΙΑ		Αγορά εμπορευμάτων	101.657,30
	ΗΝΩΜΕΝΑ ΑΡΑΒΙΚΑ ΕΜΙΡΑΤΑ		Αγορά εμπορευμάτων	9.761,14
	ΟΛΛΑΝΔΙΑ		Αγορά εμπορευμάτων	33.206,35
	ΙΣΠΑΝΙΑ	Πώληση εμπορευμάτων	Πώληση εμπορευμάτων	127.513,09
	ΡΟΥΜΑΝΙΑ		Πώληση εμπορευμάτων	33.310,28
	ΕΛΒΕΤΙΑ	Επαναχρέωση εξόδων	Επαναχρέωση μεταφορικών εξόδων (ναύλων) προς την εταιρεία	4.730,45
	ΑΥΣΤΡΙΑ		Επαναχρέωση μεταφορικών εξόδων (ναύλων) προς την εταιρεία	2.839,93
	ΙΤΑΛΙΑ		Επαναχρέωση μεταφορικών εξόδων (ναύλων) προς την εταιρεία	6.069,50
	ΕΛΒΕΤΙΑ		Επαναχρέωση εξόδων marketing	1.171,41
	ΕΛΒΕΤΙΑ		Επαναχρέωση εξόδων ασφαλιστικής κάλυψης προς την εταιρεία	599,45
		ΣΥΝΟΛΟ		5.857.768,59

Επειδή η προσφεύγουσα στο φάκελο τεκμηρίωσης για την τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών έχει χρησιμοποιήσει τόσο παραδοσιακές όσο μη παραδοσιακές συναλλακτικές μεθόδους τεκμηρίωσης ανάλογα με το είδος της συναλλαγής που θέλει να τεκμηριώσει.

Αναλυτικά έχει χρησιμοποιήσει τις ακόλουθες μεθόδους ανά κατηγορία συναλλαγής:

Αγορές /πωλήσεις εμπορευμάτων μεταξύ της και των συνδεδεμένων με αυτή μερών

Για να εξεταστεί η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων της ανωτέρω κατηγορίας συναλλαγών, θεωρήθηκε ως κατάλληλη από την προσφεύγουσα η RPM (μέθοδος της τιμής μεταπώλησης). Καθώς η προσφεύγουσα προμηθεύεται εμπορεύματα τόσο από συνδεδεμένα μέρη όσο και από τρίτους προμηθευτές, κατέστη εφικτός ο εντοπισμός εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων για την τεκμηρίωση των εν λόγω συναλλαγών, με τη να αποτελεί το εξεταζόμενο μέρος. Παράλληλα και προς τεκμηρίωση των συμπερασμάτων που εξάγονται από τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία ανωτέρω, πραγματοποιήθηκε από την προσφεύγουσα αναζήτηση για ανεξάρτητες εταιρείες που δραστηριοποιούνται στην εμπορία οικιακών συσκευών και εξοπλισμού κουζίνας στην Ευρώπη. Η εν λόγω αναζήτηση διενεργήθηκε μέσω της πανευρωπαϊκής διαδικτυακής βάσης δεδομένων TP Catalyst.

Λήψη υπηρεσιών μηχανογραφικής υποστήριξης (IT) από τη

Έλλειψη εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων, καθώς η παρέχει τις εν λόγω υπηρεσίες σε αμιγώς ενδοομιλικό επίπεδο και με σκοπό την εναρμόνιση των λειτουργιών και συστημάτων των συνδεδεμένων μερών, ενώ η προσφεύγουσα δε λαμβάνει συγκρίσιμες υπηρεσίες από τρίτα μέρη (λαμβάνει μεν υπηρεσίες IT από εγκατεστημένο στην Ελλάδα τρίτο μέρος αυτές όμως δεν καλύπτουν το εύρος των παρεχόμενων υπηρεσιών από τη ούτε την εξειδικευμένη φύση τους), η μη παραδοσιακή μέθοδος TNMM (μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής) θεωρήθηκε από την προσφεύγουσα ως η καταλληλότερη μέθοδος τεκμηρίωσης της εν λόγω συναλλαγής μέσω της χρήσης εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων αντλούμενων από τη διαδικτυακή βάση δεδομένων Tr Catalyst και με την πάροχο να αποτελεί το εξεταζόμενο μέρος (tested party).

Λήψη διοικητικών υπηρεσιών από τη

Έλλειψη εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων, καθώς η παρέχει τις εν λόγω υπηρεσίες σε αμιγώς ενδοομιλικό επίπεδο και με σκοπό την εναρμόνιση των λειτουργιών των συνδεδεμένων μερών, ενώ η προσφεύγουσα δε λαμβάνει παρεμφερείς υπηρεσίες από τρίτα μέρη, η TNMM (μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής) θεωρήθηκε από την προσφεύγουσα ως η καταλληλότερη μέθοδος τεκμηρίωσης της εν λόγω συναλλαγής μέσω της χρήσης εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων αντλούμενων από τη διαδικτυακή βάση δεδομένων Tr Catalyst και με την πάροχο να αποτελεί το εξεταζόμενο μέρος.

Καταβολή αμοιβής για χρήση εμπορικού σήματος / επωνυμίας από τη

Παρά την έλλειψη εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων, θεωρήθηκε από την προσφεύγουσα εφικτή η επιλογή της μεθόδου CUP (συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής) για την τεκμηρίωση της ανωτέρω συναλλαγής μέσω εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων που αντλήθηκαν από τη βάση δεδομένων τρίτου παρόχου. Συγκεκριμένα, διενεργήθηκε αναζήτηση στη βάση δεδομένων ktMine προκειμένου να εντοπισθούν συμβάσεις που αφορούν σε αμοιβές για την άδεια χρήσης παρεμφερών πνευματικών δικαιωμάτων.

Λήψη υποστηρικτικών υπηρεσιών / μηχανογραφικών συστημάτων από τη

Έλλειψη εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων, καθώς η παρέχει τις εν λόγω υπηρεσίες σε αμιγώς ενδοομιλικό επίπεδο και με σκοπό την εναρμόνιση των λειτουργιών και συστημάτων των συνδεδεμένων μερών, ενώ η προσφεύγουσα δε λαμβάνει παρεμφερείς υπηρεσίες από τρίτα μέρη, η TNMM (μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής) θεωρήθηκε από την προσφεύγουσα ως η καταλληλότερη μέθοδος τεκμηρίωσης της εν λόγω συναλλαγής μέσω της χρήσης εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων και με την πάροχο να αποτελεί το εξεταζόμενο μέρος.

Συναλλαγές που αφορούν σε επαναχρεώσεις εξόδων από/προς την εταιρεία

Για την ανωτέρω κατηγορία συναλλαγών δεν έλαβε χώρα τεκμηρίωση και επαλήθευση της αρχής των ίσων αποστάσεων μέσω μιας εκ των μεθόδων τεκμηρίωσης λόγω της φύσης τους. Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο περιεχόμενο των φακέλων τεκμηρίωσης το γεγονός ότι δεν υπήρξε εφαρμογή κάποιου mark – up από πλευράς του συνδεδεμένου μέρους που αρχικά επωμίζεται τα εν λόγω κόστη έγκειται στο ότι οι συναλλαγές αυτές δε σχετίζονται με την παροχή κάποιας ουσιαστικής υπηρεσίας από πλευράς της οντότητας που αρχικά επωμίζεται το κόστος ώστε η μη εφαρμογή mark-up να μη δύναται να θεωρηθεί ότι συνιστά παραβίαση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Ως εκ τούτου, από την εξέταση των πραγματικών περιστατικών που αφορούν τις εν λόγω συναλλαγές, κρίθηκε από την προσφεύγουσα ότι δε φαίνεται να συντρέχουν οι προϋποθέσεις παραβίασης της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Επειδή ως αναφέρθηκε ανωτέρω όσον αφορά τις ενδοομιλικές αγοραπωλησίες εμπορευμάτων για τις οποίες έγινε τεκμηρίωση από την προσφεύγουσα με τη μέθοδο RPM (μέθοδος της τιμής μεταπώλησης), χρησιμοποιώντας εσωτερικά στοιχεία του μικτού περιθωρίου κέρδους συγκριτικά με το μικτό περιθώριο κέρδους που επιτυγχάνεται από συναλλαγές με αντισυμβαλλόμενους πελάτες/ προμηθευτές μη συνδεδεμένα μέρη. Επιπλέον, προς τεκμηρίωση των συμπερασμάτων που εξάγονται από τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία ανωτέρω, πραγματοποιήθηκε από την προσφεύγουσα αναζήτηση για ανεξάρτητες εταιρείες που δραστηριοποιούνται στην εμπορία οικιακών συσκευών και εξοπλισμού κουζίνας στην Ευρώπη. Η εν λόγω αναζήτηση διενεργήθηκε μέσω της πανευρωπαϊκής διαδικτυακής βάσης δεδομένων TP Catalyst.

Επειδή ο έλεγχος όσον αφορά την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών αγοραπωλησιών εμπορευμάτων συνοπτικά αναφέρει τα κάτωθι:

- τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα, θα πρέπει να απορριφθούν ως μη συγκρίσιμα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ / 1144 / 15.05.2014 και στις παραγράφους 1.107 και 3.28 των Κατευθυντηρίων Γραμμών του ΟΟΣΑ
- δεν έχουν επιλεγεί τα κατάλληλα εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία καθώς δεν έχουν περιληφθεί στην αναζήτηση επιχειρήσεις με μετόχους φυσικά πρόσωπα και αυτό έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση αξιοπιστίας της ανάλυσης
- η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης δε μπορεί να εφαρμοστεί με αξιοπιστία διότι η προσφεύγουσα καταβάλλει αμοιβές για χρήση σήματος, για λήψη υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης, προώθησης και πληροφορικής σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις οι οποίες καταχωρούνται στα λειτουργικά της κόστη και όχι στο κόστος πωληθέντων. Όμως, μια ανεξάρτητη επιχείρηση θα αξίωνε μικρότερη τιμή αγοράς εμπορευμάτων (μεγαλύτερο μικτό περιθώριο κέρδους), ώστε να καλύψει τα πρόσθετα λειτουργικά κόστη. Εξάλλου η προσφεύγουσα χαρακτηρίζεται ως “διανομέας” και αναλαμβάνει πρόσθετες λειτουργίες που αφορούν στη διανομή των ενδοομιλικά αγορασμένων εμπορευμάτων. Επομένως, θα πρέπει να

εφαρμοστεί η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), καθότι αυτή λαμβάνει υπόψη οποιεσδήποτε λειτουργικές διαφορές (αμοιβές για τη χρήση σήματος, υπηρεσίες διοικητικής υποστήριξης, προώθησης και πληροφορικής), αφού για τον υπολογισμό του δείκτη κερδοφορίας αφαιρούνται τα λειτουργικά κόστη και οποιεσδήποτε λειτουργικές διαφορές απαλείφονται. Κατά αυτό τον τρόπο βελτιώνεται η αξιοπιστία της ανάλυσης, καθώς λαμβάνονται υπόψη οι διαφορετικές λειτουργίες που επιτελούνται μεταξύ της προσφεύγουσας και των επιχειρήσεων του δείγματος, οι οποίες επηρεάζουν τους δείκτες μικτού κέρδους αλλά αφήνουν τους δείκτες καθαρού κέρδους αμετάβλητους.

Επειδή επιπλέον όσον αφορά τα εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα για την τεκμηρίωση της παροχής υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης και της αμοιβής για πνευματικά δικαιώματα απορρίφθηκαν από τον έλεγχο καθώς δεν είχαν περιληφθεί στην αναζήτηση επιχειρήσεις με μετόχους φυσικά πρόσωπα και αυτό έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση αξιοπιστίας της ανάλυσης

Επειδή κατόπιν των προαναφερθέντων ο έλεγχος διενήργησε νέα αναζήτηση στη βάση δεδομένων Tr- Catalyst (Έκδοση 109 – Απρίλιος 2019), όπως αυτή χρησιμοποιήθηκε από την ελεγχόμενη επιχείρηση με σκοπό την ακριβέστερη εξέταση της τήρησης ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων,

α) εφαρμόζοντας τη μέθοδο του Καθαρού κέρδους συναλλαγής (TNMM) , καθώς η μέθοδος τιμής μεταπώλησης (RPM) δε μπορεί να εφαρμοστεί με αξιοπιστία και για να απαλείψει τυχόν λειτουργικές διαφορές,

β) εξετάζοντας ενιαία τις συναλλαγές (αγοραπωλησίες εμπορευμάτων, καταβολή αμοιβών για σήματα, υπηρεσίες διοικητικής υποστήριξης, προώθησης και πληροφορικής).

γ)οριοθετώντας κριτήρια αναζήτησης συγκρίσιμων επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην πώληση ειδών μπάνιου και κουζίνας, όπως η προσφεύγουσα για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2019

δ) ορίζοντας ως ελεγχόμενο μέρος την προσφεύγουσα διότι επιτελεί πιο απλές λειτουργίες ως θυγατρική αλλοδαπού ομίλου και επιπλέον μπορούν να επαληθευτούν τα οικονομικά της αποτελέσματα.

Από την αναζήτηση που έλαβε χώρα προέκυψε ένα αρχικό δείγμα εκατόν τεσσάρων (113) δυνητικά συγκρίσιμων επιχειρήσεων, ενώ το τελικό δείγμα διαμορφώθηκε από είκοσι επτά (27) εταιρείες. Εν συνεχεία, αντλήθηκαν τα οικονομικά στοιχεία της τριετίας 2016-2018 για τις είκοσι πέντε (27) συγκρίσιμες επιχειρήσεις που απέμειναν στο τελικό δείγμα και υπολογίστηκαν δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) ως προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα) με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας.

Επειδή εν συνεχεία, αντλήθηκαν τα οικονομικά στοιχεία της τριετίας 2016-2018 για τις είκοσι επτά (27) συγκρίσιμες επιχειρήσεις που απέμειναν στο τελικό δείγμα και υπολογίστηκαν δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) ως προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα) με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας.

Επειδή τα όρια των ίσων αποστάσεων που προέκυψαν είναι τα παρακάτω, με τον υπολογισμό των τεταρτημορίων να έχει γίνει με τους κανόνες της στατιστικής:

Μέτρο Κεντρικής Τάσης	Σταθμικός Μέσος όρος τριετίας 2016-2018
Ελάχιστο	-0,51%

1ο Τεταρτημόριο	1,94%
Διάμεσος	5,87%
3ο Τεταρτημόριο	8,83%
Μέγιστο	16,27%
Πλήθος παρατηρήσεων	27

Επειδή ο δείκτης του καθαρού περιθωρίου κέρδους ως προς τις

πωλήσεις έχει υπολογισθεί ως κάτωθι βάσει των λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας:

Κύκλος εργασιών	10.378.198,17
Κόστος πωλήσεων	7.934.787,62
Μικτό αποτέλεσμα	2.443.410,55
Άλλα έσοδα εκμετάλλευσης	207.999,23
Λειτουργικά έξοδα	3.055.793,54
Αποτέλεσμα προ φόρων και τόκων	-404.383,76
Μερικό αποτέλεσμα / πωλήσεις	-3,90%

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω προέκυψε ότι ο δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα) της προσφεύγουσας που αποτελεί το ελεγχόμενο μέρος στην ανωτέρω ανάλυση για τη χρήση 2019, ήτοι **-3,90%**, δε βρίσκεται εντός του ενδοτεταρτημοριακού εύρους (1,94% έως 8,83%), συνεπώς κρίθηκε από τον έλεγχο ότι οι τιμές των συναλλαγών της με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις δεν είναι σύμφωνες με την αρχή των ίσων αποστάσεων. Ως εκ τούτου ο υπολογισμός της φορολογικής αναμόρφωσης στην τιμή της διαμέσου (5,87%) του δείγματος διαμορφώθηκε ως εξής:

Δείκτης καθαρού κέρδους : (Μερικό αποτέλεσμα / πωλήσεις) λογιστικών αρχείων		-3,90%
ΔΙΑΜΕΣΟΣ από συγκριτική ανάλυση		5,87%
ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΙΚΤΩΝ	α	9,77%
ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ		5.007.326,04
Ενδοομιλικές συναλλαγές / (1- δείκτης καθαρού κέρδους)	β	4.819.534,16
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ (ΣΤΗΝ ΤΙΜΗ ΔΙΑΜΕΣΟΥ)	α*β	470.698,54

Ως προς τον 1ο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η απόρριψη των εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων, των εμπορευμάτων, που παρατίθενται στο φάκελο τεκμηρίωσης ως προς τα ποιοτικά χαρακτηριστικά, το λειτουργικό υπόβαθρο και τον όγκο πωλήσεων είναι εσφαλμένη. Ειδικότερα η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι:

- Στην έκθεση ελέγχου αναφέρεται «έγινε σύγκριση μεταξύ εμπορευμάτων που διαφέρουν ως προς τα ποιοτικά χαρακτηριστικά, τη λειτουργία τους και τον όγκο πωλήσεων», χωρίς ο έλεγχος να παραθέτει καμία περαιτέρω αιτιολόγηση-στοιχειοθέτηση ως προς τη μη συγκρισιμότητα.

- Επιλέχτηκε η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης (Resale Price Method/RPM) ικανοποιώντας τους παράγοντες συγκρισιμότητας, καθώς η χρήση της δε βασίζεται σε τυχόν διαφορές στα ποιοτικά χαρακτηριστικά των προϊόντων.

- Σχετικά με τις διαφορές στο λειτουργικό υπόβαθρο, ισχυρίζεται ότι δραστηριοποιείται υπό το ίδιο ακριβώς λειτουργικό προφίλ κατά την μεταπώληση εμπορευμάτων που αγοράζει ανεξάρτητα αν ο προμηθευτής είναι συνδεδεμένο ή τρίτο μέρος.
- Σχετικά με τις διαφορές στον όγκο πωλήσεων, σύμφωνα με την προσφεύγουσα οι κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ πουθενά δεν κάνουν ρητή αναφορά στην παράμετρο του όγκου πωλήσεων ως καθοριστικής σημασίας κατά την αξιόπιστη εφαρμογή της μεθόδου RPM.

Ως προς τις διαφορές στα ποιοτικά χαρακτηριστικά και στον όγκο των πωλήσεων

Επειδή στο πλαίσιο της επιχειρηματικής της δραστηριότητας, η προσφεύγουσα προμηθεύεται εμπορεύματα από συνδεδεμένα μέρη με σκοπό την περαιτέρω διανομή τους τόσο στην ελληνική αγορά, όσο στις αγορές της Κύπρου, της Β. Μακεδονίας, της Αλβανίας, του Κοσόβου, της Γεωργίας, του Ουζμπεκιστάν, του Ιράκ, της Ιορδανίας και του Ισραήλ. **Παράλληλα, η εταιρεία προμηθεύεται εμπορεύματα που έχουν πρωτογενώς αναπτυχθεί και παραχθεί από τρίτους, τα οποία, κατόπιν της ενσωμάτωσης του σήματος ".....", προστίθενται στο προϊόντικό χαρτοφυλάκιο που εμπορεύεται ο όμιλος συνολικά.** Η εταιρεία προμηθεύει με τα εν λόγω εμπορεύματα, τόσο εκείνα που παράγονται από συνδεδεμένα μέρη, όσο και εκείνα που παράγονται από τρίτους, τα συνδεδεμένα μέρη με σκοπό την ενίσχυση του προϊόντικού χαρτοφυλακίου που διαθέτουν / εμπορεύονται τα τελευταία στην αγορά που καθένα εξ' αυτών δραστηριοποιείται.

Επειδή στο φάκελο τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας αναφέρεται μεταξύ άλλων:

«Ωστόσο, τα εμπορεύματα που πρωτογενώς παράγονται από συνδεδεμένα μέρη φέρουν διαφορετικά χαρακτηριστικά ποιότητας από εκείνα που πρωτογενώς παράγονται από τρίτα μέρη (τα πρώτα αποτελούν τη βασική προϊόντική γραμμή του χαρτοφυλακίου, θεωρούμενα ως **premium προϊόντα** του Ομίλου, ενώ τα δεύτερα δρουν **συμπληρωματικά** του χαρτοφυλακίου του Ομίλου, δίνοντας τη δυνατότητα στις εμπορικές εταιρείες του Ομίλου να διευρύνουν το προϊόντικό χαρτοφυλάκιο που θέτουν στη διάθεση του δυνητικού τους πελατολογίου.)»

Επειδή οι δείκτες μικτού περιθωρίου κέρδους που συγκρίνονται αφορούν κύκλο εργασιών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ύψους 7.781.612,03 ευρώ έναντι κύκλου εργασιών με τρίτους ανεξάρτητους ύψους 2.969.694,54 ευρώ κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2019.

Επειδή τα ανωτέρω, σε συνθήκες τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων επιδρούν στα μικτά περιθώρια κέρδους, με αποτέλεσμα οι διαφορές σε αυτά να οφείλονται σε διαφορές στην ποιότητα, την αξιοπιστία και τον όγκο πωλήσεων των εμπορευμάτων και όχι στη διαφορά της τιμολόγησης που εξετάζεται για την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Επειδή στις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (έκδοση – Ιούλιος 2017), στην παράγραφο 3.28 αναφέρεται:

«...τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία δεν είναι πάντοτε πιο αξιόπιστα και δεν συμβαίνει πάντα ότι οποιαδήποτε συναλλαγή μεταξύ της συνδεδεμένης επιχείρησης και μιας ανεξάρτητης μπορεί να θεωρηθεί ως μια αξιόπιστη εσωτερικά συγκρίσιμη συναλλαγή με τις συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις που διενεργεί ο ίδιος φορολογούμενος. Τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, όπου υπάρχουν, πρέπει να ικανοποιούν τους πέντε (5) παράγοντες συγκρισιμότητας με τον ίδιο τρόπο όπως τα εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, βλέπε τις παραγράφους 1.38 έως 1.63»,

αλλά και στην παρ. 1.107:

«Οι διαφορές στα ειδικά χαρακτηριστικά των αγαθών ή των υπηρεσιών συχνά αντιπροσωπεύουν, τουλάχιστον εν μέρει, τις διαφορές στην αξία τους στην ελεύθερη αγορά. Ως εκ τούτου, οι συγκρίσεις των χαρακτηριστικών αυτών μπορεί να είναι χρήσιμες για τον καθορισμό της συγκρισιμότητας μεταξύ των ελεγχόμενων και των μη ελεγχόμενων συναλλαγών. Χαρακτηριστικά που μπορεί να είναι σημαντικό να εξεταστούν περιλαμβάνουν τα ακόλουθα: στην περίπτωση της μεταβίβασης των ενσώματων αγαθών, τα φυσικά χαρακτηριστικά του αγαθού, η ποιότητά του και η αξιοπιστία, καθώς και η διαθεσιμότητά του και ο όγκος των πωλήσεων...».

Επειδή η διαφορά στα χαρακτηριστικά των προϊόντων, στην ποιότητα και τον όγκο πωλήσεων είναι παράγοντες που μπορούν να επηρεάσουν την συγκρισιμότητα των ενδοομιλικών συναλλαγών, όταν αυτές συγκρίνονται με συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις, όπως αυτοί οι παράγοντες περιγράφονται στις οδηγίες της Φορολογικής Αρχής, στο κεφάλαιο Ζ' της ΠΟΛ.1097/9.4.2014, όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ. 1144 / 15.5.2014, που ορίζει πως:

«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,

...».

Ως εκ τούτου ο έλεγχος αποιολογημένα απέρριψε τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν ως μη συγκρίσιμα λόγω της διαφορετικής ποιότητας των εμπορευμάτων της προσφεύγουσας (premium και συμπληρωματικά προϊόντα χαρτοφυλακίου), καθώς και λόγω των διαφορών στον όγκο πωλήσεων βάσει των οριζόμενων στην ΠΟΛ. 1144/15.05.2014 και στις παραγράφους 1.107 και 3.28 των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τις διαφορές στο λειτουργικό υπόβαθρο.

Επειδή η προσφεύγουσα στο πλαίσιο της επιχειρηματικής της δραστηριότητας μεταπωλεί εμπορεύματα που αγοράζει από συνδεδεμένα μέρη αλλά και από τρίτα μέρη, καταβάλλοντας αμοιβή για τη χρήση του εμπορικού σήματος/ επωνυμίας «.....» μόνο για τα προϊόντα που προμηθεύεται από τρίτα μέρη.

Επειδή επιπρόσθετα των αμοιβών που καταβάλλει για τη χρήση σήματος, η προσφεύγουσα καταβάλλει αμοιβές για λήψη υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης καθώς και προώθησης και πληροφορικής σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις οι οποίες καταχωρούνται στα λειτουργικά της κόστη και όχι στο κόστος πωληθέντων. Όμως, μια ανεξάρτητη επιχείρηση θα αξίωνε μικρότερη τιμή εμπορευμάτων (μεγαλύτερο μικτό περιθώριο κέρδους), ώστε να καλύψει τα πρόσθετα λειτουργικά κόστη. Επιπλέον, η προσφεύγουσα χαρακτηρίζεται ως διανομέας και αναλαμβάνει πρόσθετες λειτουργίες που αφορούν στη διανομή των ενδοομιλικά αγορασμένων εμπορευμάτων.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω ο έλεγχος εφάρμοσε τη μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), καθώς και αυτή λαμβάνει υπόψη οποιεσδήποτε

λειτουργικές διαφορές (αμοιβές για τη χρήση σήματος, υπηρεσίες διοικητικής υποστήριξης, προώθησης και πληροφορικής), αφού για τον υπολογισμό του δείκτη κερδοφορίας αφαιρούνται τα λειτουργικά κόστη και οποιεσδήποτε λειτουργικές διαφορές απαλείφονται. Επιπλέον, κατά αυτό τον τρόπο βελτιώνεται η αξιοπιστία της ανάλυσης, καθώς λαμβάνονται υπόψη οι διαφορετικές λειτουργίες που επιτελούνται μεταξύ της προσφεύγουσας και των επιχειρήσεων του δείγματος, οι οποίες επηρεάζουν τους δείκτες μικτού κέρδους αλλά αφήνουν τους δείκτες καθαρού κέρδους αμετάβλητους. **Ως εκ τούτου ο έλεγχος** αιτιολογημένα εφάρμοσε τη μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) και ο **σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η από κοινού εξέταση διακριτών και διαφορετικών μεταξύ τους ενδοομιλικών συναλλαγών είναι εσφαλμένη. Ειδικότερα, ισχυρίζεται ότι η εν λόγω μεθοδολογία του ελέγχου είναι εσφαλμένη καθώς οι ενδοομιλικές συναλλαγές της αποτελούν διακριτές μεταξύ τους συναλλαγές, οι οποίες υποστηρίζονται από διακριτά ιδιωτικά συμφωνητικά και διενεργούνται μέσω της εφαρμογής διακριτών πολιτικών τιμολόγησης.

Επειδή στην από 23/06/2022 έκθεση μερικού ελέγχου του ΚΕΝΤΡΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕΓΑΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) αναφέρεται ότι οι συναλλαγές εξετάστηκαν **ενιαία** με το δείκτη καθαρού κέρδους προς τις πωλήσεις και πως η αναπροσαρμογή που έλαβε χώρα αφορά το σύνολο των εξόδων **αγορών εμπορευμάτων** της επιχείρησης από ενδοομιλικές συναλλαγές μετά την εξαίρεση των πωλήσεων εμπορευμάτων (εσόδων) και τη λήψη των λοιπών υπηρεσιών από την προσφεύγουσα, καθώς αυτές έχουν ήδη συμπεριληφθεί στον εξεταζόμενο δείκτη.

Επειδή σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ και συγκεκριμένα, στην παράγραφο 3.11:

«Καθώς κάποιες διενεργηθείσες ξεχωριστές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων μπορεί να χρειάζεται να αξιολογηθούν ενιαία, ώστε να καθοριστεί αν τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων, άλλες συναλλαγές μεταξύ αυτών των επιχειρήσεων που τιμολογήθηκαν ως πακέτο, να πρέπει να αξιολογηθούν ξεχωριστά. Ένας όμιλος μπορεί να συνδυάζει ένα πακέτο συναλλαγών και να καθορίζει μια τιμή για ένα σύνολο συναλλαγών, όπως τα άυλα περιουσιακά στοιχεία για τη χρήση μιας πατέντας, της τεχνογνωσίας, και σημάτων, την παροχή τεχνικών και διοικητικών υπηρεσιών, και τη μίσθωση παραγωγικών μονάδων. Αυτός ο τύπος συναλλαγών καλείται συνήθως ένα πακέτο συναλλαγών. Ωστόσο, τέτοια πακέτα συναλλαγών δεν είναι πιθανό να περιλαμβάνουν την πώληση αγαθών, αν και η τιμή που χρεώνεται για την πώληση αγαθών μπορεί να καλύπτει μέρος συνοδευόμενων υπηρεσιών. Σε κάποιες περιπτώσεις, μπορεί να μην είναι δυνατή η αξιολόγηση ολόκληρου του πακέτου ώστε κάποια στοιχεία του θα πρέπει να αξιολογηθούν ξεχωριστά. Σε αυτές τις περιπτώσεις, αφού καθοριστούν ξεχωριστές τιμές ίσων αποστάσεων για κάθε στοιχείο του πακέτου, η φορολογική διοίκηση θα πρέπει παρόλα αυτά να αξιολογεί αν η ενδοομιλική τιμολόγηση για ολόκληρο το πακέτο τηρεί τις ίσες αποστάσεις.»

Επειδή η ενιαία εξέταση του συνόλου των ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας (αγοραπωλησίες εμπορευμάτων, καταβολή αμοιβών για σήματα, υπηρεσίες διοικητικής υποστήριξης, προώθησης και πληροφορικής) προβλέπεται από τη διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ – έκδοση Ιούλιος 2017), στην παράγραφο 3.11, **ως εκ τούτου ως ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Ως προς τον 3^ο και 4^ο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η απόρριψη των συγκριτικών μελετών – εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία είναι εσφαλμένη. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι η χρήση των εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων έγινε όλως επικουρικός και προς επίρρωση των συμπερασμάτων που εξάγονται από την εφαρμογή της RPM και τη χρήση εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων και πως η απόρριψη των συγκρίσιμων δειγμάτων των εταιρειών του φακέλου τεκμηρίωσης αποκλειστικά μόνο λόγω της μη συμπερίληψης στα δείγματα εταιρειών είναι εσφαλμένη. Επιπρόσθετα, ισχυρίζεται ότι από τον έλεγχο έχουν συμπεριληφθεί εσφαλμένα τρείς (3) εταιρείες στο αποδεκτό δείγμα εταιρειών της χρήσης 2018.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (έκδοση – Ιούλιος 2017), και συγκεκριμένα τις παραγράφους 3.28 και 1.107 όπως αναλυτικά αναφέρονται ανωτέρω και συγκεκριμένα στην αντίκρουση του πρώτου ισχυρισμού της προσφεύγουσας.

Επειδή η διαφορά στα χαρακτηριστικά των προϊόντων, στην ποιότητα και τον όγκο πωλήσεων είναι παράγοντες που μπορούν να επηρεάσουν την συγκρισιμότητα των ενδοομιλικών συναλλαγών, όταν αυτές συγκρίνονται με συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις, όπως αυτοί οι παράγοντες περιγράφονται στις οδηγίες της Φορολογικής Αρχής, στο κεφάλαιο Ζ' της ΠΟΛ.1097/9.4.2014, όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ. 1144 / 15.5.2014

Επειδή υπό το πρίσμα των ανωτέρω τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα, απορρίφθηκαν από τον έλεγχο ως μη συγκρίσιμα.

Επειδή επιπλέον στην έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) αναφέρεται:

«Επιπλέον επισημαίνεται, όσο αφορά την αγοραπωλησία εμπορευμάτων και τα εσωτερικά στοιχεία, πως στο φάκελο τεκμηρίωσης της υπό κρίση φορολογικής περιόδου 01.01.2019 – 31.12.2019 δεν υπάρχει κάποια πρόσθετη πληροφόρηση και επιπλέον υποστηρικτικό υλικό πέραν του σχετικού δείκτη κερδοφορίας από την αγοραπωλησία σε ενδοομιλικό επίπεδο και του δείκτη που αφορά σε αγοραπωλησίες εμπορευμάτων με τρίτους προμηθευτές / πελάτες, ενώ αντίθετα στα παραρτήματα που συνοδεύουν το φάκελο τεκμηρίωσης υπάρχει πλήρης και εκτενής ανάλυση της μεθοδολογίας που ακολούθησε η προσφεύγουσα κατά την τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών με χρήση εξωτερικών στοιχείων, παρά το γεγονός πως ισχυρίζεται πως η χρήση αυτών έλαβε χώρα επικουρικά και προς ενίσχυση των εσωτερικών στοιχείων. Τέλος αναφέρεται πως η προσφεύγουσα προσκόμισε μέρος των εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων κατόπιν σχετικού προφορικού αιτήματος του ελέγχου από τα οποία δεν μπορεί να εξαχθεί ασφαλές αποτέλεσμα»

Επειδή τα εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία στα οποία στήριξε την ανάλυση της η προσφεύγουσα για την εξέταση ή μη της αρχής των ίσων αποστάσεων, το δυνητικά συγκρίσιμο δείγμα που προέκυψε βάσει αυτών, απορρίφθηκε από τον έλεγχο καθώς δεν είχαν περιληφθεί στην αναζήτηση επιχειρήσεις με μετόχους φυσικά πρόσωπα και αυτό έχει ως αποτέλεσμα τη μείωση της αξιοπιστίας της ανάλυσης όπως έχει κριθεί από τη σχετική νομολογία (απόφαση ΔΕΦΑ 3076/2019), σύμφωνα με την οποία «... οι συγκρίσιμες αναλύσεις που δεν περιλαμβάνουν στα αυτόματα κριτήρια από τη βάση δεδομένων της επιχειρήσεις που έχουν μετόχους φυσικά πρόσωπα, είναι ελλιπείς».

Επειδή επιπλέον η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι από τον έλεγχο έχουν συμπεριληφθεί εσφαλμένα δύο (ς) εταιρείες στο αποδεκτό δείγμα εταιρειών της χρήσης 2019. Οι εν λόγω εταιρείες είναι οι: και, Ο ισχυρισμός που προβάλλεται για τη πρώτη εξ αυτών είναι ότι έχει διαφορετική δραστηριότητα και ο ισχυρισμός που προβάλλεται για τη δεύτερη εξ αυτών είναι ότι εμφανίζεται να έχει υποκαταστήματα σε αρκετές χώρες (Ανεξαρτησία).

Επειδή ως προς τις ανωτέρω εταιρείες στην έκθεση απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρησέων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) αναφέρεται:

«.....: Από την ιστοσελίδα της εν λόγω εταιρείας, ήτοι “.....”, διαπιστώνεται πως μεταξύ των άλλων δραστηριοτήτων της αποτελεί διανομέα ειδών υγιεινής, αντικείμενο συναφές με αυτό της προσφεύγουσας. Πιο συγκεκριμένα στο πεδίο “products” (προϊόντα) στην προαναφερθείσα ιστοσελίδα υπάρχει η ενότητα “sanitary ware” (είδη υγιεινής).

.....: Από την αναζήτηση στη βάση δεδομένων Tr - Catalyst - έκδοση 120 - Μάρτιος 2020 για την προαναφερθείσα εταιρεία προκύπτει πως κατά τη χρήση 2018 “This company is independent” (Η εταιρεία είναι ανεξάρτητη) και οι μέτοχοι της αποτελούν φυσικά πρόσωπα με ποσοστό 25% έκαστο»

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας.

Ως προς τον 5° προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η επιλογή από τον έλεγχο της διαμέσου του ενδοτεταρτημοριακού εύρους περιθωρίων κέρδους για τον υπολογισμό του μεγέθους της φερόμενης απόκλισης από την αρχή των ίσων αποστάσεων (ύψους της λογιστικής διαφοράς) είναι εσφαλμένη.

Επειδή η επιλογή της τιμής της διαμέσου των σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας χρησιμοποιήθηκε για την εκτίμηση της διαφοράς του ελέγχου από την ενδοομιλική τιμή, καθώς απαλείφει πιθανά ελλείμματα συγκρισιμότητας (διαφορές στους παράγοντες και στις συνθήκες) που μπορεί να υπάρχουν μεταξύ της προσφεύγουσας και των επιχειρήσεων του δείγματος και ελαχιστοποιεί τον κίνδυνο λανθασμένης επιλογής του σημείου αναμόρφωσης λόγω άγνωστων ή μη ποσοτικοποιήσιμων παραγόντων που μπορεί να υπάρχουν στο εύρος που τηρεί η αρχή των αποστάσεων. Ως εκ τούτου, **ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.**

Ως προς τον 6° προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η εκτίμηση της πραγματικής κατάστασης και των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη της φορολογικής αρχής είναι εσφαλμένη, κατ’ εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των σχετικών διατάξεων και, παντός, αναποδείκτως και με πλημμελή, ανεπαρκή και αντιφατική αιτιολογία με αποτέλεσμα να προσδιοριστεί λογιστική διαφορά ύψους 470.698,54€ λόγω φερόμενης υπερτιμολόγησης των ενδοομιλικών εμπορευμάτων.

Επειδή για την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01.01.2019 – 31.12.2019 και μετά την απόρριψη της συγκριτικής ανάλυσης που έλαβε χώρα από την προσφεύγουσα και την πραγματοποίηση από τον έλεγχο νέας συγκριτικής ανάλυσης με τη χρήση άλλης μεθόδου και

άλλων συγκριτικών κριτηρίων, προέκυψε πως δεν τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων καθώς υπερτιμολογούνται οι αγορές εμπορευμάτων. Με χρήση της τιμής της διαμέσου των σταθμισμένων μέσων όρων τριετία, όπως αυτοί προέκυψαν από το δείγμα, προέκυψε λογιστική διαφορά ύψους 470.698,54 ευρώ η οποία πρέπει να συμπεριληφθεί στη φορολογική αναμόρφωση της χρήσης 2019.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 23/06/2022 έκθεση μερικού ελέγχου του ΚΕΝΤΡΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΜΕΓΑΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον η φορολογική αρχή φέρουσα το βάρος της απόδειξης, απέδειξε με πραγματικά περιστατικά, ότι, ακολουθήθηκε τιμολογιακή πολιτική μη σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων κινούμενη εκτός αποδεκτών ορίων. Αρχικά παρατέθηκαν αναλυτικά οι λόγοι απόρριψη των εσωτερικών και εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων και στη συνέχεια τεκμηριωμένα και με σαφή τρόπο, αποτυπώθηκαν οι λόγοι χρησιμοποίησης του καθαρού περιθωρίου κέρδους ως κατάλληλου δείκτη κερδοφορίας για την επιλεχθείσα μέθοδο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, με παράθεση των σχετικών κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ, προκειμένου να διαπιστωθεί η τήρηση ή μη της αρχής των ίσων αποστάσεων. Ως εκ τούτου, **ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Ως προς τον 7ο προβαλλόμενο ισχυρισμό

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη ερείδεται στην υπ. αριθ./23.06.2022 Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. φορολογικής περιόδου 01.01.2018 – 31.12.2018, η οποία έχει ήδη προσβληθεί με ενδικοφανή προσφυγή και συνεπώς πρέπει να ακυρωθεί η προσθήκη λογιστικής διαφοράς ύψους 317.368,75€ η οποία προκύπτει από διαγραφή των δηλωθεισών από την εταιρεία φορολογικών ζημιών χρήσης 2018 προς μεταφορά σε επόμενα έτη.

Επειδή στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ν) για τη χρήση 2018 είχε δηλωθεί στον κωδικό 039 – Ζημία παρελθουσών χρήσεων 2.910.873,62€ και στον κωδικό 030 – Ζημία φορολογικού έτους 317.368,75€, ήτοι συνολικό ύψος ζημιών 3.228.242,37€. Αντίστοιχα, στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ν) για τη χρήση 2019 είχε δηλωθεί στον κωδικό 039 – Ζημία παρελθουσών χρήσεων 2.659.682,54€ και στον κωδικό 030 – Ζημία φορολογικού έτους 395.530,08€, ήτοι συνολικό ύψος ζημιών 3.055.212,62€.

Επειδή από τον έλεγχο που διενεργήθηκε προέκυψε λογιστική διαφορά ύψους 328.068,12€ για το φορολογικό έτος 2018 και 470.698,54€ για το φορολογικό έτος 2019. Δεδομένου ότι για το φορολογικό έτος 2018 στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Ν) είχε δηλωθεί στον κωδικό 030 – Ζημία φορολογικού έτους 317.368,75€ και από τον έλεγχο προέκυψε λογιστική διαφορά ύψους 328.068,12€ με αποτέλεσμα να μεταβληθεί η ζημία προηγούμενης χρήσης που μεταφέρεται στο φορολογικό έτος 2019 κατά 317.368,75€ και να υπάρξει διαφορά ως προς τη φορολογική ζημία της χρήσης 2019.

Επειδή η Υπηρεσία μας με την με Αρ. Απόφαση 3880/07-12-2022 απέρριψε την με ημερομηνία κατάθεσης **26/07/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας, κατά της υπ' αριθ./23-06-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.. Ως εκ τούτου, **ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 26-07-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**, και την **επικύρωση** της υπ' αριθ. /23-06-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα κέρδη				
ή ζημία	3.055.212,62	2.267.145,33	2.267.145,33	788.067,29

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ**

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.