



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/4/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 988

**ΤΜΗΜΑ** : Α5 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604576  
**E-mail** : [ded.ath@aade.gr](mailto:ded.ath@aade.gr), [a.tsironi@aade.gr](mailto:a.tsironi@aade.gr)

## 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 ΑΑΔΕ (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.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 20-12-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ .....» με ΑΦΜ ....., η οποία φέρει διακριτικό τίτλο «..... ΑΕΒΕ», με έδρα άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας στην περιοχή ..... ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οδού ....., κατά της με αριθ. .... / 15-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθ. .... / 15-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., της οποίας ζητείται

η ακύρωση, καθώς και την από 15-11-2022 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την με αριθ. .../ 11-4-2023 εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5.

Επί της από 20-12-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... ΑΝΩΝΥΜΗ ..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ ..... με ΑΦΜ ....., η οποία φέρει διακριτικό τίτλο «..... ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ ΑΕΒΕ», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. .... / 15-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά φόρου εισοδήματος, ποσού 4.765.446,98€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας, ποσού 2.382.723,49€.

### ΓΕΝΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ

Η προσφεύγουσα εταιρεία είναι ανώνυμη εταιρεία - μέλος του ..... που συστάθηκε νόμιμα το έτος 1971, (Φ.Ε.Κ. 1737/11.02.71 τεύχος Α.Ε. & Ε.Π.Ε.). Σκοπός της Εταιρίας είναι .....

Για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2016, η προσφεύγουσα εταιρεία της οποίας οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ελέγχθηκαν υποχρεωτικά από Νόμιμους Ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία είχε υποχρέωση να ζητήσει από τους ελεγκτές την έκδοση «Ετήσιου Φορολογικού Πιστοποιητικού». Με το με αριθ. .... / 21-7-2021 έγγραφο του ελέγχου προς το νόμιμο ελεγκτή κ. .... ΑΜ ΣΟΕΛ ..... της «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» ζητήθηκε να προσκομισθεί ο φάκελος τεκμηρίωσης σχετικά με την Έκθεση Φορολογικής Συμμόρφωσης που συντάχθηκε από την εν λόγω εταιρεία, στο πλαίσιο των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 5 της ΠΟΛ 1124/22-06-2015. Η ελεγκτική εταιρεία ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας τους σχετικούς φακέλους σε ηλεκτρονικά αρχεία μέσω του με αριθ. πρωτ. .... / 30-7-2021 εγγράφου. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για την παραπάνω φορολογική περίοδο η επιχείρηση ελέγχθηκε από Νόμιμο Ελεγκτή σύμφωνα με το άρθρο 65Α του ΚΦΔ και έλαβε Ετήσιο Πιστοποιητικό βάσει της Έκθεσης Φορολογικής Συμμόρφωσης, η οποία εκδόθηκε χωρίς επιφύλαξη.

### ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η με αριθ. .... / 15-11-2022 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος εκδόθηκε συνεπεία της με αριθ. .... / 0/1118/20-7-2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Τα προϊόντα του ..... διακρίνονται σε 3 βασικές ομάδες και συγκεκριμένα α) ....., β) ....., και γ) ..... (.....). Οι πρώτες δύο υποομάδες εντάσσονται στην ευρύτερη κατηγορία των .....

ενώ η τρίτη κατηγορία των καταναλωτικών ..... αποσχίστηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία τα έτη 2015 και 2016 (ολοκλήρωση απόσχισης 1/4/2016).

Η προσφεύγουσα εταιρεία, ως μέλος του ....., αναπτύσσει επιχειρηματική δραστηριότητα που συνίσταται στην διακίνηση ..... που εμπήτουν και στις 3 ανωτέρω κατηγορίες. Πέραν των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που σχετίζονται με τα ανωτέρω σκευάσματα, η προσφεύγουσα εταιρεία προβαίνει σε δαπάνες κλινικών ερευνών στην ημεδαπή, τα αποτελέσματα των οποίων χρησιμοποιούνται από τον ..... για την βελτίωση των υφιστάμενων σκευασμάτων ή για την ανάπτυξη νέων. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με τον Φάκελο Τεκμηρίωσης, που τέθηκε στην διάθεση του ελέγχου, οι δραστηριότητές της συνίστανται σε α) ....., β) ....., και γ) λοιπές υποστηρικτικές διαδικασίες προς τον ..... Το σύνολο των εν λόγω δραστηριοτήτων πραγματοποιείται εντός του ....., και υπό αυτή την έννοια αποτελεί αντικείμενο ενδοομιλικής συναλλαγής.

Όσον αφορά στην συμμόρφωση με την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, ο Φάκελος Τεκμηρίωσης, έτους 2016, ακολουθεί διακριτή μεθοδολογία ανά κατηγορία δραστηριότητας. Συγκεκριμένα, για τις περιπτώσεις κλινικών μελετών και λοιπών υποστηρικτικών δραστηριοτήτων ακολουθείται η μέθοδος Κόστος συν Κέρδος (.....). Για την περίπτωση ..... Η επιλογή των παραπάνω μεθόδων γίνεται δεκτή από τον έλεγχο, ενώ αντίθετα το δείγμα συγκρίσιμων συναλλαγών δεν έγινε δεκτό, όπως θα αναλυθεί στη συνέχεια.

Για το έτος 2015 με την με α/α ...../0/20-7-2021 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. είχε διενεργηθεί έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, τα πορίσματα του οποίου έγιναν πλήρως αποδεκτά από την επιχείρηση. Στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι με την από 31/5/2015 σύμβαση απόσχισης πραγματοποιήθηκε απόσχιση του κλάδου των ....., ο οποίος μεταφέρθηκε στην επιχείρηση ..... με ΑΦΜ ..... Ο ..... συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο της νέας επιχείρησης κατά 65%, ενώ το υπόλοιπο 35% ανήκει στον ..... Η απόσχιση του κλάδου ..... ολοκληρώθηκε στις 1/4/2016.

Με την με α/α ...../0/1118/20-7-2021 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016. Στα πλαίσια αυτά, ο έλεγχος αμφισβήτησε το περιεχόμενο του Φακέλου Τεκμηρίωσης, ως προς το δείγμα συγκρίσιμων επιχειρήσεων για την λειτουργία της προώθησης των φαρμακευτικών σκευασμάτων, το οποίο βασίστηκε σε εξωτερικά συγκρίσιμα στοιχεία. Αντί αυτού ο έλεγχος διαμόρφωσε το δείγμα κάνοντας χρήση εσωτερικών συγκρίσιμων στοιχείων και συγκεκριμένα τις συμβάσεις συν-προώθησης (co-promotion), που είχε συνάψει η προσφεύγουσα εταιρεία με τις εταιρείες «.....» και «..... Α.Ε.». Το γεγονός αυτό είχε ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του βάσει ελέγχου ποσοστού λειτουργικής κερδοφορίας σε 11,5%, έναντι ποσοστού -10,4%, το οποίο προκύπτει από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της προσφεύγουσας εταιρείας. Συνεπεία των ελεγκτικών επαληθεύσεων προέκυψαν λογιστικές διαφορές, λόγω της μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στον κλάδο των συνταγογραφούμενων ....., ποσού **14.559.267,57€**.

Επιπλέον, στις λογιστικές διαφορές προστέθηκε ποσό **2.290.497,28€**, λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων κατά την ολοκλήρωση της απόσχισης του κλάδου των

..... - ....., η οποία πραγματοποιήθηκε την 1-4-2016. Η διαφορά αυτή προέκυψε από τη σύγκριση της συναλλαγής της απόσχισης με ημερομηνία 1-4-2016 με την εμπορία όμοιων σκευασμάτων κατά το χρονικό διάστημα 1/1 - 31/3/2016.

Συνεπώς, κατόπιν των ανωτέρω οι λογιστικές διαφορές διαμορφώθηκαν ως εξής:

Περιγραφή	Ποσό
Ενδοομιλικές συναλλαγές (κλάδος .....	14.559.267,57
Ενδοομιλικές συναλλαγές (κλάδος .....	2.290.497,28
<b>Σύνολο</b>	<b>16.849.764,85</b>

Εν συνεχεία, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση του με αριθ. .... / 26-9-2022 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία την ίδια ημέρα. Η προσφεύγουσα εταιρεία ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε. με το από 14-10-2022 Υπόμνημα, το οποίο έλαβε από τον έλεγχο αριθ. πρωτ. .... / 18-10-2022.

Ο έλεγχος έκανε μερικώς δεκτές τις αιτιάσεις της προσφεύγουσας εταιρείας και συγκεκριμένα δέχτηκε τον ισχυρισμό της ότι για τον υπολογισμό του ποσοστιαίου Λειτουργικού Αποτελέσματος στον κλάδο των ..... θα πρέπει να υιοθετηθεί ο δείκτης ..... αντί του δείκτη Απόδοσης επί του Κόστους Πωληθέντων, που είχε κάνει χρήση ο έλεγχος στο Σ.Δ.Ε..

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της ως άνω προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος καθώς και της από 15-11-2022 οικείας έκθεσης ελέγχου, συμπεριλαμβάνοντας τις παρακάτω λογιστικές διαφορές:

Περιγραφή	Ποσό
Ενδοομιλικές συναλλαγές (κλάδος .....	14.559.267,57
Ενδοομιλικές συναλλαγές (κλάδος .....	1.925.061,78
<b>Σύνολο</b>	<b>16.484.329,85</b>

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

#### **A. ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΟΝ ΚΛΑΔΟ ΤΩΝ .....**

1) Η φορολογική αρχή κατ' εσφαλμένη του νόμου ερμηνεία και πλημμελή αυτού εφαρμογή, κατά λανθασμένη των πραγμάτων εκτίμηση, με ανεπαρκή, ελλιπή και αντιφατική, ήτοι νομικώς πλημμελή, αιτιολογία απέτυχε να προσδιορίσει την ορθή προς τεκμηρίωση και συνακόλουθα υπό εξέταση ενδοομιλική συναλλαγή ενόψει και του συγκεκριμένου λειτουργικού προφίλ της Εταιρείας μας (ήτοι του Διανομέα Περιορισμένου Κινδύνου), το οποίο, όπως εσφαλμένως, δεν λήφθηκε υπόψη, και το οποίο συνιστά κρίσιμο και αποφασιστικό μέγεθος ενόψει και της λειτουργικής ανάλυσης που πρέπει να γίνει προκειμένου να ελεγχθεί η συμμόρφωση μας με την αρχή των ίσων αποστάσεων για τη συγκεκριμένη υπό κρίση ενδοομιλική συναλλαγή της αγοράς προϊόντων προς προώθηση και διανομή στην ελληνική αγορά.

2) Η φορολογική αρχή κατά παράβαση των σχετικών διατάξεων (εν προκειμένω της ΠΟΛ 1144/2015) και των Κατευθυντήριων Γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α., κατά λανθασμένη των πραγμάτων εκτίμηση, με ανεπαρκή, ελλιπή και αντιφατική, ήτοι νομικώς πλημμελή, αιτιολογία επέλεξε να χρησιμοποιήσει τις συμφωνίες της από κοινού προώθησης που συνήψε η Εταιρεία με τις εταιρείες “.....” και “.....”, ως αποδεκτές εσωτερικές συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες τιμές προκειμένου να ελέγξει την τεκμηρίωση της κρίσιμης ενδοομιλικής συναλλαγής, ήτοι την αγορά σκευασμάτων με σκοπό την προώθηση και διανομή στην εγχώρια αγορά.

3) Η φορολογική αρχή κατ’ εσφαλμένη του νόμου ερμηνεία και πλημμελή αυτού εφαρμογή, κατά λανθασμένη των πραγμάτων εκτίμηση, με ανεπαρκή, ελλιπή και αντιφατική, ήτοι νομικώς πλημμελή, αιτιολογία απέρριψε την μέθοδο τεκμηρίωσης του καθαρού περιθωρίου κέρδους (Transactional Net Margin Method- TNMM) που χρησιμοποίησε η Εταιρεία και τις σχετικές μελέτες συγκριτικής αξιολόγησης για τον έλεγχο της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων επί της πραγματοποιηθείσας ενδοομιλικής συναλλαγής.

4) Η φορολογική αρχή προέβη σε εσφαλμένη κατάτμηση της κερδοφορίας της Εταιρείας μας.

5) Η φορολογική αρχή όλως εσφαλμένως και κατά παράβαση των Κατευθυντήριων Γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α. προσδιόρισε τη λογιστική διαφορά λαμβάνοντας υπόψη τη διάμεσο κατανομής.

## **B. ΑΝΑΦΟΡΙΚΑ ΜΕ ΤΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΟΥ ΠΡΟΕΚΥΨΑΝ ΑΠΟ ΤΗΝ ΑΠΟΣΧΙΣΗ ΤΟΥ ΚΛΑΔΟΥ ΤΩΝ ..... - .....**

6) Η φορολογική αρχή κατ’ εσφαλμένη του νόμου ερμηνεία και πλημμελή αυτού εφαρμογή, κατά λανθασμένη των πραγμάτων εκτίμηση, με ανεπαρκή, ελλιπή και αντιφατική, ήτοι νομικώς πλημμελή, αιτιολογία επανελέγχει την συναλλαγή της απόσχισης του κλάδου των καταναλωτικών προϊόντων, εξετάζοντας όλως εσφαλμένως την μεταφορά αποθέματος την 01.04.2016 ως μια μεμονωμένη και ξεχωριστή συναλλαγή ως προς τη μεταβίβαση του ως άνω κλάδου κατά παράβαση και των αρχών της ασφάλειας του δικαίου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου με δυσμενή συνέπεια την υπαγωγή της Εταιρείας μας σε διπλή φορολόγηση για την ίδια πράξη ενώ δεν συντρέχει η συνδρομή «νέων στοιχείων» για τον επανέλεγχο.

7) Η φορολογική αρχή όλως εσφαλμένως και κατά παράβαση των Κατευθυντήριων Γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α. χρησιμοποιεί την δραστηριότητα διανομής καταναλωτικών προϊόντων υγείας από την Εταιρεία μας κατά το διάστημα από 01.01.2016 έως 31.03.2016 ως εσωτερικές συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες τιμές.

**ΚΛΑΔΟΣ .....**

### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1<sup>ο</sup> ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ’ του άρθρου 2 «Ορισμοί» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α’ 167) ορίζεται ότι: «ζ) *συνδεδεμένο πρόσωπο: κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:*

αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 «Ενδοομιλικές συναλλαγές» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) 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.

[...]

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

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1097/9.4.2014 «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 και ισχύει με την ΠΟΛ.1144/15.5.2014, αναφέρεται ότι:

**«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:

[...]

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

αα. Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής και

[...]

**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.

[...]

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 τεταρτημορίου (25ου εκατοστιαίου σημείου έως και του 75ου εκατοστιαίου σημείου), με επαρκή αιτιολόγηση της επιλογής.».

**Επειδή**, όπως προκύπτει από τη συνδυαστική ανάγνωση των ως άνω άρθρων, *conditio sine qua non* για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων περί ενδοομιλικών συναλλαγών είναι η ύπαρξη συναλλαγών, μία ή και περισσότερων, διεθνών και εγχώριων, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 περίπτωση ζ' Κ.Φ.Ε. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, για την στοιχειοθέτηση της διασύνδεσης δύο εταιρειών απαιτείται είτε η αντικειμενική, νομική (*de jure*) διασύνδεσή τους μέσω της συμμετοχής του ενός στο κεφάλαιο του άλλου (κριτήριο υπό αα) ή της ύπαρξης τους υπό κοινό έλεγχο τρίτου προσώπου (κριτήριο υπό ββ) είτε η εν τοις πράγμασι (*de facto*) σύνδεσή τους μέσω (i) ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή (ii) ελέγχου ή (iii) την άσκηση καθοριστικής επιρροής του ενός στο άλλο (κριτήριο υπό γγ).

**Επειδή**, ειδικά στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, ο νόμος, με ειδικότερη διάταξη (άρθρο 50 παρ. 2 Κ.Φ.Ε.), ρητώς επιτάσσει οι οικείες διατάξεις να ερμηνεύονται και να εφαρμόζονται υπό το πρίσμα των γενικών αρχών και κατευθυντήριων γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α.. Άρα, προκύπτει ότι είναι σαφής η επιλογή του νομοθέτη, οι εν λόγω κατευθυντήριες αρχές και γραμμές να αποτελούν το κυρίαρχο μεθοδολογικό εργαλείο αναφορικά με την ερμηνεία των διατάξεων της ημεδαπής νομοθεσίας για τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Εξάλλου, οι τελευταίες ελήφθησαν υπόψη από τον φορολογικό νομοθέτη κατά τη σύνταξη των οικείων διατάξεων, όπως αποτυπώνεται και στην αιτιολογική έκθεση του άρθρου 50 Κ.Φ.Ε., σύμφωνα με την οποία «[...] Η αρχή αυτή (*arm's length*) καθιερώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 9 του Προτύπου Σύμβασης Φορολογικών Συμβάσεων του Ο.Ο.Σ.Α (OECD Model Tax Convention on income and Capital), και αναλύεται λεπτομερώς στο κεφάλαιο i των Κατευθυντήριων Οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α. για τις πολυεθνικές επιχειρήσεις και τις φορολογικές διοικήσεις.



(ii) Κατευθυντήριες Γραμμές Ο.Ο.Σ.Α. σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές

Οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις, όπως ανωτέρω ορίστηκαν, όταν συναλλάσσονται μεταξύ τους θα πρέπει να τηρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων. Θα πρέπει δηλαδή, να εφαρμόζουν στις μεταξύ τους συναλλαγές, τους ίδιους όρους και τιμές, σαν αυτούς που θα εφαρμόζαν, εάν συναλλάσσονταν με ανεξάρτητες επιχειρήσεις.

**Επειδή**, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Μοντέλου Πρότυπων Φορολογικών Συμφωνιών του Ο.Ο.Σ.Α., το οποίο αποτελεί τη βάση των διμερών φορολογικών συμφωνιών στις οποίες εμπλέκονται τα κράτη-μέλη του Ο.Ο.Σ.Α. και ένας αυξανόμενος αριθμός τρίτων χωρών μη μελών του Ο.Ο.Σ.Α., ο επίσημος ορισμός της αρχής των ίσων αποστάσεων έχει ως εξής: Όπου οι συνθήκες που δημιουργούνται ή επιβάλλονται μεταξύ δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων στις εμπορικές ή χρηματοοικονομικές σχέσεις τους, διαφέρουν από αυτές που θα επιβάλλονταν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε τυχόν κέρδη τα οποία, θα είχαν πραγματοποιηθεί σε μια από αυτές τις επιχειρήσεις, εάν δεν υπήρχαν αυτές οι συνθήκες, αλλά λόγω αυτών των συνθηκών δεν πραγματοποιήθηκαν, μπορούν να περιλαμβάνονται στα κέρδη αυτής της επιχείρησης και να φορολογούνται αναλόγως.

Συνεπώς, ενόψει της σχετικής εθνικής νομοθεσίας, όπως αυτή ερμηνεύεται από τις ως άνω αρχές και κατευθυντήριες γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α., προκειμένου να ελεγχθεί η εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων θα πρέπει αφενός να προσδιοριστούν με ορθό τρόπο οι προς τεκμηρίωση κρινόμενες ενδοομιλικές συναλλαγές και αφετέρου να πραγματοποιηθεί σύγκριση μεταξύ των όρων και των συνθηκών που εφαρμόζονται στις ενδοομιλικές συναλλαγές (ελεγχόμενες συναλλαγές) των συνδεδεμένων επιχειρήσεων με αυτές που εφαρμόζονται σε συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων (μη ελεγχόμενες συναλλαγές).

**Επειδή**, ως συγκρίσιμη συναλλαγή νοείται μία συναλλαγή μεταξύ δύο ανεξάρτητων επιχειρήσεων, η οποία για σκοπούς ενδοομιλικών συναλλαγών μπορεί να συγκριθεί με την ελεγχόμενη υπό εξέταση συναλλαγή προκειμένου να ελεγχθεί η αρχή της τήρησης των ίσων αποστάσεων (δηλαδή, αν η ελεγχόμενη ενδοομιλική συναλλαγή μπορεί να κριθεί ως εύλογη και αποδεκτή σε συνθήκες «ανοικτής» αγοράς). Ειδικότερα, μπορεί να είναι μία συναλλαγή μεταξύ του ενός αντισυμβαλλόμενου μέρους στην ελεγχόμενη συναλλαγή και ενός ανεξάρτητου μέρους (εσωτερικά συγκρίσιμη συναλλαγή) ή μια συναλλαγή μεταξύ δύο (2) ανεξάρτητων επιχειρήσεων, καμία από τις οποίες δεν είναι αντισυμβαλλόμενο μέρος στην ελεγχόμενη συναλλαγή (εξωτερικά συγκρίσιμη συναλλαγή).

**Επειδή**, ωστόσο, για την εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων, με σκοπό οι συγκρίσεις μεταξύ ελεγχόμενων συναλλαγών είτε με «εσωτερικά» είτε με «εξωτερικά» συγκριτικά στοιχεία, να είναι αξιόπιστες και ορθά αξιοποιήσιμες, τα σχετικά οικονομικά χαρακτηριστικά των συνθηκών που συγκρίνονται (τιμή ή περιθώριο κέρδους), θα πρέπει να είναι επαρκώς συγκρίσιμα. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις παραγράφους 2.15, 2.29 και 2.47 των Κατευθυντήριων Γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α., για να είναι αυτά τα οικονομικά χαρακτηριστικά συγκρίσιμα, θα πρέπει καμία από τις διαφορές (εάν υπάρχουν) μεταξύ των συνθηκών που συγκρίνονται να μην είναι ικανή να επηρεάσει σημαντικά το μέτρο που εξετάζεται κατά την μεθοδολογία που ακολουθείται, ή να μπορούν να γίνουν λογικά ακριβείς προσαρμογές, ώστε να απαλειφθεί η επίδραση των εν λόγω διαφορών στο μέτρο που εξετάζεται (πχ. η τιμή ή το περιθώριο κέρδους).

Ως εκ τούτου, μία διαφορά στα χαρακτηριστικά ενός αγαθού μπορεί να επηρεάσει σημαντικά την τιμή και η σύγκριση των τιμών να μην είναι αξιόπιστη, ενώ αντίστοιχα μια διαφορά στις λειτουργίες μιας επιχείρησης μπορεί αντίστοιχα να επηρεάζει σημαντικά π.χ. το μικτό περιθώριο κέρδους συγκριτικά με το μικτό περιθώριο κέρδους μιας άλλης επιχείρησης. Τέτοιου είδους διαφορές στα χαρακτηριστικά των αγαθών ή τις λειτουργίες δεν θα πρέπει να είναι ικανές να επηρεάζουν σημαντικά το μέτρο (τιμή ή περιθώριο κέρδους) επί τη βάση του οποίου εφαρμόζεται η αρχή των ίσων αποστάσεων, άλλως μία τέτοια σύγκριση δεν θα μπορούσε να θεωρηθεί ως αξιόπιστη.

**Επειδή**, επιπρόσθετα, κρίνεται σκόπιμο κάθε εξεταζόμενη ως προς την ενδοομιλική της τιμολόγηση επιχείρηση να χαρακτηρίζεται ως προς τις λειτουργίες που επιτελεί και τους κινδύνους που αναλαμβάνει για να καθίσταται δυνατός ο καθορισμός της τιμής που θα ήταν εύλογο να εισπράξει ή να πληρώσει κατά τη διενέργεια ενδοομιλικών συναλλαγών. Οι επιχειρήσεις βάσει των λειτουργιών που επιτελούν μπορούν να διακριθούν σε επιχειρήσεις: α) παραγωγής, οι οποίες επιτελούν λειτουργίες παραγωγής αγαθών, οργανώνουν την παραγωγή των αγαθών και την απόκτηση των πρώτων υλών, β) διανομής – μεταπώλησης, οι οποίες απλά εμπορεύονται έτοιμα προϊόντα, χωρίς να τα επεξεργάζονται περαιτέρω, έχουν δηλαδή την ευθύνη για την αποθήκευση και τη μεταφορά των αγαθών, διαχειρίζονται τα αποθέματα και οργανώνουν τις διαδικασίες εγγύησης σε περιπτώσεις ελαττωματικών αγαθών και γ) σε επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών, οι οποίες παρέχουν υπηρεσίες σε άλλες επιχειρήσεις, όπως διοικητικές υπηρεσίες, υπηρεσίες μάρκετινγκ, π.χ. οργανώνουν καμπάνιες προώθησης των προϊόντων, αναζητούν εκπαιδευμένο προσωπικό για την προώθηση των αγαθών και διεξάγουν προγράμματα διείσδυσης σε νέες αγορές.

Περαιτέρω, οι επιχειρήσεις διανομής και μεταπώλησης διακρίνονται στις εξής κατηγορίες ανάλογα με τους κινδύνους που αναλαμβάνουν σε: α) επιχειρήσεις αντιπροσώπευσης, β) επιχειρήσεις διανομής περιορισμένου κινδύνου και γ) επιχειρήσεις διανομής πλήρους κινδύνου.

Ως επιχειρήσεις αντιπροσώπευσης νοούνται οι επιχειρήσεις οι οποίες εκτελούν πωλήσεις σε πελάτες στο όνομα μιας επιχείρησης παραγωγής, τα τιμολόγια δηλαδή εκδίδονται στον όνομα της επιχείρησης παραγωγής και όχι στον όνομα της επιχείρησης αντιπροσώπευσης.

Από την άλλη πλευρά, μία επιχείρηση διανομής περιορισμένου κινδύνου (Limited Risk Distributor-“LRD” κατά τη διεθνή ορολογία) εκτελεί πωλήσεις στους πελάτες της στο όνομά της, ως εκ τούτου, τα τιμολόγια εκδίδονται στο όνομα της επιχείρησης διανομής περιορισμένου κινδύνου και όχι στο όνομα της επιχείρησης παραγωγής. Ωστόσο, οι τιμές πώλησης των προϊόντων καθορίζονται από την επιχείρηση παραγωγής. Παράλληλα, η επιχείρηση διανομής περιορισμένου κινδύνου δεν φέρει τον κίνδυνο αποθέματος και τον πιστωτικό κίνδυνο καθώς οι εν λόγω κίνδυνοι αναλαμβάνονται από την επιχείρηση παραγωγής. Οι λειτουργίες μάρκετινγκ και προώθησης των προϊόντων εκτελούνται μεν από την επιχείρηση διανομής περιορισμένου κινδύνου, το πλαίσιο όμως των εν λόγω λειτουργιών καθορίζεται από την επιχείρηση παραγωγής, πιο συγκεκριμένα, η επιχείρηση διανομής περιορισμένου κινδύνου ακολουθεί τις οδηγίες προώθησης των προϊόντων που της κοινοποιεί η επιχείρηση παραγωγής και χρησιμοποιεί το κεντρικά υιοθετημένο διαφημιστικό υλικό, το οποίο φυσικά έχει τη δυνατότητα να προσαρμόζει στις ανάγκες της τοπικής αγοράς. Επιπλέον, η επιχείρηση διανομής περιορισμένου κινδύνου δεν έχει στην ιδιοκτησία της πολύτιμα άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία, όπως εμπορικά σήματα κλπ. Στην πραγματικότητα στην κατάσταση

αποτελεσμάτων χρήσης μιας τέτοιας επιχείρησης εμφανίζονται ως έσοδα οι πωλήσεις προς τους πελάτες της και ως κύρια έξοδα το κόστος πωληθέντων αυτών των πωλήσεων.

Τέλος, οι επιχειρήσεις διανομής πλήρους κινδύνου εκτελούν πωλήσεις προς τους πελάτες τους, στο όνομά τους και φέρουν όλους του σχετικούς κινδύνους.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η αρμόδια φορολογική αρχή απέτυχε να προσδιορίσει την ορθή προς τεκμηρίωση και συνακόλουθα προς εξέταση ενδοομιλική συναλλαγή. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της, η κρινόμενη ενδοομιλική συναλλαγή αφορά την αγορά φαρμακευτικών σκευασμάτων, τα οποία παράγει ο όμιλος, με σκοπό την περαιτέρω προώθηση και διανομή τους στην ελληνική αγορά. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα εταιρεία λειτουργεί εκ μέρους του ομίλου, ως διανομέας περιορισμένου κινδύνου στην ελληνική αγορά (.....), όπως προκύπτει από την από 20-12-2012 σύμβαση διανομής, που έχει υπογραφεί με την συνδεδεμένη εταιρεία ....., τα φορολογικά στοιχεία και την σελίδα 29 του Φακέλου Τεκμηρίωσης καθώς και το Παράρτημα 3 αυτού.

**Επειδή**, ο έλεγχος, κατόπιν μελέτης των οικονομικών στοιχείων της προσφεύγουσας εταιρείας, διαπίστωσε ότι η συγκεκριμένη ενδοομιλική συναλλαγή αφορά την αγορά, την πώληση, το μάρκετινγκ και την διανομή των ....., δεδομένου ότι οι συγκεκριμένες προωθητικές ενέργειες συνιστούν την ουσία της εμπορικής δραστηριότητας, που έχει αναλάβει.

**Επειδή**, η ίδια η προσφεύγουσα εταιρεία δέχεται ότι χρησιμοποιεί μία σύνθετη προσέγγιση για να υπολογίσει το εύρος ίσων αποστάσεων, με το οποίο να συγκριθεί η απόδοση στις δραστηριότητες πώλησης, μάρκετινγκ, και διανομής.

**Επειδή**, οι δαπάνες προώθησης παρουσιάζονται να έχουν σημαίνουσα βαρύτητα και αξία στο σύνολο των δαπανών του κρινόμενου φορολογικού έτους 2016, ήτοι ποσοστό 28,8% επ' αυτών.

**Επειδή**, ο έλεγχος, δεδομένου ότι α) η προσκομισθείσα σύμβαση διανομής δεν περιλαμβάνει σαφείς οδηγίες σχετικά με το πλαίσιο διενέργειας των δαπανών προώθησης, β) το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο αναγνωρίζει ως βασική επιχειρηματική λειτουργία την προώθηση για την εκπλήρωση της ....., γ) ο Φάκελος Τεκμηρίωσης συνυπολογίζει το περιθώριο απόδοσης από άσκηση προωθητικών ενεργειών για την εφαρμογή του δείκτη ....., δ) τα οικονομικά δεδομένα καταδεικνύουν σημαντική απορρόφηση επιχειρηματικών πόρων από την προωθητική λειτουργία, αποδέχθηκε την προσέγγιση της προσφεύγουσας εταιρείας για ενσωμάτωση των δαπανών προώθησης στον έλεγχο της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων για την ενδοομιλική συναλλαγή της αγοράς φαρμακευτικών σκευασμάτων με σκοπό την εμπορία αυτών. Ως εκ τούτου η ελεγκτική προσέγγιση αποτελεί συμβατή πρακτική με α) τα πραγματικά περιστατικά, β) το νομοθετικό πλαίσιο του φαρμακευτικού κλάδου, γ) το περιεχόμενο του Φακέλου Τεκμηρίωσης. Υπό αυτή την έννοια ο βασικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος έχει εσφαλμένα προσδιορίσει και ελέγξει την ενδοομιλική συναλλαγή δεν γίνεται δεκτός.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι: «*Ειδικότερα, μέσω αυτής της λανθασμένης συλλογιστικής που*

ακολουθεί η φορολογική αρχή στην Έκθεση Ελέγχου δεν λαμβάνεται καθόλου υπόψη το κόστος πωληθέντων της Εταιρείας μας κατά τον προσδιορισμό της κύριας επιχειρηματικής λειτουργίας της. Αντιθέτως, λαμβάνει υπόψη αποκλειστικά και μόνο την αναλογία των οικονομικών πόρων που απορροφά η διανομή και η προώθηση στο σύνολο της αξίας των φαρμακευτικών σκευασμάτων που διακινήθηκαν. Δηλαδή, ενώ ο Έλεγχος έλαβε υπόψη του τα έξοδα αποθήκευσης, που πραγματοποιεί η Εταιρεία προς την εταιρεία «.....» και τα έξοδα προώθησης, που πραγματοποιεί η εταιρεία προς τις εταιρείες «.....» και «.....», όμως αυθαιρέτως και αναίτιολογήτως δεν λαμβάνει υπόψη του τα σημαντικότερα σε αξία έξοδα που πραγματοποίησε η Εταιρεία μας για την αγορά των φαρμακευτικών σκευασμάτων (δηλαδή, το υψηλό κόστος πωληθέντων) που αποτελεί το κύριο και πρωταρχικό στοιχείο της συναλλαγής.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στις σελίδες 51-53 της από 15-11-2022 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ο έλεγχος έλαβε υπόψη την επίπτωση του Κόστους Πωλήσεων στη διαμόρφωση του περιθωρίου λειτουργικού κέρδους της ενδοομιλικής συναλλαγής.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι: «Παράλληλα, η επιχείρηση διανομής περιορισμένου κινδύνου δεν φέρει τον κίνδυνο αποθέματος και τον πιστωτικό κίνδυνο καθώς οι εν λόγω κίνδυνοι αναλαμβάνονται από την επιχείρηση παραγωγής.».

**Επειδή**, λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά περιστατικά, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας δεν επαληθεύεται καθότι η προσφεύγουσα επιβάρυνε τα οικονομικά αποτελέσματα, φορολογικού έτους 2016, με δαπάνες καταστροφής αποθεμάτων, ποσού 2.725.242,67€ μέσω του προσδιορισμού του Κόστους Πωλήσεων, κατά τη διαδικασία της απογραφής στις 31/12/2016.

Ως εκ τούτου, ο 1<sup>ος</sup> ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας δεν γίνεται δεκτός από την Υπηρεσία μας.

## **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2<sup>ο</sup> ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ**

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της ενώπιον της Υπηρεσίας μας ισχυρίζεται ότι η αρμόδια φορολογική αρχή κατά παράβαση των σχετικών διατάξεων (εν προκειμένω της ΠΟΛ 1144/2015) και των Κατευθυντήριων Γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α., κατά λανθασμένη των πραγμάτων εκτίμηση, με ανεπαρκή, ελλιπή και αντιφατική, ήτοι νομικώς πλημμελή, αιτιολογία επέλεξε να χρησιμοποιήσει τις συμφωνίες της από κοινού προώθησης που συνήψε η Εταιρεία με τις εταιρείες «.....» και «.....», ως αποδεκτές εσωτερικές συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες τιμές προκειμένου να ελέγξει την τεκμηρίωση της κρίσιμης ενδοομιλικής συναλλαγής, ήτοι την αγορά σκευασμάτων με σκοπό την προώθηση και διανομή στην εγχώρια αγορά.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι οι πωλήσεις, που διενεργήθηκαν από τις εταιρείες «.....» και «..... Α.Ε.» δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως εσωτερικά συγκρίσιμα στοιχεία.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές παρατίθενται τόσο στην οικεία έκθεση ελέγχου όσο και στην έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αναφέρεται ότι: «ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης ότι δεν υπάρχουν εσωτερικά συγκρίσιμα στοιχεία αφού η ελεγχόμενη δεν προμηθεύεται φαρμακευτικά σκευάσματα από τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις, είναι ανεπαρκής για την τεκμηρίωση της ανυπαρξίας εσωτερικών συγκρίσιμων στοιχείων κατά τον έλεγχο της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων. Αυτό γιατί έρχεται σε ευθεία αντίθεση με το περιεχόμενο του Φακέλου Τεκμηρίωσης, αλλά και με τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης στην παράγραφο (36). Συγκεκριμένα η ελεγχόμενη αναγνωρίζει ότι ο έλεγχος της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων για την ενδοομιλική συναλλαγή της αγοράς φαρμακευτικών σκευασμάτων, περιλαμβάνει και συνεκτίμηση των λειτουργιών διανομής και προώθησης πωλήσεων. Για το λόγο αυτό η μεθοδολογία του Φακέλου Τεκμηρίωσης συνίσταται σε διακριτό προσδιορισμό του αποδεκτού εύρους κερδοφορίας για την διανομή σκευασμάτων και την προώθηση πωλήσεων. Ως εκ τούτου ο έλεγχος της ύπαρξης εσωτερικών στοιχείων θα πρέπει να διενεργηθεί για κάθε μια διακριτή επιχειρηματική λειτουργία που συνδιαμορφώνει την εμπορική δραστηριότητα, δεδομένου ότι η εμπορική δραστηριότητα αυτή καθ' αυτή δεν συνιστά συμπαγή επιχειρηματική δραστηριότητα αλλά πλέγμα ανομοιογενών λειτουργιών (αγορά, προώθηση, διανομή) που συνδυάζονται. Ο έλεγχος, αφού προηγουμένως διαπίστωσε (βάσει νομοθετικού πλαισίου, επιχειρηματικών συμβάσεων) και τεκμηρίωσε (βάσει οικονομικών δεδομένων) την ανομοιογένεια των επιμέρους επιχειρηματικών λειτουργιών, προέβη σε αναζήτηση εσωτερικών συγκρίσιμων στοιχείων, η οποία κατέληξε θετικά για την περίπτωση της λειτουργίας προώθησης πωλήσεων. Δεδομένου ότι ο έλεγχος της τήρησης των ίσων αποστάσεων διενεργείται με άθροιση δύο διαφορετικών κατανομών κερδοφορίας συγκρίσιμων επιχειρήσεων, είναι λογικό και ο έλεγχος της ύπαρξης εσωτερικών στοιχείων να συνάδει με αυτή την προσέγγιση. Διαφορετικά παρατηρείται το οξύμωρο ο έλεγχος εσωτερικών στοιχείων να πραγματοποιείται σε όρους εμπορίας φαρμακευτικών σκευασμάτων, ενώ ο έλεγχος τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων να πραγματοποιείται διακριτά σε όρους διανομής και προώθησης των σκευασμάτων. Υπό αυτή την έννοια ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης στερείται ουσιαστικού περιεχομένου

[...]

η ελεγχόμενη βασίζει τον πυρήνα του συλλογισμού της στον λανθασμένο ισχυρισμό ότι ο φορολογικός έλεγχος έχει προσδιορίσει εσφαλμένα την ενδοομιλική συναλλαγή και έχει εφαρμόσει λανθασμένα τον έλεγχο της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων. Όπως έχει ήδη αναλυθεί στα προηγούμενα εδάφια των παρατηρήσεων του ελέγχου, ο εν λόγω ισχυρισμός δεν ευσταθεί αφού έρχεται σε ευθεία αντίθεση με το περιεχόμενο του Φακέλου Τεκμηρίωσης, αλλά και με τα πραγματικά περιστατικά και με το νομοθετικό πλαίσιο. Η εμπορική δραστηριότητα, δηλαδή η μόνη επιχειρηματική δραστηριότητα για την οποία αδειοδοτήθηκε η ελεγχόμενη, περικλείει την αγορά φαρμακευτικών σκευασμάτων, την προώθηση πωλήσεων και την διανομή αυτών. Συνεπώς το επιχείρημα ότι τα εσωτερικά στοιχεία (συμβάσεις ....., .....) δεν είναι συγκρίσιμα με την ενδοομιλική συναλλαγή, τοποθετείται σε εσφαλμένη βάση. Συγκεκριμένα, η ελεγκτική προσέγγιση, σε πλήρη ευθυγράμμιση με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο και τον Φάκελο Τεκμηρίωσης, αναγνωρίζει την εμπορία φαρμακευτικών σκευασμάτων ως την επιχειρηματική συναλλαγή μέσω της οποίας θα εξεταστεί η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Περαιτέρω, η εμπορία σκευασμάτων αποδομείται σε 3 επιμέρους επιχειρηματικές λειτουργίες (αγορά σκευασμάτων, προώθηση πωλήσεων, διανομή σκευασμάτων) οι οποίες και εμφανίζουν ανομοιογενή χαρακτηριστικά από άποψη συμβατικού πλαισίου, επιχειρηματικών πόρων που αναλώνουν, και αντισυμβαλλόμενων μερών. Για κάθε διακριτή επιχειρηματική λειτουργία αναζητήθηκαν εσωτερικά στοιχεία, με θετική έκβαση για τις προωθητικές ενέργειες. Συνεπώς διαπιστώθηκε ότι η δραστηριότητα της εμπορίας

φαρμακευτικών σκευασμάτων διενεργείται με διαφορετικούς όρους για συγκεκριμένα σκευάσματα, εξαιτίας της επιχειρηματικής λειτουργίας προώθησης πωλήσεων. Δεδομένου ότι η επίπτωση της προώθησης πωλήσεων στο σύνολο της εμπορικής δραστηριότητας είναι σημαντική (σελ 48) ο έλεγχος κατέληξε ότι η εμπορική δραστηριότητα υλοποιείται υπό διαφορετικούς όρους από άποψη συνδεσιμότητας. Συγκεκριμένα διακρίθηκε σε εμπορική δραστηριότητα που υλοποιείται από τρίτους ανεξάρτητους, και σε εμπορική δραστηριότητα που υλοποιείται από την ελεγχόμενη αποκλειστικά. Η διαφοροποίηση έγκειται στις προωθητικές ενέργειες, ενώ για τις λοιπές επιχειρηματικές λειτουργίες (αγορά σκευασμάτων, διανομή σκευασμάτων) οι συνθήκες υλοποίησης και το συμβατικό πλαίσιο δεν διαφέρει. Η ελεγκτική προσέγγιση συνίσταται σε υπολογισμό του δείκτη TNMM για το σύνολο των επιχειρηματικών λειτουργιών (αγορά, προώθηση, διανομή), δηλαδή για την επιχειρηματική δραστηριότητα της εμπορίας φαρμακευτικών σκευασμάτων, με σημείο διαφοροποίησης την λειτουργία προώθησης πωλήσεων. Δηλαδή υπολογίστηκε η συνολική κερδοφορία λαμβάνοντας υπόψη τις δαπάνες αγοράς (κόστος πωλήσεων), τις δαπάνες προώθησης, τις δαπάνες διανομής, και τις αναλογούσες καθαρές πωλήσεις για κάθε σκεύασμα (σελ 51-54). Συνεπώς δεν ευσταθεί ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης περί αποσπασματικής εξέτασης της ενδοομιλικής συναλλαγής. Όσον αφορά στη πλήρωση των κριτηρίων συγκρισιμότητας των εσωτερικών στοιχείων αναφέρονται τα εξής

1ο κριτήριο- ως προς τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών : οι συμβάσεις προώθησης με ..... αφορούν στην δραστηριότητα προφορικής ιατρικής ενημέρωσης μέσω ιατρικών επισκεπτών. Αντίστοιχη ομοειδή δραστηριότητα ανέπτυξε η ελεγχόμενη μέσω του προσωπικού της (σελ 43)

2ο κριτήριο- ως προς τη λειτουργική ανάλυση: οι προωθητικές ενέργειες πραγματοποιήθηκαν αποκλειστικά από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις. Η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο διενέργειας προωθητικών ενεργειών για τα εν λόγω σκευάσματα που αναφέρονται στις συγκεκριμένες συμβάσεις (.....)

3ο κριτήριο- ως προς τους συμβατικούς όρους: η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο σχετικά με το πλαίσιο διενέργειας των προωθητικών ενεργειών. Η σχετική σύμβαση διανομής δεν περιλαμβάνει σαφείς κατευθύνσεις ανάληψης των σχετικών δαπανών. Ο έλεγχος βασίστηκε στις διαπιστώσεις του από τον δειγματοληπτικό έλεγχο των παραστατικών δαπανών, όπου δεν προέκυψε ουσιώδης διαφοροποίηση μεταξύ των προωθητικών ενεργειών των εργαζομένων της και των ανεξάρτητων επιχειρήσεων, από άποψη συμβατικού πλαισίου.

4ο κριτήριο- ως προς τις οικονομικές συνθήκες των συγκρινόμενων μερών και των συναλλαγών τους και ως προς ειδικές στρατηγικές που ασκούνται από την επιχείρηση: η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο σχετικά με το πλαίσιο διενέργειας των προωθητικών ενεργειών. Η σχετική σύμβαση διανομής δεν περιλαμβάνει σαφείς κατευθύνσεις ανάληψης των σχετικών δαπανών. Ο έλεγχος βασίστηκε στις διαπιστώσεις του από τον δειγματοληπτικό έλεγχο των παραστατικών δαπανών, όπου δεν προέκυψε ουσιώδης διαφοροποίηση μεταξύ των προωθητικών ενεργειών των εργαζομένων της και των ανεξάρτητων επιχειρήσεων, από άποψη οικονομικών συνθηκών.

Συνεπώς, τα εσωτερικά στοιχεία πληρούν τους όρους συγκρισιμότητας όπως ορίζονται από τις Οδηγίες ΟΟΣΑ. Σε κάθε περίπτωση, τα εσωτερικά στοιχεία είναι περισσότερο συγκρίσιμα και κατάλληλα για τον προσδιορισμό ενός εύλογου περιθωρίου κερδοφορίας από προωθητικές ενέργειες, σε σχέση με το δείγμα συγκρίσιμων επιχειρήσεων του Φακέλου Τεκμηρίωσης που απορρίφθηκε λόγω ασυμβατότητας με το υφιστάμενο θεσμικό πλαίσιο (σελ 42).».

**Επειδή, η Υπηρεσία μας αποδέχεται τις διαπιστώσεις του ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.**

Ως εκ τούτου, ο 2<sup>ος</sup> ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας δεν γίνεται δεκτός από την Υπηρεσία μας.

### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3<sup>ο</sup> ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.».

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

**Επειδή**, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη

διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα απέρριψε τις μελέτες συγκριτικής αξιολόγησης (δείγμα εξωτερικών ανεξάρτητων συγκρίσιμων στοιχείων) που είχε λάβει υπόψη η εταιρεία. Επιπλέον, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα έλαβε ως συγκρίσιμες ανεξάρτητες συναλλαγές (δείγμα εσωτερικών ανεξάρτητων συγκρίσιμων στοιχείων) τις ενέργειες συν-προώθησης (co-promotion) με τις εταιρείες «.....  
.....» και «..... Α.Ε.»

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία, αναφορικά με το δείγμα εξωτερικών ανεξάρτητων συγκρίσιμων στοιχείων, επέλεξε δείγμα ..... καθώς και δείγμα εταιρειών marketing.

#### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΕΙΓΜΑ ΤΩΝ ..... ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ**

Η προσφεύγουσα εταιρεία επέλεξε δείγμα ..... της περιοχής .....(....., .....) και κατόπιν σχετικής επεξεργασίας των στοιχείων κατέληξε σε ένα συγκρίσιμο δείγμα εταιρειών που δραστηριοποιείται στην Ελλάδα, στην ..... και στην Ευρώπη γενικότερα. Προς επίρρωση της ανωτέρω επιλογής δείγματος επικαλείται την με αριθ. ....../17-1-2022 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

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

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

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

**Επειδή**, όσον αφορά τον ..... κλάδο, όπου δραστηριοποιείται η προσφεύγουσα εταιρεία, οι τιμές δεν ακολουθούν τους κανόνες της ελεύθερης αγοράς, αλλά αποτελούν αντικείμενο διατίμησης από τις αρμόδιες αρχές. Κατά συνέπεια, εφόσον η τιμή των φαρμάκων, στην οποία συμπεριλαμβάνονται προωθητικές ενέργειες, είναι ένας από τους παράγοντες προσδιορισμού του κέρδους, διαμορφώνεται δε λαμβάνοντας υπόψη την τιμή των υπολοίπων κρατών της Ευρώπης. Από τα παραπάνω συνεπάγεται ότι δεν είναι λογικό να εξαιρούνται οι χώρες αυτές από τη δειγματοληψία, προκειμένου για τη σύγκριση της κερδοφορίας των ελληνικών εταιρειών με τις αντίστοιχες της υπόλοιπης Ευρώπης.



## **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΔΕΙΓΜΑ ΤΩΝ .....**

**Επειδή**, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι οι εν γένει δραστηριότητες προώθησης πωλήσεων από εταιρίες μάρκετινγκ του εμπορικού κλάδου είναι συγκρίσιμες με την δραστηριότητα της ιατρικής προφορικής ενημέρωσης, που αποτελεί κατ' εξοχήν προωθητική ενέργεια για τον ..... Συγκεκριμένα υποστηρίζει ότι οι συνολικές λειτουργίες που επιτελούνται, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται και τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται κατά την προώθηση ..... δεν διαφέρουν από τις λειτουργίες που επιτελούνται, τους κινδύνους που αναλαμβάνονται και τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται κατά την προώθηση λοιπών προϊόντων, επομένως υποστηρίζεται επαρκώς ότι ένα ευρέως συγκρίσιμο σύνολο εταιριών που παρέχουν τυπικές υπηρεσίες πωλήσεων και προώθησης (.....) μπορεί να θεωρηθεί συγκρίσιμο με τις δραστηριότητες πωλήσεων και προώθησης (.....) που εκτελεί η ίδια η προσφεύγουσα εταιρεία.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα πορίσματα της από 24/12/2021 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, φορολογικού έτους 2015, ο έλεγχος είχε ήδη προβάλλει αντιρρήσεις αναφορικά με τη συνέπεια και τη συγκρισιμότητα των επιμέρους προωθητικών ενεργειών, στις οποίες εμπλέκεται η προσφεύγουσα εταιρεία, με το δείγμα των συγκρίσιμων επιχειρήσεων διαφήμισης και προώθησης.

**Επειδή**, όσον αφορά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2016, ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό τον ως άνω ισχυρισμό της προσφεύγουσας αναφορικά με την επιλογή δείγματος εξωτερικών ανεξάρτητων συγκρίσιμων στοιχείων, λόγω των περιορισμών του υφιστάμενου θεσμικού πλαισίου όπως έχει αποτυπωθεί αναλυτικά στην Έκθεση Ελέγχου (σελ 36-41). Η απαγόρευση της διαφημιστικής προώθησης μέσω των μέσων μαζικής ενημέρωσης, η υποχρέωση της υπαγωγής στον έλεγχο του ..... όλων των επιχειρήσεων που αναλαμβάνουν προωθητικές ενέργειες ....., και η υλοποίηση της προωθητικής ενέργειας από συγκεκριμένη επαγγελματική ομάδα (.....), καταδεικνύουν την πλήρη διαφοροποίηση του δείγματος συγκρίσιμων επιχειρήσεων του Φακέλου Τεκμηρίωσης, σε σχέση με τις πραγματικές συνθήκες που επικρατούν στον ..... Σε καμία περίπτωση δεν είναι δυνατό οι συγκεκριμένες επιχειρήσεις του Φακέλου Τεκμηρίωσης να αναλάβουν προωθητικές ενέργειες για τον ..... Επιπλέον, ο έλεγχος αναφέρει ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας, περί ομοειδών κινδύνων, επιχειρηματικών λειτουργιών, με διαφημιστικές εταιρείες είναι αυθαίρετος και ατεκμηρίωτος. Συγκεκριμένα το αυστηρό θεσμικό πλαίσιο υπό το οποίο λειτουργούν οι φαρμακευτικές επιχειρήσεις καθιστά οι συνολικές λειτουργίες που επιτελούνται, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται και τα περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται κατά την προώθηση ..... επιχειρηματικό κίνδυνο μη συγκρίσιμο σε σχέση με αυτόν που αναλαμβάνει μια διαφημιστική εταιρεία προώθησης ψυγείων ή ρούχων. Επίσης, η προωθητική ενέργεια υλοποιείται ως επί το πλείστον με επισκέψεις σε επαγγελματίες υγείας, και δεν είναι δυνατόν να θεωρηθεί ομοειδής με τις κοινές προωθητικές ενέργειες του μαζικού εμπορίου μέσω τηλεόρασης, ραδιοφώνου, αφίσας – επιγραφής.

**Επειδή**, ο έλεγχος δεν έκανε αποδεκτό το δείγμα των συγκρίσιμων επιχειρήσεων του Φακέλου Τεκμηρίωσης της προσφεύγουσας εταιρείας διότι υφίσταται διαφοροποίηση στις προωθητικές ενέργειες των λοιπών επιχειρηματικών κλάδων. Συνεπώς, οι προωθητικές ενέργειες στον φαρμακευτικό κλάδο σε σχέση με τους λοιπούς εμπορικούς κλάδους της οικονομίας δεν έχουν

κοινά χαρακτηριστικά, δεδομένης της επίδρασης του κανονιστικού πλαισίου στη λειτουργία, στους συμβατικούς όρους και στις συνθήκες της φαρμακευτικής αγοράς.

**Επειδή**, η απόρριψη από την πλευρά του ελέγχου του δείγματος συγκρίσιμων επιχειρήσεων, το οποίο περιλαμβάνει εταιρείες διαφήμισης και προώθησης είναι συμβατή με το ισχύον ρυθμιστικό πλαίσιο και τις ιδιαίτερες συνθήκες λειτουργίας του φαρμακευτικού κλάδου.

Ως εκ τούτου, ο 3<sup>ος</sup> ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας δεν μπορεί να γίνει δεκτός από την Υπηρεσία μας, λόγω του ότι συμπεριελήφθησαν στο δείγμα ανεξάρτητων συναλλαγών και εταιρείες που δεν ανήκουν στον φαρμακευτικό κλάδο.

#### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 4<sup>ο</sup> ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ**

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος εσφαλμένα χρησιμοποίησε, ως εσωτερικές συγκρίσιμες συναλλαγές, τις συμφωνίες συν-προώθησης με τις εταιρείες «.....» και «.....» ως προς την τεκμηρίωση της κρινόμενης ενδοομιλικής συναλλαγής. Επιπλέον, η κατάτμηση της κερδοφορίας της Εταιρείας που πραγματοποιήθηκε από τον Φορολογικό Έλεγχο είναι λανθασμένη και εντελώς ακατάλληλη, δεδομένου ότι δεν συνάδει με τα πραγματικά περιστατικά της υπό εξέταση περίπτωσης, καθώς μέρος των προωθητικών ενεργειών της που έχουν επιμεριστεί στην ενδοομιλική συναλλαγή αφορούσαν τα ..... που προωθήθηκαν από τις εταιρείες «.....» και «.....».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις συμφωνίες κοινής προώθησης, η «.....» και η «.....» ορίζονται ως συν-προωθητές, γεγονός που σημαίνει ότι η προσφεύγουσα επιτελεί και η ίδια δραστηριότητες προώθησης των από κοινού ..... Συγκεκριμένα, οι συν-προωθητές λειτουργούν υπό την αυστηρή καθοδήγηση της Εταιρείας και σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές που έχει θέσει ο ..... Στο πλαίσιο αυτό, η προσφεύγουσα εταιρεία είναι υπεύθυνη μεταξύ άλλων για την εποπτεία των επισκέψεων του ....., τον έλεγχο και έγκριση του σχεδίου προώθησης (.....), την έγκριση όλων των δραστηριοτήτων και του υλικού προώθησης, την έκδοση και διατήρηση αδειών κυκλοφορίας, για τα θέματα κυκλοφορίας και εποπτείας, για την τιμολόγηση, για την σήμανση των προϊόντων, για την τήρηση διαδικασίας ανάκλησης κ.λπ.

**Επειδή**, σύμφωνα με την από 15.02.2013 σύμβαση συν-προώθησης μεταξύ της προσφεύγουσας με την ..... «.....», τα αντισυμβαλλόμενα μέρη κατέληξαν σε ένα προωθητικό πλάνο, το οποίο καθορίζει τα μέσα προώθησης, την εφαρμογή αυτών και τα εργαλεία ελέγχου τήρησης των συμφωνημένων μεθόδων. Επιπλέον, συμφωνήθηκε η σύσταση μίας «Κοινής Ομάδας», η οποία απαρτίζεται από εργαζομένους τόσο της Εταιρείας όσο και της συν-προωθήτριας εταιρείας και η οποία (Ομάδα) μεταξύ άλλων θα αναλάμβανε την οργάνωση της συμμετοχής της Εταιρείας σε συνέδρια καθώς και την ανάπτυξη των προγραμμάτων εκπαίδευσης σχετικά με την προώθηση των προϊόντων. Επιπρόσθετα, η προσφεύγουσα ανέλαβε να προετοιμάζει και να παρέχει στην εταιρεία «.....» το εκπαιδευτικό υλικό καθώς και γραπτές εκθέσεις αναφορικά με όλες τις απαραίτητες κλινικές, τεχνικές και προωθητικές πληροφορίες σχετικές με τα προωθούμενα προϊόντα (παρ. 3.3 και 3.4 της σύμβασης).

**Επειδή**, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, σε περιπτώσεις συν-προώθησης, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι καλείται να επενδύσει σημαντικούς πόρους για την εκτέλεση των ανωτέρω εργασιών, οι οποίες δημιουργούν σημαντικά πρόσθετα κόστη, προκειμένου να επιτευχθεί η

προώθηση και πώληση των συγκεκριμένων προϊόντων. Εκτός από τα ανωτέρω άμεσα επιρριπτόμενα έξοδα, θα πρέπει να επιρριφθούν και έμμεσα έξοδα, χωρίς τα οποία δεν θα ήταν δυνατή η διακίνηση των συγκεκριμένων προϊόντων (όπως έξοδα διοίκησης και διαχείρισης).

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος προέβη σε υπολογισμό των ενδοομιλικών αποτελεσμάτων χρήσης, προερχόμενων από τη διανομή των φαρμακευτικών προϊόντων (.....) της Εταιρείας, προχωρώντας στην κατάτμηση των αποτελεσμάτων ανά προωθητή, δηλαδή από την ίδια την Εταιρεία ή από τους συν-προωθητές «.....» και «.....», χρησιμοποιώντας ως έξοδα πώλησης & προώθησης μόνο την αμοιβή των εν λόγω συν-προωθητών για τη δραστηριότητα της κοινής προώθησης. Ωστόσο, αυτή η κατάτμηση δεν συνάδει με τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση περίπτωσης, καθότι τα προϊόντα που συν-προωθήθηκαν από τους τρίτους:

- Αγοράζονται ενδοομιλικά από την ίδια την εταιρεία, ενώ η «.....» και η «.....» στην πραγματικότητα δεν αγοράζουν και δεν πωλούν κανένα προϊόν,
- Ανήκουν στην κυριότητα της εταιρείας, η οποία αναλαμβάνει αρχικά κάθε πιθανό κίνδυνο επισφαλών απαιτήσεων - ο οποίος τελικά αναλαμβάνεται από τον ....., αφού η ίδια απολαμβάνει μία σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων εγγυημένη κερδοφορία σε επίπεδο λειτουργικού περιθωρίου κέρδους από τον ..... - και δεν αναλαμβάνεται από τους τρίτους),
- Αποθηκεύονται στις αποθήκες της Εταιρείας (η οποία αναλαμβάνει περιορισμένο κίνδυνο αποθεμάτων, ενώ το μεγαλύτερο μέρος του κινδύνου αποθεμάτων βαρύνει τον Όμιλο). Τα τρίτα μέρη δεν φέρουν τον κίνδυνο αποθεμάτων σε σχέση με αυτά τα αγαθά,
- Οι πωλήσεις σε τρίτους πελάτες τιμολογούνται απευθείας από την Εταιρεία και όχι από τους τρίτους συν-προωθητές,
- Η Εταιρεία μπορεί να διεξάγει προωθητικές ενέργειες για τα ίδια προϊόντα.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται το γεγονός ότι δεν λειτουργεί ως επιχειρηματίας (πλήρους ευθύνης/ ρίσκου) στην Ελλάδα όσον αφορά τη δραστηριότητα διανομής, συμπεριλαμβανομένων των δραστηριοτήτων μάρκετινγκ και προώθησης, αλλά επιτελεί περιορισμένες λειτουργίες και αναλαμβάνει περιορισμένους κινδύνους σύμφωνα με τις οδηγίες του ..... και, ως εκ τούτου, κάθε πιθανό επιπλέον υπολειπόμενο κέρδος ή ζημία από αυτή τη δραστηριότητα αποδίδεται στον ....., ενώ η Εταιρεία απολαμβάνει μόνο ένα εγγυημένο εύλογο κέρδος σύμφωνα με τις περιορισμένες λειτουργίες, τα περιουσιακά στοιχεία και το προφίλ κινδύνου της. Κατά συνέπεια, η κατανομή των εξόδων, στην οποία προχώρησε ο Φορολογικός Έλεγχος, ώστε να υπολογίσει τα ποσοστά Λειτουργικού Περιθωρίου Κέρδους ανά προωθητή, είναι εσφαλμένη διότι ο έλεγχος προέβη στην κατάτμηση:

- Όλων των στοιχείων λοιπών εσόδων και λειτουργικών εξόδων αναλογικά με βάση το ποσοστό συμμετοχής των πωλήσεων των προϊόντων του κλάδου φαρμακευτικών προϊόντων που προωθούνται από κάθε προωθητή στις συνολικές πωλήσεις που επιτυγχάνονται για τον κλάδο φαρμακευτικών προϊόντων (με ορισμένες διαφορές στους υπολογισμούς), ενώ
- Για τα έξοδα πωλήσεων και προώθησης (μάρκετινγκ) ο Φορολογικός Έλεγχος, υπολόγισε μόνο την προμήθεια που καταβάλλει η Εταιρεία στους συν-προωθητές.

μη λαμβάνοντας υπόψη ότι:

- Η Εταιρεία εκτελεί πολυάριθμες δραστηριότητες επίβλεψης, παρακολούθησης, εκπαίδευσης και καθοδήγησης για να βοηθήσει τους συν-προωθητές, επομένως έχει πρόσθετα έξοδα πωλήσεων και προώθησης (μάρκετινγκ) εκτός από την αμοιβή των συν-προωθητών.
- Οι δαπάνες προώθησης (μάρκετινγκ) της Εταιρείας αφορούν το συνολικό χαρτοφυλάκιο του κλάδου ..... (δηλ. συμπεριλαμβανομένων των προϊόντων που προωθούνται από την ίδια την Εταιρεία με ή χωρίς την βοήθεια των συν-προωθητών).

Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, τα έξοδα πωλήσεων και προώθησης (μάρκετινγκ) θα έπρεπε να κατατμηθούν αναλόγως, χρησιμοποιώντας την ίδια μεθοδολογία παραδοχών που εφαρμόζεται και για τα υπόλοιπα λειτουργικά έσοδα/έξοδα (δηλαδή, κατ' αναλογία ως ποσοστό επί των συνολικών πωλήσεων).

Συνεπώς, εάν η κατάτμηση γινόταν λαμβάνοντας υπόψη τις ως άνω ορθές παραδοχές, δεν θα προέκυπταν διαφορές στην κερδοφορία, οι οποίες να χρήζουν αναμορφώσεων επί των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών και κατ' επέκταση, των φορολογητέων κερδών.

**Επειδή**, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας βασίζεται σε ποιοτικά στοιχεία και στερείται ποσοτικής τεκμηρίωσης, καθότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε αριθμητικά δεδομένα αναφορικά με τον επιμερισμό των δαπανών προώθησης σκευασμάτων, που ήταν αντικείμενο συν-προώθησης με τις εταιρείες «.....» και «.....», ούτε κατέθεσε συγκεκριμένη πρόταση-υπολογισμό του καταμερισμού των εξόδων και προσδιορισμού του περιθωρίου κέρδους. Αφετέρου, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης δεν προέκυψε επαληθεύσιμη κλειδα επιμερισμού των σχετικών δαπανών προώθησης στα επιμέρους φαρμακευτικά σκευάσματα, πέραν αυτής που υιοθέτησε ο έλεγχος βασιζόμενος στις συμβάσεις συν-προώθησης.

Ως εκ τούτου, ο 4<sup>ος</sup> ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας δεν μπορεί να γίνει δεκτός από την Υπηρεσία μας.

#### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 5<sup>ο</sup> ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ**

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία προβάλλει τον ισχυρισμό ότι ο έλεγχος εσφαλμένα και κατά παράβαση των Κατευθυντήριων Γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α. προσδιόρισε τη λογιστική διαφορά λαμβάνοντας υπόψη τη διάμεσο τιμή μεταξύ των λειτουργικών περιθωρίων κέρδους των δύο (2) συγκρίσιμων συναλλαγών.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α. (παρ. 3.61): «Στις περιπτώσεις που το περιθώριο κέρδους ή η τιμή βρίσκεται εκτός του αποδεκτού εύρους τιμών/κερδοφοριών που έχει προσδιορίσει η φορολογική αρχή, ο φορολογούμενος θα πρέπει να έχει την ευκαιρία να παρουσιάσει τα επιχειρήματα ότι οι συνθήκες της ελεγχόμενης συναλλαγής ικανοποιούν την αρχή των ίσων αποστάσεων, και ότι η ενδοομιλική τιμή/περιθώριο κέρδους εμπίπτει στο αποδεκτό εύρος τιμών κερδοφοριών (ήτοι, ότι το αποδεκτό εύρος διαφέρει από το εύρος που έχει προσδιορίσει ο Έλεγχος). Εάν ο φορολογούμενος δεν είναι σε θέση να αποδείξει το παραπάνω, η φορολογική αρχή πρέπει να καθορίσει το σημείο εντός του αποδεκτού εύρους στο οποίο πρέπει να γίνει η προσαρμογή των αποτελεσμάτων της ελεγχόμενης συναλλαγής.»

[.....]

(παρ. 3.62): «Για τον προσδιορισμό του σημείου αυτού, όταν το αποδεκτό εύρος περιλαμβάνει στοιχεία σχετικά ισότιμα και με υψηλή αξιοπιστία, θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι

οποιοδήποτε σημείο του εύρους ικανοποιεί την αρχή των ίσων αποστάσεων. Σε περίπτωση που υφίστανται ελαττώματα συγκρισιμότητας, όπως ορίζεται στην παράγραφο 3.57, μπορεί να είναι σκόπιμο να χρησιμοποιηθούν μετρήσεις της κεντρικής τάσης για να προσδιορισθεί το σημείο (για παράδειγμα η διάμεσος, ο απλός ή σταθμισμένος μέσος όρος κ.λπ., ανάλογα με τα ειδικά χαρακτηριστικά του συνόλου δεδομένων), προκειμένου να ελαχιστοποιηθεί ο κίνδυνος σφάλματος λόγω άγνωστων ή μη ποσοτικοποιημένων ελαττωμάτων συγκρισιμότητας που παραμένουν».

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1142/2015 «Διευκρινίσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών [...]» αναφέρεται ότι: «(...)Επίσης, τονίζεται ότι ως συμβατή με την «αρχή των ίσων αποστάσεων» θεωρείται οποιαδήποτε τιμή ή ποσοστό μεταξύ πρώτου και τρίτου τεταρτημορίου [...] Η απόρριψη της τιμής ή του ποσοστού κατά τον φορολογικό έλεγχο θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένη», ενώ και η ΠΟΛ. 1097/2014 στο Κεφάλαιο Ζ' «Μέθοδοι καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών – αποδεκτό εύρος τιμών ή περιθωρίου κέρδους – Μη πλήρεις ή μη επαρκείς φάκελοι τεκμηρίωσης», αναφέρει ότι «...λαμβάνοντας υπόψη τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ, υποδεικνύει ως συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημορίου (25ου εκατοστιαίου σημείου έως και του 75ου εκατοστιαίου σημείου), με επαρκή αιτιολόγηση της επιλογής(«).

**Επειδή**, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι καμία αναφορά δεν γίνεται τόσο στην ισχύουσα νομοθεσία όσο και στις Κατευθυντήριες Γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α. περί αναμόρφωσης με βάση τη διάμεσο, αλλά ούτε και ότι η διάμεσος θεωρείται το πιο αξιόπιστο σημείο στο εύρος.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, ο Φορολογικός Έλεγχος χρησιμοποίησε την διάμεσο για τον προσδιορισμό της λογιστικής διαφοράς. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος προσδιόρισε την λογιστική διαφορά ως αναγράφεται στην σελίδα 55 της από 15-11-2022 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση επιλέχθηκε από τον έλεγχο δείγμα δύο εταιρειών με μεγάλη διαφορά στο περιθώριο κέρδους συγκρίσιμων συναλλαγών. Ήτοι η «..... Α.Ε.» με ποσοστό λειτουργικού περιθωρίου κέρδους 4,3% και η «.....» με ποσοστό λειτουργικού περιθωρίου κέρδους 18,8% για παρόμοιες συναλλαγές.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι θα έπρεπε να εφαρμοστεί ως αποδεκτό περιθώριο το ποσοστό λειτουργικού κέρδους που προκύπτει από το κατώτερο τεταρτημόριο (Q1) του προσδιορισθέντος από τον έλεγχο εύρους, ήτοι περιθώριο της τάξης του 4,3% (περιθώριο «..... Α.Ε.»).

**Επειδή**, ο έλεγχος ισχυρίζεται ότι προέβη στην επιλογή της διαμέσου τιμής  $[(18,8\% + 4,3\%)/2 = 11,5\%]$ , λόγω της ηγετικής θέσης της προσφεύγουσας εταιρείας στην παγκόσμια αγορά, της αναγνωρισιμότητας του εταιρικού σήματος, των οικονομικών κλίμακας, της ισχυρής χρηματοοικονομικής της θέσης και της μακροχρόνιας παρουσίας της στον φαρμακευτικό κλάδο.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές παρατίθενται τόσο στην οικεία έκθεση ελέγχου όσο και στην έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αναφέρεται ότι: «Ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης για υπαγωγή της διαφοράς σε σχέση με το 1ο τεταρτημόριο αντί της διάμεσου της κατανομής, αποτελεί κατ'επίφαση επίκληση μείωσης της φορολογητέας ύλης. Το

επιχείρημα του ελέγχου ότι το μερίδιο αγοράς συσχετίζεται με την κερδοφορία της επιχείρησης είναι εύλογο και συμβατό με τις επιταγές της οικονομικής θεωρίας. Οι επιχειρήσεις που λειτουργούν υπό κοινό θεσμικό πλαίσιο και επιχειρηματικές συνθήκες, αναμένεται να εμφανίζουν ομοειδή χαρακτηριστικά επιχειρηματικού μοντέλου, συνεπώς οποιαδήποτε διαφοροποίηση στα έσοδα που προέρχεται από το μερίδιο αγοράς, αναμένεται να αντικατοπτρίζεται στην κερδοφορία αυτών, δεδομένου ότι οι δαπάνες διαμορφώνονται με ανάλογο τρόπο λόγω του κοινού επιχειρηματικού μοντέλου».

**Επειδή**, η Υπηρεσία μας αποδέχεται τις διαπιστώσεις του ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Ως εκ τούτου, ο 5<sup>ος</sup> ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας δεν γίνεται δεκτός από την Υπηρεσία μας.

## **ΑΠΟΣΧΙΣΗ ΤΟΥ ΚΛΑΔΟΥ ΤΩΝ .....**

### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 6<sup>ο</sup> ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ**

**Επειδή**, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η αρμόδια φορολογική αρχή κατ' εσφαλμένη του νόμου ερμηνεία και πλημμελή αυτού εφαρμογή, κατά λανθασμένη των πραγμάτων εκτίμηση, με ανεπαρκή, ελλιπή και αντιφατική, ήτοι νομικώς πλημμελή, αιτιολογία επανελέγχει την συναλλαγή της απόσχισης του κλάδου των ....., εξετάζοντας όλως εσφαλμένως την μεταφορά αποθέματος την 01.04.2016 ως μια μεμονωμένη και ξεχωριστή συναλλαγή ως προς τη μεταβίβαση του ως άνω κλάδου κατά παράβαση και των αρχών της ασφάλειας του δικαίου και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του φορολογουμένου με δυσμενή συνέπεια την υπαγωγή της Εταιρείας μας σε διπλή φορολόγηση για την ίδια πράξη ενώ δεν συντρέχει η συνδρομή «νέων στοιχείων» για τον επανέλεγχο.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στις σελίδες 74-75 της από 15-11-2022 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αναφέρεται ότι:

«1) Η απόσχιση του κλάδου υλοποιήθηκε σε 2 φάσεις, στις Χρήσεις 2015 και 2016. Στη Χρήση 2015 (31.05.2015) έγινε μεταφορά άυλων στοιχείων (απαιτήσεις, υποχρεώσεις, υπεραξία), ενώ στη Χρήση 2016 (31.03.2016) έγινε μεταφορά ..... Στο ενδιάμεσο χρονικό διάστημα η ελεγχόμενη πραγματοποίησε αγορές και πωλήσεις σκευασμάτων που δεν αποτέλεσαν αντικείμενο της απόσχισης. Η διαπιστωθείσα λογιστική διαφορά λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων αφορά αποκλειστικά τα καινούρια σκευάσματα εκτός απόσχισης.

2) Η υπεραξία του κλάδου που αποσχίστηκε έλαβε υπόψη της αποθέματα που διακινήθηκαν από την επιχείρηση έως και 31.12.2015. Αυτό αναφέρεται ευκρινώς στο Σημείωμα Διαπιστώσεων αλλά και στην σχετική Έκθεση Ελέγχου της Χρήσης 2015. Η διαπιστωθείσα λογιστική διαφορά λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων αφορά αποκλειστικά τα ..... που διακινήθηκαν στη Χρήση 2016. Ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του στον υπολογισμό της λογιστικής διαφοράς τις εμπορικές συναλλαγές σκευασμάτων που περιλήφθηκαν στην α' φάση της απόσχισης (31.05.2015 έως 31.12.2015).

3) Στη Χρήση 2015 μελετήθηκε η α' φάση της απόσχισης. Στη Χρήση 2016 ο έλεγχος επικεντρώθηκε στη β' φάση της απόσχισης, και έλαβε υπόψη του (αφαιρετικά) την αξία των αποθεμάτων που υπήρχαν στην α' φάση της απόσχισης και διακινήθηκαν στη Χρήση 2016. Δεν τίθεται ζήτημα διπλής φορολόγησης αφού η βάση υπολογισμού της λογιστικής διαφοράς είναι διαφορετική. Πρόκειται για σκευάσματα που αγοράστηκαν μετά την ημερομηνία απόσχισης. Ως

εκ τούτου ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του στον υπολογισμό της λογιστικής διαφοράς τις εμπορικές συναλλαγές σκευασμάτων που περιλήφθηκαν στην α' φάση της απόσχισης (31.05.2015 έως 31.12.2015).».

**Επειδή**, η διαπιστωθείσα από τον έλεγχο λογιστική διαφορά, που προέκυψε κατόπιν της μεταβίβασης των αποθεμάτων στο έτος 2016, δεν αποτελεί λογιστική διαφορά της υπεραξίας του κλάδου, αλλά οφείλεται σε ενδοομιλική συναλλαγή μεταβίβασης αποθεμάτων με εμπορικούς όρους. Αυτό γιατί τα εν λόγω αποθέματα δεν βρίσκονταν στην ιδιοκτησία της ελεγχόμενης κατά τη στιγμή της απόσχισης του κλάδου (31.05.2015), ούτε αποκτήθηκαν έως την 31.12.2015 όπου υπολογίστηκε η υπεραξία του κλάδου. Αντίθετα τα εν λόγω αποθέματα αποκτήθηκαν μεταγενέστερα στη Χρήση 2016, και συνεπώς δεν σχετίζονται με το αποθέματα που αποτέλεσαν αντικείμενο απόσχισης, αφού αγοράστηκαν εκ των υστέρων.

### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 7<sup>ο</sup> ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ**

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή όλως εσφαλμένως και κατά παράβαση των Κατευθυντήριων Γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α. χρησιμοποιεί την δραστηριότητα διανομής καταναλωτικών προϊόντων υγείας από την Εταιρεία μας κατά το διάστημα από 01.01.2016 έως 31.03.2016 ως εσωτερικές συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες τιμές.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στη σελίδα 75 της από 15-11-2022 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αναφέρεται ότι: «Ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης ότι η μεταβίβαση των αποθεμάτων στο πλαίσιο της απόσχισης δεν αποτελεί συγκρίσιμη συναλλαγή με την εμπορία των αντίστοιχων σκευασμάτων υπό συνήθεις συνθήκες, δεν γίνεται αποδεκτός δεδομένης της απουσίας εναλλακτικής τεκμηρίωσης από την ελεγχόμενη. Πιο συγκεκριμένα σύμφωνα με τον Φάκελο Τεκμηρίωσης, κατά τον έλεγχο της τήρησης των ίσων αποστάσεων για τον κλάδο ..... η μεταβίβαση των αποθεμάτων λόγω απόσχισης έχει περιληφθεί στο σύνολο των συναλλαγών υπό εξέταση. Δηλαδή στον Φάκελο Τεκμηρίωσης (ενότητα 6.2.1) η μεταβίβαση των αποθεμάτων 01.04.2016 λόγω απόσχισης δεν έχει εξαιρεθεί ως μη συγκρίσιμη συναλλαγή. Περαιτέρω, ακολουθώντας basket approach η ελεγχόμενη υπολογίζει το συνολικό περιθώριο κερδοφορίας για τον κλάδο ..... και το συγκρίνει με την κερδοφορία εξωτερικών συγκρίσιμων επιχειρήσεων εμπορίας καταναλωτικών προϊόντων. Συνεπώς εξ ορισμού η ελεγχόμενη έχει αντιμετωπίσει τη συναλλαγή της απόσχισης ως μια εμπορική συναλλαγή, αφού αφενός την ομαδοποίησε στις εμπορικές συναλλαγές του κλάδου ....., αφετέρου την συγκρίνει με αμιγώς εμπορικές επιχειρήσεις. Εξάλλου η απόσχιση του κλάδου ..... υλοποιήθηκε με βάση την από 31.05.2015 σύμβαση απόσχισης, δηλαδή οι συνθήκες πραγματοποίησης των εμπορικών συναλλαγών στη Χρήση 2016 δεν μεταβλήθηκαν ξαφνικά την 01/04/2016 αλλά πραγματοποιήθηκαν υπό τα ίδια οικονομικά δεδομένα (απόσχιση κλάδου που βρίσκεται σε εξέλιξη).».

**Επειδή**, από το Παράρτημα 3 «Ενδοομιλικές Συναλλαγές- Κύριες» του Φακέλου Τεκμηρίωσης, έτους 2016, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έχει εντάξει τη συναλλαγή αυτή στις Κύριες Ενδοομιλικές Συναλλαγές για τις οποίες η εφαρμοστέα οικονομική ανάλυση περιλαμβάνει δείγμα εταιρειών της περιοχής ..... Όμοια προσέγγιση είχε ακολουθήσει η προσφεύγουσα εταιρεία και στον Φάκελο Τεκμηρίωσης έτους 2015.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αναφορικά με την απόσχιση του κλάδου των ..... κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, ο 6<sup>ος</sup> και ο 7<sup>ος</sup> ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην 15-11-2022 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζεται η με αριθ. .... / 15-11-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Αποφασίζουμε**

Την απόρριψη της από 20-12-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της της εταιρείας «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ..... ΕΤΑΙΡΕΙΑ .....» με ΑΦΜ ....., η οποία φέρει διακριτικό τίτλο «..... ΑΕΒΕ» και την επικύρωση της με αριθ. .... / 15-11-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

#### **Εισόδημα (Αριθ. Πράξης ..... / 15-11-2022) Φορ. Έτους 2016**

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

Διαφορά φόρου	4.765.446,98€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ., λόγω ανακρίβειας	2.382.723,49€
<b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>	<b>7.148.170,47€</b>

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη νομική οντότητα.

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Υπάλληλος του Τμήματος**

**Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ**

**ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΜΕΪΔΑΝΗΣ**

**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.