



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/05/2023

Αριθ.απόφασης 480

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΑΘΗΝΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19 τκ 17671
Καλλιθέα – Ν.Αττικής
Τηλέφωνο : 213.1604509

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 (ΑΑΔΕ)», 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 ΑΑΔΕ» (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.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,
- 4. Την από και με αριθ. Πρωτ..... ενδικοφανή προσφυγή του νομικού προσώπου με την, που εδρεύει κατά της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 03/04/2016 – 31/03/2017, του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
- 5. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού των οποίων ζητείται η ακύρωση,
- 6. Τις απόψεις της ανωτέρω Ελεγκτικής Υπηρεσίας,
- 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της παρούσας απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του νομικού προσώπου με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-*-

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 03/04/2016 - 31/03/2017, προσδιορίστηκε διαφορά ζημιάς, μετά τη φορολογική αναμόρφωση βάσει ελέγχου, συνολικού ποσού 12.827.106,61€, η οποία προέκυψε μεταξύ της δηλωθείσας ζημιάς της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος νομικού προσώπου, συνολικού ποσού 30.648.425,57€ και της αναμορφωμένης ζημιάς βάσει των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου από την αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, ποσού ύψους 17.821.318,96€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε, σύμφωνα με την από ημερομηνία θεώρησης έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, η οποία συντάχθηκε κατόπιν της υπ' αριθ. εντολής φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), της φορολογικής περιόδου από 03/04/2016 έως 31/03/2017 και αφορά α) έλεγχο της ορθής μεταφοράς ζημιάς προηγούμενων χρήσεων και β) έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών του προσφεύγοντος νομικού προσώπου.

Το προσφεύγον νομικό πρόσωπο, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η ασκηθείσα ενδικοφανής προσφυγή του, να επανεξετασθεί όπως εν τέλει ακυρωθεί η σχετική οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, καθώς και να του παρασχεθεί η δυνατότητα να αναπτύξει έτι περαιτέρω τους προβαλλόμενους λόγους και ισχυρισμούς του, προβάλλοντας συνοπτικά τους κάτωθι λόγους:

-1ος προβαλλόμενος λόγος, κατά λανθασμένη εκτίμηση της πραγματικής κατάστασης και των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας καθώς και κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των σχετικών διατάξεων και πάντως αναποδείκτως και με πλημμελή, ανεπαρκή και αντιφατική αιτιολογία, δεν αναγνωρίσθηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος νομικού προσώπου, δαπάνη συνολικού ποσού 300.000,00€, προερχόμενη από το συνδεδεμένο νομικό πρόσωπο με την επωνυμία και αφορά λογιστική διαφορά του λογαριασμού γενικής λογιστικής υπ' αριθμ. με περιγραφή «Αμοιβές Διοικητικής Υποστήριξης,»

-2ος προβαλλόμενος λόγος, κατά λανθασμένη εκτίμηση της πραγματικής κατάστασης και των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας καθώς και κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των σχετικών διατάξεων και πάντως αναποδείκτως και με πλημμελή, ανεπαρκή και αντιφατική αιτιολογία, προσδιορίστηκε λογιστική διαφορά συνολικού ποσού 4.545.369,58€, που αφορά την μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων σε ενδοομιλικές συναλλαγές, αναμορφώνοντας έτσι το καθαρό φορολογητέο αποτέλεσμα του προσφεύγοντος νομικού προσώπου.

-3ος προβαλλόμενος λόγος, η σχετική προσβαλλόμενη πράξη θα πρέπει να ακυρωθεί ως μη λαμβάνοντας υπόψιν το συνολικό ποσό των 40.757.642,62€ ως ζημία παρελθουσών χρήσεων, λόγω ήδη ασκηθείσας δικαστικής προσφυγής του προσφεύγοντος νομικού προσώπου κατά προηγούμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι,

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζονται, μεταξύ άλλων, κατά άρθρο τα ακόλουθα,

Με το άρθρο 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα», ορίζεται ότι,

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις [...]. 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης. 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους».

Με το άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι,

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του επόμενου άρθρου του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της πραγματικής, στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου, γ)εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Με το άρθρο 50 «Ενδοομιλικές συναλλαγές» του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), 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.

1Α. Κατ' εξαίρεση, εάν κατά την παρ. 1, στα κέρδη νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, τα οποία υπάγονται σε φόρο στην Ελλάδα, περιληφθούν κέρδη τα οποία υπάγονται σε φόρο στην Ελλάδα στο όνομα συνδεδεμένου προσώπου κατά την έννοια του άρθρου 2 και έχουν προκύψει κατόπιν φορολογικού ελέγχου του πρώτου υπαγόμενου στον φόρο νομικού προσώπου ή

νομικής οντότητας, δύναται το δεύτερο υπαγόμενο στον φόρο, συνδεδεμένο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα να ζητήσει ανάλογη προσαρμογή στα φορολογητέα κέρδη του, κατόπιν υποβολής τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης που συνοδεύεται από γνωστοποίηση της οικείας έκθεσης ελέγχου του πρώτου υπαγόμενου στον φόρο.

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

Με το άρθρο 51 «Μεταφορά λειτουργιών» του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ορίζεται ότι,

«Κάθε επιχειρηματική αναδιάρθρωση, η οποία μπορεί να θεωρηθεί ως εγχώρια ή διασυνοριακή αναδιοργάνωση λειτουργιών, περιουσιακών στοιχείων, κινδύνων ή και επιχειρηματικών ευκαιριών, την οποία πραγματοποιούν ή στην οποία εμπλέκονται συνδεδεμένα πρόσωπα με συνδεδεμένα κέρδη εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος άρθρου: α) «Οι λειτουργίες, τα περιουσιακά στοιχεία, οι κίνδυνοι ή και οι επιχειρηματικές ευκαιρίες που αναδιοργανώνονται, μεταφέρονται ή μεταβιβάζονται» θεωρούνται συνολικά ως «πακέτο μεταβίβασης» για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λαμβάνονται υπόψη τα περιουσιακά στοιχεία, οι χορηγήσεις αδειών χρήσης, καθώς και οι μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων.

β) Σε περίπτωση κατά την οποία λόγω επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης διενεργείται μία συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών, οι οποίες συνιστούν μεταβίβαση ή χορήγηση άδειας χρήσης υπεραξίας ή άυλων περιουσιακών στοιχείων, η μεταβίβαση αυτή ή η χορήγηση άδειας χρήσης πρέπει να γίνεται έναντι αντίτιμου σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, λαμβάνοντας υπόψη τη συνολική αξία των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και τις σχετικές λειτουργίες και τους κινδύνους («πακέτο μεταβίβασης»).

Στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται ιδίως μεταβιβάσεις ή χορηγήσεις αδειών χρήσης μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων σε συνδυασμό με λειτουργίες και κινδύνους που πρέπει να θεωρηθούν στενά συνδεδεμένες.

γ) Οι επιχειρηματικές αναδιρθρώσεις που προβλέπονται στις ανωτέρω περιπτώσεις δεν συνεπιφέρουν καμία αναπροσαρμογή όταν ο φορολογούμενος μπορεί να παράσχει αποδεικτικά στοιχεία που τεκμηριώνουν ότι δεν μεταβιβάστηκαν ούτε χορηγήθηκε άδεια χρήσης για ουσιώδη άυλα στοιχεία ή περιουσιακά στοιχεία και ότι καταβλήθηκε αντίτιμο σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, κατά τρόπο ώστε η ανάθεση κινδύνων και λειτουργιών είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, με συνεκτίμηση άλλων συγκρίσιμων περιπτώσεων.

δ) Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν μπορεί να παράσχει τα αποδεικτικά στοιχεία που ορίζονται στην περίπτωση γ' , και δεν υπάρχει άλλη συγκρίσιμη συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών, καθορίζεται ένα αντίτιμο σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων με βάση τη συνολική αξία των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, λειτουργιών και κινδύνων («πακέτου μεταβίβασης») με συνεκτίμηση της αναγόμενης παρούσας αξίας μελλοντικών κερδών που προσδοκούνται από τη μεταβίβαση ως σύνολο και συνδέονται με τη λειτουργία και όλα τα συνδεδεμένα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία. Ο φορολογούμενος μπορεί να χρησιμοποιεί οποιαδήποτε άλλη μέθοδο, εφόσον μπορεί να αποδείξει ότι η συναλλαγή είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Για τα έτη κατά τα οποία πραγματοποιείται η επιχειρηματική αναδιάρθρωση γίνεται η αντίστοιχη αναπροσαρμογή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 «Περιεχόμενο τιμολογίου» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ορίζεται ότι,
 «[...] «στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.
 ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 8 «Διαδικασία υποβολής στοιχείων για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των επιτηδευματιών» του Ν.1882/1990, ορίζεται ότι,
 «6. Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα. [...]».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την σχετική συνταχθείσα έκθεση ελέγχου από την διενεργήσασα τον έλεγχο ελεγκτική υπηρεσία, διαπιστώθηκαν συνοπτικά οι κατωτέρω λογιστικές διαφορές,

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ			
Φορολογική περίοδος 03.04.2016 – 31.03.2017			
A/A	Λογαριασμός	Περιγραφή Λογαριασμού	Ποσά
1	61	Αμοιβές και Έξοδα τρίτων	300.000,00
2	ΛΟΙΠΕΣ	Μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων των ενδοομιλικών συναλλαγών	4.545.369,58
Σύνολο			4.845.369,58

Περαιτέρω, προσδιορίστηκαν τα καθαρά αποτελέσματα βάσει ελέγχου, του προσφεύγοντος νομικού προσώπου για τη φορολογική περίοδο 03/04/2016 – 31/03/2017, ως κάτωθι:

	Ζημία χρήσης βάσει Δ.Λ.Π.	2.234.793,29
Πλέον:	Προσωρινές Διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. – Φορολογικής Βάσης	66.814,95
	Φορολογική ζημία χρήσης	2.167.978,34
Πλέον:	Λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν με τις Δηλώσεις Φ.Ε (πριν από την έναρξη του ελέγχου)	984.263,01
	Πιστωτικά υπόλοιπα αποθεματικών (παρ. 12 & 13 Κ.Φ.Ε.) που δηλώθηκαν με τις Δηλώσεις Φ.Ε. (πριν από την έναρξη του ελέγχου)	0,00
	Λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν με Τροποποιητική Δήλωση Φ.Ε. βάσει Ν. 4512/2018	0,00
	Λογιστικές Διαφορές Βάσει Ελέγχου	4.845.369,58
	Σύνολο Λογιστικών Διαφορών	5.829.632,59
	Σύνολο Καθαρών Κερδών φορολογικού έτους βάσει ελέγχου	3.661.654,25

Μείον:	Ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγούμενες χρήσεις, λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων βάσει ελέγχου	0,00
	Σύνολο Καθαρών Κερδών φορολογικού έτους βάσει ελέγχου	3.661.654,25
Μείον:	Ζημιά παρελθουσών χρήσεων βάσει ελέγχου	21.482.973,21
	Σύνολο Ζημιών μετά την Φορολογική Αναμόρφωση Βάσει Δήλωσης	30.648.425,57
Μείον	Σύνολο Ζημιών Βάσει Ελέγχου	17.821.318,96
	Διαφορά (Βάσει Δήλωσης - Βάσει Ελέγχου)	12.827.106,61

Επειδή, ήδη, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, το προσφεύγον νομικό πρόσωπο προσκόμισε, προβάλλοντας πρόσθετους ή και προς ενίσχυση αρχικών του ισχυρισμών, νεότερα στοιχεία, τα οποία δεν ήταν στην διάθεση της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας κατά τον χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, ειδικότερα προσκόμισε,

- Την από, σύμβαση παροχής υπηρεσιών με αντισυμβαλλόμενους την νομική οντότητα καθώς και τα νομικά πρόσωπα

- Την από τεχνική γνωμοδότηση προς το διοικητικό συμβούλιο του νομικού προσώπου με την επωνυμία με θέμα «Τεχνική γνωμοδότηση αναφορικά με το βαθμό συμμόρφωσης της εταιρείας κατά το φορολογικό έτος 03/04/2016 – 31/03/2017, με την αρχή των ίσων αποστάσεων σε σχέση με τις ενδοομιλικές συναλλαγές της κατηγορίας «Αγορές και Πωλήσεις εμπορευμάτων από/προς συνδεδεμένα μέρη», συνταχθείσα και υπογραφείσα από τον κ. και Προϊστάμενο του τμήματος Transfer Pricing του νομικού προσώπου παροχής συμβουλευτικών επιχειρηματικών και λογιστικών υπηρεσιών με την επωνυμία «.....»

Επειδή, περαιτέρω το προσφεύγον νομικό πρόσωπο, κατά τον πρώτο προβαλλόμενο από αυτό λόγο ισχυρίζεται ότι, κατά λανθασμένη εκτίμηση της πραγματικής κατάστασης και των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας καθώς και κατ'εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των σχετικών διατάξεων και πάντως αναποδείκτως και με πλημμελή, ανεπαρκή και αντιφατική αιτιολογία, δεν αναγνωρίσθηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος νομικού προσώπου, δαπάνη συνολικού ποσού 300.000,00€, προερχόμενη από το συνδεδεμένο νομικό πρόσωπο με την επωνυμία, που αφορά λογιστική διαφορά του λογαριασμού γενικής λογιστικής υπ' αριθμ. 61.98.05.0001 με αιτιολογία «Αμοιβές Διοικητικής Υποστήριξης

Ειδικότερα προς περαιτέρω ανάπτυξη και επίρρωση των ισχυρισμών του, εκθέτει ότι, τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία [τέσσερα (4) τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, συνολικής καθαρής αξίας 300.000,00€] που εξέδωσε προς το προσφεύγον νομικό πρόσωπο, το συνδεδεμένο με αυτό νομικό πρόσωπο με την επωνυμία, αφορούν παρεχόμενες υπηρεσίες, [προσκομίζοντας την από 4/4/2016 σύμβαση παροχής υπηρεσιών μεταξύ, της συνδεδεμένης αλλοδαπής νομικής οντότητας με την επωνυμία του προσφεύγοντος νομικού προσώπου, και του συνδεδεμένου νομικού προσώπου με την επωνυμία σε συστηματική και διαρκή - μόνιμη βάση, νομικές υπηρεσίες, υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα καθώς και υπηρεσίες πληροφορικής, υποστηρίζοντας περαιτέρω ότι, από τα προσκομισθέντα

αποδεικτικά στοιχεία και τους σχετικούς προβαλλόμενους ισχυρισμούς του, προκύπτει ότι οι επίμαχες δαπάνες αφορούσαν τη διεκπεραίωση ζητημάτων και υποθέσεων του προσφεύγοντος νομικού προσώπου και διενεργήθηκαν προς το συμφέρον αυτού, ως απαραίτητες για την εύρυθμη λειτουργία του και για την επίτευξη του επιχειρηματικού του σκοπού και θα έπρεπε να αναγνωριστούν ως παραγωγικές.

Το σύνολο των ανωτέρω όμως ισχυρισμών του προσφεύγοντος νομικού προσώπου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι, καθώς, κατά την έννοια των ως άνω αναφερθέντων διατάξεων, προκύπτει ότι η φορολογική διοίκηση οφείλει κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, να προβαίνει σε έλεγχο των γενικών και ειδικών προϋποθέσεων που πληρούνται για την έκπτωση ή μη κάθε δαπάνης, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις.

Συνεπώς, τυχόν ελλείψεις ή παρατυπίες του περιεχομένου των κατά περίπτωση κρινόμενων παραστατικών καθιστούν ανέφικτο τον σχετικό έλεγχο παραγωγικότητας. Δεδομένου ότι, σύμφωνα με την σχετική έκθεση ελέγχου, οι υπό κρίση συναλλαγές δεν είναι δυνατόν να επαληθευτούν, καθιστώντας αδύνατες τις σχετικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ΣτΕ 2046/1994, 1018/1996, 2968/1988, 715/1991) ως προς την παραγωγικότητα και τον συσχετισμό αυτών με τα υπό κρίση παραστατικά, τα οποία πρέπει να αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις, παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότι οι ενδείξεις αυτές [έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών] προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

Ειδικότερα στην υπό κρίση περίπτωση, αφενός μεν, δεν γίνεται κανενός είδους αναφορά ή παραπομπή επί του σώματος των υπό κρίση παραστατικών [εκτός σχετικής αναφοράς σε επισυναπτόμενη λίστα], στην από 4/4/2016 σύμβαση παροχής υπηρεσιών μεταξύ, της συνδεδεμένης αλλοδαπής νομικής οντότητας με την επωνυμία του προσφεύγοντος νομικού προσώπου, και του συνδεδεμένου νομικού προσώπου με την επωνυμία καθώς το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, για να αποτελεί νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία που απαιτεί ο νόμος, μεταξύ των οποίων και επαρκή προσδιορισμό των παρασχεθεισών υπηρεσιών ώστε να καθίσταται εφικτός ο έλεγχος των υπηρεσιών και η παραγωγικότητα της δαπάνης (ΣτΕ 2046/1994, ΣτΕ 715/1991, ΣτΕ 2968/1988, κ.ά.) ή από αναφορά που γίνεται στο ίδιο τιμολόγιο σε έγγραφη (προϋπάρχουσα ή ταυτόχρονη) σύμβαση των μερών από την οποία προκύπτει ακριβώς η αιτιολογία της δαπάνης και μπορεί να ελεγχθεί η παραγωγικότητα και το αληθές αυτής. (ΣτΕ 1765/2019), αφετέρου δε, η από 4/4/2016 σύμβαση παροχής υπηρεσιών μεταξύ, της συνδεδεμένης αλλοδαπής νομικής οντότητας με την επωνυμία του προσφεύγοντος νομικού προσώπου, και του συνδεδεμένου νομικού προσώπου με την επωνυμία είναι ανίσχυρη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα, καθώς, δεν προκύπτει σύμφωνα με τα προσκομισθέντα στοιχεία, η κατάθεση της προς θεώρηση μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την ημερομηνία καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα των διατάξεων της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του Ν.1882/1990.

Επειδή, ακολούθως το προσφεύγον νομικό πρόσωπο, κατά τον δεύτερο προβαλλόμενο από αυτό λόγο ισχυρίζεται ότι, κατά λανθασμένη εκτίμηση της πραγματικής κατάστασης και των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη της αρμόδιας ελεγκτικής υπηρεσίας καθώς και κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των σχετικών διατάξεων και πάντως αναποδεικτως και με πλημμελή, ανεπαρκή και αντιφατική αιτιολογία, προσδιορίστηκε λογιστική διαφορά συνολικού ποσού 4.545.369,58€, που αφορά την μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων σε ενδοομιλικές συναλλαγές, αναμορφώνοντας έτσι το καθαρό φορολογητέο αποτέλεσμα του προσφεύγοντος νομικού προσώπου, προβάλλοντας τους κάτωθι ειδικότερους κατά περίπτωση ισχυρισμούς, σε αντίκρουση των οποίων η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία, σύμφωνα με την σχετική έκθεση απόψεων της, αναφέρει αναλυτικά τα κάτωθι,

1.Για την άποψη της προσφεύγουσας εταιρείας πως είναι εσφαλμένος ο καταλογισμός της λογιστικής διαφοράς, λόγω της ύπαρξης ζημιών, κατά την ελεγχόμενη περίοδο, αναφέρουμε τα ακόλουθα:

Επειδή, η ύπαρξη ζημιών στον επιχειρηματικό κλάδο λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο, καθότι δεν απορρίφθηκαν από το δείγμα των συγκριτικών στοιχείων (τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις του κλάδου της ένδυσης) που εμφάνιζαν ζημιές για τον σταθμισμένο μέσο όρο της τριετίας από 2013 έως 2015

Για τον προηγούμενο λόγο, ο έλεγχος διατυπώνει τη θέση πως, ο καταλογισμός της λογιστικής διαφοράς είναι ορθός, καθότι λήφθηκε υπόψη η αρνητική οικονομική συγκυρία, κατά την επιλογή των συγκριτικών στοιχείων (τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις με ζημιογόνο αποτέλεσμα για τον μέσο όρο της τριετίας από 2013 έως 2015), στο δείγμα που δημιούργησε ο έλεγχος.

Πιο συγκεκριμένα, περιλαμβάνονται στο δείγμα του ελέγχου επτά (7) τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις στον κλάδο της ένδυσης, οι οποίες έχουν δείκτη BERRY μικρότερο της μονάδας, με αποτέλεσμα το μικτό κέρδος τους να μην καλύπτει τα λειτουργικά τους έξοδα και να είναι ζημιογόνες στο επίπεδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικό αποτέλεσμα).

Έτσι, η ελάχιστη τιμή του δείγματος του ελέγχου είναι 73,17% και το 1ο τεταρτημόριο είναι 104,07%, δεικνύοντας με αυτόν τον τρόπο πως, λόγω της αρνητικής οικονομικής συγκυρίας, επιχειρήσεις που έχουν σχεδόν μηδενική κερδοφορία (δείκτης BERRY ελάχιστα μεγαλύτερος της μονάδας), τηρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων. Ακολουθεί επεξηγηματικός πίνακας.

Επειδή, με την περίληψη στο συγκρίσιμο δείγμα ζημιογόνων επιχειρήσεων, εξετάζεται η αρνητική οικονομική συγκυρία, αλλά και οι ιδιαίτερες οικονομικές συνθήκες, στις οποίες δραστηριοποιούνται οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις και έχει κριθεί από την φορολογική αρχή (σχετική η ΔΕΔ), ότι αυτός ο τρόπος εξέτασης των οικονομικών συνθηκών είναι ορθός. Για τους παραπάνω λόγους, ο έλεγχος διατυπώνει τη θέση πως ο καταλογισμός της λογιστικής διαφοράς είναι ορθός και βάσιμος.

2.Για την άποψη της προσφεύγουσας εταιρείας πως είναι εσφαλμένη η απόρριψη των διαθέσιμων εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων, αναφέρουμε τα ακόλουθα:

Επειδή, η μητρική επιχείρηση επιτελεί πιο σύνθετες λειτουργίες από την κάθε θυγατρική της.

Επειδή, τα εσωτερικά συγκριτικά μπορεί μεν να είναι πιο αξιόπιστα, λόγω του εσωτερικού τους χαρακτήρα (ΔΕΔ), ωστόσο εν προκειμένω τεκμηριώνουν το αποτέλεσμα της αλλοδαπής συνδεδεμένης και όχι της προσφεύγουσας.

Επειδή, η επιλογή του ελεγχόμενου μέρους είναι ανεξάρτητη της διαθεσιμότητας των συγκριτικών στοιχείων. Επειδή, ως ελεγχόμενο μέρος στις συναλλαγές της προσφεύγουσας, θα πρέπει να επιλεγεί η ίδια η προσφεύγουσα, καθότι μεγάλο μέρος (περί του 95% των αγορών), αφορά ενδοομιλικές αγορές και επομένως η κερδοφορία της υπολογίζει αξιόπιστα και με ακρίβεια το αποτέλεσμα της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Εξάλλου, η επιλογή αυτού του ελεγχόμενου μέρους είναι σύμφωνη με την διεθνή πρακτική (κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ, τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση - Ιούλιος 2010), που στην παρ. 3.18, αναφέρουν πως: “Κατά την εφαρμογή της μεθόδου του κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους, της μεθόδου της τιμής μεταπώλησης ή της μεθόδου καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής, όπως αυτές περιγράφηκαν στο Κεφάλαιο 2, είναι απαραίτητο να επιλεγεί το αντισυμβαλλόμενο μέρος (ελεγχόμενο μέρος) στη συναλλαγή, για το οποίο ο δείκτης περιθωρίου κέρδους (μικτό περιθώριο κέρδους επί κόστους, μικτό περιθώριο κέρδους επί πωλήσεων, ή δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους) θα εξεταστεί για την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων. Η επιλογή του αντισυμβαλλόμενου μέρους που θα εξεταστεί (ελεγχόμενο μέρος) πρέπει να είναι συμβατή με την λειτουργική ανάλυση της συναλλαγής. Σαν γενικός κανόνας, το ελεγχόμενο μέρος στη συναλλαγή είναι αυτό στο οποίο μπορεί να εφαρμοστεί η μέθοδος τεκμηρίωσης με μεγαλύτερη αξιοπιστία και για το οποίο μπορούν να βρεθούν τα πιο αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία, δηλαδή θα είναι συνήθως αυτό που έχει την λιγότερο περίπλοκη λειτουργική ανάλυση”.

Επειδή, δεν υπάρχουν εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία αγορών της προσφεύγουσας από τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις.

Επειδή, έχει κριθεί από σχετική νομολογία (Δ.Εφ.Α 9279/2021, Σκέψη 6 & Δ.Εφ.Α 9280/2021, Σκέψη 6) πως σε κάθε περίπτωση, η μέθοδος του καθαρού κέρδους συναλλαγής (TNMM) δεν είναι κατάλληλη να εφαρμοστεί λαμβάνοντας ως ελεγχόμενο μέρος, άλλο από αυτό που ελέγχεται, διότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να δεχθεί οικονομικά δεδομένα της αλλοδαπής εταιρείας, αφού αυτά δεν μπορούν να ελεγχθούν και υπόκεινται σε διαφορετικό νομοθετικό πλαίσιο.

Για τους παραπάνω λόγους, ο έλεγχος διατυπώνει τη θέση πως η απόρριψη των εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων της προσφεύγουσας είναι ορθή και βάσιμη.

3. Για την άποψη της προσφεύγουσας εταιρείας πως η εφαρμογή της μεθοδολογίας της από κοινού αξιολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι εσφαλμένη, αναφέρουμε τα ακόλουθα:

Επειδή, ο έλεγχος των ενδοομιλικών τιμολογήσεων γίνεται σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν.4172/2013, που ορίζει πως:

“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, κατά τον έλεγχο των ενδοομιλικών τιμολογήσεων οι διατάξεις του άρθρου 50 του Ν.4172/2013, εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση - Ιούλιος 2010).

Επειδή, με την παρ. 3.11 των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση - Ιούλιος 2010), αναφέρεται πως:

“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 αξιολογήσει αν η ενδοομιλική τιμολόγηση για ολόκληρο το πακέτο τηρεί τις ίσες αποστάσεις”.

Επειδή, ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί πως οι συναλλαγές αγορών και οι συναλλαγές πωλήσεων, θα πρέπει να εξεταστούν ξεχωριστά, σε περίπτωση διόρθωσης των τιμών, όπως εν προκειμένω, δεν μπορεί να είναι γνωστό ποιες τιμές θα πρέπει να διορθωθούν (τιμές των αγορών ή τιμές των πωλήσεων).

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο έλεγχος διατυπώνει τη θέση πως, αφού ξεχωρίσει τις συναλλαγές της προσφεύγουσας, θα πρέπει παρόλα αυτά, να εξετάσει εάν για το σύνολο των συναλλαγών τηρείται η όχι η αρχή των ίσων αποστάσεων.

4. Για την άποψη της προσφεύγουσας εταιρείας πως είναι εσφαλμένη η απόρριψη των συγκριτικών μελετών που διενήργησε στον προσκομισμένο φάκελο τεκμηρίωσης, αναφέρουμε τα ακόλουθα:

Επειδή, ο έλεγχος απέρριψε τα δείγματα της συγκριτικής ανάλυσης στην οποία προέβη η προσφεύγουσα, διότι αφενός μεν απορρίφθηκαν αυτόματα από τη βάση δεδομένων Tr - Catalyst, επιχειρήσεις με μετόχους φυσικά πρόσωπα, ωστόσο, αυτές θα έπρεπε να είχαν περιληφθεί στο αυτόματα αναζητημένο δυνητικά συγκρίσιμο δείγμα, καθώς δεν είναι συνδεδεμένες και αυτό είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση της αξιοπιστίας της ανάλυσης. Αφετέρου δε, επειδή χρησιμοποιήθηκαν συγκριτικά στοιχεία (συγκρίσιμες επιχειρήσεις), οι οποίες διέφεραν ως προς την γεωγραφική περιοχή δραστηριοποίησής τους (χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης των 28), αλλά οι ενδοομιλικές πωλήσεις της προσφεύγουσας, λαμβάνουν χώρα στη γεωγραφική περιοχή των Βαλκανίων και η γεωγραφική περιοχή είναι ένας παράγοντας που επηρεάζει ουσιωδώς την συγκρισιμότητα των συναλλαγών.

Επειδή, έχει κριθεί από σχετική νομολογία (σχετική η απόφαση Δ.Εφ.Α 3076/2019, Σκέψη 12), ότι συγκριτικές αναλύσεις που δεν περιλαμβάνουν στα αυτόματα κριτήρια από τη βάση δεδομένων τις επιχειρήσεις που έχουν μετόχους φυσικά πρόσωπα, είναι ελλιπείς.

Επειδή, η γεωγραφική περιοχή είναι ένας παράγοντας που επηρεάζει τη συγκρισιμότητα των ενδοομιλικών συναλλαγών με τις συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις.

Εξάλλου, το προηγούμενο συμπέρασμα είναι σύμφωνο με την διεθνή πρακτική (κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ, τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση - Ιούλιος 2010), που στην παρ. 1.55, αναφέρουν πως:

“Οι τιμές των συναλλαγών που τηρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων μπορεί να διαφέρουν μεταξύ των διαφορετικών αγορών, ακόμη και όταν αφορούν στα ίδια αγαθά ή υπηρεσίες. Ως εκ τούτου, για να επιτευχθεί συγκρισιμότητα μεταξύ ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών, θα πρέπει οι αγορές στις οποίες ανεξάρτητες και συνδεδεμένες επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται, είτε να μην έχουν διαφορές οι οποίες να επηρεάζουν ουσιωδώς την τιμή της συναλλαγής, είτε ότι κατάλληλες προσαρμογές μπορούν να λάβουν χώρα. Ως πρώτο βήμα, είναι σημαντικό να αναγνωριστεί η σχετική αγορά λαμβάνοντας υπόψη τη διαθεσιμότητα υποκατάστατων αγαθών ή υπηρεσιών. Οικονομικές συνθήκες που σχετίζονται με τον καθορισμό της συγκρισιμότητας των αγορών είναι η γεωγραφική θέση, το μέγεθος των αγορών, η ανταγωνιστικότητα των αγορών και η σχετική ανταγωνιστική θέση των αγοραστών και των πωλητών, η διαθεσιμότητα υποκατάστατων αγαθών και υπηρεσιών,

τα επίπεδα της προσφοράς και της ζήτησης στην αγορά ως σύνολο, αλλά και στις συγκεκριμένες περιοχές, εφόσον χρειάζεται, η αγοραστική δύναμη των καταναλωτών, η φύση και η έκταση των κυβερνητικών παρεμβάσεων στην αγορά, το κόστος παραγωγής, συμπεριλαμβανομένου του κόστους της γης, του εργατικού δυναμικού και του κεφαλαίου, το επίπεδο της αγοράς (πχ. χονδρική ή λιανική), η μέρα και ο χρόνος των συναλλαγών κλπ. Τα περιστατικά και οι συνθήκες κάθε συγκεκριμένης περίπτωσης θα καθορίσουν αν αυτές οι διαφορές στις οικονομικές συνθήκες έχουν ουσιώδη επίδραση στην τιμή και αν μπορούν να γίνουν κατάλληλες προσαρμογές, ώστε να τις απαλείψουν, βλέπε την παράγραφο 1.38.”,

αλλά και σε συνδυασμό με την παρ. 1.57, αναφέρεται πως:

“Η γεωγραφική αγορά είναι μια ακόμη οικονομική συνθήκη που μπορεί να επηρεάσει την συγκρισιμότητα. Η αναγνώριση της αγοράς που έχει σχέση με την ενδοομιλική τιμολόγηση είναι μια πραγματική ερώτηση. Για έναν αριθμό επιχειρηματικών κλάδων, μεγάλες τοπικές αγορές που περιλαμβάνουν περισσότερες από μια χώρες μπορεί να αποδειχθεί ότι είναι λογικά ομογενείς, ωστόσο για άλλους, διαφορές ακόμη και εντός των εγχώριων αγορών μπορεί να είναι πολύ σημαντικές”.

Επειδή, οι επιχειρήσεις (συγκριτικά στοιχεία) στις οποίες κατέληξε η προσφεύγουσα, δραστηριοποιούνται στην Ισπανία, την Γαλλία και την Φινλανδία, ενώ οι επιχειρήσεις στις οποίες κατέληξε ο έλεγχος δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα και το Ηνωμένο Βασίλειο, χώρες στις οποίες διενεργούνται οι ενδοομιλικές συναλλαγές της προσφεύγουσας.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο έλεγχος διατυπώνει τη θέση πως ορθώς απέρριψε τα δείγματα της προσφεύγουσας και αναζήτησε τα πλέον αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία (τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις στην Ελλάδα και το Ηνωμένο Βασίλειο), ώστε να εξετάσει την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων.

5.Για την άποψη της προσφεύγουσας εταιρείας πως η επιλογή των κριτηρίων αυτόματης αναζήτησης στη βάση δεδομένων είναι εσφαλμένη, διότι δεν αναζητήθηκαν επιχειρήσεις χονδρικού εμπορίου, αλλά επιχειρήσεις λιανικής πώλησης ενδυμάτων (ΚΑΔ 4771 & 4772), αναφέρουμε τα ακόλουθα:

Επειδή, οι λειτουργικές διαφορές των επιχειρήσεων δεικνύονται στις διακυμάνσεις των λειτουργικών τους εξόδων.

Επειδή, η μέθοδος του Καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), λαμβάνει υπόψη της αυτές τις λειτουργικές διαφορές, διότι για τον υπολογισμό του δείκτη κερδοφορίας αφαιρούνται τα λειτουργικά κόστη και οποιεσδήποτε λειτουργικές διαφορές απαλείφονται.

Επειδή, οι οποιοσδήποτε λειτουργικές διαφορές (επίπεδο της πώλησης, λιανική ή χονδρική) απαλείφονται με την υιοθέτηση της μεθόδου του Καθαρού κέρδους συναλλαγής (TNMM) που λαμβάνει υπόψη της ορισμένες λειτουργικές διαφορές.

Για τους παραπάνω λόγους, ο έλεγχος διατυπώνει τη θέση πως η επιλογή των κριτηρίων αυτόματης αναζήτησης στη βάση δεδομένων είναι ορθή και πως οποιοσδήποτε λειτουργικές διαφορές μπορεί να υπάρχουν, διορθώνονται με τη χρήση δεικτών καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος).

6.Για την άποψη της προσφεύγουσας εταιρείας ότι η επιλογή του δείκτη BERRY για την εξέταση της τήρησης ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων είναι εσφαλμένη, αναφέρουμε τα ακόλουθα:

Επειδή, ο παρονομαστής του δείκτη κερδοφορίας που θα χρησιμοποιηθεί πρέπει να είναι ανεξάρτητος της ενδοομιλικής τιμολόγησης, ώστε να υπάρχει αντικειμενικό σημείο εκκίνησης των υπολογισμών.

Εξάλλου, αυτή η προσέγγιση είναι σύμφωνη με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση - Ιούλιος 2010), που στην παρ. 2.88, αναφέρουν πως:

“Ο παρονομαστής του δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους θα πρέπει να είναι λογικά ανεξάρτητος από τις ελεγχόμενες συναλλαγές, διαφορετικά δεν θα υπήρχε αντικειμενικό σημείο εκκίνησης. Για παράδειγμα, όταν αναλύεται μια συναλλαγή αγοράς αγαθών από συνδεδεμένη επιχείρηση για μεταπώληση σε ανεξάρτητους πελάτες, κάποιος δεν θα μπορούσε να σταθμίσει το καθαρό κέρδος με το κόστος πωληθέντων, καθώς αυτό το κόστος εξετάζεται ως προς την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων. Παρομοίως, για μια ελεγχόμενη

συναλλαγή παροχής υπηρεσιών σε μια συνδεδεμένη επιχείρηση, κάποιος δεν θα μπορούσε να σταθμίσει το καθαρό κέρδος με τις πωλήσεις, καθώς αυτές οι πωλήσεις εξετάζονται ως προς την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων. Όταν ο παρονομαστής του δείκτη επηρεάζεται ουσιωδώς από ελεγχόμενες συναλλαγές κόστους, τα οποία δεν είναι το αντικείμενο του ελέγχου ως προς την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων (όπως χρεώσεις κεντρικών γραφείων, χρεώσεις ενοικίασης, χρέωση για την λήψη δικαιωμάτων που πληρώνονται σε συνδεδεμένη επιχείρηση), προσοχή θα πρέπει να επιδεικνύεται, ώστε να διασφαλίζεται ότι αυτά τα ενδοομιλικά κόστη δεν επηρεάζουν ουσιωδώς την ανάλυση και ειδικότερα ότι αυτά τα στοιχεία κόστους τηρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων».

Επειδή, έχει κριθεί από σχετική νομολογία (σχετική η απόφαση Δ.Εφ.Α 3083/2021, Σκέψη 22), ότι ο παρονομαστής του δείκτη κερδοφορίας που θα χρησιμοποιηθεί, πρέπει να είναι ανεξάρτητος από τις ίδιες τις ελεγχόμενες συναλλαγές, ώστε να υπάρχει αντικειμενικό σημείο εκκίνησης του προσδιορισμού της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Επειδή, τα λειτουργικά κόστη της προσφεύγουσας δεν επηρεάζονται από ενδοομιλικές χρεώσεις, και επομένως υπάρχει αντικειμενικό σημείο εκκίνησης των υπολογισμών.

Για τους παραπάνω λόγους, ο έλεγχος διατυπώνει τη θέση πως η επιλογή, ως δείκτη κερδοφορίας, του δείκτη BERRY, είναι ορθή.

7. Για την άποψη της προσφεύγουσας εταιρείας πως είναι εσφαλμένη η επιλογή, ως σημείου της αναμόρφωσης των κερδών, της τιμής της διαμέσου του νέου δείγματος του ελέγχου, αναφέρουμε τα ακόλουθα:

Επειδή, η μέθοδος του Καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) επηρεάζεται από παράγοντες που δεν έχουν σχέση με την ενδοομιλική τιμολόγηση, όπως τα μερίδια αγοράς των επιχειρήσεων (ύψος ακαθαρίστων εσόδων).

Εξάλλου, αυτό το γεγονός είναι σύμφωνο με την διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές ΟΟΣΑ-τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση, Ιούλιος 2010), που στην παρ. 2.71, αναφέρουν πως:

«Οι δείκτες του καθαρού περιθωρίου κέρδους μπορεί να επηρεαστούν άμεσα από τέτοιες δυνάμεις που λειτουργούν στην αγορά, όπως: την απειλή νεοεισερχομένων επιχειρήσεων στην αγορά, την ανταγωνιστική θέση, την αποδοτικότητα της διοίκησης και τις επιχειρηματικές στρατηγικές, την απειλή για την ύπαρξη υποκατάστατων αγαθών, τις διαφορετικές δομές κόστους (όπως αποτυπώνονται πχ. στην χρονολογία των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού), τις διαφορές στο κόστος κεφαλαίου (πχ. την χρηματοδότηση με ίδια κεφάλαια έναντι του δανεισμού από τρίτους) και τον βαθμό της επιχειρηματικής εμπειρίας (πχ. εάν η επιχείρηση βρίσκεται στα πρώτα στάδια λειτουργίας της ή είναι παλαιότερη στον κλάδο)...».

Επειδή, ο έλεγχος αναγνωρίζει πως υπάρχουν ελλείμματα συγκρισιμότητας ως προς το μερίδιο της αγοράς (ύψος ακαθαρίστων εσόδων), καθότι οι ανταγωνίστριες επιχειρήσεις της προσφεύγουσας είναι συνδεδεμένες.

Επειδή, η προσφεύγουσα έχει το τρίτο μεγαλύτερο μερίδιο αγοράς από τις επιχειρήσεις του δείγματος, όπως αυτό αποτυπώνεται στον παρακάτω πίνακα.

Επειδή, ο όγκος της προσφοράς (ανταγωνιστική θέση), είναι κρίσιμος για την τιμή που χρεώνεται μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων και αυτό το έλλειμμα συγκρισιμότητας, έχει κριθεί στη σχετική νομολογία (σχετική η απόφαση Δ.Εφ.Α 2436/2017, Σκέψη 9) ότι επηρεάζει την συγκρισιμότητα των συναλλαγών.

Επειδή, εν προκειμένω, κατά την επίτευξη της ενδοομιλικής συναλλαγής και προκειμένου η φύση και οι όροι αυτής να μην αποκλίνουν αδικαιολόγητα από τους όρους συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, λαμβάνονται υπόψη παράγοντες συγκρισιμότητας αναφερόμενοι καταρχήν στους συμβατικούς όρους, στις επικρατούσες οικονομικές συνθήκες, στην ειδικότερη στρατηγική κάθε επιχείρησης, αλλά και τα ειδικότερα

χαρακτηριστικά των αγαθών και των παρεχόμενων υπηρεσιών, όπως η ποιότητα, η διαθεσιμότητα και ο όγκος προσφοράς τους στην αγορά, που εν πολλοίς καθορίζουν και αντιπροσωπεύουν την αξία τους στην ελεύθερη αγορά και ως εκ τούτου είναι χρήσιμοι συγκριτικοί δείκτες για την συγκρισιμότητα ελεγχόμενων ή μη συναλλαγών.

Επειδή, ο όγκος των πωλήσεων της προσφεύγουσας δεν είναι παρόμοιου μεγέθους με τα αντίστοιχα των επιχειρήσεων του δείγματος του ελέγχου, ο έλεγχος επιλέγει την τιμή που τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων, ως την τιμή της διαμέσου, η οποία διορθώνει τα ελλείμματα συγκρισιμότητας που προκύπτουν από την διαφορά στον όγκο των πωλήσεων (μερίδιο αγοράς) της προσφεύγουσας συγκριτικά με τις επιχειρήσεις του δείγματος.

Εξάλλου, η επιλογή αυτή προτείνεται από τις κατευθυντήριες γραμμές ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση, Ιούλιος 2010) που με την παρ. 3.57, αναφέρουν ότι:

“Μπορεί να υπάρξει περίπτωση ότι, αν και κάθε προσπάθεια έχει γίνει για να απορριφθούν σημεία που έχουν μικρότερο βαθμό συγκρισιμότητας, η κατάληξη σε ένα εύρος για το οποίο, δοθέντων της διαδικασίας που χρησιμοποιήθηκε για την επιλογή των συγκρίσιμων στοιχείων και τους περιορισμούς στη διαθέσιμη πληροφόρηση για τα συγκρίσιμα στοιχεία, κάποια ελαττώματα συγκρισιμότητας παραμένουν που δεν μπορούν να αναγνωριστούν ή και να ποσοτικοποιηθούν και ως εκ τούτου είναι μη προσαρμόσιμα. Σε τέτοιες περιπτώσεις, αν το εύρος περιλαμβάνει έναν επαρκή αριθμό παρατηρήσεων, στατιστικά εργαλεία κεντρικής τάσης περιορισμού του εύρους (πχ. το ενδοτεταρτημοριακό εύρος, ή άλλα εκατοστημόρια) μπορεί να βοηθήσουν στην βελτίωση της αξιοπιστίας της ανάλυσης”.

Αλλά και στην παρ. 3.61, αναφέρουν πως:

“Αν η σχετική συνθήκη της ελεγχόμενης συναλλαγής (πχ. η τιμή ή το περιθώριο κέρδους) βρίσκεται εκτός του εύρους ίσων αποστάσεων που υπολόγισε η φορολογική αρχή, ο φορολογούμενος πρέπει να έχει την ευκαιρία να παρουσιάσει επιχειρήματα ότι η τιμή ή το περιθώριο κέρδους της ελεγχόμενης συναλλαγής τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων και ότι το αποτέλεσμα είναι εντός του εύρους ίσων αποστάσεων (δηλαδή ότι το εύρος ίσων αποστάσεων είναι διαφορετικό από αυτό που υπολόγισε η φορολογική αρχή). Αν ο φορολογούμενος δεν είναι ικανός να αποδείξει αυτό το γεγονός, η φορολογική αρχή θα πρέπει να καθορίσει εκείνο το σημείο εντός του εύρους ίσων αποστάσεων στο οποίο θα γίνει η προσαρμογή της τιμής ή του περιθωρίου κέρδους της ελεγχόμενης συναλλαγής”,

Σε συνδυασμό με την παρ. 3.62 των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ, “Για τον καθορισμό του σημείου της προσαρμογής, όπου το εύρος περιλαμβάνει αποτελέσματα σχετικά ίσης και υψηλής αξιοπιστίας, μπορεί να θεωρηθεί ότι οποιοδήποτε σημείο στο εύρος τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων. Όπου ελλείμματα συγκρισιμότητας παραμένουν, όπως συζητήθηκε στην παράγραφο 3.57, μπορεί να είναι κατάλληλο να χρησιμοποιηθούν μέτρα κεντρικής τάσης για τον καθορισμό αυτού του σημείου (για παράδειγμα τη διάμεσο, τον απλό ή σταθμισμένο μέσο όρο κλπ, ανάλογα με τα ειδικά χαρακτηριστικά του δείγματος δεδομένων), ώστε να ελαχιστοποιηθεί ο κίνδυνος λανθασμένης επιλογής εξαιτίας άγνωστων ή μη ποσοτικοποιήσιμων ελλειμμάτων συγκρισιμότητας που απομένουν”.

Επειδή, ο υπολογισμός των ορίων ίσων αποστάσεων έγινε με στατιστικό – μαθηματικό τρόπο (εύρος) και ενέχει στοιχεία αναλογικότητας, καθότι το εύρος και τα όρια καθορίζονται από τον τυπικό νομοθέτη.

Για τους παραπάνω λόγους, ο έλεγχος διατυπώνει τη θέση πως η αναμόρφωση των κερδών της προσφεύγουσας στην τιμή της διαμέσου είναι ορθή και διορθώνει ελλείμματα συγκρισιμότητας που μπορεί να απομένουν στο δείγμα από άγνωστους ή μη ποσοτικοποιήσιμους παράγοντες (ανταγωνιστική θέση και μερίδιο αγοράς εν προκειμένω).

Επειδή, σύμφωνα με το σύνολο των ανωτέρω και κατά την έννοια των ως άνω αναφερθέντων διατάξεων, τις διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις, όπως αυτές περιγράφονται στην σχετική συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, καθώς και την έκθεση απόψεων της αρμόδιας

ελεγκτικής υπηρεσίας, η οποία συντάχθηκε σε αντίκρουση των ανωτέρω προβαλλόμενων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρισμών του προσφεύγοντος νομικού προσώπου, προκύπτει ότι, το σύνολο των ισχυρισμών του προσφεύγοντος νομικού προσώπου κατά τον δεύτερο προβαλλόμενο από αυτό λόγων, πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή, ακολούθως το προσφεύγον νομικό πρόσωπο, κατά τον τρίτο προβαλλόμενο από αυτό λόγο ισχυρίζεται ότι, η σχετική προσβαλλόμενη πράξη θα πρέπει να ακυρωθεί ως μη λαμβάνοντας υπόψιν το συνολικό ποσό των 40.757.642,62€ ως ζημία παρελθουσών χρήσεων, λόγω ήδη ασκηθείσας δικαστικής προσφυγής (.....) του προσφεύγοντος νομικού προσώπου ενώπιον του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, κατά προηγούμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού.

Το σύνολο όμως των ισχυρισμών του προσφεύγοντος νομικού προσώπου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι, δεδομένου ότι, αφενός, η αρμόδια ελεγκτική υπηρεσία προσδιόρισε την μεταφερόμενη φορολογική ζημία, όπως αυτή προέκυψε οριστικά κατόπιν προηγούμενων διενεργηθεισών ελέγχων και αφετέρου μέχρι και την σύνταξη της παρούσας απόφασης δεν υφίσταται τελεσίδικη ή ανέκκλητη δικαστική απόφαση, από το αρμόδιο Διοικητικό Δικαστήριο, αναφορικά με τις φορολογικές διαφορές που αφορούν προηγούμενες του ελέγχου επίδικες χρήσεις.

Επειδή, με τα δεδομένα αυτά, λαμβάνοντας υπ' όψιν τις διαπιστώσεις της σχετικής έκθεσης ελέγχου, την υπό κρίση προσφυγή, τις πληροφορίες που λάβαμε από το προσφεύγον νομικό πρόσωπο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής καθώς και κάθε άλλης πληροφορίας που είναι σχετική με την υπόθεση καθώς και τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία το προσφεύγον νομικό πρόσωπο βασίζει το αίτημά του, κρίνουμε ότι, ορθώς καταλογίστηκαν τα σχετικά ποσά των προσβαλλόμενων πράξεων οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου, όπως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο.

Επειδή, κατ' ακολουθίαν του συνόλου των ανωτέρω εκτεθέντων περί νομιμότητας και ουσίας, πρέπει να απορριφθεί η κρινόμενη προσφυγή, να επικυρωθεί και να προσδιοριστεί η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος νομικού προσώπου, συνεπώς,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από και αρ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του νομικού προσώπου με την επωνυμία

Επικυρώνουμε και προσδιορίζουμε την οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση, ως κάτωθι,

Φορολογικό έτος 03/04/2016 - 31/03/2017

Οριστική φορολογική υποχρέωση, ζημία μετά τη φορολογική αναμόρφωση βάσει ελέγχου, συνολικού ποσού 17.821.318,96€, ως η υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 03/04/2016 - 31/03/2017,

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.