



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 562

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 28.07.2020

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 1582

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α. 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

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

4. Την από 20.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ".....", με Α.Φ.Μ., η οποία εδρεύει στον οδός αρ., νομίμως εκπροσωπούμενης από τον διαχειριστή αυτής του κατά της υπ' αριθ. /2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2013 (οικονομικό έτος 2014), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ".....", με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2013 (οικονομικό έτος 2014), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., μειώθηκε η φορολογητέα ζημία από 7.659.420,75 € στο ποσό των 3.814.691,75 €, ήτοι διαφορά 3.844.729,00 €

Η ως άνω διαφορά φόρου εισοδήματος, προέκυψε μετά τον μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. σύμφωνα με την αρ./2019 εντολή ελέγχου. Ως αιτία ελέγχου ήταν ο έλεγχος ενδοομιλικών συναλλαγών.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Πράξης, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής, η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου, ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής.
2. ως προς την επιλογή του κατάλληλου δείκτη κερδοφορίας στο πλαίσιο εφαρμογής της επιλεγμένης μεθόδου τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών.
3. επί των συμπερασμάτων της ανάλυσης του ελέγχου.
4. επί των συνεχόμενων ζημιών.
5. επί του υπολογισμού της διόρθωσης κερδών βάσει της προσέγγισης του ελέγχου.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994)ορίζουν, ότι:

"Άρθρο 39. Διόρθωση κερδών τιμολογήσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων

1. Όταν μεταξύ συνδεδεμένων, κατά την έννοια της επόμενης παραγράφου, επιχειρήσεων πραγματοποιούνται συναλλαγές με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων ή που έχουν συμφωνηθεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τρίτων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων, προσαυξάνουν τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης ή μειώνουν τη ζημία που προκύπτει από τα βιβλία της, χωρίς να θίγεται το κύρος αυτών.....

2. Ως συνδεδεμένες νοούνται οι επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, ιδίως λόγω συμμετοχής της μίας στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων, καθώς και οι επιχειρήσεις οι οποίες διαθέτουν σε μία από τις συνδεδεμένες τα ανωτέρω δικαιώματα ή δυνατότητες επιρροής.....

Άρθρο 39Α. Τεκμηρίωση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών

1. Ημεδαπές επιχειρήσεις που συνδέονται με άλλη επιχείρηση κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 39, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών τους.

.....

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και για τις συναλλαγές του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 39.

3. Ο «φάκελος τεκμηρίωσης» της παραγράφου 1 αποτελείται από:

α. Το «βασικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος είναι κοινός για όλες τις εταιρίες του ομίλου και περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για όλες τις συνδεδεμένες εταιρίες και τα υποκαταστήματα του ομίλου.

β. Τον «ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος συμπληρώνει το «βασικό φάκελο» της προηγούμενης περίπτωσης και περιέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις ελληνικές επιχειρήσεις του ομίλου, τις μόνιμες εγκαταστάσεις της αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα ή τις μόνιμες εγκαταστάσεις της ελληνικής επιχείρησης στην αλλοδαπή.

4. Ο φάκελος τεκμηρίωσης καταρτίζεται μέχρι το τέλος του τέταρτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου.

Άρθρο 39B. Προσδιορισμός μη τεκμηριωμένων τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών

1. Οι τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών κρίνονται μη τεκμηριωμένες στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) μη τήρησης ή μη διάθεσης του φακέλου τεκμηρίωσης στην αρμόδια ελεγκτική αρχή, β) τήρησης ανεπαρκούς ή ανακριβούς φακέλου τεκμηρίωσης, εφόσον προκύπτει αδυναμία ελεγκτικής επαλήθευσης της ορθότητας υπολογισμού ή τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, η οποία δεν θεραπεύεται από τις πρόσθετες πληροφορίες που παρέχονται στον έλεγχο, γ) μη παροχής ή παροχής ανεπαρκών ή ανακριβών πρόσθετων πληροφοριών, εφόσον προκύπτει αδυναμία ελεγκτικής επαλήθευσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών.

2. Οι τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών που κρίνονται μη τεκμηριωμένες προσδιορίζονται από την αρμόδια ελεγκτική αρχή με βάση τα διαθέσιμα στοιχεία από κάθε πηγή.....”.

Επειδή, η προσφεύγουσα αποτελεί μέλος του διεθνούς Ομίλου, ο οποίος δραστηριοποιείται στην παραγωγή γενοσήμων και εξειδικευμένων φαρμακευτικών σκευασμάτων, καθώς είναι κατά 99,99% θυγατρική της με έδρα την Ολλανδία ενώ η απώτερη μητρική είναι η με έδρα τις Η.Π.Α., η δε κύρια δραστηριότητά της, κατά την υπό κρίση διαχειριστική χρήση, ήταν η εμπορία και διανομή γενοσήμων φαρμακευτικών προϊόντων. Συγκεκριμένα, αγοράζει έτοιμα φαρμακευτικά προϊόντα από συνδεδεμένους παραγωγούς και εταιρείες εφοδιασμού του και τα επαναπωλεί στην ελληνική αγορά και συγκεκριμένα σε φαρμακεία, φαρμακαποθήκες, νοσοκομεία και άλλα θεραπευτικά ιδρύματα.

Επειδή, από τα δεδομένα του φακέλου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών της υπό κρίση διαχειριστικής χρήσης προκύπτει, ότι η πλειοψηφία των ενδοομιλικών συναλλαγών που διενεργήθηκαν μεταξύ της προσφεύγουσας και των συνδεδεμένων εταιριών του Ομίλου αφορά αγορά γενόσημων φαρμακευτικών σκευασμάτων για επαναπώληση. Επιπλέον, οι συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν ήταν, πληρωμή τόκων δανείου και τόκων αλληλόχρεου λογαριασμού, λήψη υπηρεσιών έρευνας & ανάπτυξης, λήψη υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης, λήψη υπηρεσιών εφοδιασμού & εφοδιαστικής αλυσίδας, λήψη υπηρεσιών μηχανογράφησης, επιμερισμός αποσβέσεων άυλων περιουσιακών στοιχείων, πληρωμή δικαιωμάτων χρήσης άυλων περιουσιακών στοιχείων, και πληρωμή εξόδων στρατηγικού μάρκετινγκ επώνυμου προϊόντος.

Επειδή, σύμφωνα με τα δεδομένα του φακέλου τεκμηρίωσης, η εταιρεία αγοράζει από την εταιρεία και από τρίτους παραγωγούς χύμα γενόσημα φαρμακευτικά προϊόντα, τα συσκευάζει και τα διαθέτει στην προσφεύγουσα μέσω της εταιρείας η οποία επιτελεί λειτουργίες εφοδιαστικής αλυσίδας στο πλαίσιο του (GSCM). Τα εν λόγω φάρμακα ανήκουν στην κατηγορία των FDF – έτοιμες μορφές δοσολογίας.

Αντίστοιχα, η συσκευάζει ενέσιμα φαρμακευτικά προϊόντα που έχει προμηθευτεί από συνδεδεμένους ή ανεξάρτητους παραγωγούς και τα μεταπωλεί στην Ελλάδα.

Η πολιτική τιμολόγησης των γενοσήμων φαρμάκων που αγοράζει η προσφεύγουσα από τον όμιλο καθορίζεται από τις συνδεδεμένες εταιρείες παραγωγής και προσδιορίζεται ούτως ώστε να καλύπτουν οι παραγωγοί τα κόστη παραγωγής και να αποκομίζουν ένα εύλογο περιθώριο κέρδους.

Επειδή σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές, ως προς την επιλογή της ελεγχόμενης πλευράς, ορίζεται: «Κατά την εφαρμογή της μεθόδου επιπλέον κόστους, της τιμής μεταπώλησης ή της συναλλακτικής μεθόδου καθαρού περιθωρίου, είναι απαραίτητο να επιλεγεί η συναλλασσόμενη πλευρά της οποίας ο χρηματοοικονομικός δείκτης (το μικτό περιθώριο, ή δείκτης καθαρού κέρδους) έχει ελεγχθεί. Η επιλογή της ελεγχόμενης πλευράς πρέπει να είναι σύμφωνη με τη λειτουργική ανάλυση της συναλλαγής. Κατά γενικό κανόνα, η πλευρά που ελέγχεται είναι εκείνη στην οποία η μέθοδος καθορισμού των ενδοομιλικών τιμών μπορεί να εφαρμοστεί με τον πιο αξιόπιστο

τρόπο και για την οποία μπορεί να βρεθούν τα πιο αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία, δηλαδή τις περισσότερες φορές είναι αυτή που έχει τη λιγότερο πολύπλοκη λειτουργική ανάλυση.»

Επειδή, για την τεκμηρίωση των εν λόγω ενδοομιλικών συναλλαγών, η προσφεύγουσα, επέλεξε την **μέθοδο του Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής (TNMM)**, ως την πλέον κατάλληλη και αξιόπιστη μέθοδο τεκμηρίωσης, για τον έλεγχο της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων αναφορικά με τις αγορές γενοσήμων φαρμακευτικώνσκευασμάτων, με ελεγχόμενο μέρος την ενώ ως αξιόπιστο δείκτη κερδοφορίας επέλεξε το μεικτό περιθώριο κέρδους {ΜΠΚ} ως προς τον κύκλο εργασιών. Για την κρινόμενη διαχειριστική χρήση του 2013 διεξήχθη επικαιροποίηση της συγκριτικής μελέτης που είχε εκπονηθεί το 2012 από την οποία προέκυψε ένα τελικό δείγμα επτά (7) συγκρίσιμων εταιρειών. Ως αποτέλεσμα από την αναζήτηση της προσφεύγουσας προέκυψε ενδοτεταρτημοριακό εύρος μεικτών περιθωρίων κέρδους των συγκρίσιμων εταιρειών που κυμαίνεται από 24,52% έως 35,88% με διάμεσο 30,16% από το οποίο προκύπτει ότι ο δείκτης ΜΠΚ της προσφεύγουσας (46,13%) είναι υψηλότερος του 3^{ου} τεταρτημορίου.

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

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

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

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

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

για το λόγο αυτό, μεγαλύτερη ανοχή σε διαφορές μεταξύ των προϊόντων και σε διαφορετικές προσεγγίσεις κοστολόγησης.

Επειδή, η χρήση του δείκτη Μεικτό Περιθώριο Κέρδους (Μεικτό κέρδος/Πωλήσεις), τον οποίο η προσφεύγουσα επέλεξε για την εφαρμογή της μεθόδου του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) δεν είναι ορθή καθώς ο κατάλληλος δείκτης για την εφαρμογή της ως άνω μεθόδου (TNMM) ο οποίος λαμβάνει υπόψη τον τρόπο του λογιστικού χειρισμού των λειτουργικών εξόδων είναι ο δείκτης λειτουργικού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα). Το συγκρίσιμο δείγμα στο οποίο κατέληξε η προσφεύγουσα περιλαμβάνει τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις για τις οποίες δεν είναι γνωστός ο μερισμός του κόστους. Η χρήση δεικτών μικτού περιθωρίου σε δείγματα με τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις μπορεί να δημιουργήσει πρόβλημα στη συγκρισιμότητα, καθώς δεν γνωρίζουμε ότι τα ίδια είδη δαπανών έχουν περιληφθεί είτε στο κόστος πωληθέντων είτε στα λειτουργικά έξοδα και επομένως η χρήση του δείκτη λειτουργικού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τις πωλήσεις είναι ορθότερη.

Επειδή, για τη προσφεύγουσα προκύπτει ότι **ο λόγος λειτουργικών εξόδων προς ακαθάριστα έσοδα ανέρχεται σε 85,48%** {έξοδα διοικητικής λειτουργίας, διάθεσης, ερευνών & ανάπτυξης 7.348.599,57 / ακαθάριστα έσοδα 8.597.121,76}, για δε, τις συγκρίσιμες επιχειρήσεις του τελικού δείγματος ο μέσος όρος ισούται με **20,90%**. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει πολύ υψηλά λειτουργικά έξοδα σε σχέση με τις πωλήσεις που πραγματοποιεί ως μεταπωλητής. Το γεγονός αυτό συνεπάγεται ότι υπάρχουν λειτουργικές διαφορές μεταξύ της προσφεύγουσας επιχείρησης και των συγκρίσιμων ανεξάρτητων επιχειρήσεων καθώς η προσφεύγουσα επιβαρύνεται με επιπρόσθετο κόστος που περιλαμβάνει, μεταξύ άλλων, κόστος μισθοδοσίας ιατρικών επισκεπτών – πωλητών, έξοδα logistics, έξοδα συνεδρίων, έξοδα εκθέσεων, έξοδα δημοσίων σχέσεων για την προώθηση των προϊόντων κ.α.. Επομένως, η προσφεύγουσα επιτελεί όλες τις λειτουργίες που σχετίζονται με την διανομή φαρμάκων και οι λειτουργίες που επιτελούνται θα πρέπει να αναγνωριστούν {σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ (Ιούλιος 2010), παρ. 1.43 Οι βασικές λειτουργίες που επιτελούνται από την ελεγχόμενη επιχείρηση που εξετάζεται θα πρέπει να αναγνωριστούν. Προσαρμογές θα πρέπει να λάβουν χώρα για τις όποιες ουσιώδεις διαφορές μεταξύ των λειτουργιών που επιτελούνται από τις όποιες ανεξάρτητες επιχειρήσεις με τις οποίες η ελεγχόμενη επιχείρηση που εξετάζεται συγκρίνεται....}, καθώς αυτές αντανakλούν και την αποζημίωση (κερδοφορία) της προσφεύγουσας.

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

Επομένως ο κατάλληλος δείκτης για την εφαρμογή της μεθόδου του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) ο οποίος λαμβάνει υπόψη τον τρόπο του λογιστικού χειρισμού των λειτουργικών εξόδων είναι ο δείκτης λειτουργικού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα).

Επειδή, η προσφεύγουσα έχει συνεχόμενες και δυσανάλογα υψηλές ζημιές εκ συστάσεως, ήτοι επί 17 συναπτά έτη λειτουργίας, γεγονός που καταδεικνύει την ανάγκη αναπροσαρμογής της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Επειδή, το τελικό συγκρίσιμο δείγμα αποτελείται από έξι (6) επιχειρήσεις, για τις οποίες υπολογίστηκε ο δείκτης λειτουργικού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τις πωλήσεις (ακαθάριστα έσοδα) με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας και το ενδοτεταρτημοριακό εύρος διαμορφώνεται ως ακολούθως:

	Σταθμισμένος μέσος όρος τριετίας 2010-2012
Ελάχιστο	0,00%
1ο Τεταρτημόριο	1,71%
Διάμεσος	5,37%
3ο Τεταρτημόριο	8,95%
Μέγιστο	14,39%
Πλήθος επιχειρήσεων	Έξι (6)

Επειδή, προκύπτει θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, καθώς το καθαρό περιθώριο κέρδους (μερικό αποτέλεσμα) προς τις συνολικές πωλήσεις που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα επιχείρηση για την χρήση 2013 και το οποίο ανέρχεται σε **-39,35%**, όπως αυτό προέκυψε από τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις, βρέθηκε να είναι εκτός των ορίων του 1ου (1,71%) και του 3ου Τεταρτημρίου (8,95%) των δεικτών καθαρού περιθωρίου κέρδους προς τις συνολικές πωλήσεις των έξι (6) συγκρίσιμων επιχειρήσεων του δείγματος.

Ως εκ τούτου, η διαφορά ελέγχου που προκύπτει, λαμβάνοντας υπόψη την διάμεσο των σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας 2010-2012 των σχετικών δεικτών του συγκρίσιμου δείγματος, υπολογίζεται ως ακολούθως:

	Χρήση 2013	
Κύκλος εργασιών (πωλήσεις)	8.597.121,76	(A)
Κόστος πωλήσεων	4.631.585,75	
Μικτά αποτελέσματα (κέρδη εκμ/σης)	3.965.536,01	
Έξοδα διοικητικής λειτουργίας, διάθεσης, ερευνών & ανάπτυξης	7.348.599,57	
Λειτουργικό κέρδος	-3.383.063,56	
Λειτουργικό κέρδος / ακαθάριστα έσοδα	-39,35%	
Διάμεσος παρατηρήσεων δείγματος	5,37%	
Διαφορά	44,72%	(B)
Τελική διαφορά ελέγχου	3.844.729,00	(A)*(B)

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 19.12.2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθόσον η φορολογική αρχή φέρουσα το βάρος της απόδειξης, απέδειξε με πραγματικά περιστατικά, ότι, για τις συναλλαγές της με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις ακολουθήθηκε τιμολογιακή πολιτική μη σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων κινούμενη εκτός των αποδεκτών ορίων, η δε προσφεύγουσα φέρουσα το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου, την οποία επικαλείται, δεν αιτιολογεί αυτή, καθόσον προβάλλει τους ίδιους ισχυρισμούς που είχε προβάλλει κατά τη διάρκεια του ελέγχου, και συγκεκριμένα με το υπόμνημά της μετά τη κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων του άρθρου 28 ν. 4174/2013.

Αρχικά παρατέθηκαν αναλυτικά οι λόγοι απόρριψης από το τελικό συγκρίσιμο δείγμα δύο επιχειρήσεων και στην συνέχεια, τεκμηριωμένα και με σαφή τρόπο, αποτυπώθηκαν οι λόγοι

χρησιμοποίησης του καθαρού περιθωρίου κέρδους ως κατάλληλου δείκτη κερδοφορίας για την επιλεχθείσα μέθοδο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, με παράθεση των σχετικών κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ, προκειμένου να διαπιστωθεί η τήρηση ή μη της αρχής των ίσων αποστάσεων. Στην συνέχεια, αφού έγινε δεκτός ο ισχυρισμός περί συμπερίληψης στο τελικό δείγμα των συγκρίσιμων επιχειρήσεων της εταιρείας, παρατέθηκαν οι υπολογισμοί των ορίων ίσων αποστάσεων ώστε να αξιολογηθεί η τήρηση ή μη της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω, αναλύθηκε ο τρόπος υπολογισμού της προκύπτουσας διαφοράς λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων κατά την ενδοομιλική τιμολόγηση στις συναλλαγές της προσφεύγουσας με τις συνδεδεμένες εταιρείες του Ομίλου.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ως προς τον 1^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι

Επειδή, η ίδια η προσφεύγουσα, όπως αναλυτικά τεκμηριώνεται στο φάκελο τεκμηρίωσης, κατέληξε στην ως άνω μέθοδο τεκμηρίωσης, την οποία ωστόσο εφάρμοσε σε εσφαλμένες βάσεις. Η επιλογή ως κατάλληλου δείκτη κερδοφορίας του περιθωρίου μεικτού κέρδους δεν είναι ορθή καθώς δεν προβλέπεται από τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ.

Περαιτέρω, η σύγκριση και ο παραλληλισμός που ισχυρίζεται η προσφεύγουσα ότι υφίσταται μεταξύ της μεθόδου της τιμής μεταπώλησης με χρήση εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων και της μεθόδου του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής με δείκτη κερδοφορίας το περιθώριο μεικτού κέρδους είναι άτοπος καθώς εξ' ορισμού η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής εφαρμόζεται με την χρήση του καθαρού περιθωρίου κέρδους, σύμφωνα με τις διεθνείς πρακτικές, όπως αυτές περιγράφονται στις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ, που στην παρ. 2.58, αναφέρεται: *“Η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής εξετάζει το καθαρό περιθώριο κέρδους (μερικό αποτέλεσμα) σταθμισμένο ως προς μια κατάλληλη βάση (παρονομαστής), δηλαδή τα κόστη, τις πωλήσεις, τα πάγια, που ένας φορολογούμενος πετυχαίνει σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή (ή σε συναλλαγές που εξετάζονται ενιαία σύμφωνα με τις οδηγίες των παραγράφων 3.9 έως 3.12)”*

Επίσης, τα πολύ υψηλά λειτουργικά έξοδα της προσφεύγουσας συνεπάγονται επιπρόσθετες επιτελούμενες λειτουργίες σε σύγκριση με τις επιχειρήσεις του τελικού συγκρίσιμου δείγματος. Αυτές οι λειτουργικές διαφορές θα πρέπει να ληφθούν υπόψη στον δείκτη κερδοφορίας, ώστε να αξιολογηθεί η τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Περαιτέρω, λόγω των υψηλών εξόδων μισθοδοσίας, η προσφεύγουσα, όπως θα γινόταν στην περίπτωση μιας ανεξάρτητης επιχείρησης, θα πρέπει να αποζημιωθεί για τις επιπρόσθετες λειτουργίες που επιτελεί είτε με ενδοομιλικές αγορές σε χαμηλότερη τιμή είτε με επαναχρέωση μέρους των λειτουργικών εξόδων με τα οποία επιβαρύνεται στις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, καθώς λειτουργεί ως αποκλειστικός μεταπωλητής των φαρμακευτικών σκευασμάτων του στην Ελλάδα.

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

Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ως προς τον 2^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται, ως νόμω και ουσία αβάσιμοι

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ως προ του 3^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται, καθώς: 1. το καθαρό περιθώριο κέρδους μιας επιχείρησης επηρεάζεται τόσο από το κόστος πωληθέντων όσο και από τα λειτουργικά της έξοδα. Μεταξύ των υψηλών λειτουργικών εξόδων της προσφεύγουσας περιλαμβάνονται και έξοδα που επιμερίστηκαν από συνδεδεμένες επιχειρήσεις. 2. τα πολύ υψηλά λειτουργικά έξοδα της προσφεύγουσας συνεπάγονται επιπρόσθετες επιτελούμενες λειτουργίες σε σύγκριση με τις επιχειρήσεις του τελικού συγκρίσιμου δείγματος. Ως εκ τούτου, η προσφεύγουσα επιβαρύνεται τόσο με λειτουργικά έξοδα από τις επιτελούμενες επιπρόσθετες λειτουργίες όσο και με έξοδα που επιμερίζονται για τις ίδιες λειτουργίες από συνδεδεμένες επιχειρήσεις, επιβαρύνσεις που δεν θα δεχόταν μια ανεξάρτητη επιχείρηση. Ο έλεγχος

της τεκμηρίωσης πραγματοποιήθηκε σε επίπεδο ολικής κερδοφορίας της επιχείρησης. Επομένως, η διαφορά που προέκυψε λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων συνδέεται με το σύνολο των ενδοομιλικών συναλλαγών και όχι αποκλειστικά με τις αγορές φαρμακευτικών σκευασμάτων. 3. τα περιθώρια μικτού κέρδους των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και δεν μπορεί να αξιολογηθούν καθώς δεν υπάρχει πρόσβαση στα κόστη που διαμορφώνουν το περιθώριο μικτού κέρδους των εν λόγω εταιρειών. 4. ελεγχόμενο μέρος (tested party) στις συναλλαγές θα πρέπει να είναι η ελληνική ελεγχόμενη, όπως έγινε αποδεκτό και από την ίδια την προσφεύγουσα, ως το μέρος με τις λιγότερο περίπλοκες λειτουργίες και αυτό που δεν έχει στην κατοχή του άυλα περιουσιακά στοιχεία. Η χρήση των αλλοδαπών επιχειρήσεων, ως ελεγχόμενα μέρη (tested party) στις συναλλαγές, τεκμηριώνει το αποτέλεσμα των αλλοδαπών επιχειρήσεων προμηθευτών και όχι της προσφεύγουσας. 5. το αποτέλεσμα της τιμολόγησης των αλλοδαπών επιχειρήσεων επηρεάζεται από τις πωλήσεις που διενεργούν σε άλλες επιχειρήσεις εντός και εκτός του ομίλου και επομένως, δεν υπολογίζει με ακρίβεια και αξιοπιστία το αποτέλεσμα της ενδοομιλικής τιμολόγησης που αφορά μόνο τις πωλήσεις προς την προσφεύγουσα.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ως προ του 4^ο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής, δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται, καθώς: 1. δεν στηρίζονται σε συγκεκριμένα και επαληθεύσιμα δεδομένα ή πραγματικά περιστατικά. Όλες οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις του τελικού συγκρίσιμου δείγματος στο οποίο κατέληξε η ίδια η προσφεύγουσα βάσει της αναζήτησης που διενήργησε στην βάση δεδομένων Tr-Catalyst είναι αποκλειστικά ελληνικές επιχειρήσεις, διέπονται από τις ίδιες οικονομικές συνθήκες και κανονιστικούς περιορισμούς και παρουσίασαν κερδοφόρα αποτελέσματα. 2. η δικαστική απόφαση {αρ. απόφασης 928/2019 Περιφερειακό Φορολογικό Δικαστήριο της Λομβαρδίας} που επικαλείται η προσφεύγουσα, κρίνεται κατά περίπτωση και επομένως δεν μπορεί να αξιολογηθεί. 3. η προσφεύγουσα είναι ένας απλός μεταπωλητής των εμπορευμάτων που αγοράζει αποκλειστικά από τους συνδεδεμένους προμηθευτές της και Επιπλέον δεν διαθέτει σημαντική άυλη περιουσία και δεν αναλαμβάνει σημαντικούς κινδύνους. Επομένως, με βάση τα ανωτέρω, θα αναμένονταν πως θα αποζημιώνεται με μια μικρή, εγγυημένη, θετική κερδοφορία. Αντί αυτού, η εικόνα που παρουσιάζει διαχρονικά είναι η εικόνα μιας επιχείρησης με αδιαλείπτως δυσανάλογα υψηλές ζημιές από την σύστασή μέχρι και σήμερα πέρα από κάθε έννοια επιχειρηματικής λογικής ή αντιβαίνουσα τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές, γεγονός που καταδεικνύει την ανάγκη αναπροσαρμογής της ενδοομιλικής τιμολόγησης δεδομένου του γεγονότος ότι το σύνολο των αγορών της και ένα σημαντικό μέρος των λειτουργικών εξόδων είναι ενδοομιλικές συναλλαγές.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι, *“κατά τον υπολογισμό της διόρθωσης της λειτουργικής κερδοφορίας της, λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, θα έπρεπε να ληφθούν υπόψη και οι προσαρμογές της φορολογικής αναμόρφωσης, που έχουν ήδη επιφέρει οι δηλωθείσες από την εταιρεία λογιστικές διαφορές”*, δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται, καθώς με αυτό τον τρόπο επιχειρείται σύγκριση μεταξύ ανόμοιων μεγεθών, ήτοι σύγκριση μεταξύ του φορολογικού αποτελέσματος της προσφεύγουσας και των λογιστικών αποτελεσμάτων των συγκρίσιμων εταιρειών του δείγματος, η οποία σύγκριση είναι εντελώς αυθαίρετη και οδηγεί σε εσφαλμένα συμπεράσματα.

Επειδή, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι, *“οποιαδήποτε διόρθωση της λειτουργικής της κερδοφορίας οφείλει να πραγματοποιηθεί με βάση την τιμή του 1^{ου} τεταρτημορίου και όχι αυτή της διαμέσου”*, δεν γίνεται δεκτός και απορρίπτεται, καθώς αξιολογώντας το λειτουργικό προφίλ, η προσφεύγουσα επιτελεί επιπρόσθετες λειτουργίες πέρα από ένα απλό μεταπωλητή και ειδικότερα από τις συγκρίσιμες εταιρείες του τελικού δείγματος καθώς έχει δυσανάλογα υψηλό κόστος λειτουργικών εξόδων προς ακαθάριστα έσοδα σε σχέση με τις συγκρίσιμες επιχειρήσεις. Εξάλλου, καμία από τις συγκρίσιμες επιχειρήσεις του τελικού δείγματος δεν είναι αντιπροσωπευτική του κλάδου καθώς όλες έχουν παρόμοια ακαθάριστα έσοδα με την προσφεύγουσα και επομένως παρόμοιο μερίδιο αγοράς στον κλάδο των φαρμάκων. Η δε επιλογή της διαμέσου είναι η πλέον κατάλληλη, διότι απαλείφει

πιθανά ελλείμματα συγκρισιμότητας (διαφορές στους παράγοντες και στις συνθήκες) που μπορεί να υπάρχουν μεταξύ της προσφεύγουσας και των επιχειρήσεων του δείγματος.

Επειδή, ο φορολογικό έλεγχος, **τεκμηριωμένα και με σαφήνεια κατέληξε στο συμπέρασμα**, ότι, η ακολουθούμενη τιμολογιακή πολιτική της προσφεύγουσας με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις, είναι μη σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων κινούμενη εκτός των αποδεκτών ορίων.

Επειδή, εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι νομίμως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./20.01.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της κάτωθι πράξης:

της υπ' αριθ./2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2013 (οικονομικό έτος 2014), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:
ΜΕΙΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ: - 3.814.691,75 €

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

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.