

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΑΘΗΝΑΣ

Απόφαση Αριθμός Α 2793/2024

.....

Στη φορολογική διαφορά, **ο έλεγχος διόρθωσε την ενδοομιλική τιμολόγηση αναφορικά με την παροχή τεχνικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών προς αλλοδαπές επιχειρήσεις** (διασυνοριακές συναλλαγές) με αποτέλεσμα τη μείωση της φορολογικής ζημιάς χρήσης (λογιστική διαφορά ύψους 164.395,68 ευρώ, λόγω υποτιμολόγησης), {λαμβάνοντας υπόψη: α) τα δεδομένα των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων της προσφεύγουσας εταιρείας ως παρόχου των υπηρεσιών, β) τα δεδομένα των διασυνοριακών συναλλαγών, όπως προέκυψαν από τους φακέλους τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών και γ) τα δεδομένα της φορολογικής αναμόρφωσης επί των ενδοομιλικών συναλλαγών που συμπεριλήφθηκαν στις αρχικές υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος}

Σελίδα | 1

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος έκρινε ότι: -ως προς την επιλογή του ελεγχόμενου μέρους, ορθώς επιλέχτηκε ο πάροχος των τεχνικών υπηρεσιών, καθώς ο πάροχος των υπηρεσιών επιτελεί πιο απλές λειτουργίες, καθότι ενεργεί ως πωλητής στην συναλλαγή, πωλεί σε ενδοομιλικό πελάτη (τις συνδεδεμένες ημεδαπές επιχειρήσεις) και η πώληση είναι εξασφαλισμένη, καθώς δεν υπάρχει κίνδυνος αγοράς και πιστωτικός κίνδυνος, ενώ επιπλέον μπορεί να υπολογιστεί η κερδοφορία της από τα κοστολογικά της στοιχεία, καθότι είναι η επιχείρηση που ελέγχεται, - ως προς την επιλογή, ως μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης, της μεθόδου του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), αυτή ορθά εφαρμόστηκε, καθώς οι παραδοσιακές μέθοδοι, όπως είναι η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP), της Τιμής μεταπώλησης (RPM) και η μέθοδος του κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost-plus) δεν μπορούν να εφαρμοστούν, είτε λόγω των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών των υπηρεσιών, είτε λόγω του λειτουργικού προφίλ του ελεγχόμενου μέρους, είτε γιατί δεν μπορεί να είναι γνωστός ο μερισμός

του συνολικού κόστους σε άμεσο κόστος και λειτουργικό κόστος, όταν αυτή εφαρμόζεται με εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία.

Ωστόσο, ο έλεγχος διενήργησε νέα αναζήτηση στη βάση δεδομένων Tr-Catalyst

.....
 Με τον τρόπο αυτό απέμειναν έντεκα (11) συγκρίσιμες επιχειρήσεις, όπως εμφανίζονται στον πίνακα της σελίδας 6 του Πορίσματος Συγκριτικής Ανάλυσης Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών. Στη συνέχεια, αντλήθηκαν τα οικονομικά στοιχεία της τριετίας 2016 - 2018 για τις **ως άνω συγκρίσιμες επιχειρήσεις του δείγματος και υπολογίστηκαν δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος, με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας**. Η εν λόγω συγκριτική μελέτη κατέδειξε ότι το σύμφωνο με την αρχή των ίσων αποστάσεων εύρος Λειτουργικών Περιθωρίων Κέρδους, κυμαίνεται από 5,74% έως 39,37% με διάμεσο 12,44%. Ωστόσο, μετά τις απόψεις της προσφεύγουσας εταιρείας στο με αριθμ. σημείωμα διαπιστώσεων του ελέγχου, ο έλεγχος δέχθηκε τους ισχυρισμούς της σχετικά με την απόρριψη της επιχείρησης..... από το συγκρίσιμο δείγμα και το ποσοστό του 1^{ου} τεταρτημορίου διαμορφώθηκε σε 5,29%. Δεδομένου *ότι ο δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος της προσφεύγουσας, βάσει των οικονομικών στοιχείων της προσφεύγουσας, προσδιορίστηκε στο -10,26%, προέκυψε θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, καθώς αυτός βρίσκεται εκτός των ορίων του 1^{ου} και 3^{ου} τεταρτημορίου των αντίστοιχων δεικτών των ανωτέρω συγκρίσιμων εταιρειών*. Ως εκ τούτου, η **προσφεύγουσα υποτιμολόγησε τις υπηρεσίες της προς τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις**

Σελίδα | 2

Όσον αφορά τον 1^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος απέρριψε τη συγκριτική μελέτη της εταιρείας για το εξεταζόμενο φορολογικό έτος, καθώς βασίστηκε στην εσφαλμένη παραδοχή ότι το δείγμα των συγκρίσιμων επιχειρήσεων πρέπει να αποτελείται αποκλειστικά από ελληνικές επιχειρήσεις. Και αυτό γιατί οι Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ δεν προβάλλουν ως πλέον σημαντικό παράγοντα για σκοπούς εύρεσης συγκριτικών στοιχείων την εντοπιότητα, αλλά την πλήρωση των πέντε παραγόντων

συγκρισιμότητας, ήτοι τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών, το λειτουργικό υπόβαθρο, τους συμβατικούς όρους, τις σχετικές οικονομικές συνθήκες και τις επιχειρηματικές στρατηγικές που επιδιώκουν να εκτελούν τα μέρη.

Επειδή **ο παράγοντας της γεωγραφικής θέσης αναγνωρίζεται ότι επηρεάζει τη συγκρισιμότητα**, τόσο στις οδηγίες της Φορολογικής Αρχής (ΠΟΛ. 1097/2014) όσο και στη διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ - Ιούλιος 2010) *Μεταξύ των παραγόντων που καθορίζουν και επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι και οι οικονομικές συνθήκες των συγκρινόμενων μερών και των συναλλαγών τους, (γεωγραφική θέση, αγοραστική δύναμη, ανταγωνιστικότητα, μέγεθος αγοράς, κόστος παραγωγής, κόστος εργασίας, κ.λπ.).* Επομένως, οι διαφορετικές οικονομικές συνθήκες (γεωγραφική περιοχή), που αντιμετωπίζονται από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις συγκριτικά με ανεξάρτητες επιχειρήσεις, είναι ένας παράγοντας που αναγνωρίζεται ότι επηρεάζει τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών. Περαιτέρω, οι διαφορές στη γεωγραφική περιοχή είναι ένας παράγοντας που επηρεάζει τη συγκρισιμότητα, σύμφωνα και με τη διεθνή πρακτική και τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2017), καθώς στην παρ. 1.55 αναφέρεται:.....

Σελίδα | 3

*Εν προκειμένω, όπως αναλυτικά περιγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, απορρίφθηκε το συγκρίσιμο δείγμα του φακέλου τεκμηρίωσης και δημιουργήθηκε νέο συγκρίσιμο δείγμα με όλα τα βήματα αναζήτησης, χρησιμοποιώντας πληροφόρηση της βάσης δεδομένων TP - Catalyst για το φορολογικό έτος 2019, με σκοπό την ακριβέστερη εξέταση της τήρησης ή μη της αρχής των ίσων αποστάσεων, εφαρμόζοντας τη μέθοδο του Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους Συναλλαγής (TNMM), σε οικονομικά αποτελέσματα επιχειρήσεων με δραστηριότητα μηχανικών και παροχής τεχνικών συμβουλών και τεχνικές δοκιμές και αναλύσεις (όπως το ελεγχόμενο μέρος) **στη γεωγραφική περιοχή της Ελλάδας, καθώς οι ενδοομιλικές συναλλαγές λαμβάνουν χώρα στην εν λόγω γεωγραφική περιοχή**, ενώ και το μεγαλύτερο μέρος των εσόδων της εταιρείας προέρχεται από τη δραστηριοποίησή της στην Ελλάδα.*

Όσον αφορά τον 2^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι ακόμη και αν υποθεθεί ότι ορθώς ο έλεγχος έκανε χρήση της δικής του συγκριτικής μελέτης, είναι εσφαλμένη η

συμπερίληψη εταιρειών με ακραία αποτελέσματα στο τελικό συγκρίσιμο δείγμα. Εν προκειμένω, οι εταιρείες με την επωνυμία.....» και «.....» θα πρέπει να αφαιρεθούν από το συγκρίσιμο δείγμα, διότι εμφανίζουν ακραία αποτελέσματα, ήτοι δείκτες άνω του 100% κατά τη διάρκεια της τριετίας 1016-2018, με αποτέλεσμα να επηρεάζεται ο σταθμισμένος μέσος όρος των αποτελεσμάτων της τριετίας που αφορά τη συγκριτική μελέτη.

Επειδή, σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΑΣΑ, κατά την εφαρμογή των συναλλακτικών μεθόδων, όπως είναι η μέθοδος καθαρού περιθωρίου κέρδους που εφαρμόστηκε από τον έλεγχο, οι διαφορές στα χαρακτηριστικά των αγαθών ή των υπηρεσιών δεν είναι τόσο καθοριστικές και είναι λιγότερο σημαντικές από ότι κατά την εφαρμογή των παραδοσιακών μεθόδων, και στην πράξη, έχει παρατηρηθεί ότι οι συγκριτικές αναλύσεις που βασίζονται σε δείκτες μικτού περιθωρίου κέρδους ή δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους, δίνουν μεγαλύτερη έμφαση στις λειτουργικές ομοιότητες των συγκρινόμενων συναλλαγών παρά στις ομοιότητες των χαρακτηριστικών των αγαθών ή των υπηρεσιών. Εν προκειμένω, *όσον αφορά το επιλεγέν δείγμα, ο έλεγχος αναζήτησε εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία (τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις) με τη χρήση της βάσης δεδομένων Tr - Catalyst, ώστε να αναζητηθούν επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες μηχανικών, στη γεωγραφική περιοχή της Ελλάδας.* Τέθηκαν συγκεκριμένα κριτήρια αναζήτησης συγκρίσιμων επιχειρήσεων, όπως αυτά προβλέπονται από τις Κατευθυντήριες Γραμμές ΟΑΣΑ και παρουσιάζονται στο συνημμένο στην οικεία έκθεση πόρισμα συγκριτικής ανάλυσης Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών, η δε απόρριψη ορισμένων από τις επιχειρήσεις του δείγματος έγινε στις περιπτώσεις κατά τις οποίες είτε ήταν συνδεδεμένες με άλλες είτε η επαλήθευση της συγκρισιμότητας τους ήταν ανέφικτη λόγω περιορισμένων πληροφοριών (απουσία διαθέσιμης ιστοσελίδας), είτε επιτελούσαν διαφορετικές λειτουργίες από την προσφεύγουσα. Ως εκ τούτου, οι *επιλεγθείσες από τον έλεγχο επιχειρήσεις πληρούν τα αντικειμενικά κριτήρια της αυτόματης αναζήτησης,* αλλά και όλους τους παράγοντες συγκρισιμότητας της χειροκίνητης επισκόπησης του δείγματος.
{..... τα συγκριτικά στοιχεία ποτέ δεν ικανοποιούν σε απόλυτο βαθμό τα κριτήρια συγκρισιμότητας και δεν είναι εφικτό να είναι τέλεια, ακόμα και αν παρουσιάζουν κάποια ελαττώματα συγκρισιμότητας που δεν μπορούν να αναγνωριστούν ή και να ποσοτικοποιηθούν, στατιστικά εργαλεία κεντρικής τάσης περιορισμού του εύρους (πχ. το ενδοτεταρτημοριακό εύρος, ή άλλα εκατοστημόρια) μπορεί να βοηθήσουν

στην βελτίωση της αξιοπιστίας της συγκριτικής ανάλυσης. Ειδικότερα, είναι απαραίτητο να περιοριστεί το εύρος τιμών σε περιπτώσεις όπου δεν μπορεί να διασφαλιστεί η ακρίβεια και η αξιοπιστία των δεδομένων, προκειμένου να μειωθεί ο κίνδυνος σφάλματος. Οι φορολογικές αρχές των διαφόρων κρατών χρησιμοποιούν διάφορους μηχανισμούς για να μειώσουν την επίδραση των τιμών. Η ελληνική έννομη τάξη έχει υιοθετήσει μια πρακτική, η οποία βασίζεται στην αποδοχή ενός ενδοτεταρτημοριακού εύρους τιμών. Βάσει του άρθρου 7 της Α2-8092/2008 απόφασης του Υπουργού Ανάπτυξης, της ΠΟΛ. 1179/18-07-2013, και της ΠΟΛ. 1097/09-04-2014, στις περιπτώσεις όπου από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση των συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή ποσοστών κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων τιμών, με τη χρήση τεταρτημόριων. Ο προσδιορισμός των τεταρτημόριων του συνόλου των τιμών ή των ποσοστών κέρδους του δείγματος που χρησιμοποιήθηκε, γίνεται ως εξής:

Q1 = πρώτο τεταρτημόριο = 25ο εκατοστιαίο σημείο

Q2 = διάμεσος = 50ο εκατοστιαίο σημείο

Q3 = τρίτο τεταρτημόριο = 75ο εκατοστιαίο σημείο

Συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων θεωρείται οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημόριου, με την προϋπόθεση ότι η επιλογή αυτή αιτιολογείται επαρκώς. Εάν το ποσό της τιμής που καθορίζει η επιχείρηση, δεν συμπεριλαμβάνεται στο εύρος τιμών ή ποσοστών κέρδους του συγκρίσιμου δείγματος όπως προσδιορίστηκε σύμφωνα με τα προηγούμενα, η αρμόδια φορολογική αρχή προσδιορίζει την τιμή ή το ποσοστό κέρδους που είναι σύμφωνο με την αρχή των ίσων αποστάσεων.}

Εν προκειμένω, δεδομένου ότι ο δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος της προσφεύγουσας, βάσει των οικονομικών της στοιχείων, προσδιορίστηκε στο -10,26%, προέκυψε θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, καθώς αυτός βρίσκεται εκτός των ορίων του 1^{ου} και 3^{ου} τεταρτημορίου των αντίστοιχων δεικτών των συγκρίσιμων εταιρειών του δείγματος. Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν απέδειξε ότι το περιθώριο κέρδους της ελεγχόμενης συναλλαγής τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων, και ως εκ τούτου ο έλεγχος προέβη στη διόρθωση της ενδοομιλικής τιμολόγησης,

σημειώνεται, δε, ότι ως σημείο αναφοράς χρησιμοποιήθηκε ο χαμηλότερος δείκτης του 1^{ου} τεταρτημορίου, και όχι ο διάμεσος ή ο δείκτης του 3^{ου} τεταρτημορίου, γεγονός που είχε ως αποτέλεσμα να προκύψει η πιο συντηρητική απεικόνιση ενδοομιλικής υπερτιμολόγησης και λογιστικών διαφορών για την προσφεύγουσα εταιρεία.

Όσον αφορά τον 3^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας

.....

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε, με την ΠΟΛ.1144/2014 ορίζεται ότι με βάση τη μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (Transactional Net Margin Method - TNMM), 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. Εν προκειμένω, **ο έλεγχος κατά τη συγκριτική του ανάλυση χρησιμοποίησε το δείκτη κερδοφορίας του καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος), όπως αυτός ορίζεται από την μέθοδο TNMM και όπως προέκυψε από την κατάσταση, τον ισολογισμό και τις λοιπές οικονομικές καταστάσεις της προσφεύγουσας επιχείρησης, με δεδομένο ότι κατά τον υπολογισμό του δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) για τις επιχειρήσεις του δείγματος χρησιμοποιήθηκε ο δείκτης καθαρού κέρδους προς το κόστος, με συνέπεια να διασφαλίζεται η αξιοπιστία της ανάλυσης και η σύγκριση όμοιων με όμοια μεγέθη. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο σχετικός δείκτης πρέπει να περιλαμβάνει τα οικονομικά μεγέθη (έσοδα και έξοδα) που αφορά αποκλειστικά την εξεταζόμενη κατηγορία ενδοομιλικών συναλλαγών και όχι τα συνολικά οικονομικά μεγέθη της εταιρείας αβασίμως προβάλλεται, πόσο μάλλον στην προκειμένη περίπτωση που οι ενδοομιλικές συναλλαγές της στο σύνολο τους αντιστοιχούν σε ποσοστό άνω του 80% του κύκλου εργασιών της.**

.....

Επειδή, τέλος, σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας 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, αυτός αβασίμως προβάλλεται, 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, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί των οποίων 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 τη συνδεδεμένη κυπριακή επιχείρηση η προσφεύγουσα ακολούθησε τιμολογιακή πολιτική μη σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων**, η δε προσφεύγουσα, ως φέρουσα το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου που επικαλείται, δεν προβάλλει κάποιο ισχυρισμό που να ανατρέπει τα πορίσματα του ελέγχου.