



Αθήνα, 29.05.2024



**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1705

**ΤΜΗΜΑ** : Α5 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου  
**Ταχ. Κώδικας** : 10440 - Αθήνα  
**Τηλέφωνο** : 2131312372-347  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr, 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 72 του ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58),

γ. 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,

δ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

ε. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από **29.12.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», **ΑΦΜ** ..... και έδρα ..... Αττικής, ΤΚ ..... κατά:

α) της υπ' αριθ. ....../**29.11.2023** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

β) της υπ' αριθ. ....../29.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. ....../29.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την υπ' αριθ. ....../29.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου ...../29.12.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ ..... η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ....../29.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2017, φόρος εισοδήματος 3.360.800,93 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 του ΚΦΔ 1.680.400,47 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 5.041.201,40 ευρώ, λόγω της προσθήκης στα φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους 2017 των κάτωθι διαφορών: α) 709.449,35 ευρώ ως λογιστική διαφορά, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50 του ν. 4172/2013 (ενδοομιλικές συναλλαγές), β) 3.161.970,77 ευρώ που αφορούσε ζημιές προηγούμενων χρήσεων από αποτιμήσεις χρεογράφων (κωδ. 462 εντύπου Ν) και γ) 7.717.548,59 ευρώ που αφορούσε σε μέρος αφορολόγητου αποθεματικού το οποίο προστέθηκε ως λογιστική διαφορά στα καθαρά κέρδη.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 29.11.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβή δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ....../14.04.2022 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Με την υπ' αριθ. ....../29.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2018, φόρος εισοδήματος 84.591,41 ευρώ λόγω της προσθήκης στα φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους 2018 ποσού 291.694,53 ευρώ ως λογιστική διαφορά, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50 του ν. 4172/2013 (ενδοομιλικές συναλλαγές).

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 29.11.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβή δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. ....../14.04.2022 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

## **ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

**Ι.1.** Δυνάμει της υπ' αριθ. ....../14.04.2022 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017 & 2018 στην προσφεύγουσα, η οποία τηρεί βιβλία διπλογραφικά (Γ' κατηγορίας) και εντάσσεται σε κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

**Ι.2.** Από το διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν τα κάτωθι:

### **Ι.2.1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017**

α) Ποσό 3.161.970,77 ευρώ αποτέλεσε λογιστική διαφορά μετά από έλεγχο της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ν). Το ποσό αυτό είχε συμπεριληφθεί στον κωδικό 462 του εντύπου Ν 'Ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων'. Κατά την άποψη του ελέγχου οι παραπάνω ζημιές από την αποτίμηση των συμμετοχών θα έπρεπε να είχαν επιβαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης 2014 κατ' εφαρμογή του άρθρου 72 παρ. 12 του Ν. 4172/2013 και της Πολ. 1264/2014 παρ. α και γ.

β) Ποσό 7.717.548,59 ευρώ αποτέλεσε λογιστική διαφορά καθώς κατά την άποψη του ελέγχου δεν πληρούνταν τα κριτήρια των διατάξεων του άρθρου 26 του ν. 3299/2004 περί σχηματισμού μέρους του αφορολόγητου αποθεματικού από επενδύσεις, λόγω της ύπαρξης ζημιών προηγούμενων ετών οι οποίες πρέπει να καλυφθούν πριν τον σχηματισμό αποθεματικού (κατά το υπόλοιπο ποσό).

γ) Ποσό 709.449,35 ευρώ αποτέλεσε λογιστική διαφορά κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50 του ν. 4172/2013 περί τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων κατά τη διενέργεια ενδοομιλικών συναλλαγών.

### **Ι.2.2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018**

Ποσό 291.694,53 ευρώ αποτέλεσε λογιστική διαφορά κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50 του ν. 4172/2013 περί τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων κατά τη διενέργεια ενδοομιλικών συναλλαγών.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η οποία αφορά στα παραπάνω καταλογισθέντα στη φορολογία εισοδήματος ποσά, ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να ακυρωθεί άλλως να τροποποιηθεί η υπ' αριθ. ....../29.11.2023 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.
3. Να ακυρωθεί άλλως να τροποποιηθεί η υπ' αριθ. ....../29.11.2023 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τους κάτωθι ισχυρισμούς:

**1ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ.** Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των εφαρμοστέων διατάξεων (άρθ. 42, 72 παρ 12 και 13 ν. 4172/2013, ΠΟΛ 1264/2014, ΠΟΛ 1032/2015), καθώς δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ποσό 3.161.970,77 ευρώ σχετιζόμενο με ζημιά από πώληση τίτλων, κρίνοντας ότι αυτή έπρεπε να αφαιρεθεί από τα φορολογητέα αποτελέσματα φορολογικού έτους 2014. Εφαρμογή άρθρου 36 παρ. 4 του ΚΦΔ και ΠΟΛ 2082/2022 με αφαίρεση από τον αναλογούντα στη λογιστική διαφορά φόρο εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του ποσού του φόρου που αντιστοιχεί

στη ζημιά από την αποτίμηση των τίτλων, που κατά τη θέση του ελέγχου έπρεπε να αφαιρεθεί από τα φορολογητέα αποτελέσματα φορολογικού έτους 2014.

**2ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ.** Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των εφαρμοστέων διατάξεων του ν. 3299/2004, καθώς δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ποσό 7.717.548,59 ευρώ σχετιζόμενο με σχηματισθέν αφορολόγητο αποθεματικό του ν. 3299/2004.

**3ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ (ΕΠΙΚΟΥΡΙΚΟΣ στον 1<sup>ο</sup> & 2<sup>ο</sup>).** Ανεπαρκής, ελλιπής και αντιφατική αιτιολογία για την απόρριψη των πλήρως αιτιολογημένων και βάσιμων ισχυρισμών της εταιρείας.

**4ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ.** Εσφαλμένη απόρριψη της μεθοδολογίας της εταιρείας για την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων στην ανεξάρτητη βάση δεδομένων ..... και πραγματοποίηση νέας έρευνας αναζήτησης συγκριτικών στοιχείων στη βάση δεδομένων .....

**5ος & 6ος ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ.**

Εσφαλμένη απόρριψη της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price Method-CUP) και εφαρμογή αντί αυτής της μεθόδου του Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής-transactional Net Margin Method (μέθοδος TNMM), για την τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών και την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Προς επίρρωση των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα υπέβαλε την με Α.Π. ../29.12.2023 Ενδικοφανή Προσφυγή καθώς και Συμπληρωματικό Υπόμνημα.

Επίσης έγινε δεκτό το με Α.Π. ΔΕΔ ..... ΕΙ 2024 αίτημά της περί κλήσης προς ακρόαση και εκπρόσωποι της προσφεύγουσας ανέπτυξαν και προφορικά τις απόψεις τους στις 23/04/2024 στα γραφεία της Υπηρεσίας μας.

Πριν την πραγματοποίηση της παραπάνω κλήσης προς ακρόαση, με το με Α.Π. ΔΕΔ ..... ΕΞ 16/04/2024 έγγραφό μας ζητήθηκαν από την εταιρεία οι παρακάτω διευκρινίσεις:

“.....

Σε συνέχεια της ανωτέρω αίτησής σας για παράσταση ενώπιον της υπηρεσίας μας προκειμένου να παράσχετε περαιτέρω διευκρινίσεις επί των λόγων που παραθέσατε με την ανωτέρω ενδικοφανή προσφυγή σας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Κ.Φ.Δ., σε συνδυασμό με το άρθρο 3 παρ. 2 της ΠΟΛ. 1064/12.04.2017 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, σας καλούμε σε ακρόαση στην υπηρεσία μας την **Τρίτη 23.04.2024** και ώρα **12:00 μ.μ.**, ώστε να αναπτύξετε και διά ζώσης τους ισχυρισμούς σας.

Επιπλέον καλείστε να προσκομίσετε σχετικά αποδεικτικά στοιχεία, για τα παρακάτω επιμέρους ζητήματα:

α) Όσον αφορά στη λογιστική διαφορά από τη μη αναγνώριση ζημιάς ποσού 3.161.970,77 ευρώ, ζητούνται οι σχετικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία και τα στοιχεία που αποδεικνύουν ότι η ζημιά αυτή προέρχεται από πώληση τίτλων κατά το ελεγχόμενο έτος.

β) Όσον αφορά στη λογιστική διαφορά από τη μη αναγνώριση αφορολόγητου αποθεματικού, ποσού 7.717.548,59 ευρώ, ζητούνται οι σχετικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία.

γ) Όσον αφορά στην απόρριψη του δείγματος συγκρίσιμων εταιρειών κατά την εξέταση της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων για την αγορά υλικών συσκευασίας (βλ. σελ. 41 της έκθεσης ελέγχου), καλείστε να διευκρινίσετε πως θα διαμορφωνόταν το εύρος αποδεκτών τιμών αν αποκλείονταν οι επιχειρήσεις οι οποίες σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην έκθεση ελέγχου (σελ. 41) «πωλούν υλικά

συσκευασίας σχεδόν αποκλειστικά στην ελεγχόμενη (.....) και δεν υπάρχει ανεξάρτητο μέτρο σύγκρισης».  
.....”

Σύμφωνα με τα παραπάνω, την ενδικοφανή προσφυγή, το υπόμνημα και τα όσα προφορικά επικαλέστηκε η επιχείρηση, αυτή προβάλλει τα παρακάτω προς επίρρωση των ισχυρισμών της:

## **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ**

Η προσφεύγουσα εταιρεία αναλύει τη θέση της περί λανθασμένου καταλογισμού ποσού 3.161.970,77 ευρώ εκ μέρους του ελέγχου αναφέροντας μεταξύ άλλων τα ακόλουθα (σελ. 13 προσφυγής):

«Η εταιρεία ορθά εξέπese την επίμαχη ζημία κατά το χρόνο μεταβίβασης των τίτλων οπότε και κατέστη οριστική (άρθρα 22, 42, 47 ν. 4172/2013). Το συμπέρασμα του ελέγχου να μην αναγνωρίσει προς έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα του έτους 2017 το ποσό των 3.161.970,77 ευρώ είναι νόμω αβάσιμο κι εσφαλμένο, περαιτέρω δε, συγχέει εσφαλμένα το ζήτημα της έκπτωσης της ζημίας που προκύπτει από την αποτίμηση μετοχών με το παντελώς διάφορο ζήτημα της έκπτωσης ζημίας από την πώληση / μεταβίβαση των τίτλων. Αυτό διότι το εν λόγω ποσό συνιστά **ζημία από πώληση τίτλων**, ήτοι 352.680 τίτλων της εταιρείας ..... και 405.033 τίτλων της εταιρείας ..... ΑΕ, οι οποίοι είχαν αποκτηθεί μεταξύ των ετών 1996 - 2002 και 1997 - 2000 και πωλήθηκαν στις 17.11.2017 και 15.12.2017 αντίστοιχα, δίχως η εταιρεία να έχει ουδέποτε επωφεληθεί (εκπέσει) φορολογικά την εν λόγω πραγματική ζημία, όπως αναλύεται στη συνέχεια, η δε έκπτωση, στην περίπτωση αυτή, της ζημίας που προκύπτει από την πώληση των τίτλων, κατά τον χρόνο της μεταβίβασής τους, προβλέπεται ευθέως από τις διατάξεις των άρθρων 22, 42 και 47 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε.

Ο έλεγχος, ερμηνεύοντας εσφαλμένα τις εφαρμοστέες διατάξεις, καταλόγισε λογιστικές διαφορές ύψους 3.161.970,77 ευρώ, παρότι δεν αμφισβητεί την τιμή κτήσης των επίμαχων τίτλων ούτε τη ζημία που προέκυψε κατά τη μεταβίβαση αυτών, αλλά επικαλείται μόνον ότι η εν λόγω ζημία έπρεπε να είχε εκκαθαρισθεί και εκπεσθεί με βάση τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 12 ν. 4172/2013 στο φορολογικό έτος 2014. Ακόμη όμως και εάν η εταιρεία μας δεν υπήγαγε την εν λόγω ζημία στις παραπάνω μεταβατικές διατάξεις (την εφαρμογή των οποίων αμφισβητούμε κατά τα κατωτέρω), σε κάθε περίπτωση είχε αυτοτελές δικαίωμα έκπτωσης της εν λόγω ζημίας κατά το χρόνο μεταβίβασης των τίτλων. Πιο συγκεκριμένα, με τις διατάξεις των άρθρων 42, 47 παρ. 2 ΚΦΕ και της ΠΟΛ.1032/2015 ορίζεται ότι το εισόδημα που αποκτούν νομικά πρόσωπα από μεταβίβαση τίτλων θεωρείται εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, για τον προσδιορισμό του οποίου λαμβάνεται υπόψη η υπεραξία που προκύπτει με βάση τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης και τα αντίστοιχα παραστατικά....»

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία υποστηρίζει ότι ο έλεγχος λανθασμένα θεωρεί ότι το ποσό των 3.161.970,77 ευρώ αφορά ζημία από αποτίμηση και όχι από πώληση μετοχών.

Επειδή με το ΔΕΔ ..... ΕΞ 16/04/2024 έγγραφο της Υπηρεσίας μας προς κλήση σε ακρόαση ζητήθηκαν οι σχετικές εγγραφές στα βιβλία και τα αντίστοιχα στοιχεία που αποδεικνύουν ότι το παραπάνω ποσό αφορά ζημία από πώληση μετοχών.

Επειδή η εταιρεία δεν προσκόμισε ουδέν σχετικό. Επιπλέον στη σελίδα 28 των Σημειώσεων επί των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων έτους 2018 αναγράφεται ότι:

**“11. ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΟΥΣ ΤΙΤΛΟΥΣ:**

.....Για τη χρήση που έληξε στις 31 Δεκεμβρίου 2017 η Εταιρεία πούλησε το σύνολο των μετοχών που κατείχε στις εταιρείες ..... με ζημιά €50 η οποία καταγράφηκε στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης.» (Σημείωση: τα ποσά είναι σε χιλιάδες ευρώ)

Επειδή, με την ΠΟΛ.1032/ 26.01.2015 ορίζεται ότι: « Όσον αφορά στον προσδιορισμό του εισοδήματος από μεταβίβαση τίτλων που αποκτούν τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες του άρθρου 45, καθώς και τα νομικά πρόσωπα που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή αλλά διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας, λαμβάνεται υπόψη το εισόδημα (υπεραξία) που προκύπτει με βάση τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης και τα αντίστοιχα παραστατικά, καθόσον σε κάθε περίπτωση τα έσοδα που αποκτούν τα εν λόγω νομικά πρόσωπα θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογούνται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58 ή 29, κατά περίπτωση. Στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα αλλοδαπού νομικού προσώπου προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών περιλαμβάνονται και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που ασκούν δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω γραφείου, παραρτήματος, κλπ (π.χ αλλοδαπά εκπαιδευτικά ιδρύματα που δραστηριοποιούνται στην ημεδαπή).

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω, μη διακρίνοντας του νόμου, έχουν εφαρμογή και για μεταβιβάσεις μετοχών και άλλων κινητών αξιών εισηγμένων σε χρηματιστηριακή αγορά, ανεξάρτητα του χρόνου απόκτησής τους και του ποσοστού συμμετοχής.

Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό της υπεραξίας από τα ως άνω νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, από την συμφωνηθείσα αξία πώλησης αφαιρείται η τιμή κτήσης. Ως τιμή κτήσης λαμβάνεται αυτή που προκύπτει μετά την αποτίμηση και η οποία εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης κατά την 31.12.2013 προκειμένου για μεταβιβάσεις που πραγματοποιήθηκαν εντός του φορολογικού έτους 2014, καθόσον η ζημία από την αποτίμηση έχει αναγνωρισθεί για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης με βάση τα οριζόμενα στην παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 (ΠΟΛ. 1264/2014). Για μεταβιβάσεις τίτλων που θα λάβουν χώρα μετά την 1.1.2015 και οι οποίοι έχουν αποκτηθεί πριν την 31.12.2013, ως τιμή κτήσης θα ληφθεί υπόψη η ίδια ως άνω αξία (αυτή που εμφανίζεται στα βιβλία κατά την 31.12.2013), δεδομένου ότι η ζημία που προκύπτει από αποτίμηση τίτλων από 1.1.2014 και μετά δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 22 του ν.4172/2013, καθόσον δεν αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή. Επισημαίνεται ότι για τίτλους που αποκτώνται από την 1.1.2014 και μετά, ως τιμή κτήσης για τον προσδιορισμό της υπεραξίας κατά τη μεταβίβασή τους λαμβάνεται υπόψη η αρχική τιμή κτήσης τους χωρίς τις μεταγενέστερες αποτιμήσεις τους.»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1264/ 30.12.2014 ορίζεται ότι: «....γ) Αναφορικά με το φορολογικό χειρισμό των χρεωστικών αποθεματικών τα οποία είχαν σχηματισθεί κατά κύριο λόγο με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 38 του ν.2238/1994 από την αποτίμηση χρεογράφων (ζημία από απογραφή), όπως αυτές ίσχυαν πριν την κατάργησή τους με την παρ. 26 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, προϋπόθεση για την

έκπτωσή τους είναι να μην έχουν επιβαρύνει τα φορολογικά αποτελέσματα του φορολογικού έτους μέσα στο οποίο σχηματίσθηκαν.»

**Επειδή, στο άρθρο 72 παρ. 12 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά των νομικών προσώπων του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε., όπως αυτά "σχηματίστηκαν μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2013, και τα οποία προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν λόγω απαλλαγής αυτών κατ' εφαρμογή διατάξεων του ν. 2238/1994, όπως ισχύει μετά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε. ή εγκυκλίων ή αποφάσεων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013, φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%).**

Με την καταβολή του φόρου αυτού **εξαντλείται** κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού.

**Από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής, τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά του πρώτου εδαφίου συμψηφίζονται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε φορολογικού έτους με δηλωθείσες φορολογικές ζημίες της επιχείρησης από οποιαδήποτε αιτία που προέκυψαν κατά τα τελευταία πέντε (5) έτη μέχρι εξαντλήσεώς τους, εκτός αν διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν οπότε υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή δεκαεννέα τοις εκατό (19%).**

Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου ως συμψηφισμός νοείται το αλγεβρικό άθροισμα και το οποίο **αυξομειώνει το φορολογικό αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημίες) της επιχείρησης.**

Με την καταβολή του φόρου αυτού **εξαντλείται** κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού.

"Η καταβολή του φόρου της παραγράφου αυτής γίνεται **μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την απόφαση διανομής από τη γενική συνέλευση των μετόχων.**"

**Επειδή, δεν τεκμηριώθηκε ζημιά ύψους 3.161.970,77 ευρώ από πώληση μετοχών. Επιπλέον η παραπάνω ζημιά από αποτίμηση δεν είχε καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία αλλά προκύπτει -κατά δήλωση της προσφεύγουσας- από αναμόρφωση αποτελεσμάτων στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ετών 1997-2017.**

**Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω και οι λοιπές αιτιάσεις της προσφεύγουσας περί ανεπίτρεπτης διπλής φορολόγησης (παραβίαση άρθρου 78 του Συντάγματος) καθώς περί των προβλεπόμενων στην παρ. 4 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. (διαπίστωση από τον έλεγχο ποσού που αναδιαμορφώνει τη φορολογητέα ύλη παραγεγραμμένου έτους) αλυσιτελώς προβάλλονται.**

**Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου κρίνονται βάσιμες και επαρκώς αιτιολογημένες, ο πρώτος προβαλλόμενος λόγος δεν γίνεται δεκτός.**

## **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ**

**Επειδή, σύμφωνα με την άποψη της προσφεύγουσας επιχείρησης (σελ. 21-34 ενδικοφανούς προσφυγής):**

«Η προσβαλλόμενη με αριθμό 105 και ημερομηνία έκδοσης 29.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (φορολογικού έτους 2017) τυγχάνει ακυρωτέα καθόσον ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των εφαρμοστέων

διατάξεων του Ν.3299/2004, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση ποσό 7.717.548,59 ευρώ σχετιζόμενο με σχηματισθέν αφορολόγητο αποθεματικό του ν. 3299/2004.”

#### **Η ΘΕΣΗ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ:**

«Η εταιρεία είχε προβεί σε επενδύσεις κατά τα έτη 2007, 2008, 2009 και 2010 κατ' εφαρμογή του νόμου 3299/2004 ύψους 7.038.330,20 ευρώ, 3.070.096,37 ευρώ, 3.517.300,24 ευρώ και 1.949.766,93 ευρώ αντίστοιχα. Για τις επενδύσεις αυτές, η εταιρεία σχημάτισε αφορολόγητο αποθεματικό συνολικού ύψους 8.241.856,35 ευρώ, το οποίο αναλύεται ανά έτος στα εξής ποσά: 3.222.718,14 ευρώ (2007), 1.628.810,66 ευρώ (2008), 2.079.306,62 ευρώ (2009), 1.311.020,93 ευρώ (2010).

Το έτος 2017, η Εταιρεία εμφάνισε καθαρά κέρδη ύψους 9.891.008,14 ευρώ όπως προκύπτει από τις δημοσιευμένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις της για το φορολογικό έτος 2017. Τα εν λόγω κέρδη δηλώθηκαν με βάση την εμπροθέσμως υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος.

Δεδομένου ότι είχε τη δυνατότητα εκ του νόμου να σχηματίσει το αφορολόγητο αποθεματικό για τις επενδύσεις που έκανε στο πλαίσιο του νόμου αυτού μέχρι και 10 έτη μετά την πραγματοποίηση της επένδυσης, σχημάτισε αφορολόγητο αποθεματικό συνολικού ύψους 8.241.856,35 ευρώ.

Η θέση του ελέγχου να μην αναγνώρισε προς έκπτωση το ποσό των 8.241.856,24 ευρώ εγείροντας λογιστική διαφορά ύψους 7.717.548,59 ευρώ είναι νόμω αβάσιμη κι εσφαλμένη.

Ειδικότερα, εν προκειμένω, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η εταιρεία δεν είχε το δικαίωμα να σχηματίσει αφορολόγητο αποθεματικό στο συνολικό ποσό των 8.241.856,24 ευρώ αλλά μόνο στο ποσό των 524.307,65 ευρώ που αντιστοιχεί στο υπόλοιπο λογιστικών κερδών της εταιρείας (μετ' αφαίρεση ζημιών προηγούμενων φορολογικών ετών) του έτους 2017. Ο έλεγχος, αναλυτικότερα, για τον κατά την κρίση του σχηματισμό του υπό εξέταση αφορολόγητου αποθεματικού αφαίρεσε από τα λογιστικά και φορολογικά κέρδη της χρήσης 2017 (9.891.008,14 ευρώ) το λογιστικό υπόλοιπο του προηγούμενου έτους (ζημία 9.366.700,49 ευρώ) και αναγνώρισε την έκπτωση του ποσού των 524.307,65 ευρώ (9.891.008,14 - 9.366.700,49 = 524.307,65). Ο έλεγχος επαναλαμβάνοντας ουσιαστικά τις παραγράφους 4 και 5 του με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΑΦ Β ..... ΕΞ 2016/8.7.2016 εγγράφου, αφενός μεν επικαλέστηκε έγγραφα (υπ' αριθ. ....../16.5.2005 και ....../13.10.2005) που σχετίζονται με άλλον αναπτυξιακό νόμο (ν.2601/1998), αφετέρου δε κατέληξε σε συμπέρασμα αντίθετο προς το σαφές γράμμα του νόμου 3299/2004. Η κρίση επομένως του ελέγχου απορρέει από καταφανώς εσφαλμένη ερμηνεία των εφαρμοστέων διατάξεων.

Πιο συγκεκριμένα: Κατ' αρχάς πρέπει να τονιστεί ότι με βάση την αιτιολογική έκθεση του ν. 3299/2004, σκοπός του νόμου αυτού είναι η παροχή αποτελεσματικότερων κινήτρων και η δημιουργία ενός ουσιαστικού μέτρου παρέμβασης που θα συμβάλλει στη αύξηση των επενδύσεων και στην ανάπτυξη της οικονομίας, μέσω βελτίωσης της ρευστότητας των επιχειρήσεων, νέων θέσεων εργασίας και βελτίωσης της απασχόλησης, δημιουργία μεγαλύτερων οικονομικών μονάδων κ.λπ. Στο πλαίσιο αυτό ο νόμος 3299/2004 προβλέπει διάφορα είδη ενισχύσεων, όπως είναι η επιχορήγηση, αλλά και η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος μέσω σχηματισμού σχετικού αφορολογήτου αποθεματικού. Αυτή η φοροαπαλλαγή αποτελεί μέτρο ενίσχυσης και μάλιστα νόμιμης κρατικής ενίσχυσης, που παρέχεται αντί επιχορήγησης και όχι απλή φοροαπαλλαγή, με τη στενή έννοια του όρου. Για τον λόγο αυτό και όπως θα αναπτυχθεί και κατωτέρω, με επίκληση πρόσφατης νομολογίας του ΣτΕ, που κατά την άποψή μας επιλύει πλήρως το σχετικό ζήτημα, οι προϋποθέσεις για τη χορήγησή της ρυθμίζονται αποκλειστικά από τις

διατάξεις του ν. 3299/2004 και όχι από λοιπές, μη φορολογικές μάλιστα, διατάξεις της εμπορικής νομοθεσίας, οι οποίες, άλλωστε, ήταν σε ισχύ κατά τη θέσπιση του ν. 3299/2004 και ο νομοθέτης δύνατο να παραπέμψει ρητά σε αυτές, εφόσον ήθελε την εφαρμογή τους. Περαιτέρω, όπως προαναφέρθηκε, για την περίοδο 01.01.2017 — 31.12.2017, η εταιρεία είχε λογιστικά και φορολογικά κέρδη ύψους 9.891.008,14 € (βλ. αναλυτικότερα παραπάνω «πίνακα λογιστικών αποτελεσμάτων/σελ. 91 έκθεσης ελέγχου). Κατά τη ρητή πρόβλεψη της παραγράφου 26 του άρθρου 5 του νόμου 3299/2004 : «...(α) Το αφορολόγητο αποθεματικό της απαλλαγής υπολογίζεται με βάση τα καθαρά κέρδη, που δηλώνονται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία και εμφανίζονται στον ισολογισμό και τα οποία προέρχονται από το σύνολο των δραστηριοτήτων του φορέα είτε αυτές περιλαμβάνονται στις υπαγόμενες στον παρόντα νόμο δραστηριότητες είτε όχι και ανεξάρτητα από την περιοχή στην οποία αυτές ασκούνται, **μετά την αφαίρεση των κερδών που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, των κρατήσεων για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και των κερδών της χρήσης που διανέμονται πραγματικά ή αναλαμβάνονται από τους εταίρους ή τον επιχειρηματία (β) Σχηματίζεται από τα κέρδη της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η επένδυση....**».

Ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι το επίμαχο αφορολόγητο αποθεματικό όφειλε να σχηματιστεί, όχι από τα κέρδη της χρήσης 2017, αλλά από το υπόλοιπο λογιστικών κερδών, μετ' αφαίρεση ζημιών προηγούμενων φορολογικών ετών, όχι μόνο δεν βρίσκει νόμιμο έρεισμα στον ν. 3299/2004, αλλά αντίθετα βαίνει πέραν του «πνεύματος» και του σκοπού του νόμου. Τούτο δε διότι: (α) Όσον αφορά στη γραμματική ερμηνεία του νόμου, προκύπτει σαφώς, με βάση τη ρητή διάταξη του άρθρου 26 παρ. 5 του ν. 3299/2004, η οποία, άλλωστε, ως εν ευρεία εννοία φορολογική, πρέπει να ερμηνεύεται στενά, ότι το αφορολόγητο αποθεματικό της απαλλαγής υπολογίζεται με βάση τα καθαρά κέρδη που δηλώνονται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, αφαιρουμένων συγκεκριμένων ποσών (απαλλασσόμενων της φορολογίας εισοδήματος κερδών, κρατήσεων για σχηματισμού τακτικού αποθεματικού, κερδών που διανέμονται πραγματικά ή αναλαμβάνονται από μετόχους), στα οποία δεν περιλαμβάνονται οι ζημιές προηγούμενων ετών, όπως αναληθώς έκρινε ο έλεγχος.

Και ναι μεν με βάση το άρθρο 45 του ν. 2190/1920 οριζόταν ότι «Καθαρά κέρδη της εταιρείας είναι τα προκύπτοντα μετά την αφαίρεσιν εκ των πραγματοποιηθέντων ακαθαρίστων κερδών παντός εξόδου, πάσης ζημίας, το κατά το νόμον αποσβέσεων και παντός άλλου εταιρικού βάρους», ωστόσο η ανωτέρω διάταξη, η οποία άλλωστε ήταν σε γνώση του νομοθέτη κατά τη θέσπιση του ν. 3299/2004, ως μη φορολογική, δεν εφαρμόζεται εν προκειμένω, δεδομένου ότι ο νομοθέτης του ν. 3299/2004 δεν παραπέμπει ρητά σε αυτή (αν και τη γνωρίζει). (β) Από πλευράς τελολογικής, άλλωστε, ερμηνείας των διατάξεων του ν. 3299/2004, όπως ήδη προαναφέρθηκε, η προβλεπόμενη στον ν. 3299/2004 φοροαπαλλαγή, δεν αποτελεί αμιγή φορολογική απαλλαγή νομικού προσώπου, αλλά δίδεται ως επιχορήγηση - κρατική ενίσχυση - κίνητρο, για τη διενέργεια μιας επένδυσης. Συνεπώς η ανωτέρω φοροαπαλλαγή δεν θα μπορούσε να φαλκιδεύεται - περιορίζεται, στην περίπτωση επιχειρήσεων που για όλως συμπτωματικά κριτήρια έτυχε να εμφανίζουν ζημιές σε προηγούμενα έτη, καθώς με τον τρόπο αυτό ακυρώνεται στην ουσία της η εφαρμογή των σχετικών κινήτρων, καθώς η ενισχυόμενη επενδυτική δαπάνη, η οποία όφειλε να τύχει ενίσχυσης με βάση φορολογική απαλλαγή, που αναλογεί σε αυτή, ουσιαστικά δεν ενισχύεται, παρότι η εταιρεία τυγχάνει απολύτως συνεπής και συμμορφώνεται πλήρως με βάση τις διατάξεις του ν. 3299/2004, δια της επίκλησης παντελώς διάφορων νομοθετικών διατάξεων, ήτοι διατάξεων της εμπορικής νομοθεσίας, που δεν σχετίζονται με τον επενδυτικό ν. 3299/2004.

Με τον τρόπο αυτό δεν ικανοποιείται, βεβαίως, ο σκοπός του νόμου, αλλά αντίθετα φαλκιδεύεται η ενίσχυση σε επιχειρήσεις, οι οποίες μάλιστα, λόγω ζημιών, έχουν μεγαλύτερη ανάγκη λήψης της, προκειμένου να βελτιώσουν τη ρευστότητα και να ανακάμψουν.

**Πρέπει δε να σημειωθεί ότι με την πρόσφατη απόφαση του το ΣτΕ (ΣτΕ 730/2023), η οποία αφορά σε απολύτως συναφές νομικό ζήτημα και δη στην απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος υπεραξίας, από την πώληση ακινήτου επιχείρησης σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης, με βάση τις διατάξεις του επενδυτικού Νόμου 3220/2004, υπό την προϋπόθεση της διατήρησης του ποσού της υπεραξίας στην εταιρεία δια του σχηματισμού ιδιαίτερου λογαριασμού αφορολόγητου αποθεματικού, κρίθηκε ότι η προϋπόθεση της διατήρησης του ποσού της υπεραξίας δια του σχηματισμού ιδιαίτερου λογαριασμού αφορολόγητου αποθεματικού (που προβλέπει ο φορολογικός νόμος) συνιστά τη μόνη και αυτοτελή προϋπόθεση, ενώ δεν βρίσκουν εφαρμογή προϋποθέσεις τιθέμενες από λοιπές μη φορολογικές διατάξεις, οι οποίες θα οδηγούσαν στη φορολόγηση της υπεραξίας φαλκιδεύοντας τον επιδιωκόμενο από τον νομοθέτη σκοπό. Ιδιαίτερη μνεία πρέπει να γίνει στις εξής σκέψεις της άνω απόφασης:**

**«Σκ. 5:** Επειδή, σκοπός των προπαρατεθεισών διατάξεων της περ. ζ της παρ. 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ, οι οποίες προσετέθησαν με το άρθρο 6 παρ. 1 του ν. 3220/2004, ήταν να καταστεί ελκυστικός ο νεοπαγής, κατά τον χρόνο θέσπισης της εν λόγω ρύθμισης, θεσμός της χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτων (άρθρο 11 ν. 2367/1995, Α' 261, βλ. και αιτιολογική έκθεση αυτού) και δη υπό τη μορφή της πώλησης και επαναμίσθωσης αυτών (sale and lease back, άρθρο 27 ν. 2682/1999, Α' 16, βλ. και αιτιολογική έκθεση οικείας τροπολογίας), δια της ενθάρρυνσης της επιχειρηματικής πρακτικής σύναψης συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτων που η επιχείρηση έχει προηγουμένως μεταβιβάσει στις εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης διατηρώντας έτσι τη χρήση και συνεχίζοντας την εκμετάλλευση και αξιοποίηση αυτών για τις λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης, η εν λόγω πρακτική συμβάλλει παράλληλα στην απόκτηση ρευστότητας από την πλευρά της επιχείρησης και εν τέλει στην ενίσχυση της επιχειρηματικότητας. Για την προώθηση των παραπάνω σκοπών προβλέφθηκε, μεταξύ άλλων φορολογικών κινήτρων, η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος υπεραξίας η οποία προσδιορίζεται συγκεκριμένα ως η προκύπτουσα από την πώληση ακινήτου επιχείρησης σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης υπό την προϋπόθεση της διατήρησης του ποσού της υπεραξίας στην εταιρεία δια του σχηματισμού ιδιαίτερου λογαριασμού αφορολόγητου αποθεματικού. Την εν λόγω δε προϋπόθεση ο νομοθέτης, τελώντας σε γνώση των ορισμών της κείμενης εμπορικής νομοθεσίας και των τιθέμενων σε αυτήν προϋποθέσεων σχηματισμού αποθεματικών, θέσπισε με τις ως άνω ειδικές φορολογικές διατάξεις ως μόνη και αυτοτελή. Αντίθετα δεν βρίσκουν εφαρμογή προϋποθέσεις τιθέμενες από λοιπές μη φορολογικές διατάξεις της εμπορικής νομοθεσίας (πρβλ. ΣτΕ 7μ. 3633/1984. 619/1998, 1017/1999. ΣτΕ 119/1967. 4313/1986. 2523/1991. 3590-3594/2001. 1458/2007), οι οποίες θα οδηγούσαν κατ' ουσίαν στη φορολόγηση της παραπάνω υπεραξίας (δια του συμψηφισμού της προς ζημίες εμφανιζόμενες στην καθαρή θέση του ισολογισμού φαλκιδεύοντας έτσι τον επιδιωκόμενο από τον νομοθέτη σκοπό.»

**«Σκ.7.** Επειδή, με τον μοναδικό (βλ. επόμενη σκέψη) λόγο αναιρέσεως προβάλλεται ότι η παραπάνω κρίση της αναιρεσιβαλλομένης εξηνέχθη κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των άρθρων 6 παρ. 1 του ν. 3220/2004, 44α, 45 και 42δ του κ.ν. 2190/1920 (Α' 144) και 1 παρ. 4.1.301-4.1.302 του π.δ. 1123/1980. Κατά το αναιρεσείον το άρθρο 6 παρ. 1 του ν. 3220/2004 θέτει ως προϋπόθεση της φορολογικής απαλλαγής τον σχηματισμό αφορολόγητου αποθεματικού, όπως η έννοιά του προσδιορίζεται και ερμηνεύεται κατά τις διατάξεις των κ.ν. 2190/1920 και π.δ. 1123/1980, και,

συνεπώς, την επάρκεια των κερδών μετά την αφαίρεση των βαρών της επιχείρησης, όπως οι λογιστικές ζημιές προηγούμενων χρήσεων, μολονότι δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, καθώς και ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στην ένδικη χρήση. Έτσι, όπως υποστηρίζει, δεν τίθεται ζήτημα ανεπίτρεπτης προσθήκης νέας προϋπόθεσης με εγκύκλιο (ΠΟΛ 1022/2004) ούτε παραβίασης της αρχής της αυτονομίας και της στενής ερμηνείας φορολογικής διάταξης. Εν προκειμένω, κατά το αναιρεσείον, τα προς διάθεση κέρδη σύμφωνα με τον πίνακα αποτελεσμάτων της αναιρεσίβλητης, ανέρχονταν σε 767.660,96 ευρώ, ύψος το οποίο δεν μπορούσε να υπερβεί το αφορολόγητο αποθεματικό, μετά δε και την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος δεν απέμενε υπόλοιπο και, συνεπώς η αναιρεσίβλητη δεν είχε δικαίωμα σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου ενόψει του άρθρου 53 παρ. 3 του π.δ. 18/1989 διατυπώνεται βασίμως ο ισχυρισμός ότι επί του τιθέμενου με αυτόν νομικού ζητήματος δεν υφίσταται νομολογία. Σύμφωνα, όμως, με όσα έγιναν δεκτά στη σκέψη 5, ο λόγος είναι απορριπτέος ως αβάσιμος».

Επί της ουσίας η απόφαση αυτή του ΣτΕ, η οποία έκρινε επί απολύτως όμοιων πραγματικών περιστατικών και νομικών ζητημάτων (ήτοι κατά πόσο για τον σχηματισμό αφορολόγητου αποθεματικού επενδυτικού νόμου από τα καθαρά κέρδη χρήσης, με σκοπό τη λήψη φοροαπαλλαγής, αφαιρούνται οι ζημιές προηγούμενων ετών), καθιστά ανίσχυρο το με αριθ.πρωτ: ΔΕΑΦ Β ..... ΕΞ 2016 έγγραφο και υποχρεώνει τη φορολογική διοίκηση στο να «αρκεστεί στην ανάγνωση του επενδυτικού νόμου όσον αφορά στις προϋποθέσεις απαλλαγής του σχετικού αποθεματικού. Αν, συνεπώς, σχηματίστηκε το σχετικό αποθεματικό, πληρούται η προϋπόθεση του επενδυτικού νόμου για την απαλλαγή και δεν δύναται η φορολογική διοίκηση να θεωρήσει ότι το αποθεματικό δεν έπρεπε να είχε σχηματιστεί, με βάση άλλη πρόβλεψη/νομοθεσία (βλ. εμπορική νομοθεσία) και στην βάση αυτού του επιχειρήματος να επιβάλει φόρο εισοδήματος.

Σημειωτέον δε ότι με το με αρ. 2642/2017 Πρακτικό Γνωμοδότησης της Ολομέλειας του ΝΣΚ, τούτο γνωμοδότησε, στα πλαίσια ερωτήματος που τέθηκε ενώπιόν του, ως προς την έκταση εφαρμογής σχετικής απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας μεταξύ άλλων τα εξής: «Είναι αληθές ότι οι αποφάσεις του ΣτΕ, όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας, δεσμεύουν μόνον τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν και προκειμένου επί του Δημοσίου ως διαδίκου, υποχρέωση της διοίκησης σε συμμόρφωση έναντι του νικήσαντος διαδίκου [άρθρα 95, παρ. 5 Συντάγματος, 197, 198 ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας - Κ.Δ.Δ.), 1 Ν. 3068/2002], χωρίς να υποχρεώνουν τη Διοίκηση σε γενική εφαρμογή τους, τούτέστιν και επί υποθέσεων στις οποίες απαντώνται τα επιλυθέντα ίδια νομικά ζητήματα στο πλαίσιο ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας.....Επομένως, στην υπό κρίση περίπτωση, σε συνέχεια της ανωτέρω απόφασης του ΣτΕ, που παρουσιάζει ταυτότητα νομικών ζητημάτων και πραγματικών περιστατικών, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι δεν είναι δυνατό να τίθενται προϋποθέσεις σχηματισμού αποθεματικού οι οποίες δεν ορίζονται στον εφαρμοστέο νόμο (ν. 3299/2004), αλλά ορίστηκαν δυνάμει άλλου νόμου ακόμη δε περισσότερο δυνάμει μιας απόφασης/εγγράφου της διοίκησης (έγγραφο ΔΕΑΦ Β 1110127 ΕΞ 2016/8.7.2016).

Επίσης ενώπιον της υπηρεσίας σας προσκομίζουμε και προγενέστερη με αρ. Υπ Οικ Δ12Β 1096058 απάντηση του Υπουργείου Οικονομικών (έτους 2012), η οποία αφορά στον σχηματισμό αφορολόγητου αποθεματικού για τη διενέργεια εκπώσεις με βάση τον ν. 1892/1990 σε περίπτωση σωρρευμένων ζημιών προηγούμενων ετών.

Με βάση την ανωτέρω απάντηση και σε αντίθεση με το έγγραφο που επικαλείται ο έλεγχος, κρίθηκε ότι: «7. Από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και δεδομένου ότι οι διατάξεις του ν. 1892/1990 περί σχηματισμού αφορολογήτων εκπώσεων δεν διαφέρουν από τις αντίστοιχες διατάξεις του ν. 1262/1982, συνάγεται ότι στην περίπτωση που από τα βιβλία της εταιρείας προκύπτει ζημία λογιστική, ενώ από την υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους φορολογητέα κέρδη, η εν λόγω εταιρεία υποχρεούται να ενεργήσει αφορολόγητες εκπώσεις του νόμου αυτού, κατ' ανάλογη εφαρμογή των όσων έχουν γίνει δεκτά με την αριθ. ....../...../27.7.1990 διαταγή μας και περαιτέρω η εμφάνιση του σχηματισθέντος αποθεματικού σε θεωρημένο βιβλίο είναι αρκετή για την αναγνώρισή του, εφόσον συντρέχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις του Ν. 1892/1990.»

**Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, συνάγεται ότι ο έλεγχος, σε αντίθεση με τις Αρχές της Νομιμότητας, της Ασφάλειας Δικαίου και της Δικαιολογημένης Εμπιστοσύνης προς τη Διοίκηση, με επίκληση αντιφατικών εγγράφων που αναιρούνται από άλλα έγγραφα της ίδιας φορολογικής Αρχής (κατά τα αναφερόμενα ανωτέρω), προχωρώντας σε έναν υπολογισμό αντίθετο προς τις προβλέψεις της εφαρμοστέας νομοθετικής διάταξης (άρθρο 5 παρ. 26 ν. 3299/2004), την οποία μάλιστα επικαλείται ρητώς, κατέληξε στο εσφαλμένο συμπέρασμα ότι η εταιρεία δύναται να σχηματίσει αφορολόγητο αποθεματικό μόνον ως προς το ποσό των 524.307,65 ευρώ.**

.....  
Επισημαίνεται ότι οποιαδήποτε υποχρέωση του φορολογούμενου θα πρέπει να ερμηνεύεται υπό το πρίσμα των αρχών της νομιμότητας, της χρηστής διοίκησης, της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου και του κράτους δικαίου. Συνεπώς, η επίμαχη διάταξη (παράγραφος 26 του άρθρου 5 του νόμου 3299/2004) θα πρέπει να υπαχθεί σε στενή και συντηρητική ερμηνεία υπό το πρίσμα των ανωτέρω αρχών ώστε να αποτρέπονται φαινόμενα καταστρατήγησής της.

.....  
Εν προκειμένω, ουδεμία υποχρέωση υπολογισμού του αφορολόγητου αποθεματικού κατά τον τρόπο που αναφέρει ο έλεγχος συνάγεται ούτε δύναται να συναχθεί από την εφαρμοστέα διάταξη του ν. 3299/2004 της οποίας το περιεχόμενο είναι σαφές και ανεπίδεκτο ερμηνείας. Ενδεικτικό μάλιστα του ορθού χειρισμού στον οποίο προέβη η εταιρεία μας, είναι και το γεγονός ότι η ίδια η φορολογική δήλωση (Έντυπο Ν) του οικείου έτους δεν παρέχει καμία τέτοια δυνατότητα.

Επομένως, ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι συνέτρεχε σχετική υποχρέωση της εταιρείας -πράγμα που αρνείται καταφανώς η εταιρεία- η τελευταία δεν είχε καμία τέτοια δυνατότητα, αφού με βάση το έντυπο Ν του έτους 2017 που προσκομίζεται ενώπιον της υπηρεσίας σας δεν υπάρχει σχετικό πεδίο (κωδικός) προς συμπλήρωση. Από αυτό δε και μόνον καθίσταται έτι σαφέστερη η πρακτική αδυναμία της «συμμόρφωσης» της εταιρείας προς τον ενδεδειγμένο κατά την κρίση του παρόντος ελέγχου χειρισμό και κατ' επέκταση η νόμω αβάσιμη κι εσφαλμένη κρίση του ελέγχου.

**Συνοψίζοντας, κατά την κρίση της εταιρείας, η θέση του Ελέγχου είναι εσφαλμένη διότι:**

Η εταιρεία κατ' ορθή εφαρμογή της παραγράφου 26 του άρθρου 5 του νόμου 3299/2004, με βάση την ορθή (στενή) γραμματική και τελεολογική ερμηνεία του (ως υποχρεούτο) προχώρησε σε υπολογισμό και σχηματισμό του υπό εξέταση αποθεματικού, χωρίς να αφαιρέσει ζημίες προηγούμενων χρήσεων.

Το αφορολόγητο αποθεματικό της απαλλαγής που προβλέπει ο νόμος 3299/2004 και ελέγχθηκε εν προκειμένω, υπολογίζεται με βάση τα καθαρά κέρδη από τα οποία δεν αφαιρούνται / συμψηφίζονται ζημιές προηγούμενων ετών, όπως εσφαλμένα υπολογίστηκε από τον έλεγχο.....

Η εταιρεία εναλλακτικά θα μπορούσε να συμψηφίσει τις όποιες ζημιές με την μεγάλη καθαρή θέση της του έτους 2016 μειώνοντας το μετοχικό κεφάλαιο της κι εν συνεχεία αφού πλέον δεν θα είχε καθόλου ζημιές να προβεί στο σχηματισμό του αφορολόγητου αποθεματικού από τα κέρδη του έτους 2017 τα οποία φορολογήθηκαν στην οικεία χρήση και υπερέβαιναν το ποσό του αποθεματικού που σχηματίστηκε. Ωστόσο, ένας τέτοιος χειρισμός δεν ήταν υποχρεωτικός αφού σύμφωνα με την εφαρμοστέα νομοθεσία, όπως αναλύθηκε ανωτέρω, ο σχηματισμός του υπό κρίση αποθεματικού προβλέπεται από τα καθαρά κέρδη. Επομένως, η εταιρεία δίχως αμφιβολία διέθετε επάρκεια τόσο λογιστικών όσο και φορολογικών κερδών και η θέση του ελέγχου ότι δεν ήταν επαρκή τα κέρδη της εταιρείας για το σχηματισμό του αφορολόγητου αποθεματικού διότι έπρεπε τα καθαρά κέρδη να συμψηφιστούν προηγουμένως με τις ζημιές της προηγούμενης χρήσης είναι έτι περαιτέρω αβάσιμος και αντίθετος στο νόμο.

Κατόπιν των ανωτέρω, μπορεί να συναχθεί ότι η εταιρεία νομίμως σχημάτισε αφορολόγητο αποθεματικό συνολικού ύψους 8.241.856,35 ευρώ κι εξέπεσε το σχετικό ποσό λαμβάνοντας την δικαιούμενη φορολογική ωφέλεια. Οποιαδήποτε δε αντίθετη ερμηνεία αντίκειται τόσο στο σαφές γράμμα του νόμου όσο και στο πνεύμα / σκοπό του που είναι να παράσχει φορολογικά κίνητρα και ωφέλεια σε όσους υπάγονται σε αυτόν.

Επομένως, ο έλεγχος έσφαλε κατά το μέρος που προσέθεσε στα φορολογικά κέρδη της εταιρείας το ποσό των 7.717.548,59 ευρώ και η σχετική κρίση του θα πρέπει να ανακληθεί – ακυρωθεί».

**Επειδή, στην από 04.01.2024 έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί της ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρονται μεταξύ άλλων τα εξής (σελ. 26-28):**

«Ι. Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι, οι ισχύουσες διατάξεις του άρθ. 5 παρ. 26 του ν. 3299/2004 δεν προβλέπουν ρητά ως προϋπόθεση την αφαίρεση ζημιών προηγούμενων χρήσεων προκειμένου να προσδιορισθεί η επάρκεια ή μη υπολοίπου κέρδους για το σχηματισμό αφορολόγητου αποθεματικού, κρίνεται εσφαλμένη καθώς έχουν δοθεί σχετικές διευκρινήσεις με την με αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΕΑΦ Β .....** **ΕΞ 2016** έγγραφο της (Γ.Γ.Δ.Ε.), που τελούσε σε γνώση της προσφεύγουσας και ειδικότερα: «Τα νομικά πρόσωπα που εμφάνιζαν συσσωρευμένες λογιστικές ζημιές προηγούμενων χρήσεων που υπερκάλυπταν τα λογιστικά κέρδη της τρέχουσας χρήσης τους δεν μπορούσαν να σχηματίσουν αφορολόγητο αποθεματικό του ν. 2601/1998, καθόσον ήταν αδύνατη η εμφάνιση του σχετικού αποθεματικού στα βιβλία τους (σχετικά τα με αριθ...../16.5.2005 και ...../13.10.2005 έγγραφά μας). Ενόψει των ανωτέρω, τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που εμφανίζουν συσσωρευμένες λογιστικές ζημιές προηγούμενων χρήσεων που υπερκαλύπτουν τα λογιστικά κέρδη του τρέχοντος φορολογικού έτους, δεν δύνανται να σχηματίσουν αφορολόγητο αποθεματικό του ν. 3299/2004 κατά το έτος αυτό, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παράγραφο 4 της παρούσας. Κατά συνέπεια, προϋπόθεση καταχώρησης στον αντίστοιχο κωδικό 045 του εντύπου Ν ποσών αφορολόγητου αποθεματικού του ν. 3299/2004 είναι όχι μόνο να εμφανίζονται ποσά στον κωδικό 016 «Φορολογικά κέρδη χρήσης» με βάση όσα είχαν αναφερθεί και στην ΠΟΛ.1070/6.6.2016 εγκύκλιό μας, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2015, αλλά θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και οι τυχόν λογιστικές ζημίες παρελθουσών χρήσεων. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τη συμπλήρωση των κωδικών 046 «Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 1892/1990» και 044 «Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 2601/1998».

II. Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παράγραφος 2 του ν.4987/2022, «οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν».

III. Επί πλέον τα αφορολόγητα αποθεματικά σχηματίζονται πάντα από υπαρκτά λογιστικά κέρδη που εμφανίζονται στα λογιστικά αρχεία των επιχ/σεων, αφαιρουμένων από αυτά (κερδών που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, κρατήσεις για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και κέρδη της χρήσης που διανέμονται ή αναλαμβάνονται από τους εταίρους ή τον επιχειρηματία) πόσο δε μάλλω από ανύπαρκτο υπόλοιπο κερδών ή από μη επαρκές υπόλοιπο. Δεν θα μπορούσε να εμφανιστεί στα λογιστικά αρχεία καμιάς επιχείρησης αφορολόγητο αποθεματικό από λογιστικά κέρδη που δεν υπάρχουν ή δεν επαρκούν για το σχηματισμό του. Ως εκ τούτου, ορθά ο έλεγχος απέρριψε το επίμαχο ποσό των 7.717.548,59€ προς έκπτωση από τα κέρδη του φορολογικού έτους 2017, εφαρμόζοντας τις οριζόμενες διατάξεις της παραγράφου 28 του άρθρου 5 του Ν. 3299/2004 περί σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού, σε συνδυασμό με το με αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1110127 ΕΞ 2016 έγγραφο της (Γ.Γ.Δ.Ε.), το οποίο είναι δεσμευτικό ως προς την εφαρμογή του και σε γνώση της προσφεύγουσας».

**Επειδή**, ορθώς ο έλεγχος αναφέρει ότι η φορολογική αρχή δεσμεύεται από το ΔΕΑΦ Β 1110127 ΕΞ 2016 έγγραφο: «Οδηγίες σχετικά με την καταχώρηση των αφορολόγητων αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων στο έντυπο Ν», ο δεύτερος προβαλλόμενος λόγος δεν μπορεί να γίνει δεκτός.

#### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ (Επικουρικά στον 1ο και 2ο)**

**Επειδή**, στην υπ' αριθ. ....../29.12.2023 ενδικοφανή προσφυγή αναφέρονται μεταξύ άλλων τα εξής (σελ. 34-37):

«Η προσβαλλόμενη, με αριθμό ..... και ημερομηνία έκδοσης 29.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (φορολογικού έτους 2017), όπως συνοδεύεται από την από 29.11.2023 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος με ID έκθεσης: ....., τυγχάνει ακυρωτέα, καθόσον ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αναποδείκτως, και πάντως, με ανεπαρκή, ελλιπή και αντιφατική αιτιολογία απέρριψε τους πλήρως αιτιολογημένους και βάσιμους ισχυρισμούς της εταιρείας...»

**Επειδή**, στην από 04.01.2024 έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί της ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής (σελ. 29-30):

«Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί λανθασμένης νομικής βάσης καταλογισμού της λογιστικής διαφοράς, έλλειψης αιτιολογίας, εσφαλμένου, αυθαίρετου, αναπόδεικτου και αβάσιμου χαρακτηρισμού, νομικής και ουσιαστικής αβασιμότητας αναφέρουμε ότι

Η σχετική έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, στηρίχτηκε και συντάχθηκε με βάση τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων που τήρησε η προσφεύγουσα στις ελεγχόμενες φορ. περιόδους. Οι ελεγκτικές επαληθεύσεις διενεργήθηκαν σύμφωνα με τις οριζόμενες φορολογικές διατάξεις, όλες οι διαπιστώσεις και οι προκύψασες διαφορές στηρίχθηκαν αποκλειστικά στην φορολογική νομοθεσία και

τις ερμηνευτικές εγκυκλίους που εκδόθηκαν αιτιολογώντας τες επαρκώς εμπεριστατωμένα και με σαφήνεια. Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας τόσο στο υπόμνημα που υπέβαλλε όσο και στην ενδικοφανή προσφυγή αναγνώστηκαν επιμελώς από τον έλεγχο και μέρος αυτών έχει γίνει αποδεκτό όπως αναφέρεται στην έκθεση.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί περί του αντιθέτου που αναπτύσσονται από μέρους της είναι αόριστοι νόμω αβάσιμοι και αναπόδεικτοι και γι' αυτό δεν γίνονται αποδεκτοί».

**Επειδή**, ως αναλύθηκε παραπάνω ο 1<sup>ος</sup> και 2<sup>ος</sup> ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται απορριπτός, ο τρίτος επικουρικά προβαλλόμενος λόγος δεν γίνεται δεκτός.

#### **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 4ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ**

Ως προς την ενδοομιλική συναλλαγή έτους 2017 που αφορά παραχώρηση **άδειας χρήσης πνευματικού δικαιώματος** (σελ. 107 έκθεσης ελέγχου) συνολικής αξίας **29.574,70 ευρώ**, ο έλεγχος απέρριψε το δείγμα συγκρίσιμων στοιχείων που επέλεξε η προσφεύγουσα προς αιτιολόγηση των πορισμάτων του φακέλου τεκμηρίωσης.

Συγκεκριμένα ο έλεγχος προέβη σε νέα αναζήτηση για συμβάσεις παραχώρησης σημάτων στη βάση ..... (έκδοση 99 - Ιούνιος 2018) με την ακόλουθη αιτιολογία

«...η ΠΟΛ 1142/2015 στην παρ. 7α, αναφέρει πως:

7. Όσον αφορά στις ελεγκτικές πρακτικές σχετικά με τη χρήση τράπεζας πληροφοριών, την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων και την αποδεκτή μέθοδο καθορισμού των ενδοομιλικών συναλλαγών επισημαίνονται τα ακόλουθα:

α. Σύμφωνα με το Κεφάλαιο Ζ' της ΠΟΛ.1097/9.4.2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την ΠΟΛ.1144/15.5.2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, προκειμένου για την άντληση συγκριτικών στοιχείων μπορεί να χρησιμοποιηθεί οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων της. Συνεπώς, εφόσον η υπόχρεη επιχείρηση χρησιμοποιήσει δεδομένα τα οποία δεν άντλησε από αναγνωρισμένη τράπεζα πληροφοριών, αυτά δεν θα απορρίπτονται εκ προοιμίου από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, αλλά θα ελέγχονται για την αξιοπιστία τους....»

Σύμφωνα με τα παραπάνω

-Τα στοιχεία που επέλεξε η εταιρεία έπρεπε κατ' αρχήν να είχαν ελεγχθεί για την **αξιοπιστία τους με συγκεκριμένες αναφορές σε διαπιστώσεις** βάσει των οποίων αυτά κρίθηκαν ακατάλληλα, ως άλλωστε ο έλεγχος έπραξε κατά την εξέταση των λοιπών ενδοομιλικών συναλλαγών (βλ. απόρριψη των εταιρειών ..... σελ. 45-46 και 62 της έκθεσης ελέγχου)

-Ο έλεγχος **δύναται να προβεί σε αναζήτηση στοιχείων σε άλλη βάση δεδομένων μόνο αν διαπιστωθεί ότι ο ελεγχόμενος χρησιμοποίησε μη αναγνωρισμένη βάση δεδομένων.**

Επειδή στην υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται ότι η Royalty Stat (βάση δεδομένων την οποία χρησιμοποίησε):

«...είναι ένα ευρέως γνωστό εργαλείο για την εύρεση συγκρίσιμων ποσοστών δικαιωμάτων εκμετάλλευσης και την αποτίμηση άυλων περιουσιακών στοιχείων. Αποτελείται από συμβάσεις από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς των Η.Π.Α (SEC). Κάθε ποσοστό δικαιωμάτων που αναφέρεται στη ..... συνοδεύεται από την πραγματική συμφωνία, έτσι ώστε να μπορούν να αναλυθούν οι πλήρεις όροι της συναλλαγής, καθώς και η υποκείμενη αρχειοθέτηση ....., στοιχεία που μπορεί να είναι χρήσιμα για την λήψη υποκείμενων πληροφοριών. Η ..... επιτρέπει αναζητήσεις μέσω του ..... κώδικα, τα ονόματα του δικαιιοπαρόχου και του δικαιοδόχου, μέσω περιγραφής των παραχωρούμενων άυλων,

ποσοστών δικαιωμάτων και τη βάση, τη διάρκεια, το έδαφος, τη βιομηχανία και άλλες πληρωμές πέραν των δικαιωμάτων.

Ως εκ τούτου, η εν λόγω βάση είναι πλήρως αξιόπιστη και αποδεκτή, περιέχει μεγαλύτερο πλήθος δυνητικά συγκρίσιμων συμβάσεων και για τον λόγο αυτόν επιλέχθηκε, γεγονός που αποδεικνύεται και από το γεγονός ότι ενώ ο έλεγχος δημιούργησε νέο δείγμα με παρόμοια (και όχι ίδια κριτήρια όπως αναφέρει στην έκθεση μερικού ελέγχου) στην βάση ..... το τελικό δείγμα δυνητικά συγκρίσιμων συμβάσεων στο οποίο κατέληξε ήταν **σημαντικά μικρότερο** (ήτοι **21** συμβάσεις) έναντι του δείγματος που προέκυψε από την χρήση της ..... (ήτοι **50** συμβάσεις) εφαρμόζοντας και πιο συντηρητικά κριτήρια, όπως την εφαρμογή βήματος εξαίρεσης συμβάσεων μεταξύ συνδεδεμένων μερών, ή την εξαίρεση συμβάσεων που αφορούσαν υπό-αδειοδότηση (sublicensing) κριτήρια που είχαν εφαρμοστεί στην ..... Ως εκ τούτου, το τελικό δείγμα από τη χρήση της βάσης δεδομένων Royalty Stat θεωρείται πιο αξιόπιστο δεδομένου ότι ο αριθμός των συγκρίσιμων συμβάσεων (ήτοι 9) παρέχει τη δυνατότητα και της εφαρμογής των στατιστικών μεθόδων όπως αυτές αναφέρθηκαν ανωτέρω, στην προκειμένη περίπτωση ο υπολογισμός ενδοτεταρτημοριακού εύρους, η οποία είναι σύμφωνη και με τα όσα ορίζονται στην ελληνική νομοθεσία, και εξαλείφουν τις όποιες διαφορές σε επίπεδο συγκρισιμότητας των εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων όπως αυτό αναφέρεται στην παρ. 3.57 των οδηγιών του ΟΟΣΑ. Ως εκ τούτου, δύναται να θεωρηθεί, ότι τα αποτελέσματα της μεθοδολογίας και της βάσης δεδομένων που χρησιμοποίησε η Εταιρεία είναι **πιο αξιόπιστα** έναντι δείγματος 3 συγκριτικών συμβάσεων.

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι για το φορολογικό έτος 2015 όπου η εν λόγω συναλλαγή λάμβανε χώρα μεταξύ της Εταιρείας μας και της ..... οι αρμόδιες αρχές των Η.Π.Α. πραγματοποίησαν έλεγχο στην τελευταία και αποφάσισαν πως το ποσοστό επί των καθαρών πωλήσεων θα πρέπει να μειωθεί από 9% σε 7%. Η Εταιρεία προς συμμόρφωση με τις φορολογικές αρχές αποφάσισε την τροποποίηση αναδρομικά και για τις προηγούμενες χρήσεις. Οι εν λόγω συναλλαγές αναμορφώθηκαν στα αποτελέσματα της εταιρίας για το 2016 και ως εκ τούτου έκτοτε οι αντισυμβαλλόμενες εφαρμόζουν την τιμολογιακή πολιτική την οποία του επέδειξαν οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ....»

**Επειδή** ο έλεγχος δεν κάνει καμία αναφορά στην αξιοπιστία της βάσης δεδομένων .....

**Επειδή** τα όσα αναφέρει η εταιρεία περί της επάρκειας της αναζήτησης στην παραπάνω βάση δεδομένων κρίνονται ορθά.

**Επειδή** επιπλέον από έρευνα στο internet διαπιστώθηκε ότι η .....

-χαρακτηρίζεται ως η κορυφαία βάση δεδομένων για τη κρινόμενη συναλλαγή (άδεια χρήσης)

-είναι **εξειδικευμένη** αποκλειστικά στις συναλλαγές που αφορούν royalties (δικαιώματα) και license agreements (άδειες χρήσης)

**Επειδή** σύμφωνα με τα παραπάνω ο 4ος ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται βάσιμος και πρέπει να γίνει δεκτός.

## **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 5ο & 6ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ**

Και για τα δύο ελεγχόμενα έτη, η φορολογική αρχή απέρριψε τη μέθοδο τεκμηρίωσης της Εταιρείας με τη χρήση της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (.....) σχετικά με τις συναλλαγές

αγορών υλικών συσκευασίας και αναλώσιμων παραγωγής που πραγματοποίησε η Εταιρεία από τις εταιρείες ..... υποστηρίζοντας ότι τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία που αναζητήθηκαν από την ελεγχόμενη ήταν ελλιπή και μη συγκρίσιμα, εξαιτίας των διαφορών στις λειτουργίες που επιτελούνται και των κινδύνων που αναλαμβάνονται και εφάρμοσε την μέθοδο του Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής (.....) ως καταλληλότερη βάσει των διαθέσιμων στον έλεγχο στοιχείων.

#### **ΘΕΣΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ - ΠΕΜΠΤΟΣ ΛΟΓΟΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ:**

**Επειδή, στην υπ' αριθ. .... /29.12.2023 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι (σελ. 41-55):**

(α) «Στον Φάκελο Τεκμηρίωσης για τη χρήση 2017 που τέθηκε υπόψη του Ελέγχου προκειμένου να ελεγχθεί η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων εντοπίστηκαν εσωτερικά στοιχεία τιμών τα οποία κρίθηκαν αρκούντως συγκρίσιμα με τις ελεγχόμενες συναλλαγές τόσο με την ..... όσο και με την ..... Προκειμένου να καταλήξουμε στο εν λόγω συμπέρασμα, διενεργήθηκε σχετική ανάλυση όσον αφορά τον βαθμό συγκρισιμότητας των στοιχείων που εντοπίστηκαν προκειμένου να εξασφαλιστεί ότι ικανοποιούνται επαρκώς οι πέντε παράγοντες συγκρισιμότητας ανά περίπτωση των εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων που εντοπίστηκαν (βλ. σελ. 140-146 Φακέλου Τεκμηρίωσης). Σημειώνεται δε ότι στις περιπτώσεις όπου από την σχετική ανάλυση προέκυπταν διαφορές σε κάποιους από τους παράγοντες συγκρισιμότητας, όπως διαφορές στις επιτελούμενες λειτουργίες ή στους κινδύνους, αυτές εξομαλύνθηκαν με τη διενέργεια απαραίτητων προσαρμογών και συγκεκριμένα με την ομαδοποίηση των συσκευασιών που αφορούν προϊόντα αποκλειστικά της Εταιρείας και προορίζονταν μόνο για αυτή, σε κατηγορίες με συγκρίσιμα χαρακτηριστικά, κατασκευασμένα από το ίδιο υλικό, την εφαρμογή προσαρμογών συγκρισιμότητας με βάση τις διαφορές στις λειτουργίες που παρέχονται προς την Εταιρεία σε σχέση με αυτές που παρέχονται προς τρίτους πελάτες και την εφαρμογή προσαρμογών από πρόσθετα κόστη που προκύπτουν για τους κωδικούς που πωλούνται αποκλειστικά προς την Εταιρεία και επηρεάζουν την τιμή πώλησης σε σύγκριση με τους λοιπούς κωδικούς που πωλούνται σε τρίτους ανεξάρτητους πελάτες. Οι εν λόγω προσαρμογές αναλύονται επαρκώς και με σαφήνεια στον Φάκελο Τεκμηρίωσης που προσκομίστηκε τόσο στον Έλεγχο όσο και στην Υπηρεσία σας και συγκεκριμένα στην ενότητα της Οικονομικής Ανάλυσης της ελεγχόμενης συναλλαγής (βλ. σελ.140-146 του σχετικού Φακέλου).

Στο πλαίσιο των ανωτέρω, καθίσταται σαφές ότι εσφαλμένα ο Έλεγχος αναφέρει ότι τα συγκριτικά στοιχεία δεν ικανοποιούν τους παράγοντες συγκρισιμότητας, ενώ αγνοεί πλήρως τόσο την σχετική ανάλυση που έχει διενεργηθεί όσο και τις σχετικές προσαρμογές που έχουν διενεργηθεί από την Εταιρεία προκειμένου της εξάλειψης των διαφορών συγκρισιμότητας που εντοπίστηκαν και με σαφήνεια περιεγράφηκαν κατά την σχετική ανάλυση σύμφωνα με τα όσα αναφέρουν οι Κατ'ΟΟΣΑ περί κατάλληλων προσαρμογών (παρ. 3.47-3.54).

Πλέον των ανωτέρω, θα πρέπει να σημειωθεί ότι κατά το φορολογικό έτος 2017 η Εταιρεία διενήργησε συναλλαγές αγοράς υλικών συσκευασίας και με άλλες εταιρείες (όπως ενδεικτικά αναφέρεται η ..... και η ..... ) για την τεκμηρίωση των οποίων εφαρμόστηκε ακριβώς η ίδια μεθοδολογία με αυτήν που εφαρμόστηκε από την Εταιρεία για τις ελεγχόμενες συναλλαγές με τις ....., ήτοι η μέθοδος της ..... με τη χρήση όμοιων με των αμφισβητούμενων στην υπό εξέταση συναλλαγή συγκριτικών στοιχείων (ήτοι τιμές πώλησης όμοιων υλικών συσκευασίας από την ..... σε τρίτους ανεξάρτητους πελάτες). Και σε αυτήν την περίπτωση δεδομένου του βαθμού συγκρισιμότητας, όπως αυτός προέκυψε από την σχετική ανάλυση, διενεργήθηκαν σχετικές προσαρμογές με αυτές που διενεργήθηκαν στις υπό

αμφισβήτηση συναλλαγές με την ..... προκειμένου της εξάλειψης των εν λόγω διαφορών συγκρισιμότητας. Ο Έλεγχος, και στην προκειμένη περίπτωση (ήτοι στη συναλλαγή με την ..... κλπ) απορρίπτει τα εσωτερικά συγκριτικά και προβαίνει στην αξιολόγηση των συμπερασμάτων της Εταιρείας περί τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων εξετάζοντας την συνολική κερδοφορία των αντισυμβαλλόμενων εταιρειών, όπως αυτή προκύπτει από τις οικονομικές τους καταστάσεις χωρίς να κάνει τις απαραίτητες προσαρμογές καθώς για παράδειγμα στην περίπτωση της ..... η εταιρεία δεν προμηθεύει αποκλειστικά την Εταιρεία με υλικά συσκευασίας και συγκεκριμένα η συναλλαγή με την Εταιρεία καλύπτει μόλις το 12% των συνολικών πωλήσεων της ..... Την ίδια μεθοδολογία εφάρμοσε ο Έλεγχος σε όλες τις συναλλαγές αγοράς υλικών συσκευασίας της Εταιρείας αγνοώντας τα πραγματικά περιστατικά και καταλήγοντας σε συμπεράσματα που θα μπορούσαν να κριθούν ως μη αξιόπιστα. Σημειώνεται δε ότι στην Έκθεση Μερικού Ελέγχου αναφέρεται στις διαπιστώσεις του Ελέγχου ότι «*η τεκμηρίωση των συναλλαγών διενεργήθηκε με τη χρήση εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων από την ελεγχόμενη εταιρεία, στοιχεία τα οποία στα οποία δεν υπήρχε πρόσβαση της βάσης δεδομένων .....*». Τίθεται λοιπόν εύλογα το ερώτημα πως θα ήταν δυνατόν τα εν λόγω εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία τιμών να είναι διαθέσιμα στην βάση δεδομένων ....., καθώς αποτελεί δίδαγμα της κοινής πείρας και της επιχειρηματικής λογικής ότι οι τιμές πώλησης δεν δημοσιοποιούνται από τις επιχειρήσεις στο πλαίσιο του ανταγωνισμού, παρά μόνο σε περιπτώσεις που απαιτείται βάσει ισχύοντος κανονιστικού/ρυθμιστικού πλαισίου. Ως εκ τούτου, μοναδικός τρόπος του Ελέγχου να ελέγξει την αξιοπιστία των εν λόγω στοιχείων αποτελούσε το να ζητήσει πρόσθετες διευκρινίσεις και υποστηρικτικό υλικό επί των χρησιμοποιηθέντων συγκριτικών στοιχείων και της μεθοδολογίας που ακολουθήθηκε από την Εταιρεία.

Επομένως, ο Έλεγχος, προτού προβεί σε καθολική απόρριψη της ανάλυσης που προσκόμισε η Εταιρεία, όφειλε να την αξιολογήσει με δέουσα επιμέλεια και, εφόσον έκρινε αναγκαίο, να ζητήσει διευκρινίσεις ή/και πρόσθετες πληροφορίες επί της υπάρχουσας ανάλυσης. Ως προς αυτό, το Κεφάλαιο Η της Απόφασης ΠΟΛ. 1097/2014 (ΦΕΚ Β' 883/0904-2014) -όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1144/2014 (ΦΕΚ Β' 1374/29-05-2014)- αναφέρει ότι «*ο Φάκελος Τεκμηρίωσης θεωρείται μη πλήρης ή μη επαρκής εφόσον δεν έχει καταρτιστεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση, έχει ελλείψεις ως προς το περιεχόμενο ή περιλαμβάνει ανακριβείς πληροφορίες που καθιστούν ανέφικτες τις ελεγκτικές επαληθεύσεις ορθότητας υπολογισμού ή τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών και οι οποίες δεν θεραπεύονται από τις πρόσθετες πληροφορίες που παρέχονται στον έλεγχο....*

Άλλωστε βάση τις Κατευθυντήριες Οδηγίες ΟΟΣΑ, η εφαρμογή των οποίων προβλέπεται ρητά στις διατάξεις της, με κανονιστική ισχύ (λόγω δημοσίευσής της στο ΦΕΚ), ΠΟΛ. 1097/2014 προκύπτει ότι κατ' αρχήν προτιμώνται οι παραδοσιακές μέθοδοι (όπως η ΣΜΕΤ) έναντι των συναλλακτικών μεθόδων (όπως η TNMM που εφάρμοσε ο έλεγχος)....»

(β) «.....ως προς τον ισχυρισμό του Ελέγχου ότι οι εταιρείες ..... αποτελούν τα μέρη με την λιγότερο περίπλοκη λειτουργική ανάλυση, σημειώνουμε ότι όπως αναφέρεται και στον Φάκελο Τεκμηρίωσης που τέθηκε στη διάθεσή τόσο του Ελέγχου όσο και της Υπηρεσίας σας τόσο η ..... όσο και η ..... χαρακτηρίζονται ως παραγωγοί πλήρους ευθύνης, αναλαμβάνοντας τον κίνδυνο αποθέματος και τον κίνδυνο προγραμματισμού, καθώς και τον κίνδυνο που σχετίζεται με τις μεταβολές τιμών αγορών, ενώ τονίζεται ότι δεν λειτουργούν (παράγουν) κατ' ανάθεση της Εταιρείας.

Ως παραγωγοί πλήρους ευθύνης οι ..... αναλαμβάνουν όλες τις επιχειρηματικές και λειτουργικές δραστηριότητες που αφορούν την παραγωγή υλικών συσκευασίας. Ως παραγωγοί πλήρους ευθύνης αναλαμβάνουν στρατηγικές δραστηριότητες όπως: σχεδιασμό παραγωγής, σχεδιασμό παραγωγικών - εργοστασιακών χώρων και διαδικασιών παραγωγής, ανάπτυξη προδιαγραφών προϊόντος, έλεγχο ποιότητας και διασφάλιση ποιότητας διαδικασιών, έρευνα και ανάπτυξη ή ανάπτυξη προϊόντος, ανάπτυξη πολιτικής αγορών και προδιαγραφών υλικών, προγραμματισμό αποθεμάτων και προσδιορισμό επιχειρηματικής στρατηγικής.

Συνεπώς, οι παραγωγοί πλήρους ευθύνης υφίστανται τους κινδύνους που συνήθως σχετίζονται με αυτές τις δραστηριότητες (π.χ. κίνδυνος από φύρα αποθεμάτων) και απολαμβάνουν τα οφέλη από τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αναπτύσσονται κατά την εκτέλεση αυτών των δραστηριοτήτων (π.χ. τεχνολογία προϊόντος ή/και παραγωγής στο βαθμό που δεν αποκτάται από τρίτους, εμπορική επωνυμία - σήματα, φήμη για την ποιότητα του προϊόντος).

Επιπλέον, η Εταιρεία, στο πλαίσιο των υπό εξέταση συναλλαγών χαρακτηρίζεται ως τυπικός λήπτης των εν λόγω υλικών συσκευασίας τα οποία στη συνέχεια χρησιμοποιεί κατά την παραγωγή των τελικών της προϊόντων, χωρίς να αναλαμβάνει σχετικούς κινδύνους στο πλαίσιο της συναλλαγής αγοράς υλικών συσκευασίας.

Στο πλαίσιο των ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι οι αντισυμβαλλόμενες εταιρείες επιτελούν τις σημαντικότερες και πιο περίπλοκες λειτουργίες παραγωγής των εν λόγω υλικών συσκευασίας, ενώ αναλαμβάνουν και τους σχετικούς με αυτές κινδύνους, έναντι της Εταιρείας μας, κατά την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών.

Συνεπώς, ο Έλεγχος προχωράει εσφαλμένα και ανυπόστατα στην παραδοχή ότι, εφόσον οι πωλήσεις των εταιρειών ..... είναι στο σύνολο τους προς την Εταιρεία μας, οι πρώτες επιτελούν τις πιο απλές λειτουργίες, παραβλέποντας όχι μόνο τα όσα αναφέρει ο Φάκελος Τεκμηρίωσης, αλλά και την έλλειψη σχετικών συμβάσεων από τις οποίες να προκύπτει ένδειξη αποκλειστικότητας στην παροχή των υπηρεσιών. Συγκεκριμένα, το γεγονός ότι οι εταιρείες ....., επωμίζονται τον κίνδυνο των αποθεμάτων, τον κίνδυνο του προγραμματισμού που μπορεί να οδηγήσει σε κόστη αδράνειας και κάθε χρηματοοικονομικό, νομικό ή άλλο κίνδυνο που σχετίζεται με την εκτέλεση των εργασιών τους, σε συνδυασμό και με την έλλειψη κάποιας αποκλειστικότητας ως προς την παροχή των υπηρεσιών εφοδιαστικής αλυσίδας προς την Εταιρεία μας, καθιστά εκάστη αυτών ως ένα παραγωγό πλήρους κινδύνου / επιχειρηματία, ο οποίος δύναται να έχει όχι μόνο υψηλή κερδοφορία (άνω της διαμέσου), αλλά και ζημίες.

Ως εκ τούτου, καθίσταται σαφές ότι οι συνδεδεμένες εταιρείες ..... δεν είναι εκείνες που επιτελούν τις πιο απλές λειτουργίες σε σχέση με την Εταιρεία μας και, συνεπώς, εσφαλμένα επιλέχθηκαν από τον Έλεγχο ως ελεγχόμενα μέρη για την τεκμηρίωση της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων των υπό εξέταση συναλλαγών.

Περαιτέρω, από τις θέσεις του Ελέγχου προκύπτει ότι προβαίνει στον ίδιο ισχυρισμό και για τις λοιπές εταιρείες από τις οποίες η Εταιρεία προμηθεύεται υλικά συσκευασίας (.....), ότι δηλαδή και στις λοιπές συναλλαγές οι πωλήτριες εταιρείες επιτελούν τις λιγότερο σύνθετες λειτουργίες. Αυτό προκύπτει και από το γεγονός, ότι και σε αυτές τις περιπτώσεις προκειμένου της αξιολόγησης των αποτελεσμάτων της μεθοδολογίας που εφαρμόστηκε από την Εταιρεία, ο Έλεγχος προέβη σε υπολογισμό του συνολικού δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους επί συνολικού κόστους των εταιρειών αυτών αγνοώντας το γεγονός ότι οι πωλήσεις που πραγματοποιούν στην Εταιρεία καλύπτουν σχετικά μικρό μέρος του συνόλου των πωλήσεων τους και επομένως η χρήση του δείκτη κερδοφορίας επί των συνολικών αποτελεσμάτων δεν

αποτελεί τον πιο αξιόπιστο τρόπο για την εξαγωγή συμπερασμάτων αναφορικά με την τιμολογιακή πολιτική που εφαρμόζεται στις ενδοομιλικές συναλλαγές.»

(γ) «Περαιτέρω, σύμφωνα με την παράγραφο 2.86 των ΚατΟΟΣΑ (αναθεώρηση 2022), στις οποίες ευθέως παραπέμπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 50 του ν. 4172/2013, «έκτακτα και μη επαναλαμβανόμενη φύσης έξοδα ή έσοδα θα πρέπει γενικά να αποκλείονται από τον υπολογισμό του δείκτη περιθωρίου κέρδους». Ωστόσο, αυτό δεν ισχύει πάντοτε καθώς μπορεί να υπάρχουν καταστάσεις όπου θα ήταν σκόπιμο να συμπεριληφθούν ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε υπόθεσης, τις λειτουργίες και τους κινδύνους που αναλαμβάνονται από το ελεγχόμενο μέρος». Επιπλέον με την παράγραφο 2.78 των οδηγιών του ΟΟΣΑ, «Κόστος και έσοδα που δεν σχετίζονται με την υπό έλεγχο ελεγχόμενη συναλλαγή θα πρέπει να εξαιρούνται όταν επηρεάζουν ουσιαστικά τη συγκρισιμότητα με τις μη ελεγχόμενες συναλλαγές. Απαιτείται κατάλληλο επίπεδο επιμερισμού των οικονομικών δεδομένων του φορολογούμενου κατά τον προσδιορισμό ή τον έλεγχο του καθαρού κέρδους που κερδίζει από μια ελεγχόμενη συναλλαγή (ή από συναλλαγές που ομαδοποιούνται κατάλληλα σύμφωνα με τις οδηγίες στις παραγράφους 3.9-3.12). Επομένως, θα ήταν ακατάλληλο να εφαρμοστεί η μέθοδος καθαρού περιθωρίου συναλλαγής σε επίπεδο εταιρείας εάν η εταιρεία πραγματοποιεί μια ποικιλία διαφορετικών ελεγχόμενων συναλλαγών που δεν μπορούν να συγκριθούν σωστά σε συνολική βάση με αυτές μιας ανεξάρτητης επιχείρησης.»

Σύμφωνα με την άποψη της προσφεύγουσας, ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί βάσιμος ο ισχυρισμός του Ελέγχου περί μη ορθής εφαρμογής της ΣΜΕΤ (CUP), ο Έλεγχος εσφαλμένα και αυθαίρετα υπολόγισε τον δείκτη λειτουργικού περιθωρίου κέρδους επί του συνολικού κόστους (ήτοι τα λειτουργικά αποτελέσματα προ φόρων και τόκων προς τα συνολικά κόστη), βάσει των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων και συγκεκριμένα της Κατάστασης Αποτελεσμάτων της εκάστοτε αντισυμβαλλόμενης εταιρείας (.....) για το φορολογικό έτος 2017, καθώς λαμβάνει υπόψη μη σχετικά έσοδα (π.χ. από εκμισθώσεις ακινήτων) και έξοδα. Αν και -όσον αφορά τα τελευταία- στις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις τόσο της ..... υπάρχει ανάλυση από την οποία προσδιορίζεται ρητά το συνολικό κόστος που αντιστοιχεί στις υπό εξέταση συναλλαγές πώλησης υλικών συσκευασίας της εκάστοτε εταιρείας.

Κατά την άποψη της προσφεύγουσας, αν ο έλεγχος είχε διενεργήσει τις απαραίτητες προσαρμογές στους υπολογισμούς του δεν θα καταλόγιζε λογιστικές διαφορές λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Τέλος, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι Έλεγχος επιλέγοντας τη διάμεσο ως την αποδεκτή τιμή σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, ερμήνευσε εσφαλμένα τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ διότι ο υπολογισμός της σχετικής αναμόρφωσης στη διάμεσο του αποδεκτού εύρους δεν προβλέπεται ούτε στο ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο ούτε στις οδηγίες του ΟΟΣΑ.

**Επειδή, στην από 04.01.2024 έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί της ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής (σελ. 48-50):**

**Ως προς τον τρόπο τεκμηρίωσης από την ελεγχόμενη**

Σχετικά με την αγορά υλικών συσκευασίας από συνδεδεμένες ημεδαπές επιχειρήσεις (..... και ..... ΑΕ, αντίστοιχα) και την πώληση προϊόντων σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις, έγινε τεκμηρίωση των συναλλαγών εφαρμόζοντας την μέθοδο της Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής (CUP), με εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Η τεκμηρίωση αυτή κρίθηκε **απορριπτέα** από τον έλεγχο για τους παρακάτω λόγους:

#### **Ως προς τις λειτουργίες που επιτελούνται και την επιλογή του ελεγχόμενου μέρους**

Στον Φάκελο Τεκμηρίωσης που συντάχθηκε από την Εταιρεία, έγινε σύγκριση μεταξύ τιμών πώλησης που **διαφέρουν ως προς τις λειτουργίες και τον κίνδυνο**. Αυτό διότι, έγινε σύγκριση των ενδοομιλικών τιμών που λαμβάνουν χώρα μεταξύ συνδεδεμένων μερών και **δεν έχουν κίνδυνο αγοράς και πιστωτικό κίνδυνο**, με τιμές που καταβάλλονται σε τρίτη ανεξάρτητη επιχείρηση, στις οποίες ο κίνδυνος αγοράς και ο πιστωτικός κίνδυνος αναλαμβάνεται από την τρίτη ανεξάρτητη επιχείρηση. Αυτό, έχει σε συνθήκες που τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων, επίδραση στην τιμή που συγκρίνεται, με αποτέλεσμα οι διαφορές στις τιμές να οφείλονται στις διαφορές στις λειτουργίες και τον κίνδυνο και όχι στη διαφορά της τιμολόγησης που εξετάζεται για την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων. Επειδή, εξάλλου, αυτή η διαφορά στις λειτουργίες και τον κίνδυνο είναι παράγοντας που μπορεί να επηρεάσει την συγκρισιμότητα των ενδοομιλικών συναλλαγών, όταν αυτές συγκρίνονται με συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις, όπως αυτοί οι παράγοντες περιγράφονται στις οδηγίες της Φορολογικής Αρχής, στο κεφάλαιο Ζ' της ΠΟΛ.1097/9.4.2014, όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ. 1144/15.5.2014, που ορίζει πως:

«Παράγοντες που καθορίζουν και επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι:

- α. τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο των συναλλαγών...
- β. οι σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, οι **κίνδυνοι** που αναλαμβάνονται και τα μέσα που χρησιμοποιούνται....
- γ. οι συμβατικοί όροι, δηλαδή ο καταμερισμός **ευθυνών, κινδύνων και οφελών** .....
- δ. οι οικονομικές συνθήκες των συγκρινόμενων μερών και των συναλλαγών τους.....
- ε. ειδικές στρατηγικές που ασκούνται από την επιχείρηση.....».

**Επειδή**, ο έλεγχος από την επεξεργασία των διαθέσιμων στοιχείων κατέληξε ότι οι εταιρείες ..... και ..... πωλούν σχεδόν **αποκλειστικά** στην ελεγχόμενη, **χωρίς να αναλαμβάνουν κίνδυνο αγοράς ή πιστωτικό**, γεγονός που ασκεί επιρροή στη συγκρισιμότητα των ενδοομιλικών συναλλαγών βάσει των παραπάνω πέντε παραγόντων συγκρισιμότητας.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα παραπάνω ο έλεγχος ορθά επικαλείται ότι **τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία δεν είναι πάντοτε πιο αξιόπιστα** και η χρήση άλλων κατάλληλων **εξωτερικών στοιχείων** -και συνακόλουθα άλλης μεθόδου (TNMM)- δεν αποκλείεται από τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ, πόσο μάλλον όταν αυτά πληρούν τους παράγοντες συγκρισιμότητας σε μεγαλύτερο βαθμό και η επιλεγμένη μέθοδος κρίνεται καταλληλότερη.

Επομένως, οι απόψεις του ΚΕΜΕΕΠ περί των ανωτέρω κρίνονται βάσιμες, τεκμηριωμένες και συμβατές με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ.

#### **Ως προς την επιλογή του δείκτη κερδοφορίας και της διαμέσου**

Κατά την άποψη του ελέγχου, όσον αφορά τον επικαλούμενο από την προσφεύγουσα λόγο ότι στον υπολογισμό του δείκτη κερδοφορίας κακώς λαμβάνονται και έσοδα από λοιπές δραστηριότητες, αυτό το γεγονός δεν μειώνει την αξιοπιστία του δείκτη γιατί ομοίως υπολογίζονται οι δείκτες στα συγκρίσιμα δείγματα ως δημοσιεύονται στις βάσεις δεδομένων.

Τέλος όσον αφορά την επιλογή της διαμέσου ο έλεγχος αναφέρει ότι η πώληση γίνεται σε συνδεδεμένο μέρος (την ελεγχόμενη ΦΑΓΕ ΑΕ) και είναι εξασφαλισμένη, διότι δεν υπάρχει κίνδυνος αγοράς και πιστωτικός κίνδυνος, επομένως δεν αναμένεται να υπάρχει πρόσθετη κερδοφορία (στα επίπεδα του 3ου τεταρτημορίου του δείγματος).

**Επειδή**, οι παραπάνω απόψεις του ελέγχου περί χρήσης εξωτερικών στοιχείων καθώς και της μεθόδου TNMM κρίνονται βάσιμες και στο πνεύμα των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ, οι αιτιάσεις που προβάλλει η προσφεύγουσα με τον 5<sup>ο</sup> λόγο της προσφυγής δεν μπορούν να γίνουν δεκτές.

#### **ΕΚΤΟΣ ΛΟΓΟΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ:**

«Η προσβαλλόμενη, με αριθμό ..... και ημερομηνία έκδοσης 29.11.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (φορολογικού έτους 2018), όπως συνοδεύεται από την από 29.11.2023 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος με ID Έκθεσης: ....., για το μέρος που αφορά : (i) την απόρριψη της μεθόδου της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price Method - "CUP") που εφάρμοσε η Εταιρεία για την τεκμηρίωση της ενδοομιλικής συναλλαγής της περί αγοράς υλικών συσκευασίας και αναλώσιμων παραγωγής από την συνδεδεμένη εταιρεία ..... και (ii) την εφαρμογή αντί αυτής της μεθόδου του Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής - Transactional Net Margin Method («μέθοδος TNMM») τυγχάνει ακυρωτέα καθόσον ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. κατά παράβαση των άρθρ. 28 παρ. 2 και 64 του Ν. 4174/2013 (έλλειψη αιτιολογίας/παραβίαση ουσιώδους τύπου) και πάντως, κατ' εσφαλμένη του ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50 Ν. 4172/2013 και κατά λανθασμένη εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών θεώρησε ότι η Εταιρεία δεν τεκμηρίωσε ορθώς την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων των τιμών της υπό κρίση ενδοομιλικής συναλλαγής, ενώ η επιλογή της μεθόδου τεκμηρίωσης TNMM παρίσταται μη νόμιμη ως αναιτιολόγητη και πάντως, πλημμελώς εφαρμοσθείσα.»

#### **Η θέση της Εταιρείας:**

Ως προς το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο, δεδομένου ότι η υπό εξέταση συναλλαγή είναι όμοιας φύσης με την συναλλαγή του 2017, ισχύουν όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω στον ΠΕΜΠΤΟ ΛΟΓΟ της παρούσας και στα σχόλια μας επί των διαπιστώσεων του Ελέγχου για το φορολογικό έτος 2017.

Ως προς την υποτιθέμενη αναξιπιστία των εσωτερικών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν στο φορολογικό έτος 2018 προκειμένου για την τεκμηρίωση της υπό εξέταση συναλλαγής, ήτοι το ότι δεν έχει διενεργηθεί ανάλυση συγκρισιμότητας ως προς τους σχετικούς πέντε παράγοντες συγκρισιμότητας για τα εσωτερικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν από την Εταιρεία και τις σχετικές προσαρμογές προκειμένου της εξάλειψης διαφορών συγκρισιμότητας οι θέσεις μας παραμένουν ίδιες και αμετάκλητες, όπως αυτές διατυπώθηκαν ανωτέρω στον ΠΕΜΠΤΟ ΛΟΓΟ της παρούσας (παρ.(α)).

► Ως προς την απόρριψη της μεθόδου ΣΜΕΤ και την επιλογή της TNMM επίσης οι θέσεις της Εταιρείας μας, όπως αυτές αναλύθηκαν στην παράγραφο (β) του ΠΕΜΠΤΟΥ ΛΟΓΟΥ της παρούσας, έχουν πλήρη

εφαρμογή και στην υπό εξέταση περίπτωση και παραμένουν αμετάκλητες και υποστηρίζουμε όσα και ανωτέρω και για το υπό εξέταση έτος.

► Ομοίως ως προς την επιλογή του ελεγχόμενου μέρους, καθώς και την επιλογή και τον υπολογισμό του σχετικού δείκτη κερδοφορίας της ....., τα σχόλια μας για σκοπούς φορολογικού έτους 2018 δεν διαφοροποιούνται με αυτά που παραθέσαμε στις απόψεις μας για το φορολογικό έτος 2017, καθώς και ο Έλεγχος διατηρεί τη θέση του σε σχέση με αυτή του ελέγχου του 2017 και διενεργεί τα ίδια μεθοδολογικά σφάλματα. Ως εκ τούτου, και στην περίπτωση του 2018, θέλοντας υποτεθεί ότι τόσο η απόρριψη της ΣΜΕΤ και κατ' επέκταση η εφαρμογή της ΤΝΜΜ είναι ορθή, ο υπολογισμός τόσο του σχετικού ΚΟΣΤΟΥΣ ΑΓΟΡΑΣ όσο και ο υπολογισμός του δείκτη κερδοφορίας της ..... έχουν διενεργηθεί με εσφαλμένο τρόπο και επιβάλλεται να αναπροσαρμοστούν αξιολογώντας τα πραγματικά περιστατικά και λαμβάνοντας υπόψη τις λεπτομέρειες/ αναλύσεις που παρατίθενται στις σχετικές δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις της ..... για το φορολογικό έτος 2018 (σημειώσεις 31 έως 36 των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων) ως προς τον ακριβή προσδιορισμό του συνολικού κόστους που αφορά την υπό εξέταση συναλλαγή αλλά και την αξιολόγηση και εξαίρεση εσόδων της ..... τα οποία δεν αποτελούν σχετιζόμενα έσοδα (έσοδα μισθώσεων και έκτακτα) με την υπό εξέταση δραστηριότητας της....»

Σύμφωνα με τα παραπάνω, κατά την άποψη της επιχείρησης, με την διενέργεια των ως άνω προσαρμογών στον υπολογισμό του επιλεγμένου δείκτη αποδεικνύεται και με την εφαρμογή της μεθόδου ΤΝΜΜ ότι η τιμολογιακή πολιτική που εφαρμόστηκε από την ..... είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Ως προς την επιλογή της διαμέσου για τον υπολογισμό της καταλογισθείσας διαφοράς, η θέση της επιχείρησης παραμένει ίδια όπως αυτή παρουσιάστηκε και τεκμηριώθηκε στον ΠΕΜΠΤΟ ΛΟΓΟ της προσφυγής.

Συνεπώς, κατά την άποψη της επιχείρησης, η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί.

**Επειδή, στην από 4.01.2024 έκθεση απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί της ενδικοφανούς προσφυγής αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα εξής (σελ. 54): «Επειδή οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι ίδιοι με αυτών του παραπάνω πέμπτου λόγου, παραπέμπουμε στην ίδια ως ανωτέρω αντίκρουση....»**

**Επειδή, σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στη σελίδα 41 της έκθεσης ελέγχου**

**«Διαπιστώσεις ελέγχου**

**Τα εσωτερικά στοιχεία που επικαλείται η ελεγχόμενη δεν κρίνονται αξιόπιστα, γιατί ορισμένες συνδεδεμένες επιχειρήσεις πωλούν υλικά συσκευασίας σχεδόν αποκλειστικά στην ελεγχόμενη (.....) και δεν υπάρχει ανεξάρτητο μέτρο σύγκρισης».**

**Επειδή, με το ΔΕΔ .....ΕΞ 16/04/2024 έγγραφο της Υπηρεσίας μας προς κλήση σε ακρόαση ζητήθηκε να διευκρινισθεί πως θα διαμορφωνόταν το εύρος αποδεκτών τιμών αν αποκλείονταν οι παραπάνω δύο επιχειρήσεις εξ' αιτίας των οποίων το δείγμα που επέλεξε η προσφεύγουσα κρίθηκε απορριπτέο από τον έλεγχο.**

Επειδή, η επιχείρηση αν και προσήλθε σε ακρόαση δεν προσκόμισε σχετικά στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω ο 5<sup>ος</sup> και 6<sup>ος</sup> λόγος προβαλλόμενος λόγος δεν γίνονται δεκτοί.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου -πλην των όσων αφορούν τη λογιστική διαφορά επί ενδοομιλικής συναλλαγής παραχώρησης άδειας χρήσης πνευματικού δικαιώματος- κρίνονται βάσιμες και επαρκώς αιτιολογημένες.

### Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από 29.12.2023 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ..... την τροποποίηση της με αριθμό ...../29.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 και την επικύρωση της με αριθμό ...../29.11.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

Η με αριθμό ...../29.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2017                         |                   |                     |                     |                     |
|----------------------------------------------------|-------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
| ΑΝΑΛΥΣΗ                                            | ΔΗΛΩΣΗΣ           | ΕΛΕΓΧΟΥ             | ΔΕΔ                 | ΔΙΑΦΟΡΑ             |
| ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ                                  | 1.669.208,38      | 13.258.177,09       | 13.239.164,79       | 11.569.956,41       |
| ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ                               |                   |                     |                     |                     |
| ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ 29%                           | 484.070,43        | 3.844.871,36        | 3.839.357,79        | 3.355.287,36        |
| ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΕΙΣ                                      | 1.348,17          | 1.348,17            | 1.348,17            |                     |
| ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗ                  | <b>482.722,26</b> | <b>3.843.523,19</b> | <b>3.838.009,62</b> | <b>3.355.287,36</b> |
| ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ                                  | 482.722,26        | 482.722,26          | 482.722,26          |                     |
| ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ                                | 4.550,00          | 4.550,00            | 4.550,00            |                     |
| ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 Κ.Φ.Δ. ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ/ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ |                   | 1.680.400,47        | 1.677.643,68        | 1.677.643,68        |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>                   | 969.994,52        | 6.011.195,92        | 6.002.925,56        | <b>5.032.931,04</b> |

Η με αριθμό ...../29.11.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

| ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2018                         |                     |                     |                     |                  |
|----------------------------------------------------|---------------------|---------------------|---------------------|------------------|
| ΑΝΑΛΥΣΗ                                            | ΔΗΛΩΣΗΣ             | ΕΛΕΓΧΟΥ             | ΔΕΔ                 | ΔΙΑΦΟΡΑ          |
| ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ                                  | 12.051.779,30       | 12.343.473,83       | 12.343.473,83       | 291.694,53       |
| ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ                               |                     |                     |                     | 84.591,41        |
| ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ                               | 3.011.344,06        | 3.095.935,47        | 3.095.935,47        |                  |
| ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ                                  | 3.319.315,52        | 3.319.315,52        | 3.319.315,52        |                  |
| ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΜΙΣΘ ΑΚΙΝ                          |                     |                     |                     |                  |
| ΕΙΣΦΟΡΑ ΥΠΕΡ ΟΓΑ                                   |                     |                     |                     |                  |
| ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ                                | 4.000,00            | 4.000,00            | 4.000,00            |                  |
| ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 Κ.Φ.Δ. ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ/ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ |                     |                     |                     |                  |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ</b>                   | <b>6.334.659,58</b> | <b>6.419.250,99</b> | <b>6.419.250,99</b> | <b>84.591,41</b> |

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ακριβές Αντίγραφο  
Ο Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

**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.