



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 26/06/2024

Αριθμός απόφασης: 1942

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

ε. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

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

4. Την από 26/01/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... Α.Ε.», ΑΦΜ, με έδρα στην, οδός, κατά: α) της με αριθμ. /22-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

φορολογικού έτους 01/02/2017-31/01/2018, και β) της με αριθμ. /22-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/02/2018-31/01/2019, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και τις από 22/12/2023 οικείες εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

7. Το από 16/05/2024 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά (ID).

8. Τις υπ' αριθμ. /22-05-2024 αποφάσεις του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής.

9. Το από 20/06/2024 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά (ID).

10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/01/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... Α.Ε.», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ. /22-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/02/2017-31/01/2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 1.434.784,57 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 717.392,29 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **2.152.176,86 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 22/12/2023 οικείας έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /26-04-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές για το φορολογικό έτος 01/02/2017-31/01/2018 ως εξής:

Λογαριασμός	Περιγραφή	Διαφορά ελέγχου	Διάταξη ν.4172/2013
6002040	ΕΞΟΔΑ ΕΠΙΜΟΡΦΩΣΕΩΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	20.000,00	Άρθρο 22
6408990	ΛΟΙΠΑ ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ	10.861,35	Άρθρο 22
6498000	ΚΟΙΝΟΧΡΗΣΤΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	12.237,75	Άρθρο 22
6198000	ΛΟΙΠΕΣ ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	4.837.303,19	Άρθρο 50 παρ. 1
7500630	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ – ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	7.553,40	Άρθρο 50 παρ. 1
7505000	ΕΝΟΙΚΙΑ ΚΤΙΡΙΩΝ	59.577,31	Άρθρο 50 παρ. 1
Σύνολο		4.947.533,00	

β) Με την υπ' αριθμ./22-12-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/02/2018-31/01/2019, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 1.605.433,20 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 802.716,60 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **2.408.149,80 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 22/12/2023 οικείας έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ...../26-04-2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές για το φορολογικό έτος 01/02/2018-31/01/2019 ως εξής:

Λογαριασμός	Περιγραφή	Διαφορά ελέγχου	Διάταξη ν.4172/2013
6002040	ΕΞΟΔΑ ΕΠΙΜΟΡΦΩΣΕΩΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	16.300,00	Άρθρο 22
6198900	ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΚΕΝΤΡΩΝ	13.796,19	Άρθρο 22
6402991		369,21	Άρθρο 22
6408990	ΛΟΙΠΑ ΥΛΙΚΑ ΑΜΕΣΗΣ ΑΝΑΛΩΣΗΣ	14.548,23	Άρθρο 22
6401000	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	19.934,50	Άρθρο 22
6498050	ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΤΡΙΤΩΝ	525,00	Άρθρο 23 περ. ια'
6198000	ΛΟΙΠΕΣ ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΡΙΤΩΝ	5.401.907,93	Άρθρο 50 παρ. 1
7500630	ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ - ΕΞΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ ΑΚΙΝΗΤΩΝ	7.755,00	Άρθρο 50 παρ. 1
7505000	ΕΝΟΙΚΙΑ ΚΤΙΡΙΩΝ	60.840,49	Άρθρο 50 παρ. 1
Σύνολο		5.535.976,55	

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οι υπ' αριθμ./22-12-2023 και/22-12-2023 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 01/02/2017-31/01/2018 και 01/02/2018-31/01/2019 αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και την επιστροφή, και δη εντόκως, από της καταβολής του, κάθε ποσού που κατέβαλε ή θα καταβάλει εκουσίως ή αναγκαστικώς στο Ελληνικό Δημόσιο δυνάμει αυτών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παράνομη και εσφαλμένη επιλογή εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων και απόρριψη από τον έλεγχο της συγκριτικής μελέτης της εταιρείας για την εξέταση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών, λόγω εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του άρθρου 50 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του άρθρου 21 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), της απόφασης ΠΟΛ 1097/09.04.2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. και των Κατευθυντήριων Γραμμών του Ο.Ο.Σ.Α. Ειδικότερα, η ελεγκτική αρχή εσφαλμένα

και νόμω αβάσιμα απέρριψε τη συγκριτική ανάλυση, που περιλαμβάνεται στους Φακέλους Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών της Εταιρείας για τις χρήσεις 2017 και 2018, στο πλαίσιο της εφαρμογής της μεθόδου της Συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (.....) για την εξέταση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών καταβολής αμοιβής δικαιωμάτων χρήσης σήματος και τεχνογνωσίας και επέλεξε να παρερμηνεύσει και να χρησιμοποιήσει τα στοιχεία, όπως προκύπτουν από τις συμβάσεις μεταξύ της και ανεξαρτήτων δικαιοδόχων, ως εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Πιο συγκεκριμένα, στο πλαίσιο της εξέτασης των στοιχείων αυτών, η ελεγκτική αρχή δεν έλαβε υπ' όψιν τις υφιστάμενες διαφορές στους παράγοντες, που καθορίζουν και επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών, όπως αυτοί αναφέρονται στην παρ. 1.36 των Οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α, καθώς χρησιμοποίησε ως εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, στοιχεία που δεν πληρούν τα κριτήρια συγκρισιμότητας (χαρακτηριστικά υπηρεσιών, λειτουργίες/κίνδυνοι, συμβατικοί όροι, οικονομικές συνθήκες και ειδικές στρατηγικές), όπως απαιτείται, προκειμένου να θεωρηθούν κατάλληλα για την εφαρμογή της μεθόδου Συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής, σύμφωνα και με την παρ. 1.36 των Οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α, ενώ περαιτέρω, ο έλεγχος δεν πραγματοποίησε καμιά προσαρμογή του δείγματος για την εξασφάλιση της συγκρισιμότητας, όπως προβλέπεται στις παρ. 6.207 και 6.208 των Οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α.

- **Εφ' όσον ήθελε γίνει δεκτό ότι ορθώς η ελεγκτική αρχή απέρριψε τη συγκριτική μελέτη με εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, που παρέθεσε η εταιρεία, σε κάθε περίπτωση εφήρμοσε πλημμελώς τη με χρήση εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων στην πράξη.** Πιο συγκεκριμένα, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία των συμβάσεων των ανεξάρτητων δικαιοδόχων, ο έλεγχος χρησιμοποίησε ως ποσοστό σύγκρισης τη βάση χρέωσης ύψους 5% επί των πωλήσεων, μην έχοντας λάβει υπ' όψιν τα κατωτέρω:

(α) Όπως ρητά αναφέρεται στις συμβάσεις μεταξύ της και ανεξάρτητων δικαιοδόχων, δε συμπεριλαμβάνεται σε αυτή υποχρέωση πραγματοποίησης εξόδων διαφήμισης ύψους μέχρι 1% επί των πωλήσεων.

(β) Όπως επίσης ρητά αναφέρεται σε συμβάσεις ορισμένων δικαιοδόχων (ενδεικτικά αναφέρονται οι συμβάσεις μεταξύ της και ανεξάρτητων δικαιοδόχων στη Νικαράγουα και τη, που προσκομίστηκαν ενώπιον του ελέγχου), στις περιπτώσεις όπου η κείμενη νομοθεσία της χώρας δραστηριοποίησης του δικαιοδόχου προβλέπει την παρακράτηση φόρου (withholding tax) σε σχέση με τις πληρωμές προς τον δικαιοπάροχο, ο δικαιοδόχος οφείλει να προχωρήσει στην πληρωμή καθαρού ποσού που να αντιστοιχεί σε 5% επί των πωλήσεων, ανεξάρτητα από το ύψος της παρακράτησης. Επομένως, η πραγματική βάση χρέωσης είναι υψηλότερη του 5% επί των πωλήσεων και, πιο συγκεκριμένα, προσαυξημένη κατά ποσοστό που αντιστοιχεί στο ποσοστό παρακράτησης, το οποίο εφαρμόζεται στη χώρα δραστηριοποίησης του δικαιοδόχου (ενδεικτικά 20% για τη και 7% για τη, αυξάνοντας την πραγματική βάση χρέωσης σε 6,00% και 5,35% αντιστοίχως).

(γ) Επιπλέον των ανωτέρω, δεν λαμβάνει επ' ουδενί υπ' όψιν τις παροχές, οι οποίες συνοδεύουν την ενδοομιλική εκχώρηση διακριτικών σημάτων προς την εταιρεία, οι οποίες δεν παρέχονται στο πλαίσιο συνεργασίας μεταξύ της και τρίτων ανεξάρτητων δικαιοδόχων.

- **Παράνομη και εσφαλμένη επιμέτρηση του επιβληθέντος προστίμου.** Σύμφωνα με την υπ' αριθμ./2020 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου, κατά τον υπολογισμό του προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), για τον οποίο χρησιμοποιείται ως βάση το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου, που προκύπτει με βάση τον καταλογισμό, και εκείνου, που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις, που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί, ως φόρος, ο οποίος προκύπτει με βάση τις ανωτέρω

δηλώσεις, νοείται ο φόρος, που αναλογεί στην εκάστοτε φορολογητέα ύλη, όπως αυτή δηλώνεται σε αμφότερες τις περιπτώσεις, χωρίς να αφαιρείται από αυτόν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε για την προηγούμενη χρήση, αφού τούτο δεν είναι φόρος, που προκύπτει με βάση την υποβληθείσα αρχική ή/και τροποποιητική δήλωση. Εν προκειμένω, πλήρως παραβιάστηκαν τα προεκτεθέντα κατά τον υπολογισμό των επίμαχων προστίμων από τη Φορολογική, καθώς το ορθό πρόστιμο πρέπει να διαμορφωθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ., σε ποσοστό 25% επί της διαφοράς του κυρίου φόρου και όχι σε ποσοστό 50% αυτής, όπως εσφαλμένως και παρανόμως υπολογίζει ο έλεγχος.

• **Επιφύλαξη - διαφωνία επί της κρίσης του ελέγχου σε σχέση με την ενδοομιλική συναλλαγή αγοράς εμπορευμάτων από τις συνδεδεμένες εταιρείες** Η σχετική θέση του ελέγχου είναι ότι η επιλεγείσα από την εταιρεία μέθοδος της τιμής μεταπώλησης με τη χρήση εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων δεν είναι κατάλληλη, διότι η εταιρεία λειτουργεί ως «διανομέας», ο οποίος επιτελεί σημαντικές επιπρόσθετες λειτουργίες, που αφορούν στη διανομή των ενδοομιλικά αγορασμένων εμπορευμάτων, και καταβάλλει αμοιβές για τη χρήση σήματος και επιπλέον υποστηρικτικές υπηρεσίες, οι οποίες επιβαρύνουν τα λειτουργικά της κόστη. Ωστόσο η κρίση αυτή είναι καταφανώς εσφαλμένη, καθώς οι λειτουργίες αυτές είναι απαραίτητες για έναν διανομέα ενδυμάτων και συναφών προϊόντων, όπως η εταιρεία και όσες εταιρείες επιλέχθηκαν ως συγκρίσιμες στο πλαίσιο εφαρμογής της

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε ηλεκτρονικά το από 16/05/2024 συμπληρωματικό υπόμνημα, επικαλούμενη τις διατάξεις του άρθρου 4 της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ, σύμφωνα με τις οποίες, εφ' όσον, λόγω της ειδικής σχέσεως μεταξύ του οφειλέτη και του δικαιούχου των δικαιωμάτων ή μεταξύ ενός εξ αυτών και κάποιου άλλου προσώπου, το ποσό των δικαιωμάτων υπερβαίνει το ποσό, το οποίο θα είχε συμφωνηθεί από τον οφειλέτη και τον δικαιούχο, εάν δεν υπήρχε η ειδική αυτή σχέση, οι εν λόγω διατάξεις εφαρμόζονται και, συνακόλουθα, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου στην πηγή μόνο ως προς το ποσό εκείνο, για το οποίο δεν σημειώνεται υπέρβαση. Επομένως, αφ' ης στιγμής αναγνωρισθεί από την αρμοδία Φορολογική Αρχή ότι δεν πρέπει να εφαρμοσθεί παρακράτηση φόρου στην πηγή στο συνολικό ποσό της πληρωμής δικαιωμάτων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, η εν λόγω κρίση εμπεριέχει αυτομάτως, αυτονοήτως και αναγκάως την παραδοχή, επιβεβαίωση και συνομολόγηση ότι το οικείο ποσό δεν υπερβαίνει εκείνο, οποίο θα είχε συμφωνηθεί από τον οφειλέτη και τον δικαιούχο, εάν δεν υπήρχε η ειδική αυτή σχέση. Εν προκειμένω, με την υπ' αριθμ. πρωτ./13-03-2020 Αίτηση Επιστροφής Παρακρατηθέντος Φόρου κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και των ΠΟΛ. 1036/2015 και 1039/2015 προς τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, αντίγραφο της οποίας προσκομίζει και επικαλείται ζήτησε την επιστροφή, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, του φόρου, που παρακρατήθηκε για τις πληρωμές δικαιωμάτων, τις οποίες πραγματοποίησε η εταιρεία προς την «αδερφή» της εταιρεία, κατά τη χρονική περίοδο από 25/01/2018 έως 25/01/2020. Όπως προκύπτει, δε, από τις υπ' αριθμ...../13-10-2020 Ατομικές Ειδοποιήσεις Επιστροφής της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, αντίγραφα των οποίων προσκομίζει και επικαλείται, επεστράφησαν στο ακέραιο τα αιτηθέντα ποσά, ήτοι έγινε δεκτή στο σύνολό της η ως άνω υποβληθείσα Αίτηση. Η δε αποδοχή του προπεριγραφέντος αιτήματος συνομολογεί, σύμφωνα με τα προαναλυθέντα υπό Ι, ότι το ύψος των οικείων δικαιωμάτων τηρούσε στο ακέραιο τους κανόνες τιμολογήσεως των ενδοομιλικών συναλλαγών, άλλως θα είχε θεμελιωθεί σχετικός λόγος - μερικής έστω - απορρίψεως του εν λόγω αιτήματος. Ω εκ τούτου, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έχει ήδη συνομολογηθεί, επιβεβαιωθεί και γίνει στο ακέραιο δεκτό, με όρους συμβατότητας προς τους

κανόνες τιμολογήσεως ενδοομιλικών συναλλαγών, το ύψος των επίμαχων δικαιωμάτων, η δε εν συνεχεία αμφισβήτησή του, στο πλαίσιο του υπό κρίση ελέγχου, από τη Φορολογική Αρχή – και δη για το αυτό φορολογικό έτος (2018) - έρχεται σε πλήρη αντίθεση με τα προπαρατεθέντα και παραβιάζει, μεταξύ άλλων, και τις θεμελιώδεις αρχές της χρηστής διοικήσεως και της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.

Τέλος, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε ηλεκτρονικά το από 20/06/2024 συμπληρωματικό υπόμνημα, με το οποίο προσκόμισε λίστα των χωρών, στις οποίες οι θυγατρικές εταιρείες πληρώνουν επίσης προς την δικαιώματα του αυτού ύψους, ήτοι 7%, και, προς απόδειξη των ανωτέρω, προσκόμισε ενδεικτικώς και σχετικά συμφωνητικά που αφορούν την

Επειδή στο άρθρο 50 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 50 Ενδοομιλικές συναλλαγές

1. Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

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

Επειδή στην ΠΟΛ. 1097/9.4.2014 με θέμα “Καθορισμός του ακριβούς περιεχομένου και των στοιχείων που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, στο Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, των περιπτώσεων κατά τις οποίες οι παραπάνω Φάκελοι Τεκμηρίωσης θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, των αποδεκτών μεθόδων καθορισμού τιμών των συναλλαγών και των μεθόδων καθορισμού του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωρίου κέρδους για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 του ν.4174/2013”, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1144/2014, ορίζεται:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α’

ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΕ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες των περιπτώσεων γ’ και δ’ του άρθρου 2 του ΚΦΕ, για τις συναλλαγές καθώς και τη μεταφορά λειτουργιών που πραγματοποιούν με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ’ του ιδίου άρθρου και οι οποίες εμπίπτουν στο άρθρο 50 και 51 του ΚΦΕ, υποχρεούνται να τηρούν τον Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 21 του ΚΦΔ. Την ίδια υποχρέωση τήρησης έχουν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα για τις συναλλαγές τους και τις μεταφορές λειτουργιών με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις συναλλαγές τους και μεταφορές λειτουργιών με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.....

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ' ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ - ΑΠΟΔΕΚΤΟ ΕΥΡΟΣ ΤΙΜΩΝ Ή ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ - ΜΗ ΠΛΗΡΕΙΣ Ή ΜΗ ΕΠΑΡΚΕΙΣ ΦΑΚΕΛΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

Για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείται η «αρχή της ανοικτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle)», όπως περιγράφεται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΕ.

Η αρχή αυτή αποτυπώνεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Προτύπου Φορολογικών Συμβάσεων Εισοδήματος και Κεφαλαίου του ΟΟΣΑ (OECD Model Tax Convention on Income and Capital) και έχει ως ακολούθως:

«Εάν επικρατούν ή επιβάλλονται στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις των δύο (συνδεδεμένων) επιχειρήσεων όροι διαφορετικοί από εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε τα κέρδη τα οποία, αν δεν υπήρχαν οι όροι αυτοί, θα μπορούσαν να είχαν πραγματοποιηθεί από μια από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων δεν πραγματοποιήθηκαν, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής και να φορολογηθούν ανάλογα.»

Για την διαπίστωση εφαρμογής της παραπάνω αρχής, λαμβάνονται υπόψη, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε., οι «Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ περί Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων για τις Πολυεθνικές Επιχειρήσεις και τις Φορολογικές Αρχές (OECD Transfer Pricing Guidelines for Tax Administrations and Multinational Enterprises)», όπως κάθε φορά επικαιροποιούνται (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση 2010).

Σύμφωνα με τις οδηγίες αυτές, οι μέθοδοι διακρίνονται ανάλογα με τη λειτουργία που επιτελούν ως ακολούθως:

α. Στις παραδοσιακές ή κλασσικές μεθόδους:

αα. Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής

ββ. Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης

γγ. Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους.

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

αα. Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής και

ββ. Μέθοδος επιμερισμού κερδών.

Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price Method - CUP)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής συγκρίνεται με την τιμή μιας παρόμοιας συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Μέθοδος Τιμής Μεταπώλησης (Resale Price Method - RPM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής είναι ίση με την τιμή μεταπώλησης προϊόντος ή υπηρεσίας που έχει αγοραστεί από συνδεδεμένη επιχείρηση σε ανεξάρτητη επιχείρηση μείον το μικτό περιθώριο κέρδους που θα πραγματοποιείτο σε παρόμοια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων.

Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost plus Method - CPM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής καθορίζεται εφαρμόζοντας επί του κόστους ένα κατάλληλο περιθώριο κέρδους, όπως αυτό θα ίσχυε σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής λαμβάνονται υπόψη τα άμεσα και έμμεσα κόστη που βαρύνουν τη συναλλαγή.

Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (Transactional Net Margin Method - TNMM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, το καθαρό περιθώριο κέρδους μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε σχέση με ένα κατάλληλο μέγεθος (π.χ. κύκλος εργασιών, κόστος, πάγια)

συγκρίνεται με το καθαρό περιθώριο κέρδους το οποίο επιτυγχάνουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε σχέση με το ίδιο μέγεθος και υπό παρόμοιες συνθήκες.

Μέθοδος επιμερισμού κερδών (Profit Split Method - PSM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, το καθαρό κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από μία ενδοομιλική συναλλαγή κατανέμεται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ανάλογα με τη συνεισφορά τους στη συναλλαγή, όπως αυτό θα προέκυπτε σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων.

Οι παραδοσιακές μέθοδοι είναι ο αμεσότερος τρόπος για να εξακριβωθεί κατά πόσον οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ακολουθούν την αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arm's Length Principle). Κατά συνέπεια, οι παραδοσιακές μέθοδοι προτιμώνται των άλλων μεθόδων. Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν διαθέσιμα ή επαρκή στοιχεία για την εφαρμογή των παραδοσιακών μεθόδων και συγκεκριμένα, εάν δεν υπάρχουν διαθέσιμα πλήρως συγκρίσιμα στοιχεία, οι επιχειρήσεις μπορούν αιτιολογημένα να εφαρμόσουν τις συναλλακτικές μεθόδους. Για την εφαρμογή των ως άνω μεθόδων, χρησιμοποιούνται συγκριτικά στοιχεία, τα οποία διακρίνονται σε:

α) εσωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές της κρινόμενης επιχείρησης με μια ανεξάρτητη επιχείρηση ή συγκρίσιμες συναλλαγές μιας συνδεδεμένης με την κρινόμενη επιχείρηση με μια ανεξάρτητη επιχείρηση και

β) εξωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων προς την κρινόμενη επιχείρηση.

Ως συγκρίσιμες συναλλαγές νοούνται αυτές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους ειδικότερους όρους δεν μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα ή η επίδραση των διαφορών αυτών μπορεί να εξλειφθεί μέσω κατάλληλων προσαρμογών.

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

α. τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο των συναλλαγών, όπως:

- για τα ενσώματα αγαθά, τα φυσικά χαρακτηριστικά προϊόντος, η ποιότητα, η αξιοπιστία, η διαθεσιμότητα, ο όγκος πωλήσεων,
- για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, η μορφή της συναλλαγής (πώληση ή παραχώρηση χρήσης), το είδος του άυλου περιουσιακού στοιχείου, η διάρκεια και η έκταση της νομικής προστασίας, τα προσδοκώμενα οφέλη από τη χρήση αυτών,
- για τις υπηρεσίες, η φύση και η έκταση παρεχόμενων υπηρεσιών.

β. οι σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται και τα μέσα (κτίρια, εξοπλισμός, άυλα, κ.λπ.) που χρησιμοποιούνται, τα οποία αποτελούν στοιχεία της λειτουργικής ανάλυσης (functional analysis) που περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης.

γ. οι συμβατικοί όροι, δηλαδή ο καταμερισμός ευθυνών, κινδύνων και οφελών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (προθεσμίες, εγγυητικοί όροι σε συμβόλαια, κ.λπ.).

δ. οι οικονομικές συνθήκες των συγκρινόμενων μερών και των συναλλαγών τους, (γεωγραφική θέση, αγοραστική δύναμη, ανταγωνιστικότητα, μέγεθος αγοράς, κόστος παραγωγής, κόστος εργασίας, κ.λπ.).

ε. ειδικές στρατηγικές που ασκούνται από την επιχείρηση (π.χ. προσπάθεια διείσδυσης σε αγορές, ανάπτυξη νέων και καινοτόμων προϊόντων, αύξηση μεριδίου αγοράς, κ.λπ.).

Σε περίπτωση που διενεργούνται συναλλαγές που δεν μπορούν να διαχωριστούν από οικονομικής απόψεως, αυτές εξετάζονται ενιαία, τόσο ως προς τη συγκριτική ανάλυση όσο και ως προς την εφαρμογή της μεθόδου καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Για την άντληση συγκριτικών στοιχείων οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν και οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων αυτής (ονομασία, πάροχος, έκδοση, πλήθος στοιχείων κ.λπ.).

Σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημόριων.

Ο προσδιορισμός των τεταρτημορίων γίνεται ως εξής:

Q1= πρώτο τεταρτημόριο= 25ο εκατοστιαίο σημείο

Q2= διάμεσος= 50ο εκατοστιαίο σημείο

Q3= τρίτο τεταρτημόριο= 75ο εκατοστιαίο σημείο

Ως συμβατή με την αρχή της ελεύθερης αγοράς (*Arm's Length Principle*), θεωρείται οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημορίου (25ου εκατοστιαίου σημείου έως και του 75ου εκατοστιαίου σημείου), με επαρκή αιτιολόγηση της επιλογής.»

Επειδή στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:

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

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018 πραγματοποίησε συναλλαγές με νομικά πρόσωπα με τα οποία είναι συνδεδεμένη κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013 και έχει υποχρέωση τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών για τις συναλλαγές που έχει πραγματοποιήσει με αυτά. Δυνάμει των με αριθμ./26-04-2023 και/26-04-2023 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διενεργήθηκε, μεταξύ άλλων, έλεγχος των εν λόγω ενδοομιλικών συναλλαγών και διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στην τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών, και ειδικότερα της τιμολόγησης της συναλλαγής «Αμοιβές δικαιωμάτων χρήσης σήματος και τεχνογνωσίας», συνολικής αξίας 16.930.561,15 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017 ευρώ και 18.906.677,75 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018. Οι εν λόγω συναλλαγές αφορούν την εκχώρηση άδειας από την εταιρεία προς την προσφεύγουσα για τη χρήση ορισμένων διακριτικών σημάτων, μαζί με την άδεια τεχνικής βοήθειας σχετικά με αυτά. Η προσφεύγουσα καταβάλλει στη ποσό ίσο με 7% του κύκλου εργασιών της (ποσό πωλήσεων) ως αντάλλαγμα και μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών έχει συναφθεί σχετική σύμβαση.

Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στις οικείες συνταχθείσες εκθέσεις ελέγχου, για την τεκμηρίωση της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων κατά την τιμολόγηση των συναλλαγών της ως άνω κατηγορίας η προσφεύγουσα εταιρεία χρησιμοποίησε τη μέθοδο της Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής χρησιμοποιώντας εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, απορρίπτοντας τη χρήση εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων, παρά το γεγονός ότι η παρέχει άδειες χρήσης εμπορικών σημάτων και προς ανεξάρτητους τρίτους δικαιοδόχους (*franchisees*), θεωρώντας ότι η μεταβιβαζόμενη άυλη περιουσία δεν είναι επαρκώς συγκρίσιμη με αυτή που αποτελεί

αντικείμενο της εξεταζόμενης συναλλαγής. Ειδικότερα, στη σελίδα 175 του φακέλου τεκμηρίωσης αναφέρεται ότι «αναφορικά με τους δικαιοδόχους, η παρέχει λιγότερες υπηρεσίες (π.χ. δεν παρέχει υπηρεσίες υποστήριξης σε θέματα ανάπτυξης τοπικού δικτύου πωλήσεων, επιχειρηματικής στρατηγικής, χρηματοοικονομικής διαχείρισης και νομικής φύσεως) και παίζει πιο πολύ το ρόλο του διαχειριστή από απόσταση – αυτό κυρίως περιλαμβάνει τον έλεγχο για το αν μια διαδικασία εφαρμόζεται από τους δικαιοδόχους σύμφωνα με τη φιλοσοφία του ομίλου, ειδικά όπου επηρεάζεται η παγκόσμια εικόνα του».

Ωστόσο, ο έλεγχος κρίνοντας ότι, ακόμα και με κάποιες διαφορές στις παρεχόμενες υπηρεσίες, τα εσωτερικά στοιχεία είναι σαφώς προτιμότερα και πιο συγκρίσιμα από τα εξωτερικά (παράγραφος 3.27 κατευθυντήριων οδηγιών ΟΟΣΑ), ζήτησε και έλαβε συμβάσεις δικαιόχρησης του ομίλου με τρίτες επιχειρήσεις (για τις περιοχές της Μάλτας, της του). Από την επισκόπηση των εν λόγω συμβάσεων, προέκυψε ότι οι ανεξάρτητες τρίτες επιχειρήσεις κατέβαλλαν στην για το δικαίωμα να ανοίγουν καταστήματα, για χρήση σήματος, για χρήση τεχνογνωσίας, για εμπορική βοήθεια αλλά και για πρόσβαση σε λογισμικό υποστήριξης της εμπορικής διαχείρισης (και ειδικότερα λογισμικό που διαχειρίζεται το ταμείο, τις παραγγελίες και το απόθεμα) ποσοστό 5% επί του κύκλου εργασιών τους, το οποίο οφείλεται ανά εξάμηνο και εντός τριάντα ημερών από τη λήξη του εξαμήνου. Σε αντιδιαστολή, η προσφεύγουσα επιχείρηση οφείλει να καταβάλει για αντίστοιχα δικαιώματα 7% επί του κύκλου εργασιών της, το οποίο οφείλεται μηνιαίως και εντός 15 ημερών από τη λήξη του μήνα. Από το υποστηρικτικό υλικό που η προσφεύγουσα έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, σχετικά με τις κατά τους ισχυρισμούς της «επιπλέον παρεχόμενες υπηρεσίες», δεν κατέστη δυνατό να προσδιοριστεί με σαφήνεια ούτε ο όγκος αυτών των επιπρόσθετων υπηρεσιών, αλλά ούτε και το κόστος τους, ώστε να προσδιοριστεί και να τεκμηριωθεί με επάρκεια η τυχόν επιπλέον αξία τους, προκειμένου να διαπιστωθεί η τήρηση ή μη της αρχής των ίσων αποστάσεων. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι δεν έχει τηρηθεί η αρχή των ίσων αποστάσεων στις εν λόγω συναλλαγές και δεδομένου ότι το ποσό των δικαιωμάτων (7%) που καταβλήθηκαν από την προσφεύγουσα στην αντισυμβαλλόμενη συνδεδεμένη επιχείρηση ανέρχεται για τις υπό εξέταση διαχειριστικές περιόδους στο ποσό των 16.930.561,15 ευρώ και 18.906.677,75 ευρώ αντίστοιχα, ενώ από τον έλεγχο κρίθηκε ότι σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων θα έπρεπε η σχετική αμοιβή να μην υπερβαίνει το 5%, η προκύπτουσα διαφορά στα έσοδα της προσφεύγουσας υπολογίστηκε σε ποσό $16.930.561,15 \cdot (2\%) / (7\%) = 4.837.303,19$ ευρώ και $18.906.677,75 \cdot (2\%) / (7\%) = 5.401.907,93$ ευρώ για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα.

Ως προς τον 1° ισχυρισμό

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της κειμένης νομοθεσίας και των Οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α., επέλεξε να παρερμηνεύσει και να χρησιμοποιήσει τα στοιχεία, όπως προκύπτουν από τις συμβάσεις μεταξύ της και ανεξαρτήτων δικαιοδόχων, ως εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Ειδικότερα, στο πλαίσιο της εξέτασης των στοιχείων αυτών, η ελεγκτική αρχή δεν έλαβε υπ' όψιν τις υφιστάμενες διαφορές στους παράγοντες, που καθορίζουν και επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών, όπως αυτοί αναφέρονται στην παρ. 1.36 των Οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α. Πιο συγκεκριμένα, η σχετική ενδοομιλική σύμβαση εκχώρησης διακριτικών σημάτων και τεχνικής βοήθειας μεταξύ της εταιρείας και της παρουσιάζει σημαντικές διαφορές σε σχέση με τις συμβάσεις μεταξύ της τελευταίας και ανεξάρτητων δικαιοδόχων ως προς τα χαρακτηριστικά του πακέτου παροχών της Οι εν λόγω διαφορές εντοπίζονται στο

γεγονός ότι η ενδοομιλική σύμβαση προβλέπει ένα εύρος παροχών, συνοδευτικών της εκχώρησης διακριτικών σημάτων, οι οποίες περιλαμβάνουν: (α) Υπηρεσίες μάρκετινγκ (β) Υπηρεσίες υποστήριξης και ανάπτυξης τεχνολογιών πληροφορικής (γ) Υπηρεσίες χρηματοοικονομικής υποστήριξης (δ) Υποστήριξη στρατηγικής ανάπτυξης (ε) Δραστηριότητες ανθρώπινου δυναμικού (στ) Συχνές επισκέψεις και συναντήσεις (ζ) Υποστήριξη σχετικά με την υγεία και ασφάλεια των καταστημάτων (η) Υποστήριξη σχετικά με τη διαρρύθμιση των καταστημάτων (θ) Νομική υποστήριξη. Οι προαναφερθείσες παροχές αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι της προαναφερθείσας ενδοομιλικής σύμβασης, ενώ, αντιθέτως, δεν περιλαμβάνονται στο πλαίσιο των συμβάσεων με ανεξάρτητους δικαιοδόχους. Βάσει των όσων αναλυτικά αναφέρονται στις σελίδες 21-31 της ενδικοφανούς προσφυγής, τα συγκριτικά στοιχεία που χρησιμοποίησε ο έλεγχος δεν πληρούν τα κριτήρια συγκρισιμότητας (χαρακτηριστικά υπηρεσιών, λειτουργίες/κίνδυνοι, συμβατικοί όροι, οικονομικές συνθήκες και ειδικές στρατηγικές), όπως προβλέπεται για την εφαρμογή της μεθόδου Συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής, με βάση και την παρ. 1.36 των Οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α. Επομένως, η εταιρεία εύλογα προχώρησε στην εφαρμογή της μεθόδου CUP με τη χρήση εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων, η οποία στοχεύει στον εντοπισμό αξιόπιστων συγκριτικών στοιχείων μέσω της διεξαγωγής συγκριτικής μελέτης σε δύο βάσεις δεδομένων (.....).

Επειδή, σύμφωνα με την διεθνή πρακτική και τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2017) που στην παρ. 3.27 αναφέρουν πως: «Το Βήμα 4 της τυπικής διαδικασίας που περιγράφεται στην παράγραφο 3.4 είναι η επισκόπηση εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων που μπορεί να υπάρχουν. Τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία μπορεί να έχουν μια πιο άμεση και στενότερη σχέση με την ελεγχόμενη συναλλαγή από τα εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Η οικονομική ανάλυση μπορεί να είναι ευκολότερη και πιο αξιόπιστη, καθώς θα βασίζεται σε πανομοιότυπα λογιστικά πρότυπα και πρακτικές μεταξύ της εσωτερικά συγκρίσιμης συναλλαγής και της ελεγχόμενης συναλλαγής. Επιπροσθέτως, η πρόσβαση στην πληροφόρηση για εσωτερικά συγκρίσιμες συναλλαγές μπορεί να είναι πιο ολοκληρωμένη και λιγότερο δαπανηρή».

Επειδή, εν προκειμένω, στον προσκομισθέντα φάκελο τεκμηρίωσης για την καταβολή δικαιωμάτων χρήσης, η προσφεύγουσα εταιρεία κατέφυγε στη χρήση εξωτερικών στοιχείων αποκλείοντας εξ αρχής τη δυνατότητα εφαρμογής της παραδοσιακής μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης της Συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (.....) με εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, τα οποία είναι διαθέσιμα και είναι περισσότερο αξιόπιστα λόγω του εσωτερικού τους χαρακτήρα, μη επιχειρώντας οποιαδήποτε προσαρμογή συγκρισιμότητας, χωρίς να εκθέτει επίσης με σαφήνεια και να αιτιολογεί με επάρκεια τους λόγους απόρριψης αυτών.

Ειδικότερα, στις σχετικές σελίδες του φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών για τα έτη 2017 και 2018 παρατίθεται η εξής ανάλυση:

«Από την εξέταση αυτή, συνάγεται ότι τόσο η σύμβαση μεταξύ και της Εταιρίας, όσο και οι συμβάσεις δικαιόχρησης μεταξύ και των ανεξάρτητων τρίτων δικαιοδόχων αφορούν την εκχώρηση παρόμοιων άυλων δικαιωμάτων. Ωστόσο, εντοπίστηκαν οι παρακάτω ουσιώδεις διαφορές:

1. Σε γενικές γραμμές, η δραστηριοποιείται ενεργά στην διαχείριση όλων των θεμάτων του Ομίλου τα οποία σχετίζονται με τις παρακάτω έξι κατηγορίες: i) Κέντρο διοίκησης, ii) Κέντρο σχεδιασμού, iii) Κέντρο ελέγχου των κατασκευών, iv) Κέντρο επιλογής των αγορών, v) Κέντρο παροχής και ανάπτυξης λογισμικού, vi) Κέντρο παροχής εικόνας. Αναφορικά με τους

δικαιοδόχους, η παρέχει λιγότερες υπηρεσίες (π.χ. δεν παρέχει υπηρεσίες υποστήριξης σε θέματα ανάπτυξης τοπικού δικτύου πωλήσεων, επιχειρηματικής στρατηγικής, χρηματοοικονομικής διαχείρισης και νομικής φύσεως) και παίζει πιο πολύ το ρόλο του διαχειριστή από απόσταση – αυτό κυρίως περιλαμβάνει τον έλεγχο για το αν μια διαδικασία εφαρμόζεται από τους δικαιοδόχους σύμφωνα με τη φιλοσοφία του Ομίλου, ειδικά όπου επηρεάζεται η παγκόσμια εικόνα του.

2. Επιπρόσθετα, οι δικαιοδόχοι του Ομίλου βρίσκονται εγκατεστημένοι σε χώρες όπου ο Όμιλος δεν έχει επιλέξει να έχει μόνιμη εγκατάσταση για στρατηγικούς λόγους, μιας και η καταναλωτική κουλτούρα στις χώρες αυτές είναι διαφορετική (π.χ. λόγω πολιτιστικών και πολιτικών διαφορών). Για το λόγο αυτό, τα εμπορικά σήματα και η τεχνογνωσία που μεταβιβάζονται στις συνεργαζόμενες εταιρίες στις υπόψη χώρες είναι μικρότερης αξίας και έχουν μικρότερο αντίκτυπο στην πραγματοποίηση πωλήσεων καθώς οι επιχειρηματικές στρατηγικές λιανικών πωλήσεων που χρησιμοποιούν οι προαναφερθέντες δικαιοδόχοι είναι πιο απλές.»

Ο έλεγχος, ως όφειλε, εξέτασε τα εν λόγω εσωτερικά στοιχεία προκειμένου να διαπιστωθεί αν υφίστανται πράγματι τα προβλήματα συγκρισιμότητας που αναφέρει η προσφεύγουσα στο φάκελο τεκμηρίωσης. Ωστόσο, από την εν λόγω εξέταση, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τα εσωτερικά στοιχεία είναι επαρκώς συγκρίσιμα, και δε θα έπρεπε να είχαν απορριφθεί. Ο δε ισχυρισμός ότι, σε κάποιες χώρες, τα εμπορικά σήματα και η τεχνογνωσία έχουν μικρότερη αξία από ότι σε άλλες είναι αόριστος, ενώ οι επικαλούμενες διαφορές ως προς τις παρεχόμενες υπηρεσίες δε φαίνεται να είναι ιδιαίτερα σημαντικές.

Ειδικότερα, όσον αφορά τον ισχυρισμό περί εσφαλμένης απόρριψης από τον έλεγχο της συγκριτικής μελέτης και επιλογής εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων που δεν πληρούν τα κριτήρια συγκρισιμότητας (χαρακτηριστικά υπηρεσιών, λειτουργίες/κίνδυνοι, συμβατικοί όροι, οικονομικές συνθήκες και ειδικές στρατηγικές), αυτός απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην οικεία έκθεση εξετάστηκαν αρχικώς τα **μειονεκτήματα των εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων** που επέλεξε να χρησιμοποιήσει η προσφεύγουσα εταιρεία και συγκεκριμένα:

- Σε σχέση με τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών, υφίστανται σαφώς λιγότερες διαφορές μεταξύ της συναλλαγής που εξετάζεται και των εσωτερικών στοιχείων παρά των εξωτερικών. Τα εσωτερικά στοιχεία αφορούν συμβάσεις δικαιόχρησης (franchise) για αγαθά με τα ίδια χαρακτηριστικά (ίδιο σήμα), τη σχετική τεχνογνωσία και επίσης εμπορική υποστήριξη. Αυτό διότι τα **εξωτερικά στοιχεία**, όπως αυτά προέκυψαν από τις συμβάσεις που προσκόμισε η προσφεύγουσα, αφορούν σε πολλές περιπτώσεις διαφορετικά προϊόντα όπως: στην περίπτωση της εταιρίας τα εμπορευόμενα αγαθά είναι αποκλειστικά βραδινά φορέματα και αξεσουάρ για παράνυφες, στην περίπτωση της εταιρίας στα εμπορευόμενα αγαθά συμπεριλαμβάνονται προϊόντα περιποίησης σώματος και είδη διακόσμησης σπιτιού, στην περίπτωση της εταιρείας τα εμπορευόμενα προϊόντα είναι υποδήματα και τσάντες μόνο, στην περίπτωση της εταιρείας τα εμπορευόμενα προϊόντα αφορούν παιδικά ρούχα και αξεσουάρ και ρούχα εγκυμοσύνης μόνο και τέλος στην περίπτωση της εταιρείας πρόκειται για κοστούμια και λοιπά ρούχα που εξατομικεύονται στα μέτρα του πελάτη κλπ.
- Σε σχέση με τις σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται και τα μέσα που χρησιμοποιούνται είναι σαφώς διαφορετικά στην περίπτωση της προσφεύγουσας και του ομίλου στον οποίο ανήκει, συγκρινόμενα με τρίτες επιχειρήσεις, καθώς η προσφεύγουσα αποτελεί επιχείρηση «γρήγορης μόδας», από τις πολύ λίγες στο είδος της, και σαφώς διαφέρει σε σχέση με τις περισσότερες εταιρείες που δραστηριοποιούνται στον κλάδο της ένδυσης.

- Σε σχέση με τους συμβατικούς όρους στην περίπτωση των συμβάσεων που αντλήθηκαν από τις βάσεις δεδομένων είναι σημαντικά διαφορετικοί. Στις εν λόγω συμβάσεις προβλέπεται μια σειρά από διαφορετικές χρεώσεις του δικαιοδόχου, πλην του royalty fee, όπου ξεκάθαρα προβλέπεται χρέωση για διαφήμιση γενική ή/και τοπική, χρέωση για μάρκετινγκ κλπ. Στις συμβάσεις του ομίλου της προσφεύγουσας (.....) ωστόσο, τόσο σε αυτή που έχει συναφθεί με την προσφεύγουσα, όσο και σε αυτές που γίνονται με ανεξάρτητους τρίτους, δεν προβλέπεται ξεχωριστή αμοιβή της δικαιοπαρόχου για διαφήμιση κλπ.
- Σε σχέση με τις οικονομικές συνθήκες των συγκρινόμενων μερών και των συναλλαγών τους (γεωγραφική θέση, αγοραστική δύναμη, ανταγωνιστικότητα, μέγεθος αγοράς, κόστος παραγωγής, κόστος εργασίας κλπ), και πάλι ότι είναι σαφώς πιο συγκρίσιμα τα εσωτερικά στοιχεία, καθώς όλες οι συμβάσεις του εξωτερικού δείγματος αφορούν δικαιοπαρόχους στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής για τους οποίους αγνοούμε τις αγορές στις οποίες δραστηριοποιούνται, τις χώρες στις οποίες παράγονται τα εμπορεύματά τους, τα στοιχεία κόστους παραγωγής και κόστους εργασίας κλπ. Αντίθετα, κατά την επιλογή των εσωτερικών στοιχείων, γνωρίζουμε ότι ο δικαιοπάροχος είναι πάντα ο ίδιος, με συγκεκριμένο κόστος παραγωγής, οι αγορές είναι σε πολλές περιπτώσεις χώρες της Ευρώπης και μάλιστα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και, παρόλο που κάποια από τα επιμέρους στοιχεία μπορεί να διαφέρουν (π.χ. μέγεθος αγοράς), δεν υφίστανται στοιχεία που να συνηγορούν στο ότι το εξωτερικό δείγμα συμβάσεων είναι πιο συγκρίσιμο από το εσωτερικό.
- Τέλος, σε σχέση με τις ειδικές στρατηγικές που ασκούνται από την επιχείρηση, αυτές είναι σαφώς πιο συγκρίσιμες αν επιλέξουμε εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Ειδικότερα, στις απόψεις της προσφεύγουσας υφίστανται συγκεκριμένα παραδείγματα επιχειρήσεων που καταδεικνύουν την έλλειψη συγκρισιμότητας, όπως η περίπτωση της εταιρείας τα εμπορεύματα της οποίας πωλούνται μέσω μπουτίκ με βασική προτεραιότητα την κορυφαία εξυπηρέτηση του πελάτη, ή την περίπτωση της εταιρείας, όπου τα προϊόντα εξατομικεύονται στα μέτρα του πελάτη, στρατηγικές που σε καμία περίπτωση δε συμπίπτουν με τη στρατηγική του ομίλου, όπου προτεραιότητα είναι η παροχή στον πελάτη πολλών επιλογών, πάντα συμβατών με την τελευταία λέξη της μόδας, οι οποίες ανανεώνονται διαρκώς στο ελάχιστο δυνατό χρονικό διάστημα.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ορθώς ο έλεγχος έκρινε πως η μέθοδος της Συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (.....) για την τεκμηρίωση των συναλλαγών θα πρέπει να εφαρμοστεί με εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Εξάλλου στην παράγραφο 3.38 των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ επισημαίνεται ότι κατά την αναζήτηση των πιθανών συγκριτικών στοιχείων θα πρέπει αντικειμενικός στόχος να είναι η εύρεση των πιο αξιόπιστων δεδομένων, αναγνωρίζοντας ότι δε θα είναι πάντοτε τέλεια. Εν προκειμένω, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα, εφόσον υπάρχουν εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, τα οποία, ακόμα και αν δεν είναι τέλεια, είναι σαφώς πιο συγκρίσιμα από τα εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, δεν είναι δυνατό να απορριφθούν και να προτιμηθούν τα εξωτερικά, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα.

Επειδή, περαιτέρω, ως προς τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία η προσφεύγουσα στις σελίδες 18-27 της ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα εταιρεία επιχειρεί να τεκμηριώσει τις σχετικές διαφορές ως προς τις παρεχόμενες υπηρεσίες στην υπό εξέταση συναλλαγή, σε σχέση με τις συναλλαγές με τους ανεξάρτητους δικαιοδόχους.

Συγκεκριμένα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω διαφορές εντοπίζονται στο γεγονός ότι η ενδοομιλική σύμβαση προβλέπει ένα εύρος

παροχών, συνοδευτικών της εκχώρησης διακριτικών σημάτων, τα οποία αποτελούν αναπόσπαστο κομμάτι της προαναφερθείσας ενδοομιλικής σύμβασης και τα οποία δεν περιλαμβάνονται στο πλαίσιο των συμβάσεων με ανεξάρτητους δικαιοδόχους. Ειδικότερα, αναφέρει ότι η ενδοομιλική σύμβαση προβλέπει επιπλέον υπηρεσίες μάρκετινγκ, υποστήριξης και ανάπτυξης τεχνολογιών πληροφορικής, χρηματοοικονομικής υποστήριξης, στρατηγικής ανάπτυξης, δραστηριοτήτων ανθρωπίνου δυναμικού, συχνές επισκέψεις και συναντήσεις, υποστήριξη σχετικά με την υγεία και την ασφάλεια των καταστημάτων, υποστήριξη σχετικά με τη διαρρύθμιση των καταστημάτων, καθώς και νομική υποστήριξη.

Σημειώνεται ότι στο φάκελο τεκμηρίωσης η προσφεύγουσα δεν είχε προβεί σε σχετικά αναλυτική τεκμηρίωση ως προς τους λόγους μη εφαρμογής εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων. Η προσφεύγουσα ανέφερε ότι η παρέχει λιγότερες υπηρεσίες προς τους ανεξάρτητους δικαιοδόχους και παίζει πιο πολύ το ρόλο του διαχειριστή από απόσταση. χωρίς ωστόσο ο εν λόγω ρόλος να αναλύεται περαιτέρω.

Ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα ότι η προσφεύγουσα λαμβάνει τις παρακάτω επιπλέον υπηρεσίες σε σχέση με τους ανεξάρτητους δικαιοδόχους και λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία του φακέλου και τα σχετικά αναφερόμενα από την πλευρά του ελέγχου στην οικεία έκθεση ελέγχου και στην εισήγηση απόψεων ως προς τα στοιχεία που έθεσε υπόψη η προσφεύγουσα ως προς την απόδειξη των ανωτέρω ισχυρισμών της, αναφέρουμε τα παρακάτω:

- **Ως προς τις υπηρεσίες marketing:**

Οι υπηρεσίες μάρκετινγκ, τις οποίες η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι λαμβάνει στα πλαίσια της σύμβασης επιπλέον σε σχέση με τους ανεξάρτητους δικαιοδόχους, σημειώνεται ότι δεν προβλέπονται με σαφήνεια από την προσκομισθείσα στον έλεγχο σύμβαση ενώ η πλήρης υποστήριξη ως προς το μάρκετινγκ που ισχυρίζεται ότι λαμβάνει σε καμία περίπτωση δεν προκύπτει από την εν λόγω σύμβαση. Αν, επομένως, γίνει δεκτό ότι όντως η προσφεύγουσα λαμβάνει πλήρη υποστήριξη ως προς το μάρκετινγκ χωρίς να υπάρχει σχετική αναφορά στη σύμβαση, το ίδιο θα μπορούσε κάποιος να ισχυριστεί ότι ισχύει και για τους τρίτους δικαιοδόχους. Περαιτέρω, στη σελίδα 21 της ενδικοφανούς προσφυγής της, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η εν λόγω υποστήριξη προβλέπεται στο Παράρτημα II της ενδοομιλικής σύμβασης υπό τον τίτλο Ωστόσο, υπό το σχετικό τίτλο «Πάροχος Κεντρικής Εικόνας» προβλέπεται κατά κύριο λόγο η εκπαίδευση και καθοδήγηση ως προς το στήσιμο του καταστήματος και των βιτρινών, ενώ δεν αναφέρονται το «διαδικτυακό μάρκετινγκ», οι «influencers» ή «η διοργάνωση εκδηλώσεων» (όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα στη σελίδα 21 της προσφυγής). Αντίστοιχα όμως, και στις συμβάσεις με τρίτους δικαιοδόχους αναφέρεται (πχ συν.3 σελ.7) ότι οι δικαιοδόχοι είναι υποχρεωμένοι να έχουν υπαλλήλους που απασχολούνται με το στήσιμο των βιτρινών και που εργάζονται σύμφωνα με την παρεχόμενη από το δικαιοπάροχο τεχνογνωσία, όπως ακριβώς και η προσφεύγουσα, πόσο μάλλον που στο αντικείμενο της σύμβασης (σελ. 3), μεταξύ αυτών που υποχρεούται να προσφέρει ο δικαιοπάροχος είναι η τεχνογνωσία για το σχεδιασμό των σημείων πώλησης, τη διαχείριση των καταστημάτων και την επίδειξη των προϊόντων. Άλλωστε στη σελίδα 8 αναφέρεται ότι θα παρέχει εκπαίδευση στο προσωπικό του δικαιοδόχου ως προς την οργάνωση, την εικόνα, την εξυπηρέτηση πελατών, τη διαρρύθμιση του καταστήματος, το στήσιμο των βιτρινών και τις πωλήσεις όποτε κρίνεται απαραίτητο. Τέλος, στη σελίδες ενδικοφανούς της προσφυγής της η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έχει χαμηλό διαφημιστικό κόστος, ενώ ανεξάρτητοι δικαιοδόχοι υποχρεούνται βάσει σύμβασης να προβούν σε δαπάνες μάρκετινγκ ίσες με έως 1% επί του τζίρου τους. Όμως ο ακριβής όρος σε σχέση με τις δαπάνες μάρκετινγκ, όπως αυτός αναφέρεται στη σελίδα 10 της σύμβασης, αναφέρει ότι σε περίπτωση που ο δικαιοπάροχος το αποφασίσει μπορεί να απαιτήσει διαφημιστικές δαπάνες

από τους δικαιοδόχους μέχρι και 1% του τζίρου τους. Κατά συνέπεια, η σχετική υποχρέωση των ανεξάρτητων δικαιοδόχων για πραγματοποίηση δαπανών μάρκετινγκ υφίσταται δυνητικά και έως και 1% του τζίρου τους χωρίς το εν λόγω να προκύπτει από απολογιστικά στοιχεία.

- **Ως προς την υποστήριξη και ανάπτυξη τεχνολογιών πληροφορικής:**

Στη σελίδα 5 των συμβάσεων με τους ανεξάρτητους δικαιοπαρόχους προβλέπεται και παροχή επιπλέον υπηρεσιών. Ειδικότερα προβλέπεται η πρόσβαση σε πλατφόρμες διαχείρισης παραγγελιών, αποθέματος, μετρητών και διαχείρισης καταστήματος, κι όλα αυτά με το δικαιόδοχο να υποχρεούται να επωμισθεί μόνο το κόστος απόκτησης των σχετικών ηλεκτρονικών συσκευών και εγκατάστασης και συντήρησης του λογισμικού.

- **Ως προς την χρηματοοικονομική υποστήριξη:**

Στη σελίδα 5 των συμβάσεων με τους ανεξάρτητους δικαιοπαρόχους, προβλέπεται και παροχή επιπλέον υπηρεσιών. Μεταξύ άλλων προβλέπεται η πρόσβαση σε πλατφόρμες διαχείρισης μετρητών, χωρίς να αναφέρεται ότι αυτό θα έχει επιπλέον κόστος για τον δικαιόδοχο, ενώ ούτε και η προσφεύγουσα προσκόμισε ποτέ στοιχεία για τυχόν επιπλέον χρεώσεις που επιβαρύνουν τους ανεξάρτητους δικαιοδόχους.

- **Ως προς τις δραστηριότητες ανθρώπινου δυναμικού:**

Σε σχέση με τους ανεξάρτητους τρίτους δικαιοδόχους, στη σελίδα 8 των σχετικών συμβάσεων αναφέρεται ότι η θα παρέχει περιοδικά υποστήριξη και εκπαίδευση στο προσωπικό τους σχετικά με την οργάνωση, την εικόνα, την εξυπηρέτηση πελατών, τη διαρρύθμιση των καταστημάτων, τη διαμόρφωση των βιτρινών αλλά και τις πωλήσεις εφόσον κριθεί ότι χρειάζεται. Ακόμη, ενδέχεται να παρέχει γενικά αλλά και εξειδικευμένα εκπαιδευτικά προγράμματα στη διοίκηση, τη διαχείριση πωλήσεων κλπ. Το κόστος που βάσει της σύμβασης βαρύνει τον ανεξάρτητο δικαιόδοχο σχετίζεται μόνο με τη μετακίνηση και τη διαμονή και την αποζημίωση του προσωπικού που θα εκπαιδευτεί, ενώ δεν προβλέπεται από τη σύμβαση αμοιβή του δικαιοπαρόχου για την εκπαίδευση. Σε κάθε περίπτωση και η προσφεύγουσα καταβάλλει σε τρίτους έξοδα επιμορφώσεως προσωπικού, ενώ σχετικά με τις προσλήψεις λαμβάνει εξωτερική βοήθεια (λογαριασμός 61900000 «Αμοιβές γραφείων εξεύρεσης προσωπικού» έξοδο για το 2018: 4.088,23 ευρώ).

- **Ως προς τη συχνότητα των συναντήσεων, των επισκέψεων και το βαθμό παρεχόμενης υποστήριξης και πρόσθετων υπηρεσιών που παρέχονται στην ελεγχόμενη σε σχέση με τρίτες επιχειρήσεις:**

Δεν είναι δυνατό να προσδιοριστεί ο βαθμός παρεχόμενης υποστήριξης και παροχής πρόσθετων υπηρεσιών προς την προσφεύγουσα σε σχέση με τρίτες επιχειρήσεις απλά και μόνο από τις συμβάσεις, ενώ δεν έχουν παρασχεθεί από την προσφεύγουσα περαιτέρω στοιχεία που να αποδεικνύουν σχετική διαφοροποίηση. Όσο για τις διαδικτυακές πωλήσεις, η σχετική σύμβαση με την προσφεύγουσα πράγματι επέκτεινε σε μεταγενέστερο χρόνο την ήδη υπάρχουσα σύμβαση χωρίς επιπλέον χρέωση σε ποσοστό επί των πωλήσεων, ωστόσο ουδέποτε ο έλεγχος έλαβε γνώση των αντίστοιχων όρων με τους οποίους παρασχέθηκαν αντίστοιχες υπηρεσίες στους δικαιοδόχους.

- **Ως προς τη νομική υποστήριξη:**

Η προσφεύγουσα εκτός από τον υπάλληλο που απασχολεί σε μόνιμη βάση, όπως αναφέρει στη σελίδα 27 της ενδικοφανούς της προσφυγής, επωμίζεται και επιπλέον έξοδα νομικής υποστήριξης (λογαριασμός 61000000 «Αμοιβές και έξοδα δικηγόρων» - δαπάνη για το 2018: 36.234,27 ευρώ).

- **Ως προς τη διαρρύθμιση των καταστημάτων:**

Οι σχετικές συμβάσεις με τους τρίτους δικαιοδόχους δεν αναφέρουν ξεχωριστές χρεώσεις για εκπαίδευση ως προς τη διαρρύθμιση των καταστημάτων, ενώ και στη σελίδα 3 των σχετικών συμβάσεων γίνεται σαφές ότι ο δικαιοπάροχος θα παρέχει τις σχετικές οδηγίες και ο δικαιοδόχος υποχρεούται να τις ακολουθήσει και να αλλάξει και την εικόνα των καταστημάτων όσο συχνά του ζητηθεί, για να εξασφαλισθεί ομοιομορφία μεταξύ των καταστημάτων διεθνώς. Επομένως η σχετική επιμόρφωση και συμμόρφωση δεν είναι προνόμιο αλλά υποχρέωση.

Με βάση τα ως άνω αναφερόμενα, ο επίμαχος ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι υφίσταται μεγάλη διαφορά μεταξύ των παρεχομένων υπηρεσιών στα πλαίσια της ενδοομιλικής σύμβασης και των αντίστοιχων συμβάσεων με τους ανεξάρτητους δικαιοδόχους, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, οι τυχόν επιπλέον υπηρεσίες που επικαλείται και μπορεί να δέχεται ενδοομιλικά η προσφεύγουσα δεν τεκμηριώνονται ως προς την έκταση και το κόστος τους, λαμβάνοντας μάλιστα υπόψη ότι αυτές αμείβονται με ποσοστό 2% επί των πωλήσεων. Ειδικότερα, λαμβάνοντας υπόψη και τα όσα αναφέρονται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις κεντρικά παρεχόμενες υπηρεσίες εντός ενός ομίλου (παράγραφος 7.14) αυτές «μπορεί να περιλαμβάνουν διοικητικές υπηρεσίες όπως σχεδιασμό (planning), συντονισμό, έλεγχο προϋπολογισμού, χρηματοοικονομικές συμβουλές, λογιστική, έλεγχο (auditing), νομικές υπηρεσίες, υπηρεσίες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (factoring), υπηρεσίες υπολογιστών, χρηματοοικονομικές υπηρεσίες όπως η παρακολούθηση των ταμειακών ροών και της ρευστότητας, η αύξηση του κεφαλαίου, δάνεια, διαχείριση επιτοκίων και αντιστάθμιση κινδύνων, υποστήριξη στους τομείς της παραγωγής, των προμηθειών της διανομής και του μάρκετινγκ, και επιπλέον υπηρεσίες σχετικές με θέματα προσωπικού όπως προσλήψεις και εκπαίδευση. Ακόμη, σε έναν όμιλο συχνά παρέχονται κεντρικά υπηρεσίες σχετικές με την διαχείριση παραγγελιών, την εξυπηρέτηση πελατών και την λειτουργία τηλεφωνικών κέντρων, την έρευνα και ανάπτυξη ή τη διαχείριση και προστασία άυλων περιουσιακών στοιχείων για το σύνολο των εταιριών του ομίλου». Ωστόσο, αυτές δεν αποτελούν μέρος παρεχόμενου δικαιώματος και δε μπορούν να αμειφθούν ως τέτοιο, με συνέπεια να παραβιάζεται εν προκειμένω η αρχή των ίσων αποστάσεων. Τέλος, παρά το γεγονός ότι η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι σε κάποιες περιπτώσεις οι ανεξάρτητοι δικαιοδόχοι υποχρεούνται να καταβάλουν επιπλέον ποσά στην προκειμένου να λάβουν υπηρεσίες (όπως για παράδειγμα την υποστήριξη του ηλεκτρονικού τους καταστήματος), δεν παρέχεται από την προσφεύγουσα καμία πληροφόρηση για το σχετικό κόστος για τους ανεξάρτητους δικαιοδόχους τρίτους, ώστε να εκτιμηθεί η αξία των συναλλαγών αυτών με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων (σχετική η παράγραφος 7.19 των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ- 2017).

Ως προς το 2ο ισχυρισμό

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος, κατά την εφαρμογή της μεθόδου της Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής με εσωτερικά στοιχεία δεν έλαβε υπ' όψιν τρία βασικά χαρακτηριστικά των συμβάσεων παροχής δικαιώματος χρήσης σήματος και τεχνογνωσίας προς τρίτους δικαιοδόχους, τα οποία αν τα είχε λάβει υπ' όψιν του θα είχε συμπεράνει ότι η συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη τιμή που προκύπτει με βάση τις συμβάσεις με ανεξάρτητους δικαιοδόχους υπερβαίνει το 5%. Στις σελίδες 35-36 γίνεται η σχετική ανάλυση αυτών των τριών χαρακτηριστικών τα οποία, κατά την προσφεύγουσα, αποδεικνύουν ότι οι δικαιοδόχοι

καταβάλλουν στην ποσά πέραν του ποσοστού 5% επί των πωλήσεων. Τα εν λόγω χαρακτηριστικά είναι τα εξής:

(α) οι ανεξάρτητοι δικαιοδόχοι έχουν «υποχρέωση πραγματοποίησης εξόδων διαφήμισης ύψους μέχρι 1% επί των πωλήσεων»,

(β) για τους δικαιοδόχους, το ποσοστό 5% των πωλήσεων που πρέπει να καταβληθεί στη είναι καθαρό και ανεξάρτητο από το ύψος τυχόν οφειλόμενου παρακρατηθέντος φόρου, κι επομένως «η πραγματική βάση χρέωσης είναι υψηλότερη του 5% επί των πωλήσεων» και

(γ) η ενδοομιλική εκχώρηση διακριτικών σημάτων περιλαμβάνει παροχές προς τους ενδοομιλικούς δικαιοδόχους που δεν παρέχονται σε ανεξάρτητους δικαιοδόχους.

Επειδή, ωστόσο, οι συμβάσεις που έχουν συναφθεί με τρίτους ανεξάρτητους δικαιοδόχους (στη σελίδα 10 αυτών) προβλέπουν ότι **σε περίπτωση που ο δικαιοπάροχος το αποφασίσει** μπορεί να απαιτήσει διαφημιστικές δαπάνες από τους δικαιοδόχους των οποίων το ύψος θα μπορεί να ανέλθει **μέχρι και 1%** του τζίρου τους. Κατά συνέπεια, η σχετική υποχρέωση των ανεξάρτητων δικαιοδόχων για πραγματοποίηση δαπανών μάρκετινγκ **υφίσταται δυνητικά και έως και 1%** του τζίρου τους χωρίς το εν λόγω να επιβεβαιώνεται από απολογιστικά στοιχεία. Ο εν λόγω όρος στις συμβάσεις με τους ανεξάρτητους δικαιοδόχους δίνει το δικαίωμα στην δικαιοπάροχο εταιρεία να απαιτήσει σχετικά έξοδα διαφήμισης και έως του ποσού του 1% επί του τζίρου των δικαιοδόχων, χωρίς ωστόσο να προσκομιστεί από την προσφεύγουσα οποιοδήποτε στοιχείο που να δείχνει εάν πράγματι οι δικαιοδόχοι πραγματοποιούν συστηματικά τέτοιες δαπάνες και σε ποιο ύψος. Περαιτέρω, το γεγονός ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν είναι συμβατικά υποχρεωμένη να πραγματοποιεί διαφημιστικές δαπάνες, δεν αποκλείει την διενέργεια από αυτή τέτοιων δαπανών, εφόσον αυτό κριθεί αναγκαίο από την ίδια ή της ζητηθεί από τον όμιλο. **Συνεπώς, δεν υπάρχουν επαρκή στοιχεία τέτοια, ώστε να αποδεικνύεται ότι πράγματι οι ανεξάρτητοι δικαιοδόχοι υποχρεούνται να πραγματοποιούν διαφημιστική δαπάνη ύψους 1% και συνεπώς, είναι παγίως επιβαρυνμένοι με επιπλέον 1% επί του τζίρου για έξοδα διαφήμισης.**

Επειδή, επιπλέον, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι ενδεικτικά στις συμβάσεις με ανεξάρτητους δικαιοδόχους στη, προβλέπεται ότι ο δικαιοδόχος οφείλει να προχωρήσει στην πληρωμή καθαρού ποσού στην, που να αντιστοιχεί σε 5% επί των πωλήσεων, ανεξάρτητα από το ύψος της παρακράτησης, και κατά συνέπεια, η πραγματική επιβάρυνσή του είναι μεγαλύτερη του 5%. Ωστόσο, διαφορετικοί είναι οι όροι που προβλέπονται στις συμβάσεις με τους δικαιοδόχους στη Μάλτα (Συν.1), στη Λιθουανία (Συν.2), στην Εσθονία (Συν.3) και στην Κύπρο (Συν.4) και συνεπώς πιθανόν ο συγκεκριμένος όρος επηρεάζεται από το κατά πόσον ισχύουν συμβάσεις αποφυγής διπλής φορολογίας μεταξύ των χωρών του δικαιοπαρόχου και του εκάστοτε δικαιοδόχου. Ειδικότερα, δεδομένου ότι και στη σύμβαση μεταξύ της δικαιοπαρόχου και της προσφεύγουσας (Συν.5 – §7.3) αναφέρεται ότι στην περίπτωση που θα πρέπει να γίνει παρακράτηση φόρου, η προσφεύγουσα οφείλει να αποστέλλει στον δικαιοπάροχο όλα τα σχετικά απαραίτητα δικαιολογητικά *«για να επιτρέψει στον πάροχο της άδειας να συμψηφίσει τους φόρους που καταβλήθηκαν στην επικράτεια, σύμφωνα με τις ισχύουσες συνθήκες διπλής φορολογίας και άλλους φορολογικούς κανόνες...»*, διαπιστώνεται ότι στην πράξη και στις δύο περιπτώσεις, η δικαιοπάροχος αποκομίζει το ίδιο ποσοστό (5%), δεδομένου ότι μόνο στην περίπτωση που δε δικαιούται να συμψηφίσει τον παρακρατούμενο φόρο ζητά να μην της αφαιρεθεί αυτός από τη συμφωνηθείσα αμοιβή. Συνεπώς, το επιχείρημα της προσφεύγουσας ότι για κάποιες δικαιοδόχους η πραγματική χρέωση είναι υψηλότερη του 5%, μπορεί να απαντηθεί με το αντεπιχείρημα ότι σε κάθε περίπτωση η ολλανδική αποκομίζει ακριβώς

5%, προσαρμοζόμενη στις εκάστοτε φορολογικές συνθήκες. Σε κάθε περίπτωση, η εν λόγω παράμετρος δεν είναι σε θέση να επηρεάσει το ποσοστό του δικαιώματος που θεωρείται ότι είναι σύμφωνο με την αρχή των ίσων αποστάσεων, καθώς οι ανεξάρτητοι δικαιοδόχοι που δραστηριοποιούνται σε χώρες εντός Ευρωπαϊκής Ένωσης αποδίδουν στη δικαιοπάροχο το ποσοστό του 5% μειωμένο κατά την παρακράτηση του φόρου. Τέλος, αναφορικά με τις πρόσθετες παροχές που αναφέρει η προσφεύγουσα ότι δε λήφθηκαν υπόψη, σχετική αναφορά έχει ήδη γίνει κατά το σχολιασμό του πρώτου λόγου προσφυγής της.

Επειδή, με βάση τα ως άνω αναφερόμενα, ο ισχυρισμός της ελεγχόμενης, ότι θα έπρεπε να έχουν διενεργηθεί προσαρμογές του ποσοστού χρέωσης, ώστε αυτό να υπερβαίνει το 5%, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώνεται ότι ο έλεγχος προέβη με επαρκή και τεκμηριωμένο τρόπο αφενός στην απόρριψη των εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων που εφαρμόστηκαν από την πλευρά της προσφεύγουσας αφετέρου αιτιολογήθηκε επίσης αναλυτικά και εμπεριστατωμένα η συγκρισιμότητα των εσωτερικών στοιχείων σε σχέση με τις υπό κρίση ενδοομιλικές συναλλαγές και συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι καθώς και από την πλευρά της δεν τίθενται αναλυτικά και συγκεκριμένα στοιχεία από τα οποία να προκύπτει πραγματικά και όχι δυνητικά ότι οι συμβάσεις με τους ανεξάρτητους δικαιοδόχους διαφοροποιούνται σε βαθμό που να αιτιολογείται η διαφορά στην τιμολόγηση (από 7% σε 5%) και να μην τίθεται θέμα μη τήρησης των ίσων αποστάσεων κατά την τιμολόγηση των υπό κρίση συναλλαγών.

Ως προς τον 4ο ισχυρισμό

Επειδή, η προσφεύγουσα διατυπώνει επιφύλαξη-διαφωνία ως προς την κρίση του ελέγχου σε σχέση με την ενδοομιλική συναλλαγή αγοράς εμπορευμάτων από τις συνδεδεμένες εταιρείες Η σχετική θέση του ελέγχου είναι ότι η επιλεγείσα από την εταιρεία μέθοδος της τιμής μεταπώλησης με τη χρήση εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων) δεν είναι κατάλληλη, διότι η εταιρεία λειτουργεί ως «διανομέας», ο οποίος επιτελεί σημαντικές επιπρόσθετες λειτουργίες, που αφορούν στη διανομή των ενδοομιλικά αγορασμένων εμπορευμάτων, και καταβάλλει αμοιβές για τη χρήση σήματος και επιπλέον υποστηρικτικές υπηρεσίες, οι οποίες επιβαρύνουν τα λειτουργικά της κόστη. Ωστόσο η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση αυτή είναι καταφανώς εσφαλμένη, καθώς οι λειτουργίες αυτές είναι απαραίτητες για έναν διανομέα ενδυμάτων και συναφών προϊόντων, όπως η εταιρεία και όσες εταιρείες επιλέχθηκαν ως συγκρίσιμες στο πλαίσιο εφαρμογής της

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 63 του ΚΦΔ** ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν υφίσταται δυνατότητα να υποβληθεί με αίτημα την επανεξέταση οποιουδήποτε άλλου ζητήματος άπτεται μεν του ελέγχου, αλλά δεν έχει ως αποτέλεσμα την έκδοση σχετικής πράξης. Δεδομένου ότι ο έλεγχος δεν καταλόγισε διαφορές που να προέκυψαν από την αναφερόμενη στην εν λόγω «επιφύλαξη – διαφωνία» ενδοομιλική συναλλαγή αγοράς εμπορευμάτων (και συνεπώς ότι η προσβαλλόμενη πράξη δεν περιλαμβάνει σχετική διαφορά), δεν υφίσταται δυνατότητα υποβολής ενδικοφανούς

προσφυγής με αίτημα την επανεξέταση λοιπών στοιχείων της έκθεσης, πλην της εκδοθείσας πράξης, και συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός της προσφεύγουσας अपαραδέκτως προβάλλεται.

Ως προς τον ισχυρισμό που αναφέρεται στο από 16/05/2024 συμπληρωματικό υπόμνημα

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 2 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«2. Ανεξάρτητα από το άρθρο 61, δεν παρακρατείται φόρος από τόκους και δικαιώματα (royalties) που καταβάλλονται σε νομικό πρόσωπο που αναφέρεται στο Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων κρατών - μελών είτε της ημεδαπής είτε της αλλοδαπής, όπως αυτή ισχύει, εφόσον:

α) το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα που εισπράττει κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), βάσει αξίας ή αριθμού, στο μετοχικό κεφάλαιο ή δικαιώματα ψήφου του φορολογούμενου που προβαίνει στην καταβολή ή ο φορολογούμενος που καταβάλλει, κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο μετοχικό κεφάλαιο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που εισπράττει, ή ένα τρίτο νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο μετοχικό κεφάλαιο τόσο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που εισπράττει όσο και του φορολογούμενου που προβαίνει στην καταβολή,

β) το ελάχιστο ποσοστό κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής διακρατείται για τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες, και

γ) το νομικό πρόσωπο που εισπράττει:

αα) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ, όπως ισχύει, και

ββ) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και

γγ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο άρθρο 3 της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.»

Επειδή, με το υποβληθέν συμπληρωματικό της υπόμνημα η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι με την υπ' αριθμ. πρωτ./13-03-2020 Αίτηση Επιστροφής Παρακρατηθέντος Φόρου κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και των ΠΟΛ. 1036/2015 και 1039/2015 προς τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, ζήτησε την επιστροφή, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, του φόρου που παρακρατήθηκε για τις πληρωμές δικαιωμάτων, τις οποίες πραγματοποίησε η εταιρεία προς την «αδερφή» της εταιρεία, κατά τη χρονική περίοδο από 25.01.2018 έως 25.01.2020. Όπως προκύπτει από τις υπ' αριθμ./13-10-2020 Ατομικές Ειδοποιήσεις Επιστροφής της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών επεστράφησαν στο ακέραιο τα αιτηθέντα ποσά, ήτοι έγινε δεκτή στο σύνολό της η ως άνω υποβληθείσα Αίτηση. Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, η αποδοχή του αιτήματος της συνομολογεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ, ότι το ύψος των οικείων δικαιωμάτων τηρούσε στο ακέραιο τους κανόνες τιμολογήσεως των ενδοομιλικών συναλλαγών, άλλως θα είχε θεμελιωθεί σχετικός λόγος - μερικής έστω - απόρριψης του εν λόγω αιτήματος.

Επειδή, όσον αφορά τον ανωτέρω ισχυρισμό, σύμφωνα με το άρθρο 50 του ν. 4172/2013, και ειδικότερα την παράγραφο 2 αυτού, ο έλεγχος των ενδοομιλικών συναλλαγών γίνεται σύμφωνα με τα πλαίσια που τίθενται από τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ. Στην παράγραφο 6.13 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ (2017) αναγράφεται ότι οι οδηγίες που δίνονται στο κεφάλαιο αυτό (ήτοι το Κεφ. 6 «Άυλα») αφορούν αποκλειστικά και μόνο θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών και διευκρινίζεται ότι ο τρόπος με τον οποίο μια συναλλαγή θα χαρακτηριστεί στα πλαίσια του ελέγχου της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών, ουδεμία σχέση έχει με το ερώτημα κατά πόσον μια συγκεκριμένη πληρωμή αποτελεί δικαίωμα ή πρέπει να παρακρατηθεί φόρος επί αυτής βάσει του Άρθρου 12.

Επειδή, εν προκειμένω, η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών δε διενήργησε έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4172/2013, ώστε να κρίνει εάν η τιμολόγηση της επίμαχης ενδοομιλικής συναλλαγής «Αμοιβές δικαιωμάτων χρήσης σήματος και τεχνογνωσίας» είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, αλλά, στα πλαίσια των προαναφερθεισών διατάξεων του άρθρου 63 του ΚΦΕ και των σχετικών δηλώσεων που η προσφεύγουσα υπέβαλε ενώπιόν της, αυτό που εξετάστηκε είναι κατά πόσο η αλλοδαπή αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση οφείλει φόρο επί των δικαιωμάτων αυτών ή απαλλάσσεται από το φόρο αυτό λόγω της πλήρωσης των προϋποθέσεων α, β και γ της παραγράφου 2 του άρθρου 63 του ΚΦΔ, ήτοι σε καμία περίπτωση η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών δεν έκρινε κατά πόσο οι επίμαχες συναλλαγές είναι υποτιμολογημένες σύμφωνα με το άρθρο 50 παρ. 2 του ν. 4172/2013 και τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ. Ο υπό κρίση έλεγχος αφορά τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών που έχουν πραγματοποιηθεί στα φορολογικά έτη 2018 και 2019, όπως αυτές αποτυπώνονται στα λογιστικά αρχεία και στοιχεία της προσφεύγουσας και διενεργήθηκε σύμφωνα με τα ειδικώς οριζόμενα στο άρθρο 50 του ν.4172/2013 και τις σχετικές Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ και ως εκ τούτου, το γεγονός ότι τα ο φόρος που παρακρατήθηκε για τις πληρωμές δικαιωμάτων επιστράφηκε στην αλλοδαπή εταιρεία, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, από τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, κατόπιν σχετικής αίτησης της προσφεύγουσας, δε δύναται να δημιουργεί δεσμευτική κρίση ως προς την υπερτιμολόγηση/υποτιμολόγηση ή όχι των υπό κρίση δικαιωμάτων.

Ως προς τον ισχυρισμό που αναφέρεται στο από 20/06/2024 συμπληρωματικό υπόμνημα

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος αιτιολόγησε τον υπολογισμό της προσαρμογής των ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας εταιρείας, βασιζόμενος στο ελληνικό και στο διεθνές πλαίσιο, με παράλληλη παράθεση των οδηγιών της φορολογικής αρχής και των κρίσιμων εδαφίων των διεθνών οδηγιών του ΟΟΣΑ, και τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι και οι λοιπές θυγατρικές εταιρείες του Ομίλου πληρώνουν επίσης προς την δικαιώματα του αυτού ύψους, ήτοι 7%, αλυσιτελώς προβάλλεται, δεδομένου ότι δεν αποτελούν αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία αφού αφορούν ενδοομιλική τιμολόγηση και, σε κάθε περίπτωση, δεν υπάρχει πληροφόρηση από τις αντίστοιχες αλλοδαπές φορολογικές αρχές των χωρών αυτών σχετικά με το εάν το εν λόγω ποσοστό αμοιβών επί των δικαιωμάτων είναι σύμφωνο ή όχι με την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 22/12/2023 οικείες εκθέσεις μερικού επιτόπιου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, επί των

οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως προς τον 3^ο ισχυρισμό σχετικά με την επιβολή του πρόσθετου φόρου

Επειδή, με τις υπ' αριθμ./22-12-2023 και/22-12-2023 οριστικές πράξεις φορολογικών ετών 01/02/2017-31/01/2018 και 01/02/2018-31/01/2019 προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. πρόστιμα άρθρου 58 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των δηλώσεων ποσού 717.392,29 ευρώ και 802.716,60 ευρώ αντίστοιχα, τα οποία υπολογίσθηκαν σε ποσοστό 50% επί των διαφορών φόρου ύψους 1.434.784,57 ευρώ και 1.605.433,20 ευρώ αντίστοιχα, καθώς κρίθηκε ότι το ποσοστό της διαφοράς για την επιβολή προστίμου ανέρχεται:

Α) σε ποσοστό 334,36% (1.434.784,57/429.108,01) και συγκεκριμένα:

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ ΤΕΛΩΝ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Διαφορά
Φορολογικά κέρδη	11.475.405,32	16.422.938,32	4.947.533,00
α. Φόρος που αναλογεί 29%	3.327.867,54	4.762.652,11	1.434.784,57
ζ. Υπόλοιπο φορολογικής υποχρέωσης	3.327.867,54	4.762.652,11	1.434.784,57
η. Μείον φόρος προκαταβλήθηκε	2.896.317,60	2.896.317,60	0,00
θ. Μείον φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση	2.441,93	2.441,93	0,00
ιη. Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	429.108,01	1.863.892,58	1.434.784,57
ΛΟΙΠΑ ΠΟΣΑ			0,00
ιθ. Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους	3.325.425,61	3.325.425,61	0,00
(κ) Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	11.204,72	11.204,72	0,00
(κα) Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	2.240,94	2.240,94	0,00
(κυ) Τέλος επιτηδεύματος άρθρο 31 του ν.3986/2011	28.400,00	28.400,00	0,00
(κδ) άθροισμα	3.796.379,28	5.231.163,85	1.434.784,57
(κε) Χρεωστικό ποσό	3.796.379,28	5.231.163,85	1.434.784,57
(κστ) Πιστωτικό ποσό			0,00
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	3.796.379,28	5.231.163,85	1.434.784,57
Πιστωτικό ποσό προς επιστροφή			0,00
ΠΡΟΣΤΙΜΑ			0,00
(κη) Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης		717.392,29	717.392,29
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	3.796.379,28	5.948.556,14	2.152.176,86

Β) σε ποσοστό 76,01% (1.605.433,20/2.112.069,02) και συγκεκριμένα:

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ ΤΕΛΩΝ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Διαφορά
Φορολογικά κέρδη	18.857.881,78	24.393.858,33	5.535.976,55
α. Φόρος που αναλογεί 29%	5.468.785,72	7.074.218,92	1.605.433,20
ζ. Υπόλοιπο φορολογικής υποχρέωσης	5.468.785,72	7.074.218,92	1.605.433,20
η. Μείον φόρος προκαταβλήθηκε	3.325.425,61	3.325.425,61	0,00

θ. Μείον φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση	31.291,09	31.291,09	0,00
ιζ. Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό			0,00
ιη. Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	2.112.069,02	3.717.502,22	1.605.433,20
ΛΟΙΠΑ ΠΟΣΑ			0,00
ιθ. Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους	5.164.055,34	5.164.055,34	0,00
(κ) Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	10.942,78	10.942,78	0,00
(κα) Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	2.188,56	2.188,56	0,00
(κυ) Τέλος επιτηδεύματος άρθρο 31 του ν.3986/2011	28.750,00	28.750,00	0,00
(κδ) άθροισμα	7.318.005,70	8.923.438,90	1.605.433,20
(κε) Χρεωστικό ποσό	7.318.005,70	8.923.438,90	1.605.433,20
(κστ) Πιστωτικό ποσό			0,00
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	7.318.005,70	8.923.438,90	1.605.433,20
Πιστωτικό ποσό προς επιστροφή			0,00
ΠΡΟΣΤΙΜΑ			0,00
(κη) Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης		802.716,60	802.716,60
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	7.318.005,70	9.726.155,50	2.408.149,80

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται παράνομη και εσφαλμένη επιμέτρηση του επιβληθέντος προστίμου, καθώς σύμφωνα με την υπ' αριθμ./2020 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, κατά τον υπολογισμό του προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), για τον οποίο χρησιμοποιείται ως βάση το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου, που προκύπτει με βάση τον καταλογισμό, και εκείνου, που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις, που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί, ως φόρος, ο οποίος προκύπτει με βάση τις ανωτέρω δηλώσεις, νοείται ο φόρος, που αναλογεί στην εκάστοτε φορολογητέα ύλη, όπως αυτή δηλώνεται σε αμφότερες τις περιπτώσεις, χωρίς να αφαιρείται από αυτόν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε για την προηγούμενη χρήση, αφού τούτο δεν είναι φόρος, που προκύπτει με βάση την υποβληθείσα αρχική ή/και τροποποιητική δήλωση. Ως εκ τούτου ισχυρίζεται ότι τα ανωτέρω πρόστιμα του άρθρου 58 του ΚΦΔ πρέπει να ανέλθουν σε ποσοστό 25% επί της διαφοράς του κυρίου φόρου και όχι σε ποσοστό 50% αυτής.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 58 παρ. 1 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 35 του ν.4646/2019, ορίζεται:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4646/2019 και επί του άρθρου 35 αυτού, αναφέρεται ότι με την προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου τροποποιείται η παράγραφος 1 του άρθρου 58 του ΚΦΔ και ορίζεται ότι τα πρόστιμα του άρθρου αυτού επιβάλλονται όταν με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδεται κατόπιν ελέγχου, προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή. Τα εν λόγω πρόστιμα επιβάλλονται και στις περιπτώσεις που με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου καταλογίζεται ποσό προερχόμενο από πιστωτικό υπόλοιπο δήλωσης που έχει εισπραχθεί από τον φορολογούμενο, χωρίς να το δικαιούται.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 68 παρ. 3 του ν. 4172/2013:

«Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης: α) του φόρου που παρακρατήθηκε, β) του φόρου που προκαταβλήθηκε, γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9. ...»

Επειδή, για τον υπολογισμό του ποσού του προστίμου που προβλέπεται από το άρθρο 58 παρ. 1 του ΚΦΔ, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Ως φόρος δε που προκύπτει με βάση τις παραπάνω δηλώσεις νοείται ο φόρος που αναλογεί στην εκάστοτε φορολογητέα ύλη, όπως αυτή δηλώνεται σε αμφότερες τις περιπτώσεις, χωρίς να αφαιρείται από αυτόν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε για την προηγούμενη χρήση, αφού τούτο δεν είναι φόρος που προκύπτει με βάση την υποβληθείσα αρχική ή την υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση. (σχετ. 614/2020 απόφαση Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης)

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, για τον υπολογισμό του προστίμου λαμβάνεται υπόψη τη διαφορά που προκύπτει με βάση τις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις και όχι η διαφορά που προκύπτει μετά την εκκαθάριση του φόρου από τη φορολογική διοίκηση. Εν προκειμένω, από τις προσβαλλόμενες πράξεις η διαφορά φόρου προκύπτει αποκλειστικά από τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος και συγκεκριμένα από τις υπ' αριθμ./22-12-2023 και/22-12-2023 προσβαλλόμενες πράξεις προκύπτουν τα κάτωθι:

• **Φορολογικό έτος 01/02/2017-31/01/2018:**

Ποσό φόρου που αναλογεί βάσει υποβληθείσας δήλωσης: 3.327.867,57 ευρώ

Ποσό φόρου που αναλογεί βάσει ελέγχου: 4.762.652,11 ευρώ

Διαφορά φόρου προς καταβολή: 1.434.784,57 ευρώ

Ποσοστό διαφοράς επί του ποσού που προέκυψε βάσει δήλωσης:

$1.434.784,57 / 3.327.867,57 = 43,11\%$

• **Φορολογικό έτος 01/02/2018-31/01/2019:**

Ποσό φόρου που αναλογεί βάσει υποβληθείσας δήλωσης: 5.468.785,72 ευρώ

Ποσό φόρου που αναλογεί βάσει ελέγχου: 7.074.218,92 ευρώ

Διαφορά φόρου προς καταβολή : 1.605.433,20 ευρώ

Ποσοστό διαφοράς επί του ποσού που προέκυψε βάσει δήλωσης:

$1.605.433,20 / 5.468.785,72 = 29,36\%$

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας βασίμως προβάλλεται και τα πρόστιμα φόρου πρέπει να διαμορφωθούν, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 58 του ΚΦΔ, σε ποσοστό 25% επί της διαφοράς του κυρίου φόρου και όχι σε ποσοστό 50% αυτής.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από 26/01/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... Α.Ε.», ΑΦΜ, και την τροποποίηση των υπ' αριθμ. /22-12-2023 και /22-12-2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 01/02/2017-31/01/2018 και 01/02/2018-31/01/2019 αντίστοιχα ως προς την επιβολή των προστίμων φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. Φορολογικό έτος 01/02/2017-31/01/2018

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη		11.475.405,32	16.422.938,32	16.422.938,32	4.947.533,00
ή ζημιά					
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	429.108,01	1.863.892,58	1.863.892,58	1.434.784,57
Προκαταβολή φόρου		3.325.425,61	3.325.425,61	3.325.425,61	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		11.204,72	11.204,72	11.204,72	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		2.240,94	2.240,94	2.240,94	
Τέλος επιτηδεύματος		28.400,00	28.400,00	28.400,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			717.392,29	358.696,14	358.696,14

Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	3.796.379,28	5.948.556,14	5.589.859,99	1.793.480,71
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ				

(τροποποίηση της υπ' αριθμ. /22-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)

Β. Φορολογικό έτος 01/02/2018-31/01/2019

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη	18.857.881,78	24.393.858,33	24.393.858,33	5.535.976,55
ή ζημιά				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	2.112.069,02	3.717.502,22	3.717.502,22
Προκαταβολή φόρου	5.164.055,34	5.164.055,34	5.164.055,34	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	10.942,78	10.942,78	10.942,78	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	2.188,56	2.188,56	2.188,56	
Τέλος επιτηδεύματος	28.750,00	28.750,00	28.750,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		802.716,60	401.358,30	401.358,30
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	7.318.005,70	9.726.155,50	9.324.797,20	2.006.791,50
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ				

(τροποποίηση της υπ' αριθμ..... /22-12-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/ επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΜΕΪΔΑΝΗΣ

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