



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 07/11/2024

Αριθμός απόφασης: 2975

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/νση : 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 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

β. 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.)*».

γ. 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*».

δ. 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 28/06/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία.....», ΑΦΜ .....με έδρα στην ....., οδός ....., κατά: α) της με αριθμ. ....../31-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού

προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, β) της με αριθμ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, γ) της με αριθμ.....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016, και δ) της με αριθμ. ....οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2017, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 31/05/2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών (φόρου δικαιωμάτων) του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

Επί της από 28/06/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία.....», 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:

α) Με την υπ' αριθμ.....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος επί αμοιβών αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών ποσού 8.547,58 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου μη υποβολής ποσού 4.411,61 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 12.959,19 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 38, 61, 62 και 64 του ν.4172/2013 και του άρθρου 53 παρ. 2 του ν. 5104/2024.

β) Με την υπ' αριθμ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2015, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος επί αμοιβών αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών ποσού 19.028,40 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου μη υποβολής ποσού 9.514,21 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 28.542,61 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 38, 61, 62 και 64 του ν.4172/2013 και του άρθρου 53 παρ. 2 του ν. 5104/2024.

γ) Με την υπ' αριθμ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2016, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος επί αμοιβών αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών ποσού 742,02 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου μη υποβολής ποσού 500,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 1.242,02 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 38, 61, 62 και 64 του ν.4172/2013 και του άρθρου 53 παρ. 2 του ν. 5104/2024.

γ) Με την υπ' αριθμ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος επί αμοιβών αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών ποσού 29.572,43 ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου μη υποβολής ποσού 14.786,22 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 44.358,65 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 38, 61, 62 και 64 του ν.4172/2013 και του άρθρου 53 παρ. 2 του ν. 5104/2024.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 31/05/2024 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών (φόρου δικαιωμάτων) του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. Η ως άνω έκθεση συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. ....εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας, η οποία εκδόθηκε προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος σε εκτέλεση του διατακτικού της με αριθμό .....Απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου ....., σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του των άρθρων 38 και 61-64 του ν. 4172/2013, καθώς και των άρθρων 27-29 και 84 του ν. 5104/2024.

### **Σύντομο ιστορικό**

Στην προσφεύγουσα επιχείρηση διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., μερικός επιτόπιος έλεγχος των φορολογικών (διαχειριστικών) περιόδων 01/07/2014-30/06/2017 (φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017), για το σύνολο των φορολογικών της αντικειμένων, δυνάμει της υπ' αριθμ. ....σχετικής εντολής. Συνεπεία της προαναφερθείσας εντολής και του διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου, συντάχθηκε η από 18/08/2020 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού παρακρατούμενων φόρων, και εκδόθηκαν και βεβαιώθηκαν σε βάρος της:

1. Η υπ' αριθμ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών, φορολογικής περιόδου 01/07/2014- 31/12/2014, με την οποία καταλογίστηκε φόρος ποσού 34.190,33 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ποσού 17.095,17 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 51.285,50 ευρώ.
2. Η υπ' αριθμ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, με την οποία καταλογίστηκε φόρος ποσού 76.113,60 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ποσού 38.056,80 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 114.170,40 ευρώ.
3. Η υπ' αριθμ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, με την οποία καταλογίστηκε φόρος ποσού 2.968,06 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ποσού 1.484,03 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 4.452,09 ευρώ.
4. Η υπ' αριθμ. ....οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-30/06/2017, με την οποία καταλογίστηκε φόρος 118.289,73 ευρώ πλέον προστίμου του άρθρου 58 του ν. 4174/2013 ποσού 59.144,87 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 177.434,60 ευρώ.

Στην συνέχεια, κατά των ως άνω οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας την υπ' αριθμ. Πρωτ.....ενδικοφανή προσφυγή, ζητώντας την ακύρωσή τους.

Επί της ανωτέρω ασκηθείσας ενδικοφανούς προσφυγής, εκδόθηκε η υπ' αριθμ.....απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, με την οποία μεταξύ άλλων απορρίφθηκε η ενδικοφανής προσφυγή της εταιρείας και επικυρώθηκαν οι υπ' αριθμ.....

Ακολούθως, η προσφεύγουσα εταιρεία κατέθεσε στις 17/06/2021 ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... τη με αριθμό κατάθεσης ...../17-06-2021 προσφυγή. Επί της εν λόγω προσφυγής εκδόθηκε η υπ' αριθμ.....απόφαση του Τριμελούς Τμήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... βάσει της οποίας:

α) Έγινε δεκτή η προσφυγή κατά το μέρος που αφορά την απόρριψη με τη αριθμ. ....-.....απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας της με αριθμ. πρωτ. ....-/30-09-2020 ενδικοφανούς προσφυγής που άσκησε η προσφεύγουσα κατά των με αριθμ. ....-/18-08-2020, ...../18-08-2020, ...../18-08-2020 και ...../18-08-2020 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

β) Ακυρώθηκε η με αριθμ.....απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας κατά το μέρος που αφορά την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ....ενδικοφανούς προσφυγής που άσκησε η προσφεύγουσα κατά των με αριθμ.....οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

γ) Αναπέμφθηκε η υπόθεση στη Διοίκηση κατά τα αναφερόμενα στο σκεπτικό (σκ. 17 και 18) της απόφασης και διατάχθηκε η έντοκη επιστροφή στην προσφεύγουσα των τυχόν αχρεωστήτως καταβληθέντων ποσών παρακρατούμενοι φόρου εισοδήματος, πλέον πρόσθετου φόρου μη υποβολής δήλωσης, με το επιτόκιο που ορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 53 παρ. 2 και 4 του ν. 4174/2013 και το άρθρο 2 της υπ' αριθμ. πρωτ. ....κατ' εξουσιοδότηση εκδοθείσας απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (Β' 19).

δ) Διατάχθηκε η επιστροφή στην προσφεύγουσα του υπερβάλλοντος παραβόλου, που καταβλήθηκε αχρεωστήτως, ποσού 298,13 ευρώ και η απόδοση σε αυτήν του νομίμως καταβληθέντος παραβόλου, ποσού 2.315,62 ευρώ.

Κατόπιν των ανωτέρω, εκδόθηκε η υπ' αριθμ.....εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τη διενέργεια μερικού ελέγχου γραφείου στην προσφεύγουσα εταιρεία (είδος φορολογίας: λοιποί φόροι, τέλη, εισφορές) φορολογικών περιόδων 01/07/2014-30/06/2017, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ΚΦΔ, όπως ίσχυαν. Από το διενεργηθέντα έλεγχο, τη σύγκριση των αριθμητικών δεδομένων των λογιστικών αρχείων/βιβλίων που τηρήθηκαν και των φορολογικών δηλώσεων που υποβλήθηκαν, διαπιστώθηκαν οι παρακάτω διαφορές επί των καταβληθεισών αμοιβών δικαιωμάτων προς αλλοδαπές επιχειρήσεις και επί του παρακρατηθέντος επ' αυτών φόρου, στις ελεγχόμενες φορολογικές (διαχειριστικές) περιόδους:

Φορολογική περίοδος	01-07- 31/12/2014	01/01- 31/12/2015	01/01- 31/12/2016	01/01- 31/12/2017
<b>Αμοιβές δικαιωμάτων προς την .....</b>				
Ιανουάριος		0,00	14.840,30	0,00
Φεβρουάριος		0,00	0,00	0,00
Μάρτιος		182.936,00	0,00	0,00
Απρίλιος		0,00	0,00	0,00
Μάιος		0,00	0,00	98.454,16

Ιούνιος		0,00	0,00	492.994,48
Ιούλιος	14.487,65	0,00	0,00	
Αύγουστος	0,00	0,00	0,00	
Σεπτέμβριος	0,00	0,00	0,00	
Οκτώβριος	0,00	98.001,00	0,00	
Νοέμβριος	81.451,00	0,00	0,00	
Δεκέμβριος	75.013,00	99.631,00	0,00	
<b>Σύνολο αμοιβών</b>	<b>170.951,65</b>	<b>380.568,00</b>	<b>14.840,30</b>	<b>591.448,64</b>
<b>Φόρος επί των αμοιβών δικαιωμάτων προς την .....</b>				
Ιανουάριος		0,00	742,02	0,00
Φεβρουάριος		0,00	0,00	0,00
Μάρτιος		9.146,80	0,00	0,00
Απρίλιος		0,00	0,00	0,00
Μάιος		0,00	0,00	4.922,71
Ιούνιος		0,00	0,00	24.649,72
Ιούλιος	724,38	0,00	0,00	
Αύγουστος	0,00	0,00	0,00	
Σεπτέμβριος	0,00	0,00	0,00	
Οκτώβριος	0,00	4.900,05	0,00	
Νοέμβριος	4.072,55	0,00	0,00	
Δεκέμβριος	3.750,65	4.981,55	0,00	
<b>Σύνολο φόρου</b>	<b>8.547,58</b>	<b>19.028,40</b>	<b>742,02</b>	<b>29.572,43</b>

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οι υπ' αριθμ. ....προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών του, φορολογικών ετών 2014, 2015, 2016 και 2017 αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, να διαγραφούν οι φορολογικές οφειλές που προέκυψαν σε βάρος της και να της επιστραφούν τα ποσά που τυχόν έχουν καταβληθεί αχρεωστήτως εντόκως από της καταβολής τους με το νόμιμο επιτόκιο υπερημερίας, άλλως και σε κάθε περίπτωση από την κατάθεση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής και μέχρι την πλήρη εξόφληση, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η νομιμότητα των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. τελεί υπό την προϋπόθεση της αμετακλήτου επίλυσης της διαφοράς που αφορά τις αρχικές πράξεις καταλογισμού. Οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις που εκδόθηκαν σε επανάληψη της διαδικασίας και σε συμμόρφωση της υπ' αριθμ. ....απόφασης του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... είναι μη νόμιμες και ακυρωτές, καθόσον η υπό κρίση διαφορά εκκρεμεί ενώπιον του δευτεροβάθμιου δικαστηρίου και δεν έχει επιλυθεί ακόμα με αμετάκλητη δικαστική απόφαση.

- Κατά χρόνο αναρμοδιότητα των ελεγκτικών οργάνων για την έκδοση των οριστικών καταλογιστικών πράξεων λόγω παρόδου της αποκλειστικής, εκ του νόμου, προθεσμίας ενός (1) μηνός. Στην υπό κρίση περίπτωση, οι απόψεις της εταιρείας επί των διαπιστώσεων του ελέγχου

διατυπώθηκαν με το υπ' αριθμ. Πρωτ.....έγγραφο υπόμνημά της. Εν συνεχεία, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι οποίες είναι άπασες δυσμενείς ως καταλογίζουσες στην εταιρεία επιπρόσθετη φορολογική επιβάρυνση και εκδόθηκαν από τα ελεγκτικά όργανα στις 31/05/2024 (όπως ρητώς αναγράφεται στο σώμα αυτών), ήτοι μετά το πέρας της αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από την υποβολή των απόψεών της και κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 33 του ν. 5104/2024 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 10 παρ. 5 του ν. 2690/1999. Συνεπώς, όλες οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις είναι ακυρωτές, καθόσον τα ελεγκτικά όργανα που τις εξέδωσαν είχαν απωλέσει το δικαίωμα έκδοσης των πράξεων καταλογισμού, άλλως την κατά χρόνο αρμοδιότητά τους.

- **Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και δη εν προκειμένω της ΣΑΔΦ Ελλάδας - Ελβετικής Ομοσπονδίας ως προς την κρίση ότι οι καταβαλλόμενες αμοιβές εμπίπτουν στην έννοια των δικαιωμάτων λόγω δήθεν παραχώρησης χρήσης σήματος και μεταφοράς τεχνογνωσίας.** Στην περίπτωση της προκύπτει σαφώς και αποδεικνύεται πλήρως ότι οι υπό κρίση πληρωμές που κατέβαλε η εταιρεία στην ..... δεν εμπίπτουν στην έννοια των δικαιωμάτων, αλλά αφορούν σε πληρωμή συνδρομής μέλους («annual dues») και σε αμοιβές για την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών από την ..... Συνεπώς, επί των υπό κρίση αμοιβών που κατέβαλε η εταιρεία στην ..... δεν είναι σύννομη οποιαδήποτε παρακράτηση φόρου κατ' ορθή ερμηνεία και εφαρμογή του νόμου και δη της ΣΑΔΦ Ελλάδας - Ελβετικής Ομοσπονδίας και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις τυγχάνουν παράνομες και ακυρωτές.

- **Εσφαλμένος επαναχαρακτηρισμός των υπό κρίση συμβάσεων και συναλλαγών - Παράβαση των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.** Οι υπό κρίση συμβάσεις δεν έχουν μεταβληθεί από το 2004 και 2007 αντίστοιχα και ισχύουν ως έχουν μέχρι σήμερα, χωρίς δηλαδή να έχουν τροποποιηθεί από την υπογραφή τους. Οι υπό κρίση δε συναλλαγές δυνάμει των ανωτέρω συμβάσεων έχουν εξεταστεί και ελεγχθεί στο πλαίσιο προηγούμενων φορολογικών ελέγχων και πιο συγκεκριμένα όταν η εταιρεία είχε ελεγχθεί από το ΔΕΚ Αθηνών για τα οικονομικά έτη 2002-2008 δυνάμει των υπ' αριθμ. ....εντολών ελέγχου, ότε και κρίθηκε ορθώς ότι αφορούν παροχή υπηρεσιών, όπως άλλωστε προκύπτει ευθέως από όλα τα αποδεικτικά στοιχεία και έγγραφα, ενώ ουδέποτε τέθηκε θέμα χαρακτηρισμού τους ως τεχνογνωσία και ουδέποτε τέθηκε θέμα παρακράτησης επί δικαιωμάτων.

### **Όσον αφορά τον 1<sup>ο</sup> ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας**

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 95 παρ. 5 του Συντάγματος η υποχρέωση συμμόρφωσης της Διοίκησης προς τις δικαστικές αποφάσεις συνιστά θεμελιώδη πτυχή κι έκφραση της αρχής του κράτους δικαίου και αποτελεί συνταγματική επιταγή.

Περαιτέρω, η δεσμευτικότητα των δικαστικών αποφάσεων για τη Διοίκηση προκύπτει ξεκάθαρα και από το άρθρο 1 του ν. 3068/2002, στο οποίο αναφέρεται:

*«Το Δημόσιο, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται χωρίς καθυστέρηση προς τις δικαστικές αποφάσεις και να προβαίνουν σε όλες τις ενέργειες που επιβάλλονται για την εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής και για την εκτέλεση των αποφάσεων. Δικαστικές αποφάσεις κατά την έννοια του προηγούμενου εδαφίου είναι όλες οι αποφάσεις των διοικητικών, πολιτικών, ποινικών και*

*ειδικών δικαστηρίων που παράγουν υποχρέωση συμμόρφωσης ή είναι εκτελεστές κατά τις οικείες δικονομικές διατάξεις και τους όρους που κάθε απόφαση τάσσει.»*

Σύμφωνα, δε, με τα άρθρα 88, 99 παρ. 1 και 198 του Κ.Δ.Δ., η διοίκηση υποχρεούται να συμμορφώνεται προς οριστική απόφαση του πρωτοβάθμιου διοικητικού δικαστηρίου, εκδοθείσα επί προσφυγής, ακόμη και αν αυτή έχει προσβληθεί με έφεση, η άσκηση της οποίας, μη αναστέλλουσα την εκτέλεση της απόφασης, δεν αποκλείει την έκδοση νέας πράξης περί του αυτού αντικειμένου (πρβλ. ΣΤΕ 592/2019, ΣΤΕ 3578/2013, ΣΤΕ 2002/2009, ΣΤΕ 1240/2008).

**Επειδή**, εν προκειμένω, η εκτέλεση των διατάξεων της με αριθμ. ..../2023 δικαστικής απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου ....., η οποία ανέπεμψε την υπόθεση στη Διοίκηση, προκειμένου να εξεταστούν και να εφαρμοστούν από αυτή για τη φορολόγηση των επίμαχων αμοιβών τα οριζόμενα στο άρθρο 12 παρ. 2 της Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ελβετικής Ομοσπονδίας, ήταν υποχρεωτική για αυτήν, ενώ η έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικών ετών 2014, 2015, 2016 και 2017, συνιστά συμμόρφωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής προς τα επιτασσόμενα με την ως άνω δικαστική απόφαση.

Έχει δε κριθεί, ότι, κατά το νόμο, για την ίδια υπόθεση φορολογίας ένα και μόνον αρχικό φύλλο ελέγχου εκδίδεται, μετ' ακύρωση δε τούτου, πέραν της ασκήσεως ενδίκων μέσων κατά της οικείας δικαστικής αποφάσεως, δεν αποκλείεται η έκδοση και δεύτερου φύλλου για την ίδια υπόθεση, η νομιμότητα όμως του τελευταίου τελεί υπό την προϋπόθεση της αμετακλήτου εξαφανίσεως του πρώτου (ΣΤΕ 1646, 1647/1991). Τα ανωτέρω μάλιστα επαναλαμβάνονται και στην ομόφωνη σχετική με αριθμό 233/2013 Γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του ΝΣΚ (που κοινοποιήθηκε στη Διοίκηση με την ΠΟΛ 1196/02-08-2013) αναφορικά με την επανάληψη διαδικασίας σε εκτέλεση πρωτόδικων αποφάσεων και την παράλληλη άσκηση έφεσης.

**Επειδή**, με βάση τα ανωτέρω, απολύτως ορθά και σύννομα ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. μετά την έκδοση της με αριθμ.....απόφασης του πρωτοβάθμιου Δικαστηρίου, παράλληλα με την άσκηση εφέσεων από την προσφεύγουσα εταιρεία αλλά και το Ελληνικό Δημόσιο, προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου παρακρατούμενου φόρου για τα φορολογικά έτη 2014-2017, και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Όσον αφορά τον 2ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ):

*«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.*

*2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή*

την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

**Επειδή**, εν προκειμένω, ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθμ.....Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, με το οποίο κάλεσε την προσφεύγουσα εταιρεία εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου. Το εν λόγω σημείωμα κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στο λογαριασμό της εταιρείας στο πληροφοριακό σύστημα της φορολογικής διοίκησης (με συνακόλουθη ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της) στις 03/04/2024. Σε απάντηση του εν λόγω σημειώματος στις 23/04/2024 η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε το με αριθμ. πρωτ. ....έγγραφο υπόμνημά της. Στη συνέχεια ο έλεγχος, κατόπιν αξιολόγησης των απόψεων της προσφεύγουσας, καταλόγισε τις διαφορές φόρου, όπως αυτές παρουσιάζονται στην από 31/05/2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών (φόρου δικαιωμάτων), και ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προέβη στην έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η τεθείσα προθεσμία της παραγράφου 2 του άρθρου 33 του ΚΦΔ δεν είναι αποκλειστική αλλά ενδεικτική και δεν άγει σε καμία περίπτωση σε ακύρωση των πράξεων της φορολογικής διοίκησης, καθώς έχει τεθεί από το νομοθέτη προκειμένου να προσδιοριστεί ένα εύλογο χρονικό διάστημα εντός του οποίου θα πρέπει να δρα η φορολογική διοίκηση γεγονός που σε κάθε περίπτωση εξαρτάται από το πλήθος των υποθέσεων προς διεκπεραίωση. Εξάλλου σύμφωνα με την παγία αρχή του δημοσίου δικαίου, η οποία αποτυπώνεται στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Αντιστοίχως, νομολογιακά γίνεται παγίως δεκτό ότι οι προθεσμίες που τάσσονται από το νόμο στη Διοίκηση προς ενέργεια είναι, κατά κανόνα, ενδεικτικές, αν δεν ορίζονται ρητώς ως αποκλειστικές ή δεν προκύπτει σαφώς αντίθετη βούληση του νομοθέτη, δηλαδή η Διοίκηση δύναται να ενεργήσει και μετά τη λήξη των πιο πάνω προθεσμιών μέσα σε εύλογο χρόνο (ενδεικτικά ΣτΕ 2993/2014, 2809/2012, βλ. επίσης ΣτΕ 3762/2009, 4311, 4876/2012).

**Επειδή**, κατά συνέπεια, η υπέρβαση των προθεσμιών αυτών δεν δημιουργεί οπωσδήποτε ακυρότητα των επίδικων καταλογισμών, αφού η αρμόδια φορολογική αρχή έδρασε εντός εύλογου χρόνου. Εξάλλου, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν αποδεικνύει τη συγκεκριμένη βλάβη που υπέστη από την ως άνω επικαλούμενη από τον ίδια πλημμέλεια, η οποία μάλιστα δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 6 περ. β του ΚΑΔικ., ο σχετικός λόγος της υπό κρίση προσφυγής είναι απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.



### Όσον αφορά τον 3ο και 4ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας

Επειδή, όσον αφορά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας περί εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του νόμου και εσφαλμένου επαναχαρακτηρισμού των υπό κρίση συμβάσεων και συναλλαγών, αυτοί αβασίμως προβάλλονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, καθώς η επίμαχη κρίση της φορολογικής αρχής επικυρώθηκε με την υπ' αριθμ. ....../2023 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου ..... (Τμήμα .... Τριμελές), το οποίο έκρινε ότι οι υπό εξέταση καταβληθείσες από την προσφεύγουσα επιχείρηση αμοιβές στην ..... εμπίπτουν στην έννοια των δικαιωμάτων και, ως εκ τούτου, υφίσταται υποχρέωση παρακράτησης και απόδοσης φόρου επί των αμοιβών/δικαιωμάτων αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών. Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί ακύρωσης των υπ' αριθμ. ....προσβαλλόμενων πράξεων λόγω εσφαλμένης κρίσης σχετικά με τη φύση των αμοιβών αυτών, δεν μπορούν να επανεξεταστούν, καθόσον οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις εκδόθηκαν σε εκτέλεση των διατάξεων της με αριθμ. ....δικαστικής απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου ....., η οποία έκρινε ότι οι καταβληθείσες από την προσφεύγουσα αμοιβές αποτελούν δικαιώματα και ανέπεμψε την υπόθεση στη Διοίκηση, προκειμένου να εξεταστούν και να εφαρμοστούν από αυτή για τη φορολόγηση των επίμαχων αμοιβών τα οριζόμενα στο άρθρο 12 παρ. 2 της Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ελβετικής Ομοσπονδίας.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της από 28/06/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού .....ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ....., και την επικύρωση των υπ' αριθμ. ....-2024 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών του, φορολογικών ετών 2014, 2015, 2016 και 2017 αντίστοιχα.

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

#### **A) Φορολογικό έτος 2014**

<b>ΑΝΑΛΥΣΗ</b>	<b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΔΕΔ</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b>
	<b>(1)</b>		<b>(2)</b>	<b>(2) - (1)</b>
Αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών		170.951,65	170.951,65	170.951,65
Φόρος		8547,58	8547,58	8547,58
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής		4.411,61	4.411,61	4.411,61
<b>Σύνολο φόρου</b>		<b>12.959,19</b>	<b>12.959,19</b>	<b>12.959,19</b>

(ως η υπ' αριθμ. ..../31-05-2024 οριστική πράξη προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)

**Β) Φορολογικό έτος 2015**

<b>ΑΝΑΛΥΣΗ</b>	<b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΔΕΔ</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b>
	<b>(1)</b>		<b>(2)</b>	<b>(2) - (1)</b>
Αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών		380.568,00	380.568,00	380.568,00
Φόρος		19.028,40	19.028,40	19.028,40
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής		9.514,21	9.514,21	9.514,21
<b>Σύνολο φόρου</b>		<b>28.542,61</b>	<b>28.542,61</b>	<b>28.542,61</b>

(ως η υπ' αριθμ. ....../31-05-2024 οριστική πράξη προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)

**Γ) Φορολογικό έτος 2016**

<b>ΑΝΑΛΥΣΗ</b>	<b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΔΕΔ</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b>
	<b>(1)</b>		<b>(2)</b>	<b>(2) - (1)</b>
Αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών		14,840,30	14,840,30	14,840,30
Φόρος		742,02	742,02	742,02
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής		500,00	500,00	500,00
<b>Σύνολο φόρου</b>		<b>1,242,02</b>	<b>1,242,02</b>	<b>1,242,02</b>

(ως η υπ' αριθμ. ....../31-05-2024 οριστική πράξη προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)

**Δ) Φορολογικό έτος 2017**

<b>ΑΝΑΛΥΣΗ</b>	<b>ΔΗΛΩΣΗΣ</b>	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΔΕΔ</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b>
	<b>(1)</b>		<b>(2)</b>	<b>(2) - (1)</b>
Αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών		591.448,64	591.448,64	591.448,64
Φόρος		29.572,43	29.572,43	29.572,43
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής		14.786,22	14.786,22	14.786,22
<b>Σύνολο φόρου</b>		<b>44.358,65</b>	<b>44.358,65</b>	<b>44.358,65</b>

(ως η υπ' αριθμ.....οριστική πράξη προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου στις αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

**α.α. ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ**

**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.