



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 14/02/2025

Αριθμός απόφασης: 330

**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 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 23/10/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ με έδρα στο, οδός, κατά: α) της με αριθμ. /30-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/01/2020-31/12/2020, β) της με αριθμ. /30-09-2024

οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/01/2021-31/12/2021, και γ) της με αριθμ./30-09-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/01/2022-31/12/2022, 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 την από 30/09/2024 οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου προσδιορισμού ενδοομιλικών συναλλαγών 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 23/10/2024 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./30-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/01/2020-31/12/2020, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 1.069.150,98 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 534.575,49 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.603.726,47 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

β) Με την υπ' αριθμ./30-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/01/2021-31/12/2021, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 396.544,57 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ποσού 99.136,14 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **495.680,71 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

γ) Με την υπ' αριθμ./30-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/01/2022-31/12/2022, προέκυψε ποσό για επιστροφή ύψους 1.049.902,01 ευρώ έναντι του δηλωθέντος ποσού 1.069.421,69 ευρώ, ήτοι διαφορά ποσού προς επιστροφή ύψους 19.519,68 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 30/09/2024 οικείας έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου προσδιορισμού ενδοομιλικών συναλλαγών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./29-04-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Η εν λόγω εντολή αφορά την περίοδο 01/01/2020-31/12/2022 και εκδόθηκε για τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στο από 10/04/2024 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου, το οποίο συντάχθηκε κατόπιν ολοκλήρωσης του μερικού επιτόπιου ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. στα πλαίσια της με αριθμ./14-04-2022 εντολής ελέγχου. Στα πλαίσια του ελέγχου αυτού, και συγκεκριμένα κατά τον έλεγχο των

ενδοομιλικών συναλλαγών, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, αρχής γενομένης από 01/01/2018, υποχρεώθηκε να καταβάλλει σε συνδεδεμένη αλλοδαπή επιχείρηση δικαιώματα για λήψη τεχνογνωσίας επί των εισαγόμενων εμπορευμάτων με τα σήματα και, που ωστόσο κρίθηκε ότι ως συναλλαγή δεν είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων και δεν πληροί τις προϋποθέσεις για να τιμολογείται ως δικαίωμα σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ. Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος απέρριψε το σύνολο της εν λόγω δαπάνης ως μη εκπιπτόμενη, και συμπεριέλαβε το σχετικό ποσό ως λογιστική διαφορά που προσάυξησε τα αποτελέσματα όπως αυτά προσδιορίστηκαν με τις με αριθμό/27-10-2023 και/27-10-2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα. Εν συνεχεία η προσφεύγουσα υπέβαλε την από 27/11/2023 και με ηλεκτρονικό πρωτόκολλο ενδικοφανή προσφυγή κατά των ως άνω πράξεων, η οποία ωστόσο απορρίφθηκε με τη με αριθμ./21-03-2024 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας. Κατόπιν των ανωτέρω, συντάχθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. το από 10/04/2024 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου βάσει του οποίου εκδόθηκε η εντολή ελέγχου για τον έλεγχο των εν λόγω ενδοομιλικών συναλλαγών σχετικά με τα δικαιώματα που καταβάλλονται για τη λήψη τεχνογνωσίας επί εισαγόμενων εμπορευμάτων και για τα φορολογικά έτη 2020 έως και 2022.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την από 30/09/2024 οικεία μερικού επιτόπιου ελέγχου προσδιορισμού ενδοομιλικών συναλλαγών, κατόπιν των διενεργηθεισών ελεγκτικών επαληθεύσεων, διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω συναλλαγή, ήτοι η καταβολή αμοιβών για δικαιώματα χρήσης εμπορικών σημάτων και τεχνογνωσίας σε συνδεδεμένες αλλοδαπές επιχειρήσεις, υπολογιζόμενων ως ποσοστό 2% επί των «καθαρών πωλήσεων», εξακολουθεί να υφίσταται και κατά τα ελεγχόμενα έτη 2020, 2021 και 2022, όπως περιγράφεται σε κάθε έναν από τους αντίστοιχους Φακέλους Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών στην ίδια πάντα ενότητα (υπό τον αριθμό 5.3). Περαιτέρω, διαπιστώθηκε ότι, όπως και για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, η τεκμηρίωση των εν λόγω συναλλαγών πραγματοποιείται με τη μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής - CUP (ΣΜΕΤ - Comparable Uncontrolled Price/CUP), με χρήση εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων. Με δεδομένο ότι κατά τον έλεγχο των χρήσεων 2018 και 2019 δε διαπιστώθηκε ότι το ποσοστό δικαιωμάτων 2% βρίσκεται εκτός του αποδεκτού εύρους τιμών των κάθε φορά υπολογιζόμενων ορίων, και επιπλέον με δεδομένο ότι, η εντολή ελέγχου εκδόθηκε κατόπιν αμφισβήτησης της μεταφοράς τεχνογνωσίας από την αλλοδαπή επιχείρηση προς την προσφεύγουσα επιχείρηση για εμπορεύματα που δεν παράγει η προσφεύγουσα αλλά που αγοράζει από την αλλοδαπή επιχείρηση (ήτοι αμφισβήτησης της δυνατότητας έκπτωσης του συνόλου της εν λόγω χρέωσης και όχι αμφισβήτησης του ύψους αυτής), δεν κρίθηκε σκόπιμος ο επανυπολογισμός των ορίων που υπολόγισε η προσφεύγουσα επιχείρηση. Σύμφωνα με την οικεία έκθεση, οι αμοιβές για τα καταβαλλόμενα δικαιώματα, τόσο για τη χρήση σημάτων όσο και για τη χρήση τεχνογνωσίας, παρακολουθούνται στο λογαριασμό 61.98.00.0000 «ΧΡΗΣΕΙΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ (ROYALTIES)» και το υπόλοιπο του εν λόγω λογαριασμού ανά ελεγχόμενη χρήση, καθώς και η ανάλυση αυτού κατ' είδος δικαιώματος παρουσιάζονται παρακάτω:

Φορολογικό έτος	Ποσό καταβαλλομένων δικαιωμάτων	Ποσό δικαιωμάτων επί τεχνογνωσίας για σήματα	Ποσό δικαιωμάτων επί τεχνογνωσίας για παραγόμενα στην Ελλάδα εμπορεύματα	Ποσό δικαιωμάτων επί τεχνογνωσίας για εισαγόμενα εμπορεύματα
-----------------	---------------------------------	--	--	--

2020	6.765.614,62	3.465.323,02	1.363.049,46	1.937.242,14
2021	6.821.269,66	3.489.157,16	1.529.637,19	1.802.475,31
2022	8.070.833,37	4.110.203,11	1.868.501,65	2.092.128,61

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις των άρθρων 50 και 22 του ΚΦΕ, έκρινε ότι τα ως άνω ποσά δικαιωμάτων επί τεχνογνωσίας για εισαγόμενα εμπορεύματα ύψους 1.937.242,14 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020, 1.802.475,31 ευρώ για το φορολογικό έτος 2021 και 2.092.128,61 ευρώ για το φορολογικό έτος 2022 δεν αποτελούν δαπάνες εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, με δεδομένο αφενός ότι αποτελούν ενδοομιλικές συναλλαγές το ύψος των οποίων δεν μπορεί να τεκμηριωθεί σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων και αφετέρου ότι δεν τεκμηριώνεται ότι πρόκειται πράγματι για λήψη «τεχνογνωσίας» και ότι είναι προς το συμφέρον της προσφεύγουσας.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας εταιρείας για τα φορολογικά έτη 2020, 2021 και 2021, όπως αυτά προέκυψαν με την προσθήκη των ως άνω λογιστικών διαφορών, ως ακολούθως:

Φορολογική περίοδος 01/01/2020 - 31/12/2020	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορές
Κέρδη χρήσης βάσει ΔΛΠ	8.645.017,25	8.645.017,25	0,00
Πλέον: Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΔΛΠ/ΕΛΠ	503.170,59	503.170,59	0,00
Μείον: Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΔΛΠ/ΕΛΠ	0,00	0,00	0,00
Φορολογητέα κέρδη χρήσης	9.148.187,84	9.148.187,84	0,00
Πλέον : Λογιστικές διαφορές δήλωσης	5.068.101,70	5.068.101,70	0,00
Σύνολο κερδών	14.216.289,54	14.216.289,54	0,00
Μείον: Ωφέλεια λόγω εφάπαξ εξόφλησης οφειλών (ν.4682/2020...)	623.440,75	623.440,75	0,00
Κέρδη φορολογικού έτους	13.592.848,79	13.592.848,79	0,00
Μείον: Ζημία παρελθουσών χρήσεων	2.517.553,62	0,00	-2.517.553,62
Κέρδη μετά τη φορολογική αναμόρφωση	11.075.295,17	13.592.848,79	2.517.553,62
Πλέον: Λογιστικές διαφορές ελέγχου	0,00	1.937.242,14	1.937.242,14
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	11.075.295,17	15.530.090,93	4.454.795,76

Φορολογική περίοδος 01/01/2021 - 31/12/2021	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορές
Κέρδη χρήσης βάσει ΔΛΠ	6.304.639,97	6.304.639,97	0,00
Πλέον: Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΔΛΠ/ΕΛΠ	0,00	0,00	0,00
Μείον: Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΔΛΠ/ΕΛΠ	65.975,87	65.975,87	0,00
Φορολογικά κέρδη χρήσης	6.238.664,10	6.238.664,10	0,00
Πλέον : Λογιστικές διαφορές δήλωσης	1.285.275,44	1.285.275,44	0,00
Μείον: Δαπάνες άρθρου 22B ν.4172/2013	-11.017,43	-11.017,43	0,00
Κέρδη μετά τη φορολογική αναμόρφωση	7.512.922,11	7.512.922,11	0,00
Πλέον: Λογιστικές διαφορές ελέγχου		1.802.475,31	1.802.475,31
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	7.512.922,11	9.315.397,42	1.802.475,31
Φορολογική περίοδος 01/01/2022 - 31/12/2022	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορές
Ζημία χρήσης βάσει ΔΛΠ	-3.817.201,93	-3.817.201,93	0,00
Πλέον: Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΔΛΠ/ΕΛΠ	189.097,81	189.097,81	0,00

Μείον: Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΔΛΠ/ΕΛΠ	0,00	0,00	0,00
Φορολογική ζημιά χρήσης	-3.628.104,12	-3.628.104,12	0,00
Πλέον : Λογιστικές διαφορές δήλωσης	1.652.151,20	1.652.151,20	0,00
Μείον: Δαπάνες άρθρου 22B ν.4172/2013	-27.449,88	-27.449,88	0,00
Ζημιά μετά τη φορολογική αναμόρφωση	-2.003.402,80	-2.003.402,80	0,00
ΖΗΜΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	-2.003.402,80	-2.003.402,80	0,00
Πλέον: Λογιστικές διαφορές παρόντος ελέγχου	0,00	2.092.128,61	2.092.128,61
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΑ	-2.003.402,80	88.725,81	2.092.128,61
Ποσό διανεμηθέντων ή κεφαλαιοποιηθέντων κερδών (αποθεματικών) για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος (παρ. 1 άρθ. 47 ν. 4172/2013)	792.683,12	792.683,12	0,00
Πλέον φόρος που αναλογεί	223.577,29	223.577,29	0,00
Άθροισμα	1.016.260,41	1.016.260,41	0,00
Κέρδος που φορολογείται (παρ. 1 άρθ. 47 ν.4172/2013)	1.016.260,41	1.016.260,41	0,00

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οι υπ' αριθμ. /30-09-2024, /30-09-2024 και /30-09-2024 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου, φορολογικών ετών 2020, 2021 και 2022 αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως τροποποίηση, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και την επιστροφή του συνολικού ποσού φόρου εισοδήματος, προστίμου και τόκων που έχουν καταβληθεί βάσει αυτών, νομιμοτόκως από την ημέρα της αχρεώστητης καταβολής τους, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- **Εσφαλμένη, μη νόμιμη και αυθαίρετη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22 και 50 Κ.Φ.Ε. από την ελεγκτική αρχή. Μη νόμιμη η κρίση της ελεγκτικής αρχής κατά την οποία δεν τεκμηριώνεται ότι η αμοιβή έναντι δικαιωμάτων χρήσης τεχνογνωσίας που καταβλήθηκε στην είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων και προς το συμφέρον της εταιρείας - Ειδικότερα αναφέρει τα εξής:**

1. Οι επίμαχες χρεώσεις δε συνιστούν αμοιβές έναντι παροχής υπηρεσιών, ως εσφαλμένως επικαλείται ο έλεγχος, καθώς η εταιρεία δε λαμβάνει εξατομικευμένες υπηρεσίες που παρέχονται πρωτογενώς από το προσωπικό της αλλοδαπής εταιρείας επί τη βάσει των ειδικότερων συνθηκών και αναγκών της εταιρείας, αλλά για αμοιβές που καταβάλλονται από την εταιρεία ως αντάλλαγμα για την παροχή και χρήση πληροφοριών, οι οποίες αφορούν σε βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα, καθώς η αλλοδαπή συνδεδεμένη εταιρεία της μεταδίδει την εξειδικευμένη γνώση και εμπειρία της, που δε γνωστοποιείται δημοσίως και παραμένει στην ιδιοκτησία της, προκειμένου η εταιρεία ως λειτουργική εταιρεία του Ομίλου να τις χρησιμοποιήσει για δικό της λογαριασμό με σκοπό την απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος στις αγορές που δραστηριοποιείται. Συμπληρωματικώς επικαλείται την υπ' αριθμ. 418/2023 απόφαση της Υπηρεσίας μας, με την οποία έγινε δεκτή η ενδικοφανής προσφυγή της σε υπόθεση που αφορά αίτηση της αλλοδαπής εταιρείας για επιστροφή φόρου που παρακρατήθηκε αχρεωστήτως επί των αμοιβών που καταβλήθηκαν σε αυτήν από την εταιρεία στο πλαίσιο της ίδιας από 19.12.2018 Σύμβασης, από την οποία

προκύπτει ότι οι αμοιβές αυτές αφορούν πράγματι σε παροχή τεχνογνωσίας προς την εταιρεία.
2. Οι επίμαχες συναλλαγές καταβολής δικαιωμάτων λήψης τεχνογνωσίας (know-how) από τον Όμιλο διενεργήθηκαν προς το συμφέρον της εταιρείας κατ' άρθρα 22 και 50 ΚΦΕ.

3. Η εταιρεία ενόσω λειτουργούσε ως διανομέας περιορισμένου κινδύνου για τα συγκεκριμένα εισαγόμενα (μη παραγόμενα) εμπορεύματα δεν είχε ανάγκη λήψης τεχνογνωσίας για τις συγκεκριμένες επιχειρηματικές και λειτουργικές διαδικασίες που συνδέονται άμεσα ή έμμεσα με τη διανομή τους στην ελληνική αγορά, καθώς η εν λόγω λειτουργία επιτελείτο αποκλειστικά από τον Όμιλο. Το γεγονός ότι η εταιρεία υπό το νέο επιχειρηματικό μοντέλο της λειτουργεί για πρώτη φορά ως διανομέας πλήρους κινδύνου για τις πωλήσεις των εν λόγω προϊόντων εύλογα δικαιολογεί την όψιμη ανάγκη της για λήψη γενικών κατευθύνσεων και τεχνογνωσίας στα σχετικά πεδία επιχειρηματικών διαδικασιών, προκειμένου να ενισχύσει και να κατοχυρώσει τη θέση της στη σχετική αγορά.

4. Η χρονική σύγκριση των συμφωνιών, όρων και συνθηκών καταβολής δικαιωμάτων τεχνογνωσίας στην οποία προβαίνει η ελεγκτική αρχή (πριν και μετά την αναδιάρθρωση) για να δικαιολογήσει τον ισχυρισμό της είναι άστοχη, καθώς η κρατούσα στο χώρο του φορολογικού δικαίου αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων επιβάλλει τη διαμόρφωση αυτοτελούς κρίσης για τα αποτελέσματα εκάστου φορολογικού έτους.

5. Προς απόδειξη του εξόχως επωφελούς για την εταιρεία χαρακτήρα της λαμβανόμενης τεχνογνωσίας αλλά και της φύσης των καταβολών στις οποίες προέβη η εταιρεία ως δικαιωμάτων (royalties) έναντι λήψης τεχνογνωσίας και όχι ως αμοιβών έναντι λήψης υπηρεσιών, παραθέτει ενδεικτικώς ορισμένα παραδείγματα που αποδεικνύουν την τεχνογνωσία που λαμβάνει η εταιρεία, με βάση τη Σύμβαση (ίδ. Παράρτημα Ι Τεχνογνωσία), αναφορικά με βασικές εταιρικές λειτουργίες που συνδέονται άμεσα με τη δραστηριότητα εμπορίας και διανομής εισαγόμενων εμπορευμάτων (Ανθρώπινο Δυναμικό, Μάρκετινγκ & Πωλήσεις, τομέας Προμηθειών, τομέας Ποιοτικού Ελέγχου).

• **Εσφαλμένη, πλημμελώς αιτιολογημένη και μη νόμιμη η μη αναγνώριση δικαιώματος μεταφοράς φορολογικής ζημίας από το προηγούμενο φορολογικό έτος προς συμψηφισμό με τα φορολογητέα κέρδη του κρινόμενου φορολογικού έτους 2020.** Στην υπό κρίση περίπτωση, ο παρών φορολογικός έλεγχος εξέλαβε ως οριστικά φορολογητέα κέρδη του προηγούμενου φορολογικού έτους (2019), αυτά που προσδιορίσθηκαν από τον φορολογικό έλεγχο εκείνου του έτους, παραβλέποντας ότι κατά το χρόνο του ελέγχου των επομένων (κρινόμενων) ετών δεν υφίσταται οριστικοποιηθείσα πράξη ή αμετάκλητη δικαστική κρίση περί τυχόν ανατροπής του νομίμου τίτλου της μεταφοράς της ζημίας που προέκυψε κατά το έτος μεταφοράς της, ήτοι της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019. Ως εκ τούτου, ελλείπει αμετάκλητης δικαστικής κρίσης ή οριστικής επίλυσης του ζητήματος, η φορολογική αρχή όφειλε κατά τον έλεγχο του κρινόμενου έτους 2020 στο οποίο επιδιώκεται η μεταφορά, να εκλάβει ως νόμιμο τίτλο μεταφοράς της ζημίας που προέκυψε κατά την προηγούμενη διαχειριστική χρήση τον νόμιμο τίτλο περί της ζημίας αυτής που υπήρχε κατά το χρόνο που ενεργήθηκε η μεταφορά, ήτοι τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου έτους 2019 και τα αποτελέσματα που εκεί αποτυπώνονται κατά δήλωση από την εταιρεία.

Ως προς τον 1ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή στα άρθρα 50 και 51 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.

Άρθρο 51 Μεταφορά λειτουργιών

Κάθε επιχειρηματική αναδιάρθρωση, η οποία μπορεί να θεωρηθεί ως εγχώρια ή διασυνοριακή αναδιοργάνωση λειτουργιών, περιουσιακών στοιχείων, κινδύνων ή και επιχειρηματικών ευκαιριών, την οποία πραγματοποιούν ή στην οποία εμπλέκονται συνδεδεμένα πρόσωπα με συνδεδεμένα κέρδη εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος άρθρου:

α) « Οι λειτουργίες, τα περιουσιακά στοιχεία, οι κίνδυνοι ή και οι επιχειρηματικές ευκαιρίες που αναδιοργανώνονται, μεταφέρονται ή μεταβιβάζονται» θεωρούνται συνολικά ως «πακέτο μεταβίβασης» για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λαμβάνονται υπόψη τα περιουσιακά στοιχεία, οι χορηγήσεις αδειών χρήσης, καθώς και οι μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων.

β) Σε περίπτωση κατά την οποία λόγω επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης διενεργείται μία συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών, οι οποίες συνιστούν μεταβίβαση ή χορήγηση άδειας χρήσης υπεραξίας ή άυλων περιουσιακών στοιχείων, η μεταβίβαση αυτή ή η χορήγηση άδειας χρήσης πρέπει να γίνεται έναντι αντίτιμου σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, λαμβάνοντας υπόψη τη συνολική αξία των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και τις σχετικές λειτουργίες και τους κινδύνους («πακέτο μεταβίβασης»).

Στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται ιδίως μεταβιβάσεις ή χορηγήσεις αδειών χρήσης μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων σε συνδυασμό με λειτουργίες και κινδύνους που πρέπει να θεωρηθούν στενά συνδεδεμένες.

γ) Οι επιχειρηματικές αναδιαρθρώσεις που προβλέπονται στις ανωτέρω περιπτώσεις δεν συνεπιφέρουν καμία αναπροσαρμογή όταν ο φορολογούμενος μπορεί να παράσχει αποδεικτικά στοιχεία που τεκμηριώνουν ότι δεν μεταβιβάστηκαν ούτε χορηγήθηκε άδεια χρήσης για ουσιώδη άυλα στοιχεία ή περιουσιακά στοιχεία και ότι καταβλήθηκε αντίτιμο σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, κατά τρόπο ώστε η ανάθεση κινδύνων και λειτουργιών είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, με συνεκτίμηση άλλων συγκρίσιμων περιπτώσεων.

δ) Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν μπορεί να παράσχει τα αποδεικτικά στοιχεία που ορίζονται στην περίπτωση γ', και δεν υπάρχει άλλη συγκρίσιμη συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών, καθορίζεται ένα αντίτιμο σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων με βάση τη συνολική αξία των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, λειτουργιών και κινδύνων («πακέτου μεταβίβασης») με συνεκτίμηση της αναγόμενης παρούσας αξίας μελλοντικών κερδών που προσδοκούνται από τη μεταβίβαση ως σύνολο και συνδέονται με τη λειτουργία και όλα τα συνδεδεμένα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία. Ο φορολογούμενος μπορεί να χρησιμοποιεί οποιαδήποτε άλλη μέθοδο, εφόσον μπορεί να αποδείξει ότι η συναλλαγή είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Για τα έτη κατά τα οποία πραγματοποιείται η επιχειρηματική αναδιάρθρωση γίνεται η αντίστοιχη αναπροσαρμογή.»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1097/9.4.2014, 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 ίδιου 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).

.....».

Επειδή στην ΠΟΛ. 1113/2015 της ΓΓΔΕ «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α)» μεταξύ άλλων ορίζεται:

«Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από

επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. **Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).**

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση...».

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

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, εκδόθηκε με αριθμ./29-04-2024 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας εταιρείας σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στο από 10/04/2024 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου, το οποίο συντάχθηκε κατόπιν ολοκλήρωσης του μερικού επιτόπιου ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. στα πλαίσια της με αριθμ./14-04-2022 εντολής ελέγχου. Στα πλαίσια του ελέγχου αυτού, και συγκεκριμένα κατά τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, αρχής γενομένης από 01/01/2018, υποχρεώθηκε να καταβάλλει σε συνδεδεμένη αλλοδαπή επιχείρηση δικαιώματα για λήψη τεχνογνωσίας επί των εισαγόμενων εμπορευμάτων με τα σήματα, που ωστόσο κρίθηκε ότι ως συναλλαγή δεν είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων και δεν πληροί τις προϋποθέσεις για να τιμολογείται ως δικαίωμα σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ. Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος απέρριψε το σύνολο της εν λόγω δαπάνης ως μη εκπιπόμενη, και συμπεριέλαβε το σχετικό ποσό ως λογιστική διαφορά που προσ αύξησε τα αποτελέσματα όπως αυτά προσδιορίστηκαν με

τις με αριθμό/27-10-2023 και/27-10-2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 αντίστοιχα. Εν συνεχεία η προσφεύγουσα υπέβαλε την από 27/11/2023 και με ηλεκτρονικό πρωτόκολλο ενδικοφανή προσφυγή κατά των ως άνω πράξεων, η οποία ωστόσο απορρίφθηκε με τη με αριθμ./21-03-2024 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας. Κατόπιν των ανωτέρω, συντάχθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. το από 10/04/2024 Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου βάσει του οποίου εκδόθηκε η εντολή ελέγχου για τον έλεγχο των εν λόγω ενδοομιλικών συναλλαγών σχετικά με τα δικαιώματα που καταβάλλονται για τη λήψη τεχνογνωσίας επί εισαγόμενων εμπορευμάτων και για τα φορολογικά έτη 2020 έως και 2022. Από το διενεργηθέντα έλεγχο για τα ως άνω φορολογικά έτη διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω συναλλαγή, ήτοι η καταβολή αμοιβών για δικαιώματα χρήσης εμπορικών σημάτων και τεχνογνωσίας σε συνδεδεμένες αλλοδαπές επιχειρήσεις, υπολογιζόμενων ως ποσοστό 2% επί των «καθαρών πωλήσεων», εξακολουθεί να υφίσταται και κατά τα έτη αυτά, όπως περιγράφεται σε κάθε έναν από τους αντίστοιχους Φακέλους Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών. Περαιτέρω, διαπιστώθηκε ότι, όπως και για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, η τεκμηρίωση των εν λόγω συναλλαγών πραγματοποιείται με τη μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής - με χρήση εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων. Με δεδομένο ότι κατά τον έλεγχο των χρήσεων 2018 και 2019 δε διαπιστώθηκε ότι το ποσοστό δικαιωμάτων 2% βρίσκεται εκτός του αποδεκτού εύρους τιμών των κάθε φορά υπολογιζόμενων ορίων, και επιπλέον με δεδομένο ότι, η εντολή ελέγχου εκδόθηκε κατόπιν αμφισβήτησης της μεταφοράς τεχνογνωσίας από την αλλοδαπή επιχείρηση προς την προσφεύγουσα επιχείρηση για εμπορεύματα που δεν παράγει η προσφεύγουσα αλλά που αγοράζει από την αλλοδαπή επιχείρηση (ήτοι αμφισβήτησης της δυνατότητας έκπτωσης του συνόλου της εν λόγω χρέωσης και όχι αμφισβήτησης του ύψους αυτής), δεν κρίθηκε σκόπιμος ο επανυπολογισμός των ορίων που υπολόγισε η προσφεύγουσα επιχείρηση. Κατόπιν των ανωτέρω, προέκυψαν οι ακόλουθες λογιστικές διαφορές από τον διενεργηθέντα έλεγχο:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020			
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΤΑΞΗ v.4174/2013
61.98.00.0000	ΧΡΗΣΕΙΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ (ROYALTIES)	1.937.242,14	Άρθρο 50, 22
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021			
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΤΑΞΗ v.4174/2013
61.98.00.0000	ΧΡΗΣΕΙΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ (ROYALTIES)	1.802.475,31	Άρθρο 50, 22
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2022			
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΤΑΞΗ v.4174/2013
61.98.00.0000	ΧΡΗΣΕΙΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ (ROYALTIES)	2.092.128,61	Άρθρο 50, 22

Επειδή, ως προς τις παραπάνω λογιστικές διαφορές που αφορούν καταβολή αμοιβής έναντι δικαιωμάτων χρήσης τεχνογνωσίας υπολογιζόμενης επί της αξίας των πωλήσεων εμπορευμάτων στην αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση

Οι βασικές δραστηριότητες της προσφεύγουσας εταιρείας περιλαμβάνουν την παραγωγή ποικίλων γαλακτοκομικών προϊόντων και την πώληση των προϊόντων, που παρήχθησαν στη δική της μονάδα ή προήλθαν από άλλες εταιρείες του ομίλου, σε καταναλωτές

στις αντίστοιχες ελληνικές αγορές. Για τα δικαιώματα χρήσης των εμπορικών σημάτων και της τεχνογνωσίας για τις δραστηριότητες παραγωγής και πωλήσεων, η προσφεύγουσα έχει συνάψει Σύμβαση Παραχώρησης Αδείας χρήσης Σήματος και Σύμβαση Παραχώρησης Αδείας Χρήσης Τεχνογνωσίας και Σύμβαση Παραχώρησης Άδειας Χρήσης Σήματος με τη Ειδικότερα, μέχρι και το έτος 2017 η προσφεύγουσα κατέβαλε στην αντισυμβαλλόμενη εταιρεία ποσοστό δικαιώματος για την παραχώρηση δικαιώματος χρήσης εμπορικών σημάτων 2% επί των καθαρών πωλήσεων και για την παροχή τεχνογνωσίας 2% επί των καθαρών πωλήσεων των τοπικά (ήτοι στην Ελλάδα) παραγόμενων προϊόντων. Για το εν λόγω ποσοστό 2% ο έλεγχος έκρινε ότι εμπίπτει στο αποδεκτό εύρος τιμών και ότι τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων.

Ωστόσο διαπίστωσε ότι από 01/01/2018-31/12/2018, οπότε και το μοντέλο διανομής των εμπορευμάτων υπό τα σήματα «.....», «.....» και «.....» άλλαξε για την προσφεύγουσα από μοντέλο διανομέα/περιορισμένου κινδύνου σε μοντέλο διανομέα πλήρους κινδύνου, η προσφεύγουσα εταιρεία καταβάλλει στην ολλανδική αντισυμβαλλόμενη συνδεδεμένη επιχείρηση δικαιώματα για την παροχή τεχνογνωσίας (know-how) και επί αγορασμένων και όχι παραγομένων εμπορευμάτων.

Ως υποστηρικτικό υλικό της εν λόγω συναλλαγής, η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο τη σχετική σύμβαση (στην αγγλική γλώσσα) με «Know-how license agreement» και έγγραφο (στην αγγλική γλώσσα) με τίτλο «.....», στο οποίο παρατίθενται όλες οι επιμέρους δραστηριότητες της αντισυμβαλλόμενης ολλανδικής επιχείρησης που τιμολογούνται ως «δικαιώματα τεχνογνωσίας». Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη του τα ανωτέρω, καθώς και τα όσα ορίζονται στην πρότυπη σύμβαση του ΟΟΣΑ σε σχέση με την τεχνογνωσία και την έννοια των δικαιωμάτων (royalty), έκρινε ότι δεν τεκμηριώνεται μεταφορά τεχνογνωσίας για τα εν λόγω αγορασθέντα εμπορεύματα και συνεπώς για τις συναλλαγές ύψους 1.937.242,14 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020, 1.802.475,31 ευρώ για το φορολογικό έτος 2021 και 2.092.128,61 ευρώ για το φορολογικό έτος 2022 δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 50 του ΚΦΕ και προέβη σε καταλογισμό της σχετικής λογιστικής διαφοράς.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η ως άνω κρίση της ελεγκτικής αρχής είναι εσφαλμένη και μη νόμιμη, καθώς οι ως άνω αμοιβές καταβάλλονται από την εταιρεία στην αντισυμβαλλόμενη αλλοδαπή συνδεδεμένη εταιρεία ως αντάλλαγμα για την παροχή και χρήση πληροφοριών, οι οποίες αφορούν σε βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα, καθώς η τελευταία της μεταδίδει την εξειδικευμένη γνώση και εμπειρία της, που δε γνωστοποιείται δημοσίως και παραμένει στην ιδιοκτησία της, προκειμένου η εταιρεία ως λειτουργική εταιρεία του Ομίλου να τις χρησιμοποιήσει για δικό της λογαριασμό με σκοπό την απόκτηση ανταγωνιστικού πλεονεκτήματος στις αγορές που δραστηριοποιείται.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1042/26.1.2015, με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινήσεις μεταξύ άλλων και για την εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 38 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) «Δικαιώματα», προκειμένου τα εισοδήματα και οι πληρωμές του άρθρου αυτού να θεωρηθούν ότι ενέχουν τα χαρακτηριστικά του «δικαιώματος» θα πρέπει το υπόψη άυλο περιουσιακό να προϋπάρχει, και να υφίσταται μεταξύ των αντισυμβαλλομένων ρήτρα εμπιστευτικότητας (παράγραφοι 8 και 8.5 των σχολίων του άρθρου 12 του Προτύπου Σύμβασης (Π.Σ.) του ΟΟΣΑ 2010)».

Περαιτέρω, δεδομένου ότι η ΠΟΛ 1042/26.1.2015 παραπέμπει στα σχόλια του άρθρου 12 του Προτύπου Σύμβασης (Π.Σ.) του ΟΟΣΑ και σε σχέση με όσα αναφέρονται στα σχόλια αυτά για το

ποιες πληρωμές πράγματι εμπίπτουν στον ορισμό του δικαιώματος (royalty), σημειώνονται τα ακόλουθα:

- Στην παράγραφο 11 αναφέρεται ότι η τεχνογνωσία εν γένει αφορά πληροφορίες που δεν είναι ευρέως γνωστές και αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα που προκύπτει από προηγούμενη εμπειρία και που έχει πρακτική εφαρμογή στη λειτουργία μιας επιχείρησης και από την αποκάλυψή της μπορεί να προκύψει οικονομικό όφελος.
- Στην παράγραφο 11.1 αναφέρεται ότι με τις συμβάσεις (μεταφορές) τεχνογνωσίας, το ένα μέρος δεσμεύεται να αποκαλύψει στο άλλο την ιδιαίτερη γνώση και πείρα του που δεν είναι γνωστή στο ευρύ κοινό, με τρόπο τέτοιο ώστε να μπορεί πλέον (το άλλο μέρος) να τη χρησιμοποιήσει για λογαριασμό του. Είναι αναγνωρισμένο ότι αυτός που μεταφέρει την τεχνογνωσία δε χρειάζεται να παίξει ο ίδιος οποιονδήποτε ρόλο στην εφαρμογή της γνώσης αυτής, και ούτε και εγγυάται και το σχετικό αποτέλεσμα.
- Στην παράγραφο 11.2 διευκρινίζεται ότι αυτός ο τύπος σύμβασης διαφέρει από συμβάσεις για παροχή υπηρεσιών όπου το ένα εκ των μερών αναλαμβάνει να χρησιμοποιήσει τις ιδιαίτερες ικανότητές του προκειμένου να εκτελέσει εργασίες το ίδιο για λογαριασμό του μέρους. Σε αυτή την περίπτωση οι σχετικές πληρωμές δεν αφορούν δικαιώματα.

Επειδή, περαιτέρω στον «ΚΑΝΟΝΙΣΜΟ (ΕΕ) αριθμ. 316/2014 ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ της 21ης Μαρτίου 2014 σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 101 παράγραφος 3 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε ορισμένες κατηγορίες συμφωνιών μεταφοράς τεχνολογίας» (Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης/28.03.2014): «ως «τεχνογνωσία» νοείται ένα σύνολο πληροφοριών πρακτικής φύσεως, που έχουν προκύψει εμπειρικά και από δοκιμές, το οποίο είναι: I) **απόρρητο**, δηλαδή δεν είναι ευρύτερα γνωστό ή εύκολα προσβάσιμο, II) **ουσιώδες**, δηλαδή περιλαμβάνει πληροφορίες οι οποίες είναι σημαντικές και χρήσιμες για την παραγωγή των προϊόντων της σύμβασης και III) **προσδιορισμένο**, δηλαδή περιγράφεται κατά τρόπο αρκούντως διεξοδικό ώστε να είναι δυνατόν να διαπιστωθεί αν πληροί τα κριτήρια του απόρρητου και του ουσιώδους.»

Επειδή, επίσης στην παράγραφο 7.14 των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ (2017) αναφέρεται με σαφήνεια ότι εμπίπτουν στην έννοια των «κεντρικά παρεχόμενων ενδοομιλικών υπηρεσιών» οι δραστηριότητες που πραγματοποιούνται κεντρικά και αφορούν το σχεδιασμό (planning), το συντονισμό, την υποστήριξη στους τομείς των προμηθειών, της διανομής και του μάρκετινγκ, ή υπηρεσίες σχετικές με θέματα προσωπικού, όπως προσλήψεις και ή σχετικά με την έρευνα και ανάπτυξη ή τη διαχείριση και προστασία άυλων περιουσιακών στοιχείων για το σύνολο των εταιριών του ομίλου.

Επειδή, από την εξέταση της υπογραφείσας σύμβασης μεταξύ της προσφεύγουσας και της αλλοδαπής αντισυμβαλλόμενης, δεν προκύπτει ότι η αμοιβή αφορά σε χρήση κάποιου άυλου περιουσιακού στοιχείου, αλλά περισσότερο ότι πρόκειται για συμφωνία για την παροχή μιας σειράς υπηρεσιών από την ολλανδική επιχείρηση στην προσφεύγουσας, προκειμένου να εφαρμόζονται ομοιόμορφες επιχειρηματικές διαδικασίες (business processes), στο πλαίσιο της λειτουργίας του ομίλου. Ειδικότερα, στην παράγραφο 4.2 της σύμβασης αυτής αναφέρεται ότι ενδεικτικοί τρόποι με τους οποίους θα παρέχεται η «τεχνογνωσία» είναι «η παροχή εγγράφων, μεταφορά πληροφοριών, πρόσβαση σε συνέδρια, διάθεση εκπαιδευτικού προσωπικού και εγκαταστάσεων, επισκέψεις στην εταιρεία, συναντήσεις του διοικητικού προσωπικού,

ηλεκτρονική πρόσβαση σε εσωτερικές ηλεκτρονικές εφαρμογές, γραπτές και προφορικές συμβουλές και άμεση επίλυση προβλημάτων». Περαιτέρω, στο σχετικό παράρτημα, τα επιμέρους στοιχεία της αποκαλούμενης ως «τεχνογνωσίας» έχουν ομαδοποιηθεί σε επτά (7) κατηγορίες: Λειτουργίες Μάρκετινγκ και Πωλήσεις, Διοίκηση Εφοδιαστικής Αλυσίδας, Ανθρώπινο Δυναμικό, Ταμειακή Διαχείριση, Ασφάλεια Τροφίμων και Διαχείριση Γαλακτοκομικών. Στα πλαίσια κάθε μιας από αυτές τις ενότητες περιγράφεται το σύνολο των επιμέρους στοιχείων που, κατά τη σύμβαση, αποτελούν τεχνογνωσία.

Ωστόσο, από την επισκόπηση των ανωτέρω προκύπτει ότι δεν πρόκειται για μεταφορά μιας προϋπάρχουσας εμπορικής επιστημονικής πείρας από την ολλανδική συνδεδεμένη επιχείρηση, αλλά πρόκειται για την παροχή μιας διαρκούς υποστήριξης, καθοδήγησης, παρέμβασης και διάθεσης τεχνικής βοήθειας προς την προσφεύγουσα εταιρεία. Επιπλέον, παρέχονται πληροφορίες και οδηγίες για θέματα διαχείρισης εφοδιαστικής αλυσίδας, χρηματοδοτήσεων, διεθνών κανονισμών και νομοθεσίας κλπ., τα οποία ωστόσο, εκ της φύσης τους, πρέπει να ενημερώνονται διαρκώς, κι επομένως εμπίπτουν στην έννοια της συνεχούς παροχής υπηρεσιών και όχι της τεχνογνωσίας.

Ειδικότερα, από την περιγραφή της «τεχνογνωσίας» στον τομέα του ανθρώπινου δυναμικού προκύπτει ότι αυτή αφορά κεντρικά παρεχόμενες υπηρεσίες σχετικές με θέματα προσωπικού. Κάθε όμιλος επιχειρήσεων έχει ορισμένη στρατηγική διαχείρισης απόδοσης του ανθρώπινου δυναμικού του, αλλά δεν μπορεί να θεωρηθεί τεχνογνωσία με την έννοια μιας γνώσης τόσο πρωτότυπης που θα μπορούσε να προστατευτεί με δικαίωμα πνευματικής ιδιοκτησίας. Όσο για την εκπαίδευση, αυτή είναι κλασικό παράδειγμα κεντρικά παρεχόμενων υπηρεσιών, η οποία αναμφίβολα παρεχόταν και πριν από τη μετατροπή της προσφεύγουσας σε διανομέα πλήρους κινδύνου, χωρίς να θεωρείται παροχή τεχνογνωσίας. Σχετικά με την «τεχνογνωσία» στον τομέα μάρκετινγκ και πωλήσεων αλλά και στον τομέα των προμηθειών, αυτή αφορά υποστήριξη στους τομείς των προμηθειών, της διανομής και του μάρκετινγκ και εμπίπτει στην έννοια των προαναφερθεισών κεντρικά παρεχόμενων υπηρεσιών. Σχετικά, τέλος, με την «τεχνογνωσία» στον τομέα του ποιοτικού ελέγχου, πρόκειται εμφανώς για υποστήριξη στον τομέα της διανομής.

Περαιτέρω, ως προς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας ότι στο πλαίσιο των νέων λειτουργιών που ανέλαβε εντός του έτους 2018 της χορηγήθηκε η δυνατότητα χρήσης των ανωτέρω οδηγιών-πληροφοριών με σχετική πρόβλεψη στην σύμβαση ρήτρας εμπιστευτικότητας. σημειώνεται ότι η επικαλούμενη εμπιστευτικότητα λόγω παροχής τεχνογνωσίας δε διαπιστώνεται να υφίσταται, καθώς η υπό κρίση σύμβαση με την σχετική ρήτρα υπογράφηκε την 19/12/2018 με αναδρομική εφαρμογή από 01/01/2018. ενώ σύμφωνα με τα στοιχεία τιμολόγησης η παροχή των ως άνω εμπιστευτικών πληροφοριών πραγματοποιούνταν μέχρι την 19.12.2018 χωρίς να υφίσταται καμία προγενέστερη συμφωνία ως προς την εμπιστευτικότητα αυτών.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι πλέον έχει ανάγκη για τεχνογνωσία επί διαδικασιών σχετικών με τη διανομή στην ελληνική αγορά που δεν είχε προηγουμένως, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα έχει πολυετή εμπειρία στις δραστηριότητες της διανομής των συγκεκριμένων προϊόντων στους ίδιους πελάτες στον ελληνικό χώρο, καθώς διέθετε στην ελληνική αγορά με επιτυχία τα εμπορεύματα υπό τα σήματα «.....», πάντα ως θυγατρική του ομίλου, και κατά συνέπεια, στα πλαίσια των οδηγιών και των πολιτικών του ομίλου, όπως αυτές διαμορφώνονταν διαχρονικά, χωρίς να έχει δημιουργηθεί η ανάγκη να συνάψει σύμβαση χρήσης τεχνογνωσίας σχετικής με τη διανομή

των εν λόγω εμπορευμάτων. Το γεγονός και μόνο ότι μετατράπηκε από διανομέας περιορισμένου κινδύνου σε διανομέα κινδύνου δε θα μπορούσε να δικαιολογήσει την ανάγκη για λήψη τεχνογνωσίας για προϊόντα που ήδη διέθετε στην ελληνική αγορά, και μάλιστα ως επιτυχημένα εμπορικά πολύ πριν την ως άνω αναδιάρθρωση των επιχειρηματικών λειτουργιών του ομίλου. Περαιτέρω, στο έγγραφο «.....», και ειδικότερα στο κεφάλαιο 2.3, παρατίθενται οι λόγοι για τους οποίους ο όμιλος επέλεξε να προβεί στην αποκέντρωση ορισμένων λειτουργιών του και διευκρινίζεται ότι η απόφαση αυτή λαμβάνεται προκειμένου να δοθεί η ευκαιρία στις επιμέρους τοπικές εταιρίες να αξιοποιήσουν τη δυνατότητά τους να «κερδίσουν» την τοπική αγορά, λαμβάνοντας γρήγορες αποφάσεις σε τοπικό επίπεδο, καθώς έχει αναγνωριστεί ότι, σε γενικές γραμμές, ορισμένες τοπικές ομάδες αποδεικνύονται καλύτερες στο να αξιοποιούν την τοπική αγορά από ένα κεντροποιημένο μοντέλο διοίκησης. **Συνεπώς, αναγνωρίζονται οι ιδιαίτερες γνώσεις που οι τοπικές ομάδες έχουν για την τοπική αγορά στην οποία δραστηριοποιούνται, και οι οποίες εμπεριέχουν αξία για τον όμιλο και την ανάπτυξη των δραστηριοτήτων του γεγονός επίσης που δεν τεκμηριώνει παροχή τεχνογνωσίας ως προς τις ανωτέρω δραστηριότητες στην προσφεύγουσα.**

Επειδή εξάλλου σημειώνεται ότι η αλλοδαπή αντισυμβαλλόμενη συνεχίζει να παρέχει στην προσφεύγουσα υπηρεσίες, όπως τεχνολογίες πληροφορικής και επικοινωνίας, διοικητικές υπηρεσίες, μηχανογράφηση, εκπαίδευση, κλπ, οι οποίες εξακολουθούν να τιμολογούνται ξεχωριστά ως παρασχεθείσες υπηρεσίες στα πλαίσια της συναλλαγής με αριθμό 5.4 στο **Φάκελο Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών**. Μάλιστα, το κόστος των υπηρεσιών αυτών όχι μόνο δε μειώνεται σε σχέση με τις χρήσεις 2015 και 2016, αλλά αντιθέτως αυξάνεται (ειδικά κατά τη χρήση 2019).

Επειδή, με την επικαλούμενη υπ' αριθμ. 418/2023 απόφαση της Υπηρεσίας μας, κρίθηκε η δυνατότητα επιστροφής υπό το πρίσμα των διατάξεων των άρθρων 38 και 61 του ΚΦΕ στην αλλοδαπή ολλανδική εταιρεία παρακρατηθέντος φόρου επί δηλωθέντων από την πλευρά της δικαιωμάτων, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, και στο πλαίσιο αυτό διατάχθηκε όπως ο Προϊστάμενος της αρμόδιας αρχής προβεί σε έκδοση ρητής και αιτιολογημένης απάντησης επί του αιτήματος επιστροφής της, ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξουσία του, χωρίς στο περιεχόμενο της εν λόγω Απόφασης να υφίσταται καμία νομική αναφορά ενδοομιλικού πλαισίου ούτε και κρίση επί πραγματικών δεδομένων εκτέλεσης των συναφθεισών συμβάσεων, όπως κατά πόσον πράγματι πραγματοποιήθηκε από την προσφεύγουσα στο πλαίσιο των ανωτέρω συμβάσεων χρήση τεχνογνωσίας σχετική με τα εμπορεύματα υπό τα σήματα και FINA. Περαιτέρω επισημαίνεται ότι οι υπό κρίση συναλλαγές ως ενδοομιλικές ελέγχονται στο πλαίσιο των διατάξεων του άρθρου 50 του ΚΦΕ σε συνδυασμό με τα ειδικώς αναφερόμενα στο κεφάλαιο Κεφ. 6 «Άυλα» των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ, τα οποία σύμφωνα με την παρ.6.13 αφορούν σε καθοδηγήσεις αποκλειστικά για περιπτώσεις ενδοομιλικής τιμολόγησης. Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η υπ' αριθμ. 418/2023 απόφαση της Υπηρεσίας εξέτασε τα ίδια πραγματικά περιστατικά και κατ' επέκταση ότι δημιουργεί δεσμευτική κρίση ως προς τον χαρακτήρα των επίμαχων πληρωμών, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς το 2ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1 του ν. 5104/2024:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1 του ν. 4172/2013:

«1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους.»

Επειδή στην ΠΟΛ.1088/2016 με θέμα “Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 - 4 του άρθρου 27 του ν.4172/2013 περί μεταφοράς ζημιών” ορίζονται τα εξής:

«1. Μεταφορά ζημιών στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη.

Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας του μεταγενέστερου έτους

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται τόσο για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), όσο και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που είναι υποκείμενα φόρου του άρθρου 45 του ν. 4172/2013.....

Περαιτέρω και δεδομένου ότι από τον νόμο δεν τίθεται κανένας περιορισμός σχετικά με την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων, συνάγεται ότι δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας στην επόμενη πενταετία έχουν τα αναφερόμενα πιο πάνω πρόσωπα ανεξάρτητα αν τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο.

.....

Προϋποθέσεις μεταφοράς ζημίας

Για τη μεταφορά της ζημίας στα επόμενα φορολογικά έτη με βάση τις νέες διατάξεις δεν τίθενται οι προϋποθέσεις που ίσχυαν με τον προγενέστερο Κ.Φ.Ε.

Ειδικότερα, δεν απαιτείται η ζημία να έχει αναγραφεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους που προέκυψε, αλλά αυτή μπορεί να δηλωθεί οποτεδήποτε, μέσα στην πενταετία, με την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης με βάση τα οριζόμενα στα άρθρα 18 και 19 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με τις οικείες κάθε φορά κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτόν.

Είναι προφανές ότι στην περίπτωση αυτή η πενταετία ξεκινά από το επόμενο φορολογικό έτος από αυτό εντός του οποίου προέκυψε η ζημία και όχι από το επόμενο φορολογικό έτος εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση φορολογίας εισοδήματος (αρχική ή τροποποιητική).

Ως ζημία, με σκοπό τον συμψηφισμό της στα επόμενα φορολογικά έτη, λαμβάνεται είτε αυτή που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης είτε αυτή που προκύπτει από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή με βάση δικαστική απόφαση.

Ομοίως, όσον αφορά στα φορολογικά έτη με τα κέρδη των οποίων μεταφέρεται για συμψηφισμό η ζημία, δεν απαιτείται πλέον η μεταφορά αυτή να πραγματοποιείται μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους, όπως ίσχυε με βάση τις προγενέστερες διατάξεις του ν. 2238/1994.»

Επειδή, σύμφωνα και με τη νομολογία του ΣτΕ (αριθμ. 3371/1998, 2100/2008, 1288/2002, 1294/2000 αποφάσεις) η μεταφορά ζημίας προς συμψηφισμό στα επόμενα οικονομικά έτη ενεργείται με βάση το νόμιμο τίτλο για τη ζημία αυτή, ο οποίος υπάρχει κατά το χρόνο της μεταφοράς (τον τίτλο, δηλαδή, που αφορά το έτος κατά το οποίο προέκυψε η ζημία). Τέτοιος μπορεί να είναι, ανάλογα με το στάδιο στο οποίο βρίσκεται η φορολογική υπόθεση, είτε η φορολογική δήλωση που έχει υποβληθεί και δεν έχει ελεγχθεί, είτε το φύλλο ελέγχου, είτε δικαστική απόφαση. Συγκεκριμένα από τους τίτλους αυτούς ληπτέος κάθε φορά υπόψη είναι ο τελευταίος υπάρχων κατά την κρίση των οικονομικών αποτελεσμάτων του έτους της μεταφοράς και δεν είναι πάντως επιτρεπτός ο κατά παρεμπίπτουσα δικαστική κρίση έλεγχος της νομιμότητας του τίτλου αυτού κατά την κρίση των οικονομικών αποτελεσμάτων των επομένων ετών στα οποία επιδιώκεται η μεταφορά της ζημίας.

Επειδή, εν προκειμένω, κατόπιν μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. εταιρεία δυνάμει της υπ' αριθμ./14-04-2022 εντολής ελέγχου, εκδόθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας η υπ' αριθμ./27-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για το φορολογικό έτος 2019, με την οποία καταλογίστηκαν λογιστικές διαφορές ποσού 2.008.312,41 ευρώ, και σε συνδυασμό με τη μη αναγνώριση μεταφερόμενης φορολογικής ζημίας από την προηγούμενη χρήση ποσού -8.970.194,66 ευρώ, τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας για την ανωτέρω φορολογική περίοδο προσδιορίστηκαν σε φορολογητέα κέρδη ύψους 8.460.953,45 ευρώ έναντι δηλωθείσας ζημίας ύψους -2.517.553,62 ευρώ.

Κατά της ως άνω οριστικής πράξης η προσφεύγουσα μας υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας τη με αριθμ. πρωτ./27-11-2023 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε αιτιολογημένα με τη με αριθμ./21-03-2024 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

Επειδή η οριστική πράξη που εκδόθηκε και αφορά την προηγούμενη περίοδο, η οποία επικυρώθηκε με την ως άνω απόφαση της Υπηρεσίας μας, παράγει έννομα αποτελέσματα μέχρι ακύρωσής της με τελεσίδικη δικαστική απόφαση. Δεδομένου ότι μέχρι την έκδοση της παρούσας απόφασης, δεν υφίσταται τελεσίδικη δικαστική απόφαση που να ανατρέπει το πόρισμα του προγενέστερου ελέγχου, ως ζημία, με σκοπό τον συμψηφισμό της στα επόμενα φορολογικά έτη, λαμβάνεται αυτή που προέκυψε βάσει της υπ' αριθμ...../27-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019.

Επειδή με βάση τα ανωτέρω ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς συμψηφισμό με τα κέρδη του κρινόμενου φορολογικού έτους 2020, ποσό -2.517.553,62 ευρώ που αντιστοιχεί σε δηλωθείσα μεταφερόμενη ζημία από το προηγούμενο φορολογικό έτος 2019, καθώς δεδομένου του σταδίου που βρίσκεται η φορολογική υπόθεση σχετικά με το φορολογητέο εισόδημα για το

φορολογικό έτος 2019, τελευταίος υπάρχων τίτλος είναι η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η οποία εξάλλου έχει επικυρωθεί με τη με αριθμ./21-03-2024 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30/09/2024 οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου προσδιορισμού ενδοομιλικών συναλλαγών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 23/10/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και των επικύρωση των με αριθμ./30-09-2024,/30-09-2024 και/30-09-2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικών ετών 2020, 2021 και 2022 αντίστοιχα.

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

Α) Φορολογικό έτος 2020

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη	11.075.295,17	15.530.090,93	15.530.090,93	4.454.795,76
ή ζημιά				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	2.583,26		
	Χρεωστικό ποσό		1.066.567,72	1.069.150,98
Προκαταβολή φόρου	1.858.066,24	1.858.066,24	1.858.066,24	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		534.575,49		534.575,49
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου				

ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.856.482,98	3.460.209,45		1.603.726,47
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ				

ως η με αριθμ./30-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)

Β) Φορολογικό έτος 2021

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη	7.512.922,11	9.315.397,42		1.802.475,31
ή ζημιά				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	872.437,34	475.892,77	
	Χρεωστικό ποσό			396.544,57
Προκαταβολή φόρου	1.293.556,99	1.293.556,99	1.293.556,99	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Τέλος επιτηδεύματος	2.800,00	2.800,00	2.800,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας		99.136,14	99.136,14	99.136,14
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	423.919,65	919.600,36	919.600,36	495.680,71
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ				

(ως η με αριθμ./30-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)

Γ) Φορολογικό έτος 2022

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)

Φορολογητέα κέρδη			88.725,81	88.725,81	88.725,81
ή ζημιά		2.003.402,80			2.003.402,80
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	1.073.031,69	1.053.512,01	1.053.512,01	19.519,68
	Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		675,00	675,00	675,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		135,00	135,00	135,00	
Τέλος επιτηδεύματος		2.800,00	2.800,00	2.800,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας					
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ		1.069.421,69	1.049.902,01	1.049.902,01	19.519,68

(ως η με αριθμ. /30-09-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου 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.