



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 11/04/2025

Αριθμός απόφασης: 1029

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 απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με έδρα στην κατά: α) της με αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/02/2019-31/01/2020, β) της με αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/02/2020-31/01/2021, γ) της με αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/02/2021-31/01/2022, και δ) της με αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/02/2022-31/01/2023, 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 απόοικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου 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 απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία 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/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/02/2019-31/01/2020, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 1.422.917,74 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού

355.729,44 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.778.647,18 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

β) Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/02/2020-31/01/2021, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 807.098,26 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 201.774,57 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.008.872,83 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

γ) Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/02/2021-31/01/2022, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 2.577.817,58 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 644.454,40 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **3.222.271,98 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

δ) Με την υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/02/2022-31/01/2023, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 1.419.732,84 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 354.933,21 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.774.666,05 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

Ιστορικό υπόθεσης

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της απόοικείας έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Η εν λόγω εντολή αφορά την περίοδο 01/02/2019-31/01/2023 και εκδόθηκε για τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στο απόΥπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου, το οποίο συντάχθηκε κατόπιν ολοκλήρωσης του μερικού επιτόπιου ελέγχου για τα φορολογικά έτη 2017 (01/02/2017-31/01/2018) και 2018 (01/02/2018-31/01/2019) που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. στα πλαίσια των με αριθμ. καιεντολών ελέγχου αντίστοιχα. Στο πλαίσιο των ελέγχων αυτών, και συγκεκριμένα κατά τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, καταβάλλει δικαιώματα για άδεια χρήσης του εμπορικού σήματοςυψηλότερα από αυτά που καλούνται να καταβάλλουν για τη χρήση του ίδιου σήματος τρίτοι ανεξάρτητοι δικαιοδόχοι. Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος προσδιόρισε ως λογιστική

διαφορά που προσαυξάνει τα αποτελέσματά της το υπερβάλλον ποσοστό που η προσφεύγουσα κατέβαλε κατά τα έτη 2017 και 2018, και εκδόθηκαν οι με αριθμό καιοριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα. Εν συνεχεία η προσφεύγουσα υπέβαλε την απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή κατά των ως άνω πράξεων, η οποία απορρίφθηκε με τη με αριθμ.απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας. Κατόπιν των ανωτέρω, συντάχθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. το απόΥπηρεσιακό 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 χρήση του σήματοςκαι για τα φορολογικά έτη 2019 έως και 2022.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην απόοικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών, η προσφεύγουσα είναι θυγατρική του διεθνούς ομίλου ένδυσης, ο οποίος δραστηριοποιείται στον κλάδο της, και κατά κύριο λόγο της χαρακτηριζόμενης ωςμέσω μιας σειράς διεθνώς αναγνωρίσιμων εμπορικών σημάτων. Από την, όπου βρίσκεται και η έδρα του, ο όμιλος προμηθεύει όλα τα καταστήματά του ανά τον κόσμο με νέα εμπορεύματα τουλάχιστον δύο φορές την εβδομάδα. Στην Ελλάδα, πλην της προσφεύγουσας, έως και τις 31/5/2021 δραστηριοποιούνταν και άλλες επτά εταιρίες του ιδίου ομίλου, κάθε μια εκ των οποίων αντιπροσώπευε κατ' αποκλειστικότητα από ένα εμπορικό σήμα του ομίλου. Ωστόσο, όπως διαπιστώθηκε, από 01/06/2021 η προσφεύγουσα μετονομάστηκε σε απορροφώντας το σύνολο των λοιπών εταιρών του ομίλου που δραστηριοποιούνταν στην Ελλάδα, και έκτοτε αντιπροσωπεύει το σύνολο των εμπορικών αυτών σημάτων, καταβάλλοντας στην δικαιώματα (.....) για τη χρήση των σχετικών σημάτων, καθώς και τη λήψη τεχνογνωσίας και τεχνικής βοήθειας.

Προς τεκμηρίωση της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων κατά την τιμολόγηση της ως άνω υπό εξέταση συναλλαγής, ήτοι των δικαιωμάτων που καταβάλλονται στη συνδεδεμένη επιχείρησηέναντι χρήσης διακριτικών σημάτων, μεταφοράς τεχνογνωσίας και τεχνικής βοήθειας, η προσφεύγουσα χρησιμοποίησε τη μέθοδο της Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής χρησιμοποιώντας εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Κατά την επιλογή της ως άνω μεθόδου τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών η προσφεύγουσα δεν έκανε χρήση εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων, παρά το γεγονός ότι ηπαρέχει άδειες χρήσης εμπορικών σημάτων και προς ανεξάρτητους τρίτους δικαιοδόχους (.....), θεωρώντας ότι η μεταβιβαζόμενη άυλη περιουσία δεν είναι επαρκώς συγκρίσιμη με αυτή που

αποτελεί αντικείμενο της εξεταζόμενης συναλλαγής. Ωστόσο, ο έλεγχος έκρινε ότι τα εσωτερικά στοιχεία ήταν επαρκώς συγκρίσιμα και, λαμβάνοντας αυτά ως συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη τιμή προσδιόρισε, για την ελεγχόμενη περίοδο 01/02/2019-31/01/2023, διαφορά κερδών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν. 4172/2013 σχετικά με την εν λόγω ενδοομιλική συναλλαγή της προσφεύγουσας ως εξής:

• Έως και την 31/5/2021 η προσφεύγουσα κατέβαλλε δικαιώματα αποκλειστικά και μόνο για το σήμα, σε ισχύ της από 26/01/2012 σύμβασης, βάσει της οποίας το ύψος της αμοιβής ορίζεται σε 7% του κύκλου εργασιών της. Από 01/06/2021 τα δικαιώματα που καταβάλλονται αφορούν και τα υπόλοιπα σήματα που εμπορεύεται κατόπιν της απορρόφησης των σχετικών εταιριών, και τίθεται σε ισχύ νέα(01/06/2021). Βάσει της νέας αυτής σύμβασης, από 01/06/2021 το αντάλλαγμα για την παραχώρηση των δικαιωμάτων και την παροχή των υπηρεσιών ορίζεται σε 8% του κύκλου εργασιών που πραγματοποιείται στα καταστήματατης προσφεύγουσας (και σε 6% του κύκλου εργασιών που πραγματοποιείται στα λοιπά καταστήματα της προσφεύγουσας). Περαιτέρω, διαπιστώθηκε ότι από 01/07/2022 οι προϋπάρχουσες συμβάσεις με τους ανεξάρτητους τρίτους δικαιοδόχους (.....) της τροποποιήθηκαν, ώστε η προμήθεια της δικαιοπαρόχου να αναπροσαρμοστεί από 5% σε 8% επί του κύκλου εργασιών των καταστημάτωνκαι να υπολογίζεται και να καταβάλλεται σε μηνιαία βάση (έναντι εξαμηνιαίας που ήταν έως τότε). Με την εν λόγω αναπροσαρμογή από 01/07/2022 εξομοιώθηκε η αμοιβή που καταβάλλει η προσφεύγουσα με τις αμοιβές που καταβάλλουν οι τρίτοι, η αυξημένη, δε, τιμολόγηση δε συνδέεται με διαφοροποίηση ή επέκταση ή αναβάθμιση των παρεχόμενων υπηρεσιών, καθώς πλην των όρων της αμοιβής δεν αλλάζουν οι υπόλοιποι όροι του συμβολαίου. Κατά συνέπεια, η διαφοροποίηση στην τιμολόγηση που διαπιστώθηκε μεταξύ της ενδοομιλικής συναλλαγής και των συναλλαγών με ανεξάρτητους τρίτους έως και 30/06/2022, παύει να υφίσταται από 01/07/2022, και δε διαπιστώνεται πλέον παραβίαση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Ως εκ τούτου για το ελεγχόμενο διάστημα που οι δύο τιμές διαφοροποιούνταν, ήτοι από 01/02/2019 έως 30/06/2022, οι διαφορές μεταξύ της τιμολόγησης με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων (5%) και της ενδοομιλικής τιμολόγησης (ήτοι 7% από 01/02/2019 έως και 30/05/2021 και 8% από 01/06/2021 έως και 30/06/2022) για τα δικαιώματα που αφορούν το σήμαυπολογίστηκαν ως ακολούθως:

Φορολ έτος	Χρονική περίοδος	Κύκλος εργασιών	Δαπάνη για δικαιώματα με 7%	Δαπάνη για δικαιώματα με 8%	Κύκλος εργασιών * 5%	Διαφορά
---------------	---------------------	--------------------	--------------------------------	--------------------------------	-------------------------	---------

2019	01.02.2019- 31.01.2020	296.441.195,84	20.750.883,71		14.822.059,79	5.928.823,92
2020	01.02.2020- 31.01.2021	168.145.470,55	11.770.182,95		8.407.273,53	3.362.909,42
2021	01.02.2021- 31.05.2021	47.167.426,51	3.301.719,90		2.358.371,33	943.348,57
	01.06.2021- 31.01.2022	193.678.434,83		15.494.274,80	9.683.921,74	5.810.353,06
	01.02.2022- 30.06.2022	121.443.253,58		9.715.460,29	6.072.162,68	3.643.297,61
Σύνολο		826.875.781,31	35.822.786,56	25.209.735,09	41.343.789,07	19.688.732,58

• Επιπρόσθετα, πέραν των δικαιωμάτων για το σήμα, η προσφεύγουσα από 01/06/2021, οπότε και πραγματοποιήθηκε η προαναφερθείσα συγχώνευση, βαρύνεται με αντίστοιχα δικαιώματα και για τα υπόλοιπα σήματα. Από τις συμβάσεις μεταξύ της δικαιοπαρόχου εταιρίας του ομίλουκαι τρίτων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, σχετικά με δικαιώματα επί των λοιπών σημάτων πλην του σήματος(ήτοι), διαπιστώθηκε ότι για τα διακριτικά σήματα η αρχική συμφωνία προέβλεπε ποσοστό αμοιβής για δικαιώματα ίσο με το 3% του κύκλου εργασιών του δικαιοπαρόχου, ενώ για το διακριτικό σήμαη αρχική συμφωνία προέβλεπε ποσοστό αμοιβής για δικαιώματα ίσο με το 2% του κύκλου εργασιών του δικαιοπαρόχου. Από 01/07/2022 το ποσοστό αμοιβής για τα διακριτικά σήματακαιαναπροσαρμόστηκαν στο 6%, ενώ από 01/08/2022 αναπροσαρμόστηκε και το ποσοστό αμοιβής για τα διακριτικά σήματαστο 6%. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για το διάστημα 01/06/2021 έως 01/08/2022 υπήρχαν αναντιστοιχίες μεταξύ του ποσοστού επί του κύκλου εργασιών που η προσφεύγουσα κατέβαλε για τα ως άνω διακριτικά σήματα (6%) και του αντίστοιχου ποσοστού που κατέβαλαν οι τρίτοι ανεξάρτητοι (2% ή 3%), ενώ από 01/08/2022 οι σχετικές αμοιβές εξομοιώθηκαν. Επομένως και στην περίπτωση των αμοιβών που καταβάλλονταν για τα λοιπά σήματα, αυτές είχαν συμφωνηθεί με όρους διαφορετικούς από αυτούς που είχαν συμφωνηθεί με ανεξάρτητους τρίτους. Με βάση τα ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι προέκυψε ζήτημα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 50 του ν. 4172/2013, εκτός του σήματος και για τα καταβαλλόμενα δικαιώματα για τα σήματα, όπως παρουσιάζεται στους πίνακες της σελίδας 30 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τις λογιστικές διαφορές από ενδοομιλική

τιμολόγηση, τις οποίες πρόσθεσε στα αποτελέσματα της προσφεύγουσας, ανά φορολογικό έτος ως εξής:

Φορολογικό έτος	Χρονική περίοδος	Διαφορά	Διαφορά λοιπών	Σύνολα
2019	01/02/2019-31/01/2020	5.928.823,92	0,00	5.928.823,92
2020	01/02/2020-31/01/2021	3.362.909,42	0,00	3.362.909,42
2021	01/02/2021-31/05/2021	6.753.701,63	4.963.650,42	11.717.352,05
2022	01/02/2022-30/06/2022	3.643.297,61	2.810.033,47	6.453.331,08
Σύνολο		19.688.732,58	7.773.683,89	27.462.416,47

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οι υπ' αριθμ.,καιπροσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 01/02/2019-31/01/2020, 01/02/2020-31/01/2021, 01/02/2021-31/01/2022 και 01/02/2022 -31/01/2023 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 25 του Ν. 5104/2024 (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 2019, 2020, 2021 και 2022, στο πλαίσιο της εφαρμογής της μεθόδου της Συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) 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 CUP με χρήση εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων στην πράξη. Πιο συγκεκριμένα, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία των συμβάσεων των ανεξάρτητων δικαιοδόχων, ο έλεγχος χρησιμοποίησε ως ποσοστό τη βάση χρέωσης ύψους 5% επί των πωλήσεων σχετικά με το σήμα, 3% επί των πωλήσεων σχετικά με τα σήματα και 2% επί των πωλήσεων σχετικά με το σήμα, μην έχοντας λάβει υπ' όψιν τα κατωτέρω:

(α) Όπως ρητά αναφέρεται στις συμβάσεις μεταξύ της και ανεξάρτητων δικαιοδόχων, 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, που προσκομίστηκαν ενώπιον του ελέγχου), στις περιπτώσεις όπου η κείμενη νομοθεσία της χώρας δραστηριοποίησης του δικαιοδόχου προβλέπει την παρακράτηση φόρου (.....) 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.

• Συνομολόγηση της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων κατά τη διαδικασία απαλλαγής από τον παρακρατούμενο φόρο επί δικαιωμάτων. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ, 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.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, δε, από τις υπ' αριθμ.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 αυτά φορολογικά έτη - έρχεται σε πλήρη αντίθεση με τα προπαρατεθέντα και παραβιάζει, μεταξύ άλλων, και τις θεμελιώδεις αρχές της χρηστής διοικήσεως και της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου. Προς επίρρωση των ανωτέρω, προσκομίζει και επικαλείται και Βεβαίωση απαλλαγής εγχώριου εισοδήματος από την παρακράτηση φόρου βάσει της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Γερμανίας και Ολλανδίας σε σχέση με τις αμοιβές δικαιόχρησης, που καταβάλλονται από τη προς την, η οποία βεβαίωση χορηγείται μόνο εφ' όσον η αμοιβή δικαιόχρησης είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

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 εξαλειφθεί 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 τεταρτημωρίων 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 τεταρτημόριου (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, στο πλαίσιο των με αριθμ. καιπρογενέστερων εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα, και συγκεκριμένα κατά τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, καταβάλλει δικαιώματα για άδεια χρήσης του εμπορικού σήματοςυψηλότερα από αυτά που καλούνται να καταβάλλουν για τη χρήση του ίδιου σήματος τρίτοι ανεξάρτητοι δικαιοδόχοι. Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος καταλόγισε, ως λογιστική διαφορά που προσαυξάνει τα αποτελέσματά της προσφεύγουσας, το υπερβάλλον ποσοστό από το ποσοστό που κατέβαλαν οι τρίτοι ανεξάρτητοι δικαιοδόχοι κατά τα έτη 2017 και 2018, και εκδόθηκαν οι με αριθμό καιοριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα. Εν συνεχεία η προσφεύγουσα υπέβαλε την απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή κατά των ως άνω πράξεων, η οποία απορρίφθηκε με τη με αριθμ.απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας. Κατόπιν των ανωτέρω, συντάχθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. το απόΥπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου βάσει του οποίου εκδόθηκε η με αριθμ.εντολή ελέγχου για τον έλεγχο των εν λόγω ενδοομιλικών συναλλαγών σχετικά με τα δικαιώματα που καταβάλλονται για τη χρήση του σήματοςκαι για τα φορολογικά έτη 2019 έως και 2022.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην απόοικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών που συντάχθηκε βάσει της ανωτέρω εντολής, η προσφεύγουσα είναι θυγατρική του διεθνούς ομίλου ένδυσης, ο οποίος δραστηριοποιείται στον κλάδο της, και κατά κύριο λόγω της χαρακτηριζόμενης ωςμέσω μιας σειράς διεθνώς αναγνωρίσιμων εμπορικών σημάτων. Από την, όπου βρίσκεται και η έδρα του, ο όμιλος προμηθεύει όλα τα καταστήματά του ανά τον κόσμο με νέα εμπορεύματα τουλάχιστον δύο φορές την εβδομάδα. Στην Ελλάδα, πλην της

προσφεύγουσας, έως και τις 31/5/2021 δραστηριοποιούνταν και άλλες επτά εταιρίες του ιδίου ομίλου, κάθε μια εκ των οποίων αντιπροσώπευε κατ' αποκλειστικότητα από ένα εμπορικό σήμα του ομίλου. Ωστόσο, όπως διαπιστώθηκε, από 01/06/2021 η προσφεύγουσα μετονομάστηκε σε απορροφώντας το σύνολο των λοιπών εταιρών του ομίλου που δραστηριοποιούνταν στην Ελλάδα, και έκτοτε αντιπροσωπεύει το σύνολο των εμπορικών αυτών σημάτων, καταβάλλοντας στην δικαιώματα (.....) για τη χρήση των σχετικών σημάτων, καθώς και τη λήψη τεχνογνωσίας και τεχνικής βοήθειας.

Προς τεκμηρίωση της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων κατά την τιμολόγηση της ως άνω υπό εξέταση συναλλαγής, η προσφεύγουσα χρησιμοποίησε τη μέθοδο της Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής χρησιμοποιώντας εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Κατά την επιλογή της ως άνω μεθόδου τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών η προσφεύγουσα δεν έκανε χρήση εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων, παρά το γεγονός ότι ηπαρέχει άδειες χρήσης εμπορικών σημάτων και προς ανεξάρτητους τρίτους δικαιοδόχους (.....), θεωρώντας ότι η μεταβιβαζόμενη άυλη περιουσία δεν είναι επαρκώς συγκρίσιμη με αυτή που αποτελεί αντικείμενο της εξεταζόμενης συναλλαγής. Ωστόσο, ο έλεγχος έκρινε 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), και λαμβάνοντας αυτά ως συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη τιμή προσδιόρισε, για την ελεγχόμενη περίοδο 01/02/2019-31/01/2023, διαφορά κερδών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4172/2013 σχετικά με την εν λόγω ενδοομιλική συναλλαγή της προσφεύγουσας ως εξής:

- Έως και την 31/5/2021 η προσφεύγουσα κατέβαλλε δικαιώματα αποκλειστικά και μόνο για το σήμα, σε ισχύ της από 26/01/2012 σύμβασης, βάσει της οποίας το ύψος της αμοιβής ορίζεται σε 7% του κύκλου εργασιών της. Από 01/06/2021 τα δικαιώματα που καταβάλλονται αφορούν και τα υπόλοιπα σήματα που εμπορεύεται κατόπιν της απορρόφησης των σχετικών εταιριών, και τίθεται σε ισχύ νέα(01/06/2021). Βάσει της νέας αυτής σύμβασης, από 01/06/2021 το αντάλλαγμα για την παραχώρηση των δικαιωμάτων και την παροχή των υπηρεσιών ορίζεται σε 8% του κύκλου εργασιών που πραγματοποιείται στα καταστήματατης προσφεύγουσας (και σε 6% του κύκλου εργασιών που πραγματοποιείται στα λοιπά καταστήματα της προσφεύγουσας). Περαιτέρω, διαπιστώθηκε ότι από 01/07/2022 οι προϋπάρχουσες συμβάσεις με τους ανεξάρτητους τρίτους δικαιοδόχους (.....) της τροποποιήθηκαν, ώστε η προμήθεια της δικαιοπαρόχου να αναπροσαρμοστεί από 5% σε 8% επί του κύκλου εργασιών των καταστημάτωνκαι να υπολογίζεται και να καταβάλλεται σε μηνιαία βάση (έναντι

εξαμηνιαίας που ήταν έως τότε). Με την εν λόγω αναπροσαρμογή από 01/07/2022 εξομοιώθηκε η αμοιβή που καταβάλει η προσφεύγουσα με τις αμοιβές που καταβάλλουν οι τρίτοι, η αυξημένη, δε, τιμολόγηση δε συνδέεται με διαφοροποίηση ή επέκταση ή αναβάθμιση των παρεχόμενων υπηρεσιών, καθώς πλην των όρων της αμοιβής δεν αλλάζουν οι υπόλοιποι όροι του συμβολαίου. Κατά συνέπεια, η διαφοροποίηση στην τιμολόγηση που διαπιστώθηκε μεταξύ της ενδοομιλικής συναλλαγής και των συναλλαγών με ανεξάρτητους τρίτους έως και 30/06/2022, παύει να υφίσταται από 01/07/2022, και δε διαπιστώνεται πλέον παραβίαση της αρχής των ίσων αποστάσεων. Ως εκ τούτου για το ελεγχόμενο διάστημα που οι δύο τιμές διαφοροποιούνταν, ήτοι από 01/02/2019 έως 30/06/2022, οι διαφορές μεταξύ της τιμολόγησης με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων (5%) και της ενδοομιλικής τιμολόγησης (ήτοι 7% από 01/02/2019 έως και 30/05/2021 και 8% από 01/06/2021 έως και 30/06/2022) υπολογίστηκαν ως ακολούθως:

Φορολ έτος	Χρονική περίοδος	Κύκλος εργασιών	Δαπάνη για δικαιώματα με 7%	Δαπάνη για δικαιώματα με 8%	Κύκλος εργασιών * 5%	Διαφορά
2019	01.02.2019- 31.01.2020	296.441.195,84	20.750.883,71		14.822.059,79	5.928.823,92
2020	01.02.2020- 31.01.2021	168.145.470,55	11.770.182,95		8.407.273,53	3.362.909,42
2021	01.02.2021- 31.05.2021	47.167.426,51	3.301.719,90		2.358.371,33	943.348,57
	01.06.2021- 31.01.2022	193.678.434,83		15.494.274,80	9.683.921,74	5.810.353,06
2022	01.02.2022- 30.06.2022	121.443.253,58		9.715.460,29	6.072.162,68	3.643.297,61
Σύνολο		826.875.781,31	35.822.786,56	25.209.735,09	41.343.789,07	19.688.732,58

• Επιπρόσθετα, πέραν των δικαιωμάτων για το σήμα, η προσφεύγουσα από 01/06/2021 οπότε και πραγματοποιήθηκε η προαναφερθείσα συγχώνευση, βαρύνεται με αντίστοιχα δικαιώματα και για τα υπόλοιπα σήματα. Από τις συμβάσεις μεταξύ της δικαιοπαρόχου εταιρίας του ομίλουκαι τρίτων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, σχετικά με δικαιώματα επί των λοιπών σημάτων πλην του σήματος(ήτοι), διαπιστώθηκε ότι για τα διακριτικά σήματα η αρχική συμφωνία προέβλεπε ποσοστό αμοιβής για δικαιώματα ίσο με το 3% του κύκλου εργασιών του δικαιοπαρόχου, ενώ για το διακριτικό σήμαη αρχική συμφωνία προέβλεπε ποσοστό αμοιβής για δικαιώματα ίσο με το 2% του κύκλου εργασιών του δικαιοπαρόχου. Από 01/07/2022 το ποσοστό αμοιβής για τα διακριτικά σήματακαι

.....αναπροσαρμόστηκαν στο 6%, ενώ από 01/08/2022 αναπροσαρμόστηκε και το ποσοστό αμοιβής για τα διακριτικά σήματαστο 6%. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για το διάστημα 01/06/2021 έως 01/08/2022 υπήρχαν αναντιστοιχίες μεταξύ του ποσοστού επί του κύκλου εργασιών που η προσφεύγουσα κατέβαλε για τα ως άνω διακριτικά σήματα (6%) και του αντίστοιχου ποσοστού που κατέβαλαν οι τρίτοι ανεξάρτητοι (2% ή 3%), ενώ από 01/08/2022 οι σχετικές αμοιβές εξομοιώθηκαν. Επομένως και στην περίπτωση των αμοιβών που καταβάλλονταν για τα λοιπά σήματα, αυτές είχαν συμφωνηθεί με όρους διαφορετικούς από αυτούς που είχαν συμφωνηθεί με ανεξάρτητους τρίτους. Με βάση τα ανωτέρω, διαπιστώθηκε ότι προέκυψε ζήτημα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 50 του ν. 4172/2013, εκτός του σήματος και για τα καταβαλλόμενα δικαιώματα για τα σήματα, όπως παρουσιάζεται στους πίνακες της σελίδας 30 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τις λογιστικές διαφορές από ενδοομιλική τιμολόγηση, τις οποίες πρόσθεσε στα αποτελέσματα της προσφεύγουσας, ανά φορολογικό έτος ως εξής:

Φορολογικό έτος	Χρονική περίοδος	Διαφορά	Διαφορά λοιπών	Σύνολα
2019	01/02/2019-31/01/2020	5.928.823,92	0,00	5.928.823,92
2020	01/02/2020-31/01/2021	3.362.909,42	0,00	3.362.909,42
2021	01/02/2021-31/05/2021	6.753.701,63	4.963.650,42	11.717.352,05
2022	01/02/2022-30/06/2022	3.643.297,61	2.810.033,47	6.453.331,08
Σύνολο		19.688.732,58	7.773.683,89	27.462.416,47

Ως προς τον 1^ο και 2^ο 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 και (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 στην ενδικοφανή προσφυγή, 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 (CUP) 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 2019 και 2020 παρατίθεται η εξής ανάλυση:

«Από την εξέταση αυτή, συνάγεται ότι τόσο η σύμβαση μεταξύ της και της Εταιρίας, όσο και οι συμβάσεις δικαιόχρησης μεταξύ της 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 (.....) για αγαθά με τα ίδια χαρακτηριστικά (ίδιο σήμα), τη σχετική τεχνογνωσία και επίσης εμπορική υποστήριξη. Αντίθετα τα εξωτερικά στοιχεία, όπως αυτά προέκυψαν από τις συμβάσεις που προσκόμισε η προσφεύγουσα, αφορούν σε πολλές περιπτώσεις διαφορετικά προϊόντα, όπως: στην περίπτωση της εταιρίαςτα εμπορευόμενα αγαθά είναι αποκλειστικά, στην περίπτωση της εταιρίαςστα εμπορευόμενα αγαθά συμπεριλαμβάνονται προϊόντα περιποίησης σώματος και είδη διακόσμησης σπιτιού, στην περίπτωση της εταιρείαςτα εμπορευόμενα προϊόντα είναι μόνο, στην περίπτωση της εταιρίαςτα εμπορευόμενα προϊόντα αφορούν μόνο και τέλος στην περίπτωση της εταιρίαςπρόκειται για 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 επιχείρησηαπό 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 διαπιστώνεται ότι είναι σαφώς πιο συγκρίσιμα τα εσωτερικά στοιχεία, καθώς όλες οι συμβάσεις του εξωτερικού δείγματος αφορούν δικαιιοπαρόχους 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 δικαιιοπάροχος 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, 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 (CUP) 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 20-30 της ενδικοφανούς προσφυγής 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 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.

Ως προς τον ανωτέρω ισχυρισμό 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 22 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, 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.**

Προς επιπλέον ενίσχυση του ανωτέρω επιχειρήματός της, η προσφεύγουσα στη σελίδα 24 της προσφυγής της παραθέτει σε πίνακα τις πραγματικές διαφημιστικές δαπάνες της κατά τα ελεγχόμενα έτη, σε σχέση με τις δαπάνες που υποθετικά θα πραγματοποιούσε αν θα όφειλε να προβεί σε διαφημιστικές δαπάνες ύψους 1% επί του τζίρου της. Ωστόσο, ως ανωτέρω αναφέρθηκε **δεν παρουσιάζει στοιχεία σε σχέση με τις πραγματικές δαπάνες των τρίτων δικαιοδόχων, ώστε να μπορεί να διαπιστωθεί αν όντως υφίστανται με απολογιστικά στοιχεία ουσιώδεις διαφορές ως προς την πραγματική διαφημιστική δαπάνη που επωμίζεται η ίδια σε σχέση με τους ανεξάρτητους τρίτους.**

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

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι εν λόγω υπηρεσίες δεν παρέχονται στους ανεξάρτητους δικαιοδόχους ωστόσο στη σελίδα 5 των συμβάσεων τηςμε τους ανεξάρτητους δικαιοδόχους προβλέπεται στο πλαίσιο των καταβληθέντων δικαιωμάτων και παροχή επιπλέον υπηρεσιών. Ειδικότερα προβλέπεται η πρόσβαση σε πλατφόρμες διαχείρισης παραγγελιών, αποθέματος, μετρητών και διαχείρισης καταστήματος, κι όλα αυτά με το δικαιοδόχο να υποχρεούται να επωμισθεί μόνο το κόστος απόκτησης των σχετικών ηλεκτρονικών συσκευών και εγκατάστασης και συντήρησης του λογισμικού. Σε κάθε περίπτωση, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η πρόσβαση στα ανωτέρω συστήματα συμπεριλαμβάνεται στο κόστος δικαιωμάτων ειδάλλως θα συνεπαγόταν σημαντικές διοικητικές δαπάνες δεν αποδεικνύεται, καθόσον δεν προσκομίστηκαν ομοίως και στην εν λόγω περίπτωση στοιχεία για σχετικές επιπλέον χρεώσεις (πέραν του καταβληθέντος δικαιώματος) που επιβαρύνουν τους ανεξάρτητους δικαιοδόχους.

- **Ως προς τη χρηματοοικονομική υποστήριξη:**

Στη σελίδα 5 των συμβάσεων τηςμε τους ανεξάρτητους δικαιοδόχους,

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 ανεξάρτητο δικαιοδόχο, ενώ ούτε και η προσφεύγουσα προσκόμισε ποτέ στοιχεία για τυχόν επιπλέον χρεώσεις που επιβαρύνουν τους ανεξάρτητους δικαιοδόχους.

- **Ως προς τη στρατηγική ανάπτυξης:**

Στο Παράρτημα II της σύμβασης τηςμε την προσφεύγουσα αναφέρεται ότι στα πλαίσια της «Στρατηγικής Επέκτασης» παρέχονται στην προσφεύγουσα πληροφορίες σχετικές με την «οικονομική έρευνα και αγορά της χώρας», το «μέγεθος της αγοράς από την άποψη του αριθμού των καταστημάτων που θα ανοίξουν», το «μέγεθος και την ποιότητα των καταστημάτων», τη «θέση των καταστημάτων» και τις «γενικές πτυχές της επέκτασης». Κατ' αναλογία, στην ενότητα VIII της Σύμβασης τηςμε τους ανεξάρτητους τρίτους δικαιοδόχους (Συν.3) αναφέρεται ότι εάν κάποια έρευνα αγοράς δείχνει ότι το άνοιγμα ενός νέου σημείου πώλησης (point of sales) εντός της επικράτειας που έχει παραχωρηθεί στο δικαιοδόχο πρόκειται να είναι κερδοφόρο, ο δικαιοπάροχος θα προτείνει στο δικαιοδόχο το άνοιγμα του σημείου πώλησης και ο δικαιοδόχος θα έχει δύο μήνες προθεσμία να ενημερώσει το δικαιοπάροχο εάν θα αποφασίσει να ανοίξει το σχετικό σημείο πώλησης. Μάλιστα, εάν δεν αποφασίσει να το ανοίξει, η εάν δεν επιτύχει να το ανοίξει εντός εξαμήνου, ο δικαιοπάροχος δικαιούται να ανοίξει το σημείο πώλησης μόνος του ή να δώσει άδεια σε άλλον δικαιοδόχο να το κάνει. Συνεπώς, δραστηριότητες σχετικές με στρατηγική ανάπτυξης και επέκτασης, όπως έρευνα αγοράς, εντοπισμό σημείων πώλησης και ανάλυση κερδοφορίας πραγματοποιούνται με πρωτοβουλία τηςκαι για λογαριασμό τρίτων δικαιοδόχων, χωρίς κάποια χρέωση για τις εν λόγω υπηρεσίες. Ακόμα όμως και στην περίπτωση που ο δικαιοδόχος προτείνει ο ίδιος να ανοίξει ένα καινούριο κατάστημα, σύμφωνα με του όρους στην ενότητα IX της σύμβασης, προβλέπεται ότι θα πρέπει ο δικαιοπάροχος να εγκρίνει τη σχετική τοποθεσία και το συγκεκριμένο ακίνητο, επομένως σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να τεκμηριωθεί ότι ο δικαιοπάροχος δεν παρέχει υπηρεσίες στρατηγικής ανάπτυξης σε ανεξάρτητους τρίτους 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 δικαιοδόχο σχετίζεται μόνο με τη μετακίνηση και τη διαμονή και την

αποζημίωση του προσωπικού που θα εκπαιδευτεί, ενώ δεν προβλέπεται από τη σύμβαση αμοιβή του δικαιιοπαρόχου για την εκπαίδευση. Περαιτέρω σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα και ενώ προβάλλει ότι λαμβάνει μεταξύ άλλων και υπηρεσίες επιμόρφωσης από την συνδεδεμένη στο πλαίσιο καταβολής των ως άνω δικαιωμάτων και εκ του λόγου αυτού το ποσοστό διαφοροποιείται σε σύγκριση με τους ανεξάρτητους δικαιιοδόχοι, διαπιστώνεται να καταβάλλει σε τρίτους έξοδα επιμορφώσεως προσωπικού, ενώ σχετικά με τις προσλήψεις λαμβάνει εξωτερική βοήθεια (λογαριασμός «Αμοιβές γραφείων εξεύρεσης προσωπικού» έξοδο για το 2019: 13.479,10 ευρώ, για το 2020: 4.383,33 ευρώ, για το 2021: 790,00 ευρώ και για το 2022: 20.285,37 ευρώ).

- Ως προς τη συχνότητα των συναντήσεων, των επισκέψεων και το βαθμό παρεχόμενης υποστήριξης και πρόσθετων υπηρεσιών που παρέχονται στην προσφεύγουσα 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.

- Ως προς τη νομική υποστήριξη:

Η προσφεύγουσα εκτός από τον υπάλληλο που απασχολεί σε μόνιμη βάση, όπως αναφέρει στη σελίδα 30 της ενδικοφανούς της προσφυγής, έχει πραγματοποιήσει και έξοδα από υπηρεσίες νομικής υποστήριξης από τρίτους (λογαριασμός «Αμοιβές και έξοδα δικηγόρων» - δαπάνη για το 2019: 30.763,88 ευρώ, για το 2020: 23.347,20 ευρώ, για το 2021: 60.399,84 ευρώ και για το 2022: 60.780,00 ευρώ), ήτοι δεν προκύπτει η νομική υποστήριξη να παρέχεται μόνο από την συνδεδεμένη στο πλαίσιο του κόστους δικαιωμάτων ως η ίδια ισχυρίζεται.

- Ως προς τη διαρρύθμιση των καταστημάτων:

Οι σχετικές συμβάσεις με τους τρίτους δικαιιοδόχους 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 δικαιιοδόχος 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.

Περαιτέρω η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή της επικαλείται «στοιχεία χρέωσης σχετικών εξόδων επίβλεψης εργασιών», τα οποία ισχυρίζεται ότι αφορούν έξοδα με τα οποία βαρύνονται οι ανεξάρτητοι τρίτοι δικαιιοδόχοι για παροχή υποστήριξης και εκπαίδευσης σε θέματα διαρρύθμισης καταστημάτων. Ωστόσο τα προσκομισθέντα στοιχεία

αφορούν μια δυσνόητη λίστα, όπου για κάθε ανεξάρτητο τρίτο δικαιοδόχο έχει υπολογιστεί κάποιο ποσό ως, χωρίς επιπλέον υποστηρικτικό υλικό και χωρίς να προκύπτει ότι πρόκειται για ποσά τα οποία δε συμπεριλαμβάνονται στα υπολογιζόμενα

Τέλος σχετικά με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του, επιπλέον παράγοντες που αφορούν τα χαρακτηριστικά των υπηρεσιών, τις λειτουργίες/κινδύνους, τους συμβατικούς όρους αλλά και τις ειδικές στρατηγικές και καθιστούν μη συγκρίσιμες τις ενδοομιλικές συμβάσεις με τις συμβάσεις μεταξύ τηςκαι των τρίτων ανεξάρτητων δικαιοπαρόχων, αναφέρονται τα εξής:

- **Ως προς του αναλαμβανομένους κινδύνους:**

Στη σελίδα 32 της ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα επικαλείται την «Προσθήκη στην Παράγραφο 1 της Ρήτρας 7 της συμφωνίας δικαιόχρησης μεταξύ της εταιρίας και της»η οποία υπεγράφει τον Ιούλιο του 2016. Ειδικότερα, αναφέρεται ότι με την εν λόγω τροποποίηση (προσθήκη) δίνεται η δυνατότητα μείωσης του ποσοστού αμοιβής δικαιόχρησης ή ακόμη και αναστολής της, σε περιπτώσεις επαναλαμβανόμενων ζημιών, μειώνοντας με τον τρόπο αυτό τον κίνδυνο, που αναλαμβάνει η εταιρεία, και, αντιστρόφως, αυξάνοντας τους κινδύνους, που αναλαμβάνει η, ενώ ο εν λόγω μηχανισμός προστασίας δεν υφίσταται στις συμφωνίες δικαιόχρησης μεταξύ της και τρίτων ανεξάρτητων μερών.

Από την επισκόπηση του κειμένου της τροποποίησης διαπιστώνεται ότι σε περίπτωση που η προσφεύγουσα για τρία συνεχόμενα έτη, ή για τρία συνολικά έτη εντός μιας πενταετίας, παρουσιάσει αρνητικό, τότε το ποσό του οφειλόμενου δικαιώματος θα μειωθεί κατά 20%, ενώ θα επανέλθει στο ποσό της αρχικής συμφωνίας εφόσον για δύο συνεχόμενα έτη πραγματοποιήσει το οποίο θα μπορεί να παραμείνει θετικό κατόπιν της καταβολής της πλήρους αποζημίωσης για τα εν λόγω δικαιώματα. Αν ωστόσο, για τρία ακόμη συνεχόμενα έτη κατόπιν της μείωσης της αμοιβής για δικαιώματα στο 80% της αρχικώς συμφωνηθείσας, το παραμείνει αρνητικό τότε η ελεγχόμενη θα απαλλαγεί από την υποχρέωση να πληρώνει οποιαδήποτε αμοιβή για δικαιώματα έως ότου για δύο συνεχόμενα έτη πραγματοποιήσει το οποίο θα μπορεί να παραμείνει θετικό κατόπιν της καταβολής της πλήρους αποζημίωσης για τα εν λόγω δικαιώματα. Ταυτόχρονα όμως προβλέπεται και ότι για να ενεργοποιηθούν οι εν λόγω ρήτρες, θα πρέπει να μην πρόκειται για ζημιές οφειλόμενες σε μοναδικά και ασυνήθιστα γεγονότα, ούτε να πρόκειται για αποτελέσματα αποφάσεων που έλαβε ο δικαιοδόχος.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, είναι εξαιρετικά μικρός ο κίνδυνος που όντως αναλαμβάνεται από τη δικαιοπάροχο. Μάλιστα, υπό συνήθεις συνθήκες, οι ενδοομιλικές

συναλλαγές ενέχουν πολύ μικρότερο κίνδυνο από τις συναλλαγές με ανεξάρτητους τρίτους, ενώ για τις ασυνήθεις συνθήκες, η δικαιοπάροχος δεν έχει αναλάβει ρίσκο αφού τις εξαιρεί από τη ρήτρα.

Περαιτέρω, στην σελίδα 33 της ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα αναφέρει κι έναν ακόμα παράγοντα που σχετίζεται με τον κίνδυνο, αναφέροντας ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπ' όψιν το γεγονός ότι οι συμφωνίες δικαιόχρησης μεταξύ της B.V. και τρίτων ανεξάρτητων δικαιοδόχων (για παράδειγμα: Ρήτρα XVIII της συμφωνίας δικαιόχρησης με τρίτο ανεξάρτητο δικαιοπάροχο στην Εσθονία) απαιτούν την παροχή τραπεζικών εγγυήσεων από Ισπανική τράπεζα πριν από την αποστολή υλικών, επίπλων, διακόσμησης ή οποιοσδήποτε άλλης παράδοσης, που συνεπάγεται υποχρέωση πληρωμής από τον δικαιοδόχο, ύψους 900.000,00 ευρώ ανά κατάστημα, καθώς και πριν από το άνοιγμα ενός καταστήματος, ύψους 750.000,00 ευρώ ανά κατάστημα. Από τη σχετική σύμβαση προκύπτει ότι αυτές οι εγγυήσεις αφορούν (α) το άνοιγμα των πρώτων καταστημάτων του ανεξάρτητου τρίτου δικαιοδόχου, και τηρούνται έως αυτός να εκπληρώσει τις σχετικές του υποχρεώσεις που αφορούν το άνοιγμα, και (β) κατά το άνοιγμα νέων καταστημάτων κατόπιν των αρχικών, και έως ότου τακτοποιηθούν οι σχετικές υποχρεώσεις προς την δικαιοπάροχο που αφορούν αυτό το άνοιγμα (για υλικά, έπιπλα, διακόσμηση κλπ). Με τον τρόπο αυτό ο κίνδυνος που αναλαμβάνει η δικαιοπάροχος ελαχιστοποιείται. Το γεγονός δε ότι η δικαιοπάροχος δεν απαιτεί αντίστοιχες εγγυήσεις από την προσφεύγουσα επιβεβαιώνει το προαναφερθέν, ήτοι ότι οι ενδοομιλικές συναλλαγές έχουν πολύ μικρό κίνδυνο και συνεπώς δε χρειάζεται να ληφθούν σχετικά μέτρα.

- **Ως προς την υποχρέωση των τρίτων να συνάψουν συμβάσεις ασφάλισης:**

Στην σελίδα 33 της προσφυγής της η προσφεύγουσα αναφέρει ότι «ο έλεγχος δεν έλαβε υπ' όψιν τη Ρήτρα XI, η οποία έχει προστεθεί αποκλειστικά στις συμβάσεις δικαιόχρησης με τρίτους ανεξάρτητους δικαιοδόχους, οι οποίες και έχουν τεθεί στη διάθεσή του, και σχετίζεται με την υποχρέωση του δικαιοδόχου να συνάψει, με δικά του έξοδα, σύμβαση ασφάλισης με αξιόπιστη εταιρεία για την κάλυψη πιθανών ζημιών και δημόσιας ευθύνης, που σχετίζονται με τους χώρους, τα υλικά, τον ρουχισμό και τα αντικείμενα, τα οποία παρέχονται για τη λειτουργία. Η ασφάλιση θα πρέπει επίσης να καλύπτει ζημίες σε τρίτους, υπαλλήλους και αξιώσεις από δυνητικούς πελάτες.». Επομένως, κατά την προσφεύγουσα πρόκειται για μια σημαντική διαφορά ικανή να επηρεάσει τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στην αντίστοιχη σύμβαση με την προσφεύγουσα προβλέπεται ότι η δικαιοπάροχος επιχείρηση θα παρέχει στην προσφεύγουσα πληροφορίες σχετικές με τις ασφαλιστικές στρατηγικές (που προφανώς υπάρχουν στον όμιλο). Σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα είναι ασφαλισμένη έναντι πολλών κινδύνων όπως πυρός, ατυχημάτων, αστικής ευθύνης, ενώ το σύνολο του εξόδου για ασφαλιστρα το 2022 υπερέβη το 1 εκ ευρώ για την

ελεγχόμενη (ατυχημάτων: 241.988,32 ευρώ, πυρός: 770.836,56 ευρώ και αστικής ευθύνης: 28.669,44 ευρώ).

- Ως προς το αμετάκλητο δικαίωμα αγοράς μετοχών και περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας του ανεξάρτητου δικαιοδόχου από τον όμιλο που σχετίζεται με τη στρατηγική επέκταση του ομίλου

Στην σελίδα 34 της ενδικοφανούς προσφυγής η προσφεύγουσα αναφέρει ότι ο Όμιλος κατέχει το αμετάκλητο δικαίωμα αγοράς μετοχών και περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας του ανεξάρτητου δικαιοδόχου, όπως αποδεικνύεται από τη σύμβαση μεταξύ της και του ανεξάρτητου δικαιοδόχου στη, η οποία προσκομίζεται, γεγονός, το οποίο επαληθεύει τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της στρατηγικής, που ακολουθείται σε σχέση με τους ανεξάρτητους δικαιοδόχους. Ειδικότερα, από το προσκομισθέν στοιχείο προκύπτει ότι μεταξύ της και του ανεξάρτητου δικαιοδόχου στη έχει υπογραφεί σύμβαση ξεχωριστή και διαφορετική από τη σύμβαση που είχε τεθεί υπόψη του ελέγχου. Καθώς η προσφεύγουσα δεν έχει προσκομίσει αντίστοιχα στοιχεία για καμία άλλη συμφωνία δικαιόχρησης με ανεξάρτητο τρίτο δικαιοδόχο, δεν είναι δυνατό να διαπιστωθεί κατά πόσον μια τέτοια αντίστοιχη συμφωνία έχει συναφθεί και στις υπόλοιπες περιπτώσεις δικαιόχρησης.

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 αναπόδεικτος. Εξάλλου, σε κάθε περίπτωση, υφίστανται σαφώς λιγότερες διαφορές μεταξύ της συναλλαγής που εξετάζεται και των εσωτερικών στοιχείων παρά των εξωτερικών, καθώς τα εσωτερικά στοιχεία αφορούν συμβάσεις δικαιόχρησης (.....) για αγαθά με τα ίδια χαρακτηριστικά (ίδιο σήμα), τη σχετική τεχνογνωσία και επίσης εμπορική υποστήριξη.

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% ή 3% επί των πωλήσεων, καθώς 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.

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).

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 2%, 3% ή 5% (ανάλογα με το σήμα). Στις σελίδες 44-47 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 σχετικά με το σήμα, 3% επί των πωλήσεων σχετικά με τα σήματα και 2% επί των πωλήσεων σχετικά με το σήμα 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 2%, 3% ή 5% των πωλήσεων που πρέπει να καταβληθεί στηείναι 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, ως ανωτέρω αναφέρθηκε 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 τη 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 BV, 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 (Συν.10), στη (Συν.11), στην (Συν.12) και στην (Συν.13), και συνεπώς πιθανόν ο συγκεκριμένος όρος επηρεάζεται από το κατά πόσον ισχύουν συμβάσεις αποφυγής διπλής

φορολογίας μεταξύ των χωρών του δικαιιοπαρόχου και του εκάστοτε δικαιοδόχου. Ειδικότερα, δεδομένου ότι και στη σύμβαση μεταξύ της δικαιιοπαρόχου και της προσφεύγουσας (Συν.2 – §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 ολλανδικήαποκομίζει 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, έχει ήδη γίνει αναλυτική αναφορά κατά την αντίκρουση του πρώτου λόγου της ενδικοφανούς της προσφυγής.

Επειδή, πέραν των ανωτέρω και προς υποστήριξη του ισχυρισμού της ότι η μέθοδος CUP έχει εφαρμοστεί πλημμελώς και ότι η χρέωση ποσοστού ύψους 7% και 8% από την για τη χρήση του σήματοςτο χρονικό διάστημα μεταξύ 01/02/2019-31/05/2021 και 01/06/2021-31/01/2023, αντιστοίχως, και 6% για τα υπόλοιπα σήματα του ομίλου, όπως εφαρμόστηκε από την 01/06/2021, είναι εύλογη και σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων η προσφεύγουσα :

A. Επικαλείται την Συμφωνία Προέγκρισης Μεθοδολογίας Ενδοομιλικής Τιμολόγησης μεταξύ της εταιρείας του Ομίλου και των πολωνικών φορολογικών αρχών, σχετικά με τη χρήση του σήματος και της φόρμουλας για τις χρήσεις 01/02/2019-31/01/2020, 01/02/2020 -31/01/2021 και 01/02/2021-31/01/2022, σύμφωνα με την οποία το ποσοστό αμοιβής 7% θεωρείται σύμφωνο με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Σχετικά με τον ως άνω ισχυρισμό, τον οποίο η προσφεύγουσα είχε προβάλει και ενώπιον του ελέγχου σε απάντηση του με αριθμ.σημειώματος διαπιστώσεων, πέραν των όσων αναφέρονται στις σελίδες 45-47 της οικείας έκθεσης, η διαδικασία της μονομερούς

διαπραγμάτευσης για την επίτευξη συμφωνίας προέγκρισης δεσμεύει την φορολογική αρχή που συμβλήθηκε στη συμφωνία αυτή και με κανένα τρόπο έτερες φορολογικές διοικήσεις. Η μονομερής συμφωνία προέγκρισης δεν μπορεί να είναι δεσμευτική για άλλη φορολογική διοίκηση πέραν της συμβληθείσας. Άλλωστε, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δραστηριοποιείται σε πολυάριθμες χώρες, δεν προσκόμισε στοιχεία και από άλλους ελέγχους από τις αντίστοιχες αλλοδαπές φορολογικές αρχές των χωρών αυτών δεν υπάρχει πληροφόρηση από τις αντίστοιχες αλλοδαπές φορολογικές αρχές των χωρών αυτών, ώστε να διαπιστωθεί μια πιο ασφαλής εικόνα σχετικά με το εάν στις λοιπές χώρες το εν λόγω ποσοστό αμοιβών επί των δικαιωμάτων θεωρείται σύμφωνο ή όχι με την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Επιπλέον σημειώνεται ότι, ενώ για την πολωνική εταιρία του ομίλου η χρέωση για δικαιώματα από τη την ανερχόταν σε 7% για όλο το προαναφερθέν διάστημα (ήτοι από 01/02/2019 έως και 31/01/2022), η προσφεύγουσα ήδη από 01/06/2021 είχε υποχρεωθεί να καταβάλει για το σήμαδικαιώματα ύψους 8%, παρά το γεγονός ότι σύμφωνα με τα δημοσιευμένα στατιστικά στοιχεία η πολωνική αγορά είναι συγκρίσιμη με την ελληνική αγορά από την άποψη του αριθμού καταστημάτων υπό το σήμαπου λειτουργούν σε αυτή, σύμφωνα με στοιχεία που δημοσιεύονται στον ιστότοπο).

Η προσφεύγουσα αιτιολογεί τη σχετική διαφοροποίηση στο ποσοστό αναφέροντας ότι ο όμιλος έλαβε την απόφαση να εφαρμόζει την αύξηση της αμοιβής δικαιόχρησης ταυτόχρονα με τη συγχώνευση όλων των εμπορικών σημάτων σε μια ενιαία οντότητα σε κάθε χώρα, χωρίς ωστόσο να προσκομίσει οποιοδήποτε υποστηρικτικό υλικό για τον εν λόγω ισχυρισμό.

Β. Δικαιολογεί το γεγονός αύξησης του ποσοστού των δικαιωμάτων μεταγενέστερα και της εξομοίωσης αυτού με το ποσοστό δικαιωμάτων με τους ανεξάρτητους δικαιούχους καθότι ισχυρίζεται ότι πρόκειται για επικαιροποίηση του ποσοστού ενδοομιλικών αμοιβών δικαιόχρησης η οποία προήλθε από την εξέλιξη του επιχειρηματικού μοντέλου του Ομίλου σχετικά με τις διαδικτυακές πωλήσεις και συγκεκριμένα, η αύξηση του ποσοστού των δικαιωμάτων είναι εύλογη και αιτιολογημένη, καθώς η διαχειρίζεται τις λειτουργίες, τους κινδύνους και τα περιουσιακά στοιχεία, που σχετίζονται με τη λειτουργία της διαδικτυακής πλατφόρμας. Σημειώνεται ότι εκ του ανωτέρω γεγονότος της εξομοίωσης των ποσοστών δικαιωμάτων ως αναφέρεται και στο ιστορικό της υπόθεσης ο έλεγχος δεν διαπίστωσε μη τήρηση των ίσων αποστάσεων με τους ανεξάρτητους τρίτους δικαιοδόχους.

Σύμφωνα με τον ως άνω ισχυρισμό της προσφεύγουσας η εξίσωση του ποσοστού των αμοιβών δικαιόχρησης, που βαρύνει τις θυγατρικές του Ομίλου, με αυτό των τρίτων δικαιοδόχων, η οποία έλαβε χώρα το 2022, οφείλεται στην αύξηση των διαδικτυακών πωλήσεων, ειδικά μετά

την πανδημία Covid-19, οι οποίες τυγχάνουν διαχείρισης μέσω της πλατφόρμας που αναπτύχθηκε και λειτουργεί από την BV, και ως εκ τούτου, εξομοιώθηκαν έτσι οι οικονομικές και εμπορικές συνθήκες των ανεξάρτητων τρίτων με αυτές στις οποίες δραστηριοποιούνταν οι θυγατρικές. Ωστόσο, σχετικά με τον εν λόγω ισχυρισμό που δικαιολογεί την αύξηση του ποσοστού δικαιωμάτων και την εξομοίωση αυτού του ποσοστού και στους ανεξάρτητους τρίτους δικαιοδόχους, βασιζόμενο μόνο στο γεγονός της αύξησης των διαδικτυακών πωλήσεων των ανεξάρτητων τρίτων, σημειώνεται ότι και για την προσφεύγουσα αυξήθηκαν επίσης οι διαδικτυακές πωλήσεις ως επακόλουθο της πανδημίας, χωρίς ωστόσο να πάψει να υφίσταται και να επεκτείνεται το δίκτυο φυσικών καταστημάτων της.

Επειδή, με βάση τα ως άνω αναφερόμενα, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, ότι θα έπρεπε να από την πλευρά του ελέγχου βάσει των προβαλλόμενων της να έχουν διενεργηθεί προσαρμογές του ποσοστού χρέωσης των τρίτων ανεξάρτητων δικαιοδόχων, καθώς τελικώς αυτό ουσιαστικά υπερβαίνει το ποσοστό δικαιωμάτων που καταβάλλει η προσφεύγουσα απορρίπτεται ως αβάσιμος και αναπόδεικτος.

Επειδή, κατόπιν όλων των ανωτέρω, διαπιστώνεται ότι ο έλεγχος αφενός προέβη με επαρκή και τεκμηριωμένο τρόπο στην απόρριψη των εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων που εφαρμόσθηκαν από την πλευρά της προσφεύγουσας, αφετέρου αιτιολόγησε επίσης αναλυτικά και εμπεριστατωμένα τη συγκρισιμότητα των εσωτερικών στοιχείων σε σχέση με τις υπό κρίση ενδοοομιλικές 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 και να μην τίθεται θέμα μη τήρησης των ίσων αποστάσεων κατά την τιμολόγηση των υπό κρίση συναλλαγών.

Ως προς τον 3ο ισχυρισμό

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 (.....) που καταβάλλονται σε νομικό πρόσωπο που αναφέρεται στο Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/EK 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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι με την υπ' αριθμ. πρωτ.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.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/ υπερτιμολογημένες 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 2019 και 2022, 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 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.

Επειδή, τέλος, η προσκομισθείσα βεβαίωση απαλλαγής εγχώριου εισοδήματος από την παρακράτηση φόρου βάσει της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Γερμανίας και Ολλανδίας, σε σχέση με τις αμοιβές δικαιόχρησης, που καταβάλλονται από την προς την, η οποία κατά την προσφεύγουσα χορηγείται μόνο εφ’

όσον η αμοιβή δικαιόχρησης είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, δεν προσφέρει οποιαδήποτε πληροφορία σχετικά με το ύψος των καταβαλλόμενων δικαιωμάτων ή κατά πόσον αυτά ελέγχθηκαν σχετικά με την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Επειδή, σύμφωνα με όλα τα ανωτέρω, 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.

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την επικύρωση των υπ' αριθμ.,καιπροσβαλλόμενων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 01/02/2019-31/01/2020, 01/02/2020-31/01/2021, 01/02/2021-31/01/2022 και 01/02/2022 - 31/01/2023 αντίστοιχα.

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

Α. Φορολογικό έτος 01/02/2019-31/01/2020

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη		20.782.490,79	26.711.314,71	26.711.314,71	5.928.823,92
ή ζημιά					
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	178.472,43			
	Χρεωστικό ποσό		1.244.445,31	1.244.445,31	1.422.917,74

Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	291,09	291,09	291,09	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	58,22	58,22	58,22	
Τέλος επιτηδεύματος	29.200,00	29.200,00	29.200,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή	148.923,12	148.923,12	148.923,12	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.		355.729,44	355.729,44	355.729,44
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		1.778.647,18	1.778.647,18	1.778.647,18
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ				

(ως η υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)

Β. Φορολογικό έτος 01/02/2020-31/01/2021

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη		7.698.870,65	11.061.780,07	11.061.780,07	3.362.909,42
ή ζημιά					
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	1.847.103,01	2.654.201,27	2.654.201,27	
Προκαταβολή φόρου		1.292.784,32	1.292.784,32	1.292.784,32	807.098,26
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					

Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Τέλος επιτηδεύματος	29.200,00	29.200,00	29.200,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.		201.774,57	201.774,57	201.774,57
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	3.169.087,33	4.177.960,16	4.177.960,16	1.008.872,83
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ				

(ως η υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)

Γ. Φορολογικό έτος 01/02/2021-31/01/2022

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη		26.961.714,72	38.679.067,35	38.679.067,35	11.717.352,63
ή ζημιά					
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό	4.638.732,16	7.216.549,74	7.216.549,74	2.577.817,58
Προκαταβολή φόρου		4.685.567,44	4.685.567,44	4.685.567,44	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					

Τέλος επιτηδεύματος	73.200,00	73.200,00	73.200,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.		644.454,40	644.454,40	644.454,40
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	9.397.499,60	12.619.771,58	12.619.771,58	3.222.271,98
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ				

(ως η υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)

Δ. Φορολογικό έτος 01/02/2022-31/01/2023

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη	17.506.634,17	23.959.965,25	23.959.965,25	6.453.331,08
ή ζημιά				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	844.177,32		
	Χρεωστικό ποσό		575.555,52	1.419.732,84
Προκαταβολή φόρου	3.071.098,22	3.071.098,22	3.071.098,22	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Τέλος επιτηδεύματος	93.800,00	93.800,00	93.800,00	

Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.		354.933,21	354.933,21	354.933,21
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	2.320.720,90	4.095.386,95	4.095.386,95	1.774.666,05
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ				

(ως η υπ' αριθμ.οριστική πράξη 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

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

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Η Προϊστάμενη της

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.