



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 22/05/2023
Αριθμός απόφασης: 1267

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **30/01/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., με έδρα, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

-/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Δικαιωμάτων, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,
-/2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Δικαιωμάτων, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 30/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ., η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμόν/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας λογιστικές διαφορές συνολικού ύψους 17.083,04 €, με αποτέλεσμα την ισόποση μείωση των μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών. Παράλληλα, ο έλεγχος περιόρισε το δηλωθέν ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση κατά ποσό 1.503,01 €, το οποίο κατέστη οφειλόμενο. Επί αυτού υπολογίστηκε πρόστιμο του άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 751,51 €, με αποτέλεσμα το συνολικό καταβλητέο ποσό να ανέρχεται σε **2.254,52 €**.

Με την υπ' αριθμόν/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 καταλογίστηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας λογιστικές διαφορές συνολικού ύψους 252.615,32 €, που σε συνδυασμό με την μείωση των φορολογικών ζημιών παρελθουσών χρήσεων κατά 17.083,04 €, κατέληξαν σε ισόποση μείωση των μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών κατά ποσό 269.698,36 €. Παράλληλα, ο έλεγχος περιόρισε το δηλωθέν ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση κατά ποσό 440,36 €, το οποίο κατέστη οφειλόμενο. Επί αυτού υπολογίστηκε πρόστιμο του άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 220,20 €, με αποτέλεσμα το συνολικό καταβλητέο ποσό να ανέρχεται σε **660,59 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 29/12/2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (αριθμός εντολής/20-05-2022).

Σύμφωνα με την εν λόγω Έκθεση Ελέγχου, καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα λογιστικές διαφορές ανά φορολογικό έτος, ως εξής:

2016

Ανάλυση	Ποσά (€)
Αμοιβές και έξοδα τρίτων	3.458,76
Ενοίκια μεταφορικών μέσων	1.002,41
Έξοδα εισιτηρίων εξωτερικού	6.764,64
Έξοδα ξενοδοχείων εξωτερικού	5.857,23
Σύνολο	17.083,04

2017

Ανάλυση	Ποσά (€)
---------	----------

Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων	18.990,27
Διαφορές από ενδοομιλικές συναλλαγές	233.625,05
Φορολογική ζημιά παρελθουσών χρήσεων που δεν αναγνωρίζεται	17.083,04
Σύνολο	269.698,36

Με την υπ' αριθμόν/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Δικαιωμάτων φορολογικού έτους 2016 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 28.505,75 € πλέον προστίμου άρθρου 59 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 14.252,88 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **42.758,63 €**.

Με την υπ' αριθμόν/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Δικαιωμάτων φορολογικού έτους 2017 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ύψους 26.601,95 € πλέον προστίμου άρθρου 59 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ύψους 13.300,98 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **39.902,93 €**.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 29/12/2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Παρακρατούμενων Φόρων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. (αριθμός εντολής/20-05-2022).

Σύμφωνα με την εν λόγω Έκθεση Ελέγχου, η προσφεύγουσα κατέβαλε προς τη **συνδεδεμένη** επιχείρηση με έδρα το Βέλγιο αμοιβές για δικαιώματα, οι οποίες ήταν οι εξής ανά έτος:

- 2016: 570.115,00 €
- 2017: 532.039,00 €

Για τις εν λόγω αμοιβές, η προσφεύγουσα είχε υποβάλει ενώπιον της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. (ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ) μηδενικές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου δικαιωμάτων. Ο έλεγχος, κρίνοντας ότι δεν πληρούνται σωρευτικά όλες οι προϋποθέσεις του άρθρου 63, παρ. 2 του Ν. 4172/2013 περί απαλλαγής από παρακράτηση φόρου, καταλόγισε φόρο επί των καταβληθεισών αμοιβών με συντελεστή 5%, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Βελγίου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Έλλειψη αιτιολογίας σχετικά με τη φερόμενη μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, μη εκπλήρωση του βάρους της απόδειξης του ελέγχου προκειμένου να καταλήξει στην επίδικη προσαρμογή, εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 50 του Ν. 4172/2013, του άρθρου 21 του Ν. 4987/2022, της Απόφασης ΠΟΛ 1097/2014 της ΓΓΔΕ και των Οδηγιών του ΟΟΣΑ αναφορικά με την 3^η κατηγορία συναλλαγών, που αφορά στη «Λήψη/παροχή υποστηρικτικών υπηρεσιών».

2^{ος} λόγος: Εσφαλμένη εφαρμογή από τον έλεγχο της μεθόδου τεκμηρίωσης του Περιθωρίου Καθαρού Κέρδους Συναλλαγής (ΠΚΚΣ).

3^{ος} λόγος: Παράνομος, εσφαλμένος και πλημμελώς αιτιολογημένος καταλογισμός διαφορών παρακρατούμενου φόρου, καίτοι στοιχειοθετείται στο ακέραιο η συνδρομή των προϋποθέσεων της οικείας απαλλαγής από αυτόν με βάση τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν. 4172/2013.

Επισημαίνεται ότι δεν προβάλλεται κάποιος ισχυρισμός αναφορικά με τις λοιπές λογιστικές διαφορές στη Φορολογία Εισοδήματος, αλλά ούτε και αναφορικά με τη μη αναγνώριση του δηλωθέντος παρακρατηθέντος/καταβληθέντος φόρου χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση.

Ως προς τους 1^ο και 2^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή οι διαπιστώσεις και η μεθοδολογία του ελέγχου κατά τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών, όπως αυτές προκύπτουν από την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, κρίνονται από την Υπηρεσία μας βάσιμες και αποδεκτές.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 3^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63, παρ. 2 του Ν. 4172/2013 «Ανεξάρτητα από το άρθρο 61, δεν παρακρατείται φόρος από τόκους και δικαιώματα (royalties) που καταβάλλονται σε νομικό πρόσωπο που αναφέρεται στο Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων κρατών - μελών είτε της ημεδαπής είτε της αλλοδαπής, όπως αυτή ισχύει, εφόσον:

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

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

γ) το νομικό πρόσωπο που εισπράττει: αα) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ, όπως ισχύει, και

ββ) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και γγ) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο άρθρο 3 της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς».

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου Παρακρατούμενων Φόρων (σελ. 33), ο έλεγχος καταλόγισε φόρο δικαιωμάτων με συντελεστή 5% (σύμφωνα με τα οριζόμενα στη ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Βελγίου), διότι έκρινε πως δεν πληρούνται οι ανωτέρω υπό στοιχεία (αα) και (γγ) υποπροϋποθέσεις της περ. (γ') του άρθρου 63, παρ. 2 του Ν. 4172/2013. Ειδικότερα, ο έλεγχος έκρινε πως, από τα σχετικά έγγραφα που προσκόμισε η προσφεύγουσα, δεν προέκυπτε:

- εάν ο εταιρικός τύπος της συνδεδεμένης βελγικής εταιρείας ανήκει σε αυτούς που αναφέρονται στο Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ και
- εάν η συνδεδεμένη βελγική εταιρεία υπόκειται σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο άρθρο 3 της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι αφενός ο εταιρικός τύπος της συνδεδεμένης βελγικής εταιρείας προκύπτει από την επωνυμία της και αφετέρου, από τις προσκομισθείσες στον έλεγχο φορολογικές δηλώσεις, προκύπτει ότι υπόκειται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων στο Βέλγιο.

Επειδή η προσφεύγουσα υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας τα υπ' αριθμόν ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/20-04-2023 και ΔΕΔ ΕΙ 2023 ΕΜΠ/15-05-2023 Υπομνήματα, με τα οποία προσκόμισε, μεταξύ άλλων, Πιστοποιητικά Φορολογικής Κατοικίας της βελγικής συνδεδεμένης εταιρείας για τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

Επειδή με τα εν λόγω Πιστοποιητικά Φορολογικής Κατοικίας, τα οποία είναι επίσημα μεταφρασμένα στην ελληνική γλώσσα και φέρουν την Επισημείωση της Χάγης (Apostille), η Φορολογική Αρχή του Βελγίου πιστοποιεί ότι:

- ο νομικός τύπος της είναι "SRL"
- υπόκειται σε L'Impôt des sociétés (φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων).

Επειδή ο νομικός τύπος “SRL” (société privée à responsabilité limitée) περιλαμβάνεται σε αυτούς που αναφέρονται στο Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ και παράλληλα, ο φόρος L’Impôt des sociétés αναφέρεται ρητά στο άρθρο 3 της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ, προκειμένου για τη χώρα (Βέλγιο).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο νομικός τύπος “SRL” αναφέρεται και στην ίδια την Έκθεση Ελέγχου (σελ. 29 & 30) δίπλα ακριβώς στην επωνυμία της βελγικής συνδεδεμένης εταιρείας.

Επειδή συνεπώς, πληρούνται οι υπό στοιχεία (αα) και (γγ) υποπροϋποθέσεις της περ. (γ') του άρθρου 63, παρ. 2 του Ν. 4172/2013, ένεκα των οποίων ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα έπρεπε να είχε προβεί σε παρακράτηση φόρου δικαιωμάτων και απόδοση αυτού στο Δημόσιο.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **αποδεκτός**.

Αποφασίζουμε

την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **30/01/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία με Α.Φ.Μ. και συγκεκριμένα:

- την **επικύρωση** των υπ' αριθμ. /2022 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και
- την **ακύρωση** των υπ' αριθμ. /2022 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Δικαιωμάτων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

A)/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	1.503,01
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	751,51
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.254,52

ΚΑΙ μείωση μεταφερόμενης φορολογικής ζημιάς κατά 17.083,04 €

B)/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Φόρος	440,39
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	220,20
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	660,59

ΚΑΙ μείωση μεταφερόμενης φορολογικής ζημιάς κατά 269.698,36 €

Γ)/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Δικαιωμάτων φορολογικού έτους 2016

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

0,00 €

Δ)/2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Δικαιωμάτων φορολογικού έτους 2017

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

0,00 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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