



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

Καλλιθέα, 21/03/2024

Αριθμός απόφασης: 757

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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*».

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

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

4. Την από 27/11/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στο ΑΤΤΙΚΗΣ, οδός &, κατά: α) της με αριθμ. /27-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/01/2018-31/12/2018, και β) της με αριθμ. /27-10-2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/01/2019-31/12/2019, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 27/10/2023 οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

Επί της από 27/11/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./27-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/01/2018-31/12/2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 2.288.833,00 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 1.144.416,50 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **3.433.249,50 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

β) Με την υπ' αριθμ./27-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 01/01/2019-31/12/2019, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 2.030.628,83 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 1.015.314,42 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **3.045.943,25 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν. 4987/2022.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 27/10/2023 οικείας έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./14-04-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

Ειδικότερα, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, κατόπιν των διενεργηθεισών ελεγκτικών επαληθεύσεων διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018		
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
61.90.92.0000	ΑΜΟΙΒΕΣ ΛΟΙΠΩΝ ΤΡΙΤΩΝ	6.000,00
60.00.00.0000	ΤΑΚΤΙΚΕΣ ΑΠΟΔΟΧΕΣ	13.814,73
81.00.95.1000	ΑΜΟΙΒΗ ΑΝΑΔΙΟΡΓΑΝΩΣΗΣ	15.000.000,00
20.01.01.0000	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ - ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ	6.300,00
61.98.00.0000	ΧΡΗΣΕΙΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ (ROYALTIES)	1.836.607,51
ΣΥΝΟΛΟ		16.862.722,24
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019		
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
63.98.02.0000	ΦΟΡΟΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ	33,77
82.00.99.0000	ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ	237,54

24.01.01.0000	ΑΓΟΡΕΣ Α' & ΒΟΗΘΗΤΙΚ. ΥΛΕΣ - ΥΛ.ΣΥΣΚ.ΕΞΩΤ.-ΕΝΔΟΚ.	123.321,36
61.98.00.0000	ΧΡΗΣΕΙΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ (ROYALTIES)	1.884.719,74
ΣΥΝΟΛΟ		2.008.312,41

Ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας εταιρείας για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, όπως αυτά προέκυψαν από τα τηρηθέντα βιβλία, λαμβάνοντας υπόψη επιπλέον τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, με την προσθήκη των ως άνω λογιστικών διαφορών, ως ακολούθως:

Φορολογική περίοδος 01/01/2018-31/12/2018	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Ζημία Χρήσης βάσει ΔΛΠ	-10.427.615,13	-10.427.615,13	0,00
Πλέον: Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΔΛΠ/ΕΛΠ	85.175,07	85.175,07	0,00
Μείον: Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΔΛΠ/ΕΛΠ	-27.400,56	-27.400,56	0,00
Φορολογική ζημιά χρήσης	-10.369.840,62	-10.369.840,62	0,00
Πλέον: Λογιστικές διαφορές δήλωσης	1.399.645,96	1.399.645,96	0,00
ΖΗΜΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	-8.970.194,66	-8.970.194,66	0,00
Πλέον: Λογιστικές διαφορές ελέγχου		16.862.772,24	16.862.772,24
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΑ	-8.970.194,66	7.892.577,58	16.862.772,24

Φορολογική περίοδος 01/01/2019-31/12/2019	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Ζημία Χρήσης βάσει ΔΛΠ	-4.282.865,23	-4.282.865,23	0,00
Πλέον: Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΔΛΠ/ΕΛΠ	6.887.869,38	6.887.869,38	0,00
Μείον: Προσωρινές διαφορές μεταξύ ΔΛΠ/ΕΛΠ	-6.856.069,16	-6.856.069,16	0,00
Φορολογικά κέρδη χρήσης	4.314.665,45	4.314.665,45	0,00
Πλέον: Λογιστικές διαφορές δήλωσης	2.137.975,59	2.137.975,59	0,00
Μείον: Ζημιά παρελθουσών χρήσεων	-8.970.194,66	0,00	8.970.194,66
ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	-2.517.553,62	6.452.641,04	8.970.194,66
Πλέον: λογιστικές διαφορές ελέγχου		2.008.312,41	2.008.312,41
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΑ	-2.517.553,62	8.460.953,45	10.978.507,07

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οι υπ' αριθμ./27-10-2023 και/27-10-2023 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου, φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως τροποποίηση, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του

Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και την επιστροφή του συνολικού ποσού φόρου εισοδήματος, προστίμου και τόκων που έχουν καταβληθεί βάσει αυτών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

• **Μη νόμιμη και πλημμελώς αιτιολογημένη η κρίση του ελέγχου κατά την οποία δεν τεκμηριώνεται ότι η αμοιβή αναδιοργάνωσης που καταβλήθηκε στην κατά το φορολογικό έτος 2018 είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων και προς το συμφέρον της εταιρείας - Εσφαλμένη και αυθαίρετη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22, 50 και 51 Κ.Φ.Ε. από την ελεγκτική αρχή. Ειδικότερα αναφέρει τα εξής:**

1. Η εν λόγω επιχειρηματική αναδιοργάνωση αποδείχθηκε εξαιρετικά επωφελής για την εταιρεία και για την πραγματοποίηση κερδών στην Ελλάδα και, συναφώς, η εν λόγω δαπάνη, η οποία κατεβλήθη για την επίτευξη του συγκεκριμένου επιχειρηματικού σκοπού, αποδεικνύεται και εκ του αποτελέσματος ότι πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της εταιρείας, αφού συνέβαλε πράγματι αποφασιστικά και καθοριστικά στη διεύρυνση των εργασιών και την αύξηση του εισοδήματος κατά τα έτη που ακολούθησαν την αναδιοργάνωση.

2. Στο πλαίσιο της εν λόγω διασυνοριακής επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης, μεταβιβάσθηκε στην εταιρεία όφελος/δυνατότητα πραγματοποίησης, η οποία μάλιστα αξιοποιήθηκε στο έπακρον στα έτη μετά την αναδιάρθρωση, αποφέροντας στην εταιρεία εξαιρετικά κερδοφόρα αποτελέσματα σε σύγκριση με τα έτη που λειτουργούσε με το προφίλ του διανομέα περιορισμένου κινδύνου. Συνεπώς, παρίσταται πλήρως αβάσιμη η θέση της ελεγκτικής αρχής ότι τίθεται ζήτημα μη συμφωνίας της καταβληθείσας αμοιβής με την αρχή των ίσων αποστάσεων, καθώς υπό τις αντίστοιχες επιχειρηματικές, εμπορικές και οικονομικές συνθήκες και μια τρίτη ανεξάρτητη επιχείρηση θα ήταν εύλογα διατεθειμένη να καταβάλει αντίτιμο προκειμένου να αποκτήσει τέτοια ουσιαστική δυνατότητα επίτευξης αυξημένων κερδών στην αγορά δραστηριοποίησής της η οποία μάλιστα αφορά προϊόντα/εμπορικά σήματα που αποδεδειγμένα και κατά κοινή πείρα απολαμβάνουν ευρείας αναγνώρισης και φήμης σε παγκόσμια κλίμακα.

3. Εσφαλμένος και πλημμελώς αιτιολογημένος ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι δεν τεκμηριώνεται το ύψος του αντιτίμου αναδιάρθρωσης σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων και ότι η εταιρεία δεν έθεσε υπόψη του επαρκή στοιχεία, καθώς η εταιρεία απέδειξε με επαρκή στοιχεία τις επιμέρους εκτιμήσεις και παραδοχές που ελήφθησαν υπόψη για τον υπολογισμό της αμοιβής αναδιοργάνωσης στο ποσό των 15.000.000,00 ευρώ.

4. Εσφαλμένη, αυθαίρετη και μη νόμιμη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 51 Κ.Φ.Ε. περί μεταφοράς λειτουργιών στο πλαίσιο επιχειρηματικών αναδιρθρώσεων από την ελεγκτική αρχή. Στην προκειμένη περίπτωση, η εταιρεία αποδεικνύει με βάση πλήρη και αξιόπιστη τεκμηρίωση το μὲν ότι η εξεταζόμενη συναλλαγή αφορά αναδιοργάνωση λειτουργιών κινδύνων και επιχειρηματικών ευκαιριών (συμπεριλαμβανομένης της δυνατότητας επίτευξης μελλοντικών κερδών) που συνιστούν πακέτο μεταβίβασης, το οποίο αποτιμάται συνολικά και όχι μεταβίβαση ή χορήγηση άδειας χρήσης για (ουσιώδη ή μη) άυλα ή περιουσιακά στοιχεία, το δε ότι καταβλήθηκε αντίτιμο, το ύψος του οποίου είναι σύμφωνο με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

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

1. Οι επίμαχες χρεώσεις δε συνιστούν αμοιβές έναντι παροχής υπηρεσιών, ως εσφαλμένως

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

2. Οι επίμαχες συναλλαγές καταβολής δικαιωμάτων λήψης τεχνογνωσίας (know-how) από τον Όμιλο διενεργήθηκαν προς το συμφέρον της εταιρείας κατ' άρθρα 22 και 50 ΚΦΕ.

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

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

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

Επειδή στα άρθρα 50 και 51 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 50 Ενδοομιλικές συναλλαγές

1. Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη

συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

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

Άρθρο 51 Μεταφορά λειτουργιών

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

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

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

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

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

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

Επειδή στην ΠΟΛ. 1097/9.4.2014, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1144/2014, ορίζεται:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄

ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΣΕ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗ ΤΙΜΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

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

.....

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

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

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

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

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

.....».

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

«Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48,

αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

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

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

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

Επειδή στο άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται:

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

Επειδή, εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθμ./14-04-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 διαπιστώθηκαν, μεταξύ άλλων, οι παρακάτω λογιστικές διαφορές, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΕ, σε σχέση με τις ενδοομιλικές συναλλαγές της προσφεύγουσας εταιρείας:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018		
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
81.00.95.1000	ΑΜΟΙΒΗ ΑΝΑΔΙΟΡΓΑΝΩΣΗΣ	15.000.000,00
61.98.00.0000	ΧΡΗΣΕΙΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ (ROYALTIES)	1.836.607,51
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019		
ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ ΕΛΕΓΧΟΥ
61.98.00.0000	ΧΡΗΣΕΙΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ (ROYALTIES)	1.884.719,74

A) Ως προς τη λογιστική διαφορά που αφορά καταβολή αμοιβής αναδιοργάνωσης στην αλλοδαπή επιχείρηση ύψους 15.000.000,00 ευρώ

Η αντισυμβαλλόμενη αλλοδαπή επιχείρηση είναι ο κύριος προμηθευτής της προσφεύγουσας εταιρείας με εμπορεύματα, το σύνολο των οποίων έως και την 31/12/2017 η τελευταία διένειμε στην ελληνική αγορά ως διανομέας περιορισμένου κινδύνου. Από την 01/01/2018, η προσφεύγουσα ανέλαβε, στα πλαίσια αναδιάρθρωσης της επιχειρηματικής λειτουργίας του ομίλου, να διανέμει τα εμπορεύματα υπό τα σήματα ως διανομέας πλήρους κινδύνου. Στα πλαίσια της ως άνω αναδιάρθρωσης της επιχειρηματικής λειτουργίας του ομίλου, η προσφεύγουσα κατέβαλε στην αντισυμβαλλόμενη προμηθεύτρια επιχείρηση του ομίλου 15.000.000,00 ευρώ ως «αμοιβή αναδιοργάνωσης» και, στο υποστηρικτικό υλικό που προσκόμισε στον έλεγχο, αναγράφονταν ότι το εν λόγω ποσό δόθηκε ως αντάλλαγμα για «μετατόπιση αξίας» από την αντισυμβαλλόμενη αλλοδαπή επιχείρηση προς την προσφεύγουσα. Όπως, δε, αναγράφεται και στο Φάκελο Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών για το 2018 (παρ. 5.1): «Για τον προσδιορισμό της αξίας που μετατοπίστηκε μετά από την ως άνω αναδιοργάνωση, η οποία καθορίστηκε σε 15 εκατομμύρια ευρώ και καταβλήθηκε από τη προς την, έχει εφαρμοστεί η μέθοδος αποτίμησης των ταμειακών ρών».

Η ως άνω συναλλαγή, ως ενδοομιλική συναλλαγή αλλά και ως μεταβίβαση λειτουργιών, εξετάστηκε από τον έλεγχο υπό το πρίσμα των άρθρων 50 και 51 του ΚΦΕ αλλά και των σχετικών Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ, και κρίθηκε ότι η εν λόγω μεταβίβαση δε δύναται να γίνει έναντι αμοιβής. Ειδικότερα, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα άρθρα 50, 51 αλλά και 22 του ΚΦΕ, τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ και τα προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα εταιρεία στοιχεία, ήτοι την από 20/12/2018 σύμβαση (με τίτλο «ΣΥΜΒΑΣΗ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ»), καθώς και τα συνοδευτικά έγγραφα αυτής («Συνημμένο Σημείωμα για τη Μεταβίβαση Επιχείρησης» και «.....»), έκρινε ότι η εν λόγω δαπάνη ύψους 15.000.000,00 ευρώ αφορά σε μεταφορά λειτουργιών και κινδύνων χωρίς μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων αξίας και δεν αποτελεί δαπάνη εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, καθώς για την καταβολή αντιτίμου τόσο στο άρθρο 51 του ΚΦΕ όσο και στις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ προβλέπονται συγκεκριμένες περιπτώσεις επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης και συγκεκριμένες προϋποθέσεις στις οποίες η υπό κρίση περίπτωση δεν τεκμηριώθηκε από την προσφεύγουσα ότι εμπίπτει.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ως προς την ανωτέρω συναλλαγή κατά βάση ισχυρίζεται τα εξής:

- Εσφαλμένα ο έλεγχος έκρινε ότι δεν τεκμηριώνεται η αμοιβή αναδιοργάνωσης των 15.000.000 ευρώ που καταβλήθηκε από την προσφεύγουσα, καθώς πρόκειται για αναδιάρθρωση επιχειρηματικής λειτουργίας της προσφεύγουσας από διανομέα περιορισμένου κινδύνου σε διανομέα πλήρους κινδύνου για συγκεκριμένα προϊόντα, ήτοι για τις δραστηριότητες διανομής εισαγόμενων προϊόντων υπό τα εμπορικά σήματα στην ελληνική αγορά, και μέσω αυτού η προσφεύγουσα προσδοκούσε θεαματική επαύξηση κερδών, γεγονός που εκπληρώθηκε στο έπακρο.

- Η εν λόγω δαπάνη έγινε προς το συμφέρον της επιχείρησης, σύμφωνα και με το άρθρο 22 του ΚΦΕ, και η φορολογική αρχή άλλωστε σύμφωνα με την σχετική νομολογία δεν επιτρέπεται να ελέγχει την σκοπιμότητα της δαπάνης. Η φορολογική αρχή μπορεί να αρνηθεί την έκπτωση της δαπάνης μόνο στην περίπτωση που έχει συγκεκριμένα στοιχεία εικονικότητάς της.

- Ελεγκτέο στην υπό κρίση περίπτωση δεν είναι κατά πόσο μεταβιβάσθηκε κάποιο περιουσιακό στοιχείο ή γενικότερο στοιχείο αξίας από τα απαριθμούμενα στις Κατευθυντήριες οδηγίες του

ΟΟΣΑ, αλλά κατά πόσο η εξεταζόμενη συναλλαγή κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης για την επίτευξη του επιχειρηματικού της σκοπού. Και εν προκειμένω η ελεγκτική αρχή ως έχουσα το βάρος της απόδειξης δεν απέδειξε ότι η υπό κρίση δαπάνη δεν είναι συμφέρουσα για την επιχείρηση.

- Η καταβληθείσα αμοιβή είναι σύμφωνη με το άρθρο 50 του ΚΦΕ και την αρχή των ίσων αποστάσεων. Η προσφεύγουσα στο πλαίσιο της διασυνοριακής αναδιάρθρωσης μετατράπηκε σε διανομέα πλήρους κινδύνου και ανέλαβε λειτουργίες και κινδύνους και ενισχυμένη ευθύνη στη στρατηγική κατεύθυνση σε σχέση με συγκεκριμένα προϊόντα στην ελληνική αγορά. Με αυτόν τον τρόπο μεταβιβάσθηκε στην προσφεύγουσα όφελος/δυνατότητα πραγματοποίησης κέρδους, η οποία αξιοποιήθηκε στο έπακρο και αυτό διαπιστώνεται σε σχέση με τα έτη που λειτουργούσε ως διανομέας περιορισμένου κινδύνου. Συνεπώς εκ του λόγου αυτού τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων, καθώς υπό τις αντίστοιχες επιχειρηματικές συνθήκες και μια τρίτη επιχείρηση θα ήταν εύλογα διατεθειμένη να καταβάλει αντίτιμο προκειμένου να αποκτήσει ουσιαστική δυνατότητα κερδοφορίας. Εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή θεώρησε ότι επειδή δε μεταβιβάζονται πάγια ή μια ανεξάρτητη συνεχιζόμενη δραστηριότητα ή δε μεταβάλλεται επί τα χείρω η οικονομική κατάσταση της αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης δεν προβλέπεται αντίτιμο.

- Το αντίτιμο προσδιορίσθηκε με συγκεκριμένες παραδοχές και προσδιορίσθηκε σύμφωνα με την Μέθοδο των Προεξοφλημένων ταμειακών ροών. Στην υπό κρίση περίπτωση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 51 του ΚΦΕ, καθώς πρόκειται για συνολικό πακέτο μεταβίβασης το οποίο περιλαμβάνει καταρχήν λειτουργίες, καθώς και τις επιχειρηματικές ευκαιρίες και τους κινδύνους που συνδέονται με αυτές, καθώς και κάθε άλλο περιουσιακό στοιχείο ή όφελος που η μεταβιβάζουσα επιχείρηση μεταφέρει ή μεταβιβάζει με τις λειτουργίες αυτές. Η εν λόγω διάταξη υιοθετεί μια διευρυμένη ερμηνεία κατά την οποία καταβολή αντιτίμου σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων δε δικαιολογείται αποκλειστικά και μόνο σε περιπτώσεις μεταβίβασης άυλων ή ενσώματων περιουσιακών στοιχείων ή μεταβίβασης ανεξάρτητης επιχειρηματικής δραστηριότητας ή επαναδιαπραγμάτευσης υφιστάμενων διευθετήσεων που ορίζουν οι Οδηγίες του ΟΟΣΑ, αλλά σε κάθε περίπτωση ύπαρξης πακέτου μεταβίβασης.

- Εσφαλμένα θεωρεί ο έλεγχος ότι πρόκειται για επαναπραγμάτευση προϋπάρχουσας διευθέτησης χωρίς την παράλληλη μεταφορά στοιχείων αξίας, καθώς στην υπό κρίση περίπτωση πρόκειται για μεταβίβαση οφέλους/δυνατότητας πραγματοποίησης κέρδους, το οποίο δεν περιλαμβάνεται στον ορισμό των «στοιχείων αξίας». Από το πνεύμα της διάταξης του άρθρου 51 του ΚΦΕ καθίσταται σαφές ότι η μεταβίβαση λειτουργιών και επιχειρηματικών ευκαιριών ως πακέτου στις οποίες περιλαμβάνεται και η «μεταβίβαση οφέλους/δυνατότητας πραγματοποίησης κέρδους» ως εν προκειμένω εύλογα δικαιολογεί την καταβολή αντιτίμου μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών. Η εν λόγω μεταβίβαση οφέλους/δυνατότητας θα πρέπει να θεωρηθεί ως στοιχείο αξίας και όχι ως ουσιώδες άυλο στοιχείο, καθώς τόσο η τεχνογνωσία όσο και τα εμπορικά σήματα παρέμειναν στην κυριότητα της αντισυμβαλλόμενης εταιρείας.

- Ο έλεγχος σε κάθε περίπτωση οφείλει να διενεργήσει τυχόν αναπροσαρμογή για τον καθορισμό του καταβλητέου αντιτίμου και όχι να προβεί σε συνολική απόρριψη.

Επειδή, ως προς τα ανωτέρω, αρχικώς σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα αποτελεί εταιρεία Ομίλου και για το λόγο αυτό οι συναλλαγές της με εταιρείες του ιδίου Ομίλου προβλέπεται σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες να υπόκεινται στον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών, ο οποίος πραγματοποιείται υπό το ειδικότερο πρίσμα των άρθρων 50 του ΚΦΕ και των γενικών αρχών και των κατευθυντηρίων γραμμών του ΟΟΣΑ και υπό το

πρίσμα αυτό εξετάζονται οι εμπορικές και οικονομικές σχέσεις των αντισυμβαλλόμενων μερών εντός του Ομίλου, κατά πόσον οι συμφωνηθείσες μεταξύ των εταιρειών του Ομίλου, υπηρεσίες παρέχονται στην πραγματικότητα και η πραγματική φύση των συναλλαγών, το κέρδος και το κόστος που επιφέρουν στις αντισυμβαλλόμενες συνδεδεμένες εταιρείες και στη βάση αυτή εξετάζεται και εάν η ενδοομιλική τιμολόγηση είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων (Κατευθυντήριες Οδηγίες ΟΟΣΑ παρ.1.119, παρ.7.5. και 7.6. Κεφάλαιο VII «Ενδοομιλική Παροχή Υπηρεσιών»).

Περαιτέρω, η υπό κρίση συναλλαγή αναδιάρθρωσης, δεδομένης της ιδιαίτερης φύσης της, εξετάζεται και με τις ειδικότερες διατάξεις του άρθρου 51 («Μεταφορά λειτουργιών») του ΚΦΕ. Ειδικότερα, με δεδομένο ότι η εν λόγω μεταφορά κινδύνων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων μπορεί να χαρακτηριστεί στα πλαίσια του άρθρου 51 του ΚΦΕ ως διασυνοριακή αναδιοργάνωση κινδύνων και κατά συνέπεια ως **επιχειρηματική αναδιάρθρωση** (με βάση το πρώτο εδάφιο του άρθρου αυτού), το σχετικό πλαίσιο εντός του οποίου η συναλλαγή εξετάζεται περιγράφεται ως επί το πλείστον στο **Κεφάλαιο 9 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ (2017) με τίτλο «Επιχειρηματική Αναδιάρθρωση» και ειδικότερα στο πρώτο μέρος αυτού (Part I:**), με βάση το οποίο εξετάζονται οι επιμέρους διαστάσεις της εκάστοτε αναδιάρθρωσης, **προκειμένου να διαπιστωθεί κατά πόσον απαιτείται κάποια αμοιβή/αντίτιμο μεταξύ των μερών για την ίδια την αναδιοργάνωση.**

Ήτοι, καθοριστικό στοιχείο για την έκπτωση της υπό κρίση δαπάνης είναι εάν για την περίπτωση της ως άνω αναδιάρθρωσης προβλέπεται καταρχήν ρητώς και σαφώς καταβολή αντιτίμου από τις εφαρμοσθείσες διατάξεις του άρθρου 51 του ΚΦΕ σε συνδυασμό με τα αναφερόμενα στις Κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ. Κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι για την έκπτωση της δαπάνης, καθοριστικό είναι ότι πραγματοποιήθηκε για το συμφέρον της επιχείρησης και δε θα πρέπει να εξετασθούν τα ειδικότερα θέματα της συναλλαγής που προβλέπουν οι εφαρμοσθείσες στην περίπτωση διατάξεις του άρθρου 51 του ΚΦΕ και των Κατευθυντηρίων Γραμμών του ΟΟΣΑ, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Στην οικεία έκθεση ελέγχου γίνεται αναλυτική και τεκμηριωμένη παράθεση αφενός του νομοθετικού πλαισίου (εσωτερική νομοθεσία και κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ) αφετέρου των υπό κρίση πραγματικών δεδομένων και στοιχείων, όπως αυτά τέθηκαν υπόψη από την πλευρά της προσφεύγουσας ως προς την ανωτέρω συναλλαγή. Ειδικότερα στις σελίδες 83-89 της οικείας έκθεσης ελέγχου αναφέρονται τα εξής:

«...α. Ανάλυση Ιδιοκτησίας

Η αγοράζει πρόσθετο από τις SA, καθώς το γάλα που συλλέγεται μέσω της (συμβαλλόμενοι παραγωγοί) δεν επαρκεί για να καλύψει τις ανάγκες για την παραγωγή στη

Η επίσης αγόρασε σκόνη λακτόζης και ορό από την, για την παραγωγή ενισχυμένου γαλακτος Έτοιμο για Κατανάλωση στη

Η επίσης αγόρασε, ενισχυμένα από την, για διανομή στην Ελλάδα.

Λόγω αναδιοργάνωσης, η . φέρει τον κίνδυνο για..... τις δραστηριότητες διανομής αυτών των προϊόντων. Παλαιότερα, τα εν λόγω προϊόντα πωλούνταν βάσει επιχειρηματικού μοντέλου περιορισμένου κινδύνου. Πλέον, για το σύνολο αυτών των διανεμόμενων προϊόντων η ελεγχόμενη χαρακτηρίζεται ως διανομέας πλήρους κινδύνου.

β. Αμοιβή αναδιοργάνωσης

Η αντισυμβαλλόμενη αλλοδαπή επιχείρηση είναι ο κύριος προμηθευτής της ελεγχόμενης με εμπορεύματα, το σύνολο των οποίων έως και την 31.12.2017 διένειμε στην

ελληνική αγορά ως διανομέας περιορισμένου κινδύνου. Από την 01.01.2018, η ελεγχόμενη ανέλαβε, στα πλαίσια αναδιάρθρωσης της επιχειρηματικής λειτουργίας του ομίλου, να διανέμει τα εμπορεύματα υπό τα σήματα ως διανομέας πλήρους κινδύνου. Σύμφωνα δε με τα στοιχεία που μας έχει προσκομίσει, το κόστος των εμπορευμάτων που διένειμε ως διανομέας πλήρους κινδύνου κατά το έτος 2018 αποτελεί το 40% περίπου του κόστους πωληθέντων της (€92.312.205/€232.652.794), ενώ τα εν λόγω εμπορεύματα αποφέρουν το 50% περίπου του μικτού κέρδους (€25.882.808/€51.390.348) και το 65% του κέρδους προ Τόκων και φόρων EBIT (€3.235.574, '€5.002.254).

Στα πλαίσια της προαναφερθείσας αναδιάρθρωσης της επιχειρηματικής λειτουργίας του ομίλου, η ελεγχόμενη κατέβαλε στην αντισυμβαλλόμενη προμηθεύτρια επιχείρηση 15.000.000,00€ ως «αμοιβή αναδιοργάνωσης» και, από το υποστηρικτικό υλικό που μας προσκόμισε, προκύπτει ότι το εν λόγω ποσό δόθηκε ως αντάλλαγμα για «μετατόπιση αξίας» από την αντισυμβαλλόμενη αλλοδαπή επιχείρηση προς την ελεγχόμενη. Όπως δε αναγράφεται και στο Φάκελο Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών για το 2018 (55.1) «Για τον προσδιορισμό της αξίας που μετατοπίστηκε μετά από την ως άνω αναδιοργάνωση, η οποία καθορίστηκε σε 15 εκατομμύρια ευρώ και καταβλήθηκε από τη προς, έχει εφαρμοστεί η μέθοδος αποτίμησης των ταμειακών ροών».

Περαιτέρω, όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, μεταξύ της ελεγχόμενης και της συντάχθηκε, στα πλαίσια της ως άνω συναλλαγής, «ΣΥΜΒΑΣΗ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ» (".....") με ημερομηνία υπογραφής 20.12.2018 στην οποία αναφέρεται ότι: «η πωλήτρια δια της παρούσης πωλεί και μεταβιβάζει την Επιχείρηση την οποία αποδέχεται η Αγοράστρια. Τα μέρη επιβεβαιώνουν δια της παρούσης ότι πρόκειται για μεταβίβαση της επιχείρησης που σχετίζεται με τα εμπορικά σήματα

Σε άλλο δε σημείο της ίδιας σύμβασης, υπό τον τίτλο «ΙΣΤΟΡΙΚΟ», αναφέρονται επιπλέον τα εξής: «Η πωλήτρια έχει μεταβιβάσει διοικητικά την επιχείρησή της η οποία σχετίζεται με τα εμπορικά σήματα (η «Επιχείρηση») από την 1^η Ιανουαρίου 2018 στην Αγοράστρια (η «Συναλλαγή»). Τα μέρη επιθυμούν να καθορίσουν τους όρους της Συναλλαγής με την παρούσα ΣΜΕ». Στην ίδια Σύμβαση καθορίζεται και η σχετική αμοιβή ως εξής: «Ως αντάλλαγμα για τη Συναλλαγή, η Αγοράστρια θα καταβάλει συνολικό ποσό 15.000.000 Ευρώ (το «Αντάλλαγμα») ως αμοιβή αναδιοργάνωσης» (σημειώνεται ότι όπου στην ελληνική μετάφραση της σύμβασης αναφέρεται η λέξη «επιχείρηση», στο πρωτότυπο αγγλικό κείμενο η αντίστοιχη λέξη είναι "business").

Περισσότερες διευκρινίσεις επί της ως άνω σύμβασης περιλαμβάνονται στο έγγραφο με τίτλο «Συνημμένο Σημείωμα για τη Μεταβίβαση Επιχείρησης», στο οποίο αναφέρονται τα ακόλουθα: «Η αναδιοργάνωση της στρατηγικής Go-to-Market μέσω της εξαγωγής επωνύμων προϊόντων στην ελληνική αγορά περιλαμβάνει τη μεταβίβαση επιχείρησης από τη στην Δεν μεταβιβάζονται υλικά περιουσιακά στοιχεία, αλλά μόνο άυλα περιουσιακά στοιχεία τα οποία περιλαμβάνουν κυρίως την κυριότητα από οικονομικής απόψεως του πελατολογίου και των εμπορικών συμβάσεων. Με την αναδιοργάνωση το μοντέλο για τη ΑΕ από μοντέλο περιορισμένου κινδύνου σε μοντέλο πλήρους κινδύνου («μοντέλο δικαιωμάτων»).

Στο μοντέλο περιορισμένου κινδύνου, η ανέθετε στη ΑΕ τη λειτουργία εν σχέση με τα εμπορικά σήματα στο πλαίσιο των οδηγιών και των ορίων όπως καθορίζονται από την κύρια εταιρεία. Αποφάσεις στρατηγικής σημασίας ελήφθησαν από την με τη συνδρομή της Η κύρια εταιρεία επιτελεί ένα σύνολο στρατηγικών ρόλων και φέρει ευθύνες που αντιπροσωπεύουν την ομάδα Κατηγορίας. Στο μοντέλο πλήρους κινδύνου (μοντέλο «δικαιωμάτων»), η λειτουργεί ως πλήρους ευθύνης διανομέας εν σχέση με τα

Εμπορικά Σήματα. Υπό την ιδιότητά της αυτή, η αναλαμβάνει όλους τους επιχειρηματικούς κινδύνους και έχει αυξημένη ευθύνη για την της στρατηγικής...

Η έχει δικαίωμα - μετά την αναδιοργάνωση - στα συνολικά Κέρδη προ Τόκων και Φόρων, αφού καταβάλλει δικαιώματα για τα εμπορικά σήματα και την τεχνογνωσία ολλανδικής κυριότητας που παραμένουν στην Κύρια εταιρεία. Πριν την 01.01.2018, η τελευταία αναλάμβανε κόστη και κινδύνους που σχετίζονται με τα κόστη διαφήμισης και προώθησης, κόστη εφοδιαστικής αλυσίδας τις διακυμάνσεις των τιμών των υλικών και τις νομισματικές διακυμάνσεις, την επανεκτίμηση αποθέματος και τους κινδύνους αγοράς. Μετά την αναδιάρθρωση της επιχείρησης και στο εξής, τα σχετικά κόστη θα απορροφηθούν από την Η θα — συνεχίσει — να αναπτύσσει τη λεγόμενη εργαλειοθήκη εμπορικών σημάτων (brand toolkit) και θα συνεχίσει να διαθέτει βέλτιστες πρακτικές και ιδέες στην». Κατά συνέπεια, με την προαναφερθείσα σύμβαση (με τίτλο «ΣΥΜΒΑΣΗ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ» και ημερομηνία υπογραφής 20.12.2018), καθώς και τα συνοδευτικά έγγραφα αυτής («Συνημμένο Σημείωμα για τη Μεταβίβαση Επιχείρησης» και "....."), η ελεγχόμενη μετατρέπεται για τα εμπορεύματα που μεταπωλεί υπό τα σήματα ".....", "....." και "....." σε διανομέας πλήρους κινδύνου, αναλαμβάνοντας σχετικούς επιχειρηματικούς κινδύνους και αυξημένη ευθύνη για την κατεύθυνση της στρατηγικής, προσδοκώντας να αποκομίσει αντίστοιχα οφέλη υπό αυτή τη νέα της αυτή ιδιότητα (του διανομέα πλήρους κινδύνου), .

Στα πλαίσια της εν λόγω συμφωνίας η ελεγχόμενη συμφωνεί ότι θα καταβάλει στην αντισυμβαλλόμενη, επιπλέον της αξίας των εμπορευμάτων που θα συνεχίσει να προμηθεύεται από αυτή, αμοιβές με τη μορφή των δικαιωμάτων για χρήση σημάτων και τεχνογνωσίας. Ταυτόχρονα, η ελεγχόμενη αναλαμβάνει και «κόστη και κινδύνους που σχετίζονται με τα κόστη διαφήμισης και προώθησης, τα κόστη εφοδιαστικής τις διακυμάνσεις ημών των υλικών και τις νομισματικές διακυμάνσεις την επανεκτίμηση του αποθέματος και τους κινδύνους ης αγοράς». Τέλος πέραν των προαναφερθέντων επιβαρύνσεων, η ελεγχόμενη δέχεται να καταβάλει στην αντισυμβαλλόμενη το ποσό των 15.000.000,00 με τη σχετική αναφορά στην ως άνω σύμβαση να αναφέρει ότι «Ως αντάλλαγμα για τη συναλλαγή η Αγοράστρια θα καταβάλει συνολικό ποσό 15.000.000 ευρώ (το «Αντάλλαγμα») ως αμοιβή αναδιοργάνωσης».

Έχοντας λάβει υπόψη όλα τα παραπάνω, και προκειμένου να αποκτήσει πληρέστερη εικόνα σχετικά με την εν λόγω συναλλαγή, ο έλεγχος ζήτησε από την ελεγχόμενη επιπλέον πληροφορίες με το υπ' αριθμ./27.07.2023 έγγραφό μας, στο οποίο η ελεγχόμενη απάντησε με το υπ' αριθμ./23.08.2023 έγγραφο.

Περαιτέρω, με δεδομένο ότι πρόκειται για ενδοομιλική συναλλαγή, ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 50 «Ενδοομιλικές Συναλλαγές» του ΚΦΕ, σύμφωνα με τις οποίες ο έλεγχος υποχρεούται να ελέγξει τις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές (σημειώνεται ότι ο σχετικός έλεγχος έγινε σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ του έτους 2017). Ωστόσο η εν λόγω συναλλαγή, δεδομένης της ιδιαίτερης φύσης της, εμπίπτει και στις ειδικότερες διατάξεις του άρθρου 51 («Μεταφορά λειτουργιών») του ΚΦΕ, αφού από την ως άνω σύμβαση προκύπτει διασυνοριακή μεταφορά κινδύνων μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων, με συνδεδεμένα κέρδη.

Ειδικότερα, με δεδομένο ότι η εν λόγω μεταφορά κινδύνων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων μπορεί να χαρακτηριστεί στα πλαίσια του άρθρου 51 του ΚΦΕ ως διασυνοριακή αναδιοργάνωση κινδύνων και κατά συνέπεια ως επιχειρηματική αναδιάρθρωση (με βάση το πρώτο εδάφιο του άρθρου αυτού), το σχετικό πλαίσιο εντός του οποίου εξετάζεται η συναλλαγή περιγράφεται ως -

επί το πλείστον - στο Κεφάλαιο 9 των Κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ (2017) με τίτλο «Επιχειρηματική Αναδιάρθρωση» και ειδικότερα στο πρώτο μέρος αυτού (Part I: Arm's length compensation for the restructuring itself), με βάση το οποίο εξετάζονται οι επιμέρους διαστάσεις της εκάστοτε αναδιάρθρωσης προκειμένου να διαπιστωθεί κατά πόσον απαιτείται κάποια αμοιβή μεταξύ των μερών για την ίδια την αναδιοργάνωση.

Ο έλεγχος μελέτησε διεξοδικά το εν λόγω κεφάλαιο των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ προκειμένου να καταλήξει σε ένα ασφαλές συμπέρασμα, ενώ παράλληλα μελέτησε και την άποψη της συμβουλευτικής επιχείρησης «.....» επί της ελεγχόμενης συναλλαγής, όπως αυτή έχει αποτυπωθεί στο έγγραφο "....." (το οποίο ωστόσο τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου μόνο στην αγγλική γλώσσα) και κατέληξε στα ακόλουθα:

- Σε μια επιχειρηματική αναδιάρθρωση δύναται να πρέπει ένα από τα δύο μέλη να αμειφθεί στις ακόλουθες περιπτώσεις:

(οι) όταν μεταφέρονται στοιχεία που έχουν αξία (βλ σχετικά παράγραφο 9.48 και επόμενες των κατευθυντήριων γραμμών ΟΟΣΑ 2017) και ειδικότερα ενσώματα Πάγια. άυλα Πάγια και δικαιώματα επ' αυτών και δραστηριότητες υπό την έννοια μιας λειτουργικής οικονομικά ανεξάρτητης επιχειρηματικής δραστηριότητας (βλ 9.68 "functioning, economically integrated business unit"), ή

(β) όταν, στα πλαίσια της επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης, η οντότητα που αναδιρθρώνεται κατόπιν της ουσιώδους επαναδιαπραγμάτευσης προϋπαρχόντων διευθετήσεων δικαιούται αποζημίωσης (βλ 59.75 "indemnification of the restructured entity for the termination or substantial renegotiation of existing arrangements"). Η ίδια θέση φαίνεται να υιοθετείται και στο έγγραφο προσκομισθέν στον έλεγχο "....." και ειδικότερα στην παράγραφο 3.4.

- Με την υπό εξέταση «ΣΥΜΒΑΣΗ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ», όπως προαναφέρθηκε, η ελεγχόμενη μετατρέπεται σε διανομέας πλήρους κινδύνου από διανομέας περιορισμένου κινδύνου, χωρίς να αποκτά ενσώματα πάγια, άυλα πάγια ή δικαιώματα άυλων παγίων, ούτε ωστόσο και κάποια λειτουργική, οικονομικά ανεξάρτητη επιχειρηματική δραστηριότητα, κα επομένως δεν διαπιστώνεται η μεταφορά κάποιου παγίου με αξία (όπως αυτά προσδιορίζονται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ 2017). Ειδικότερα, δεδομένου ότι η σύμβαση αφορά την μετατροπή ενός διανομέα από περιορισμένου κινδύνου σε πλήρους κινδύνου, διαπιστώνεται ότι πρόκειται για επαναδιαπραγμάτευση προϋπαρχουσας διευθέτησης (κατά την υποενότητα F του Κεφαλαίου 9 των κατευθυντήριων γραμμών ΟΟΣΑ 2017), χωρίς παράλληλη μεταφορά στοιχείων αξίας. Σημειώνεται ότι η θέση του ελέγχου ότι δε μεταφέρεται κάποιο στοιχείο με αξία δεν έρχεται σε αντίθεση με τα αναγραφόμενα στην ενότητα 3.4 του εγγράφου "....." που μας προσκόμισε η ελεγχόμενη.

- Στην παράγραφο 9.75 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ 2017 αναφέρεται ότι στην περίπτωση που, με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων, μια οντότητα που αναδιρθρώνεται πρέπει να λάβει αποζημίωση ("....."), αυτή ορίζεται ως το ποσό που λαμβάνει η οντότητα που αναδιρθρώνεται για τις ζημιές που θα υποστεί (".....") από την αναδιάρθρωση.

- Περαιτέρω, όπως προκύπτει και από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 3.4.1 του εγγράφου ".....", το ποσό των 15.000.000,00€ που ορίζεται ως «αμοιβή αναδιοργάνωσης», μπορεί να αιτιολογηθεί μόνο ως αποζημίωση της ολλανδικής αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης στα πλαίσια της παραγράφου 9.75. Στο ίδιο έγγραφο ("....." παρ. 3.4.1.1), αναφέρεται ότι η ολλανδική αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση δε θα ήταν διατεθειμένη να υποστεί μειωμένη κερδοφορία χωρίς αποζημίωση, και επομένως σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων θα πρέπει να αποζημιωθεί. Ωστόσο, από τα στοιχεία που μας προσκομίστηκαν, δεν τεκμηριώνεται

πιθανή μειωμένη κερδοφορία της ολλανδικής αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης, ούτε και προσδιορίζεται το ύψος αυτής. Αντιθέτως, ο προσδιορισμός της «κατάλληλης» αμοιβής των 15.000.000 ευρώ έχει γίνει με προεξόφληση των πιθανών μελλοντικών επιπλέον κερδών της ελληνικής επιχείρησης (ήτοι της ελεγχόμενης), κάνοντας έτσι την υπόθεση ότι τα συνολικά κέρδη για τον όμιλο δεν πρόκειται να αυξηθούν από αυτή την καινούρια διευθέτηση (με την οποία δίνεται μεγαλύτερη ελευθερία πρωτοβουλιών στην τοπική ελληνική επιχείρηση), παρά μόνο θα υπάρξει μεταφορά κερδών από την ολλανδική στην ελληνική επιχείρηση. Κατά συνέπεια, υιοθετείται η προσέγγιση ότι το όποιο πιθανό επιπλέον κέρδος για την ελληνική επιχείρηση θα είναι αυτόματα αντίστοιχη ζημιά για την ολλανδική.

- Ωστόσο, σύμφωνα και με τα αναφερόμενα στο έγγραφο (2.3), η σχετική αναδιάρθρωση του ομίλου ήταν ευρύτερη, αφού συμπεριέλαβε πολλές εταιρείες, και είχε ως σκοπό την αποκέντρωση της λήψης αποφάσεων, με στόχο την διευκόλυνση της ανάπτυξης των δραστηριοτήτων του ομίλου στις επιμέρους αγορές, και βεβαίως την αυξημένη προοπτική κερδοφορίας του. Επομένως, ακόμα κι αν υποθεθεί ότι η ολλανδική επιχείρηση πρόκειται να απωλέσει μελλοντικά κέρδη, αυτά σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσαν να εκτιμηθούν προεξοφλώντας μελλοντικά πιθανά κέρδη της ελληνικής επιχείρησης, αλλά αντιθέτως θα έπρεπε να προεξοφληθούν τα πιθανά μελλοντικά κέρδη της ολλανδικής επιχείρησης με και χωρίς την εν λόγω αναδιάρθρωση (κατά το μέρος που η αναδιάρθρωση αυτή αφορούσε τις συναλλαγές της με την ελεγχόμενη ελληνική επιχείρηση), ώστε να εκτιμηθεί κατά πόσον τα κέρδη αυτά ενδέχεται να μεταβληθούν στο μέλλον εξ αιτίας της εν λόγω αναδιάρθρωσης.

- Με το υπ' αρ. 3 ερώτημα του υπ' αρ./27.07.2023 εγγράφου μας, ζητήσαμε να μας προσκομισθούν συμβάσεις και αποτιμήσεις αξίας που έγιναν για αντίστοιχες συναλλαγές μεταξύ άλλων επιχειρήσεων του Ομίλου, δεδομένου ότι στα προσκομισθέντα έγγραφα αναφέρεται ότι υπήρξαν και άλλες τέτοιες συναλλαγές. Η απάντηση της ελεγχόμενης ήταν ότι δεν έχει υποχρέωση να μας παράσχει τέτοια στοιχεία και ότι αυτά σε κάθε περίπτωση δεν θα μπορούσαν να αποτελέσουν έγκυρα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία. Ωστόσο, στον Φάκελο Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών (παρ. 5.3) βρίσκει σκόπιμο και με δική της πρωτοβουλία αναφέρει ότι το ποσοστό που καλείται να καταβάλλει για δικαιώματα τεχνολογίας και σημάτων είναι αντίστοιχο με αυτό που καταβάλλουν έτερες θυγατρικές του ομίλου, αναφέροντας και τις σχετικές περιπτώσεις. Με τον τρόπο αυτό αναγνωρίζει εμμέσως ότι, αν και τα στοιχεία αυτά δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν ως συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες τιμές, χρησιμεύουν στο να αποδεικνύουν μια συνεπή πολιτική και μια ομοιόμορφη μεταχείριση από πλευράς των επιμέρους επιχειρήσεων ενός ομίλου. Κατά συνέπεια, σε μια συναλλαγή τόσο ιδιαίτερης φύσης όσο η συγκεκριμένη, όπου ούτως ή άλλως δεν είναι δυνατό να βρεθούν συγκρίσιμα εξωτερικά στοιχεία, και εξ ανάγκης γίνεται χρήση της προεξόφλησης μελλοντικών ταμειακών ροών για να εκτιμηθεί η ενδεχόμενη αξία της, θα ήταν ιδιαίτερος σκόπιμο να παρουσιαστεί ο τρόπος με τον οποίο ο όμιλος έχει χειριστεί παρόμοιες συναλλαγές, προς διευκόλυνση του ελέγχου να σχηματίσει μια πληρέστερη εικόνα.

- Σε σχέση με τα μελλοντικά πιθανά κέρδη της ελληνικής επιχείρησης λόγω της αναδιάρθρωσης, δεν προσκομίστηκε στον έλεγχο επαρκής τεκμηρίωση των ποσών που υπολογίστηκαν ως μελλοντικά κέρδη, με και χωρίς την αναδιάρθρωση. Ειδικότερα, δεν παρασχέθηκε στον έλεγχο επαρκής τεκμηρίωση σε σχέση με τις επιμέρους εκτιμήσεις και ιδίως τις παραδοχές βάσει των οποίων αναμένεται να προκύψουν αυτά τα κέρδη (και όχι μεγαλύτερα ή μικρότερα ή ενδεχομένως και ζημιές), τόσο για το σενάριο του να παραμείνει η ελεγχόμενη διανομέας περιορισμένου κινδύνου όσο και στο σενάριο που αυτή μετατρέπεται (για κάποια

εμπορεύματα) σε διανομέας πλήρους κινδύνου. Θα αναμέναμε, για παράδειγμα, να έχει βασιστεί σε μελέτες για τις προοπτικές του κλάδου των, τα αναμενόμενα κόστη πρώτων υλών και την προοπτική της ελληνικής αγοράς, σε συγκρίσεις με μεγέθη άλλων επιχειρήσεων που λειτουργούν στην ελληνική αγορά ως διανομείς περιορισμένου ή πλήρους κινδύνου στον κλάδο των τροφίμων, σε αναλύσεις για τα επιμέρους προϊόντα και τις προοπτικές τους κτλ.

- Περαιτέρω, θα αναμέναμε και μια ανάλυση του κόστους από κάθε επιπλέον κίνδυνο που αναλαμβάνει η ελληνική επιχείρηση μιας και, σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στο «Συνημμένο Σημείωμα για τη Μεταβίβαση Επιχείρησης», η ελεγχόμενη αναλαμβάνει «κόστη και κινδύνους που σχετίζονται με τα κόστη διαφήμισης και προώθησης, τα κόστη εφοδιαστικής αλυσίδας τις διακυμάνσεις τιμών των υλικών και τις νομισματικές διακυμάνσεις, την επανεκτίμηση του αποθέματος και τους κινδύνους της αγοράς». Επιπλέον, και παρά το γεγονός ότι στο ίδιο έγγραφο («Συνημμένο Σημείωμα για τη Μεταβίβαση Επιχείρησης») αναφέρεται ότι «Βάσει ποικίλων αποτιμήσεων αντάλλαγμα ποσού 15.000.000 ευρώ τιμολογήθηκε ...», στο υπ' αρ. 2 ερώτημά μας του υπ' αρ./27.07,2023 εγγράφου μας, με το οποίο ζητήσαμε επιπλέον πληροφορίες για τις εν λόγω «αποτιμήσεις», μας απαντήθηκε ότι δεν υπάρχει άλλη αποτίμηση της συναλλαγής πέραν της προαναφερθείσας προεξόφλησης μελλοντικών ταμειακών ροών της ελληνικής επιχείρησης (ήτοι της ελεγχόμενης).

- Επιπλέον, παρά το γεγονός ότι με το υπ' αρ. ερώτημα του υπ' αρ./27.07.2023 εγγράφου μας, ζητήσαμε από την ελεγχόμενη να μας διευκρινίσει τις υποθέσεις με βάση τις οποίες έγινε η εκτίμηση των μελλοντικών ταμειακών ροών της (τόσο υπό το σενάριο ότι η ελεγχόμενη θα παρέμενε διανομέας περιορισμένου κινδύνου, όσο και υπό το σενάριο ότι θα μετατρέπεται - εν μέρει - σε διανομέας πλήρους κινδύνου), η μόνη διευκρίνιση που μας έδωσε είναι ότι η αναμενόμενη υψηλότερη κερδοφορία ως διανομέας πλήρους κινδύνου είναι αποτέλεσμα του γεγονότος ότι τα εμπορεύματα που διανέμονται με πλήρη κίνδυνο αγοράζονται από την ελεγχόμενη σε τιμές κόστους γεγονός που της επιτρέπει να λειτουργεί με αυξημένα περιθώρια κέρδους. Ο ισχυρισμός αυτός ωστόσο, σε αντίθεση με τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου με τον Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών για το έτος 2018, στην ενότητα 5.1 του οποίου και υπό το «Συμβόλαιο» με αριθμό, περιλαμβάνεται το σύνολο των εμπορευμάτων που αποκτώνται με σκοπό να διανεμηθούν με το μοντέλο του διανομέα πλήρους κινδύνου. Ειδικότερα, προκειμένου να τεκμηριωθεί η τιμολόγηση αυτής της συναλλαγής, έχει επισυναφθεί στο Φάκελο (Παράρτημα Ζ) αρχείο υπό τον τίτλο ".....", το οποίο περιέχει έγγραφο στην αγγλική γλώσσα με τίτλο "....." και το οποίο, στη σελ. 28 αναφέρει ότι στην ελληνική αγοράστρια επιχείρηση (ήτοι την ελεγχόμενη) η αντισυμβαλλόμενη ολλανδική επιχείρηση προμηθεύει τα εμπορεύματα που προβλέπονται στο «Συμβόλαιο» με αριθμό με περιθώριο κέρδους 2,44% (συνεπώς όχι σε τιμές κόστους). Περαιτέρω, με βάση τα αντίστοιχα στοιχεία που μας προσκομίσθηκαν για τη χρήση 2019, το σχετικό περιθώριο κέρδους ανέρχεται σε 3,80%. Αξίζει να σημειωθεί, ότι στο επισυναπτόμενο στο αρχείο "....." Συμβόλαιο (με ισχύ από 01/01/2017), και ειδικότερα στο Παράρτημα Α, αναφέρεται ότι οι τιμές στις οποίες θα γίνεται η συναλλαγή θα προσαρμόζονται ανάλογα με τις συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες τιμές που κάθε φορά θα προκύπτουν, συνεπώς με περιθώριο κέρδους.

- Περαιτέρω, με το υπό τον αριθμό 4.3 ερώτημα του υπ' αρ./27.07.2023 εγγράφου μας, ζητήσαμε να μας ενημερώσει για το αντίστοιχο περιθώριο κέρδους το οποίο αποκόμιζε η αντισυμβαλλόμενη κατά την τριετία 2015-2017, για τα εν λόγω εμπορεύματα για τα οποία

λειτουργεί πλέον ως διανομέας πλήρους κινδύνου (ενώ λειτουργούσε ως διανομέας περιορισμένου κινδύνου έως 31.12.2017), ακριβώς για να είμαστε σε θέση να διαπιστώσουμε τυχόν μεταβολές στο σχετικό περιθώριο κέρδους. Ωστόσο, δεν μας παρασχέθηκε καμία ολοκληρωμένη ανάλυση, παρά μόνο αποσπασματικά στοιχεία για επιλεγμένους κωδικούς εμπορευμάτων.

- Σύμφωνα με τους συμφωνηθέντες όρους, όπως αυτοί προκύπτουν από τα προσκομισθέντα στοιχεία με τον φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, για τα εμπορεύματα που διανέμονται με πλήρη κίνδυνο από την ελεγχόμενη στα της καινούριας διευθέτησης, η αντισυμβαλλόμενη ολλανδική επιχείρηση δεν αποκομίζει μόνο περιθώριο κέρδους (βλ. ανωτέρω 2,44% για το 2018 και 3,80% για το 2019), αλλά και αμοιβή 4% επί της αξίας των πωληθέντων εμπορευμάτων. Το εν λόγω ποσοστό αναλύεται σε ποσοστό 2% για δικαιώματα τεχνογνωσίας» και σε ποσοστό 2% για «σήματα». Κατά συνέπεια μετά την «αναδιάρθρωση», η αμοιβή της ολλανδικής επιχείρησης συνδέεται τόσο με το κόστος πωληθέντων της ελεγχόμενης (μέσω των ως άνω περιθωρίων κέρδους), όσο και με την τελική αξία των σχετικών πωλήσεων (επί της οποίας αμείβεται με ποσοστό 4% με τη μορφή δικαιωμάτων). Με βάση τα ανωτέρω, κάθε άλλο παρά αποδεικνύονται απώλειες μελλοντικών κερδών της ολλανδικής επιχείρησης, προκειμένου να μπορεί να δικαιολογηθεί η τιμολόγηση της ελεγχόμενης επιχείρησης από την αλλοδαπή με το ποσό των 15.000.000 ευρώ, σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

- Ωστόσο, ακόμη και αν υφίστατο τεκμηριωμένα ζημία της ολλανδικής επιχείρησης υπό την έννοια της «απώλειας μελλοντικών κερδών», δεν καθίσταται δικαιολογημένη εκ προοιμίου η καταβολή σχετικής αποζημίωσης για τη ζημία αυτή. Αυτό διότι στην παράγραφο 9.79 αναφέρεται μια σειρά παραγόντων οι οποίοι θα πρέπει να συνεκτιμηθούν, με πρώτο το σχετικό νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τις σχετικές συναλλαγές σε κάθε χώρα, ήτοι εν προκειμένω το άρθρο 51 του ΚΦΕ «Μεταφορά λειτουργιών». Στα πλαίσια των προβλεπομένων από το άρθρο αυτό, και ειδικότερα από τα αναγραφόμενα στις παραγράφους (β) και (γ) αυτού, αντίτιμο ορίζεται όταν λόγω επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης «διενεργείται μια συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών, οι οποίες συνιστούν μεταβίβαση ή χορήγηση άδειας χρήσης υπεραξίας ή άυλων περιουσιακών στοιχείων», ενώ δεν αναμένεται αντίτιμο ή αναπροσαρμογή όταν τεκμηριώνεται ότι δε μεταβιβάστηκαν ούτε χορηγήθηκε άδεια για ουσιώδη άυλα ή περιουσιακά στοιχεία». Ήδη από τα προαναφερθέντα έχει αποκλειστεί η περίπτωση μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων ή και γενικότερα στοιχείων αξίας, συνεπώς δεν μπορεί να τεκμηριωθεί η ύπαρξη αντιτίμου...».

Επειδή από τα ανωτέρω διαπιστώνεται σαφώς ότι ο έλεγχος εξέτασε την υπό κρίση συναλλαγή λαμβάνοντας υπόψη το εσωτερικό νομικό πλαίσιο, καθώς και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ. Σύμφωνα με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ σε μια επιχειρηματική αναδιάρθρωση δύναται να πρέπει ένα από τα δύο μέλη να αμειφθεί στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- (α) όταν μεταφέρονται στοιχεία που έχουν αξία (παράγραφος 9.48 και επόμενες των κατευθυντήριων γραμμών ΟΟΣΑ 2017) και ειδικότερα ενσώματα Πάγια, άυλα Πάγια και δικαιώματα επί αυτών, και δραστηριότητες υπό την έννοια μιας λειτουργικής, οικονομικά ανεξάρτητης επιχειρηματικής δραστηριότητας (παρ. 9.68 "....."), ή
- (β) όταν, στα πλαίσια της επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης, η οντότητα που αναδιαρθρώνεται κατόπιν της ουσιώδους επαναδιαπραγμάτευσης προϋπαρχόντων διευθετήσεων δικαιούται αποζημίωσης (παρ. 9.75 ".....").

Με την υπό εξέταση «ΣΥΜΒΑΣΗ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ», η προσφεύγουσα μετατρέπεται από διανομέας περιορισμένου κινδύνου σε διανομέα πλήρους κινδύνου, χωρίς να αποκτά ενσώματα πάγια, άυλα πάγια ή δικαιώματα άυλων παγίων, ούτε ωστόσο και κάποια λειτουργική, οικονομικά ανεξάρτητη επιχειρηματική δραστηριότητα, και επομένως δε διαπιστώνεται η μεταφορά κάποιου στοιχείου με αξία (όπως αυτά προσδιορίζονται στις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ 2017). Ειδικότερα, δεδομένου ότι η σύμβαση αφορά την μετατροπή ενός διανομέα από περιορισμένου κινδύνου σε πλήρους κινδύνου, διαπιστώνεται ότι πρόκειται για επαναδιαπραγμάτευση προϋπάρχουσας διευθέτησης (κατά την υποενότητα F του Κεφαλαίου 9 των κατευθυντήριων γραμμών ΟΟΣΑ 2017), χωρίς παράλληλη μεταφορά στοιχείων αξίας. Σημειώνεται ότι η θέση του ελέγχου ότι δε μεταφέρεται κάποιο στοιχείο με αξία δεν έρχεται και σε αντίθεση με τα αναγραφόμενα την ενότητα 3.4 του εγγράφου «.....» που προσκόμισε η προσφεύγουσα στον έλεγχο.

Περαιτέρω, στην παράγραφο 9.75 των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ 2017 αναφέρεται ότι στην περίπτωση που, με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων, μια οντότητα που αναδιρθρώνεται πρέπει να λάβει αποζημίωση («.....»), αυτή ορίζεται ως το ποσό που λαμβάνει η οντότητα που αναδιρθρώνεται για τις ζημιές που θα υποστεί («.....») από την αναδιάρθρωση. Ως εκ τούτου, το ποσό των 15.000.000,00 ευρώ που ορίζεται ως «αμοιβή αναδιοργάνωσης», μπορεί να αιτιολογηθεί μόνο ως αποζημίωση της ολλανδικής αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης στα πλαίσια της παραγράφου 9.75.

Ωστόσο, από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν στον έλεγχο, δεν τεκμηριώνεται πιθανή μειωμένη κερδοφορία της ολλανδικής αντισυμβαλλόμενης επιχείρησης, ούτε και προσδιορίζεται το ύψος αυτής. Αντιθέτως, ο προσδιορισμός της «κατάλληλης» αμοιβής των 15.000.000,00 ευρώ έχει γίνει με προεξόφληση των πιθανών μελλοντικών επιπλέον κερδών της ελληνικής επιχείρησης (ήτοι της προσφεύγουσας), κάνοντας έτσι την υπόθεση ότι τα συνολικά κέρδη για τον όμιλο δεν πρόκειται να αυξηθούν από αυτή την καινούρια διευθέτηση (με την οποία δίνεται μεγαλύτερη ελευθερία πρωτοβουλιών στην τοπική ελληνική επιχείρηση), παρά μόνο θα υπάρξει μεταφορά κερδών από την ολλανδική στην ελληνική επιχείρηση. Ωστόσο, σύμφωνα και με τα αναφερόμενα στο έγγραφο2.3), η σχετική αναδιάρθρωση του ομίλου ήταν ευρύτερη, αφού συμπεριέλαβε πολλές εταιρείες, και είχε ως σκοπό την αποκέντρωση της λήψης αποφάσεων, με στόχο τη διευκόλυνση της ανάπτυξης των δραστηριοτήτων του ομίλου στις επιμέρους αγορές, και βεβαίως την αυξημένη προοπτική κερδοφορίας του. Επομένως, ακόμα κι αν υποθεθεί ότι η ολλανδική επιχείρηση πρόκειται να απωλέσει μελλοντικά κέρδη, αυτά σε καμία περίπτωση δεν θα μπορούσαν να εκτιμηθούν προεξοφλώντας μελλοντικά πιθανά κέρδη της ελληνικής επιχείρησης, αλλά αντιθέτως θα έπρεπε να προεξοφληθούν τα πιθανά μελλοντικά κέρδη της ολλανδικής επιχείρησης με και χωρίς την εν λόγω αναδιάρθρωση (κατά το μέρος που η αναδιάρθρωση αυτή αφορούσε τις συναλλαγές της με την ελεγχόμενη ελληνική επιχείρηση), ώστε να εκτιμηθεί κατά πόσον τα κέρδη αυτά ενδέχεται να μεταβληθούν στο μέλλον εξ αιτίας της εν λόγω αναδιάρθρωσης. Επιπρόσθετα, όπως αναφέρεται στη σχετική έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με τους συμφωνηθέντες όρους, όπως αυτοί προκύπτουν από τα προσκομισθέντα στοιχεία με τον φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, για τα εμπορεύματα που διανέμονται με πλήρη κίνδυνο από την ελεγχόμενη στα της καινούριας διευθέτησης, η αντισυμβαλλόμενη ολλανδική επιχείρηση δεν αποκομίζει μόνο περιθώριο κέρδους (2,44% για το 2018 και 3,80% για το 2019), αλλά και αμοιβή 4% επί της αξίας των πωληθέντων εμπορευμάτων. Το εν λόγω ποσοστό αναλύεται σε ποσοστό 2% για δικαιώματα «τεχνογνωσίας» και σε ποσοστό 2% για «σήματα». Κατά συνέπεια μετά την «αναδιάρθρωση», η αμοιβή της

ολλανδικής επιχείρησης συνδέεται τόσο με το κόστος πωληθέντων της ελεγχόμενης (μέσω των ως άνω περιθωρίων κέρδους), όσο και με την τελική αξία των σχετικών πωλήσεων (επί της οποίας αμείβεται με ποσοστό 4% με τη μορφή δικαιωμάτων).

Σε κάθε περίπτωση ακόμη και αν υφίστατο τεκμηριωμένα ζημία της ολλανδικής επιχείρησης υπό την έννοια της «απώλειας μελλοντικών κερδών», δεν καθίσταται δικαιολογημένη εκ προοιμίου η καταβολή σχετικής αποζημίωσης για τη ζημία αυτή, καθώς στην παράγραφο 9.79 των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ αναφέρεται μια σειρά παραγόντων οι οποίοι θα πρέπει να συνεκτιμηθούν, με πρώτο το σχετικό νομοθετικό πλαίσιο που διέπει τις σχετικές συναλλαγές σε κάθε χώρα, ήτοι εν προκειμένω το άρθρο 51 του ΚΦΕ «Μεταφορά λειτουργιών». Στο άρθρο 51 του ΚΦΕ δεν προβλέπεται αντίτιμο λόγω ζημίας που υφίσταται η αντισυμβαλλόμενη, αλλά αντίτιμο ορίζεται σύμφωνα με τα ειδικώς οριζόμενα στις παραγράφους (β) και (γ) αυτού, όταν λόγω επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης «διενεργείται μια συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών, οι οποίες συνιστούν μεταβίβαση ή χορήγηση άδειας χρήσης υπεραξίας ή άυλων περιουσιακών στοιχείων», ενώ δεν αναμένεται αντίτιμο ή αναπροσαρμογή όταν τεκμηριώνεται ότι «δε μεταβιβάστηκαν ούτε χορηγήθηκε άδεια για ουσιώδη άυλα ή περιουσιακά στοιχεία».

Επειδή ειδικότερα στο εν λόγω άρθρο 51 του ΚΦΕ (περίπτωση α') ορίζεται: «(α) Οι λειτουργίες, τα περιουσιακά στοιχεία, οι κίνδυνοι ή και οι επιχειρηματικές ευκαιρίες που αναδιοργανώνονται, μεταφέρονται ή μεταβιβάζονται» θεωρούνται συνολικά ως «πακέτο μεταβίβασης» για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λαμβάνονται υπόψη τα περιουσιακά στοιχεία, οι χορηγήσεις αδειών χρήσης, καθώς και οι μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων.» **Επομένως ορίζεται** ότι βασικό στοιχείο που πρέπει να εξεταστεί είναι κατά πόσον πράγματι υπάρχουν περιουσιακά στοιχεία τα οποία μεταβιβάζονται ή επί των οποίων χορηγούνται άδειες χρήσεις, προκειμένου να αξιολογηθεί τι αποτελεί «πακέτο μεταβίβασης». Στις επόμενες δε περιπτώσεις (β) και (γ) γίνεται ακόμα σαφέστερο ότι το κατά πόσον η συναλλαγή συνιστά «μεταβίβαση ή χορήγηση άδειας χρήσης υπεραξίας ή άυλων περιουσιακών στοιχείων», είναι κρίσιμο στοιχείο προς εξέταση.

Επομένως, το άρθρο 51 ουδόλως υιοθετεί πιο «διευρυμένη ερμηνεία» από τις σχετικές Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, όπου ως μεταφερόμενα στοιχεία με αξία ορίζονται «ενσώματα πάγια, άυλα πάγια και δικαιώματα επί αυτών και δραστηριότητες υπό την έννοια μιας λειτουργικής, οικονομικά ανεξάρτητης επιχειρηματικής δραστηριότητας». Εξάλλου, στην περίπτωση (β) του άρθρου 51 του ΚΦΕ δεν αναφέρεται ότι έναντι αντιτίμου γίνεται η μεταβίβαση μεμονωμένων λειτουργιών και κινδύνων, αλλά αναφέρεται ρητά ότι προϋπόθεση για την καταβολή αντιτίμου αποτελεί η μεταβίβαση ή χορήγηση άδειας χρήσης υπεραξίας ή άυλων περιουσιακών στοιχείων, και στη συνέχεια λαμβάνεται υπόψη η συνολική αξία των περιουσιακών στοιχείων και οι σχετικές λειτουργίες και κίνδυνοι που συνδέονται στενά με αυτές τις μεταβιβάσεις ή χορηγήσεις αδειών χρήσης. Δεδομένου ότι έχει αποκλειστεί η περίπτωση μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων ή και γενικότερα στοιχείων αξίας, και το αντικείμενο της υπό εξέταση συναλλαγής αναδιάρθρωσης δεν συνιστά πακέτο μεταβίβασης όπως σαφώς ορίζεται στις προαναφερθείσες διατάξεις, δεν μπορεί να τεκμηριωθεί η ύπαρξη αντιτίμου.

Επειδή, η προσφεύγουσα αναφέρεται σε πακέτο μεταβίβασης και επίσης και σε μεταβίβαση οφέλους/δυνατότητας πραγματοποίησης κέρδους, το οποίο ισχυρίζεται ότι περιλαμβάνεται στον ορισμό των «στοιχείων αξίας». Ωστόσο το μεταβιβαζόμενο στοιχείο στην επίμαχη συναλλαγή

δεν είναι η δυνατότητα πραγματοποίησης κέρδους, αλλά επί της ουσίας τα μεταβιβαζόμενα στοιχεία είναι μόνο λειτουργίες και κίνδυνοι. Η πραγματική φύση της συναλλαγής είναι η μετατροπή της προσφεύγουσας, για ορισμένα εμπορεύματα υπό τα σήματα, από διανομέας περιορισμένου κινδύνου σε διανομέα πλήρους κινδύνου. Ως εκ τούτου, η προσδοκία/δυνατότητα για πραγματοποίηση επιπλέον κέρδους είναι η αμοιβή της για την ανάληψη αυτών των επιπλέον λειτουργιών και κινδύνων. Εξάλλου, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα και όσα αναφέρονται στο κεφάλαιο 2.3 του εγγράφου «.....» οι λόγοι για τους οποίους ο όμιλος επέλεξε να προβεί στην αποκέντρωση ορισμένων λειτουργιών του, είναι προκειμένου να δοθεί η ευκαιρία στις επιμέρους τοπικές εταιρίες να αξιοποιήσουν τη δυνατότητά τους να «κερδίσουν» την τοπική αγορά, λαμβάνοντας γρήγορες αποφάσεις σε τοπικό επίπεδο. Στόχος λοιπόν της όλης αναδιάρθρωσης είναι να δοθεί στις επιμέρους εταιρίες ανεξαρτησία και ευελιξία, ώστε να προσεγγίσουν αποτελεσματικά το καταναλωτικό κοινό της κάθε περιοχής, και ως εκ τούτου να προκύψουν επιπλέον κέρδη όχι μόνο για τις επιμέρους επιχειρήσεις αλλά και για τον όμιλο. Η σχετική ανεξαρτησία συνεπάγεται τη μεταβίβαση λειτουργιών (και ευθυνών) αλλά και κινδύνων, και βεβαίως τη δυνατότητα επίτευξης επιπλέον κέρδους. Συνεπώς, δε μεταβιβάζεται κερδοφορία, αλλά δύναται να προκύψει κερδοφορία από τη μεταβίβαση του συνόλου των κινδύνων της διανομής αλλά και της ευθύνης για τη χάραξη της τοπικής στρατηγικής. Συνεπώς η ανάληψη κινδύνου από την προσφεύγουσα συνοδεύεται από προοπτική επίτευξης μεγαλύτερου κέρδους, προοπτική η οποία είναι προφανώς αβέβαιη, καθώς αφενός δεν υπάρχει προστασία από τυχόν ζημιογόνα γεγονότα και αφετέρου συναρτάται άμεσα με τις στρατηγικές αποφάσεις που στο εξής θα λαμβάνει η προσφεύγουσα.

Επειδή, κατόπιν όλων των ανωτέρω, ο έλεγχος ορθώς έκρινε ότι η υπό εξέταση αναδιάρθρωση δε δύναται να γίνει έναντι αντιπίμου στο πλαίσιο των οριζομένων στα άρθρα 50 και 51 του ΚΦΕ και των Κατευθυντηρίων γραμμών του ΟΟΣΑ και ότι η εν λόγω συναλλαγή ύψους 15.000.000,00 ευρώ ορθώς καταλογίσθηκε ως λογιστική διαφορά στο φορολογικό έτος 2018.

Β) Ως προς τη λογιστική διαφορά που αφορά καταβολή αμοιβής έναντι δικαιωμάτων χρήσης τεχνογνωσίας υπολογιζόμενης επί της αξίας των πωλήσεων εμπορευμάτων στην αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση ποσού 1.836.607,51 ευρώ για τη χρήση 2018 και 1.884.719,74 ευρώ για τη χρήση 2019

Οι βασικές δραστηριότητες της προσφεύγουσας εταιρείας περιλαμβάνουν την παραγωγή ποικίλων και την πώληση των προϊόντων, που παρήχθησαν στη δική της μονάδα ή προήλθαν από άλλες εταιρείες του ομίλου, σε καταναλωτές στις αντίστοιχες ελληνικές αγορές. Για τα δικαιώματα χρήσης των εμπορικών σημάτων και της τεχνογνωσίας για τις δραστηριότητες παραγωγής και πωλήσεων, η προσφεύγουσα έχει συνάψει Σύμβαση Παραχώρησης Αδείας χρήσης Σήματος και Σύμβαση Παραχώρησης Αδείας Χρήσης Τεχνογνωσίας και Σύμβαση Παραχώρησης Αδείας Χρήσης Σήματος με τη Ειδικότερα, μέχρι και το έτος 2017 η προσφεύγουσα κατέβαλε στην αντισυμβαλλόμενη εταιρεία ποσοστό δικαιώματος για την παραχώρηση δικαιώματος χρήσης εμπορικών σημάτων 2% επί των καθαρών πωλήσεων και για την παροχή τεχνογνωσίας 2% επί των καθαρών πωλήσεων των τοπικά (ήτοι στην Ελλάδα) παραγόμενων προϊόντων. Για το εν λόγω ποσοστό 2% ο έλεγχος έκρινε ότι εμπίπτει στο αποδεκτό εύρος τιμών και ότι τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων. Ωστόσο διαπίστωσε ότι από 01/01/2018-31/12/2018, οπότε και το μοντέλο διανομής των εμπορευμάτων υπό τα σήματα «.....» άλλαξε για την προσφεύγουσα από μοντέλο

διανομέα/περιορισμένου κινδύνου σε μοντέλο διανομέα πλήρους κινδύνου, η προσφεύγουσα εταιρεία καταβάλλει στην ολλανδική αντισυμβαλλόμενη συνδεδεμένη επιχείρηση δικαιώματα για την παροχή τεχνογνωσίας (know-how) και επί αγορασμένων και όχι παραγομένων εμπορευμάτων.

Ως υποστηρικτικό υλικό της εν λόγω συναλλαγής, η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο τη σχετική σύμβαση (στην αγγλική γλώσσα) με «Know-how license agreement» και έγγραφο (στην αγγλική γλώσσα) με τίτλο «Licensing of trademarks and know-how transfer pricing master file», στο οποίο παρατίθενται όλες οι επιμέρους δραστηριότητες της αντισυμβαλλόμενης ολλανδικής επιχείρησης που τιμολογούνται ως «δικαιώματα τεχνογνωσίας». Ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη του τα ανωτέρω, καθώς και τα όσα ορίζονται στην πρότυπη σύμβαση του ΟΟΣΑ σε σχέση με την τεχνογνωσία και την έννοια των δικαιωμάτων (royalty), έκρινε ότι δεν τεκμηριώνεται μεταφορά τεχνογνωσίας για τα εν λόγω αγορασθέντα εμπορεύματα και συνεπώς για τις συναλλαγές ύψους 1.836.607,51 για το φορολογικό έτος 2018 και 1.884.719,74 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019 δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 50 του ΚΦΕ και προέβη σε καταλογισμό της σχετικής λογιστικής διαφοράς.

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

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

Περαιτέρω, δεδομένου ότι η ΠΟΛ 1042/26.1.2015 παραπέμπει στα σχόλια του άρθρου 12 του Προτύπου Σύμβασης (Π.Σ.) του ΟΟΣΑ και σε σχέση με όσα αναφέρονται στα σχόλια αυτά για το ποιες πληρωμές πράγματι εμπίπτουν στον ορισμό του δικαιώματος (royalty), σημειώνονται τα ακόλουθα:

- Στην παράγραφο 11 αναφέρεται ότι η τεχνογνωσία εν γένει αφορά πληροφορίες που δεν είναι ευρέως γνωστές και αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα που προκύπτει από προηγούμενη εμπειρία και που έχει πρακτική εφαρμογή στη λειτουργία μιας επιχείρησης και από την αποκάλυψή της μπορεί να προκύψει οικονομικό όφελος.
- Στην παράγραφο 11.1 αναφέρεται ότι με τις συμβάσεις (μεταφορές) τεχνογνωσίας, το ένα μέρος δεσμεύεται να αποκαλύψει στο άλλο την ιδιαίτερη γνώση και πείρα του που δεν είναι γνωστή στο ευρύ κοινό, με τρόπο τέτοιο ώστε να μπορεί πλέον (το άλλο μέρος) να τη χρησιμοποιήσει για λογαριασμό του. Είναι αναγνωρισμένο ότι αυτός που μεταφέρει την

τεχνογνωσία δε χρειάζεται να παίξει ο ίδιος οποιονδήποτε ρόλο στην εφαρμογή της γνώσης αυτής, και ούτε και εγγυάται και το σχετικό αποτέλεσμα.

- Στην παράγραφο 11.2 διευκρινίζεται ότι αυτός ο τύπος σύμβασης διαφέρει από συμβάσεις για παροχή υπηρεσιών όπου το ένα εκ των μερών αναλαμβάνει να χρησιμοποιήσει τις ιδιαίτερες ικανότητές του προκειμένου να εκτελέσει εργασίες το ίδιο για λογαριασμό του μέρους. Σε αυτή την περίπτωση οι σχετικές πληρωμές δεν αφορούν δικαιώματα.

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

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

Επειδή, από την εξέταση της υπογραφείσας σύμβασης μεταξύ της προσφεύγουσας και της αλλοδαπής αντισυμβαλλόμενης, δεν προκύπτει ότι η αμοιβή αφορά σε χρήση κάποιου άυλου περιουσιακού στοιχείου, αλλά περισσότερο ότι πρόκειται για συμφωνία για την παροχή μιας σειράς υπηρεσιών από την ολλανδική επιχείρηση στην προσφεύγουσας, προκειμένου να εφαρμόζονται ομοιόμορφες επιχειρηματικές διαδικασίες (business processes), στο πλαίσιο της λειτουργίας του ομίλου. Ειδικότερα, στην παράγραφο 4.2 της σύμβασης αυτής αναφέρεται ότι ενδεικτικοί τρόποι με τους οποίους θα παρέχεται η «τεχνογνωσία» είναι «η παροχή εγγράφων, μεταφορά πληροφοριών, πρόσβαση σε συνέδρια, διάθεση εκπαιδευτικού προσωπικού και εγκαταστάσεων, επισκέψεις στην εταιρεία, συναντήσεις του διοικητικού προσωπικού, ηλεκτρονική πρόσβαση σε εσωτερικές ηλεκτρονικές εφαρμογές, γραπτές και προφορικές συμβουλές και άμεση επίλυση προβλημάτων». Περαιτέρω, στο σχετικό παράρτημα, τα επιμέρους στοιχεία της αποκαλούμενης ως «τεχνογνωσίας» έχουν ομαδοποιηθεί σε επτά (7) κατηγορίες: Λειτουργίες Μάρκετινγκ και Πωλήσεις, Διοίκηση Εφοδιαστικής Αλυσίδας, Ανθρώπινο Δυναμικό, Ταμειακή Διαχείριση, Ασφάλεια Τροφίμων και Διαχείριση Γαλακτοκομικών. Στα πλαίσια κάθε μιας από αυτές τις ενότητες περιγράφεται το σύνολο των επιμέρους στοιχείων που, κατά τη σύμβαση, αποτελούν τεχνογνωσία.

Ωστόσο, από την επισκόπηση των ανωτέρω προκύπτει ότι δεν πρόκειται για μεταφορά μιας προϋπάρχουσας εμπορικής επιστημονικής πείρας από την ολλανδική συνδεδεμένη επιχείρηση, αλλά πρόκειται για την παροχή μιας διαρκούς υποστήριξης, καθοδήγησης, παρέμβασης και

διάθεσης τεχνικής βοήθειας προς την προσφεύγουσα εταιρεία. Επιπλέον, παρέχονται πληροφορίες και οδηγίες για θέματα διαχείρισης εφοδιαστικής αλυσίδας, χρηματοδοτήσεων, διεθνών κανονισμών και νομοθεσίας κλπ., τα οποία ωστόσο, εκ της φύσης τους, πρέπει να ενημερώνονται διαρκώς, κι επομένως εμπίπτουν στην έννοια της συνεχούς παροχής υπηρεσιών και όχι της τεχνογνωσίας.

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

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

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι πλέον έχει ανάγκη για τεχνογνωσία επί διαδικασιών σχετικών με τη διανομή στην ελληνική αγορά που δεν είχε προηγουμένως, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα έχει πολυετή εμπειρία στις δραστηριότητες της διανομής των συγκεκριμένων προϊόντων στους ίδιους πελάτες στον ελληνικό χώρο, καθώς διέθετε στην ελληνική αγορά με επιτυχία τα εμπορεύματα υπό τα σήματα «.....», πάντα ως θυγατρική του ομίλου και κατά συνέπεια, στα πλαίσια των οδηγιών και των πολιτικών του ομίλου, όπως αυτές διαμορφώνονταν διαχρονικά, χωρίς να έχει δημιουργηθεί η ανάγκη να συνάψει σύμβαση χρήσης τεχνογνωσίας σχετικής με τη διανομή των εν λόγω εμπορευμάτων. Το γεγονός και μόνο ότι μετατράπηκε από διανομέας περιορισμένου κινδύνου σε διανομέα κινδύνου δε θα μπορούσε να δικαιολογήσει την ανάγκη για λήψη τεχνογνωσίας για προϊόντα που ήδη διέθετε στην ελληνική αγορά, και μάλιστα ως επιτυχημένα εμπορικά πολύ πριν την ως άνω αναδιάρθρωση των επιχειρηματικών λειτουργιών του ομίλου. Περαιτέρω, στο έγγραφο «.....», και ειδικότερα στο κεφάλαιο 2.3, παρατίθενται οι λόγοι για τους οποίους ο όμιλος επέλεξε να προβεί στην αποκέντρωση ορισμένων λειτουργιών του και διευκρινίζεται ότι η απόφαση αυτή λαμβάνεται προκειμένου να δοθεί η ευκαιρία στις επιμέρους τοπικές εταιρίες να αξιοποιήσουν τη δυνατότητά τους να «κερδίσουν» την τοπική αγορά, λαμβάνοντας γρήγορες αποφάσεις σε τοπικό επίπεδο, καθώς έχει αναγνωρισθεί ότι, σε γενικές γραμμές, ορισμένες τοπικές ομάδες αποδεικνύονται

καλύτερες στο να αξιοποιούν την τοπική αγορά από ένα κεντροποιημένο μοντέλο διοίκησης. Συνεπώς, αναγνωρίζονται οι ιδιαίτερες γνώσεις που οι τοπικές ομάδες έχουν για την τοπική αγορά στην οποία δραστηριοποιούνται, και οι οποίες εμπεριέχουν αξία για τον όμιλο και την ανάπτυξη των δραστηριοτήτων του γεγονός επίσης που δεν τεκμηριώνει παροχή τεχνογνωσίας ως προς τις ανωτέρω δραστηριότητες στην προσφεύγουσα.

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

Επειδή, όσον αφορά την επικαλούμενη υπ' αριθμ./2023 απόφαση της Υπηρεσίας μας, αυτή δεν εξέτασε αν οι συναφθείσες συμβάσεις αποτελούν συμβάσεις παραχώρησης άδειας χρήσης σημάτων και τεχνογνωσίας και αν επί των συμβάσεων αυτών καταβάλλονται δικαιώματα, αλλά, στο πλαίσιο σχετικών δηλώσεων που η προσφεύγουσα είχε υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για το φορολογικό έτος 2020, αυτό που εξετάστηκε είναι κατά πόσο η αλλοδαπή αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση οφείλει φόρο επί των δικαιωμάτων αυτών ή απαλλάσσεται από το φόρο αυτό, και σε καμία περίπτωση δεν έκρινε κατά πόσον πράγματι πραγματοποιήθηκε από την προσφεύγουσα χρήση τεχνογνωσίας σχετική με τα εμπορεύματα υπό τα σήματα,, Εξάλλου, όπως αναφέρεται και στη σχετική έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με το άρθρο 50 παρ. 2 του ν. 4172/2013, 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 μάλιστα διευκρινίζεται ότι ο τρόπος με τον οποίο μια συναλλαγή θα χαρακτηριστεί στα πλαίσια του ελέγχου της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών, ουδμία σχέση έχει με το ερώτημα κατά πόσον μια συγκεκριμένη πληρωμή αποτελεί δικαίωμα ή πρέπει να παρακρατηθεί φόρος επί αυτής βάσει του Άρθρου 12.

Ο υπό κρίση έλεγχος αφορά στον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών που έχουν πραγματοποιηθεί στα φορολογικά έτη 2018 και 2019, όπως αυτές αποτυπώνονται στα λογιστικά αρχεία και στοιχεία της προσφεύγουσας και διενεργείται σύμφωνα με τα ειδικώς οριζόμενα στο άρθρο 50 παρ.1 και 2 και 51 του ν. 4172/2013, και τις σχετικές Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ. Ως εκ τούτου, δε δύναται να θεωρηθεί ότι η υπ' αριθμ./2023 απόφαση της Υπηρεσίας μας εξέτασε τα ίδια πραγματικά περιστατικά και κατ' επέκταση ότι δημιουργεί δεσμευτική κρίση ως προς τον χαρακτήρα των επίμαχων πληρωμών.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27/10/2023 οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 27/11/2023 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... Α.Ε.», ΑΦΜ, και των επικύρωση των με αριθμ. /27-10-2023 και /27-10-2023 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα.

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

A) Φορολογικό έτος 2018

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη			7.892.527,58	7.892.527,58	7.892.527,58
ή ζημιά		8.970.194,66			8.970.194,66
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	946.251,36			
	Χρεωστικό ποσό		1.342.581,64	1.342.581,64	2.288.833,00
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Τέλος επιτηδεύματος		2.800,00	2.800,00	2.800,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή			943.451,36	943.451,36	943.451,36
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας			1.144.416,50	1.144.416,50	1.144.416,50
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			3.433.249,50	3.433.249,50	3.433.249,50
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ		943.451,36			943.451,36

(ως η με αριθμ. /27-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2018)

B) Φορολογικό έτος 2019

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
--

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη		8.460.953,45	8.460.953,45	8.460.953,45
ή ζημιά	2.517.553,62			2.517.553,62
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό	2.208,32		
	Χρεωστικό ποσό		2.028.420,51	2.030.628,83
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		1.208,32	1.208,32	1.208,32
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		1.015.314,42	1.015.314,42	1.015.314,42
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		3.045.943,25	3.045.943,25	3.045.943,25
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	1.208,32			1.208,32

(ως η με αριθμ./27-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2019)

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.