



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604562

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

29-11-2016

Αριθμός απόφασης:

4005

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 ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της '.....' και διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, νομίμως εκπροσωπούμενη από τον κ. του, ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού, κατά: **1)** της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου του, **2)** της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος διατάξεων άρθρου 39

παρ. 7 του ν. 2238/1994, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου του, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 2011, του Προϊσταμένου του, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ‘.....’ και διακριτικό τίτλο «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ’ αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31-12-2011, του Προϊσταμένου του, μειώθηκε η φορολογική ζημιά κατά 2.606.913,30 € και διαμορφώθηκε στο ποσό των 8.079.946,52 €.

Οι παραπάνω διαφορές προέκυψαν μετά μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, που διενεργήθηκε από το, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 66 ν. 2238/1994 & 23-25 και 72 ν. 4174/2013 καθώς και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1159/2011.

2) Με την υπ’ αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρου 39 παρ. 7 του ν. 2238/1994, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31-12-2011, του Προϊσταμένου του, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 140.669,47 €, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 39^Α § 7 ν. 2238/1994, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 11 § 13 ζ του ν. 3842/2010 .

Το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε διότι, η προσφεύγουσα, πραγματοποίησε συναλλαγές (πωλήσεις εμπορευμάτων) με τις συνδεδεμένες με αυτή (συγγενείς), κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 39, αλλοδαπές εταιρείες 1), 2), 3)....., 4)....., 5)....., 6) με τίμημα αδικαιολόγητα κατώτερο από εκείνο που επιτύγχανε στις συναλλαγές με τρίτα ανεξάρτητα προς αυτή πρόσωπα ή επιχειρήσεις Ειδικότερα η διαφορά που προέκυψε από τον έλεγχο ως διαφορά (υποτιμολόγηση) ανέρχεται συνολικά σε 703.347,40 €. Αναλυτικά: 1) 268.935,46 €, 2) 301,96 €, 3) 1.951,67 €, 4) 11.806,10 €, 5) 380.258,99 €, 6) 40.093,22 €. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 39Α του Ν 2238/94, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 11 παρ 13ζ Ν 3842/2010 επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο καθοριζόμενο σε ποσοστό 20% στο συνολικό ποσό της ανωτέρω διαφοράς ήτοι: $703.347,40 * 20\% = 140.669,47 \text{ €}$.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου του, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. ελλιπής αιτιολογία κατά παράβαση του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 (ΚΔΔιαδ.) και του άρθρου 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013
2. ορθή επιλογή του λογαριασμού «Κόστους Υλικών» για τον υπολογισμό του ΜΠΚ
3. εσφαλμένη κρίση περί απόκλισης του λογαριασμού «Κόστος Πωληθέντων» έναντι αυτού του «Κόστους Υλικών»
4. επί της ασυμφωνίας της στρατηγικής αναζήτησης για το αρχικό και το επικαιροποιημένο δείγμα – Παράβαση της αρχής της νομιμότητας
5. επί της απόρριψης όλων των αλλοδαπών εταιρειών του δείγματος

6. επί της επιβολής του αυτοτελούς προστίμου σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 39 Α του ν. 2238/1994

Επί του 1^{ου} λόγου

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζουν ότι:

Άρθρο 28. Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

«§2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Άρθρο 64. Επαρκής αιτιολογία

«η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου»,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 §§ 1 και 2 του Κ.Δ.Δ (ν. 2690/1999 ΦΕΚ Α'45), ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι λόγοι απόρριψης των επιχειρήσεων από τα συγκρίσιμα δείγματα που υιοθετήθηκαν στην ανάλυση «πάσχει αιτιολογίας ή άλλως διαλαμβάνει αιτιολογία πλήρως αόριστη και ελλιπή, καθώς ο Έλεγχος προβαίνει μεν σε μία διαζευκτική αναφορά των σφαλμάτων που επιρρίπτει στη διενεργηθείσα έρευνα με την πολλαπλή χρήση της λέξης «είτε», πλην όμως δεν προσδιορίζει τις εταιρείες στις οποίες αφορούν τα εν λόγω σφάλματα», δεν ευσταθούν, καθότι, ο φορολογικός έλεγχος για την ορθότητα του φακέλου τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, ως ρητά διατυπώνεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, απέρριψε έξι (6) επιχειρήσεις, από το επικαιροποιημένο συγκρίσιμο δείγμα της προσφεύγουσας για τη χρήση 2011, οι οποίες δεν είχαν δημοσιευμένα οικονομικά στοιχεία μικτού κέρδους (μη διαθέσιμο κόστος πωληθέντων) στη βάση δεδομένων Tr Catalyst-Bureau Van Dijk (έκδοση 25-Απρίλιος 2012) και θα έπρεπε να απορριφθούν από την ανάλυση, βάσει της στρατηγικής αναζήτησης και της πρακτικής που είχε υιοθετηθεί από την ίδια την προσφεύγουσα στο αρχικό συγκρίσιμο δείγμα, χωρίς να δημιουργηθεί νέο συγκρίσιμο δείγμα.

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος, προσδιόρισε επακριβώς και με εμφανή και τεκμηριωμένο λόγο την απόρριψη των επιχειρήσεων του επικαιροποιημένου δείγματος, ως κάτωθι:

A/A	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΧΩΡΑ	ΚΩΔΙΚΟΣ ΑΡΙΘΜΟΣ ΣΤΗ ΒΑΣΗ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ	ΛΟΓΟΣ ΑΠΟΡΡΙΨΗΣ
1				Μη διαθέσιμα στοιχεία κόστους πωληθέντων στη βάση δεδομένων
2				
3				
4				
5				

6			
---	-------	-------	-------

Επομένως η ανωτέρω έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, που συνοδεύει τις υπό κρίση οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, διέπεται από αντικειμενικότητα, σαφήνεια ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται διεξοδικά τόσο στη νομική βάση, όσο και στα γεγονότα και τα πραγματικά περιστατικά που ελήφθησαν υπόψη και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επί του 2^{ου}, 3^{ου} & 4^{ου} λόγου

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, ορίζεται, ότι:

“2. Όταν μεταξύ ημεδαπής και αλλοδαπής επιχείρησης οι οποίες συνδέονται κατά την έννοια της παραγράφου 3, πραγματοποιούνται πωλήσεις αγαθών ή παρέχονται υπηρεσίες με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των ανωτέρω όρων, θεωρούνται κέρδος της επιχείρησης αυτής, με το οποίο προσαυξάνονται τα καθαρά της κέρδη, χωρίς να θίγεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.

3. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται για τις επιχειρήσεις που συνδέονται με σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, λόγω συμμετοχής της μιας στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων.

4. Η διαφορά κερδών που προκύπτει από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που προκύπτουν από τα βιβλία της, προκειμένου τα έσοδα αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών.

5. Για τον έλεγχο της εφαρμογής της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου, οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις υποχρεούνται να τηρούν τα στοιχεία τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών που καθορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 39Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

6. Όταν από τον έλεγχο διαπιστώνεται ότι συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 2, η υπόθεση παραπέμπεται από την αρμόδια ελεγκτική αρχή σε ειδική επιτροπή της περίπτωσης γ’ της παραγράφου 4 του άρθρου 66 η οποία αποφαινεται αιτιολογημένα, λαμβάνοντας υπόψη τις διεθνώς αποδεκτές κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ για τις τιμές μεταβίβασης για πολυεθνικές επιχειρήσεις και φορολογικές αρχές, για τη συνδρομή των προϋποθέσεων της παραγράφου 2 του παρόντος και για το ύψος της προσαύξησης των κερδών ανά περίπτωση. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής”.

Επειδή, η προσφεύγουσα πραγματοποιεί πωλήσεις εμπορευμάτων προς θυγατρικές εταιρείες του Ομίλου και σύμφωνα με το λειτουργικό σχήμα το οποίο έχει αναπτύξει και μέσα στο οποίο λειτουργεί κατανέμει διακριτές αρμοδιότητες και ευθύνες στην κάθε θυγατρική εταιρεία, οι οποίες λειτουργούν ως «διανομείς πλήρους κινδύνου» αναλαμβάνοντας την διανομή των προϊόντων της.

Επειδή σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές, ως προς την επιλογή της ελεγχόμενης πλευράς, ορίζεται: «Κατά την εφαρμογή της μεθόδου επιπλέον κόστους, της τιμής μεταπώλησης ή της συναλλακτικής μεθόδου καθαρού περιθωρίου, είναι απαραίτητο να επιλεγεί η συναλλασσόμενη πλευρά της οποίας ο χρηματοοικονομικός δείκτης (το μικτό περιθώριο, ή δείκτης καθαρού κέρδους) έχει ελεγχθεί. Η επιλογή της ελεγχόμενης πλευράς πρέπει να είναι σύμφωνη με τη λειτουργική ανάλυση της συναλλαγής. Κατά γενικό κανόνα, η πλευρά που ελέγχεται είναι εκείνη στην οποία η μέθοδος καθορισμού των ενδοομιλικών τιμών μπορεί να εφαρμοστεί με τον πιο αξιόπιστο τρόπο και για την οποία

μπορεί να βρεθούν τα πιο αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία, δηλαδή τις περισσότερες φορές είναι αυτή που έχει τη λιγότερο πολύπλοκη λειτουργική ανάλυση.»

Επειδή, η επιλεγείσα από την προσφεύγουσα μέθοδος τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών της συναλλαγών με τις θυγατρικές εταιρείες είναι η **Μέθοδος της Τιμής μεταπώλησης μείον (Resale Price Method - RPM)**.

Επειδή, η προσφεύγουσα στον κατατεθέντα φάκελο τεκμηρίωσης τιμών προσδιόρισε δέκα (10) συγκρίσιμες εταιρίες οι οποίες εδρεύουν στην Ευρωπαϊκή Ένωση για την τριετία 2006-2008, απορρίπτοντας δώδεκα (12) εταιρίες που δεν είχαν διαθέσιμα χρηματοοικονομικά δεδομένα για τον υπολογισμό του μικτού περιθωρίου κέρδους. Τα οικονομικά αποτελέσματα δε, χρησιμοποιήθηκαν για να προσδιοριστούν τα όρια των ίσων αποστάσεων, παραθέτοντας παράλληλα και τα οικονομικά στοιχεία (μικτό περιθώριο κέρδους) των εταιρειών που εμπλέκονται στην εμπορία εμπορευμάτων ειδών και συναφών υλικών.

Επειδή, η προσφεύγουσα προκειμένου να αιτιολογήσει την απόκλιση του συντελεστή Μικτού Κέρδους κάποιων θυγατρικών εταιρειών με τα αποτελέσματα των συγκρίσιμων εταιρειών, ανέφερε, ότι *«προκειμένου η συγκεκριμένη θυγατρική εταιρεία να είναι ανταγωνιστική στην αγορά που δραστηριοποιείται επιλέγει και την ανάλογη τιμολογιακή πολιτική που θα ακολουθήσει. Το γεγονός αυτό βρίσκεται στα πλαίσια της ευρύτερης στρατηγικής του Ομίλου που στοχεύει στην απόκτηση μεγάλου μεριδίου και ηγετικής θέσης στον κλάδο του διεθνώς»*.

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος αναζήτησε πρόσθετα στοιχεία τεκμηρίωσης, καθώς αφενός είχε χρησιμοποιηθεί έκδοση της βάση δεδομένων Amadeus προγενέστερη από την περίοδο των δύο (2) μηνών της λήξης της διαχειριστικής χρήσης 2011, αφετέρου τα μεικτά κέρδη προς τις πωλήσεις των δέκα (10) συγκρίσιμων επιχειρήσεων του δείγματος αναφέρονταν στην τριετία 2006-2008 και όχι στην τριετία 2008-2010, που προηγείται του καθορισμού της ενδοομιλικής τιμολόγησης (Ιανουάριος 2011), ζητήθηκε από την προσφεύγουσα η επικαιροποίηση του συγκριτικού δείγματος για τη ως άνω περίοδο 2008-2010.

Επειδή, η προσφεύγουσα έκανε επικαιροποίηση του συγκρίσιμου δείγματος σε ορθή έκδοση της βάσης δεδομένων Tr-Catalyst (Έκδοση 23-Φεβρουάριος 2012) και επικαιροποίηση των οικονομικών στοιχείων των συγκρίσιμων επιχειρήσεων ώστε να αναφέρονται στην τριετία 2008-2010, δημιουργώντας νέο εύρος τιμών, και κατέληξε στο συμπέρασμα ότι τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων καθώς η κερδοφορία όλων των θυγατρικών επιχειρήσεων του ομίλου, ήταν εντός των ορίων του 1ου και 3ου Τεταρτημορίου.

Επειδή, ο φορολογικός έλεγχος εξέτασε τόσο το αρχικό δείγμα της προσφεύγουσας (δέκα – 10 επιχειρήσεις) όσο και το επικαιροποιημένο ώστε να εξεταστεί αν πληρούνται τα κριτήρια αυτόματης και χειροκίνητης αναζήτησης που είχαν χρησιμοποιηθεί τόσο στο αρχικό όσο και στο επικαιροποιημένο δείγμα και αν οι επιχειρήσεις του επικαιροποιημένου δείγματος εξακολουθούσαν να είναι ανεξάρτητες και συγκρίσιμες. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο απορρίφθηκαν έξι (6) επιχειρήσεις του επικαιροποιημένου δείγματος, οι οποίες δεν είχαν δημοσιευμένα οικονομικά στοιχεία μικτού κέρδους (μη διαθέσιμο κόστος πωληθέντων) στη βάση δεδομένων Tr Catalyst-Bureau Van Dijk (έκδοση 25-Απρίλιος 2012) και θα έπρεπε να απορριφθούν από την ανάλυση, βάσει της στρατηγικής αναζήτησης και της πρακτικής που είχε υιοθετηθεί από την προσφεύγουσα στο αρχικό συγκρίσιμο δείγμα.

Επειδή, η φορολογική αρχή δεν αποδέχθηκε το νέο επικαιροποιημένο δείγμα των ένδεκα (11) επιχειρήσεων, καθόσον απέρριψε έξι (6) επιχειρήσεις για τους προαναφερθέντες λόγους και προκειμένου να ελέγξει την αρχή των ίσων αποστάσεων, για τις συναλλαγές μεταξύ της προσφεύγουσας και των θυγατρικών της εταιρειών, και βάσει των οικονομικών στοιχείων των πέντε (5) εναπομεινάντων εταιρειών, υπολόγισε νέα

όρια ίσων αποστάσεων.

Επειδή, κρίθηκε ότι προέκυψε θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, για την πώληση εμπορευμάτων σε κάποιες συνδεδεμένες αλλοδαπές επιχειρήσεις καθώς ο δείκτης του μεικτού περιθωρίου τους βρέθηκε να υπερβαίνει το όριο του 3ου Τεταρτημορίου (18,50%) των δεικτών μεικτής κερδοφορίας των πέντε (5) συγκρίσιμων επιχειρήσεων που απέμειναν στο συγκρίσιμο δείγμα.

Επειδή σύμφωνα με τη με αριθ. πρωτ. Α2 - 8092/31.12.2008 Απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης (Ειδικότερες ρυθμίσεις σχετικά με την επιβολή Κανόνων Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τις επιταγές της παραγράφου 10 άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (ΦΕΚ 258 Α) :

Άρθρο 3 Μέθοδοι υπολογισμού τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών

«1. Μέθοδος της "συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής"

2. Μέθοδος της "τιμής μεταπώλησης μείον"

3. Μέθοδος του "κόστους συν κέρδους"

4. Λοιπές (μη παραδοσιακές) μέθοδοι

Η χρήση των λοιπών (μη παραδοσιακών) μεθόδων, όπως των μεθόδων του "καθαρού κέρδους συναλλαγής" και του "επιμερισμού κέρδους", επιτρέπεται μόνο στις περιπτώσεις, όπου η χρήση των ως άνω παραδοσιακών μεθόδων κρίνεται με ειδική αιτιολογία, που περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης, ατελέσφορη.»

Άρθρο 4 Χρησιμοποιούμενα εσωτερικά και εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία

«1. Για την απόδειξη της συμμόρφωσης με την αρχή των ίσων αποστάσεων, χρησιμοποιούνται εσωτερικά και εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία (ανάλογα και με την ακολουθούμενη μέθοδο υπολογισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών), στο βαθμό που αυτό είναι εφικτό και λογικό.

2. Τα χρησιμοποιούμενα συγκριτικά στοιχεία αποτελούν στοιχείο του φακέλου τεκμηρίωσης (άρθρο 2, Ι.Β.2, 5 και ΙΙ.Β.2, 5) και πρέπει να αφορούν όμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Τέτοιες συναλλαγές είναι οι ακόλουθες:

α) Συναλλαγές μεταξύ τρίτων επιχειρήσεων (εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία)

β) Συναλλαγές μεταξύ της εταιρίας και ανεξάρτητων τρίτων επιχειρήσεων (εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία)

γ) Συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων με την εταιρία μερών αφενός και ανεξαρτήτων τρίτων επιχειρήσεων αφετέρου

3. Τα συγκριτικά στοιχεία μπορεί να αφορούν είτε τις τιμές των συναλλαγών είτε άλλα οικονομικά στοιχεία συγκρίσιμων εταιριών, όπως μεικτό περιθώριο κέρδους, καθαρό κέρδος, περιθώριο κέρδους επί κόστους. Για τον έλεγχο της συγκρισιμότητας των χρησιμοποιούμενων στοιχείων, η εταιρία πρέπει να παρέχει πληροφορίες για εσωτερικά της στοιχεία, όπως ο όγκος των πωλήσεων, οι πωληθείσες μονάδες, το ύψος των δαπανών και ο επιμερισμός τους.»

Άρθρο 5 Έλεγχος συγκρισιμότητας των χρησιμοποιούμενων στοιχείων

«Για τον έλεγχο της συγκρισιμότητας των χρησιμοποιούμενων στοιχείων, τα ακόλουθα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη:

1. Συγκρίσιμες είναι οι συναλλαγές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους ειδικότερους όρους δεν μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα.

2. Ειδικότερα τα χαρακτηριστικά των συναλλαγών που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη προκειμένου αυτές να θεωρηθούν ως συγκρίσιμες ή μη με τη συναλλαγή για την οποία υπάρχει η υποχρέωση τεκμηρίωσης, είναι:

α) στην περίπτωση των ενσώματων αγαθών, τα φυσικά χαρακτηριστικά αυτών, η ποιότητα και διαθεσιμότητα τους, οι ποσότητες που παραδίδονται και τυχόν δικαιώματα τρίτων επ'αυτών

β) στην περίπτωση των άυλων αγαθών, η διάρκεια και ο βαθμός προστασίας αυτών καθώς και το προσδοκώμενο όφελος από αυτά

γ) στην περίπτωση των υπηρεσιών και άλλων παροχών, το είδος, το αντικείμενο και η ποιότητα τους.

3. Ειδικότεροι όροι που μπορούν, κατά τα αναφερόμενα στην ως άνω παράγραφο 1, να επηρεάζουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα και κατ'Α επέκταση τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών είναι ιδίως οι ακόλουθοι:

- α) ημερομηνίες, όροι και τρόποι εξόφλησης του τιμήματος
 - β) ιδιαιτερότητες της χρονικής περιόδου εντός της οποίας έλαβε χώρα η συναλλαγή
 - γ) υποχρέωση ολοκλήρωσης της συναλλαγής εντός συγκεκριμένου χρονικού ορίου
- δ) μέσα που χρησιμοποιούνται για τη διασφάλιση της ολοκλήρωσης της συναλλαγής εντός συγκεκριμένου χρονικού ορίου.
4. Στις περιπτώσεις που η σύγκριση αφορά οικονομικά στοιχεία εταιριών κατά την παράγραφο 3 του άρθρου 4 της παρούσας (μεικτό περιθώριο κέρδους, καθαρό κέρδος), για τον έλεγχο της συγκρισιμότητας αυτών, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι λειτουργίες που επιτελούνται από τις συγκρινόμενες εταιρίες σε σχέση με τις συναλλαγές για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση τεκμηρίωσης και η οικονομική στρατηγική που εφαρμόζεται, όπως αυτά περιγράφονται στη λειτουργική ανάλυση, που αποτελεί στοιχείο των φακέλων τεκμηρίωσης (άρθρο 2, I.B.2 (β) και II.B.2 (β))
5. Για τον σκοπό αυτό, η λειτουργική ανάλυση, πρέπει να αναφέρει ποιο από τα συμβαλλόμενα μέρη στην υπό κρίση συναλλαγή επιτελεί τις πλέον σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, ήτοι εκείνες που προσθέτουν αξία και συντελούν στη δημιουργία κέρδους από συγκεκριμένη συναλλαγή. Κατά την ανάλυση αυτή πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, ιδίως, τα ακόλουθα στοιχεία:

- α) ο καταμερισμός των οικονομικών κινδύνων και υποχρεώσεων μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών σε μία συναλλαγή
 - β) ο βαθμός χρήσης πόρων, μηχανημάτων και εξοπλισμού
 - γ) η αξία των άυλων στοιχείων που χρησιμοποιούνται
6. Επίσης η λειτουργική ανάλυση πρέπει να περιλαμβάνει στοιχεία της ακολουθούμενης οικονομικής στρατηγικής από την ελεγχόμενη εταιρία όπως ιδίως:
- α) Την υιοθέτηση τυχόν ευνοϊκών (χαμηλών) τιμών προς τον σκοπό εισόδου σε μία νέα αγορά
 - β) Τυχόν προσωρινή μείωση κερδών με στόχο την επίτευξη μακροπρόθεσμα μεγαλύτερου κέρδους
 - γ) Τυχόν προσωρινή αύξηση των δαπανών προκειμένου να διατηρηθεί το κεκτημένο μερίδιο αγοράς ή να γίνει επέκταση προς νέα αγορά

Ως εκ τούτου πρέπει, με κάθε πρόσφορο μέσο, να αποδεικνύονται οι ισχυρισμοί μιας επιχείρησης σχετικά με την ακολουθούμενη οικονομική στρατηγική της όπως το μερίδιο που κατέχει στην Ελληνική αγορά σε σχέση με τους ανταγωνιστές της, την καινοτομία των προϊόντων της και τις οικονομικές συγκυρίες που ισχύουν διεθνώς για τα προϊόντα της.»

Άρθρο 6 Χρήση τραπεζών πληροφοριών

« 1. Σε περίπτωση που χρησιμοποιούνται τράπεζες πληροφοριών για τη συλλογή συγκριτικών στοιχείων, θα πρέπει να γίνεται ακριβής περιγραφή αυτών (ονομασία, πάροχος, έκδοση, χρόνος τελευταίας ενημέρωσης και πλήθος στοιχείων, άδεια χρήσης).

2. Επίσης πρέπει να αναφέρονται και να αιτιολογούνται τα κριτήρια και τα βήματα επιλογής και χρησιμοποίησης των συγκεκριμένων συγκριτικών στοιχείων. Εάν υπάρχει αμφιβολία ως προς τη δυνατότητα χρήσης συγκεκριμένων στοιχείων σε συγκεκριμένη συναλλαγή, τα εν λόγω στοιχεία δεν θα χρησιμοποιούνται.

3. Σε περίπτωση που η εταιρία προβαίνει σε σύγκριση του περιθωρίου κέρδους μέσω στοιχείων που συλλέγονται από τράπεζες πληροφοριών, θα πρέπει εκτός από τα ανωτέρω να περιγράφει και τα ακόλουθα:

- Τον τρόπο με τον οποίο περιγράφονται ο ισολογισμός και η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης κάθε εταιρίας στην τράπεζα πληροφοριών
- Τους κανόνες που χρησιμοποιεί η εταιρία για την τήρηση των βιβλίων της και τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων (ΕΓΛΣ, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Αμερικανικά Λογιστικά Πρότυπα κλπ.)
- Αιτιολόγηση της κατηγοριοποίησης του τομέα επιχειρηματικής δραστηριότητας και τους λόγους επιλογής του συγκεκριμένου τομέα στην υπό κρίση περίπτωση

- Τα κριτήρια και τους λόγους επιλογής των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στο δείγμα σύγκρισης σε σχέση με την ανάλυση των λειτουργιών και κινδύνων της υπό κρίση εταιρίας

- Κατάσταση όλων των επιχειρήσεων που αποκλείστηκαν από το δείγμα σύγκρισης κατά τη διαδικασία επιλογής. Οι λόγοι αποκλεισμού κάθε επιχείρησης πρέπει να αιτιολογούνται ειδικά.

4. Επιπλέον, σε περίπτωση σύγκρισης του περιθωρίου κέρδους, θα λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος ποσοστών κέρδους των τελευταίων τριών χρήσεων κάθε επιχείρησης που περιλαμβάνεται στο δείγμα σύγκρισης.»

Άρθρο 7 Προσδιορισμός των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών από ένα εύρος αποδεκτών τιμών

«1. Στις περιπτώσεις όπου από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση των συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημόριων.

Στην περίπτωση αυτή, δηλαδή, γίνεται προσδιορισμός των τεταρτημόριων του συνόλου των τιμών ή του κέρδους του δείγματος που χρησιμοποιήθηκε, ως εξής:

Q1 = πρώτο τεταρτημόριο = 25^ο εκατοστιαίο σημείο

Q2 = διάμεσος = 50^ο εκατοστιαίο σημείο

Q3 = τρίτο τεταρτημόριο = 75^ο εκατοστιαίο σημείο

Σε αυτή την περίπτωση, θεωρείται ως συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημόριου, με την προϋπόθεση ότι η επιλογή αυτή αιτιολογείται επαρκώς.»

Άρθρο 9 Διαδικασία ελέγχου των φακέλων τεκμηρίωσης από τις αρμόδιες αρχές

«3. Κατά τον έλεγχο των φακέλων, οι αρμόδιες αρχές πρέπει να λαμβάνουν υπόψη ότι, κατά γενική αρχή, δεν υπάρχει μόνο μία τιμή συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων ή ένα μόνο περιθώριο κέρδους και ότι συχνά είναι πιθανό να προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κερδών που πρέπει να θεωρείται αποδεκτό.

6. Στο βαθμό που η ελεγχόμενη εταιρία έχει προσδιορίσει τις τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών της με κάποια από τις μεθόδους που αναφέρονται στο άρθρο 3 της παρούσας και χρησιμοποιεί συγκριτικά στοιχεία σύμφωνα με τους όρους των άρθρων 4, 5 και 6 της παρούσας των οποίων η αξιοπιστία και αντικειμενικότητα δεν αμφισβητείται αιτιολογημένα, οι τιμές των ενδοομιλικών συναλλαγών πρέπει να θεωρούνται ως επαρκώς τεκμηριωμένες.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 της με αριθ. πρωτ. Α2 - 8092/31.12.2008 Απόφασης του Υπουργού Ανάπτυξης, «η μέθοδος της «τιμής μεταπώλησης μείον» μειώνει την τιμή μεταπώλησης προς τρίτους αγαθού ή υπηρεσίας που αποκτήθηκε προγενέστερα από συνδεδεμένη εταιρία κατά το περιθώριο κέρδους μεταπώλησης. Η αξία που προκύπτει θεωρείται ότι είναι η συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων τιμή της προηγηθείσας ενδοομιλικής συναλλαγής.

Για τον προσδιορισμό του περιθωρίου κέρδους μεταπώλησης λαμβάνονται υπόψη τα άμεσα και έμμεσα έξοδα της εταιρίας που συνδέονται αυστηρά με τη συγκεκριμένη συναλλαγή καθώς και το ποσοστό κέρδους που προσιδιάζει στο είδος της συναλλαγής. Σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να λαμβάνεται υπόψη το σύνολο των γενικών εξόδων διαχείρισης της επιχείρησης.

Για τον προσδιορισμό του ως άνω περιθωρίου κέρδους λαμβάνεται υπόψη το περιθώριο κέρδους που προκύπτει για την ελεγχόμενη εταιρία από συγκρίσιμες συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις (εσωτερική σύγκριση) ή το περιθώριο κέρδους που προκύπτει από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξαρτήτων εταιριών (εξωτερική σύγκριση)

Για τον καθορισμό του περιθωρίου κέρδους μεταπώλησης λαμβάνονται υπόψη ιδίως τα ακόλουθα:

α) το χρονικό διάστημα που παρήλθε μεταξύ της αρχικής αγοράς και της μεταπώλησης, ιδίως αν επήλθαν μεταβολές στην αγορά σε σχέση με τα κόστη, συναλλαγματικές ισοτιμίες ή πληθωρισμό

β) φυσιολογική φθορά των αγαθών ή άλλες αλλαγές στα χαρακτηριστικά τους, περιλαμβανομένων και τυχόν τεχνολογικών εξελίξεων σε συγκεκριμένο τομέα

γ) το αποκλειστικό δικαίωμα της μεταπωλήτριας επιχείρησης να πουλά συγκεκριμένα αγαθά ή να εκμεταλλεύεται συγκεκριμένα δικαιώματα, που μπορεί να επηρεάζει το περιθώριο κέρδους''

Επειδή, η ως άνω μέθοδος, χρησιμοποιεί την τιμή μεταπώλησης σε ανεξάρτητη επιχείρηση, μειωμένη κατά ένα κατάλληλο μικτό περιθώριο κέρδους που πραγματοποιείται σε μια συγκρίσιμη μη ελεγχόμενη συναλλαγή, προκειμένου να προσδιορίσει τιμή αγοράς από συνδεδεμένη επιχείρηση η οποία να πληροί την αρχή των ίσων αποστάσεων, προσδιορίζει το ποσοστό το οποίο ο μεταπωλητής θα ζητούσε προκειμένου να καλύψει τα λειτουργικά του έξοδα και, υπό το πλαίσιο των λειτουργιών που επιτελεί (λαμβάνομένων υπόψη των χρησιμοποιηθέντων παγίων και των αναληφθέντων κινδύνων), να πραγματοποιήσει το κατάλληλο κέρδος. Επομένως, το μικτό περιθώριο κέρδους του μεταπωλητή σε μια ελεγχόμενη συναλλαγή συγκρίνεται με εκείνο μιας συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης συναλλαγής.

Συγκριτικά στοιχεία

Μπορούν να χρησιμοποιηθούν:

1. Εσωτερικά συγκρίσιμα, δηλαδή το μικτό περιθώριο κέρδους της ελεγχόμενης επιχείρησης σε συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές.
2. Εξωτερικά συγκρίσιμα, δηλαδή το μικτό περιθώριο κέρδους ανεξάρτητων επιχειρήσεων σε συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές.

Επειδή, η μέθοδος της τιμής μεταπώλησης ξεκινά με την τιμή στην οποία ένα προϊόν που έχει αγοραστεί από μια συνδεδεμένη επιχείρηση μεταπωλείται σε ανεξάρτητη επιχείρηση. Η τιμή αυτή (η τιμή μεταπώλησης), στη συνέχεια μειώνεται κατά ένα κατάλληλο μικτό περιθώριο κέρδους πάνω σε αυτή την τιμή (το "περιθώριο τιμής μεταπώλησης») που αντιπροσωπεύει το ποσό από το οποίο ο μεταπωλητής θα επιδίωκε να καλύψει το κόστος πώλησης και άλλα λειτουργικά έξοδα και, υπό το πρίσμα των λειτουργιών που έχουν εκτελεστεί (λαμβάνοντας υπόψη περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται και κινδύνους που αναλαμβάνονται), πραγματοποιεί ένα κατάλληλο κέρδος. Αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση του μικτού περιθωρίου, μπορεί να θεωρείται, μετά από προσαρμογές για άλλες δαπάνες που συνδέονται με την αγορά του προϊόντος (π.χ. δασμοί), ως τιμή με βάση την αρχή της ελεύθερης αγοράς για την αρχική μεταβίβαση ιδιοκτησίας μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Το περιθώριο τιμής μεταπώλησης του μεταπωλητή στην ελεγχόμενη συναλλαγή μπορεί να καθορίζεται σε συνάρτηση με το περιθώριο τιμής μεταπώλησης που ο ίδιος μεταπωλητής κερδίζει από αγοραπωλησίες σε συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές («εσωτερική συγκρίσιμη»). Επίσης, το περιθώριο τιμής μεταπώλησης που κερδίζει μία ανεξάρτητη επιχείρηση σε συγκρίσιμες μη ελεγχόμενες συναλλαγές μπορεί να χρησιμεύσει ως οδηγός («εξωτερική συγκρίσιμη»). Επειδή τα περιθώρια μικτού κέρδους αντιπροσωπεύουν ακαθάριστες αμοιβές, μετά την αφαίρεση του κόστους των πωλήσεων για συγκεκριμένες λειτουργίες που έχουν επιτελεσθεί (λαμβάνοντας υπόψη πάγια που χρησιμοποιούνται και κινδύνους), οι διαφορές των προϊόντων είναι λιγότερο σημαντικές

Επειδή, όταν το περιθώριο τιμής μεταπώλησης που χρησιμοποιείται είναι αυτό μιας ανεξάρτητης επιχείρησης σε συγκρίσιμη συναλλαγή, η αξιοπιστία της μεθόδου τιμής μεταπώλησης μπορεί να επηρεαστεί εάν υπάρχουν σημαντικές διαφορές στον τρόπο με τον οποίο οι συνδεδεμένες και οι ανεξάρτητες επιχειρήσεις πραγματοποιούν τις δραστηριότητές τους. Οι διαφορές αυτές θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν εκείνες που επηρεάζουν το επίπεδο του κόστους που έχει ληφθεί υπόψη (π.χ. οι διαφορές θα μπορούσαν να περιλαμβάνουν την επίδραση της αποδοτικότητας της διαχείρισης σε επίπεδα και εύρος συντήρησης αποθεμάτων), οι οποίες μπορεί κάλλιστα να έχουν αντίκτυπο στην κερδοφορία μιας επιχείρησης, αλλά οι οποίες δεν επηρεάζουν κατ' ανάγκη την τιμή στην οποία αγοράζει ή πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες της στην ελεύθερη αγορά. Όπου υπάρχουν ουσιαστικές διαφορές που επηρεάζουν τα ακαθάριστα περιθώρια κέρδους που πραγματοποιούνται στις ελεγχόμενες και μη ελεγχόμενες συναλλαγές (π.χ. στη φύση των λειτουργιών που επιτελούνται από τα συναλλασσόμενα μέρη), πρέπει να γίνουν διορθώσεις προκειμένου να ληφθούν υπόψη οι διαφορές αυτές. Η έκταση και η αξιοπιστία των προσαρμογών θα επηρεάσουν τη σχετική

αξιοπιστία της ανάλυσης με την μέθοδο της τιμής μεταπώλησης.

Επειδή, ο προβαλλόμενος λόγος περί “ορθής επιλογής του λογαριασμού «Κόστους Υλικών» για τον υπολογισμό του μικτού περιθωρίου κέρδους προς τις πωλήσεις των συγκρίσιμων επιχειρήσεων”, δεν ευσταθεί και απορρίπτεται, καθότι, η προσφεύγουσα κατά την επικαιροποίηση του συγκρίσιμου δείγματος υιοθέτησε διαφορετική στρατηγική αναζήτησης (διαδικασία χειροκίνητης απόρριψης συγκρίσιμων επιχειρήσεων), δηλαδή διαφορετική πρακτική για τη συγκρότηση του τελικού δείγματος για τον υπολογισμό ορίων ίσων αποστάσεων από αυτή που είχε χρησιμοποιήσει στο αρχικό δείγμα.

Η ίδια η προσφεύγουσα όταν δημιούργησε το αρχικό δείγμα δεν θεωρούσε τη χρήση του λογαριασμού «Κόστος Υλικών» σωστή για τον υπολογισμό του «Κόστους Πωληθέντων». Είχε απορρίψει δώδεκα (12) επιχειρήσεις που δεν είχαν διαθέσιμα χρηματοοικονομικά στοιχεία στη βάση δεδομένων για τον υπολογισμό του μικτού περιθωρίου κέρδους, λόγω της μη δημοσίευσης του κονδυλίου «Κόστος Πωληθέντων». Ωστόσο, στο επικαιροποιημένο δείγμα αντί του ίδιου κονδυλίου χρησιμοποιήθηκε στις περιπτώσεις που αυτό δεν ήταν διαθέσιμο, το κονδύλι «Κόστος Αγορών». Η νέα αυτή πρακτική υπολογισμού των ορίων αποστάσεων, δηλαδή της αντικατάστασης του «Κόστους Πωληθέντων» με το «Κόστος Αγορών», όπου το προηγούμενο δεν ήταν διαθέσιμο, δεν συμφωνεί με την πρακτική που υιοθέτησε η προσφεύγουσα στο αρχικό συγκρίσιμο δείγμα. Κατά την επικαιροποίηση όφειλε να εφαρμόσει τα ίδια κριτήρια αυτόματης και χειροκίνητης επισκόπησης συγκρίσιμων επιχειρήσεων, όπως αυτά είχαν εφαρμοστεί στο αρχικό δείγμα.

Επειδή, ο προβαλλόμενος λόγος περί “εσφαλμένης κρίσης απόκλισης του λογαριασμού «Κόστος Πωληθέντων» έναντι αυτού του «Κόστους Υλικών», δεν ευσταθεί και απορρίπτεται, καθότι, υπάρχει σημαντική απόκλιση μεταξύ του «Κόστους Πωληθέντων» και του «Κόστους Αγορών», τα οποία αποκλίνουν σημαντικά μεταξύ των, όταν είναι διαθέσιμα και τα δύο στη βάση δεδομένων. Η προσφεύγουσα σε καμία περίπτωση δεν αποδεικνύει ότι αυτή η απόκλιση δεν συναντάται όταν τα δύο κονδύλια του «Κόστους Πωληθέντων» και του «Κόστους Υλικών» είναι αμφότερα διαθέσιμα, καθώς στις μεταγενέστερες εκδόσεις στις οποίες ανατρέχει είναι διαθέσιμο μόνο το ένα κονδύλι από τα δύο.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1142/2.7.2015** Διευκρινίσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των ν. [4172/2013](#) και ν. [4174/2013](#).,

“7.δ. Σύμφωνα με το Κεφάλαιο ΣΤ' της [ΠΟΛ.1097/9.4.2014](#) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την [ΠΟΛ.1144/15.5.2014](#) Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, εφόσον δεν μεταβληθούν οι συνθήκες λειτουργίας του, ο φορολογούμενος μπορεί να χρησιμοποιήσει τα ίδια συγκριτικά στοιχεία που προέκυψαν από βάσεις δεδομένων/τράπεζες πληροφοριών και στα τρία (3) επόμενα φορολογικά έτη, με επικαιροποίηση των χρηματοοικονομικών δεδομένων για κάθε φορολογικό έτος. Εξυπακούεται ότι εκτός της επικαιροποίησης των χρηματοοικονομικών δεδομένων, θα πρέπει να ελέγχεται και εάν οι επιχειρήσεις που υπήρχαν στο αρχικό συγκριτικό δείγμα εξακολουθούν να είναι ανεξάρτητες και συγκρίσιμες. Εάν κάποια από αυτές δεν πληροί τα προαναφερόμενα θα αφαιρείται από το συγκριτικό δείγμα. Επίσης, θα γίνεται νέα έρευνα, με όλα τα βήματα, τουλάχιστον ανά τριετία”.

Επειδή, βάσει των παραπάνω διατάξεων, θα έπρεπε να ελεγχθεί εάν οι επιχειρήσεις που υπήρχαν στο αρχικό συγκριτικό δείγμα, δηλαδή των δέκα (10) επιχειρήσεων, και όχι των είκοσι δύο (22) επιχειρήσεων, εξακολουθούσαν να είναι ανεξάρτητες και συγκρίσιμες. Εφόσον, κατά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας «δεν διεξήγαγε διαφορετική στρατηγική αναζήτηση», όφειλε να εφαρμόσει τα ίδια κριτήρια που είχε εφαρμόσει στην αρχική της αναζήτηση. Ουσιαστικά, θα έπρεπε να εξετάσει αν οι δέκα (10) επιχειρήσεις του αρχικού της δείγματος παραμένουν ανεξάρτητες και συγκρίσιμες με την ελεγχόμενη υιοθετώντας την ίδια στρατηγική αναζήτησης συμπεριλαμβάνοντας και το κριτήριο της διαθεσιμότητας του κονδυλίου «Κόστος Πωληθέντων» που είχε εφαρμόσει αρχικώς.

Επειδή, κατά την επικαιροποίηση των χρηματοοικονομικών δεδομένων των συγκρίσιμων επιχειρήσεων του δείγματος, έχει προβλεφθεί αφαίρεση των επιχειρήσεων που δεν μπορούν να θεωρηθούν συγκρίσιμες ή ανεξάρτητες με την ελεγχόμενη σε νεότερη έκδοση της βάσης δεδομένων. Η πρόσθεση επιχειρήσεων στο αρχικό δείγμα δεν προβλέπεται, όταν διενεργείται επικαιροποίηση δείγματος. Η προσφεύγουσα κατά την επικαιροποίηση του δείγματος θα έπρεπε να εξετάσει αν οι δέκα (10) επιχειρήσεις του αρχικού δείγματος παραμένουν συγκρίσιμες και ανεξάρτητες σε νεότερη έκδοση της βάσης δεδομένων και όχι να προσθέσει επιχειρήσεις που είχε απορρίψει αρχικώς λόγω μη διαθεσιμότητας οικονομικών στοιχείων.

Αν η προσφεύγουσα ήθελε να περιλάβει επιχειρήσεις στο συγκρίσιμο δείγμα πέραν των δέκα (10) αρχικών, ή να εξετάσει και αυτές που πλέον είχαν διαθέσιμα οικονομικά στοιχεία στη βάση δεδομένων, θα έπρεπε να διενεργήσει νέα έρευνα στη βάση δεδομένων με όλα τα βήματα αναζήτησης, και όχι να κάνει μια επικαιροποίηση του αρχικού συγκρίσιμου δείγματος προσθέτοντας επιχειρήσεις για τις οποίες όπως υποστηρίζει είχε διαθέσιμα οικονομικά στοιχεία σε μεταγενέστερη χρονική περίοδο.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν έλαβε υπόψη της, επιχειρήσεις, για τον υπολογισμό ορίων ίσων αποστάσεων στο αρχικό της συγκρίσιμο δείγμα και τις απέρριψε λόγω της μη διαθεσιμότητας του κονδυλίου «Κόστος Πωληθέντων». Ωστόσο, επανήλθε σε αυτές κατά την επικαιροποίηση του δείγματος, υπολογίζοντας δείκτες μεικτού περιθωρίου με βάση το «Κόστος Αγορών».

Τονίζεται δε, ότι για τις αρχικά απορριφθείσες επιχειρήσεις το «Κόστος Αγορών» ήταν διαθέσιμο στη βάση δεδομένων κατά την αρχική αναζήτηση, το οποίο δεν χρησιμοποιήθηκε, δεικνύοντας πως η αρχική αναζήτηση είχε ως πρακτική την απόρριψη επιχειρήσεων για τις οποίες δεν ήταν διαθέσιμο το κονδύλι «Κόστος Πωληθέντων», χωρίς τον υπολογισμό του εμμέσως από το κονδύλι «Κόστος Αγορών». Συνεπώς, έγινε επικαιροποίηση δείγματος που περιλάμβανε ως αρχικές και επιχειρήσεις που είχαν απορριφθεί. Η προσφεύγουσα έκανε επικαιροποίηση του συγκρίσιμου δείγματος με τις είκοσι δύο (22) επιχειρήσεις περιλαμβάνοντας και τις επιχειρήσεις που είχαν απορριφθεί από το συγκρίσιμο δείγμα λόγω μη διαθεσιμότητας του κονδυλίου «Κόστος Πωληθέντων».

Τέλος, δεν υιοθετήθηκε κατά την επικαιροποίηση το τελικό δείγμα των δέκα (10) συγκρίσιμων επιχειρήσεων που ήταν ουσιαστικά αυτές που χρησιμοποιήθηκαν για τον υπολογισμό των ορίων ίσων αποστάσεων για την προηγούμενη χρήση.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, *“περί ασυμφωνίας της στρατηγικής αναζήτησης για το αρχικό και το επικαιροποιημένο δείγμα – παράβαση της αρχής της νομιμότητας”*, είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επί του 5^{ου} λόγου

Επειδή, οι αλλοδαπές επιχειρήσεις του δείγματος απορρίφθηκαν τεκμηριωμένα αφενός βάσει του υπολογισμού του «Κόστους Πωληθέντων» που διενεργήθηκε από την προσφεύγουσα αφετέρου βάσει της υιοθετημένης στρατηγικής αναζήτησής της.

Πιο συγκεκριμένα, εξετάστηκαν οι έντεκα (11) επιχειρήσεις που προέκυψαν και επαληθεύτηκαν τα οικονομικά και πληροφοριακά τους στοιχεία, εξετάστηκε αν τα κριτήρια αυτόματης αναζήτησης και χειροκίνητης επισκόπησης του αρχικού δείγματος είχαν υιοθετηθεί και ήταν τα ίδια με αυτά που χρησιμοποιήθηκαν για την επικαιροποίησή του, εξετάστηκαν οι έντεκα (11) συγκρίσιμες επιχειρήσεις και υπολογίστηκαν δείκτες μεικτής κερδοφορίας προς τις πωλήσεις για την τριετία 2008-2010 (σταθμισμένος μέσος όρος).

Από τον έλεγχο βρέθηκε ότι οι ελληνικές επιχειρήσεις που θεωρήθηκαν συγκρίσιμες από την ελεγχόμενη είχαν ανώτατη μεικτή κερδοφορία προς τις πωλήσεις (18,55%) που είναι μικρότερη από την ελάχιστη μεικτή κερδοφορία (19,95%) αλλοδαπών επιχειρήσεων για τις οποίες χρησιμοποιήθηκε το κονδύλι «Κόστος Αγορών», ώστε να υπολογιστεί το μεικτό τους περιθώριο.

Επειδή, σε επόμενο στάδιο ο έλεγχος περιόρισε τεκμηριωμένα το συγκρίσιμο δείγμα στις πέντε (5) ελληνικές επιχειρήσεις μεταπώλησης εμπορευμάτων με σκοπό να αποφευχθούν διαφορές στα λογιστικά πρότυπα αλλοδαπών επιχειρήσεων που χρησιμοποιούνται για τον έμμεσο υπολογισμό του «Κόστους Πωληθέντων», αφού το τελευταίο δεν δημοσιεύεται και των διαφορών παρουσίας τους στη βάση δεδομένων μέσω διαφορετικών ονομασιών και κατηγοριοποίησης.

Σημειώνεται πως τα αντισυμβαλλόμενα μέρη (θυγατρικές επιχειρήσεις του ομίλου) τα οποία εξετάστηκαν για την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων δεν είναι εγκατεστημένα στις ίδιες χώρες με τις αλλοδαπές συγκρίσιμες επιχειρήσεις του δείγματος (.....,,,), με αποτέλεσμα η προσφεύγουσα να υποστηρίζει λαθεμένα πως «ο έλεγχος πρόχειρα απορρίπτει αλλοδαπές επιχειρήσεις έχουν προκύψει στο συγκρίσιμο δείγμα κατόπιν εφαρμογής συγκεκριμένου γεωγραφικού κριτηρίου (δηλ. εταιρείες εγκατεστημένες στις ίδιες χώρες με τις θυγατρικές του Ομίλου ή σε χώρες με παρόμοιες συνθήκες αγοράς), των οποίων η κερδοφορία είναι η πλέον ενδεικτική για να συγκριθεί με την κερδοφορία των θυγατρικών εταιρειών μας».

Επειδή, η προσφεύγουσα διατυπώνει τη θέση πως «τα προφανή αίτια της υψηλής κερδοφορίας των αλλοδαπών επιχειρήσεων έναντι των ελληνικών είναι σαφώς συνδεδεμένα με τις οικονομικές συνθήκες και τις συνθήκες των αγορών», αναγνωρίζοντας με αυτό τον τρόπο ότι οι συνθήκες της αγοράς που αντιμετωπίζουν οι αλλοδαπές συγκρίσιμες επιχειρήσεις του δείγματος είναι διαφορετικές από αυτές που αντιμετωπίζουν οι ελληνικές επιχειρήσεις. Ουσιαστικά υποστηρίζει πως ακόμη και μετά την εφαρμογή όλων των κριτηρίων, κατέληξε σε έντεκα (11) επιχειρήσεις, που θεώρησε συγκρίσιμες, ωστόσο υπάρχουν μεταξύ τους διαφορές στις συνθήκες της αγοράς, γεγονός που επηρεάζει τα μικτά τους περιθώρια.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί “απόρριψης όλων των αλλοδαπών εταιρειών του δείγματος και τις αιτιάσεις για «την «εύκολη» απόρριψη επιχειρήσεων με υψηλό δείκτη κερδοφορίας”», είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

Επί του 6^{ου} λόγου

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, ορίζεται, ότι:

“2. Όταν μεταξύ ημεδαπής και αλλοδαπής επιχείρησης οι οποίες συνδέονται κατά την έννοια της παραγράφου 3, πραγματοποιούνται πωλήσεις αγαθών ή παρέχονται υπηρεσίες με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των ανωτέρω όρων, θεωρούνται κέρδος της επιχείρησης αυτής, με το οποίο προσαυξάνονται τα καθαρά της κέρδη, χωρίς να θίγεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.

3. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται για τις επιχειρήσεις που συνδέονται με σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, λόγω συμμετοχής της μιας στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων.

7. Σε βάρος των επιχειρήσεων για τις οποίες συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου αυτού, επιβάλλεται πρόστιμο που υπολογίζεται σε ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) επί των επιπλέον καθαρών κερδών που προκύπτουν από τις διατάξεις του άρθρου αυτού. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται ανεξάρτητα από την τυχόν επιβολή πρόσθετων φόρων, προσαυξήσεων και λοιπών κυρώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις που ισχύουν και καταβάλλεται εφάπαξ εντός του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου γίνεται η βεβαίωση. Οι διατάξεις των άρθρων 69, 70, 71 και 74, καθώς και του άρθρου 9 του ν. [2523/1997](#) (ΦΕΚ 179 Α) έχουν εφαρμογή και για το πρόστιμο αυτό με εξαίρεση το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ν. [2523/1997](#).

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. ΔΕΛ Δ 1133839 ΕΞ2015/2-10-2015 έγγραφό του το Υπουργείο Οικονομικών «Ως προς την επιβολή του προστίμου σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 39 του Ν.2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν μέχρι την τροποποίησή τους με το Ν.4110/2013.

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 39 του Ν.2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν μέχρι την τροποποίησή τους με το Ν.4110/2013, ήτοι για ενδοομιλικές συναλλαγές που πραγματοποιούνταν σε διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν πριν την 1.1.2012, οριζόταν ότι όταν μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων, οι οποίες συνδέονται κατά την έννοια της παραγράφου 3, πραγματοποιούνται πωλήσεις αγαθών ή παρεπιδή, έχουνται υπηρεσίες με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από την επιχείρηση αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των ανωτέρω όρων, θεωρούνται κέρδος της επιχείρησης αυτής, με το οποίο προσαυξάνονται τα καθαρά της κέρδη, χωρίς να θίγεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου οριζόταν ότι σε βάρος των επιχειρήσεων για τις οποίες συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου αυτού, επιβάλλεται πρόστιμο που υπολογίζεται σε ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) επί των επιπλέον καθαρών κερδών που προκύπτουν από τις διατάξεις του άρθρου αυτού.

3. Συνεπώς, από το συνδυασμό των ανωτέρω προκύπτει ότι σε περίπτωση που μετά από έλεγχο, διαπιστωθεί τιμολόγηση παροχής υπηρεσιών ή πώλησης αγαθών με όρους διαφορετικούς από εκείνους μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων, δηλαδή διαπιστωθεί ότι οι όροι αυτοί είναι δεν είναι σύμφωνοι με την «αρχή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle)», τότε προσαυξάνονται τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης με τα κέρδη που δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών αυτών όρων και σε κάθε περίπτωση επί της προσδιορισθείσας διαφοράς κερδών επιβάλλεται το πρόστιμο της παραγράφου 7 του Ν.2238/1994 ως ίσχυε έως 31.12.2011, δίχως να εξετάζεται εάν το καθαρό αποτέλεσμα χρήσης της επιχείρησης είναι κέρδος ή ζημία».

Επειδή, οι διατάξεις των παραγράφων 1 & 2 του άρθρου 9 του ν. 4174/2013, ορίζουν, ότι:

“1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και Οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο του Υπουργείου Οικονομικών και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους.

2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας”.

Επειδή, στη προσφεύγουσα, επιβλήθηκε πρόστιμο της παρ. 7 του άρθρου 39 ν.2238/94 (και όχι του παρ. 7 του άρθρου 39 Α ν. 2238/94) που υπολογίζεται σε ποσοστό 20% επί των επιπλέον κερδών που προκύπτουν από την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 39 ν. 2238/94, ήτοι: $703.347,40 \times 20\% = 140.669,47$ για την φορολογική περίοδο από 01.01.2011 έως την 31.12.2011, στην οποία ίσχυε το άρθρο 39 παρ. 7 ν.2238/1994.

Επειδή, εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι νομίμως εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι.

Επειδή, η υπ' αριθμ. απόφαση του Διοικητικού Εφετείου ισχύει μεταξύ εκείνων που διατέλεσαν διάδικοι στη συγκεκριμένη δίκη, περαιτέρω δε οι παραδοχές της ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων, τα οποία διαφέρουν από αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρός της προσφεύγουσας προβάλλεται αβασίμως και ως εκ τούτου είναι απορριπτέος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της ‘.....’ και διακριτικό τίτλο «.....», ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενη από τον κ. του, ΑΦΜ, και την επικύρωση:

1) της υπ’ αριθμ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου του

Ζημίες με βάση την παρούσα απόφαση :

Μετά από τα παραπάνω οι ζημίες με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής:

Ζημίες βάσει δήλωσης	17.401.686,14
Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	6.714.826,32
Λογιστικές διαφορές βάσει πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος	0,00
Διαφορές ενδοομιλικών συναλλαγών βάσει πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος	2.606.913,30
Ζημίες βάσει πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος	8.079.946,52
Μείον λογιστικές διαφορές και διαφορές ενδοομιλικών συναλλαγών που προτείνεται από την παρούσα απόφαση να διαγραφούν	0,00
Ζημίες βάσει της παρούσας απόφασης	8.079.946,52

Δεν υφίσταται φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

2) της υπ’ αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος διατάξεων άρθρου 39 παρ. 7 του ν. 2238/1994, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011, του Προϊσταμένου του,

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Πρόστιμο συνολικού ποσού 140.669,47 €.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).

