



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/05/2021

Αριθμός απόφασης: 1674

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Fax : 2131604567

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' 1440/27-04-2017) .

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. 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. «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την από **10/09/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, που εδρεύει στο, όπως εκπροσωπείται νόμιμα, κατά της υπ' αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2015 (Διαχειριστική περίοδος 01.01.2013–31.12.2014) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Την ως άνω πράξη καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 08/07/2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.
6. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/01-04-2021 Συμπληρωματικό Υπόμνημα.
7. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/18-05-2021 πόρισμα του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της με αριθ. /2021 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 10/09/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2015 (Διαχειριστική περίοδος 01.01.2013–31.12.2014) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 51.348,06 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 42.449,45 €, ήτοι συνολικό ποσό **93.797,51 €**.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μετά τον μερικό έλεγχο διασυννοριακών συναλλαγών με συνδεδεμένες επιχειρήσεις που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα για την υπερδωδεκάμηνη χρήση 01/01/2013 - 31/12/2014 από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., σύμφωνα με την /2018 εντολή ελέγχου φορολογίας του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία εκδόθηκε με βάση το με αρ. πρωτ. /2018 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

Από τον έλεγχο αυτό διαπιστώθηκε διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής της προσφεύγουσας σε σχέση με τις δηλώσεις που είχε υποβάλλει, λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων σε ενδοομιλικές συναλλαγές ύψους 1.652.209,53 €, που αφορούσαν στη λήψη υπηρεσιών φασόν από την συνδεδεμένη εταιρεία Η διαφορά υπερτιμολόγησης ύψους 197.492,57 € λογίστηκε ως λογιστική διαφορά στην προσφεύγουσα και με την προσβαλλόμενη πράξη της καταλογίστηκε η διαπιστωθείσα διαφορά φόρου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το υποβληθέν Υπόμνημα ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξεως, ισχυριζόμενη ότι:

- Πλημμελώς αιτιολογημένη η κρίση του ελέγχου τόσο σε σχέση με την απόρριψη του φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών της εταιρείας, όσο και όσο και σε σχέση με τον προσδιορισμό και καταλογισμό του φόρου εισοδήματος.
- Η έκθεση ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνει κατά τρόπο εμπειριστατωμένο και αιτιολογημένο τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις που έλαβε υπόψη η φορολογική διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.

- Η φορολογική διοίκηση φέρει το βάρος της απόδειξης για τον ορισμό των περιθωρίων κέρδους που τηρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων.
- Αν ο έλεγχος προβεί σε ίδιο υπολογισμό των περιθωρίων κέρδους που τηρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων, θα πρέπει πρώτα να διαπιστώσει αιτιολογημένα ότι τα στοιχεία τεκμηρίωσης ήταν ανεπαρκή και μη τεκμηριωμένα.
- Η επιλογή του ελεγχόμενου μέρους είναι μη επαρκώς αιτιολογημένη.
- Η απόρριψη των στοιχείων τεκμηρίωσης της προσφεύγουσας έγινε με πλημμελή τρόπο.
- Η απόρριψη των στοιχείων τεκμηρίωσης είναι εντελώς αυθαίρετη, λόγω της γεωγραφικής περιοχής.
- Δεν αποδεικνύεται ότι το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων της αλλοδαπής συνδεδεμένης αφορά την ενδοομιλική τιμολόγηση.
- Η κρίση του ελέγχου ως προς την επιλογή των συγκριτικών στοιχείων είναι πλημμελής και ο τρόπος περιορισμού του εύρους των συγκριτικών στοιχείων είναι εντελώς αυθαίρετος.
- Η επιλογή του σημείου της αναμόρφωσης θα πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένη.

Επίσης η προσφεύγουσα εταιρεία με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/01.04.2021 Υπόμνημα της προσκόμισε και επικαλέστηκε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών φασόν (σχετ. 1 έως 5, φύλλα 26) τα οποία ισχυρίστηκε ότι:

- α) αφορούν την ελεγχόμενη περίοδο 2013-2014,
- β) αφορούν συναλλαγές της τόσο με τη «συνδεδεμένη βουλγαρική εταιρία» όσο όμως και με τρίτες βουλγαρικές εταιρίες,
- γ) αφορούν το ίδιο αντικείμενο και το ίδιο ρούχο «ίδιος οδηγός» και συνεπώς είναι συγκρίσιμα,
- δ) από αυτά αποδεικνύεται ότι τα τιμολόγια προς τη συνδεδεμένη εταιρία βρίσκονται στο ίδιο εύρος τιμών σε σύγκριση με τις τρίτες βουλγαρικές εταιρίες.

Επειδή στο άρθρο 39 παρ.1 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«1. Όταν μεταξύ συνδεδεμένων, κατά την έννοια της επόμενης παραγράφου, επιχειρήσεων πραγματοποιούνται συναλλαγές με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων ή που έχουν συμφωνηθεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τρίτων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων, προσαυξάνουν τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης ή μειώνουν τη ζημία που προκύπτει από τα βιβλία της, χωρίς να θίγεται το κύρος αυτών. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται ανάλογα και για συναλλαγές μεταξύ μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα με το κεντρικό και με τις συνδεδεμένες εταιρείες του κεντρικού της στην αλλοδαπή, καθώς και για συναλλαγές μεταξύ ημεδαπής επιχείρησης και μόνιμης εγκατάστασής της στην αλλοδαπή.»

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 39 παρ.2 του ν.2238/1994 ορίζεται:

«2. Ως συνδεδεμένες νοούνται οι επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, ιδίως 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, καθώς και οι επιχειρήσεις οι οποίες διαθέτουν σε μία από τις συνδεδεμένες τα ανωτέρω δικαιώματα ή δυνατότητες επιρροής.

Ειδικότερα, ως συνδεδεμένες νοούνται οι επιχειρήσεις οι οποίες:

- α) Συνδέονται λόγω της συμμετοχής της μίας στην άλλη επιχείρηση, κατέχοντας άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια, ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου.
- β) Συνδέονται με κάθε άλλη επιχείρηση που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου σε μία από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις
- γ) Συνδέονται με κάθε άλλο πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή το πρόσωπο αυτό ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα καθοριστικής επιρροής στη λήψη των αποφάσεων της επιχείρησης ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.»

Επειδή στο άρθρο 39Α του ν.2238/1994 ορίζεται:

«1. Ημεδαπές επιχειρήσεις που συνδέονται με άλλη επιχείρηση κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 39, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών τους. Ειδικά οι εμποροβιομηχανικές εταιρίες που έχουν εγκατασταθεί στην Ελλάδα με τις διατάξεις του α.ν. 89/67 (Α' 132) απαλλάσσονται από την υποχρέωση τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών τους. Επίσης, εξαιρούνται συναλλαγές με μία ή περισσότερες συνδεδεμένες επιχειρήσεις η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ αθροιστικά, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης για το σύνολο των συνδεδεμένων δεν υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια ευρώ ή η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης για το σύνολο των συνδεδεμένων υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ.

"Ειδικά για τις υποκείμενες, κατά τα ανωτέρω, σε τεκμηρίωση συναλλαγές με μία ή περισσότερες συνδεδεμένες, η υποχρέωση τεκμηρίωσης των συναλλαγών αφορά σε συναλλαγές που υπερβαίνουν το ποσό των 20.000 ευρώ ανά κατηγορία συναλλαγής συνδεδεμένης.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και για τις συναλλαγές του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 39.»

Επειδή στο άρθρο 39Β του ν.2238/1994 ορίζεται:

«1. Οι τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών κρίνονται μη τεκμηριωμένες στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) μη τήρησης ή μη διάθεσης του φακέλου τεκμηρίωσης στην αρμόδια ελεγκτική αρχή,
- β) τήρησης ανεπαρκούς ή ανακριβούς φακέλου τεκμηρίωσης, εφόσον προκύπτει αδυναμία ελεγκτικής επαλήθευσης της ορθότητας υπολογισμού ή τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών, η οποία δεν θεραπεύεται από τις πρόσθετες πληροφορίες που παρέχονται στον έλεγχο.
- γ) μη παροχής ή παροχής ανεπαρκών ή ανακριβών πρόσθετων πληροφοριών, εφόσον προκύπτει αδυναμία ελεγκτικής επαλήθευσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών.»

Επειδή με την Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ 1179/2013 με θέμα: “Καθορισμός του υποχρεωτικού περιεχομένου του φακέλου τεκμηρίωσης, του περιεχομένου του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, της γλώσσας στην οποία τηρούνται οι ως άνω πληροφορίες, των μεθόδων, τρόπων και διαδικασιών προσδιορισμού των τιμών των συναλλαγών αυτών, της επικαιροποίησης του φακέλου τεκμηρίωσης, καθώς και κάθε άλλης αναγκαίας λεπτομέρειας για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39Α του Κ.Φ.Ε.” ορίζεται:

«...**ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ'**

ΜΕΘΟΔΟΙ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

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 39 του ν. 2238/1994.

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. 5 του άρθρου 39 του Κ.Φ.Ε., οι «Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ περί Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων για τις Πολυεθνικές Επιχειρήσεις και τις Φορολογικές Αρχές (OECD Transfer Pricing Guidelines for Tax Administrations and Multinational Enterprises)», όπως κάθε φορά επικαιροποιούνται (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση 2010).

Σύμφωνα με τις οδηγίες αυτές, οι μέθοδοι διακρίνονται ανάλογα με τη λειτουργία που επιτελούν ως ακολούθως:

α. Στις παραδοσιακές ή κλασσικές μεθόδους:

αα. Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής,

ββ. Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης

γγ. Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους.

β. Στις συναλλακτικές μεθόδους οι οποίες βασίζονται στα κέρδη (μικτά ή καθαρά):

αα. Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής και

ββ. Μέθοδος επιμερισμού κερδών.

Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (Comparable Uncontrolled Price Method - CUP).

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής συγκρίνεται με τη τιμή μιας παρόμοιας συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Μέθοδος Τιμής Μεταπώλησης (Resale Price Method - RPM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή της ενδοομιλικής συναλλαγής είναι ίση με την τιμή μεταπώλησης προϊόντος ή υπηρεσίας που έχει αγοραστεί από συνδεδεμένη επιχείρηση σε ανεξάρτητη επιχείρηση, μείον το μικτό περιθώριο κέρδους που θα πραγματοποιείτο σε

παρόμοια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων.

Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost plus Method - CPM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής καθορίζεται εφαρμόζοντας επί του κόστους ένα κατάλληλο περιθώριο κέρδους, όπως αυτό θα ίσχυε μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (Transactional Net Margin Method - TNMM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, το καθαρό περιθώριο κέρδους μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων συγκρίνεται με το καθαρό περιθώριο κέρδους το οποίο επιτυγχάνουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις υπό παρόμοιες συνθήκες. Το περιθώριο καθαρού κέρδους εξετάζεται σε συνάρτηση προς ορισμένο οικονομικό μέγεθος, όπως κύκλο εργασιών, κόστος κτήσης, χρησιμοποιούμενα πάγια.

Μέθοδος επιμερισμού κερδών (Profit Split Method - PSM)

Με βάση τη μέθοδο αυτή, το καθαρό κέρδος ή η ζημία που προκύπτει από μία ενδοομιλική συναλλαγή κατανέμεται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ανάλογα με τη συνεισφορά τους στη συναλλαγή.

Οι παραδοσιακές μέθοδοι είναι ο αμεσότερος τρόπος για να εξακριβωθεί κατά πόσον οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ακολουθούν την αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arm's Length Principle). Κατά συνέπεια, οι παραδοσιακές μέθοδοι προτιμώνται των άλλων μεθόδων. Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν διαθέσιμα ή επαρκή στοιχεία για την εφαρμογή των παραδοσιακών μεθόδων, οι επιχειρήσεις μπορούν αιτιολογημένα να εφαρμόσουν τις συναλλακτικές μεθόδους.

Για την εφαρμογή των ως άνω μεθόδων, χρησιμοποιούνται συγκριτικά στοιχεία, τα οποία διακρίνονται σε:

- α) εσωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές της κρινόμενης επιχείρησης με μια ανεξάρτητη επιχείρηση ή συγκρίσιμες συναλλαγές μιας συνδεδεμένης με την κρινόμενη επιχείρηση με μια ανεξάρτητη επιχείρηση και
- β) εξωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων προς την κρινόμενη επιχείρηση.

Ως συγκρίσιμες συναλλαγές νοούνται αυτές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους ειδικότερους όρους δεν μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα ή η επίδραση των διαφορών αυτών μπορεί να εξαλειφθεί μέσω κατάλληλων προσαρμογών.

Παράγοντες που καθορίζουν και επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι:

- α. τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο των συναλλαγών, όπως:
 - για τα ενσώματα αγαθά, τα φυσικά χαρακτηριστικά προϊόντος, η ποιότητα, η αξιοπιστία, η διαθεσιμότητα, ο όγκος πωλήσεων,
 - για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, η μορφή της συναλλαγής (πώληση ή παραχώρηση χρήσης), το είδος του άυλου περιουσιακού στοιχείου, η διάρκεια και η έκταση της νομικής προστασίας, τα προσδοκώμενα οφέλη από τη χρήση αυτών,

- για τις υπηρεσίες, η φύση και η έκταση παρεχόμενων υπηρεσιών.

β. οι σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται και τα μέσα (κτίρια, εξοπλισμός, άυλα, κλπ) που χρησιμοποιούνται, τα οποία αποτελούν στοιχεία της λειτουργικής ανάλυσης (functional analysis) που περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης.

γ. οι συμβατικοί όροι, δηλαδή ο καταμερισμός ευθυνών, κινδύνων και οφελών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (προθεσμίες, εγγυητικοί όροι σε συμβόλαια, κλπ).

δ. οι οικονομικές συνθήκες των συγκρινόμενων μερών και των συναλλαγών τους, (γεωγραφική θέση, αγοραστική δύναμη, ανταγωνιστικότητα, μέγεθος αγοράς, κόστος παραγωγής, κόστος εργασίας, κλπ.).

ε. ειδικές στρατηγικές που ασκούνται από την επιχείρηση (π.χ. προσπάθεια διεξόδου σε αγορές, ανάπτυξη νέων και καινοτόμων προϊόντων, αύξηση μεριδίου αγοράς, κλπ.).

Για την άντληση συγκριτικών στοιχείων οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν και οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων αυτής (ονομασία, πάροχος, έκδοση, πλήθος στοιχείων κ.λπ.).

Σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημόριων.

Ο προσδιορισμός των τεταρτημωρίων γίνεται ως εξής:

Q1 = πρώτο τεταρτημόριο = 25ο εκατοστιαίο σημείο

Q2 = διάμεσος = 50ο εκατοστιαίο σημείο

Q3 = τρίτο τεταρτημόριο = 75ο εκατοστιαίο σημείο

Ως συμβατή με την αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arm's Length Principle), θεωρείται οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημωρίου (25ου εκατοστιαίου σημείου έως και του 75ου εκατοστιαίου σημείου), με επαρκή αιτιολόγηση της επιλογής...

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζεται:

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

Επειδή, εν προκειμένω, κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο και συγκεκριμένα από τον ειδικότερο έλεγχο που διενεργήθηκε σχετικά με την ενδοομιλική τιμολόγηση, διαπιστώθηκε ότι για συγκεκριμένες συναλλαγές της προσφεύγουσας ύψους 1.652.209,53 €, που αφορούσαν στη λήψη υπηρεσιών φασόν από την συνδεδεμένη εταιρεία, δεν τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων.

Αναλυτικά σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, από την ανάλυση των δεδομένων του φακέλου τεκμηρίωσης που υπέβαλε η προσφεύγουσα σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές της, τα οποία εξετάστηκαν και από τον έλεγχο, προέκυψαν τα ακόλουθα:

-ως προς την επιλογή του ελεγχόμενου μέρους, ελεγχόμενο μέρος στην συναλλαγή θα έπρεπε να επιλεγεί η αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση διότι: α)σχεδόν το σύνολο των πωλήσεων της είναι στην προσφεύγουσα εταιρεία και επομένως το

αποτέλεσμα της εκφράζει με ακρίβεια και αξιοπιστία το αποτέλεσμα της ενδοομιλικής τιμολόγησης και β) η αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση έχει την πλέον πιο απλή λειτουργική ανάλυση συγκριτικά με την προσφεύγουσα, καθώς έχει ουσιαστικά έναν πελάτη και επομένως εξασφαλισμένες πωλήσεις,

-ως προς την επιλογή των συγκριτικών στοιχείων (συγκρίσιμες επιχειρήσεις), δεν παρουσιάστηκε στον φάκελο τεκμηρίωσης της προσφεύγουσας ο τρόπος της αναζήτησης των εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων (αυτόματα κριτήρια αναζήτησης και χειροκίνητη επισκόπηση των δυνητικά συγκρίσιμων επιχειρήσεων),

-χρησιμοποιήθηκαν συγκριτικά στοιχεία (συγκρίσιμες επιχειρήσεις), οι οποίες διέφεραν ως προς την γεωγραφική περιοχή δραστηριοποίησης τους (Ελλάδα), ώστε αυτές να συγκριθούν με τις αγορές από την γεωγραφική περιοχή της Βουλγαρίας, ενώ θα έπρεπε να γίνει αναζήτηση στη γεωγραφική περιοχή των Βαλκανίων, διότι η γεωγραφική περιοχή είναι ένας παράγοντας που επηρεάζει ουσιαστικά την συγκρισιμότητα των συναλλαγών, προς τούτο απορρίφθηκε από το δείγμα το σύνολο των επιχειρήσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προχώρησε στις ακόλουθες ενέργειες: διενήργησε νέα αναζήτηση στη βάση δεδομένων Tr-Catalyst, όπως αυτή θα μπορούσε να είναι διαθέσιμη από την προσφεύγουσα με σκοπό την ακριβέστερη εξέταση της τήρησης ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων, με ελεγχόμενο μέρος στη συναλλαγή την αλλοδαπή συνδεδεμένη επιχείρηση-....., εφαρμόζοντας την μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMMM) σε οικονομικά αποτελέσματα επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην γεωγραφική περιοχή των Βαλκανίων.

Πιο συγκεκριμένα, από τον έλεγχο διενεργήθηκε νέα αναζήτηση (νέο δείγμα) με όλα τα βήματα αναζήτησης χρησιμοποιώντας την βάση δεδομένων Tr-Catalyst -Bureau Van Dijk όπως αυτή θα μπορούσε να είναι διαθέσιμη από την προσφεύγουσα. Οριοθετήθηκαν κριτήρια αναζήτησης συγκρίσιμων επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην παραγωγή ενδυμάτων, όπως το ελεγχόμενο μέρος της συναλλαγής-.....

Στη συνέχεια διενεργήθηκε χειροκίνητη επισκόπηση των 128 δυνητικά συγκρίσιμων επιχειρήσεων του αυτόματου δείγματος και απορρίφθηκαν 73 επιχειρήσεις. Μετά την απόρριψη των παραπάνω επιχειρήσεων, απέμειναν στο τελικό δείγμα 55 συγκρίσιμες επιχειρήσεις. Στη συνέχεια αντλήθηκαν τα οικονομικά στοιχεία της τριετίας 2010-2012 για τις 55 συγκρίσιμες επιχειρήσεις που απέμειναν στο τελικό συγκρίσιμο δείγμα και υπολογίστηκαν δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος (Net Cost Plus-NCP) με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας. Όπως προέκυψε από τον έλεγχο, το αποδεκτό εύρος τιμών για το δείκτη NCP είναι από 2,78% έως και 11,79.%

Τελικά η διαφορά υπερτιμολόγησης προσδιορίστηκε λαμβάνοντας υπόψη τα εξής: α) βάση του γεγονότος, ότι σχεδόν το σύνολο των πωλήσεων της συνδεδεμένης επιχείρησης είναι στην προσφεύγουσα, επομένως έχει ουσιαστικά έναν πελάτη, άρα προκύπτει ότι έχει εξασφαλισμένες πωλήσεις. Λόγω αυτών των συνθηκών, στη συνήθη επιχειρηματική πρακτική μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, θα ήταν αποδεκτό ένα σχετικά μικρό ποσοστό κέρδους, β) ο λόγος ύπαρξης της συνδεδεμένης επιχείρησης στη Βουλγαρία είναι η μείωση του συνολικού κόστους της ελληνικής επιχείρησης, κυρίως μέσω του χαμηλότερου εργατικού κόστους της συνδεδεμένης επιχείρησης. Οπότε η συνδεδεμένη

επιχείρηση έχει ως σκοπό να λειτουργεί με την επίτευξη ενός ελάχιστου κέρδους. Άρα με βάση τα παραπάνω ο δείκτης θα έπρεπε να βρίσκεται μεταξύ των τιμών του πρώτου τεταρτημορίου και της διαμέσου (2,78%-5,98%).

Συνεπώς στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης ο έλεγχος έκρινε ότι η διαφορά υπερτιμολόγησης πρέπει να προσδιοριστεί σε σχέση με την τιμή της διαμέσου του δείκτη NCP (5,98%).

Επειδή η απόρριψη του φακέλου τεκμηρίωσης και ο υπολογισμός του φόρου εισοδήματος, έγινε με τρόπο τεκμηριωμένο και αιτιολογημένο. Αυτό διότι, διατυπώθηκαν με επαρκή και αιτιολογημένο τρόπο, οι λόγοι της απόρριψης του φακέλου τεκμηρίωσης της προσφεύγουσας (εσφαλμένη επιλογή ελεγχόμενου μέρους, εσφαλμένη εφαρμογή της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης εξαιτίας διαφορών στις οικονομικές συνθήκες-γεωγραφική περιοχή) και αποτυπώθηκαν με επαρκή και αιτιολογημένο τρόπο ο προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος, στην οικεία έκθεση ελέγχου. Ο έλεγχος των ενδοομιλικών τιμολογήσεων της προσφεύγουσας, βασίστηκε τόσο στις οδηγίες της Φορολογικής Αρχής (ΠΟΛ 1179/2013) όσο και στη διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ- τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2010).

Επειδή σύμφωνα με την από 17/09/2020 έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγής του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.: «ο έλεγχος εφάρμοσε την μεθοδολογία των εννέα (9) βημάτων του ΟΟΣΑ (σχετική η παρ. 3.4 των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ, τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2010), που αναφέρει πως: “3.4 Παρακάτω ακολουθεί μια τυπική διαδικασία που μπορεί να ακολουθείται όταν διενεργείται μια συγκριτική ανάλυση. Αυτή η διαδικασία θεωρείται ως μια αποδεκτή καλή πρακτική, αλλά δεν είναι υποχρεωτική, καθώς οποιαδήποτε άλλη διαδικασία αναζήτησης που οδηγεί στην αναγνώριση αξιόπιστων-συγκριτικών - στοιχείων μπορεί να είναι αποδεκτή, αφού η αξιοπιστία του αποτελέσματος είναι πιο σημαντική από την διαδικασία αναζήτησης που υιοθετείται (δηλαδή η υιοθέτηση της διαδικασίας δεν εγγυάται ότι το αποτέλεσμα θα τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων, και η μη υιοθέτηση της διαδικασίας δεν σημαίνει πως το αποτέλεσμα δεν θα τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων).

Βήμα 1: Καθορισμός της χρονικής περιόδου (έτη για τα οποία θα εφαρμοστεί η συγκριτική ανάλυση).

Βήμα 2: Ευρεία ανάλυση των οικονομικών συνθηκών στις οποίες δραστηριοποιείται και αντιμετωπίζει ο φορολογούμενος.

Βήμα 3: Κατανόηση των ελεγχόμενων συναλλαγών που εξετάζονται, βασιζόμενη ειδικά σε μια λειτουργική ανάλυση, με σκοπό να γίνει η επιλογή του ελεγχόμενου μέρους (όπου χρειάζεται), της καταλληλότερης μεθόδου τεκμηρίωσης για την εφαρμογή της στα δεδομένα της υπόθεσης του χρηματοοικονομικού δείκτη που θα εξεταστεί (στην περίπτωση μιας μεθόδου κέρδους συναλλαγής) και η αναγνώριση των σημαντικών παραγόντων συγκρισιμότητας που θα πρέπει να ληφθούν υπόψη.

Βήμα 4: Επισκόπηση των διαθέσιμων εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων, αν αυτά υπάρχουν.

Βήμα 5: Καθορισμός των διαθέσιμων πηγών πληροφόρησης για την αναζήτηση εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων όπου αυτά χρειάζονται, λαμβάνοντας υπόψη τη σχετική αξιοπιστία τους.

Βήμα 6: Επιλογή της καταλληλότερης μεθόδου τεκμηρίωσης και, ανάλογα με την επιλεγμένη μέθοδο, επιλογή του σχετικού χρηματοοικονομικού δείκτη (πχ. επιλογή του σχετικού δείκτη καθαρού κέρδους στην περίπτωση μιας μεθόδου καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής).

Βήμα 7: Αναζήτηση των δυνητικά συγκρίσιμων στοιχείων: καθορισμός των κρίσιμων χαρακτηριστικών που θα πρέπει να συναντώνται σε οποιαδήποτε μη ελεγχόμενη συναλλαγή για να μπορεί να θεωρηθεί ως δυνητικά συγκρίσιμη, με βάση τους σχετικούς παράγοντες που διατυπώθηκαν στο Βήμα 3 και σε συμφωνία με τους παράγοντες συγκρισιμότητας που εκτέθηκαν στις παραγράφους 1.38 έως 1.63.

Βήμα 8: Καθορισμός και διενέργεια προσαρμογών στα συγκριτικά στοιχεία, όπου χρειάζεται.

Βήμα 9: Ερμηνεία και χρήση των δεδομένων που συλλέχθηκαν, καθορισμός της αποζημίωσης που τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων”.

Συνοπτικά, τα βήματα της διαδικασίας εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων, που εφαρμόστηκαν από τον έλεγχο, αφορούν στην επιλογή του ελεγχόμενου μέρους, την επιλογή της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και την επιλογή των συγκριτικών στοιχείων.

*Εν προκειμένω, το οποιοδήποτε ελεγχόμενο μέρος επιλέγεται ή απορρίπτεται από τον φορολογούμενο είναι το αντικείμενο του ελέγχου της Φορολογικής Αρχής. Ο έλεγχος εφάρμοσε τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2010), που διατυπώνουν πως ως ελεγχόμενο μέρος στις συναλλαγές, θα πρέπει να επιλέγεται εκείνο το αντισυμβαλλόμενο μέρος, το οποίο επιτελεί πιο απλές λειτουργίες, έχει δηλαδή την λιγότερο σύνθετη λειτουργική ανάλυση, και του οποίου η κερδοφορία μπορεί να υπολογιστεί με μεγαλύτερη ακρίβεια. Ο έλεγχος επέλεξε ως ελεγχόμενο μέρος την αλλοδαπή συνδεδεμένη-
....., καθώς πωλεί προϊόντα στην προσφεύγουσα, χωρίς να αναλαμβάνει κίνδυνο αγοράς και πιστωτικό κίνδυνο, αφού πρόκειται για πωλήσεις σε συνδεδεμένη επιχείρηση (την προσφεύγουσα). Επιπροσθέτως, η αλλοδαπή συνδεδεμένη-..... ενεργεί ως πωλητής στη συναλλαγή και η κερδοφορία της υπολογίζει αξιόπιστα το αποτέλεσμα της ενδοομιλικής τιμολόγησης, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα είναι σχεδόν αποκλειστικός της πελάτης (το ποσοστό των ενδοομιλικών πωλήσεων της-..... προς τα ακαθάριστα έσοδά της είναι 92,86%).*

Εξάλλου, η επιλογή αυτού του ελεγχόμενου μέρους, προτείνεται από τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2010), που στην παρ. 3.18, προβλέπουν πως: “...Η επιλογή του αντισυμβαλλόμενου μέρους που θα εξεταστεί (ελεγχόμενο μέρος) πρέπει να είναι συμβατή με την λειτουργική ανάλυση της συναλλαγής. Σαν γενικός κανόνας, το ελεγχόμενο μέρος στη συναλλαγή είναι αυτό στο οποίο μπορεί να εφαρμοστεί η μέθοδος τεκμηρίωσης με μεγαλύτερη αξιοπιστία και για το οποίο μπορούν να βρεθούν τα πιο αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία, δηλαδή θα είναι συνήθως αυτό που έχει την λιγότερο περίπλοκη λειτουργική ανάλυση”.

Σημειώνεται δε, ότι το ποσοστό των ενδοομιλικών πωλήσεων της συνδεδεμένης είναι μεγάλο (92,86%) σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδά της, με αποτέλεσμα η κερδοφορία της να υπολογίζεται με ακρίβεια και αξιοπιστία το αποτέλεσμα της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Ακόμη, μετά την επιλογή του ελεγχόμενου μέρους, αντικείμενο του ελέγχου είναι η επιλογή της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης. Ο έλεγχος εφάρμοσε τόσο τις οδηγίες της Φορολογικής Αρχής (ΠΟΛ 1179/2013) όσο και των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2010), που αναφέρουν πως εάν οι παραδοσιακές μέθοδοι (μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής-CUP, μέθοδος της τιμής μεταπώλησης-RPM και μέθοδος του κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους-CPM) δεν μπορούν να εφαρμοστούν, περίπτωση που έχει εφαρμογή στην προκειμένη περίπτωση, διότι δεν μπορεί να είναι γνωστός ο μερισμός του κόστους σε κόστος πωληθέντων και λειτουργικά κόστη μεταξύ των ελεγχόμενων συναλλαγών (ενδοομιλικών συναλλαγών) και των μη ελεγχόμενων συναλλαγών (συναλλαγών μεταξύ τρίτων ανεξάρτητων επιχειρήσεων) παραγωγής ενδυμάτων, τότε ο έλεγχος μπορεί να εφαρμόζει τις μη παραδοσιακές μεθόδους ενδοομιλικής τιμολόγησης (μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής-TNMM).

Επιπλέον, αντικείμενο του ελέγχου, μετά την επιλογή της μεθόδου είναι και η εξέταση των συγκριτικών στοιχείων. Ο έλεγχος κατονόμασε τους λόγους για τους οποίους απέρριψε τη διαδικασία της αναζήτησης της προσφεύγουσας (εξαιτίας διαφορών στις οικονομικές συνθήκες-γεωγραφική περιοχή), που εφαρμόστηκε εσφαλμένα από την προσφεύγουσα και οδήγησε σε σφάλματα από τη βάση δεδομένων Tr-Catalyst, κατά την επιλογή των δυνητικά συγκρίσιμων επιχειρήσεων.

Στη συνέχεια, η επιλογή των πλέον αξιόπιστων συγκριτικών στοιχείων, μέσω της διενέργειας νέας συγκριτικής ανάλυσης, έγινε με τρόπο τεκμηριωμένο και αιτιολογημένο, καθότι όλα τα στάδια της διαδικασίας αναζήτησης (αυτόματη αναζήτηση και χειροκίνητη επισκόπηση) περιγράφηκαν λεπτομερώς (διατυπώθηκαν τα κριτήρια αυτοματοποιημένης αναζήτησης στη βάση δεδομένων και οι λόγοι απόρριψης των επιχειρήσεων κατά τη χειροκίνητη επισκόπηση) και οδήγησαν σε τρίτες ανεξάρτητες και συγκρίσιμες επιχειρήσεις με το μέρος εκείνο, που βάσει της λειτουργικής του ανάλυσης και της αποκλειστικότητας στην πώληση, θα έπρεπε να είναι η αλλοδαπή συνδεδεμένη-.....

Συνεπώς η απόρριψη του ελεγχόμενου μέρους, της μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και των συγκριτικών στοιχείων που χρησιμοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα, έγινε με, τρόπο τεκμηριωμένο και αιτιολογημένο, χωρίς τα ευρήματα του ελέγχου να πάσχουν τεκμηρίωσης και μη επαρκούς αιτιολογίας...

... Η γεωγραφική περιοχή είναι ένας 'παράγοντας που επηρεάζει τη συγκρισιμότητα, όπως αυτός ο παράγοντας αναγνωρίζεται στις οδηγίες της Φορολογικής Αρχής (ΠΟΛ 1179/2013).

Συγκεκριμένα, στο κεφάλαιο ΣΤ' της ΠΟΛ 1179/2013, αναφέρεται μεταξύ άλλων πως: «Ως συγκρίσιμες συναλλαγές νοούνται αυτές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους ειδικότερους όρους δεν μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά το

συμφωνούμενο τίμημα ή η επίδραση των διαφορών αυτών μπορεί να εξαλειφθεί μέσω κατάλληλων προσαρμογών. Παράγοντες που καθορίζουν και επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι:

α. τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο των συναλλαγών, όπως:

-για τα ενσώματα αγαθά, τα φυσικά χαρακτηριστικά προϊόντος, η ποιότητα, η αξιοπιστία, η διαθεσιμότητα, ο όγκος πωλήσεων,

για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, η μορφή της συναλλαγής (πώληση ή παραχώρηση χρήσης), το είδος του άυλου περιουσιακού στοιχείου, η διάρκεια και η έκταση της νομικής προστασίας, τα προσδοκώμενα οφέλη από τη χρήση αυτών,

για τις υπηρεσίες, η φύση και η έκταση παρεχόμενων υπηρεσιών.

Β. οι σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται και τα μέσα (κτίρια, εξοπλισμός, άυλα, κλπ) που χρησιμοποιούνται, τα οποία αποτελούν στοιχεία της λειτουργικής ανάλυσης (functional analysis) που περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης.

γ. οι συμβατικοί όροι, δηλαδή ο καταμερισμός ευθυνών, κινδύνων και οφελών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (προθεσμίες, εγγυητικοί όροι σε συμβόλαια, κλπ).

δ. οι οικονομικές συνθήκες των συγκρινόμενων μερών και των συναλλαγών τους, (γεωγραφικά θέση, αγοραστικά δύνναμη, ανταγωνιστικότητα, μέγεθος αγοράς, κόστος παραγωγής, κόστος εργασίας, κλπ.).

ε. ειδικές στρατηγικές που ασκούνται από την επιχείρηση (π.χ. προσπάθεια διείσδυσης σε αγορές, ανάπτυξη νέων και καινοτόμων προϊόντων, αύξηση μεριδίου αγοράς, κλπ.).

Για την άντληση συγκριτικών στοιχείων οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν και οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων αυτής (ονομασία, πάροχος, έκδοση, πλήθος στοιχείων κ.λπ.).».

Επομένως, οι διαφορετικές οικονομικές συνθήκες (γεωγραφική περιοχή), που αντιμετωπίζονται από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις συγκριτικά με ανεξάρτητες επιχειρήσεις, είναι ένας παράγοντας που αναγνωρίζεται ότι επηρεάζει τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών.

Εξάλλου, οι διαφορές στη γεωγραφική περιοχή είναι ένας παράγοντας που επηρεάζει τη συγκρισιμότητα, σύμφωνα και με τη διεθνή πρακτική, τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2010) που στην παρ. 1.55, αναφέρουν πως: «Οικονομικές συνθήκες που σχετίζονται με τον καθορισμό της συγκρισιμότητας των αγορών είναι: η γεωγραφική τοποθεσία, το μέγεθος των αγορών, η ανταγωνιστικότητα των αγορών, η σχετική ανταγωνιστική σχέση των αγοραστών και των πωλητών, η διαθεσιμότητα υποκατάστατων αγαθών και υπηρεσιών, ο όγκος της ζήτησης και της προσφοράς, η αγοραστική δύναμη των καταναλωτών, ο κρατικός παρεμβατισμός, το κόστος παραγωγής, το επίπεδο αγοράς (χονδρική ή λιανική) κλπ.», αλλά και στην παρ. 1.57, αναφέρουν πως: «(Η γεωγραφική αγορά είναι μια ακόμη οικονομική συνθήκη που μπορεί να επηρεάσει τη συγκρισιμότητα. Η αναγνώριση της αγοράς που έχει σχέση με την ενδοομιλική τιμολόγηση είναι μια πραγματική ερώτηση. Για έναν αριθμό επιχειρηματικών κλάδων, μεγάλες τοπικές αγορές που περιλαμβάνουν περισσότερες από μια χώρες μπορεί να αποδειχθεί ότι είναι λογικά ομογενείς, ωστόσο για άλλους, διαφορές ακόμη και εντός των εγχώριων αγορών μπορεί να είναι πολύ σημαντικές».

Το δείγμα συγκρίσιμων επιχειρήσεων, δημιουργήθηκε με τρόπο τεκμηριωμένο, επαληθεύσιμο και σαφή.

Αυτό διότι, η συγκριτική ανάλυση έγινε με βάση δεδομένων, για την οποία αναγράφηκαν τα στοιχεία της (πάροχος, σχετική έκδοση) και υπήρξαν κριτήρια αυτοματοποιημένης αναζήτησης δυνητικά συγκρίσιμων επιχειρήσεων σε αυτήν. Ακόμη, υπήρξε διάγραμμα απόρριψης των δυνητικά συγκρίσιμων επιχειρήσεων, με το οποίο προσδιορίστηκε τεκμηριωμένα, με επαληθεύσιμο και σαφή τρόπο, η απόρριψή τους. Τέλος, περιγράφηκε το τελικό δείγμα συγκρίσιμων επιχειρήσεων και στη συνέχεια υπολογίσθηκαν οι δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους προς το συνολικό κόστος με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας, ώστε να υπολογιστεί ένα επίπεδο εύλογης κερδοφορίας για την δραστηριότητα της παραγωγής ενδυμάτων στην γεωγραφική περιοχή των Βαλκανίων.

Επιπροσθέτως, κατά την διαδικασία της συγκριτικής ανάλυσης που διενέργησε ο έλεγχος, εφαρμόστηκαν αντικειμενικά αυτόματα κριτήρια αναζήτησης δυνητικά συγκρίσιμων επιχειρήσεων παραγωγής ενδυμάτων, τα οποία περιγράφηκαν στο σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων και στην οικεία έκθεση ελέγχου {αυτοματοποιημένο κριτήριο αναζήτησης με βάση τον κωδικό αριθμό δραστηριότητας {ΚΑΔ) και αυτοματοποιημένο κριτήριο αναζήτησης με λέξεις-κλειδιά στην βάση δεδομένων} . Με αυτόν τον τρόπο, διασφαλίστηκε ότι οι επιχειρήσεις στις οποίες κατέληξε ο έλεγχος είναι ανεξάρτητες και συγκρίσιμες με την αλλοδαπή συνδεδεμένη της προσφεύγουσας (.....-.....)....

....Ο έλεγχος τεκμηρίωσε πλήρως την επιλογή της διαμέσου, βάσει της λειτουργικής ανάλυσης της ενδοομιλικής συναλλαγής (παραγωγή περιορισμένου κινδύνου , φασόν).

Αυτό διότι, κατά την οριοθέτηση του εύρους τιμών ή περιθωρίων κέρδους μπορεί να προκύπτουν εύρη εντός των οποίων τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων, ανάλογα των χαρακτηριστικών των συγκριτικών στοιχείων βάσει των λειτουργιών που επιτελούνται και των κινδύνων που αναλαμβάνονται. Υπάρχει θετική σχέση μεταξύ των κινδύνων που αναλαμβάνονται και της κερδοφορίας που επιτυγχάνεται. Μία ανεξάρτητη επιχείρηση δε θα δεχόταν να αναλάβει πρόσθετους κινδύνους εάν δεν λάμβανε και επιπρόσθετη αποζημίωση (κερδοφορία) για τους κινδύνους που αναλήφθηκαν. Τα όρια ίσων αποστάσεων (ενδοτεταρτημοριακό εύρος) δείχνουν το επίπεδο κερδοφορίας που είναι σύμφωνο με την ελεύθερη αγορά, ανάλογα με το επίπεδο των κινδύνων που αναλαμβάνονται.

Με αυτόν τον τρόπο, η αλλοδαπή συνδεδεμένη -..... δεν αναμένεται να έχει μια υψηλή κερδοφορία, καθότι δεν αναλαμβάνει πρόσθετους κινδύνους, διότι λειτουργεί ως μια επιχείρηση με εξασφαλισμένες πωλήσεις, με σχεδόν αποκλειστικό πελάτη, την προσφεύγουσα.

Εξάλλου, η επιλογή της διαμέσου ελαχιστοποιεί τον κίνδυνο λανθασμένης επιλογής του σημείου της αναμόρφωσης, λόγω άγνωστων ή μη ποσοτικοποιήσιμων παραγόντων που μπορεί να υπάρχουν στο εύρος που τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων ...»

Ύστερα από τα παραπάνω, όλοι οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, σχετικά με την αιτιολόγηση της κρίσης του ελέγχου, με την απόρριψη των στοιχείων τεκμηρίωσης της και με την επιλογή των συγκριτικών στοιχείων απορρίπτονται.

Επειδή η προσφεύγουσα με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ/01.04.2021 Υπόμνημά της, επικαλέστηκε και προσκόμισε τα σχετικά στοιχεία με αριθμό 1 έως 5 τα οποία κρίθηκαν ως νέα στοιχεία.

Επειδή, η Υπηρεσία μας έκρινε ότι τα ανωτέρω στοιχεία δεν ήταν στη διάθεσή του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. κατά την διενέργεια του ελέγχου και επομένως δεν ήταν δυνατό να ληφθούν υπόψη πριν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξεως.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η Υπηρεσία μας ανέπεμψε την υπόθεση στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. με το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2021 ΕΜΠ/13-04-2021 διαβιβαστικό έγγραφο (αρ. πράξης/2021 της Δ.Ε.Δ.), προκειμένου να γίνει συμπληρωματικός έλεγχος βάσει νέων στοιχείων και να μας αποστείλει σχετικό πόρισμα εντός προθεσμίας 10 ημερών. Το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. απέστειλε το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/18-05-2021 πόρισμα επί της ως άνω πράξης αναπομπής.

Επειδή το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2021 ΕΜΠ/18-05-2021 πόρισμα του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της με αριθ./2021 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας, αναφέρει: «Στο συμπληρωματικό υπόμνημα επισυνάπτονται τα σχετικά 1 έως 5 με τα οποία προσκομίστηκαν τα παρακάτω τιμολόγια παροχής φασόν που αφορούν την ελεγχόμενη περίοδο 2013-2014:

ΣΧΕΤ./ΣΕΛ.	ΑΡΙΘΜΟΣ & ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΗΝ ΛΕΓΧΟΜΕΝΗ	ΑΞΙΑ ΦΑΣΟΝ ΣΕ ΕΥΡΩ
1/1-2	/2014	.....	ΤΡΙΤΗ-ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ	5.293,80
1/3-5	/2014	.....	ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΗ	18.904,13
2/1-2	/2014	.....	ΤΡΙΤΗ-ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ	10.940,40
2/3-5	/2014	.....	ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΗ	19.467,75
3/1-2	/2014	.....	ΤΡΙΤΗ-ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ	3.748,50
3/3-5	/2014	.....	ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΗ	19.467,75
4/1-3	/2013	.....	ΤΡΙΤΗ-ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ	23.992,00
4/4-6	/2014	.....	ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΗ	12.813,65
5/1-3	/2013	.....	ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΗ	19.484,90
5/4-5	/2013	.....	ΤΡΙΤΗ-ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ	3.408,90

Τα παραπάνω τιμολόγια, αποτελούν εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία, έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της εταιρίας στον λογαριασμό 61.03.31.000 "Λήψη Υπηρ. - Αξία ραφής - φασόν ενδοκ.", **λήφθηκαν υπόψη κατά την διενέργεια του ελέγχου και ως εκ τούτου δεν αποτελούν νέα στοιχεία**, όπως θα αναφέρουμε αναλυτικά παρακάτω.

Το σύνολο των συναλλαγών για τις οποίες η ελεγχόμενη επιχείρηση έλαβε τιμολόγια παροχής φασόν από την Βουλγαρία, και προσκόμισε κάποια εξ' αυτών ως νέα στοιχεία, έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της εταιρίας στον λογαριασμό 61.03.31.000 "Λήψη Υπηρ. - Αξία ραφής - φασόν ενδοκ.", ανέρχονται συνολικά σε 2.423.269,41 € και αναλύονται παρακάτω ανά προμηθευτή:

Ελεγχόμενη Φορολογική περίοδος 01/01/2013 - 31/12/2014

ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗΣ	ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΗΝ ΛΕΓΧΟΜΕΝΗ	ΑΞΙΑ ΦΑΣΩΝ ΣΕ ΕΥΡΩ
.....	ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΗ	1.652.209,53
.....	ΤΡΙΤΗ-ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ	257.059,07
.....	ΤΡΙΤΗ-ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ	231.196,80
.....	ΤΡΙΤΗ-ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ	139.521,15
.....	ΤΡΙΤΗ-ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ	143.282,86
Σύνολο συναλλαγών-Λογ/μός 61.03.31.000 "Λήψη υπηρ.-Αξία ραφής-φασόν ενδοκ."		2.423.269,41

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει σαφώς ότι καμία από τις ανεξάρτητες επιχειρήσεις από τις, οποίες έχει λάβει τιμολόγια η ελεγχόμενη επιχείρηση, δεν είναι συγκρίσιμη με την συνδεδεμένη επιχείρηση εξαιτίας του μεγέθους των συναλλαγών.

Ο όγκος των πωλήσεων (έκταση της λήψης υπηρεσιών φασόν) είναι ένας σημαντικός παράγοντας που επηρεάζει τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών σε συνθήκες που τηρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων, καθώς μια ανεξάρτητη επιχείρηση θα χρέωνε μια μικρότερη τιμή πώλησης για την πώληση μιας σημαντικά μεγαλύτερης ποσότητας πώλησης και αντίστοιχα μια μεγαλύτερη τιμή πώλησης για την πώληση μιας σημαντικά μικρότερης ποσότητας. Επομένως η σύγκριση λήψης υπηρεσιών από συνδεδεμένη επιχείρηση με αυτή που λαμβάνεται από ανεξάρτητες επιχειρήσεις με διαφορές μεταξύ τους, έχει σε συνθήκες που τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων, επίδραση στις τιμές που χρεώνονται, με αποτέλεσμα οι διαφορές στην τιμή λήψης των υπηρεσιών να οφείλονται στις διαφορές στην έκταση της λήψης των υπηρεσιών και όχι στη διαφορά της τιμολόγησης που εξετάζεται για την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Εξάλλου, η σημαντικότητα αυτού του παράγοντα αναγνωρίζεται τόσο από τις οδηγίες της διοίκησης (ΠΟΑ 1179/2013), όσο και από τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2010).

Πιο συγκεκριμένα, με την ΠΟΑ 1179/2013, Κεφάλαιο ΣΤ, ορίζεται πως: «...Ως συγκρίσιμες συναλλαγές νοούνται αυτές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους ειδικότερους όρους δεν μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα ή η επίδραση των διαφορών αυτών μπορεί να εξλειφθεί μέσω κατάλληλων προσαρμογών.

Παράγοντες που καθορίζουν και επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι:

α. τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο των συναλλαγών, όπως:

-για τα ενσώματα αγαθά, τα φυσικά χαρακτηριστικά προϊόντος, η ποιότητα, η αξιοπιστία, η διαθεσιμότητα, ο όγκος πωλήσεων,

-για τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, η μορφή της συναλλαγής (πώληση ή παραχώρηση χρήσης), το είδος του άυλου περιουσιακού στοιχείου, η διάρκεια και η έκταση της νομικής προστασίας, τα προσδοκώμενα οφέλη από τη χρήση αυτών,

-για τις υπηρεσίες, η φύση και η έκταση παρεχόμενων υπηρεσιών.

Ακόμη, η σημαντικότητα αυτού του παράγοντα αναλύεται και στις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2010), που στην παρ. 1.39, ορίζουν πως: «Οι διαφορές στα ειδικά χαρακτηριστικά των αγαθών ή των υπηρεσιών συχνά αντιπροσωπεύουν, τουλάχιστον εν μέρει, τις διαφορές στην αξία τους στην ελεύθερη αγορά. Ως εκ τούτου, οι συγκρίσεις των χαρακτηριστικών αυτών μπορεί να είναι χρήσιμες για τον καθορισμό της συγκρισιμότητας μεταξύ των ελεγχόμενων και των μη ελεγχόμενων συναλλαγών. Χαρακτηριστικά που μπορεί να είναι σημαντικό να εξεταστούν περιλαμβάνουν τα ακόλουθα: στην περίπτωση της μεταβίβασης των ενσώματων αγαθών, τα φυσικά χαρακτηριστικά του αγαθού, η ποιότητα του και η αξιοπιστία, καθώς και η διαθεσιμότητα του και ο όγκος των πωλήσεων, στην περίπτωση της παροχής υπηρεσιών, η Φύση και η έκταση των παρεχόμενων υπηρεσιών...».

Με βάση τα ανωτέρω ο έλεγχος εξ' αρχής, όπως άλλωστε και η ίδια η ελεγχόμενη επιχείρηση στον φάκελο τεκμηρίωσης, δεν επέλεξε τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία της επιχείρησης για έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών και προχώρησε σε έλεγχο με βάση εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, κατόπιν αναζήτησης στη βάση δεδομένων Tr-Catalyst (Έκδοση 61-Απρίλιος 2015), όπως αυτή θα μπορούσε να είναι διαθέσιμη από την ελεγχόμενη, με σκοπό την ακριβέστερη εξέταση της τήρησης ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Επομένως, λόγω των προηγούμενων, ο έλεγχος απορρίπτει τα συγκριτικά στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα με το συμπληρωματικό υπόμνημα και εμμένει στην χρήση εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων που προκρίνει ως περισσότερο αξιόπιστα, ώστε να διενεργήσει αξιόπιστες συγκρίσεις.

Τα παραπάνω τιμολόγια τα οποία επισυνάπτονται στην με αρ. πρωτ./2021 Πράξη Αναπομπής της Υπηρεσίας σας, προκύπτει ότι δεν αποτελούν νέα στοιχεία όπως ορίζει το άρθρο 63 § 5 του ν.4174/2013 και διευκρινίζει η ΠΟΛ.1064/12-04-2014 άρθρο 3 § 3, το οποίο αναφέρει τα εξής:Κατά συνέπεια τα προσκομιζόμενα ως νέα στοιχεία Τιμολόγια, **δεν είναι νέα στοιχεία**, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις....

Κατόπιν τούτου, επειδή τα προσκομισθέντα στοιχεία έχουν αξιολογηθεί από τον διενεργηθέντα από την Υπηρεσία μας έλεγχο, δεν συντρέχει λόγος για συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις, **καθώς δεν διαφοροποιούν το αποτέλεσμα ελέγχου.**»

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν γίνονται αποδεκτοί και απορρίπτονται καθόσον η αρμόδια φορολογική αρχή αντέκρουσε αυτούς κατά τρόπο σαφή και εμπειριστατωμένο στο πόρισμα που μας απέστειλε το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί της επί της με αριθ./2021 πράξης αναπομπής της Υπηρεσίας μας, ως αναλυτικά αναφέρουμε παραπάνω.

Επειδή οι διαπιστώσεις ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 08/07/2020 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. κρίνονται βάσιμες, εμπειριστατωμένες και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **10/09/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 201 (Διαχειριστική περίοδος 01.01.2013–31.12.2014) του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση των υπόχρεων - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	51.348,06 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	42.449,45 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	93.797,51 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.