



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 27 / 06 / 2022

Αριθμός Απόφασης **2400**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από **28/01/2022** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία με διακριτικό τίτλο που εδρεύει στην οδός αρ., Τ.Κ. και με **ΑΦΜ:**, κατά της υπ' αριθ./**2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** φορολογικού έτους **29.03.2015 – 02.04.2016**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

5. Την ανωτέρω Οριστική Πράξη του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καθώς και την από **29/12/2021** έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος της ίδιας υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση,

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **28/01/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου **ενδικοφανούς προσφυγής** της εταιρείας με την επωνυμία, με διακριτικό τίτλο, και **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό:

Δυνάμει της υπ' αριθ./**2021** **εντολής ελέγχου** του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος **29.03.2015 – 02.04.2016** προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή μεταφορά των ζημιών προηγούμενων χρήσεων καθώς και έλεγχος ενδοομιλικών συναλλαγών και μετά το πέρας του ελέγχου συντάχθηκε η από 29/12/2021 έκθεση ελέγχου από την ίδια υπηρεσία, βάσει του πορίσματος της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκαν οι κατωτέρω λογιστικές διαφορές:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ			
Φορολογική περίοδος 29.03.2015 – 02.04.2016			
A/A	Λογαριασμός	Περιγραφή Λογαριασμού	Ποσά
1	60	Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού	0,00
2	61	Αμοιβές και Έξοδα τρίτων	300.000,00
3	62	Παροχές Τρίτων	0,00
4	63	Φόροι – Τέλη	0,00
5	64	Διάφορα Έξοδα	0,00
6	65	Τόκοι και Συναφή Έξοδα	0,00
7	66	Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων	0,00
8	68	Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως	0,00
9	81	Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα	0,00
10	82	Έξοδα Προηγούμενων Χρήσεων	0,00
11	ΛΟΙΠΕΣ	Μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων	4.433.851,29
12	ΛΟΙΠΕΣ	Λοιπές περιπτώσεις δαπανών	0,00
Σύνολα			4.733.851,29

Περαιτέρω, όπως προκύπτει από το πόρισμα ελέγχου, τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας προσδιορίστηκαν για τη φορολογική περίοδο **29.03.2015 – 02.04.2016**, ως εξής:

	Ζημία χρήσης βάσει Δ.Λ.Π.	3.059.044,55
Πλέον:	Προσωρινές Διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. - Φ.Β.	95.730,92
	Φορολογική ζημία χρήσης	3.154.775,47
Πλέον:	Λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν με τις Δηλώσεις Φ.Ε (πριν από την έναρξη του ελέγχου)	544.604,23
	Πιστωτικά υπόλοιπα αποθεματικών (παρ. 12 & 13 Κ.Φ.Ε.) που δηλώθηκαν με τις Δηλώσεις Φ.Ε. (πριν από την έναρξη του ελέγχου)	0,00
	Λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν με Τροποποιητική Δήλωση Φ.Ε. βάσει Ν. 4512/2018	0,00
	Λογιστικές Διαφορές Ελέγχου	4.733.851,29
	Σύνολο Κερδών φορολογικού έτους βάσει ελέγχου	2.123.680,05
Μείον:	Ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγούμενες χρήσεις, λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων βάσει ελέγχου	1.101.939,83
	Σύνολο Ζημιών βάσει ελέγχου	1.021.740,22
Μείον:	Ζημιά παρελθουσών χρήσεων βάσει ελέγχου	27.352.208,55
	Διαφορά	40.757.642,62

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας ότι η φορολογική ελεγκτική αρχή, κατά λανθασμένη εκτίμηση της πραγματικής κατάστασης και των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη της, κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των σχετικών διατάξεων και, πάντως, αναπόδεικτα και με πλημμελή, ανεπαρκή και αντιφατική αιτιολογία, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας τις ακόλουθες δαπάνες:

- 1) Αναφορικά με την κατ' έλεγχο λογιστική διαφορά του λογαριασμού **61.98.05.0001 «Αμοιβές Διοικητικής Υποστήριξης**», ύψους **300.000,00€**, που αφορά σε δαπάνες για υπηρεσίες διοικητικής υποστήριξης που έλαβε η εταιρεία από την συνδεδεμένη εταιρεία,
- 2) Αναφορικά με την φερόμενη μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων σε ενδοομιλικές συναλλαγές της εταιρείας και συγκεκριμένα στις αγορές και πωλήσεις εμπορευμάτων από/προς συνδεδεμένα μέρη (Συναλλαγές 1Α & 1Β - Ι1 - 1η κατηγορία συναλλαγών «Αγορές και πωλήσεις εμπορευμάτων»), προσδιόρισε λογιστική διαφορά ύψους **4.433.851,29€**, αναμορφώνοντας ισόποσα το καθαρό φορολογικό αποτέλεσμα της εταιρείας.
- 3) Αναφορικά με τη μεταφερόμενη στο εξεταζόμενο φορολογικό έτος 29.03.2015 - 02.04.2016 συνολική φορολογική ζημία παρελθουσών χρήσεων η προσβαλλόμενη, οριστική πράξη, ερείδεται στην υπ' αριθ. 4395/2021 απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία, κατά μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./01.02.2021 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, τροποποιήθηκε η υπ' αριθ./2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για το προηγούμενο φορολογικό έτος 30.03.2014 - 28.03.2015 και η προς μεταφορά σε επόμενα έτη συνολική φορολογική ζημία της εταιρείας, προσδιορίστηκε στο ποσό των 29.504.763,71€, αντί της δηλωθείσας από την εταιρεία ύψους 39.198.086,71€, ενόψει όμως του ότι η ως άνω απόφαση της ΔΕΔ προσβλήθηκε ήδη από την εταιρεία με την υπ' αριθ./2021Δ δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου ακυρουμένης της απόφασης αυτής η (προς μεταφορά σε επόμενα έτη) συνολική φορολογική ζημία της εταιρείας για το προηγούμενο φορολογικό έτος και επομένως η προσβαλλόμενη πρέπει να ακυρωθεί καθ' ό μέρος για τον υπολογισμό του καθαρού φορολογικού αποτελέσματος της εταιρείας για το εξεταζόμενο φορολογικό έτος, η ελεγκτική αρχή έλαβε υπόψη ως συνολική φορολογική ζημία παρελθουσών χρήσεων το ποσό των 27.352.208,55€ αντί του ορθού ποσού των 39.198.086,71€.
- 4) Επικουρικώς, σε κάθε περίπτωση η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε εσφαλμένα τη μεταφερόμενη στο εν λόγω εξεταζόμενο φορολογικό έτος συνολική φορολογική ζημία παρελθουσών χρήσεων στο ποσό των 27.352.208,55€.

Περαιτέρω, η προσφεύγουσα υπέβαλε στην υπηρεσία μας το υπ' αριθ. **ΔΕΔ ΕΙ2022 ΕΜΠ/25-05-2022 Υπόμνημα** με το οποίο προσκομίζει και επικαλείται **νέα στοιχεία**.

1) Επί των προσκομισθέντων νέων στοιχείων, Αναπομπή υπόθεσης, Παράταση έκδοσης Απόφασης

Επειδή η προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. **ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/25-05-2022 Υπόμνημα** που υπέβαλε στην υπηρεσία μας, προσκομίζει και επικαλείται **νέα συμπληρωματικά στοιχεία**, τα οποία ως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν είχαν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου, ως αναλυτικά περιγράφονται και προσκομίζονται (Σχετ. 7α, 7β και 8) και ειδικότερα:

- (1) Την από 24.05.2022 υπεύθυνη δήλωση (κατ' άρθρο 8 του Ν. 1599/1986), φέρουσα νόμιμη ψηφιακή πιστοποίηση της γνησιότητας αυτής, της, δικηγόρου, η οποία παρείχε στην εταιρεία κατά το εξεταζόμενο φορολογικό έτος νομικές υπηρεσίες υπό την ιδιότητά της ως νομικής συμβούλου για λογαριασμό της εταιρείας, μετά των συνημμένων σε αυτήν τεσσάρων αναλυτικών πινάκων παρασχεθεισών νομικών υπηρεσιών και ωριαίων χρεώσεων, τους οποίους συνέταξε η ίδια σε τριμηνιαία βάση για τη δωδεκάμηνη περίοδο από τον Απρίλιο του έτους 2015 έως και τον Μάρτιο (προσκομιζόμενο **Σχετικό 7α**),

- (2) Την από 24.05.2022 υπεύθυνη δήλωση (κατ' άρθρο 8 του Ν.1599/1986), φέρουσα νόμιμη ψηφιακή πιστοποίηση της γνησιότητας αυτής, του , ο οποίος παρείχε στην εταιρεία κατά το εξεταζόμενο φορολογικό έτος υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα υπό την ιδιότητά του ως Διευθυντή Ανάπτυξης Ακινήτων της εταιρείας , απασχολουμένου στην τελευταία εταιρεία με βάση σύμβαση εργασίας αορίστου χρόνου αποκλειστικής και πλήρους απασχόλησης, μετά των συνημμένων σε αυτήν τεσσάρων αναλυτικών πινάκων παρασχεθεισών υπηρεσιών ακινήτων και ωριαίων χρεώσεων, τους οποίους συνέταξε ο ίδιος σε τριμηνιαία βάση για τη δωδεκάμηνη περίοδο από τον Απρίλιο του έτους 2015 έως και τον Μάρτιο του έτους 2016 (προσκομιζόμενο **Σχετικό 7β**),
- (3) από 23.05.2022 τεχνική γνωμοδότηση με θέμα «Τεχνική γνωμοδότηση αναφορικά με το βαθμό συμμόρφωσης της εταιρείας με την αρχή των ίσων αποστάσεων σε σχέση με τις ενδοομιλικές συναλλαγές της κατηγορίας «Αγορές και Πωλήσεις εμπορευμάτων από/προς συνδεδεμένα μέρη», συνταχθείσα και υπογραφείσα από τον κ., Tax Partner και Προϊστάμενο του τμήματος Transfer Pricing της εταιρείας παροχής συμβουλευτικών επιχειρηματικών και λογιστικών υπηρεσιών (προσκομιζόμενο **Σχετικό 8**).

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου που συνέταξε η ελέγχουσα φορολογική αρχή, καθώς και από την έκθεση απολογημένων απόψεών της, τα ανωτέρω στοιχεία δεν τα είχε στη διάθεσή της κατά τη διενέργεια του ελέγχου και δεν ήταν δυνατό να τα λάβει υπόψη της κατά τη σύνταξη αυτών και ως εκ τούτου **αποτελούν νέα στοιχεία**, με την υπ' αριθ. /2022 **Πράξη** της υπηρεσίας μας, αποφασίστηκε η **αναπομπή** της υπόθεσης στην ελέγχουσα φορολογική αρχή (**Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.**), προκειμένου αυτή να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις ή έρευνες και να μας αποστείλει το σχετικό πόρισμά της εντός προθεσμίας 10 ημερών. Η εν λόγω πράξη εστάλη στην ως άνω υπηρεσία με το με αριθ. πρωτ. **ΔΕΔΕΞ2022 ΕΜΠ/06-06-2022 έγγραφό μας.**

Σε εκτέλεση αυτής, η ελέγχουσα φορολογική αρχή (**Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.**), διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με τα υπομνήματα, και μας διαβίβασε το υπ' αριθ. /2022 **έγγραφό** το από 15/02/2022 πόρισμά της με τις συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε το οποίο έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου **ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/27-06-2022** από την υπηρεσία μας και από το οποίο προκύπτουν τα αναφερόμενα στη συνέχεια της παρούσας.

Περαιτέρω, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του **άρθρου 63§5** του **ν.4174/2013** (Α' 170) όπου ορίζεται ότι «Με απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, που εκδίδεται πριν από την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών και κοινοποιείται στον υπόχρεο, η εν λόγω προθεσμία δύναται να παρατείνεται άπαξ για τριάντα (30) ημέρες, σε περίπτωση που προσκομισθούν από τον υπόχρεο νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών κατά τις τελευταίες τριάντα (30) ημέρες πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής», δεδομένου ότι η προσφεύγουσα με τα ανωτέρω υπόμνημα της που υπέβαλε στην υπηρεσία μας, προσκόμισε με επίκληση **νέα στοιχεία**, το οποία όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν είχαν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου, με την υπ' αριθ. /2022 **Απόφαση** του προϊσταμένου της υπηρεσίας **παρατάθηκε** η ανωτέρω προθεσμία, **για τριάντα (30) ημέρες** και σύμφωνα με τα ανωτέρω **η προθεσμία για έκδοση απόφασης ολοκληρώνεται στις 27/06/2022**. Η απόφαση αυτή κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. ΔΕΔΕΞ2022ΕΜΠ/06-06-2022 **έγγραφό** μας.

2) Επί του πορίσματος της ελεγκτικής αρχής μετά την αναπομπή της υπόθεσης:

Επειδή σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /2022 **Πράξης Αναπομπής** της υπηρεσίας μας, η ελέγχουσα φορολογική αρχή (**Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.**), διενήργησε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις με

βάση τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με τα υπομνήματα, και μας διαβίβασε το υπ' αριθ./2022 πόρισμά της με τις συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε, στο οποίο αναφέρονται τα ακόλουθα:

«4. Εξέταση των νέων στοιχείων

Παραθέτουμε τα πραγματικά περιστατικά καθώς επίσης και τις συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες) που διενεργήθηκαν από την Υπηρεσία μας.

4.1. Επί του λογαριασμού 61 “Αμοιβές και Έξοδα Τρίτων” με το ύψος της διαπιστωθείσας λογιστικής διαφοράς συνέπεια ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. να ανέρχεται στο ποσό των 300.000,00 ευρώ, αναφέρουμε τα κάτωθι:

4.1.1. Όπως προκύπτει από το περιεχόμενο των προσκομισθέντων στοιχείων, η προσφεύγουσα επιχείρηση προκειμένου να αιτιολογήσει την λογιστική διαφορά του λογ/μου Γενικής Λογιστικής: 61.98.05.0001 “Αμοιβές Διοικητικής Υποστήριξης” χορήγησε δύο Υπεύθυνες Δηλώσεις (σχετ. 7α & 7β) συγκεκριμένων φυσικών προσώπων ενώ δεν προσκόμισε κανένα πρόσθετο στοιχείο (ενδεικτικά και όχι περιοριστικά: φορολογικά στοιχεία δαπανών, συμβάσεις μεταξύ επιχειρήσεων, λοιπά διοικητικά έγγραφα προς τεκμηρίωση συναντήσεων, οργανογράμματος, κοστολόγησης υπηρεσιών ανά είδος, κ.λπ.), προκειμένου η Υπηρεσία μας να είναι σε θέση να διενεργήσει συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες) για να επιβεβαιώσει το περιεχόμενο των εν λόγω Υπευθύνων Δηλώσεων.

4.1.2. Κατόπιν των ανωτέρω, επισημαίνουμε ότι δεν διενεργήθηκαν συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις (ή έρευνες) και δεν υπάρχει διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την συγκεκριμένη κατηγορία λογιστικών διαφορών, ήτοι λογιστική διαφορά ελέγχου 300.000,00 ευρώ (βλ. σχετικά το περιεχόμενο των Αιτιολογημένων Απόψεων της Υπηρεσίας μας στην με αρ. πρωτ. εισερχόμ. εγγράφου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.:/28.01.2022 ενδικοφανή προσφυγή της προσφεύγουσας).

4.2. Επί του ελέγχου περί της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων για τις ενδοομιλικές συναλλαγές της προσφεύγουσας με το ύψος της διαπιστωθείσας λογιστικής διαφοράς συνέπεια ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. να ανέρχεται στο ποσό των 4.433.851,29 ευρώ, αναφέρουμε τα κάτωθι:

4.2.1. Σύντομο ιστορικό

Επειδή, η προσφεύγουσα κατέθεσε νέα στοιχεία, τα οποία δεν μπορούσαν να είναι διαθέσιμα κατά τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας.

Επειδή, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, ανέπεμψε την σχετική υπόθεση για συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, ο έλεγχος αξιολόγησε με συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις τα νέα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα.

Το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις επί του περιεχομένου της από 23.05.2022 τεχνικής γνωμοδότησης επί της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

4.2.2. Παράθεση απόψεων επί των στοιχείων που προσκομίσθηκαν

4.2.2.1. Για την άποψη της ελεγχόμενης πως είναι εσφαλμένος ο καταλογισμός της λογιστικής διαφοράς, λόγω της ύπαρξης ζημιών, κατά την ελεγχόμενη περίοδο, αναφέρουμε τα ακόλουθα:

Επειδή, η ύπαρξη ζημιών στον επιχειρηματικό κλάδο λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο, καθώς δεν απορρίφθηκαν από το δείγμα των συγκριτικών στοιχείων (τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις του κλάδου της ένδυσης) που εμφάνιζαν ζημιές για τον σταθμισμένο μέσο όρο της τριετίας από 2012 έως 2014.

Για τον προηγούμενο λόγο, ο έλεγχος διατυπώνει τη θέση πως, ο καταλογισμός της λογιστικής διαφοράς είναι ορθός, καθώς λήφθηκε υπόψη η αρνητική οικονομική συγκυρία, κατά την επιλογή των συγκριτικών στοιχείων (τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις με ζημιολόγο αποτέλεσμα για τον μέσο όρο της τριετίας από 2012 έως 2014), στο δείγμα που δημιούργησε ο έλεγχος.

4.2.2.2. Για την άποψη της ελεγχόμενης πως είναι εσφαλμένη η απόρριψη των διαθέσιμων εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων, αναφέρουμε τα ακόλουθα:

Επειδή, η μητρική επιχείρηση επιτελεί πιο σύνθετες λειτουργίες από την κάθε θυγατρική της.

Επειδή, τα εσωτερικά συγκριτικά μπορεί μεν να είναι πιο αξιόπιστα, λόγω του εσωτερικού τους χαρακτήρα (ΔΕΔ/2020 & ΔΕΔ έως ΔΕΔ/2021), ωστόσο εν προκειμένω τεκμηριώνουν το αποτέλεσμα της αλλοδαπής συνδεδεμένης και όχι της ελεγχόμενης.

Επειδή, η επιλογή του ελεγχόμενου μέρους είναι ανεξάρτητη της διαθεσιμότητας των συγκριτικών στοιχείων. Επειδή, ως ελεγχόμενο μέρος στις συναλλαγές της προσφεύγουσας, θα πρέπει να επιλεγεί η ίδια η ελεγχόμενη, καθότι μεγάλο μέρος (περί του 95% των αγορών), αφορά ενδοομιλικές αγορές και επομένως η κερδοφορία της υπολογίζει αξιόπιστα και με ακρίβεια το αποτέλεσμα της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Εξάλλου, η επιλογή αυτού του ελεγχόμενου μέρους είναι σύμφωνη με την διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ, τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση - Ιούλιος 2010), που στην παρ. 3.18, αναφέρουν πως: *“Κατά την εφαρμογή της μεθόδου του κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους, της μεθόδου της τιμής μεταπώλησης ή της μεθόδου καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής, όπως αυτές περιγράφηκαν στο Κεφάλαιο 2, είναι απαραίτητο να επιλεγεί το αντισυμβαλλόμενο μέρος (ελεγχόμενο μέρος) στη συναλλαγή, για το οποίο ο δείκτης περιθωρίου κέρδους (μικτό περιθώριο κέρδους επί κόστους, μικτό περιθώριο κέρδους επί πωλήσεων, ή δείκτης καθαρού περιθωρίου κέρδους) θα εξεταστεί για την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων. 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”*.

Επειδή, δεν υπάρχουν εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία αγορών της ελεγχόμενης από τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις.

Επειδή, έχει κριθεί από σχετική νομολογία (Δ.Εφ.Α 9279/2021, Σκέψη 6 & Δ.Εφ.Α 9280/2021, Σκέψη 6) πως σε κάθε περίπτωση, η μέθοδος του Καθαρού κέρδους συναλλαγής (TNMM) δεν είναι κατάλληλη να εφαρμοστεί λαμβάνοντας ως ελεγχόμενο μέρος, άλλο από αυτό που ελέγχεται, διότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να δεχθεί οικονομικά δεδομένα της αλλοδαπής εταιρείας, αφού αυτά δεν μπορούν να ελεγχθούν και υπόκεινται σε διαφορετικό νομοθετικό πλαίσιο.

Για τους παραπάνω λόγους, ο έλεγχος διατυπώνει τη θέση πως η απόρριψη των εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων της ελεγχόμενης είναι ορθή και βάσιμη.

4.2.2.3. Για την άποψη της ελεγχόμενης πως η εφαρμογή της μεθοδολογίας της από κοινού αξιολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι εσφαλμένη, αναφέρουμε τα ακόλουθα:

Επειδή, ο έλεγχος των ενδοομιλικών τιμολογήσεων γίνεται σύμφωνα με το άρθρο 50 του Ν.4172/2013, που ορίζει πως: *“1. Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου. 2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές”*.

Επειδή, κατά τον έλεγχο των ενδοομιλικών τιμολογήσεων οι διατάξεις του άρθρου 50 του Ν.4172/2013, εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση - Ιούλιος 2010).

Επειδή, με την παρ. 3.11 των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση - Ιούλιος 2010), αναφέρεται πως: *“Καθώς κάποιες διενεργηθείσες ξεχωριστές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων μπορεί να χρειάζεται να αξιολογηθούν ενιαία, ώστε να καθοριστεί αν τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων, άλλες συναλλαγές μεταξύ αυτών των επιχειρήσεων που τιμολογήθηκαν ως πακέτο, να πρέπει να αξιολογηθούν ξεχωριστά. Ένας όμιλος μπορεί να συνδυάζει ένα πακέτο συναλλαγών και να καθορίζει μια τιμή για ένα σύνολο συναλλαγών, όπως τα άυλα περιουσιακά στοιχεία για τη χρήση μιας πατέντας, της τεχνογνωσίας, και σημάτων, την παροχή τεχνικών και διοικητικών υπηρεσιών, και τη*

μίσθωση παραγωγικών μονάδων. Αυτός ο τύπος συναλλαγών καλείται συνήθως ένα πακέτο συναλλαγών. Ωστόσο, τέτοια πακέτα συναλλαγών δεν είναι πιθανό να περιλαμβάνουν την πώληση αγαθών, αν και η τιμή που χρεώνεται για την πώληση αγαθών μπορεί να καλύπτει μέρος συνοδευόμενων υπηρεσιών. Σε κάποιες περιπτώσεις, μπορεί να μην είναι δυνατή η αξιολόγηση ολόκληρου του πακέτου ώστε κάποια στοιχεία του θα πρέπει να αξιολογηθούν ξεχωριστά. Σε αυτές τις περιπτώσεις, αφού καθοριστούν ξεχωριστές τιμές ίσων αποστάσεων για κάθε στοιχείο του πακέτου, η φορολογική διοίκηση θα πρέπει παρόλα αυτά να αξιολογεί αν η ενδοομιλική τιμολόγηση για ολόκληρο το πακέτο τηρεί τις ίσες αποστάσεις”.

Επειδή, ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί πως οι συναλλαγές αγορών και οι συναλλαγές πωλήσεων, θα πρέπει να εξεταστούν ξεχωριστά, σε περίπτωση διόρθωσης των τιμών, όπως στην εν θέματι περίπτωση, δεν μπορεί να είναι γνωστό ποιες τιμές θα πρέπει να διορθωθούν (τιμές των αγορών ή τιμές των πωλήσεων).

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο έλεγχος διατυπώνει τη θέση πως, αφού ξεχωρίσει τις συναλλαγές της ελεγχόμενης, θα πρέπει παρόλα αυτά, να εξετάσει εάν για το σύνολο των συναλλαγών τηρείται η όχι η αρχή των ίσων αποστάσεων.

4.2.2.4. Για την άποψη της ελεγχόμενης πως είναι εσφαλμένη η απόρριψη των συγκριτικών μελετών που διενήργησε στον προσκομισμένο φάκελο τεκμηρίωσης, αναφέρουμε τα ακόλουθα:

Επειδή, ο έλεγχος απέρριψε τα δείγματα της συγκριτικής ανάλυσης στην οποία προέβη η ελεγχόμενη, διότι αφενός μεν απορρίφθηκαν αυτόματα από τη βάση δεδομένων Tr - Catalyst, επιχειρήσεις με μετόχους φυσικά πρόσωπα, ωστόσο, αυτές θα έπρεπε να είχαν περιληφθεί στο αυτόματα αναζητημένο δυνητικά συγκρίσιμο δείγμα, καθώς δεν είναι συνδεδεμένες και αυτό είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση της αξιοπιστίας της ανάλυσης. Αφετέρου δε, επειδή χρησιμοποιήθηκαν συγκριτικά στοιχεία (συγκρίσιμες επιχειρήσεις), οι οποίες διέφεραν ως προς την γεωγραφική περιοχή δραστηριοποίησής τους (χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης των 28), αλλά οι ενδοομιλικές πωλήσεις της ελεγχόμενης, λαμβάνουν χώρα στη γεωγραφική περιοχή των Βαλκανίων και η γεωγραφική περιοχή είναι ένας παράγοντας που επηρεάζει ουσιαστικά την συγκρισιμότητα των συναλλαγών.

Επειδή, έχει κριθεί από σχετική νομολογία (σχετική η απόφαση Δ.Εφ.Α 3076/2019, Σκέψη 12), ότι συγκριτικές αναλύσεις που δεν περιλαμβάνουν στα αυτόματα κριτήρια από τη βάση δεδομένων τις επιχειρήσεις που έχουν μετόχους φυσικά πρόσωπα, είναι ελλιπείς.

Επειδή, η γεωγραφική περιοχή είναι ένας παράγοντας που επηρεάζει τη συγκρισιμότητα των ενδοομιλικών συναλλαγών με τις συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις.

Εξάλλου, το προηγούμενο συμπέρασμα είναι σύμφωνο με την διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ, τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση - Ιούλιος 2010), που στην παρ. 1.55, αναφέρουν πως:

“Οι τιμές των συναλλαγών που τηρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων μπορεί να διαφέρουν μεταξύ των διαφορετικών αγορών, ακόμη και όταν αφορούν στα ίδια αγαθά ή υπηρεσίες. Ως εκ τούτου, για να επιτευχθεί συγκρισιμότητα μεταξύ ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών, θα πρέπει οι αγορές στις οποίες ανεξάρτητες και συνδεδεμένες επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται, είτε να μην έχουν διαφορές οι οποίες να επηρεάζουν ουσιαστικά την τιμή της συναλλαγής, είτε ότι κατάλληλες προσαρμογές μπορούν να λάβουν χώρα. Ως πρώτο βήμα, είναι σημαντικό να αναγνωριστεί η σχετική αγορά λαμβάνοντας υπόψη τη διαθεσιμότητα υποκατάστατων αγαθών ή υπηρεσιών. Οικονομικές συνθήκες που σχετίζονται με τον καθορισμό της συγκρισιμότητας των αγορών είναι η γεωγραφική θέση, το μέγεθος των αγορών, η ανταγωνιστικότητα των αγορών και η σχετική ανταγωνιστική θέση των αγοραστών και των πωλητών, η διαθεσιμότητα υποκατάστατων αγαθών και υπηρεσιών, τα επίπεδα της προσφοράς και της ζήτησης στην αγορά ως σύνολο, αλλά και στις συγκεκριμένες περιοχές, εφόσον χρειάζεται, η αγοραστική δύναμη των καταναλωτών, η φύση και η έκταση των κυβερνητικών παρεμβάσεων στην αγορά, το κόστος παραγωγής, συμπεριλαμβανομένου του κόστους της γης, του εργατικού δυναμικού και του κεφαλαίου, το επίπεδο της αγοράς (πχ. χονδρική ή λιανική), η μέρα και ο χρόνος των συναλλαγών κλπ. Τα περιστατικά και οι συνθήκες κάθε συγκεκριμένης περίπτωσης θα καθορίσουν αν αυτές οι διαφορές στις οικονομικές συνθήκες έχουν ουσιαστική επίδραση στην τιμή και αν μπορούν να γίνουν κατάλληλες προσαρμογές, ώστε να τις απαλείψουν, βλέπε την παράγραφο 1.38.”, αλλά και σε συνδυασμό με την παρ. 1.57, αναφέρεται πως: “Η γεωγραφική αγορά είναι μια ακόμη οικονομική συνθήκη που μπορεί να επηρεάσει την 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”.

Επειδή, οι επιχειρήσεις (συγκριτικά στοιχεία) στις οποίες κατέληξε η ελεγχόμενη, δραστηριοποιούνται στην Ισπανία, την Γαλλία και την Φινλανδία, ενώ οι επιχειρήσεις στις οποίες κατέληξε ο έλεγχος δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα και το Ηνωμένο Βασίλειο, χώρες στις οποίες διενεργούνται οι ενδοομιλικές συναλλαγές της ελεγχόμενης.

Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο έλεγχος διατυπώνει τη θέση πως ορθώς απέρριψε τα δείγματα της ελεγχόμενης και αναζήτησε τα πλέον αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία (τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις στην Ελλάδα και το Ηνωμένο Βασίλειο), ώστε να εξετάσει την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων.

4.2.2.5. Για την άποψη της ελεγχόμενης πως η επιλογή των κριτηρίων αυτόματης αναζήτησης στη βάση δεδομένων είναι εσφαλμένη, διότι δεν αναζητήθηκαν επιχειρήσεις χονδρικού εμπορίου, αλλά επιχειρήσεις λιανικής πώλησης ενδυμάτων (ΚΑΔ 4771 & 4772), αναφέρουμε τα ακόλουθα:

Επειδή, οι λειτουργικές διαφορές των επιχειρήσεων δεικνύονται στις διακυμάνσεις των λειτουργικών τους εξόδων.

Επειδή, η μέθοδος του Καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), λαμβάνει υπόψη της αυτές τις λειτουργικές διαφορές, διότι για τον υπολογισμό του δείκτη κερδοφορίας αφαιρούνται τα λειτουργικά κόστη και οποιεσδήποτε λειτουργικές διαφορές απαλείφονται.

Επειδή, οι οποιεσδήποτε λειτουργικές διαφορές (επίπεδο της πώλησης, λιανική ή χονδρική) απαλείφονται με την υιοθέτηση της μεθόδου του Καθαρού κέρδους συναλλαγής (TNMM) που λαμβάνει υπόψη της ορισμένες λειτουργικές διαφορές.

Για τους παραπάνω λόγους, ο έλεγχος διατυπώνει τη θέση πως η επιλογή των κριτηρίων αυτόματης αναζήτησης στη βάση δεδομένων είναι ορθή και πως οποιεσδήποτε λειτουργικές διαφορές μπορεί να υπάρχουν, διορθώνονται με τη χρήση δεικτών καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος).

4.2.2.6. Για την άποψη της ελεγχόμενης ότι η επιλογή του δείκτη BERRY για την εξέταση της τήρησης ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων είναι εσφαλμένη, αναφέρουμε τα ακόλουθα:

Επειδή, ο παρονομαστής του δείκτη κερδοφορίας που θα χρησιμοποιηθεί πρέπει να είναι ανεξάρτητος της ενδοομιλικής τιμολόγησης, ώστε να υπάρχει αντικειμενικό σημείο εκκίνησης των υπολογισμών.

Εξάλλου, αυτή η προσέγγιση είναι σύμφωνη με τις Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ (τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση - Ιούλιος 2010), που στην παρ. 2.88, αναφέρουν πως: *“Ο παρονομαστής του δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους θα πρέπει να είναι λογικά ανεξάρτητος από τις ελεγχόμενες συναλλαγές, διαφορετικά δεν θα υπήρχε αντικειμενικό σημείο εκκίνησης. Για παράδειγμα, όταν αναλύεται μια συναλλαγή αγοράς αγαθών από συνδεδεμένη επιχείρηση για μεταπώληση σε ανεξάρτητους πελάτες, κάποιος δεν θα μπορούσε να σταθμίσει το καθαρό κέρδος με το κόστος πωληθέντων, καθώς αυτό το κόστος εξετάζεται ως προς την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων. Παρομοίως, για μια ελεγχόμενη συναλλαγή παροχής υπηρεσιών σε μια συνδεδεμένη επιχείρηση, κάποιος δεν θα μπορούσε να σταθμίσει το καθαρό κέρδος με τις πωλήσεις, καθώς αυτές οι πωλήσεις εξετάζονται ως προς την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων.*

Όταν ο παρονομαστής του δείκτη επηρεάζεται ουσιωδώς από ελεγχόμενες συναλλαγές κόστους, τα οποία δεν είναι το αντικείμενο του ελέγχου ως προς την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων (όπως χρεώσεις κεντρικών γραφείων, χρεώσεις ενοικίασης, χρέωση για την λήψη δικαιωμάτων που πληρώνονται σε συνδεδεμένη επιχείρηση), προσοχή θα πρέπει να επιδεικνύεται, ώστε να διασφαλίζεται ότι αυτά τα ενδοομιλικά κόστη δεν επηρεάζουν ουσιωδώς την ανάλυση και ειδικότερα ότι αυτά τα στοιχεία κόστους τηρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων».

Επειδή, έχει κριθεί από σχετική νομολογία (σχετική η απόφαση Δ.Εφ.Α 3083/2021, Σκέψη 22), ότι ο παρονομαστής του δείκτη κερδοφορίας που θα χρησιμοποιηθεί, πρέπει να είναι ανεξάρτητος από τις ίδιες τις ελεγχόμενες συναλλαγές, ώστε να υπάρχει αντικειμενικό σημείο εκκίνησης του προσδιορισμού της ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Επειδή, τα λειτουργικά κόστη της ελεγχόμενης δεν επηρεάζονται από ενδοομιλικές χρεώσεις, και επομένως υπάρχει αντικειμενικό σημείο εκκίνησης των υπολογισμών.

Για τους παραπάνω λόγους, ο έλεγχος διατυπώνει τη θέση πως η επιλογή, ως δείκτη κερδοφορίας, του δείκτη BERRY, είναι ορθή.

4.2.2.7. Για την άποψη της ελεγχόμενης πως είναι εσφαλμένη η επιλογή, ως σημείου της αναμόρφωσης των κερδών, της τιμής της διαμέσου του νέου δείγματος του ελέγχου, αναφέρουμε τα ακόλουθα:

Επειδή, η μέθοδος του Καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) επηρεάζεται από παράγοντες που δεν έχουν σχέση με την ενδοομιλική τιμολόγηση, όπως τα μερίδια αγοράς των επιχειρήσεων (ύψος ακαθαρίστων εσόδων). Εξάλλου, αυτό το γεγονός είναι σύμφωνο με την διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές ΟΟΣΑ-τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση, Ιούλιος 2010), που στην παρ. 2.71, αναφέρουν πως: *«Οι δείκτες του καθαρού περιθωρίου κέρδους μπορεί να επηρεαστούν άμεσα από τέτοιες δυνάμεις που λειτουργούν στην αγορά, όπως: την απειλή νεοεισερχομένων επιχειρήσεων στην αγορά, την ανταγωνιστική θέση, την αποδοτικότητα της διοίκησης και τις επιχειρηματικές στρατηγικές, την απειλή για την ύπαρξη υποκατάστατων αγαθών, τις διαφορετικές δομές κόστους (όπως αποτυπώνονται πχ. στην χρονολογία των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού), τις διαφορές στο κόστος κεφαλαίου (πχ. την χρηματοδότηση με ίδια κεφάλαια έναντι του δανεισμού από τρίτους) και τον βαθμό της επιχειρηματικής εμπειρίας (πχ. εάν η επιχείρηση βρίσκεται στα πρώτα στάδια λειτουργίας της ή είναι παλαιότερη στον κλάδο)...».*

Επειδή, ο έλεγχος αναγνωρίζει πως υπάρχουν ελλείμματα συγκρισιμότητας ως προς το μερίδιο της αγοράς (ύψος ακαθαρίστων εσόδων), καθώς οι ανταγωνίστριες επιχειρήσεις της ελεγχόμενης είναι συνδεδεμένες.

Επειδή, η ελεγχόμενη έχει το τρίτο μεγαλύτερο μερίδιο αγοράς από τις επιχειρήσεις του δείγματος, όπως αυτό αποτυπώνεται στον παρακάτω πίνακα.

α/α	Επωνυμία	Κωδ. Αριθ. στη βάση δεδομ.	Χώρα	(ΚΑΔ)	Ύψος ακαθαρίστων εσόδων για τον μέσο όρο της τριετίας από 2012 έως 2014
	Ελεγχόμενη				61.092.674,39 €
1			Ην. Βασίλειο	4771	80.063.471,57 €
2			Τουρκία	4771	62.486.811,25 €
3			Τουρκία	4771	42.828.786,36 €
4			Ην. Βασίλειο	4771	39.826.498,11 €
5			Δανία	4771	38.034.551,99 €
6			Ην. Βασίλειο	4772	28.526.112,30 €
7			Πολωνία	4771	17.530.297,63 €
8			Ην. Βασίλειο	4771	17.360.340,36 €
9			Ην. Βασίλειο	4772	15.261.526,19 €
10			Ην. Βασίλειο	4772	13.169.382,00 €
11			Ην. Βασίλειο	4771	12.240.048,39 €
12			Ελλάδα	4772	8.893.534,33 €
13			Ην. Βασίλειο	4771	8.789.355,33 €
14			Ελλάδα	4771	8.638.101,00 €
15			Ελλάδα	4771	7.928.121,00 €
16			Ελλάδα	4772	7.462.288,00 €
17			Λετονία	4772	7.048.700,67 €
18			Λιθουανία	4772	5.718.151,00 €
19			Ελλάδα	4771	5.420.134,33 €
20			Ελλάδα	4771	4.498.838,00 €
21			Ελλάδα	4771	4.182.804,00 €
22			Ελλάδα	4771	4.121.005,67 €
23			Ελλάδα	4772	4.024.889,33 €
24			Ελλάδα	4771	3.638.266,00 €
25			Ελλάδα	4771	3.433.065,33 €
26			Ελλάδα	4772	3.347.978,00 €
27			Ελλάδα	4772	3.307.725,33 €
28			Ελλάδα	4771	3.097.626,00 €
29			Ελλάδα	4771	2.922.211,67 €
30			Ελλάδα	4771	2.396.045,33 €
31			Ελλάδα	4771	2.062.369,00 €
32			Ελλάδα	4771	1.972.448,67 €
33			Λετονία	4771	1.890.345,00 €
34			Τουρκία	4772	1.879.822,65 €
35			Ην. Βασίλειο	4771	1.724.480,06 €
36			Λετονία	4771	1.461.410,67 €
37			Εσθονία	4771	1.349.463,00 €

α/α	Επωνυμία	Κωδ. Αριθ. στη βάση δεδομ.	Χώρα	(ΚΑΔ)	Ύψος ακαθαρίστων εσόδων για τον μέσο όρο της τριετίας από 2012 έως 2014
38			Ελλάδα	4771	1.212.326,00 €

Επειδή, ο όγκος της προσφοράς (ανταγωνιστική θέση), είναι κρίσιμος για την τιμή που χρεώνεται μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων και αυτό το έλλειμμα συγκρισιμότητας, έχει κριθεί στη σχετική νομολογία (σχετική η απόφαση Δ.Εφ.Α 2436/2017, Σκέψη 9) ότι επηρεάζει την συγκρισιμότητα των συναλλαγών.

Επειδή, εν προκειμένω, κατά την επίτευξη της ενδοομιλικής συναλλαγής και προκειμένου η φύση και οι όροι αυτής να μην αποκλίνουν αδικαιολόγητα από τους όρους συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, λαμβάνονται υπόψη παράγοντες συγκρισιμότητας αναφερόμενοι καταρχήν στους συμβατικούς όρους, στις επικρατούσες οικονομικές συνθήκες, στην ειδικότερη στρατηγική κάθε επιχείρησης, αλλά και τα ειδικότερα χαρακτηριστικά των αγαθών και των παρεχόμενων υπηρεσιών, όπως η ποιότητα, η διαθεσιμότητα και ο όγκος προσφοράς τους στην αγορά, που εν πολλοίς καθορίζουν και αντιπροσωπεύουν την αξία τους στην ελεύθερη αγορά και ως εκ τούτου είναι χρήσιμοι συγκριτικοί δείκτες για την συγκρισιμότητα ελεγχόμενων ή μη συναλλαγών.

Επειδή, ο όγκος των πωλήσεων της ελεγχόμενης δεν είναι παρόμοιου μεγέθους με τα αντίστοιχα των επιχειρήσεων του δείγματος του ελέγχου, ο έλεγχος επιλέγει την τιμή που τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων, ως την τιμή της διαμέσου.

Εξάλλου, η επιλογή αυτή προτείνεται από τις **Κατευθυντήριες Γραμμές ΟΟΣΑ** (τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση, Ιούλιος 2010) που με την παρ. **3.57**, αναφέρουν ότι: *“Μπορεί να υπάρχει περίπτωση ότι, αν και κάθε προσπάθεια έχει γίνει για να απορριφθούν σημεία που έχουν μικρότερο βαθμό συγκρισιμότητας, η κατάληξη σε ένα εύρος για το οποίο, δοθέντων της διαδικασίας που χρησιμοποιήθηκε για την επιλογή των συγκρίσιμων στοιχείων και τους περιορισμούς στη διαθέσιμη πληροφόρηση για τα συγκρίσιμα στοιχεία, κάποια ελαττώματα συγκρισιμότητας παραμένουν που δεν μπορούν να αναγνωριστούν ή και να ποσοτικοποιηθούν και ως εκ τούτου είναι μη προσαρμόσιμα. Σε τέτοιες περιπτώσεις, αν το εύρος περιλαμβάνει έναν επαρκή αριθμό παρατηρήσεων, στατιστικά εργαλεία κεντρικής τάσης περιορισμού του εύρους (πχ. το ενδοτεταρτημοριακό εύρος, ή άλλα εκατοστημόρια) μπορεί να βοηθήσουν στην βελτίωση της αξιοπιστίας της ανάλυσης”*,

αλλά και στην παρ. **3.61**, αναφέρουν πως: *“Αν η σχετική συνθήκη της ελεγχόμενης συναλλαγής (πχ. η τιμή ή το περιθώριο κέρδους) βρίσκεται εκτός του εύρους ίσων αποστάσεων που υπολόγισε η φορολογική αρχή, ο φορολογούμενος πρέπει να έχει την ευκαιρία να παρουσιάσει επιχειρήματα ότι η τιμή ή το περιθώριο κέρδους της ελεγχόμενης συναλλαγής τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων και ότι το αποτέλεσμα είναι εντός του εύρους ίσων αποστάσεων (δηλαδή ότι το εύρος ίσων αποστάσεων είναι διαφορετικό από αυτό που υπολόγισε η φορολογική αρχή). Αν ο φορολογούμενος δεν είναι ικανός να αποδείξει αυτό το γεγονός, η φορολογική αρχή θα πρέπει να καθορίσει εκείνο το σημείο εντός του εύρους ίσων αποστάσεων στο οποίο θα γίνει η προσαρμογή της τιμής ή του περιθωρίου κέρδους της ελεγχόμενης συναλλαγής”*, σε συνδυασμό με την παρ. **3.62** των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ, *“Για τον καθορισμό του σημείου της προσαρμογής, όπου το εύρος περιλαμβάνει αποτελέσματα σχετικά ίσης και υψηλής αξιοπιστίας, μπορεί να θεωρηθεί ότι οποιοδήποτε σημείο στο εύρος τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων. Όπου ελλείμματα συγκρισιμότητας παραμένουν, όπως συζητήθηκε στην παράγραφο 3.57, μπορεί να είναι κατάλληλο να χρησιμοποιηθούν μέτρα κεντρικής τάσης για τον καθορισμό αυτού του σημείου (για παράδειγμα τη διάμεσο, τον απλό ή σταθμισμένο μέσο όρο κλπ, ανάλογα με τα ειδικά χαρακτηριστικά του δείγματος δεδομένων), ώστε να ελαχιστοποιηθεί ο κίνδυνος λανθασμένης επιλογής εξαιτίας άγνωστων ή μη ποσοτικοποιήσιμων ελλειμμάτων συγκρισιμότητας που απομένουν”*.

Για τους παραπάνω λόγους, ο έλεγχος διατυπώνει τη θέση πως η αναμόρφωση των κερδών της ελεγχόμενης στην τιμή της διαμέσου είναι ορθή και διορθώνει ελλείμματα συγκρισιμότητας που μπορεί να απομένουν στο δείγμα από άγνωστους ή μη ποσοτικοποιήσιμους παράγοντες (ανταγωνιστική θέση και μερίδιο αγοράς εν προκειμένω).

4.2.2.8. Για την άποψη της ελεγχόμενης πως είναι εσφαλμένος ο υπολογισμός της λογιστικής διαφοράς, αναφέρουμε τα ακόλουθα:

Επειδή, η παροχή υπηρεσιών σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις στα Βαλκάνια, δεν αποτελεί εμπορευματική συναλλαγή.

Επειδή, η μετακύλιση κόστους έχει αναμορφωθεί με την εφαρμογή άλλων διατάξεων και επομένως παρελκύει η εξέτασή της ως προς την τήρηση ή όχι της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Επειδή, ο έλεγχος δέχεται τον ισχυρισμό της ελεγχόμενης και επανυπολογίζει τον δείκτη BERRY της ελεγχόμενης όπως παρακάτω:

	Σύνολο επιχείρησης	Παροχή υπηρεσιών	Επαναχρεώσεις κόστους	Διαφορά
Πωλήσεις	61.092.674			61.092.674
Κόστος πωληθέντων	(36.091.156)			(36.091.156)
Άλλα έσοδα	1.275.396	232.001	776.194	267.201
Μικτό κέρδος (α)	26.276.914			25.268.719
Έξοδα διάθεσης (β)	(23.057.852)			(23.057.852)
Έξοδα διοίκησης (γ)	(4.539.260)	214.816	776.194	(3.548.250)
Μερικό αποτέλεσμα (δ)=(α)-(β)-(γ)	(1.320.198)			(1.337.383)
Δείκτης BERRY (ε)=(α)/((β)+(γ))				94,97%
Διάμεσος δείγματος (στ)				111,64%
Λογιστική διαφορά ((στ)-(ε)) Χ ((β)+(γ))				4.433.851,29

5. Πόρισμα ελέγχου επί των νέων στοιχείων της υπ. αριθμ.: /2022 Πράξης Αναπομπής της Δ.Ε.Δ.

5.1. Σε συνέχεια των ανωτέρω, επισημαίνουμε ότι από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν δεν προέκυψε τυχόν διαφοροποίηση των αρχικών πορισμάτων του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αποκλειστικά επί των συναλλαγών που αναγράφονται στο με αρ. πρωτ.: ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/25.05.2022 υπόμνημα που υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα προς την Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, σύμφωνα με το περιεχόμενο του πίνακα που ακολουθεί:

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΚΑΤΟΠΙΝ ΕΠΑΝΑΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΒΑΣΕΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΥΝΕΠΕΙΑ ΤΗΣ ΥΠ. ΑΡ. /2022 ΠΡΑΞΗΣ ΑΝΑΠΟΜΠΗΣ ΔΕΔ

Φορολογική περίοδος 29.03.2015 – 02.04.2016

α/α	Λογ/μός	Περιγραφή λογαριασμού	ΕΛΕΓΧΟΣ Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.	Επαναπ/μός φορολ/τέου εισοδήματος	Ποσό που διαγράφεται
1	60	Αμοιβές και Έξοδα Προσωπικού	0,00	0,00	0,00
2	61	Αμοιβές και Έξοδα τρίτων	300.000,00	300.000,00	0,00
3	62	Παροχές Τρίτων	0,00	0,00	0,00
4	63	Φόροι – Τέλη	0,00	0,00	0,00
5	64	Διάφορα Έξοδα	0,00	0,00	0,00
6	65	Τόκοι και Συναφή Έξοδα	0,00	0,00	0,00
7	66	Αποσβέσεις Παγίων Στοιχείων	0,00	0,00	0,00
8	68	Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως	0,00	0,00	0,00
9	81	Έκτακτα και Ανόργανα Αποτελέσματα	0,00	0,00	0,00
10	82	Έξοδα Προηγούμενων Χρήσεων	0,00	0,00	0,00
11	ΛΟΙΠΕΣ	Μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων	4.433.851,29	4.433.851,29	0,00
12	ΛΟΙΠΕΣ	Λοιπές περιπτώσεις δαπανών	0,00	0,00	0,00
Σύνολο			4.733.851,29	4.733.851,29	0,00

5.2. Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προσδιόρισε τα αποτελέσματα (Ακαθάριστα Έσοδα και Καθαρά Αποτελέσματα βάσει ελέγχου) για την προσφεύγουσα φορολογική περίοδο 29.03.2015 – 02.04.2016, ως εξής:

Α. Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου συνέπεια της υπ. αρ. /2022 Πράξης Αναπομπής ΔΕΔ

Από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων και των πάσης φύσεως λογιστικών και φορολογικών στοιχείων που επεδείχθησαν από την ελεγχόμενη επιχείρηση δεν διαπιστώθηκαν διαφορές στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα και ανέρχονται, βάσει ελέγχου, στο ποσό των **61.092.674,39 ευρώ**.

Β. Καθαρά Αποτελέσματα βάσει ελέγχου συνέπεια της υπ. αρ. /2022 Πράξης Αναπομπής ΔΕΔ

Παραθέτουμε τον πίνακα που ακολουθεί:

	Ζημία χρήσης βάσει Δ.Λ.Π.	3.059.044,55
Πλέον:	Προσωρινές Διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. - Φ.Β.	95.730,92
	Φορολογική ζημία χρήσης	3.154.775,47
Πλέον:	Λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν βάσει Αρχικής Δήλωσης Φ.Ε. (πριν από την έναρξη του ελέγχου)	544.604,23
	Πιστωτικά υπόλοιπα αποθεματικών (παρ. 12 & 13 Κ.Φ.Ε.) βάσει Αρχικής Δήλωσης Φ.Ε. (πριν από την έναρξη του ελέγχου)	0,00
	Λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν βάσει Τροποποιητικής Δήλωσης Φ.Ε. Ν.4512/2018	0,00
	Πιστωτικά υπόλοιπα αποθεματικών (παρ. 12 & 13 Κ.Φ.Ε.) βάσει Τροποποιητικής Δήλωσης Φ.Ε. Ν.4512/2018	0,00
	Λογιστικές διαφορές ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.	4.733.851,29
	Πιστωτικά υπόλοιπα αποθεματικών (παρ. 12 & 13 Κ.Φ.Ε.) βάσει ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.	0,00
	Σύνολο καθαρών κερδών βάσει ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.	2.123.680,05
Μείον:	Ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων βάσει ελέγχου	1.101.939,83
	Σύνολο Κερδών φορολογικού έτους βάσει ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.	1.021.740,22
Μείον:	Ζημία παρελθουσών χρήσεων βάσει ελέγχου	27.352.208,55
	Σύνολο Ζημιών μετά την Φορολογική Αναμόρφωση βάσει Δήλωσης Φ.Ε.	40.757.642,62
Μείον:	Σύνολο Ζημιών βάσει ελέγχου	26.330.468,33
	Διαφορά (Δήλωσης Φ.Ε. – Ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)	14.427.174,29

5.3. Άρα, το ύψος της ζημίας προσδιορίστηκε από το ποσό των 40.757.642,62 ευρώ στο ποσό των 26.330.468,33 ευρώ, ήτοι διαφορά φορολογικής βάσης 14.427.174,29 ευρώ».

Επειδή από την απάντηση της ελεγκτικής αρχής μετά τη διενέργεια πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενεργήθηκαν συνεπεία της πράξης αναπομπής της υπηρεσίας μας και αφού ελήφθησαν υπόψη τα νέα στοιχεία που προσκομίστηκαν με το υπόμνημα, δεν προκύπτει διαφοροποίηση επί του αρχικού πορίσματος του ελέγχου Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **άποψη την οποία αποδέχεται η υπηρεσία μας,**

3) Επί των λοιπών λόγων που προσβάλλονται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή

Επειδή η προσφεύγουσα με τον τρίτο από τους λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής, ισχυρίζεται ότι ως προς τη μεταφερόμενη φορολογική ζημία παρελθουσών χρήσεων, η οποία με βάση την υπ' αριθ. **4395/2021** απόφαση του Προϊσταμένου της υπηρεσίας μας, προσδιορίστηκε στο ποσό των **29.504.763,71€**, αντί της δηλωθείσας από την εταιρεία ύψους 39.198.086,71€, ενόψει όμως του ότι η ως άνω απόφαση της ΔΕΔ προσβλήθηκε ήδη από την εταιρεία με την υπ' αριθ. /2021Δ δικαστική προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου ακυρωμένης της απόφασης αυτής η (προς μεταφορά σε επόμενα έτη) συνολική φορολογική ζημία της εταιρείας για το προηγούμενο φορολογικό έτος και επομένως η προσβαλλόμενη πρέπει να ακυρωθεί καθ' ό μέρος για τον υπολογισμό του καθαρού φορολογικού αποτελέσματος της εταιρείας για το εξεταζόμενο φορολογικό έτος, η ελεγκτική αρχή έλαβε υπόψη ως συνολική φορολογική ζημία παρελθουσών χρήσεων το ποσό των 27.352.208,55€ αντί του ορθού ποσού των 39.198.086,71€.

Ο ισχυρισμός όμως αυτός της προσφεύγουσας, πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, δεδομένου ότι μέχρι σήμερα η υπηρεσία μας δεν έχει λάβει τελεσίδικη ή ανέκκλητη δικαστική απόφαση από Διοικητικό Δικαστήριο αναφορικά με τις αναφερόμενες φορολογικές διαφορές που αφορούν την προηγούμενη χρήση που ελέγχθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για την οποία εκδόθηκε η ως άνω Απόφαση του προϊστάμενου της υπηρεσίας μας.

Επειδή τέλος, ως με τον τέταρτο (επικουρικό) λόγο η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, σε κάθε περίπτωση η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε εσφαλμένα τη μεταφερόμενη στο ελεγχόμενο φορολογικό έτος στο ποσό των 27.352.208,55€,

Επειδή στην από την έκθεση απόψεων της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής που παραλάβαμε μαζί με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αναφέρονται τα ακόλουθα:

- ✓ «Στην Αρχική Δήλωση Φ.Ε. Φορ. Έτους 2015 που υποβλήθηκε πριν από την έναρξη του διενεργηθέντος ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι στον κωδ. 039 "Ζημία παρελθουσών χρήσεων" του Εντύπου Ν είχε καταχωρηθεί το ποσό των **37.045.531,55€**, η οποία (ζημία) αναλύεται ως εξής:
 - Ύψος μεταφερόμενης ζημίας Δηλώσεων Φ.Ε. Φορ. Έτους 2014: 39.198.086,71€
 - Ύψος μεταφερόμενης ζημίας Έτους 2009 που παραγράφηκε: 2.152.555,16€
 - Ποσό Μεταφερόμενης ζημίας που δηλώθηκε: 37.045.531,55€
- ✓ Ακολούθως, σύμφωνα με την με αρ. πρωτ. 4395/2021 απόφαση της Δ.Ε.Δ., το ύψος της μεταφερόμενης ζημίας βάσει ελέγχου προσδιορίσθηκε από το ποσό των 39.198.086,71€ στο ποσό 29.504.763,71€, ήτοι **διαφορά βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.: 9.693.323,00€.**
- ✓ Συνέπεια των ανωτέρω, το ύψος της μεταφερόμενης ζημίας βάσει ελέγχου ανέρχεται στο ποσό των **27.352.208,55€ (37.045.531,55€ - 9.693.323,00€)**»

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος, δεδομένου ότι **ορθώς μεταφέρθηκαν από την ελεγκτική αρχή οι φορολογικές ζημιές προηγούμενων χρήσεων που μεταφέρθηκαν στην ελεγχόμενη χρήση,**

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από **29/12/2021** έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **28/01/2022** και αρ. πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία με διακριτικό τίτλο που εδρεύει στην οδός αρ., Τ.Κ. και με **ΑΦΜ:**, και την **επικύρωση** της υπ' αριθ. /**2021** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου **Εισοδήματος** φορολογικού έτους **29.03.2015 – 02.04.2016**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Εκκαθάριση φόρου Φορολογικής περιόδου 29/03/2015 - 02/04/2016	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Ζημιά βάσει Δ.Λ.Π	-3.059.044,55€	-3.059.044,55€	-3.059.044,55€	
Πλέον: Προσωρινές Διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. - Φ.Β.	-95.730,92€	-95.730,92€	-95.730,92€	
Φορολογική Ζημιά χρήσης	-3.154.775,47€	-3.154.775,47€	-3.154.775,47€	
Πλέον: Μη εκπιπόμενες δαπάνες βάσει Δήλωσης	544.604,23€	544.604,23€	544.604,23€	
Μείον: Ποσό που φορολογήθηκε σε προηγούμενες χρήσεις, λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων	1.101.939,83€	1.101.939,83€	1.101.939,83€	
Πλέον: Λογιστικές Διαφορές βάσει Ελέγχου-Απόφασης		4.733.851,29€	4.733.851,29€	4.733.851,29€
Σύνολο Ζημιών / Κερδών φορολογικού έτους	-3.712.111,07€	1.021.740,22€	1.021.740,22€	4.733.851,29€
Πλέον ή Μείον: Ζημιά παρελθουσών χρήσεων	-37.045.531,55€	-27.352.208,55€	-27.352.208,55€	9.693.323,00€
Ζημιά μετά τη φορολογική αναμόρφωση	-40.757.642,62€	-26.330.468,33€	-26.330.468,33€	14.427.174,29€

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 προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης

Ο 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.