



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16.5.2025

Αριθμός απόφασης: 1591

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

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

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

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

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 17.1.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., με έδρα στην, οδός, αριθ... κατά των υπ' αριθ. /20.12.2024 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού/Επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 & 2019 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων αιτείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, και διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπερτιμολογείται από την συνδεδεμένη ημεδαπή επιχείρηση, ως κατωτέρω:

1	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ 3		1.468.576,67
2	Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	ΚΩΔ 015 ΕΝΤΥΠΟ Ν	26.599.605,85
3=(1/2)	Ποσοστό επι των εσόδων		5,52%
4	Ποσοστό αποζημίωσης βάσει ελέγχου - Διάμεσος		2,42%
5=(3-4)	Διαφορά %		3,10%
6=(5*2)	Διαφορά από Υπερτιμολόγηση		824.866,21

Η αξία της υπερτιμολόγησης κατά το ανωτέρω ποσό, καταλογίστηκε από τον έλεγχο και προσάυξησε τα ακαθάριστα έσοδα του κρινόμενου φορολογικού έτους.

2. Συναλλαγές με α/α 18, 19, 20: Πληρωμή τόκων δανείων σε συνδεδεμένες ημεδαπές και αλλοδαπές επιχειρήσεις (.....), € 3.203.202,78.

Η προσφεύγουσα, κατά την τεκμηρίωση των επίμαχων συναλλαγών επέλεξε ως ελεγχόμενο μέρος την ίδια και χρησιμοποίησε την Ωστόσο, η ανάλυση της προσφεύγουσας υποεκτιμά σε μεγάλο βαθμό τον βαθμό πιστοληπτικής ικανότητας της προσφεύγουσας. Από τον έλεγχο διενεργήθηκε νέα αναζήτηση στη βάση δεδομένων και οριοθετήθηκαν κριτήρια αναζήτησης συγκρίσιμων συμβάσεων δανείου, παρόμοιας πιστοληπτικής ικανότητας στον κλάδο των ξενοδοχείων και παρόμοιων καταλυμάτων και η διάμεσος ορίων επιτοκίου υπολογίστηκε σε 2.95%.

ΔΑΝΕΙΣΤΗΣ	ΠΟΣΟ ΔΑΝΕΙΟΥ	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ 12,30%	ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΧΡΕΩΣ.ΤΟΚΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ 6,88%	ΕΠΙΠΛΕΟΝ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΣΥΝΟΛΑ	€ 38.000.000	€ 3.203.203	€ 1.317.211	€ 957.529,44

Με βάση τα ανωτέρω, καταλογίστηκε από τον έλεγχο η διαφορά της φορολογικής οφειλής της προσφεύγουσας ύψους **€957.529,44**, η οποία προκύπτει συγκρίνοντας την διάμεσο επι των επιτοκίων δανεισμού, ήτοι ποσοστό 2,95%.

Φορολογικό έτος 2019

1. Συναλλαγή με α/α 1: Λήψη υπηρεσιών οργάνωσης και διαχείρισης ξενοδοχειακών μονάδων από συνδεδεμένη ημεδαπή επιχείρηση, για καθετοποιημένες υπηρεσίες ποσού €2.228.792,46.

Από τον έλεγχο διενεργήθηκε νέα αναζήτηση στη βάση δεδομένων ώστε να βρεθούν εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, και διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπερτιμολογείται από την συνδεδεμένη ημεδαπή επιχείρηση, ως κατωτέρω:

1	ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ 1		2.228.792,46
2	Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	ΚΩΔ 015 ΕΝΤΥΠΟ Ν	37.274.554,63
3=(1/2)	Ποσοστό επι των εσόδων		5,98%
4	Ποσοστό αποζημίωσης βάσει ελέγχου - Διάμεσος		2,42%
5=(3-4)	Διαφορά %		3,56%
6=(5*2)	Διαφορά από Υπερτιμολόγηση		1.326.748,24

Η αξία της υπερτιμολόγησης κατά το ανωτέρω ποσό, καταλογίστηκε από τον έλεγχο και προσάυξησε τα ακαθάριστα έσοδα του κρινόμενου φορολογικού έτους.

2. Συναλλαγές με α/α 10, 11, 12: Πληρωμή τόκων δανείων σε συνδεδεμένες ημεδαπές και αλλοδαπές επιχειρήσεις (.....), € 4.088.069,38.

Η προσφεύγουσα, κατά την τεκμηρίωση των επίμαχων συναλλαγών επέλεξε ως ελεγχόμενο μέρος την ίδια και χρησιμοποίησε την Ωστόσο, η ανάλυση της προσφεύγουσας υποεκτιμά σε μεγάλο βαθμό τον βαθμό πιστοληπτικής ικανότητας της προσφεύγουσας. Από τον έλεγχο διενεργήθηκε νέα αναζήτηση στη βάση δεδομένων και οριοθετήθηκαν κριτήρια αναζήτησης συγκρίσιμων συμβάσεων δανείου, παρόμοιας πιστοληπτικής ικανότητας στον κλάδο των ξενοδοχείων και παρόμοιων καταλυμάτων και η διάμεσος ορίων επιτοκίου υπολογίστηκε σε 2.94%

ΔΑΝΕΙΣΤΗΣ	ΠΟΣΟ ΔΑΝΕΙΟΥ	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ 12,30%	ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΧΡΕΩΣ.ΤΟΚΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗΣ 6,88%	ΕΠΙΠΛΕΟΝ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΣΥΝΟΛΑ	€ 37.000.000	€ 4.088.069	€ 1.586.878	€ 1.133.484,20

Με βάση τα ανωτέρω, καταλογίστηκε από τον έλεγχο η διαφορά της φορολογικής οφειλής της προσφεύγουσας ύψους **€1.133.484,20**, η οποία προκύπτει συγκρίνοντας την διάμεσο επι των επιτοκίων δανεισμού, ήτοι ποσοστό 2,94%.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλομένων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Αναφορικά με την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών λογισμού τόκων δανείων

(α) Παράνομη και εσφαλμένη απόρριψη από τον έλεγχο της μεθόδου εκτίμησης του βαθμού της πιστοληπτικής ικανότητας της εταιρείας και των σχετικών συγκριτικών αναλύσεων στο πλαίσιο εφαρμογής της CUP για την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών λογισμού τόκων δανείων λόγω εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του άρθρου 50 του ΚΦΕ, άρθρου 25 του ν. 5104/2024, ΠΟΛ. 1097/2014 και των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ. Αυθαίρετα η ελεγκτική αρχή συμπεραίνει ότι η εταιρείας, λόγω και μόνο της συμμετοχής της στον αλλοδαπό όμιλο (παθητική σύνδεση), μπορεί να έχει πρόσβαση σε χρηματοδότηση σε ευμενέστερους όρους, ενώ αγνόησε πλήρως και συγκεκριμένα ποιοτικά κριτήρια. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη μόνο την πιστοληπτική ικανότητα της εταιρείας και όχι την πιστοληπτική ικανότητα των συγκεκριμένων δανείων.

(β) Η ελεγκτική αρχή εφάρμοσε πλημμελώς την μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) για την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών λογισμού τόκων δανείων καθώς δεν έλαβε υπόψη τα βασικά χαρακτηριστικά των υπό εξέταση ενδοομιλικών δανείων, ήτοι χαμηλή εξοφλητική προτεραιότητα, το βαθμό πιστοληπτικής ικανότητας της συγκεκριμένης έκδοσης αντί του εκδότη, το είδος επιτοκίου (σταθερό), τη διάρκεια δανείου (επτά έτη), το νόμισμα (ευρώ), ημερομηνία έκδοσης (έτη 2016, 2018, 2018), χώρες δανειζόμενων (Ευρώπη). Επιπλέον, παρόλο που η δανειακή σύμβαση με ανεξάρτητο δανειστή, ήτοι την Eurobank Ergasias, έχει απορριφθεί ως εσωτερικό συγκριτικό στοιχείο λόγω της ύπαρξης εγγυήσεων, δύναται να χρησιμοποιηθεί ενδεικτικά ως σημείο αναφοράς για το ελάχιστο επιτόκιο το οποίο θα έπρεπε να εφαρμόζεται στα υπό εξέταση ενδοομιλικά δάνεια.

2. Αναφορικά με την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών λήψης υπηρεσιών ανάπτυξης και διαχείρισης ξενοδοχειακών μονάδων.

(α) Παράνομη και εσφαλμένη απόρριψη από τον έλεγχο της συγκριτικής μελέτης της εταιρείας στο πλαίσιο εφαρμογής της CUP, χωρίς να εξεταστεί από τον έλεγχο η ορθότητα της εφαρμογής και χωρίς ο έλεγχος να παράσχει λόγους για την απόρριψη αυτής.

(β) Η ελεγκτική αρχή εφάρμοσε πλημμελώς την μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP).

3. Δεδομένου ότι οι διαφορές του ελέγχου στις ανωτέρω ενδοομιλικές συναλλαγές καταλογίστηκαν εσφαλμένα, είναι επακόλουθο ότι δεν υφίστανται διαφορές αναφορικά με την εφαρμογή των κανόνων υποκεφαλαιοδότησης (ως εξαρτώμενες των διαφορών στις ανωτέρω ενδοομιλικές συναλλαγές).

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «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, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 6 του ν. 5104/2013: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 47 του ν. 4172/2013: «1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ, του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο. Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, το ποσό που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται φορολογείται σε κάθε περίπτωση ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από την ύπαρξη φορολογικών ζημιών. 2. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε - ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

«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, με τις διατάξεις του άρθρου 49 'Κανόνας περιορισμού των τόκων' του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «1. Το υπερβαίνον κόστος δανεισμού εκπίπτει κατά το φορολογικό έτος στο οποίο προκύπτει και μόνο έως ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) των κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) του φορολογουμένου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4987/2022 (25 ν. 5104/2024), ορίζεται ότι:

«1. Για τις μεταξύ τους συναλλαγές που εμπίπτουν στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε., καθώς και τη μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του Κ.Φ.Ε., τα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε., υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης. Φάκελο Τεκμηρίωσης υποχρεούνται να τηρούν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις παραπάνω συναλλαγές τους με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.»

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1097/2014 Απόφασης της ΓΓΔΕ (Β' 883), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ 1144/2014 Απόφαση της ΓΓΔΕ (Β' 1374), ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

«Για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείται η «αρχή της ανοικτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle)», όπως περιγράφεται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΕ. Η αρχή αυτή αποτυπώνεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Προτύπου Φορολογικών Συμβάσεων Εισοδήματος και Κεφαλαίου του ΟΟΣΑ (OECD) 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” [....]

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 την τιμή μιας παρόμοιας συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Μέθοδος Τιμής Μεταπώλησης (Resale Price Method - RPM) ... Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (Cost plus Method - CPM) ... Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (Transactional Net Margin Method - TNMM) ... Μέθοδος επιμερισμού κερδών (Profit Split Method - PSM) ... 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 και συγκεκριμένα, εάν δεν υπάρχουν διαθέσιμα πλήρως συγκρίσιμα στοιχεία, 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 ...»

Επειδή, στην ΠΟΛ. 1142/2015 αναφέρεται ότι:

«7. Όσον αφορά στις ελεγκτικές πρακτικές σχετικά με τη χρήση τράπεζας πληροφοριών, την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων και την αποδεκτή μέθοδο καθορισμού των ενδοομιλικών συναλλαγών επισημαίνονται τα ακόλουθα:

α. Σύμφωνα με το Κεφάλαιο Ζ' της ΠΟΛ.1097/9.4.2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την ΠΟΛ.1144/15.5.2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, προκειμένου για την άντληση συγκριτικών στοιχείων μπορεί να χρησιμοποιηθεί οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων της. Συνεπώς, εφόσον η υπόχρεη επιχείρηση χρησιμοποιήσει δεδομένα τα οποία δεν άντλησε από αναγνωρισμένη τράπεζα πληροφοριών, αυτά δεν θα απορρίπτονται εκ προοιμίου από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, αλλά θα ελέγχονται για την αξιοπιστία τους.»

Επειδή αναφορικά με την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών λογισμού τόκων δανείων, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι παρανόμως και εσφαλμένα απορρίφθηκε από τον έλεγχο η μέθοδος εκτίμησης του βαθμού της πιστοληπτικής της ικανότητας και η σχετική συγκριτική ανάλυση που παρέθεσε.

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, η ανάλυση της προσφεύγουσας υποεκτιμά σε μεγάλο βαθμό τον βαθμό πιστοληπτικής ικανότητάς της, καθώς διενήργησε συγκριτική ανάλυση με βάση την πιστοληπτική ικανότητα της χώρας στην οποία εδρεύει, ήτοι την Ελλάδα (βαθμός CCC), και όχι με την πιστοληπτική ικανότητά της, η οποία είναι καλύτερη (βαθμός B).

Επειδή, ο έλεγχος προκειμένου να εξετάσει την αξιοπιστία της ανάλυσης, που διενήργησε η προσφεύγουσα, εξέτασε τα επιτόκια του Στατιστικού Δελτίου Οικονομικής Συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδας και βρέθηκε πως αυτά είχαν εύρος για το φορολογικό έτος 2018 από 5,00% έως 5,32% και στο φορολογικό έτος 2019 από 4,68% έως 4,98% .

Επειδή, βρέθηκε πως τα όρια ίσων αποστάσεων δεν επικαλύπτονται, με αποτέλεσμα η ανάλυση της προσφεύγουσας με εύρος για το φορολογικό έτος 2018 από 5,44% έως 6,88% και για το φορολογικό έτος 2019 από 2,78% έως 6,84%, να υπερεκτιμά το επιτόκιο που θα πρέπει να καταβάλλεται από την προσφεύγουσα. Αυτό διότι, τα εύρη των επιτοκίων του Στατιστικού Δελτίου Οικονομικής Συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδας και της συγκριτικής ανάλυσης της προσφεύγουσας, που τηρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων, δεν επικαλύπτονται.

Επειδή, η μεθοδολογία αυτή προτείνεται από την διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές ΟΟΣΑ-τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση-Ιούλιος 2017), που στην παρ. 3.58, αναφέρουν πως:

«Ένα εύρος τιμών μπορεί να προκύψει όταν περισσότερες από μια μέθοδοι χρησιμοποιούνται για την αξιολόγηση μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Για παράδειγμα, δύο (2) μέθοδοι που επιτυγχάνουν παρόμοιο βαθμό συγκρισιμότητας μπορεί να χρησιμοποιηθούν για την αξιολόγηση της αρχής των ίσων αποστάσεων στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Κάθε μέθοδος μπορεί να αποδίδει ένα αποτέλεσμα ή ένα εύρος αποτελεσμάτων που να διαφέρει από την άλλη εξαιτίας των διαφορών στη φύση των μεθόδων και στα δεδομένα, σχετικά με την εφαρμογή κάθε μεθόδου, που χρησιμοποιούνται. Ωστόσο, κάθε ξεχωριστό εύρος μπορεί δυνητικά να χρησιμοποιηθεί για τον καθορισμό ενός αποδεκτού εύρους τιμών της αρχής των ίσων αποστάσεων. Δεδομένα από αυτά τα εύρη ίσων αποστάσεων μπορεί να είναι χρήσιμα με σκοπό τον πιο ακριβή καθορισμό του εύρους των ίσων αποστάσεων, για παράδειγμα όταν τα εύρη επικαλύπτονται (έχουν κοινά μέρη), ή για την επαναξιολόγηση της ακρίβειας των μεθόδων όταν τα εύρη τιμών δεν επικαλύπτονται. Κανένας γενικός κανόνας δε θα μπορούσε να διατυπωθεί σχετικά με την χρήση του εύρους που προκύπτει από τη χρήση διαφορετικών μεθόδων, γιατί τα αποτελέσματα στα οποία αυτές οι διαφορετικές μέθοδοι θα οδηγήσουν, θα εξαρτάται από την σχετική αξιοπιστία των μεθόδων που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό του εύρους και την ποιότητα της πληροφόρησης που χρησιμοποιείται για την εφαρμογή των διαφορετικών μεθόδων».

Επειδή βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος ορθώς έκρινε ως μη αξιόπιστη την συγκριτική ανάλυση της προσφεύγουσας και διενήργησε νέα αναζήτηση προκειμένου να αξιολογήσει την αξιοπιστία της και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή περαιτέρω, αναφορικά με την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών λογισμού τόκων δανείων, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη μόνο την δήθεν παθητική σύνδεσή της εξαιτίας και μόνο της συμμετοχής της σε όμιλο που έχει υψηλότερο βαθμό πιστοληπτικής ικανότητας, ενώ αγνόησε πλήρως και συγκεκριμένα ποιοτικά κριτήρια. Επιπλέον, ότι ο έλεγχος εφάρμοσε πλημμελώς την μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) καθώς δεν έλαβε υπόψη τα βασικά χαρακτηριστικά των υπό εξέταση ενδοομιλικών δανείων, ήτοι χαμηλή εξοφλητική προτεραιότητα, το βαθμό πιστοληπτικής ικανότητας της συγκεκριμένης έκδοσης αντί του εκδότη, το είδος επιτοκίου (σταθερό), τη διάρκεια δανείου (επτά έτη), το νόμισμα (ευρώ), ημερομηνία έκδοσης (έτη 2016, 2018, 2018), χώρες δανειζόμενων (Ευρώπη).

Επειδή εν προκειμένω, ο έλεγχος προέβη σε εύρεση δείγματος με όλα τα κριτήρια χρησιμοποιώντας τη βάση δεδομένων Tr Catalyst (έκδοση 111 – Ιούνιος 2019 για το φορολογικό έτος 2018, και έκδοση 123 – Ιούνιος 2020), και οριοθετήθηκαν κριτήρια

αναζήτησης δανείου, παρόμοιας πιστοληπτικής ικανότητας, στον κλάδο των ξενοδοχείων και παρόμοιων καταλυμάτων ως κάτωθι:

Φορολογικός έτος 2018

A/A	Κριτήριο	Πλήθος συμβάσεων ανά κριτήριο	Πλήθος συμβάσεων που πληρούν σωρευτικά τα κριτήρια
1	Εξασφαλίσεις: Μη εξασφαλισμένα δάνεια.	3.238	3.238
2	Πλήθος συμβάσεων δανείου στη βάση δεδομένων.	11.424	11.424
3	Τύπος επιτοκίου: Κυμαινόμενο.	11.217	3.209
4	Ημερομηνία δανεισμού έως: 31/12/2018.	10.896	3.024
5	Κωδικός δραστηριότητας: 5510 – Ξενοδοχεία και παρόμοια καταλύματα.	163	19
6	Δείκτης πιστοληπτικής ικανότητας του Οίκου BvD: BBB, BB, B.	7.286	18
	Πλήθος συμβάσεων που πληρούν σωρευτικά τα κριτήρια.		18

Φορολογικός έτος 2019

A/A	Κριτήριο	Πλήθος συμβάσεων ανά κριτήριο	Πλήθος συμβάσεων που πληρούν σωρευτικά τα κριτήρια
1	Πλήθος συμβάσεων δανείου στη βάση δεδομένων.	12.967	12.967
2	Εξασφαλίσεις: Μη εξασφαλισμένα δάνεια.	3.806	3.806
3	Σκοπός δανείου: Όλοι οι τύποι.	12.953	3.800
4	Τύπος επιτοκίου: Κυμαινόμενο.	12.732	3.777
5	Ημερομηνία δανεισμού έως: 31/12/2019.	12.274	3.495
6	Κωδικός δραστηριότητας: 5510 – Ξενοδοχεία και παρόμοια καταλύματα.	187	24
7	Δείκτης πιστοληπτικής ικανότητας του Οίκου BvD: BBB, BB, B.	7.825	21
	Πλήθος συμβάσεων που πληρούν σωρευτικά τα κριτήρια.		21

Λαμβάνοντας υπόψη τα συγκεκριμένα χαρακτηριστικά των υπό κρίση δανείων αντλήθηκαν τα περιθώρια επιτοκίου 18 συμβάσεων δανείου στον κλάδο παροχής υπηρεσιών ξενοδοχείου στο φορολογικό έτος 2018 και 21 συμβάσεων στο φορολογικό έτος 2019, και προέκυψαν τα κάτωθι όρια ίσων αποστάσεων:

Φορολογικός έτος 2018

	Περιθώριο επιτοκίου	Επιτόκιο χωρίς κίνδυνο (Λουξεμβούργο)	Επιτόκιο δανείου
Ελάχιστο	1,00%	1,77%	2,77%
1ο Τεταρτημόριο	1,05%	1,77%	2,82%
Διάμεσος	1,18%	1,77%	2,95%

3ο Τεταρτημόριο	1,47%	1,77%	3,24%
Μέγιστο	3,00%	1,77%	4,77%
Πλήθος συμβάσεων	Δεκαοκτώ(18)		

Φορολογικός έτος 2019

	Περιθώριο επιτοκίου	Επιτόκιο χωρίς κίνδυνο (Λουξεμβούργο)	Επιτόκιο δανείου
Ελάχιστο	1,00%	1,76%	2,76%
1ο Τεταρτημόριο	1,06%	1,76%	2,82%
Διάμεσος	1,18%	1,76%	2,94%
3ο Τεταρτημόριο	1,35%	1,76%	3,11%
Μέγιστο	2,75%	1,76%	4,51%
Πλήθος συμβάσεων	Είκοσι μια (21)		

Βάσει των ως άνω, το επιτόκιο δανεισμού προσδιορίστηκε στην διάμεσο, ήτοι σε ποσοστό 2,95% στο φορολογικό έτος 2018 και 2,94% στο φορολογικό έτος 2019.

Επειδή, σχετικά με τις εξασφαλίσεις, ο έλεγχος, στα πλαίσια μιας πιο συντηρητικής προσέγγισης, έλαβε υπόψη «μη εξασφαλισμένα δάνεια», παρόλο που τα εν λόγω δάνεια έχουν μικρότερο βαθμό κινδύνου αθέτησης (πιστωτικό κίνδυνο) όταν η μητρική επιχείρηση, δανειστής, κατέχει ολοκληρωτικά το κεφάλαιο και την ιδιοκτησία της θυγατρικής επιχείρησης όπως στην προκειμένη περίπτωση.

Το προηγούμενο συμπέρασμα είναι σύμφωνο με την διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ, τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2017, Κεφάλαιο 10), που στην παρ. 10.56, αναφέρουν πως:

«Στην περίπτωση χορήγησης δανείου από την μητρική επιχείρηση ενός Πολυεθνικού ομίλου σε μια θυγατρική επιχείρηση, η μητρική επιχείρηση έχει τον έλεγχο και την ιδιοκτησία της θυγατρικής επιχείρησης, γεγονός που θα καθιστούσε την εξασφάλιση του δανείου με εγγυήσεις, λιγότερο σχετική με την ανάλυση κινδύνου της μητρικής επιχείρησης ως δανειστή. Επομένως, κατά την αξιολόγηση της τιμολόγησης ενός δανείου μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, είναι σημαντικό να ληφθεί υπόψη ότι η απουσία συμβατικών δικαιωμάτων επί των περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη (θυγατρική επιχείρηση του Πολυεθνικού ομίλου) δεν αντικατοπτρίζει απαραίτητα την οικονομική πραγματικότητα του κινδύνου του δανείου. Εάν τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης δεν είναι ήδη ενεχυριασμένα ως εγγύηση για άλλα δάνεια, θα είναι κατάλληλο να λογιστεί η ανάλυση του Κεφαλαίου 1, εάν αυτά τα περιουσιακά στοιχεία είναι διαθέσιμα για να λειτουργήσουν ως εγγύηση για το κατά τα άλλα, μη εξασφαλισμένο δάνειο και τις επακόλουθες επιπτώσεις στην τιμολόγηση του δανείου.»

Επειδή, η βάση δεδομένων δεν περιέχει δανειακές συμβάσεις με σταθερό επιτόκιο, ο έλεγχος εφάρμοσε αυτό το κριτήριο κατά την αναζήτησή του στη βάση δεδομένων. Εξάλλου, το επιτόκιο της Τράπεζας του Λουξεμβούργου (επιτόκιο βάσης), πάνω στο οποίο υπολογίζεται το περιθώριο επιτοκίου, από την βάση δεδομένων, είναι σταθερό.

Επειδή, ο έλεγχος αναζήτησε συμβάσεις που να υπογράφηκαν πριν την 31-12-2017, ήτοι συμβάσεις που έχουν υπογραφεί και είναι διαθέσιμες κατά τον χρόνο σύναψης της ενδοομιλικής σύμβασης (εντός του 2017, σχετική η παρ. 5.27 των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ).

Επειδή, η δραστηριότητα της προσφεύγουσας είναι η εκμετάλλευση ξενοδοχείου, ο έλεγχος αναζήτησε συμβάσεις δανείου που να υπογράφηκαν μεταξύ επιχειρήσεων που δραστηριοποιούνται στην εκμετάλλευση ξενοδοχείων (ΚΑΔ 55.10).

Επειδή, προκειμένου να επαληθεύσει τον βαθμό της πιστοληπτικής ικανότητας, ο έλεγχος χρησιμοποίησε την βάση δεδομένων Tr-Catalyst και βρέθηκε πως αυτός είναι στην κατηγορία Β, όπως αυτός υπολογίζεται για λογαριασμό του οίκου Ωστόσο, ο βαθμός πιστοληπτικής ικανότητας της προσφεύγουσας είναι υψηλότερος από αυτόν που υπολογίζεται για λογαριασμό του οίκου καθώς είναι μέλος του αλλοδαπού ομίλου. Έτσι, κατά την αξιολόγηση του βαθμού της πιστοληπτικής ικανότητας, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ο βαθμός της πιστοληπτικής ικανότητας του ομίλου και στη συνέχεια, εάν ο τελευταίος είναι μεγαλύτερος από αυτόν της προσφεύγουσας, που ισχύει εν προκειμένω, να βελτιωθεί ο βαθμός της πιστοληπτικής ικανότητας της προσφεύγουσας, εξαιτίας της συμμετοχής της στον αλλοδαπό όμιλο. Εν προκειμένω, η πιστοληπτική αξιολόγηση των δανειστών του ομίλου είναι BBB και BB.

Επειδή, αυτή η διαδικασία είναι σύμφωνη με τη διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ, τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση-Ιούλιος 2017, Κεφάλαιο 10), που στην παρ. 10.71, αναφέρουν πως:

10.71 «Ιδιαίτερες εκτιμήσεις θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη κατά τον καθορισμό του βαθμού πιστοληπτικής ικανότητας για μια συνδεδεμένη επιχείρηση ενός Πολυεθνικού ομίλου, με σκοπό την αξιολόγηση των ελεγχόμενων συναλλαγών. Όταν ένας Πολυεθνικός όμιλος έχει αξιολογηθεί ως προς τον βαθμό πιστοληπτικής ικανότητας από έναν ξένο οίκο αξιολόγησης, αυτή η αξιολόγηση μπορεί να είναι ενημερωτική για την ανάλυση των ελεγχόμενων χρηματοοικονομικών συναλλαγών του Πολυεθνικού ομίλου. Ωστόσο, στις περισσότερες περιπτώσεις, οι αξιολογήσεις της πιστοληπτικής ικανότητας των ξένων οίκων αξιολόγησης είναι διαθέσιμες μόνο για τον Πολυεθνικό όμιλο. Μια προσέγγιση που χρησιμοποιείται συχνά, για μια συνδεδεμένη επιχείρηση ενός Πολυεθνικού ομίλου, είναι η εφαρμογή ποσοτικών και ποιοτικών κριτηρίων των επιμέρους χαρακτηριστικών της συνδεδεμένης επιχείρησης ενός Πολυεθνικού ομίλου, χρησιμοποιώντας δημόσια διαθέσιμα χρηματοοικονομικά εργαλεία ή μεθοδολογίες των οίκων αξιολόγησης για τον βαθμό πιστοληπτικής ικανότητας, ώστε να αναπαραχθεί η διαδικασία που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό της πιστοληπτικής ικανότητας του Πολυεθνικού ομίλου, στην συνδεδεμένη επιχείρηση του Πολυεθνικού ομίλου. Αυτή η προσέγγιση συνεπάγεται επίσης την συνεκτίμηση των παρεπόμενων ωφελειών και της βελτίωσης του βαθμού πιστοληπτικής ικανότητας της συνδεδεμένης επιχείρησης του Πολυεθνικού ομίλου, ως αποτέλεσμα της συμμετοχής της στον Πολυεθνικό όμιλο».

Επειδή, η συμμετοχή της προσφεύγουσας στον όμιλο έχει παρεπόμενα οφέλη σχετικά με την πιστοληπτική της ικανότητα τα οποία προκύπτουν αποκλειστικά και μόνο από την συμμετοχή της στον όμιλο (παθητική σύνδεση). Αυτό έχει ως αποτέλεσμα ο βαθμός πιστοληπτικής ικανότητας της προσφεύγουσας να είναι μεγαλύτερος από αυτόν που θα είχε εάν ενεργούσε

ως ξεχωριστή οντότητα. Έτσι, ανεξάρτητοι δανειστές θα ήταν διατεθειμένοι να την δανείσουν με ένα χαμηλότερο επιτόκιο.

Επειδή, η έννοια των παρεπόμενων ωφελειών και της παθητικής σύνδεσης, εξαιτίας αποκλειστικά και μόνο λόγω της συμμετοχής στον όμιλο, τα οποία και δεν χρειάζεται να αποζημιωθούν με μια προμήθεια, καθότι δεν αποτελούν το αποτέλεσμα μιας στοχευμένης λειτουργίας του ομίλου, έχουν εξειδικευτεί στην διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ, τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση-Ιούλιος 2017, Κεφάλαιο 10), που στις παρ. 10.76 & 10.77 και στις παρ. 1.157 & 1.158, αναφέρονται στα οφέλη που προκύπτουν από την επίτευξη οικονομιών κλίμακας και συνεργειών μεταξύ των επιχειρήσεων του ομίλου:

10.76 «Η επίδραση της ιδιότητας του μέλους του ομίλου είναι σχετική για την εξέταση των συνθηκών υπό τις οποίες μια επιχείρηση ενός Πολυεθνικού ομίλου θα είχε δανειστεί από έναν ανεξάρτητο δανειστή, σε όρους που τηρούν την αρχή των ίσων αποστάσεων, με δύο τρόπους. Πρώτον, οι πολιτικές και πρακτικές εξωτερικής χρηματοδότησης που υιοθετεί η διοίκηση του Πολυεθνικού ομίλου θα παρέχουν πληροφόρηση για την μορφή, τους όρους και τις προϋποθέσεις για τον δανεισμό που θα είχε συνάψει η θυγατρική του Πολυεθνικού ομίλου με έναν ανεξάρτητο δανειστή, συμπεριλαμβανομένης της τιμολόγησης (δηλαδή του επιτοκίου που καταβάλλεται) και όλων των οικονομικά συναφών χαρακτηριστικών όπως το είδος του δανείου, η διάρκεια του, το νόμισμα, οι εξασφαλίσεις, οι συμφωνίες, οι επιχειρηματικές στρατηγικές κλπ. Δεύτερον, η θυγατρική επιχείρηση του Πολυεθνικού ομίλου, μπορεί να λάβει υποστήριξη από τον Πολυεθνικό όμιλο για να εκπληρώσει τις οικονομικές της υποχρεώσεις σε περίπτωση που βρεθεί σε οικονομική δυσκολία. Η παράγραφος 1.158 του Κεφαλαίου 1 αυτών των Κατευθυντήριων Γραμμών είναι σχετική ώστε να αναλυθεί η επίδραση της ιδιότητας του μέλους του ομίλου στους όρους και τις προϋποθέσεις μιας δανειακής σύμβασης, όταν η δανειζόμενη θυγατρική επιχείρηση του Πολυεθνικού ομίλου, αποκτά ένα παρεπόμενο όφελος που προκύπτει αποκλειστικά από την ιδιότητα του μέλους στον Πολυεθνικό όμιλο, δηλαδή την παθητική σύνδεση».

10.77 «Στο πλαίσιο των ενδοομιλικών δανείων, αυτό το παρεπόμενο όφελος που υποτίθεται ότι λαμβάνει η θυγατρική επιχείρηση του Πολυεθνικού ομίλου, αποκλειστικά και μόνο λόγω της συμμετοχής της στον Πολυεθνικό όμιλο, αναφέρεται ως έμμεση υποστήριξη. Η επίδραση της έμμεσης υποστήριξης του Πολυεθνικού ομίλου στον βαθμό πιστοληπτικής ικανότητας της θυγατρικής επιχείρησης του Πολυεθνικού ομίλου και οποιαδήποτε επίδραση στην ικανότητα δανεισμού της τελευταίας ή στο επιτόκιο που καταβάλλει για αυτά τα δάνεια δεν θα απαιτούσε κάποια προμήθεια ή προσαρμογή συγκρισιμότητας. Βλέπε Παράδειγμα 1 στις παραγράφους 1.164 - 1.166 του Κεφαλαίου 1 και την Ενότητα Δ.3».

1.157 «Θέματα συγκρισιμότητας, και η ανάγκη για προσαρμογές συγκρισιμότητας, μπορεί να προκύψουν εξαιτίας της ύπαρξης συνεργειών εντός ενός Πολυεθνικού ομίλου. Υπό κάποιες περιστάσεις, οι Πολυεθνικοί όμιλοι και οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις που τους απαρτίζουν, μπορεί να επωφελοούνται από τις συναλλαγές και τις συνέργειες μεταξύ των μελών τους, ωφέλειες που δεν θα ήταν διαθέσιμες μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Τέτοιες συνέργειες μπορεί να υπάρχουν, για παράδειγμα ως αποτέλεσμα της συνολικής αγοραστικής δύναμης ή της επίτευξης οικονομιών κλίμακας, των συνδυασμένων και ολοκληρωμένων πληροφοριακών και επικοινωνιακών συστημάτων, της ολοκληρωμένης διοίκησης, της εξάλειψης των επικαλύψεων (διπλές υπηρεσίες), της αυξημένης ικανότητας δανεισμού, και πολυάριθμων παρόμοιων παραγόντων. Τέτοιες συνέργειες εντός του Πολυεθνικού ομίλου είναι συνήθως

προς όφελός του, ως σύνολο, και επομένως μπορεί να αυξήσουν το συνολικό κέρδος που επιτυγχάνει κάθε μέλος (συνδεδεμένη επιχείρηση) του Πολυεθνικού ομίλου, ανάλογα με το εάν υπάρχει εξοικονόμηση κόστους και στις συνθήκες του ανταγωνισμού. Σε άλλες περιπτώσεις, τέτοιες συνέργειες μπορεί να είναι αρνητικές, όπως όταν το μέγεθος και οι επιχειρηματικοί σκοποί των επιχειρήσεων δημιουργούν γραφειοκρατικά εμπόδια, που δεν υπάρχουν για μικρότερες και πιο ευκίνητες επιχειρήσεις ή όταν ένα μέρος των συνδεδεμένων επιχειρήσεων του Πολυεθνικού ομίλου εξαναγκάζεται να λειτουργήσει με πληροφοριακά ή επικοινωνιακά συστήματα που δεν είναι τα πιο αποτελεσματικά για τις δραστηριότητές τους, εξαιτίας των προτύπων που καθορίζονται από τον Πολυεθνικό όμιλο».

1.158 «Η παράγραφος 7.13 αυτών των Κατευθυντήριων Γραμμών διατυπώνει πως μια συνδεδεμένη επιχείρηση δεν θα πρέπει να θεωρείται πως λαμβάνει μια ενδοομιλική υπηρεσία ή να απαιτείται να καταβάλλει μια αποζημίωση (προμήθεια), όταν λαμβάνει παρεπόμενα οφέλη, που οφείλονται αποκλειστικά και μόνο στο γεγονός ότι είναι μέλος ενός μεγαλύτερου Πολυεθνικού ομίλου. Στο πλαίσιο αυτό, ο όρος παρεπόμενα οφέλη, αναφέρεται σε οφέλη που προκύπτουν αποκλειστικά και μόνο λόγω της σύνδεσής της με τον Πολυεθνικό όμιλο και ελλείψει σκόπιμων και συντονισμένων ενεργειών ή συναλλαγών που οδηγούν σε αυτά τα οφέλη. Ο όρος παρεπόμενο όφελος δεν αναφέρεται στην ποσότητα των ωφελειών ούτε υποδηλώνει ότι αυτά τα οφέλη πρέπει να είναι μικρά ή σχετικά ασήμαντα. Συνεπώς με αυτή τη γενική άποψη των ωφελειών, που σχετίζονται με την ιδιότητα του μέλους του Πολυεθνικού ομίλου, όταν παρεπόμενα οφέλη ή κόστη της ιδιότητας του μέλους του Πολυεθνικού ομίλου και προκύπτουν αποκλειστικά και μόνο από την ιδιότητα του μέλους ενός Πολυεθνικού ομίλου και χωρίς τις σκόπιμες και συντονισμένες ενέργειες των συνδεδεμένων επιχειρήσεων του Πολυεθνικού ομίλου ή την παροχή οποιασδήποτε ενδοομιλικής υπηρεσίας ή άλλης λειτουργίας από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις του Πολυεθνικού ομίλου, είναι το ότι τέτοιες παρεπόμενες ωφέλειες δεν χρειάζεται να τιμολογούνται ξεχωριστά ή να κατανέμονται μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων του Πολυεθνικού ομίλου».

Μάλιστα στην παρ. 1.164, δίδεται και ένα παράδειγμα των εν λόγω ωφελειών:

1.164 «Η επιχείρηση P είναι η μητρική επιχείρηση ενός Πολυεθνικού ομίλου, που δραστηριοποιείται στην παροχή χρηματοοικονομικών υπηρεσιών. Τα στοιχεία του ενοποιημένου ισολογισμού του Πολυεθνικού ομίλου επιτρέπουν στην επιχείρηση P να διατηρεί βαθμό πιστοληπτικής αξιολόγησης AAA, σε σταθερή βάση. Η συνδεδεμένη επιχείρηση S είναι μέλος του Πολυεθνικού ομίλου και ασχολείται με την παροχή του ίδιου τύπου χρηματοοικονομικών υπηρεσιών με άλλες συνδεδεμένες επιχειρήσεις του Πολυεθνικού ομίλου και το κάνει σε μεγάλη κλίμακα, σε μια σημαντική αγορά. Σε ξεχωριστή βάση, ωστόσο, τα στοιχεία του ισολογισμού της συνδεδεμένης επιχείρησης S, οδηγούν σε βαθμό πιστοληπτικής ικανότητας Baa. Ωστόσο, λόγω της συμμετοχής της επιχείρησης S στον Πολυεθνικό όμιλο P, μεγάλοι ανεξάρτητοι δανειστές είναι πρόθυμοι να την δανείσουν με επιτόκια που θα χρεωνόταν σε ανεξάρτητους οφειλέτες με βαθμό πιστοληπτικής ικανότητας A, δηλαδή χαμηλότερο επιτόκιο από αυτό που θα χρεωνόταν εάν η επιχείρηση S ήταν ανεξάρτητη, με βάση τα στοιχεία του ισολογισμού της, αλλά με υψηλότερο επιτόκιο από αυτό που χρεωνόταν στην μητρική επιχείρηση P του Πολυεθνικού ομίλου».

Επειδή, άλλωστε, οι ξένοι οίκοι αξιολόγησης λαμβάνουν υπόψη τους την παθητική σύνδεση και τα παρεπόμενα οφέλη της συμμετοχής μιας επιχείρησης σε όμιλο, αυξάνοντας τον βαθμό πιστοληπτικής ικανότητας της εξεταζόμενης κάθε φορά επιχείρησης (τεχνική “notching”).

Επειδή, η εξίσωση της πιστοληπτικής ικανότητας της προσφεύγουσας (B) με την πιστοληπτική ικανότητα της χώρας (CCC) υποεκτιμά την πιστοληπτική ικανότητα της προσφεύγουσας, διότι, η προσφεύγουσα, ως μέλος του αλλοδαπού ομίλου μπορεί να έχει πρόσβαση σε χρηματοδότηση που να είναι με ευμενέστερους όρους από τον αλλοδαπό όμιλο. Ο κίνδυνος χώρας, υπερεκτιμά τον κίνδυνο αθέτησης των υποχρεώσεων της προσφεύγουσας, καθότι δεν λαμβάνει υπόψη τα παρεπόμενα οφέλη που έχει η προσφεύγουσα εξαιτίας της συμμετοχής της στον αλλοδαπό όμιλο.

Ως εκ τούτου, ορθώς ο έλεγχος διενήργησε αναζήτηση με κριτήριο πιστοληπτικής ικανότητας B, που είναι ο βαθμός πιστοληπτικής ικανότητας της προσφεύγουσας, συμπεριλαμβάνοντας μια βαθμίδα παραπάνω BB, ώστε να λάβει υπόψη τα παρεπόμενα οφέλη που έχει στην πιστοληπτική ικανότητα της προσφεύγουσας, η συμμετοχή στον όμιλο.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως αναφέρει και ο έλεγχος στο από 23.1.2025 έγγραφο απόψεων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., οποιαδήποτε ελλείμματα συγκρισιμότητας μπορεί να απομένουν στο δείγμα (χρόνος σύναψης του δανείου, επιτόκιο κυμαινόμενο έναντι σταθερού), αυτά διορθώθηκαν με την χρήση μέτρων κεντρικής τάσης (ενδοτεταρτημοριακό εύρος).

Ως εκ τούτου, ορθώς ο έλεγχος εφάρμοσε την μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) λαμβάνοντας υπόψη όλα τα διαθέσιμα στοιχεία και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας αβασίμως προβάλλονται.

Επειδή, αναφορικά με την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών λογισμού τόκων δανείων, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται επιπλέον, ότι παρόλο που η δανειακή σύμβαση με ανεξάρτητο δανειστή, ήτοι την έχει απορριφθεί ως εσωτερικό συγκριτικό στοιχείο λόγω της ύπαρξης εγγυήσεων, δύναται να χρησιμοποιηθεί ενδεικτικά ως σημείο αναφοράς για το ελάχιστο επιτόκιο το οποίο θα έπρεπε να εφαρμόζεται στα υπό εξέταση ενδοομιλικά δάνεια. Ωστόσο, η προσφεύγουσα, έχει ήδη απορρίψει, ως μη συγκρίσιμα, στον φάκελο τεκμηρίωσης τα εσωτερικά συγκριτικά στοιχεία δανεισμού της από τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της αβασίμως προβάλλεται.

Επειδή, αναφορικά με την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών λήψης υπηρεσιών ανάπτυξης και διαχείρισης ξενοδοχειακών μονάδων, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι παράνομη και εσφαλμένη η απόρριψη από τον έλεγχο της συγκριτικής μελέτης της εταιρείας στο πλαίσιο εφαρμογής της CUP, χωρίς να εξεταστεί από τον έλεγχο η ορθότητα της εφαρμογής και χωρίς ο έλεγχος να παράσχει λόγους για την απόρριψη αυτής.

Επειδή, όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου, διενεργήθηκε νέα αναζήτηση στη βάση δεδομένων Tr-Catalyst (έκδοση 111 – Ιούνιος 2019 για το φορολογικό έτος 2018, και έκδοση 123 – Ιούνιος 2020), προκειμένου να αξιολογηθεί η αξιοπιστία της ανάλυσης της προσφεύγουσας (σχετ. ΠΟΛ.1142/2015).

Επειδή, περαιτέρω, αναφορικά με την τιμολόγηση των ενδοομιλικών συναλλαγών λήψης υπηρεσιών ανάπτυξης και διαχείρισης ξενοδοχειακών μονάδων, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή εφάρμοσε πλημμελώς την μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP).

Επειδή, διενεργήθηκε νέα αναζήτηση ώστε να βρεθούν εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, και συγκεκριμένα στοιχεία για συγκρίσιμες συμβάσεις παροχής υπηρεσιών διαχείρισης και διοικητικής υποστήριξης (management) μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. με σκοπό να υπολογιστεί η αμοιβή επί των πωλήσεων που θα πρέπει να καταβάλλεται από τον δικαιοδόχο, και οριοθετήθηκαν κριτήρια αναζήτησης ως κατωτέρω:

Φορολογικό έτος 2018

A/A	Κριτήριο	Αποτέλεσμα ανά οριοθετημένο κριτήριο	Πλήθος συμφωνιών δικαιωμάτων που ικανοποιούν σωρευτικά τα κριτήρια αναζήτησης
1	Αναζήτηση με βάση κωδικούς δραστηριότητας (ΚΑΔ): 5510 - Ξενοδοχεία και παρόμοια καταλύματα.	71	71
2	Κατηγορία σύμβασης: Παροχή Υπηρεσιών.	3.982	18
3	Ημερομηνία υπογραφής: έως 31/12/2018.	18.453	18
	Πλήθος συμφωνιών που πληρούν σωρευτικά τα κριτήρια.		18

Φορολογικό έτος 2019

A/A	Κριτήριο	Αποτέλεσμα ανά οριοθετημένο κριτήριο	Πλήθος συμφωνιών δικαιωμάτων που ικανοποιούν σωρευτικά τα κριτήρια αναζήτησης
1	Αναζήτηση με βάση κωδικούς δραστηριότητας (ΚΑΔ): 5510 - Ξενοδοχεία και παρόμοια καταλύματα.	71	71
2	Κατηγορία σύμβασης: Παροχή Υπηρεσιών.	4.135	18
3	Ημερομηνία υπογραφής: έως 31/12/2018.	19.122	18
	Πλήθος συμφωνιών που πληρούν σωρευτικά τα κριτήρια.		18

Απορρίφθηκαν έντεκα (11) συμβάσεις από το αυτόματο δείγμα, καθώς είτε αφορούσαν σε συμβάσεις με βάση αποζημίωσης διαφορετική από τις πωλήσεις του δικαιοδόχου είτε αφορούσαν σε διαφορετικό κλάδο δραστηριότητας (τεχνολογία, τυχερά παιχνίδια) από αυτόν της παροχής υπηρεσιών διαχείρισης (management) σε ξενοδοχεία και θα έπρεπε να απορριφθούν από την ανάλυση.

Στη συνέχεια, αντλήθηκαν τα ποσοστά αποζημίωσης (αμοιβής επί των πωλήσεων του δικαιοδόχου) για τις επτά (7) συγκρίσιμες συμβάσεις του δείγματος και υπολογίστηκαν όρια

ίσων αποστάσεων. Σε περιπτώσεις που μία συγκρίσιμη σύμβαση προέβλεπε πολλαπλά ποσοστά αποζημιώσεων, τότε υπολογίστηκε ο απλός μέσος όρος τους.

Τα όρια ίσων αποστάσεων που προέκυψαν είναι τα παρακάτω:

Φορολογικό έτος 2018	Ποσοστό αποζημίωσης
Ελάχιστο	1,21%
1ο Τεταρτημόριο	2,00%
Διάμεσος	2,42%
3ο Τεταρτημόριο	5,00%
Μέγιστο	5,00%
Πλήθος συμβάσεων	Επτά (7)

Φορολογικό έτος 2019	Ποσοστό αποζημίωσης
Ελάχιστο	1,21%
1ο Τεταρτημόριο	2,00%
Διάμεσος	2,42%
3ο Τεταρτημόριο	5,00%
Μέγιστο	5,00%
Πλήθος συμβάσεων	Επτά (7)

Επειδή, βρέθηκε πως τα όρια ίσων αποστάσεων επικαλύπτονται, με αυτά της προσφεύγουσας, επομένως εφαρμόστηκαν τα κοινά μέρη του δείγματος της προσφεύγουσας και του δείγματος του ελέγχου.

Επειδή, εξάλλου, η μεθοδολογία αυτή προτείνεται από την διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές ΟΟΣΑ-τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση-Ιούλιος 2017).

Επειδή, η φορολογική αρχή αφού ξεχωρίσει τις συναλλαγές (εξέταση συναλλαγών ξεχωριστά) θα πρέπει ωστόσο, να εξετάσει εάν για το σύνολο των συναλλαγών (συνδυαστικά) τηρείται η αρχή των ίσων αποστάσεων.

Επειδή, τα ληφθέντα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών από την συνδεδεμένη εταιρεία, στερούνται πλήρους και αναλυτικής περιγραφής ως προς το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι οι δύο αμοιβές (base και incentive fee) υπολογίζονται επί διαφορετικής βάσης (ετήσια έσοδα και μικτό λειτουργικό κέρδος της Εταιρείας, αντιστοίχως) και θεωρεί πως ο έλεγχος εξετάζει εσφαλμένα τη συνολική αμοιβή, που κατέβαλε η εταιρεία, αποκλειστικά ως ένα ενιαίο ποσοστό (5,52%) επί των ετήσιων εσόδων της],

Ωστόσο, ο έλεγχος, όπως άλλωστε σημειώνεται στην έκθεση φορολογίας εισοδήματος στο κεφάλαιο 6.3 παρ.Β.4, προβαίνει σε σαφή διαχωρισμό των καθέτων και οριζοντίων υπηρεσιών (base και incentive fee), και εν συνεχεία συγκρίνει κάθε μια ξεχωριστά ως προς τα όρια ίσων αποστάσεων που προέκυψαν από τον έλεγχο.

Εξάλλου, αυτή η μεθοδολογία της εξέτασης των συναλλαγών σε συνδυαστική βάση προβλέπεται από την διεθνή πρακτική (Κατευθυντήριες Γραμμές του ΟΟΣΑ-τελευταία επικαιροποιημένη Έκδοση-Ιούλιος 2017), που στην παράγραφο 3.11, αναφέρουν 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 συναλλαγή για ολόκληρο το πακέτο τηρεί ίσες αποστάσεις.

Επειδή, οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας έχουν απορριφθεί τεκμηριωμένα από τον έλεγχο, όπως αυτό προκύπτει από τα διαλαμβανόμενα στην θέση του ελέγχου επί του αρ./2024 υπομνήματος της προσφεύγουσας στο αρ./2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων του Ελέγχου (παρ. 9.3 της έκθεσης ελέγχου).

Επειδή, οι διαφορές αναφορικά με την εφαρμογή των κανόνων υποκεφαλαιοδότησης καταλογίστηκαν ως εξαρτώμενες των διαφορών στις ανωτέρω ενδοομιλικές συναλλαγές.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 17.1.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της υπ.' αριθ./20.12.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017 του Προϊστάμενου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

Φορολογικό έτος 2018

Υπ' αριθ. /20.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου/ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέα ζημιά	6.292.292,80 €	5.380.614,93 €	911.677,87 €

Φορολογικό έτος 2019

Υπ' αριθ. /20.12.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου/ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέα ζημιά	3.907.450,06 €	40.085,97 €	3.867.364,09 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.