



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 09/05/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 792

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 Α' 58/19.04.2024), εφεξής ΚΦΔ,

β. 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)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 09/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ:

α) της υπ' αριθ. /10.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018,

β) της υπ' αριθ. /10.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019,

γ) της υπ' αριθ. /10.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018,

δ) της υπ' αριθ. /10.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2019,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ./10.12.2024 και/10.12.2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντιστοίχως, και τις υπ' αριθ./10.12.2024 και/10.12.2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ των φορολογικών περιόδων 01/01/2018 – 31/12/2018 και 01/01/2019 – 31/12/2019 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./10.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εξαλείφθηκαν οι ζημιές της χρήσης ποσού 67.980,54€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες οδικής μεταφοράς εμπορευμάτων, για το φορολογικό έτος 2018, κύριος φόρος 1.291,21€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της, με την προσθήκη στα δηλωθέντα κέρδη α) ως λογιστικής διαφοράς, της αξίας αποσβέσεων επί παγίου για το οποίο λήφθηκε το υπ' αριθ. ΤΑΠ-ΘΕΙΚΤΔ...../02.02.2019 τιμολόγιο, καθαρής αξίας 1.319,26€, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από το άρθρο 22 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης, και β) διαφορών επί ενδοομιλικών συναλλαγών ποσού 71.120,73€, λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του ν.4172/2013.

Με την υπ' αριθ./10.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εξαλείφθηκαν οι ζημιές της χρήσης ποσού 83.175,15€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για το φορολογικό έτος 2019, κύριος φόρος 2.879,78€€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 1.439,89€, ήτοι συνολικό ποσό 4.319,67€, κατόπιν προσδιορισμού των ακαθαρίστων εσόδων της σε 559.369,64€ από 469.870,82€, με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου και συγκεκριμένα την εφαρμογή συντελεστή καθαρού κέρδους ομοειδών επιχειρήσεων και την προσθήκη ως λογιστικών διαφορών α) της αξίας αποσβέσεων ποσού 1.495,40€ επί παγίου για το οποίο λήφθηκε το υπ' αριθ. ΤΔΑ-...../21.08.2019 τιμολόγιο, καθαρής αξίας 133.520,00€, και β) της καθαρής αξίας δαπάνης για την οποία λήφθηκε το υπ' αριθ. ΤΠΥ-...../24.08.2019, ποσού 4.180,00€, αμφότερα εκδόσεως της επιχείρησης με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.» - ΑΦΜ, τα οποία κρίθηκαν εικονικά για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, με το αιτιολογικό ότι δεν πληρούνται οι προβλεπόμενες από το άρθρο 22 του ν.4172/2013 προϋποθέσεις έκπτωσης.

Με την υπ' αριθ./10.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκροών της

επόμενης φορολογικής περιόδου από 41.281,47€ σε 37.984,21€, ήτοι κατά το ποσό των 3.297,26€, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 3.297,26€, δαπανών αξίας 13.738,62€.

Με την υπ' αριθ./10.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2019, εξαλείφθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου ποσού 3.138,86€ και επιβλήθηκε κύριος φόρος ποσού 54.686,12€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58Α Ν.4987/2022 ποσού 27.343,07€, ήτοι συνολικό ποσό 82.029,19€ λόγω α) επαναπροσδιορισμού των φορολογητέων εκροών κατόπιν χρήσης κάθε διαθέσιμου στοιχείου με την προσθήκη ποσού 89.498,82€ και φόρου 21.479,72€, β) μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 3.297,26€, και γ) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού 33.048,00€ ληφθέντων εικονικών στο σύνολό τους φορολογικών στοιχείων συνολικής καθαρής αξίας 137.700,00€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 10/12/2024 εκθέσεων ΕΛΠ (ν.4308/2014) – ΚΦΔ (ν.5104/2024), φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και ΦΠΑ (ν.2859/2000) του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./16.04.2024 εντολής του Προϊσταμένου του.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, συγκεκριμένα διενήργησε έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, σύμφωνα με τις διατάξεις των νόμων 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), εφαρμόζοντας τις ελεγκτικές επαληθεύσεις του παραρτήματος ΙΙΙ της υπ' αριθ. ΠΟΛ.1124/2015 Απόφασης του ΓΓΔΕ (ΦΕΚ Β' 1196/22.06.2015) βάσει της υπ' αριθ. ΠΟΛ.1036/2017 Απόφασης του Διοικητή ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1023/27.03.2017). Για το φορολογικό έτος 2019, κρίθηκε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 28 του ν.4172/2013, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος, βάσει κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των έμμεσων μεθόδων ελέγχου του άρθρου 32 του ΚΦΔ, καθότι η προσφεύγουσα εταιρεία υπέπεσε σε παραβάσεις λήψεις εικονικών φορολογικών στοιχείων. Σύμφωνα με τα οικονομικά δεδομένα της προσφεύγουσας εταιρείας, επιλέχθηκε η χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου, ως η καταλληλότερη μέθοδος για τον έμμεσο προσδιορισμό εσόδων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Πραγματικές και όχι εικονικές οι συναλλαγές για την ασφαλτόστρωση του προαύλιου χώρου των εγκαταστάσεων της. Καλοπιστία της (ως λήπτριας των υπηρεσιών).
2. Αυθαίρετος ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της κατά το έτος 2019 με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο και όχι με τις αναφερόμενες στο άρθρο 27 του Ν.4174/2013 έμμεσες τεχνικές ελέγχου, παρόλο που η φορολογική αρχή είχε στη διάθεσή της το σύνολο των βιβλίων και στοιχείων, δηλώσεων, χρηματοοικονομικών καταστάσεων, πληροφοριακών δελτίων έτερης φορολογικής αρχής και λοιπών υπηρεσιών, κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών κ.λπ..
3. Αυθαίρετη, ανατιολόγητη και εσφαλμένη η μεθοδολογία τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. αποφάνθηκε ότι τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων στις διασυννοριακές ενδοομιλικές συναλλαγές κατά τα υπό κρίση έτη 2018 και 2019.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής...».

Επειδή, με το άρθρο 15 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «...2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα...».

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση... Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο...».

Επειδή, όπως έχει κριθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, υπό την έννοια, είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας (ΣτΕ 1338, 1160/2019). Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο

φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του στοιχείου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣΤΕ 3336/2015, 223, 145/2015, 4629, 721/2014, 4328, 1314, 116/2013, 505-6/2012, 1184, 1126/2010), ή ότι, ο εκδότης, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσης του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν` αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή, ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (πρβλ. ΣΤΕ 1404/2015, 116/2013, 1327, 505-6/2012, 4037-9, 3258, 1498/2011, 1184/2010 κ.ά.).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι από 10/12/2024 εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του φορολογικού έτους 2019 (φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019), συντάχθηκαν με βάση την από 10/12/2024 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ – ΚΦΔ της ίδιας ελεγκτικής αρχής, σύμφωνα με την οποία η επιχείρηση με την επωνυμία «..... I.Κ.Ε.» - ΑΦΜ και με κύριο αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο υλικών καθαρισμού εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρεία δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους, συνολικού ποσού 137.700,00€ πλέον ΦΠΑ 24% ποσού 33.048,00€, που αφορούσαν την ασφατόστρωση του περιβάλλοντος χώρου των εγκαταστάσεων της προσφεύγουσας εταιρείας (υλικά και υπηρεσία).

Ειδικότερα, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις και τις διασταυρώσεις προέκυψε ότι η εκδότρια των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων δεν ήταν σε θέση να εκτελέσει τις επίμαχες συναλλαγές διότι:

1. Κατά το χρόνο έκδοσης των επίμαχων τιμολογίων δε διατηρούσε τις εγκαταστάσεις (γραφείο και αποθήκη) που αναγράφονται επ' αυτών.
2. Δε διέθετε μηχανήματα έργου και προσωπικό για την εκτέλεση του έργου ασφατόστρωσης του προαύλιου χώρου ούτε υποβλήθηκε στην οικεία ηλεκτρονική πλατφόρμα της ΑΑΔΕ ιδιωτικό συμφωνητικό υπεργολαβίας με τρίτη επιχείρηση.
3. Το ΦΙΧ με αριθμό κυκλοφορίας που αναγράφεται επί των τιμολογίων δεν ήταν ιδιοκτησίας της ούτε είχε τη δυνατότητα μεταφοράς των τιμολογηθέντων αγαθών (4.985,82Kg 3Α ΛΑΤΟΜΙΚΑ 0/22,4, 2.174Kg ΚΑΤΙΟΝΙΚΟ ΟΞΙΝΟ ΑΣΦ. ΓΑΛ., 4.050τμ ΑΣΦΑΛΤΙΚΟ ΚΑΤ. ΒΑΡΙΑ...).
4. Από τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων προμηθευτών δεν προέκυψαν αγορές.
5. Δε διενήργησε καμία ενδοκοινοτική συναλλαγή και καμία εισαγωγή ειδών που φέρεται να χρησιμοποίησε για την εκτέλεση των εργασιών.

Περαιτέρω, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι το από 02/07/2019 ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων δεν έχει αποδεικτική δύναμη, αφού δεν είχαν τηρηθεί οι διατυπώσεις της παρ. 16 του άρθρου 8 του ν.1882/1990 (εμπρόθεσμη ανάρτηση αυτού στην οικεία ηλεκτρονική πλατφόρμα της ΑΑΔΕ). Τέλος, και η εξόφληση των συναλλαγών φέρεται να πραγματοποιήθηκε με μεταχρονολογημένες επιταγές κατά το έτος 2024, ήτοι κατά το χρόνο

διενέργειας του ελέγχου και πέντε έτη μετά την αποπεράτωση των εργασιών, γεγονός ασύνηθες στις εμπορικές συναλλαγές.

Κατόπιν των ανωτέρω, η ελεγκτική αρχή κατέληξε στο ότι α) το υπ' αριθ. ΤΔΑ-...../21.08.2019 τιμολόγιο, καθαρής αξίας 133.520,00€ πλέον ΦΠΑ 32.044,80€, και β) το υπ' αριθ. ΤΠΥ-...../24.08.2019 τιμολόγιο, καθαρής αξίας 4.180,00€ πλέον ΦΠΑ 1.003,20€, που έλαβε η προσφεύγουσα εταιρεία από την επιχείρηση με την επωνυμία «..... I.K.E.» - ΑΦΜ, ήταν εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66 παρ. 5 Ν.4987/2022.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι οι συναλλαγές ήταν πραγματικές και πως σε κάθε περίπτωση η ίδια τυγχάνει καλόπιστη. Ωστόσο, η ελεγκτική αρχή προέβη στην κρίση αυτή συνεκτιμώντας τα επιμέρους στοιχεία των επίμαχων συναλλαγών, όπως την έλλειψη εγκαταστάσεων φόρτωσης των ειδών, αγορών των παραδοτέων ειδών, μηχανημάτων έργου, και προσωπικού, την αδυναμία μεταφοράς των φερόμενων ειδών με το αναγραφόμενο στο τιμολόγιο – δελτίο αποστολής ΦΙΧ, την ανυπαρξία ιδιωτικών συμφωνητικών ανάθεσης υπεργολαβίας σε τρίτους, την έλλειψη αποδεικτικής δύναμης του από 02/07/2019 ιδιωτικού συμφωνητικού, αλλά και τον τρόπο της φερόμενης εξόφλησης των υπό κρίση συναλλαγών με μεταχρονολογημένες (κατά πέντε έτη) επιταγές. Περαιτέρω, ουδέν νεότερο στοιχείο προσκόμισε η προσφεύγουσα εταιρεία προς επίρρωση του ισχυρισμού της και αποδόμηση του πορίσματος του ελέγχου περί της εικονικότητας των υπό κρίση τιμολογίων, καθότι βαρύνεται να αποδείξει την πραγματοποίηση των εν λόγω συναλλαγών με την εκδότρια αυτών, η οποία δεν ήταν σε θέση να πραγματοποιήσει τις επίμαχες πωλήσεις.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου αναφορικά με την εικονικότητα των συναλλαγών, όπως αυτές καταγράφονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Επειδή, περαιτέρω, η επικαλούμενη καλοπιστία της προσφεύγουσας ως λήπτριας θα εξεταζόταν μόνο στην περίπτωση λήψης εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ΠΟΛ.1071/2015 και ΠΟΛ.1097/2016.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί πραγματικών συναλλαγών και καλοπιστίας, απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 1 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις

ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση».

Επειδή, με την Ε.2015/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 ν.4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 ν.4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του ν.4172/2013. 2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών. Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο... 4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 , το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση... Η προϋπόθεση της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα στις περιπτώσεις αυτές εντάσσεται η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, η λήψη ανακριβών

φορολογικών στοιχείων, η έκδοση εικονικών ή πλαστών φορολογικών στοιχείων, η λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων...».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Η Φορολογική Διοίκηση παραθέτει στο σημείωμα διαπιστώσεων της παρ. 1 του άρθρου 33 και την έκθεση ελέγχου της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ειδική αιτιολογία αναφορικά με τον λόγο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδου».

Επειδή, με την Α.1008/2020 (ΦΕΚ Β' 88/27.01.2020) Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ καθορίστηκε το περιεχόμενο και ο τρόπος εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 Ν.4174/2013 (προϊσχύσαντος ΚΦΔ) για τον διορθωτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης φυσικών ή νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και ορίζεται ότι: «... Άρθρο 2 Περιεχόμενο των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν.4174/2013. 2.1 Η μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με την μέθοδο αυτή προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη του ελεγχόμενου προσώπου βάσει αναλογιών και ιδίως, του περιθωρίου μικτού κέρδους. Κατόπιν επαλήθευσης του κόστους πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών και ανάλυσης στοιχείων και πληροφοριών από το ελεγχόμενο πρόσωπο ή και από τρίτες πηγές, προσδιορίζεται με αξιόπιστο τρόπο το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους, το οποίο εφαρμοζόμενο στο κόστος πωληθέντων/παρεχόμενων υπηρεσιών, οδηγεί στον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου. Η υπόψη μέθοδος εφαρμόζεται ιδίως σε επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο ή μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή οι αγορές μπορούν εύκολα να κατανέμονται σε ομάδες με το ίδιο ή παρόμοιο ποσοστό περιθωρίου κέρδους. Ο προσδιορισμός των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα με την χρήση της αρχής των αναλογιών δύναται να γίνει και με την χρήση άλλων αναλογικών σχέσεων, εκτός του περιθωρίου μικτού κέρδους, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές αναλογίες προκύπτουν με αξιόπιστο τρόπο. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, με τη χρήση αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών... Άρθρο 6 Προσδιορισμός εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα / εκροών / φορολογητέων κερδών στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη που προσδιορίζονται με τις προαναφερθείσες μεθόδους έμμεσου προσδιορισμού, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα, συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα/εκροές/φορολογητέα κέρδη.

Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013. Άρθρο 7 Έλεγχος λοιπών φορολογικών αντικειμένων στην περίπτωση εφαρμογής μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού. Εφόσον με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου, τα έσοδα αυτά, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός των φόρων, τελών και εισφορών στις λοιπές φορολογίες πραγματοποιείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις για κάθε φορολογία».

Επειδή, με την Ε.2016/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων α' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Ν.4174/2013 (προϊσχύσαντος ΚΦΔ) περί των μεθόδων της αρχής των αναλογιών και της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο του κύκλου εργασιών. Ειδικότερα, επισημαίνεται ότι: «Α. Μέθοδος της αρχής των αναλογιών. Με την εν λόγω μέθοδο προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση ποσοστά και δείκτες (και ιδίως με βάση το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους) που θεωρούνται αξιόπιστα, βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής και προέρχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτες πηγές. Για την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, μετά την ανάλυση των πωλήσεων και/ή του κόστους των πωλήσεων, προσδιορίζεται μια αξιόπιστη αναλογία (σχέση) η οποία εφαρμόζεται σε μία, γνωστή εκ των προτέρων, βάση (ενδεικτικά στο κόστος πωληθέντων) και έτσι προσδιορίζονται τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογουμένου. Η ορθότητα του αποτελέσματος της τεχνικής αυτής βασίζεται στην αξιοπιστία των αναλογιών που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Ειδικότερα: (α) Κύρια πηγή πληροφοριών πρέπει να είναι η ίδια η επιχείρηση. Έτσι ο έλεγχος για τον καθορισμό των αναλογιών (ποσοστών), που θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα εξαντλεί τη δυνατότητα δημιουργίας αναλογιών με βάση τα πραγματικά δεδομένα της επιχείρησης (κόστος, δαπάνες, τιμές πώλησης κ.λπ.), στοιχεία τα οποία προκύπτουν αφενός από τα λογιστικά αρχεία του φορολογουμένου και αφετέρου από κάθε είδους διαθέσιμα στοιχεία καθώς και πληροφορίες και διευκρινίσεις που θα παρασχεθούν είτε από τον ίδιο τον ελεγχόμενο είτε από τρίτες πηγές (π.χ. αντισυμβαλλόμενους). Συνεπώς, το πραγματικό περιθώριο μικτού κέρδους δύναται να προσδιορισθεί συγκρίνοντας τιμολόγια αγορών με τιμολόγια πωλήσεων ή αναλύοντας τιμοκαταλόγους ή τιμές ραφιών ή ερευνώντας αρχεία αποθήκης και βιβλία παραγγελιών ή και άλλες συναφείς πληροφορίες. (β) Σε περίπτωση που δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών σύμφωνα με την προηγούμενη περίπτωση, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων. Στην περίπτωση αυτή ο έλεγχος δύναται να αναπροσαρμόζει τα εν λόγω ποσοστά και τους δείκτες, λαμβάνοντας υπόψη τα χαρακτηριστικά της ελεγχόμενης επιχείρησης και ιδίως τον τύπο του εμπορεύματος, τη γεωγραφική θέση της επιχείρησης, το μέγεθός της, την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, τη γενικότερη εμπορική πολιτική, ώστε οι αναλογίες που τελικά θα εφαρμοσθούν για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα να ανταποκρίνονται στα χαρακτηριστικά του ελεγχόμενου προσώπου. (γ) Για την επαλήθευση του κόστους πωληθέντων, ο έλεγχος συνεκτιμά στοιχεία αντισυμβαλλόμενων, υφιστάμενες παραβάσεις, τεχνικές

προδιαγραφές κ.λπ. Κατά την εφαρμογή της τεχνικής της αρχής των αναλογιών, για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να χρησιμοποιηθούν διάφορες αναλογίες (ποσοστά/δείκτες), όπως ενδεικτικά η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - πωλήσεων, η αναλογία περιθωρίου μικτού κέρδους - κόστους, η αναλογία κόστους πωληθέντων - πωλήσεων, η αναλογία καθαρής τιμής πώλησης - τιμής κόστους κ.λπ., οι οποίες εφαρμόζονται επί του συνολικού κόστους ώστε να προσδιορισθούν τα έσοδα. Περαιτέρω, η μέθοδος της αρχής των αναλογιών, εκτός του προσδιορισμού των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, δύναται να εφαρμοσθεί και για τον προσδιορισμό των εκροών και των φορολογητέων κερδών των ελεγχόμενων προσώπων, υπό την προϋπόθεση εύρεσης και χρήσης αξιόπιστων, για τον προσδιορισμό των εκροών και φορολογητέων κερδών, αναλογιών. Σημειώνεται ότι, η τεχνική της αρχής των αναλογιών ενδείκνυται για τον προσδιορισμό των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, των εκροών και των φορολογητέων κερδών σε: - επιχειρήσεις με σχετικά περιορισμένο εύρος δραστηριοτήτων. - επιχειρήσεις όπου η κύρια πηγή εσόδων προέρχεται κυρίως από τη διάθεση των αποθεμάτων ή όταν οι παράμετροι που διαμορφώνουν το κόστος των πωληθέντων ή οι πηγές από τις οποίες προέρχονται οι αγορές των εμπορευμάτων είναι περιορισμένες και ταυτόχρονα υφίσταται σε ένα βαθμό ομοιομορφία στις τιμές πώλησης. - επιχειρήσεις των οποίων το απόθεμα είναι ελεγχόμενο (πχ. τήρηση βιβλίου απογραφών) ή το απόθεμα μπορεί να προσδιοριστεί με αξιόπιστο τρόπο ή τα αγαθά τα οποία εμπορεύονται έχουν όμοιο μικτό κέρδος... Γ. Προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με βάση τις προαναφερόμενες έμμεσες τεχνικές ελέγχου συνιστούν τα τελικά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εφόσον είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα δηλωθέντα. Εφόσον τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου προσώπου προσδιορίζονται με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, τότε ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος θεωρείται το σύνολο των, προσδιορισθέντων με τις έμμεσες μεθόδους της παρούσας, εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4172/2013. Δ. Έλεγχος λοιπών φορολογιών. Τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις έμμεσες τεχνικές της παρούσας απόφασης, λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των τυχόν οφειλόμενων λοιπών φόρων, τελών και εισφορών, που προκύπτουν για τις λοιπές φορολογίες. Ο προσδιορισμός διενεργείται σύμφωνα με τις ισχύουσες για κάθε φορολογία διατάξεις. Ειδικότερα για το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), όταν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίζονται με τη χρήση των ανωτέρω έμμεσων μεθόδων αποδεδειγμένα αφορούν αγαθά και υπηρεσίες για τα οποία εφαρμόζεται συγκεκριμένος συντελεστής Φ.Π.Α., τότε το ποσό της διαφοράς των εσόδων, προστίθεται στις φορολογητέες εκροές του συγκεκριμένου αυτού συντελεστή Φ.Π.Α.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι κατά το φορολογικό έτος 2019 η προσφεύγουσα εταιρεία ήταν λήπτρια εικονικών φορολογικών στοιχείων, με αποτέλεσμα να πληρούνται η προϋπόθεση της παρ. 1β' του άρθρου 28 του ν.4172/2013 για τον έμμεσο προσδιορισμό εσόδων με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με την εφαρμογή έμμεσων τεχνικών ελέγχου του άρθρου 32 του ΚΦΔ. Σύμφωνα με την ελεγκτική αρχή, από τη λειτουργική ανάλυση των συναλλαγών της προσφεύγουσας εταιρείας, που αφορούν τις υπηρεσίες οδικών μεταφορών εμπορευμάτων, που είναι και η κύρια δραστηριότητα, δεν κατέστη δυνατόν να αξιοποιηθούν εσωτερικά στοιχεία προκειμένου να εφαρμοστεί μια από τις

προβλεπόμενες έμμεσες μεθόδους ελέγχου, δηλαδή η αρχή των αναλογιών ή η σχέση της τιμής πώλησης προς τον συνολικό όγκο κύκλου εργασιών, προκειμένου για νομικά πρόσωπα και οντότητες. Το κόμιστρο και το κόστος μεταφοράς είναι μεταβλητά και μη συγκρίσιμα, καθώς εξαρτώνται κάθε φορά από το είδος, το βάρος, την ποσότητα των φορτίων και τις ιδιαίτερες συνθήκες μεταφοράς. Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις υπηρεσιών οδικών μεταφορών εμπορευμάτων με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο. Προς τούτο, χρησιμοποιήθηκαν εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία (τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις) με τη χρήση της βάσης δεδομένων Tr-Catalyst (έκδοση Ιούνιος 2020), ώστε να εντοπιστούν επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες οδικών μεταφορών εμπορευμάτων (ΚΑΔ 4641), στη γεωγραφική περιοχή της Ελλάδας. Στη συνέχεια διενεργήθηκε χειροκίνητη επισκόπηση των πενήντα έξι (56) αυτόματα αναζητηθέντων δυνητικά συγκρίσιμων επιχειρήσεων, με σκοπό να αναγνωριστούν επιχειρήσεις συγκρίσιμες με το ελεγχόμενο μέρος, δυνάμει των εμπορικών τους περιγραφών στη βάση δεδομένων και έρευνας στο διαδίκτυο. Απορρίφθηκαν είκοσι ένα (21) επιχειρήσεις, καθώς είτε ήταν συνδεδεμένες με άλλες, είτε δεν είχαν διαθέσιμη ιστοσελίδα, ώστε να αξιολογηθεί η συγκρισιμότητά τους, είτε επιτελούσαν διαφορετικές λειτουργίες από την προσφεύγουσα εταιρεία και θα έπρεπε να απορριφθούν από την ανάλυση. Αντλήθηκαν τα οικονομικά στοιχεία της τριετίας 2016 – 2018 για τις τριάντα πέντε (35) συγκρίσιμες επιχειρήσεις που απέμειναν στο τελικό συγκρίσιμο δείγμα και υπολογίστηκαν δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας. Για τις ενδοομιλικές συναλλαγές (συνολικού κόστους 226.748,37€) χρησιμοποιήθηκε ο δείκτης 1,33% (του 1ου τεταρτημρίου κατά πάγια διοικητική πρακτική), επειδή οι πωλήσεις αυτές είναι διασφαλισμένες για τον πωλητή και δεν υφίσταται κίνδυνος αγοράς ή πιστωτικός κίνδυνος, οπότε και δεν αναμένεται υψηλή κερδοφορία, ενώ για τις λοιπές πωλήσεις υπηρεσιών (συνολικού κόστους 319.168,70€) ο δείκτης 3,27% του 2ου τεταρτημρίου.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία υποστηρίζει ότι η χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου για το προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της κατά το έτος 2019 είναι αυθαίρετη και η ελεγκτική αρχή όφειλε (τουλάχιστον) να επιλέξει μία εκ των έμμεσων τεχνικών ελέγχου, καθώς είχε το σύνολο των βιβλίων και στοιχείων της, και λοιπών εγγράφων (δηλώσεων, πληροφοριακών δελτίων, κινήσεων τραπεζικών λογαριασμών κ.λπ.).

Από τις οικείες εκθέσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή φέρεται να αδυνατούσε να αξιοποιήσει εσωτερικά στοιχεία για να εφαρμόσει μία εκ των οριζόμενων στο άρθρο 32 του ΚΦΔ έμμεσων τεχνικών ελέγχου, διότι το κόμιστρο και το κόστος μεταφοράς είναι μεταβλητά και μη συγκρίσιμα, καθώς εξαρτώνται κάθε φορά από το είδος, το βάρος, την ποσότητα των φορτίων και τις ιδιαίτερες συνθήκες μεταφοράς. Για το λόγο αυτό κατέφυγε στην επιλογή του έμμεσου προσδιορισμού ακαθάριστων εσόδων με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου και ειδικότερα, με τη χρήση του δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος που άντλησε από τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις. Ωστόσο, η χρήση του εν λόγω δείκτη συνιστά τυπική εφαρμογή της μεθόδου της αρχής αναλογιών, διότι όταν δεν καθίσταται δυνατός ο καθορισμός των αναλογιών, ποσοστά και δείκτες δύνανται να προκύψουν και με βάση δεδομένα ομοειδών επιχειρήσεων, όπως διευκρινίστηκε στην εγκύκλιο Ε.2016/2020 (περ. β'). Με τη συγκεκριμένη προσέγγιση, η ελεγκτική αρχή παρέκαμψε τη ρητή υποχρέωση της παρ. 2 του άρθρου 32 του ΚΦΔ περί ειδικής

αιτιολογίας αναφορικά με τον λόγο εφαρμογής των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης και την επιλογή της συγκεκριμένης κάθε φορά μεθόδου.

Επειδή, ο προσδιορισμός του εισοδήματος νομικών προσώπων με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες τεχνικές ελέγχου χωρεί, δυννητικά και όχι υποχρεωτικά, στις περιπτώσεις που ορίζονται από την παρ. 1 του άρθρου 28 του ΚΦΕ, δηλαδή είτε στις περιπτώσεις που δεν είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του με βάση τα τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία και στοιχεία είτε στις περιπτώσεις κατά τις οποίες διαπιστώνονται παραβάσεις ή παρατυπίες που αφορούν τα φορολογικά στοιχεία ή δικαιολογητικά έγγραφα που επέχουν θέση φορολογικού στοιχείου. Ειδικότερα δε, στην υπό κρίση περίπτωση, ναι μεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για προσδιορισμό εσόδων με έμμεση μέθοδο, όπου τελικώς επιλέχθηκε η χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου, αλλά ουσιαστικά η μέθοδος της αρχής αναλογιών (mark up method) από την ελεγκτική αρχή, με την εφαρμογή ενός περιθωρίου καθαρού κέρδους επί του συνολικού (άμεσου και έμμεσου) κόστους, ωστόσο η ελεγκτική αρχή δεν εξέτασε αν η διαπιστωθείσα παράβαση/παρατυπία θίγει την αξιοπιστία των οικονομικών αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας εταιρείας, δεδομένου ότι τα ληφθέντα εικονικά φορολογικά στοιχεία αφορούσαν πάγια τα οποία δεν επηρεάζουν ούτε το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων ούτε το κόστος παρεχόμενων υπηρεσιών, ώστε να αμφισβητείται το μικτό της αποτέλεσμα ως αυτό προκύπτει από τα λογιστικά της αρχεία.

Περαιτέρω, στη διευκρινιστική εγκύκλιο Ε.2015/2020 μνημονεύονται ενδεικτικά τα κατάλληλα διαθέσιμα στοιχεία, τα οποία συνίστανται κυρίως σε εσωτερικά στοιχεία και πληροφορίες για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου. Αντιθέτως, η ελεγκτική αρχή θεώρησε ότι είναι αδύνατη η αξιοποίηση των εσωτερικών στοιχείων και η εξαγωγή αξιόπιστης αναλογίας λόγω μεταβλητότητας και μη συγκρισιμότητας του κόμιστρου και του κόστους μεταφοράς. Εντούτοις, από την ανάλυση των πωλήσεων και του κόστους των παρεχόμενων υπηρεσιών δεν καθίσταται αδύνατος ο προσδιορισμός μιας αξιόπιστης αναλογίας (σχέσης), όπως είναι η αναλογία των ακαθαρίστων εσόδων/κόστους ανά χιλιόμετρο, δρομολόγιο ή όχημα, για τον υπολογισμό των ακαθαρίστων εσόδων και εν συνεχεία των φορολογητέων κερδών, αλλά δυσχερής.

Ωστόσο, η ελεγκτική αρχή επέλεξε τη χρήση του δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος που άντλησε από τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις και την αναπροσαρμογή των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας εταιρείας, δη δείκτη που ενδείκνυται, επιλέγεται και εφαρμόζεται κατά τον έλεγχο των ενδοομιλικών τιμολογήσεων και επηρεάζει μόνο την κρίση επί των εν λόγω συναλλαγών, με αποτέλεσμα να μη αποτελεί κατάλληλη και αξιόπιστη βάση για τον προσδιορισμό του συνολικού κύκλου εργασιών της προσφεύγουσας εταιρείας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί αυθαίρετου προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της κατά το έτος 2019, με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός.

Ως προς τον 3^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 76 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου*».

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «...Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστatzωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ. 6 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 50 του 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 την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1097/2014 (ΦΕΚ Β' 833/09.04.2014) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως τροποποιήθηκε με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1144/2014 (ΦΕΚ Β' 1372/29.05.2014) απόφαση και ισχύει, ορίζεται ότι: «Τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες των περιπτώσεων γ' και δ' του άρθρου 2 του ΚΦΕ, για τις συναλλαγές, καθώς και τη μεταφορά λειτουργιών που πραγματοποιούν με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του ιδίου άρθρου και οι οποίες εμπίπτουν στο άρθρο 50 και 51 του ΚΦΕ, υποχρεούνται να τηρούν τον Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 21 του ΚΦΔ... ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ' ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ - ΑΠΟΔΕΚΤΟ ΕΥΡΟΣ ΤΙΜΩΝ Ή ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ - ΜΗ ΠΛΗΡΕΙΣ Ή ΜΗ ΕΠΑΡΚΕΙΣ ΦΑΚΕΛΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ. Για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείται η «αρχή της ανοικτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle)», όπως περιγράφεται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΕ. Η αρχή αυτή αποτυπώνεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Προτύπου Φορολογικών Συμβάσεων Εισοδήματος και Κεφαλαίου του ΟΟΣΑ (OECD Model Tax Convention on Income and Capital) και έχει ως ακολούθως: «Εάν επικρατούν ή επιβάλλονται στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις των δύο (συνδεδεμένων) επιχειρήσεων όροι διαφορετικοί από εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε τα κέρδη τα οποία, αν δεν υπήρχαν οι όροι αυτοί, θα μπορούσαν να είχαν πραγματοποιηθεί από μια από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων δεν πραγματοποιήθηκαν, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής και να φορολογηθούν ανάλογα». Για την διαπίστωση εφαρμογής της παραπάνω αρχής, λαμβάνονται υπόψη, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε., οι «Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ περί Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων για τις Πολυεθνικές Επιχειρήσεις και τις Φορολογικές Αρχές (OECD Transfer Pricing Guidelines for Tax

Administrations and Multinational Enterprises)», όπως κάθε φορά επικαιροποιούνται (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση 2010). 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 κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (*Cost plus Method - CPM*) Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής καθορίζεται εφαρμόζοντας επί του κόστους ένα κατάλληλο περιθώριο κέρδους, όπως αυτό θα ίσχυε σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής λαμβάνονται υπόψη τα άμεσα και έμμεσα κόστη που βαρύνουν τη συναλλαγή. Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (*Transactional Net Margin Method - TNMM*) Με βάση τη μέθοδο αυτή, το καθαρό περιθώριο κέρδους μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε σχέση με ένα κατάλληλο μέγεθος (π.χ. κύκλος εργασιών, κόστος, πάγια) συγκρίνεται με το καθαρό περιθώριο κέρδους το οποίο επιτυγχάνουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε σχέση με το ίδιο μέγεθος και υπό παρόμοιες συνθήκες... 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. Ως συγκρίσιμες συναλλαγές νοούνται αυτές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους ειδικότερους όρους δεν μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα ή η επίδραση των διαφορών αυτών μπορεί να εξαιρεθεί μέσω κατάλληλων προσαρμογών. Παράγοντες που καθορίζουν και επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι: α. τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο των συναλλαγών, όπως: - για τα ενσώματα αγαθά, τα φυσικά χαρακτηριστικά προϊόντος, η ποιότητα, η αξιοπιστία, η διαθεσιμότητα, ο όγκος πωλήσεων,...- για τις υπηρεσίες, η φύση και η έκταση παρεχόμενων υπηρεσιών. β. οι σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται και τα μέσα (κτίρια, εξοπλισμός, άυλα, κ.λπ.) που χρησιμοποιούνται, τα οποία αποτελούν στοιχεία της λειτουργικής ανάλυσης (*functional analysis*) που περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης. γ. οι συμβατικοί όροι, δηλαδή ο καταμερισμός ευθυνών, κινδύνων και οφελών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (προθεσμίες, εγγυητικοί όροι σε συμβόλαια, κ.λπ.). δ. οι οικονομικές συνθήκες των συγκρινόμενων μερών και των συναλλαγών τους, (γεωγραφική θέση, αγοραστική δύναμη, ανταγωνιστικότητα, μέγεθος αγοράς, κόστος

παραγωγής, κόστος εργασίας, κ.λπ.). ε. ειδικές στρατηγικές που ασκούνται από την επιχείρηση (π.χ. προσπάθεια διείσδυσης σε αγορές, ανάπτυξη νέων και καινοτόμων προϊόντων, αύξηση μεριδίου αγοράς, κ.λπ.). Σε περίπτωση που διενεργούνται συναλλαγές που δεν μπορούν να διαχωριστούν από οικονομικής απόψεως, αυτές εξετάζονται ενιαία, τόσο ως προς τη συγκριτική ανάλυση όσο και ως προς την εφαρμογή της μεθόδου καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών. Για την άντληση συγκριτικών στοιχείων οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν και οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων αυτής (ονομασία, πάροχος, έκδοση, πλήθος στοιχείων κ.λπ.). Σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημόριων. Ο προσδιορισμός των τεταρτημορίων γίνεται ως εξής: Q1= πρώτο τεταρτημόριο= 25ο εκατοστιαίο σημείο Q2= διάμεσος= 50ο εκατοστιαίο σημείο Q3= τρίτο τεταρτημόριο= 75ο εκατοστιαίο σημείο. Ως συμβατή με την αρχή της ελεύθερης αγοράς (Arm's Length Principle), θεωρείται οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημορίου (25ου εκατοστιαίου σημείου έως και του 75ου εκατοστιαίου σημείου), με επαρκή αιτιολόγηση της επιλογής...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1142/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων παρασχέθηκαν οδηγίες για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των άρθρων 50 ν.4172/2013 και 21 ν.4174/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «...3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4172/2013, οι οποίες επίσης εφαρμόζονται για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά, ορίζεται ότι τα 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 (παρ. 1). Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές (παρ. 2). Για την εκπλήρωση τήρησης της πιο πάνω αρχής τα συνδεδεμένα κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. πρόσωπα, υποχρεούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) να τηρούν φάκελο τεκμηρίωσης και να υποβάλουν συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις αυτές (σχετ. οι ΠΟΛ.1097/9.4.2014 και ΠΟΛ.1144/15.5.2014 Αποφάσεις του Γ.Γ.Δ.Ε.). Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι υποχρέωση τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων», κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών έχουν μόνο τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, όπως αυτά ορίζονται στις περιπτώσεις γ' και δ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, για τις συναλλαγές τους με συνδεδεμένα πρόσωπα της περίπτωσης ζ' του ίδιου άρθρου, είτε αυτά είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, είτε φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα... 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.1097/2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την ΠΟΛ.1144/2014 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. Ακόμη, σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, τότε χρησιμοποιείται η μέθοδος των τεταρτημορίων με απόρριψη του 25% των χαμηλότερων και του 25% των υψηλότερων τιμών... β. Όταν για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείται η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης συναλλαγής (μέθοδος CUP), ως συγκρίσιμες τιμές θα λαμβάνονται τιμές παρόμοιων συναλλαγών μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων που πραγματοποιούνται το διάστημα διενέργειας της ενδοομιλικής συναλλαγής. Όταν για τον προσδιορισμό χρησιμοποιούνται περιθώρια κέρδους (μικτά ή καθαρά), τότε ως συγκριτικά στοιχεία θα χρησιμοποιούνται τα περιθώρια συγκρίσιμων επιχειρήσεων των τριών (3) αμέσως προηγούμενων φορολογικών ετών (σταθμισμένος μέσος όρος των περιθωρίων αυτών). Σε καμία περίπτωση δεν θα χρησιμοποιούνται τα περιθώρια του φορολογικού έτους στο οποίο διενεργούνται οι συναλλαγές διότι αυτά δεν είναι διαθέσιμα το χρόνο πραγματοποίησης των συγκεκριμένων συναλλαγών. Σε κάθε περίπτωση τα περιθώρια κέρδους, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τη φορολογική νομοθεσία, δεν μπορεί να είναι εκτός του αποδεκτού εύρους ανεξάρτητα του τρόπου σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης. γ. Κατά την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων, δεν θα απορρίπτονται εκ των προτέρων επιχειρήσεις για τις οποίες δεν υπάρχουν όλα τα απαιτούμενα στοιχεία για τη συνδεσιμότητα και συγκρισιμότητά τους (επονομαζόμενες non name επιχειρήσεις). Αν όμως κάποια επιχείρηση επιλεγεί στο τελικό δείγμα και εξακολουθούν να μην βρίσκονται ή να προσκομίζονται όλα τα απαιτούμενα στοιχεία για να ελεγχθεί η ανεξαρτησία ή η συγκρισιμότητά της, αυτή δεν θα γίνεται δεκτή. Επίσης, για την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων, θα χρησιμοποιούνται δεδομένα που είναι διαθέσιμα, από οποιαδήποτε πηγή, την ημερομηνία κατάρτισης του φακέλου τεκμηρίωσης. Αν χρησιμοποιούνται τράπεζες πληροφοριών, η αναζήτηση θα γίνεται στις εκδόσεις που είναι διαθέσιμες από τη λήξη του φορολογικού έτους και μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών του άρθρου 21 παρ.3 του Ν.4174/2013 και όχι με προγενέστερες ή μεταγενέστερες εκδόσεις...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1227/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων παρασχέθηκαν οδηγίες για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των άρθρων 50 ν.4172/2013 και 21 ν.4174/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «...2. Αν, για την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων, χρησιμοποιούνται τράπεζες πληροφοριών, η αναζήτηση θα γίνεται στις εκδόσεις που είναι διαθέσιμες κατά το διάστημα από τους δύο τελευταίους μήνες του εξεταζόμενου φορολογικού έτους και μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών του άρθρου 21 παρ.3 του Ν.4174/2013 και όχι με προγενέστερες ή μεταγενέστερες εκδόσεις. Εφόσον ο φορολογούμενος χρησιμοποιήσει έκδοση από τις προβλεπόμενες στο προηγούμενο εδάφιο, οποιαδήποτε έρευνα της φορολογικής διοίκησης θα πραγματοποιείται με βάση την ίδια έκδοση...».

Επειδή, με το άρθρο 84 του ΚΦΔ ορίζεται ότι τα άρθρα 27 και 28 του Κώδικα που αφορούν στο φορολογικό έλεγχο και τη διάρκεια του ελέγχου εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του, ήτοι για εντολές που εκδίδονται μετά την 19/04/2024.

Επειδή, με το άρθρο 23 του Ν.4987/2022, ως ίσχυε κατά το χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου (16/04/2024) και πριν την έναρξη εφαρμογής του Ν.5104/2024, οριζόταν 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... 3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1036/2017 Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1023/27.03.2017) ορίζεται ότι: «Κατά το φορολογικό έλεγχο επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του Ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ.1124/18.6.2015. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του».

Επειδή, στο παράρτημα ΙΙΙ της ΠΟΛ.1124/18.06.2015 Απόφασης του ΓΓΔΕ (ΦΕΚ Β' 1196/22.06.2015) ορίζεται ότι: «...Ι. ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ... Β7. Οι τιμές ή τα περιθώρια κέρδους, όπως αυτά προκύπτουν από τα βιβλία του υπόχρεου, είναι σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων – Arm's Length Principle;...».

Επειδή, ως εύλογη αξία (fair value), σύμφωνα με το Παράρτημα Α' του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται η τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης και η οποία δεν ταυτίζεται με την αναπόσβεστη αξία.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 10/12/2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή, κατά την ελεγκτική επαλήθευση των ενδοομιλικών τιμολογήσεων, διαπίστωσε τη μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων στις συναλλαγές της με τη συνδεδεμένη ημεδαπή επιχείρηση με την επωνυμία «..... Α.Ε.» - ΑΦΜ, κατά παράβαση του άρθρου 50 του ν.4172/2013.

Αναλυτικότερα, κατά τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών σχετικών με τις υπηρεσίες μεταφορών στο εσωτερικό που παρείχε η προσφεύγουσα εταιρεία προς τη συνδεδεμένη ημεδαπή επιχείρηση με την επωνυμία «..... Α.Ε.» - ΑΦΜ, η ανωτέρω

ελεγκτική αρχή επέλεξε ως καταλληλότερη τη μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), με τη χρήση δεικτών καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος, μετά την αιτιολογημένη απόρριψη των λοιπών παραδοσιακών/κλασσικών και συναλλακτικών μεθόδων. Εν συνεχεία, για το φορολογικό έτος 2018, η ελεγκτική αρχή αναζήτησε εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία (τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις) με τη χρήση της βάσης δεδομένων Tr – Catalyst (έκδοση Ιουνίου 2019), προκειμένου να εντοπίσει επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες οδικών μεταφορών εμπορευμάτων (ΚΑΔ 4641), στη γεωγραφική περιοχή της Ελλάδας, εντόπισε σαράντα πέντε (45) δυνητικά συγκρίσιμες επιχειρήσεις, απέρριψε κατόπιν ανάλυσης είκοσι μία (21) επιχειρήσεις και άντλησε τα οικονομικά στοιχεία της τριετίας 2015 – 2017 για τις εναπομείναντες είκοσι τέσσερις (24) συγκρίσιμες επιχειρήσεις που αποτέλεσαν το τελικό συγκρίσιμο δείγμα και υπολόγισε δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας. Από την επεξεργασία των δεδομένων του δείγματος η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τα τεταρτημόρια (του εύρους του κέρδους), ως κάτωθι:

	Σταθμισμένος μέσος όρος τριετίας 2015 – 2017
Ελάχιστο	0,41%
1ο Τεταρτημόριο	1,56%
Διάμεσος	5,85%
3ο Τεταρτημόριο	10,66%
Μέγιστο	27,05%
Πλήθος επιχειρήσεων	είκοσι τέσσερις (24)

Κατόπιν σύγκρισης των ανωτέρω ορίων και ειδικότερα της τιμής του πρώτου τεταρτημρίου, ήτοι 1,56%, με τον δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος της προσφεύγουσας εταιρείας, δη -28,38%, προέκυψε μη εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη ποσού 64.089,47€, διότι η ενδοομιλική τιμολόγηση δεν ήταν συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων ως κατωτέρω:

.....	2018
Κύκλος εργασιών	310.572,86
Κόστος πωλήσεων	238.244,50
Μικτό αποτέλεσμα	72.328,36
Λοιπά συνήθη έσοδα	3.716,29
Έξοδα διοίκησης	81.928,64
Έξοδα διάθεσης	118.636,91
Λειτουργικό Αποτέλεσμα (προ Φόρων και Τόκων)	-124.520,90
Δείκτης καθαρού κέρδους προς το συνολικό κόστος	-28,38%
Ενδοομιλικές συναλλαγές – Πωλήσεις	153.325,18
Ενδοομιλικό κόστος (πωλήσεις/(1+δείκτης κερδοφορίας)) (Α)	214.081,51
1ο τεταρτημόριο δείγματος	1,56%
Διαφορά Δεικτών (1 ^{ου} τεταρτημρίου δείγματος με δείκτη επιχείρησης) (Β)	29,94%

Διαφορά μη εκπιπόμενη (Α) Χ (Β)	64.089,47
---------------------------------	-----------

Περαιτέρω, για το φορολογικό έτος 2019, η ελεγκτική αρχή αναζήτησε εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία (τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις) με τη χρήση της βάσης δεδομένων Tr – Catalyst (έκδοση Ιουνίου 2020), προκειμένου να προσδιορίσει επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες οδικών μεταφορών εμπορευμάτων (ΚΑΔ 4641), στη γεωγραφική περιοχή της Ελλάδας, εντόπισε πενήντα έξι (56) δυνητικά συγκρίσιμες επιχειρήσεις, απέρριψε κατόπιν ανάλυσης είκοσι μία (21) επιχειρήσεις και άντλησε τα οικονομικά στοιχεία της τριετίας 2015 – 2017 για τις εναπομείνουσες τριάντα πέντε (35) συγκρίσιμες επιχειρήσεις που αποτέλεσαν το τελικό συγκρίσιμο δείγμα και υπολόγισε δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας. Από την επεξεργασία των δεδομένων του δείγματος η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τα τεταρτημόρια (του εύρους του κέρδους), ως κάτωθι:

	Σταθμισμένος μέσος όρος τριετίας 2016 – 2018
Ελάχιστο	0,16%
1ο Τεταρτημόριο	1,33%
Διάμεσος	3,27%
3ο Τεταρτημόριο	8,13%
Μέγιστο	34,20%
Πλήθος επιχειρήσεων	τριάντα πέντε (35)

Κατόπιν σύγκρισης των ανωτέρω ορίων και ειδικότερα της τιμής του πρώτου τεταρτημρίου, ήτοι 1,33%, με τον δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς το συνολικό κόστος της προσφεύγουσας εταιρείας, δη -13,93%, προέκυψε μη εκπιπόμενη επιχειρηματική δαπάνη ποσού 33.001,59€, διότι η ενδοομιλική τιμολόγηση δεν ήταν συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων ως κατωτέρω:

.....	2019
Κύκλος εργασιών	469.870,82
Κόστος πωλήσεων	371.508,00
Μικτό αποτέλεσμα	98.362,82
Λοιπά συνήθη έσοδα	1.580,00
Έξοδα διοίκησης	58.996,60
Έξοδα διάθεσης	117.234,85
Λειτουργικό Αποτέλεσμα (προ Φόρων και Τόκων)	-76.288,63
Δείκτης καθαρού κέρδους προς το συνολικό κόστος	-13,93%
Ενδοομιλικές συναλλαγές – Πωλήσεις	186.162,32
Ενδοομιλικό κόστος (πωλήσεις/(1+δείκτης κερδοφορίας)) (Α)	216.291,76
1 ^ο τεταρτημόριο δείγματος	1,33%
Διαφορά Δεικτών (1 ^{ου} τεταρτημρίου δείγματος με Δείκτη επιχείρησης) (Β)	15,26%
Διαφορά μη εκπιπόμενη (Α) Χ (Β)	33.001,59

Πέραν των ανωτέρω, κατά τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών για το φορολογικό έτος 2018, σχετικών με τη μίσθωση ενός γραφείου 34τ.μ., για δέκα μήνες, στο Θεσσαλονίκης – Κατερίνης, με μηνιαίο μίσθωμα 700,00€ και τιμή 20,59€/τ.μ. από τη συνδεδεμένη ημεδαπή επιχείρηση με την επωνυμία «..... A.E.» - ΑΦΜ, η ελεγκτική αρχή επέλεξε τη χρήση συγκριτικών στοιχείων. Η σχετική έρευνα για τη συγκρότηση του δείγματος πραγματοποιήθηκε στην ιστοσελίδα www.spitogatos.gr και λήφθηκαν υπόψη οι τιμές ενοικίασης επαγγελματικών χώρων στη ευρύτερη περιοχή της Περιφερειακής Ενότητας Θεσσαλονίκης και συγκεκριμένα στην Δημοτική Ενότητα Εχεδώρου και του Δήμου Δέλτα. Η ελεγκτική αρχή συγκρότησε το δείγμα, καθόρισε τα τεταρτημόρια των τιμών μισθωμάτων, επέλεξε την τιμή του 1^{ου} τεταρτημρίου, ήτοι 5,99€/τ.μ. και έκρινε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία μίσθωνε από την εκμισθώτρια και συνδεδεμένη επιχείρηση με συμφωνηθείσα τιμή 20,59€/τ.μ., που είναι άνω του αποδεκτού εύρους τιμών του δείγματος και υφίσταται διαφορά σε σχέση με την τιμή του 1^{ου} τεταρτημρίου ύψους 4.964,00€ [(20,59€/τ.μ. – 5,99€/τ.μ.) x 34τ.μ. x 10μήνες], η οποία λογίζεται ως μη εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη.

Επιπροσθέτως, κατά τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών για το φορολογικό έτος 2018, σχετικών με τις αγοραπωλησίες οχημάτων με τη συνδεδεμένη ημεδαπή επιχείρηση με την επωνυμία «..... A.E.» - ΑΦΜ, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι αυτές πρέπει να συντελούνται με βάση την αναπόσβεστη/εύλογη αξία τους. Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε α) ποσό 100,26€ ως μη εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη διότι η προσφεύγουσα εταιρεία αγόρασε όχημα με τιμή 4.780,00€ ενώ η αναπόσβεστη αξία του ήταν 4.679,74€ και β) ποσό 1.960,00€ ως μη εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη διότι η προσφεύγουσα εταιρεία πούλησε όχημα με τιμή 4.860,00€ ενώ η αναπόσβεστη αξία του ήταν 2.900,00€.

Επειδή, με το άρθρο 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η μεθοδολογία τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι αυθαίρετη, αναιτιολόγητη και εσφαλμένη. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της επικαλείται την από 30/10/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. βάσει της οποίας τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων στις διασυννοριακές ενδοομιλικές συναλλαγές της προσφεύγουσας με τη συνδεδεμένη αλλοδαπή επιχείρηση με την επωνυμία «..... LTD» κατά τα υπό κρίση έτη 2018 και 2019.

Αναλυτικότερα, η προσφεύγουσα εταιρεία διατείνεται ότι για τις συναλλαγές της που αφορούν τις υπηρεσίες οδικών μεταφορών, η ελεγκτική αρχή έπρεπε να έχει λάβει υπόψη της ότι το εξειδικευμένο τμήμα της Φορολογικής Διοίκησης (του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. εν προκειμένω) που ελέγχει τις διασυννοριακές ενδοομιλικές συναλλαγές έχει ήδη αποφανθεί ότι δεν υφίσταται σχετική διαφορά προς καταλογισμό και όφειλε να τις εξαιρέσει από τους υπολογισμούς για την τυχόν ύπαρξη σχετικής διαφοράς και να χρησιμοποιήσει την ίδια ή παρόμοια μεθοδολογία για την ίδια κατηγορία εσόδων. Αντιθέτως, η ελεγκτική αρχή αποφαινεται ότι για παρόμοια κατηγορία εσόδου (υπηρεσίες μεταφορών) και ίδια ελεγχόμενα έτη, μπορεί, αναλόγως εάν είναι μεταφορικό έργο εσωτερικού ή εξωτερικού, να αλλάζει τη μέθοδο τεκμηρίωσης κατά το δοκούν και χωρίς καμία τεκμηρίωση και να υπολογίζει αυθαίρετα το ενδοομιλικό κόστος συναλλαγών του εσωτερικού και

όχι το κόστος παροχής των συγκεκριμένων υπηρεσιών (μεταφοράς στο εσωτερικό και το εξωτερικό).

Επίσης, αναφορικά με την κρίση του ελέγχου σχετικά με το μίσθωμα που καταβάλει η προσφεύγουσα εταιρία στη συνδεδεμένη επιχείρηση, η προσφεύγουσα εταιρεία υποστηρίζει ότι η ελεγκτική αρχή χρησιμοποίησε τιμές/δεδομένα του έτους 2024 και αναπροσάρμοσε αυτές χωρίς να τεκμηριώνει τα σχετικά ποσοστά μείωσης και χωρίς να έχει εξετάσει τη διαθεσιμότητα των ακινήτων, την ακριβή θέση τους, τα αναλυτικά στοιχεία ακινήτων (διεύθυνση, όροφος, κατάσταση ακινήτου, κ.λπ.), με αποτέλεσμα να μη μπορεί να διασταυρωθεί εάν τα ακίνητα είναι συγκρίσιμα ή βρίσκονται έστω σε όμορη περιοχή.

Επιπροσθέτως, η προσφεύγουσα εταιρεία επισημαίνει ότι η κρίση της ελεγκτικής αρχής περί πώλησης του πάγιου εξοπλισμού στο ύψος της αναπόσβεστης αξίας αντί της αγοραίας είναι εσφαλμένη και ανατιπολόγητη.

Επειδή, αναφορικά με τις υπηρεσίες οδικών μεταφορών εσωτερικού, η επιλογή της ελεγκτικής αρχής να απορρίψει τη μέθοδο κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους (Cost plus) και να εφαρμόσει τη μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), ενισχύεται από την αρχή της επιλογής της καταλληλότερης μεθόδου, όπως προβλέπεται από τις κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ και το άρθρο 50 του Ν.4172/2013, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν.4987/2022. Η ελεγκτική αρχή δεν χρησιμοποίησε τις παραδοσιακές μεθόδους, ήτοι α) τη μέθοδο της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (CUP) με το αιτιολογικό ότι τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των υπηρεσιών (φύση και έκταση) επηρεάζουν σημαντικά την τιμή αγοράς και πώλησης, β) τη μέθοδο της τιμής μεταπώλησης (RPM) με το αιτιολογικό ότι η προσφεύγουσα εταιρεία ενεργεί ως πωλήτρια των υπηρεσιών και όχι ως μεταπωλήτρια, και γ) τη μέθοδο του κόστους πλέον περιθωρίου κέρδους (Cost plus) με το αιτιολογικό ότι δεν είναι γνωστός ο μερισμός του συνολικού κόστους σε κόστος πωληθέντων και λειτουργικά έξοδα των τρίτων συγκρίσιμων επιχειρήσεων. Επειδή, δεδομένου ότι οι συγκρίσιμες συναλλαγές για τον υπολογισμό μικτού κέρδους (όπως απαιτεί η Cost plus) δεν είναι συνήθως αξιόπιστες για το συγκεκριμένο κλάδο, διότι η κάθε επιχείρηση διαρθρώνει με διαφορετικό τρόπο το κόστος των παρεχόμενων υπηρεσιών, η μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) ενδείκνυται για τις υπηρεσίες διανομών και μεταφορών, βασιζόμενη σε καθαρά λειτουργικά περιθώρια κέρδους εταιρειών με παρόμοια χαρακτηριστικά. Περαιτέρω, η από 30/10/2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. βάσει της οποίας τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων στις διασυννοριακές ενδοομιλικές συναλλαγές αφορά τις συναλλαγές με τη συνδεδεμένη αλλοδαπή επιχείρηση με την επωνυμία «..... LTD» κατά τα υπό κρίση έτη 2018 και 2019 και δεν περιορίζει τη δυνατότητα της ελεγκτικής αρχής να επαληθεύσει την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων για τις υπηρεσίες οδικών μεταφορών εσωτερικού με τη συνδεδεμένη ημεδαπή επιχείρηση με την επωνυμία «..... A.E.» - ΑΦΜ με άλλες μεθόδους, εφόσον ο έλεγχος διενεργείται βάσει των διατάξεων του άρθρου 23 του Ν.4987/2022 σε συνδυασμό με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1036/2017 Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1023/27.03.2017).

Επειδή, για το φορολογικό έτος 2018, η ελεγκτική αρχή προέβη στη συλλογή εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων (τρίτων ανεξάρτητων επιχειρήσεων) με τη χρήση της έκδοσης 111 Ιουνίου 2019 της βάσης δεδομένων Tr – Catalyst, η οποία είναι και η ίδια που χρησιμοποίησε η προσφεύγουσα εταιρεία. Αντιθέτως, για το φορολογικό έτος 2019, η προσφεύγουσα εταιρεία χρησιμοποίησε για τη συλλογή εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων (τρίτων ανεξάρτητων

επιχειρήσεων) την έκδοση 121 Απριλίου 2020 της βάσης δεδομένων Amadeus με τη χρήση του λογισμικού Tr – Catalyst, ενώ η ελεγκτική αρχή προέβη στη συλλογή εξωτερικών συγκριτικών στοιχείων (τρίτων ανεξάρτητων επιχειρήσεων) με τη χρήση της έκδοσης Ιουνίου 2020 της βάσης δεδομένων Tr – Catalyst, κατά παράβαση των οδηγιών της εγκυκλίου ΠΟΛ.1227/2015, με την οποία επισημαίνεται ότι οποιαδήποτε έρευνα της φορολογικής διοίκησης θα πραγματοποιείται με βάση την ίδια έκδοση που χρησιμοποίησε η ελεγχόμενη επιχείρηση από τις προβλεπόμενες εκδόσεις.

Επομένως, για το φορολογικό έτος 2018, η προσδιορισθείσα διαφορά από την ελεγκτική αρχή, ποσού 64.089,47€, σχετικά με τις υπηρεσίες οδικών μεταφορών εσωτερικού προς τη συνδεδεμένη ημεδαπή επιχείρηση με την επωνυμία «..... Α.Ε.» - ΑΦΜ, κατόπιν αιτιολογημένης εφαρμογής της μεθόδου του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM) και της διαπίστωσης της μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, είναι τεκμηριωμένη και ορθή, ενώ για το φορολογικό έτος 2019, η προσδιορισθείσα διαφορά από την ελεγκτική αρχή, ποσού 33.001,59€ εδράζεται επί εσφαλμένων ελεγκτικών επαληθεύσεων διότι δε χρησιμοποιήθηκε η ίδια έκδοση της τράπεζας πληροφοριών.

Επειδή, αναφορικά με τη μίσθωση ενός γραφείου 34τ.μ., για δέκα μήνες, με μηνιαίο μίσθωμα 700,00€ και τιμή 20,59€/τ.μ. από τη συνδεδεμένη ημεδαπή επιχείρηση, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε διαφορά σε σχέση με την τιμή του 1^{ου} τεταρτημόριου ύψους 4.964,00€ [(20,59€/τ.μ. – 5,99€/τ.μ.) x 34τ.μ. x 10μήνες]. Η χρήση της διαδικτυακής πλατφόρμας www.spitogatos.gr για την άντληση συγκριτικών στοιχείων μισθωμάτων του έτους 2018 συνιστά τεκμηριωμένη μεθοδολογική επιλογή, καθώς η εν λόγω πλατφόρμα διαθέτει εκτενή βάση δεδομένων με πραγματικές τιμές αγοράς, οι οποίες αντανακλούν τις συνθήκες προσφοράς και ζήτησης σε συγκεκριμένες γεωγραφικές περιοχές και περιόδους. Η αξιοποίηση αυτών των στοιχείων επιτρέπει την προσέγγιση της αγοραίας αξίας μισθώσεων με τρόπο αντικειμενικό και επαληθεύσιμο, διευκολύνοντας έτσι τον έλεγχο της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων από την προσφεύγουσα εταιρεία. Η μεθοδολογία αυτή ευθυγραμμίζεται με τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ περί τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών βάσει στοιχείων αγοράς (market-based evidence). Εξάλλου, τα συγκριτικά στοιχεία μισθωμάτων που επέλεξε η ελεγκτική αρχή αφορούν σε ακίνητα ομοειδή με το κρινόμενο, τόσο ως προς την επιφάνεια η οποία κυμαίνεται στο ίδιο μέγεθος όσο και ως προς τη χρήση, ενώ η μισθωτική αξία των εν λόγω ακινήτων δεν παρουσιάζει ουσιώδεις αποκλίσεις ως προς τα λοιπά ποιοτικά και ποσοτικά χαρακτηριστικά, όπως η θέση, η κατάσταση και οι παρεχόμενες υποδομές. Επομένως, η προσδιορισθείσα διαφορά από την ελεγκτική αρχή σχετικά με τη μίσθωση γραφείου από τη συνδεδεμένη ημεδαπή επιχείρηση με την επωνυμία «..... Α.Ε.» - ΑΦΜ, λόγω μη της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων είναι τεκμηριωμένη και ορθή.

Επειδή, οι αγοραπωλησίες παγίων στοιχείων πραγματοποιούνται με βάση την αγοραία αξία τους και όχι την αναπόσβεστη λογιστική τους αξία. Η αγοραία αξία (market value), η οποία προσομοιάζει με την εύλογη αξία (fair value) που ορίζεται στον Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), αντανακλά την πραγματική τιμή που είναι διατεθειμένοι να καταβάλλουν αγοραστές στην ελεύθερη αγορά και συνεπώς, αποτελεί το ορθό μέτρο για τέτοιου είδους συναλλαγές. Αντίθετα, η αναπόσβεστη αξία αποτελεί λογιστικό μέγεθος, το οποίο προκύπτει από την αρχική αξία κτήσης μείον τις σωρευμένες αποσβέσεις και δεν απεικονίζει την τρέχουσα οικονομική αξία του παγίου. Επομένως, η εξέταση από την ελεγκτική αρχή της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων

σχετικά τις αγοραπωλησίες οχημάτων με τη συνδεδεμένη ημεδαπή επιχείρηση με την επωνυμία «..... Α.Ε.» - ΑΦΜ, με βάση την αναπόσβεστη λογιστική τους αξία είναι εσφαλμένη.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας περί αυθαίρετης, ανατιολόγητης και εσφαλμένης μεθοδολογίας τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, προβάλλονται βάσιμα και γίνονται εν μέρει αποδεκτοί, με βάση το ανωτέρω σκεπτικό.

Αποφασίζουμε

την μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./09.01.2025 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα:

1. την τροποποίηση της υπ' αριθ./10.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,
2. την τροποποίηση της υπ' αριθ./10.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ,
3. την επικύρωση της υπ' αριθ./10.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, και
4. την τροποποίηση της υπ' αριθ./10.12.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ./10.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κέρδη ή ζημιά	-73.239,09	-73.239,09	-73.239,09	0,00
Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης/ελέγχου	5.258,55	6.577,81	6.577,81	0,00
Διαφορές ενδοομιλικής τιμολόγησης	0,00	71.113,73	69.053,47	-2.060,26
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	-67.980,54	4.452,45	2.392,19	-2.060,26
Φόρος που αναλογεί	0,00	1.291,21	693,74	-597,47
Διαφορά φόρου προς καταβολή		1.291,21	693,74	-597,47
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022				0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	0,00	1.291,21	693,74	-597,47

**Υπ' αριθ./10.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
φορολογικού έτους 2019**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Κέρδη ή ζημιά	-84.679,90	-	-84.679,90	0,00
Λογιστικές διαφορές βάσει δήλωσης/ελέγχου	1.504,75	7.180,15	7.180,15	0,00
Διαφορές ενδοομιλικής τιμολόγησης	0,00		0,00	0,00
Διαφορές εισοδήματος με έμμεση τεχνική		89.498,82		-89.498,82
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	-83.175,15	11.999,07	-77.499,75	-89.498,82
Φόρος που αναλογεί	0,00	2.879,78	0,00	-2.879,78
Διαφορά φόρου προς καταβολή		2.879,78	0,00	-2.879,78
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022		1.439,89	0,00	-1.439,89
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	0,00	4.319,67	0,00	-4.319,67

**Υπ' αριθ./10.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018**

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	37.984,21€
----------------------------	------------

**Υπ' αριθ./10.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ
φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019**

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Αξία φορολογητέων εκροών	666.470,32	755.969,14	666.470,32	-89.498,82
Αξία φορολογητέων εισροών	501.516,58	363.816,58	363.816,58	0,00
Φόρος εκροών	159.952,87	181.432,59	159.952,87	-21.479,72
Υπόλοιπο φόρου εισροών	163.091,73	126.746,47	126.746,47	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	3.138,86			0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		54.686,12	33.206,40	-21.479,72
Διαφορά φόρου προς καταβολή		54.686,12	33.206,40	-21.479,72
Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022		27.343,07	16.603,20	-10.739,87
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή		82.029,19	49.809,60	-32.219,59
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	3.138,86			0,00

** Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.*

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη εταιρεία.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**
α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.