



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16/04/2026

Αριθμός απόφασης: 929

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

Ταχ. Δ/νση : 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 ΦΕΚ Α' 58), 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 17/12/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με ΑΦΜ:, κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ:

α) της υπ' αριθ. /21.11.2025 πράξης επιβολής προστίμου ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2020,

β) της υπ' αριθ. /21.11.2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020,

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /21.11.2025 πράξη επιβολής προστίμου ν.4174/2013 και την υπ' αριθ. /21.11.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος,

φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

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

Επί της από 17/12/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» 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. /21.11.2025 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, με κύρια δραστηριότητα τη διαχείριση ακίνητης περιουσίας έναντι αμοιβής και δευτερεύουσα το χονδρικό εμπόριο ιατρικών αναλωσίμων υλικών, πρόστιμο του άρθρου 56 παρ. 3 του ν.4174/2013, ύψους 20.000,00€, διότι δεν τέθηκε στη διάθεση της φορολογικής αρχής ο φάκελος τεκμηρίωσης, που προβλέπεται από το άρθρο 21 του ίδιου νόμου, για τις συναλλαγές που πραγματοποίησε το έτος 2020 με την συνδεδεμένη, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2 της περ. ζ' του ν.4172/2013, επιχείρηση με την επωνυμία «..... LIMITED» – ΑΦΜ

Με την υπ' αριθ. /21.11.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ εξαλείφθηκαν οι ζημιές της χρήσης ποσού 41.539,09€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, για το φορολογικό έτος 2020, κύριος φόρος 11.951,25€ πλέον προστίμου ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 2.105,38€, ήτοι συνολικό ποσό 14.056,63€, κατόπιν λογιστικού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της, με την προσθήκη στα αποτελέσματά της α) ζημιών προηγούμενης χρήσης ύψους 2.949,51€, και β) διαφορών επί ενδοομιλικών συναλλαγών ποσού 97.618,83€, λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του ν.4172/2013.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 21/11/2025 εκθέσεων ΚΦΔ (ν.5104/2024) και φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, που συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /19.09.2023 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η ανωτέρω φορολογική αρχή, συγκεκριμένα διενήργησε έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία για το φορολογικό έτος 2020, 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).

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. Πλημμελής και μη νόμιμος ο διενεργηθείς φορολογικός έλεγχος. Αναρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ για οποιονδήποτε καταλογισμό, πριν τον υποχρεωτικό έλεγχο ενδοομιλικών

συναλλαγών ενόψει και της αναγνωρισθείσας αρμοδιότητας του ΚΕΜΕΕΠ (και ήδη Κ.Ε.ΜΕ.Φ.) για προηγούμενο έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών της.

2. Εσφαλμένα και πλημμελώς αιτιολογημένα ο έλεγχος έκρινε ότι υπήρξε παραβίαση της αρχής των ίσων αποστάσεων των συναλλαγών της με την επιχείρηση «..... LIMITED» – ΑΦΜ

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 42Γ της υπ' αριθ. πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, με την οποία καθορίστηκε ο Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, ορίζεται ότι: «Διεύθυνση Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων (ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ.) 1. - Οι επιχειρησιακοί στόχοι της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων (ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ.) είναι οι ακόλουθοι: (α) Ο εντοπισμός και η καταπολέμηση της φοροαποφυγής και η τιμωρία της φοροδιαφυγής. (β) Η καθοδήγηση των Ελεγκτικών Υπηρεσιών της Γ.Δ.Φ.Λ., πλην των Υπηρεσιών Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), για την εύρυθμη και αποτελεσματική λειτουργία τους, καθώς και η ανάπτυξη επιχειρησιακών σχεδίων και η υποβολή προτάσεων και εισηγήσεων στον Προϊστάμενο της Γ.Δ.Φ.Λ., μετά από ανάλυση δεδομένων και αξιολόγηση κινδύνων. (γ) Ο σχεδιασμός, ο προγραμματισμός, ο συντονισμός και η εποπτεία των ελέγχων, που διενεργούν οι Ελεγκτικές Υπηρεσίες της Γ.Δ.Φ.Λ., πλην των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., καθώς και η ανάθεση στοχευμένων ελέγχων σ' αυτές. (δ) Η παρακολούθηση της πορείας επίτευξης των δράσεων, των έργων και των στόχων των Ελεγκτικών Υπηρεσιών της Γ.Δ.Φ.Λ., πλην των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και η αξιολόγηση της αποδοτικότητας και της αποτελεσματικότητας αυτών, καθώς και η υποβολή προτάσεων, αρμοδίως, για τις ανάγκες εκπαίδευσης και επιμόρφωσης του προσωπικού, καθώς και για θέματα οργάνωσης των υπηρεσιών αυτών. 2. - Η Διεύθυνση διαρθρώνεται σε έξι (6) Τμήματα, ως κατωτέρω:... δ) Τμήμα Δ' - Ενδοομιλικών Συναλλαγών - Πολυμερών και Ειδικών Ελέγχων... 3.- Οι αρμοδιότητες της Διεύθυνσης κατανέμονται μεταξύ των Τμημάτων της, ως ακολούθως:... Ιν. Τμήμα Δ' - Ενδοομιλικών Συναλλαγών - Πολυμερών και Ειδικών Ελέγχων. (α) Η εκπόνηση ειδικών επιχειρησιακών προγραμμάτων ελέγχων ηλεκτρονικού εμπορίου, ενδοομιλικών συναλλαγών, εξωχώριων (offshore) εταιρειών και ειδικών περιπτώσεων των ελεγκτικών Υπηρεσιών και η κεντρική υποστήριξη αυτών,...». Περαιτέρω, με το άρθρο 48 της ίδιας απόφασης ορίζεται ότι: «Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.). 1.- Ι. Οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) είναι Περιφερειακές Υπηρεσίες και διακρίνονται σε: (α) Δ.Ο.Υ. Α' τάξεως, επιπέδου Διεύθυνσης, οι οποίες εδρεύουν σε περιοχές όλης της επικράτειας, πλην των Νομών Αττικής και Θεσσαλονίκης και στις οποίες λειτουργούν και Τμήματα «Ελέγχων», «Δικαστικό και Νομικής Υποστήριξης» και «Εσόδων»,... 2. - α) Οι Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες (Δ.Ο.Υ.) ασκούν, στα όρια της κατά τόπον αρμοδιότητάς τους, τις αρμοδιότητες που προβλέπονται στις διατάξεις του π.δ. 551/1988 (Α' 259) και του π.δ. 16/1989 (Α' 6), όπως ισχύουν, καθώς και σε οποιαδήποτε γενική ή ειδική διάταξη της κείμενης νομοθεσίας, κατά το μέρος που δεν αντίκειται στις ρυθμίσεις της παρούσας απόφασης... 4. - Η κατά τόπον αρμοδιότητα όλων των Δ.Ο.Υ. είναι η καθορισθείσα από τις συστατικές ή τροποποιητικές αυτών πράξεις και αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ή του Γενικού Γραμματέα της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών ή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε....».

Επειδή, με το άρθρο 4 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής δύναται να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία, σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επίσης, δύναται να εξουσιοδοτεί

ιεραρχικά υφιστάμενά του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα στα οποία μεταβιβάστηκαν οι αρμοδιότητες ή τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν από τον Διοικητή, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών, στις περιπτώσεις που αυτό προβλέπεται από τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των εδαφίων πρώτου και δεύτερου...».

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν.4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».

Επειδή, με το άρθρο 1 της υπ' αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22.07.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, μεταβιβάστηκαν στα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης αρμοδιότητες ή εξουσιοδοτήθηκαν να υπογράφουν "Με Εντολή Διοικητή" τις πράξεις ή άλλα έγγραφα και καθορίστηκαν οι περιπτώσεις, στις οποίες επιτρέπεται η περαιτέρω εξουσιοδότηση υπογραφής από τα όργανα, με αποφάσεις τους, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, σε ιεραρχικά υφιστάμενα όργανα αυτών και μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «α/α περίπτωσης 12 Την έκδοση εντολής ελέγχου, πλην των εντολών που περιλαμβάνονται στην περ. 166 της παρούσας απόφασης... Εξουσιοδότηση υπογραφής... Α. Για τον φορολογικό, πλήρη και μερικό, έλεγχο ανέλεγκτων χρήσεων/φορολογικών ετών/υποθέσεων 1) Ι. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ., η οποία είναι αρμόδια για την παραλαβή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, κατά το χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου... 2) Ο Προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., για:... (γ) για φορολογουμένους, ανεξαρτήτως ετήσιων ακαθάριστων εσόδων, οι οποίοι διενεργούν διασυνοριακές συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 39 του ν.2238/1994 (Α' 151) ή με συνδεδεμένα πρόσωπα, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013 (Α'167) και έχουν υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών και, μόνο, για τον έλεγχο ορθής τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων στις διασυνοριακές ενδοομιλικές συναλλαγές τους,...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στις από 21/11/2025 εκθέσεις ΚΦΔ και φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ προκύπτει ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, ως καθ' ύλην αρμόδιος κατά τα οριζόμενα στην υπ' αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22.07.2022) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, εξέδωσε την υπ' αριθ. 572/19.09.2023 εντολή για τη διενέργεια μερικού φορολογικού ελέγχου, για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2020 (φορολογική περίοδο 01/01/2020 – 31/12/2020), σύμφωνα με 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). Στο πλαίσιο των επαληθεύσεων στη φορολογία εισοδήματος, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε την πραγματοποίηση ενδοομιλικών συναλλαγών και συγκεκριμένα εγχώριων αγορών, συνολικής καθαρής αξίας 201.000,00€, από τη συνδεδεμένη, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2 της περ. ζ' του ν.4172/2013, επιχείρηση με την επωνυμία «..... LIMITED» – ΑΦΜ Κατόπιν τούτου, με το υπ' αριθ. πρωτ.

...../01.08.2025 έγγραφό της ζητήθηκε η συνδρομή της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων (ΔΙΕΣΕΛ) για τη διενέργεια μελέτης τεκμηρίωσης της τήρησης της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων κατά την πραγματοποίηση των υπό κρίση συναλλαγών. Με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ. Δ ΕΜΠ ΕΞ 2025/22.09.2025 έγγραφό του, το Τμήμα Δ' - Ενδοομιλικών Συναλλαγών - Πολυμερών και Ειδικών Ελέγχων της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων (ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ.) γνωστοποίησε τη συγκριτική μελέτη τεκμηρίωσης της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων αναφορικά με την υπό κρίση ενδοομιλική συναλλαγή της προσφεύγουσας εταιρείας, όπως αυτή αποτυπώθηκε στο παραστατικό αγοράς 300.000 προστατευτικών μασκών μιας χρήσης αξίας 201.000,00€ από τη συνδεδεμένη εταιρεία.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ είναι αναρμόδια για τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών και ότι το Κ.Ε.ΜΕ.Φ. έχει την αποκλειστική αρμοδιότητα ελέγχου της τήρησης της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων. Ωστόσο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθ. Δ. ΟΡΓ. Α 1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22.07.2022) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ είναι αρμόδια για τη διενέργεια κάθε πλήρους ή μερικού φορολογικού ελέγχου, καθώς η εν λόγω ελεγκτική αρχή είναι αρμόδια για την παραλαβή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας εταιρείας. Η αρμοδιότητα του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. για διενέργεια του ελέγχου των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι αποκλειστική όταν αυτές είναι διασυνοριακές, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προαναφερθείσα απόφαση. Περαιτέρω, το Τμήμα Δ' - Ενδοομιλικών Συναλλαγών - Πολυμερών και Ειδικών Ελέγχων της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων (ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ.) συνέταξε συγκριτική μελέτη τεκμηρίωσης της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων και συνέδραμε στη διαδικασία του ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ. Το δε πόρισμα της τήρησης ή μη της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων εξήχθη βάσει των επαληθεύσεων και συγκρίσεων που πραγματοποίησε η Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί πλημμελούς και μη νόμιμου φορολογικού ελέγχου, λόγω αναρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Ως προς τον 2ο 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 εμπεριστατωμένα 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 το άρθρο 21 του ν.4174/2013 (προϊσχύσαντος Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας), ως ίσχυε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2020, οριζόταν ότι: «1. Για τις μεταξύ τους συναλλαγές που εμπίπτουν στο άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και τη μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης... 3. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης, που αποτελείται κατά περίπτωση από το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, καταρτίζεται έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση μέσα στην ίδια προθεσμία. Τα υπόχρεα πρόσωπα της παραγράφου 1 υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, εφόσον δεν εμπίπτουν στις εξαιρετικές περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 2 του παρόντος. 4. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται στην έδρα του υπόχρεου καθ' όλο το χρονικό διάστημα, για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο...».

Επειδή, με το άρθρο 56 του ίδιου νόμου, οριζόταν ότι: «Στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών επιβάλλονται, αντί των προστίμων του άρθρου 54, τα ακόλουθα πρόστιμα:... 3. Σε περίπτωση που ο φάκελος τεκμηρίωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Κώδικα τεθεί στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης από την τριακοστή πρώτη (31η) ημέρα από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης έως την εξηκοστή (60ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αν διατεθεί από την εξηκοστή πρώτη (61) ημέρα έως την ενενηκοστή (90ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ενώ αν δεν διατεθεί καθόλου ή διατεθεί μετά την ενενηκοστή (90ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ...».

Επειδή, με το άρθρο 55 του ν.5104/2024 (ισχύοντος ΚΦΔ), που αντικατέστησε τον ν.4174/2013 και τον ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «1. Στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών επιβάλλονται, αντί των προστίμων των άρθρων 53 και 54, τα ακόλουθα πρόστιμα:... γ) Σε περίπτωση που ο Φάκελος Τεκμηρίωσης της παρ. 1 του άρθρου 25 τεθεί στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης από την τριακοστή πρώτη (31η) ημέρα από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης έως την εξηκοστή (60ή) ημέρα, επιβάλλεται πρόστιμο πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αν διατεθεί από την εξηκοστή πρώτη (61η) ημέρα έως την ενενηκοστή (90ή) ημέρα, επιβάλλεται πρόστιμο δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ενώ αν διατεθεί μετά την ενενηκοστή (90ή) ημέρα ή δεν διατεθεί καθόλου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ...».

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, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 21/11/2025 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ 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 επιχείρηση με την επωνυμία «..... LIMITED» – ΑΦΜ, κατά παράβαση του άρθρου 50 του ν.4172/2013. Αναλυτικότερα, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία πραγματοποίησε συναλλαγή συνολικής καθαρής αξίας 201.000,00€. Προς τούτο, η ελεγκτική αρχή απέστειλε την υπ' αριθμό πρωτοκόλλου/17.06.2025 πρόσκληση των άρθρων 25 και 78 του ν.5104/2024, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου, εντός 30 ημερών, το Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Συνοπτικό πίνακα Πληροφοριών των φορολογικών ετών 2019 – 2020. Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στην προαναφερθείσα πρόσκληση της με αποτέλεσμα να επιβληθεί το πρόστιμο της παρ. 3 του άρθρου 6 του ν.4174/2013 (ήδη παρ. 1 περ. γ' του άρθρου 55 του ΚΦΔ) με την έκδοση της υπ' αριθ./21.11.2025 πράξης επιβολής προστίμου.

Ακολούθως, η ελεγκτική αρχή ζήτησε με το υπ' αριθ. πρωτ./01.08.2025 έγγραφό της τη συνδρομή του Τμήματος Δ' - Ενδοομιλικών Συναλλαγών - Πολυμερών και Ειδικών Ελέγχων της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων (ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ.) προκειμένου για τον έλεγχο της τήρησης της Αρχής των Ίσων Αποστάσεων σχετικών με την αγορά 300.000 προστατευτικών μασκών μιας χρήσης αξίας 201.000,00€ από τη συνδεδεμένη εταιρεία. Με το υπ' αριθ. πρωτ./22.09.2025 έγγραφό του, το Τμήμα Δ' - Ενδοομιλικών Συναλλαγών - Πολυμερών και Ειδικών Ελέγχων της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων (ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ.) γνωστοποίησε ότι επέλεξε ως καταλληλότερη τη μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), με τη χρήση δεικτών καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τον κύκλο εργασιών, μετά την αιτιολογημένη απόρριψη των λοιπών παραδοσιακών/κλασσικών και συναλλακτικών μεθόδων και συνέταξε συγκριτική μελέτη. Σύμφωνα με την προαναφερθείσα συγκριτική μελέτη, αναζητήθηκαν εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία (τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις) με τη χρήση της βάσης δεδομένων Tr – Catalyst (έκδοση 135 – Ιουνίου 2021), προκειμένου να εντοπιστούν επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται σε ομοειδείς δραστηριότητες με την προσφεύγουσα εταιρεία, εντοπίστηκαν 137 δυνητικά συγκρίσιμες επιχειρήσεις, απορρίφθηκαν κατόπιν ανάλυσης 105 επιχειρήσεις, αντλήθηκαν τα οικονομικά στοιχεία της τριετίας 2017 – 2019 για τις εναπομείνουσες 32 συγκρίσιμες επιχειρήσεις που αποτέλεσαν το τελικό συγκρίσιμο δείγμα και υπολογίστηκαν δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τον κύκλο εργασιών με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας. Από την επεξεργασία των δεδομένων του δείγματος το Τμήμα Δ' - Ενδοομιλικών Συναλλαγών -

Πολυμερών και Ειδικών Ελέγχων της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού Ελέγχων (ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ.) προσδιόρισε τα τεταρτημόρια (του εύρους του κέρδους), ως κάτωθι:

	Σταθμισμένος μέσος όρος τριετίας 2017 – 2019
Ελάχιστο	0,84%
1ο Τεταρτημόριο	6,86%
Διάμεσος	10,13%
3ο Τεταρτημόριο	18,44%
Μέγιστο	37,89%
Πλήθος επιχειρήσεων	τριάντα δύο (32)

Κατόπιν των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, υιοθετώντας το πόρισμα της προαναφερθείσας μελέτης, προέβη στη σύγκριση των ανωτέρω ορίων και ειδικότερα της τιμής του πρώτου τεταρτημρίου, ήτοι 6,86%, καθότι ο μεταπωλητής (προσφεύγουσα εταιρεία) δεν αναλαμβάνει σημαντικούς κινδύνους, ως θυγατρική του αλλοδαπού ομίλου, ώστε να μην δικαιολογείται μια πρόσθετη κερδοφορία στο επίπεδο του 3ου Τεταρτημρίου του δείγματος, με τον δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τον κύκλο εργασιών της προσφεύγουσας εταιρείας, δη -19,37%, από την οποία προέκυψε διαφορά δεικτών 26,23%, διότι η ενδοομιλική τιμολόγηση δεν ήταν συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων ως κατωτέρω:

..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ	2020
Κύκλος εργασιών (Α)	213.800,00
Μερικό αποτέλεσμα	-41.423,49
Δείκτης καθαρού κέρδους προς τις πωλήσεις (Β)	-19,37%
1ο τεταρτημόριο δείγματος (Γ)	6,86%
Διαφορά Δεικτών (Γ) - (Β) = (Δ)	26,23%
Λογιστική διαφορά μη εκπιπόμενη (Α) x (Δ)	56.079,74

Κατόπιν της ανωτέρω διαπίστωσης, η ελεγκτική αρχή προέβη στον καταλογισμό της διαφοράς με την έκδοση της της υπ' αριθ. /21.11.2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020.

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 εσφαλμένα και πλημμελώς αιτιολογημένα ο έλεγχος έκρινε ότι υπήρξε παραβίαση της αρχής των ίσων αποστάσεων των συναλλαγών της με την επιχείρηση «..... LIMITED» – ΑΦΜ, υποστηρίζοντας ότι το δείγμα των συγκρίσιμων εταιρειών είναι ακατάλληλο, η χρήση της μεθόδου CUP, δηλαδή η χρήση συγκριτικών στοιχείων είναι εσφαλμένη. Ειδικά σε περιόδους κρίσης (όπως το 2020 με τον COVID-19) πρέπει να γίνουν προσαρμογές κατά την εφαρμογή της μεθόδου αυτής, ενώ η ζημιά οφείλεται στον εμπορικό κίνδυνο αγοράς και όχι σε υπερτιμολόγηση. Από την εξέταση του

δεύτερου λόγου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, όπως αυτός αναπτύσσεται αναλυτικά από την προσφεύγουσα εταιρεία και σε συνδυασμό με τα στοιχεία του διοικητικού φακέλου και τις διαπιστώσεις του διενεργηθέντος ελέγχου, προκύπτει ότι τα προβαλλόμενα επιχειρήματα δεν δύνανται να γίνουν δεκτά και ο ισχυρισμός αυτός κρίνεται απορριπτέος στο σύνολό του.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι η ζημία που εμφάνισε κατά το φορολογικό έτος 2020 οφείλεται αποκλειστικά σε εμπορικό κίνδυνο αγοράς, ο οποίος συνδέεται με τις έκτακτες συνθήκες που διαμορφώθηκαν λόγω της πανδημίας COVID-19, και όχι σε απόκλιση από την αρχή των ίσων αποστάσεων ως προς την ενδοομιλική τιμολόγηση. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι η τιμή προμήθειας των μασκών ήταν σύμφωνη με τα δεδομένα της αγοράς κατά τον χρόνο διενέργειας της σχετικής συναλλαγής. Ο ισχυρισμός αυτός, όμως, δεν αναιρεί τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Και τούτο διότι ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε την ύπαρξη δυσμενών συνθηκών στην αγορά κατά την επίμαχη περίοδο, αλλά αξιολόγησε τη συγκεκριμένη συναλλαγή υπό το πρίσμα του λειτουργικού και επιχειρηματικού προφίλ της προσφεύγουσας, καθώς και της κατανομής των κινδύνων εντός του ομίλου. Από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα χαρακτηρίστηκε, κατόπιν σχετικής λειτουργικής ανάλυσης, ως μεταπωλητής περιορισμένων λειτουργιών και κινδύνων, χωρίς ουσιώδη ανάληψη κινδύνου αποθέματος ή αγοράς. Ο χαρακτηρισμός αυτός δεν αντικρούεται με συγκεκριμένα αποδεικτικά στοιχεία εκ μέρους της. Η δε επίκληση της μεταγενέστερης πτώσης των τιμών και της ζημιολογίας έκβασης της συναλλαγής δεν επαρκεί αφ' εαυτής για να θεμελιώσει ότι η ζημία αυτή βαρύνει οικονομικά την προσφεύγουσα στο πλαίσιο της ενδοομιλικής της σχέσης, ούτε τεκμηριώνει διαφορετική κατανομή κινδύνων από εκείνη που προκύπτει από τα πραγματικά δεδομένα και τη συνολική λειτουργική ανάλυση.

Αβάσιμοι κρίνονται και οι ισχυρισμοί περί ακαταλληλότητας του δείγματος των συγκρίσιμων επιχειρήσεων, καθώς και περί χρονικής ασυμβατότητας των οικονομικών στοιχείων που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος. Ειδικότερα, μετά από αιτιολογημένη απόρριψη των λοιπών διαθέσιμων μεθόδων, ο έλεγχος εφάρμοσε τη μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής, αξιοποιώντας συγκριτικά στοιχεία τριετίας, σύμφωνα με διεθνώς αποδεκτές πρακτικές, προκειμένου να περιοριστεί η επίδραση συγκυριακών διακυμάνσεων και να προσδιοριστεί αξιόπιστο εύρος κερδοφορίας. Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ειδική εναλλακτική ανάλυση ή τεκμηρίωση από την οποία να προκύπτει ότι το τελικό δείγμα των 32 συγκρίσιμων επιχειρήσεων είναι προδήλως ακατάλληλο ή ότι οδηγεί σε στρεβλή αποτύπωση των αποτελεσμάτων.

Περαιτέρω, οι ισχυρισμοί περί καταλληλότητας της μεθόδου της Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής σε συνθήκες κρίσης προβάλλονται σε γενικό επίπεδο, χωρίς να συνοδεύονται από συγκεκριμένα και αξιόπιστα συγκριτικά στοιχεία τιμών μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων κατά τον κρίσιμο χρόνο, τα οποία θα μπορούσαν να αξιοποιηθούν στο πλαίσιο του ελέγχου. Αντιθέτως, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση της φορολογικής αρχής για την υποβολή φακέλου τεκμηρίωσης, στερώντας έτσι τον έλεγχο από ουσιώδη στοιχεία που θα μπορούσαν να υποστηρίξουν τους ισχυρισμούς της.

Τέλος, ο ισχυρισμός ότι η επίμαχη ζημία συνιστά απλώς εμπορική αποτυχία και όχι αποτέλεσμα τεχνητής μεταφοράς κερδών δεν ασκεί επιρροή στην κρίση της υπόθεσης, δεδομένου ότι, βάσει της εφαρμοσθείσας μεθοδολογίας και των χρησιμοποιηθέντων συγκριτικών στοιχείων, το

δηλωθέν αποτέλεσμα της προσφεύγουσας αποκλίνει ουσιωδώς από το εύρος κερδοφορίας που προκύπτει για επιχειρήσεις με αντίστοιχο λειτουργικό προφίλ, χωρίς να αποδεικνύεται από την ίδια ότι η απόκλιση αυτή οφείλεται σε ειδικές και επαρκώς τεκμηριωμένες επιχειρηματικές περιστάσεις.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι επιμέρους αιτιάσεις του δεύτερου ισχυρισμού δεν κλονίζουν τα πορίσματα του ελέγχου ούτε αποδεικνύουν εσφαλμένη εφαρμογή της μεθοδολογίας ή πλημμελή εκτίμηση των πραγματικών δεδομένων. Ως εκ τούτου, ο δεύτερος ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται στο σύνολό του.

Επειδή, ουδείς ισχυρισμός προβάλλεται από την προσφεύγουσα εταιρεία ως προς την υπ' αριθ./21.11.2025 πράξη επιβολής προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./17.12.2025 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» με ΑΦΜ:

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

Υπ' αριθ./21.11.2025 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 56 παρ. 3 ν.4174/2013

Πρόστιμο άρθρου 56 παρ. 3 ν.4174/2013 (ήδη άρθρου 55 παρ. 1 περ. γ' ΚΦΔ)	20.000,00
--	-----------

Υπ' αριθ./21.11.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020

Κέρδη ή ζημιά	56.079,74
Αναγνώριση ζημιών προηγούμενης χρήσης	-2.949,51
Φορολογητέα κέρδη ή ζημιά	53.130,23
Διαφορά φόρου προς καταβολή	11.951,25
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	2.105,38
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή	14.056,63

** 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

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.