



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 573

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 29.05.2018

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 2807

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 29.01.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία, Α.Φ.Μ., κατοίκου ΠΑΤΡΩΝ Ν. ΑΧΑΪΑΣ, οδός, νομίμως εκπροσωπούμενης από τη Διαχειρίστρια αυτής, κάτοικο Πατρών Ν. Αχαΐας, οδός, κατά: **1)** της υπ' αριθ. /**20.12.2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2010), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **2)** της υπ' αριθ. /**20.12.2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2011), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **3)** της υπ' αριθ. /**20.12.2017** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 26 § 4 Ν. 3728/2008, (διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2010), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **4)** της υπ' αριθ. /**20.12.2017** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 26 § 4 Ν. 3728/2008, (διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2011), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **5)** της υπ' αριθ. /**20.12.2017** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 26 § 1 Ν. 3728/2008, (διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2017), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **6)** της υπ' αριθ. /**20.12.2017** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 39 § 7 Ν. 2238/1994, (διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2010), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., **7)** της υπ' αριθ. /**20.12.2017** Οριστικής

Πράξης Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 39 § 7 Ν. 2238/1994, (διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2011), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις εισοδήματος και προστίμων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τη σχετική έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29.01.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία, Α.Φ.Μ., 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:

1) Με την υπ' αριθ./20.12.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2010), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 445.500,93 €, πλέον 534.601,12 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), και συνολικά 980.102,05 €.

2) Με την υπ' αριθ./20.12.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2011), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, ποσό φόρου εισοδήματος 718.134,83 €, πλέον 861.761,80 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας), και συνολικά 1.579.896,63 €.

3) Με την υπ' αριθ./20.12.2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 26 § 4 Ν. 3728/2008, διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2010, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 2.804,61 €, λόγω μη υποβολής στο Υπουργείο Ανάπτυξης αλλά ούτε και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, καταστάσεις ενδοομιλικών συναλλαγών, όπως είχε υποχρέωση από τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 4 του Ν. 3728/2008 για τη χρήση 2010.

4) Με την υπ' αριθ./20.12.2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 26 § 4 Ν. 3728/2008, διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 4.523,54 €, λόγω μη υποβολής στο Υπουργείο Ανάπτυξης αλλά ούτε και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, καταστάσεις ενδοομιλικών συναλλαγών, όπως είχε υποχρέωση από τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 4 του Ν. 3728/2008 για τη χρήση 2011.

5) Με την υπ' αριθ./20.12.2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 26 § 1 Ν. 3728/2008, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 20.000,00 € για τη χρήση 2010 και 20.000,00 € για τη χρήση 2011, λόγω μη προσκόμισης φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, ο οποίος ζητήθηκε με την αρ. πρωτ./06.04.2017 πρόσκληση, ως είχε υποχρέωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 § 1 του Ν. 3728/2008 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν. 4110/2013 άρθρ. 11 παρ. 16 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 18 § 3 του Ν. 4223.

6) Με την υπ' αριθ./20.12.2017 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 39 § 7 Ν. 2238/1994, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 403.162,35 € για τη χρήση 2010, λόγω πραγματοποίησης αγοράς αγαθών από τη συνδεδεμένη με αυτή (συγγενή), κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 39 ν. 2238/1994, αλλοδαπή εταιρεία, με τίμημα αδικαιολόγητα ανώτερο από εκείνο που θα επιτύγχανε στις αγορές της από τρίτα ανεξάρτητα προς αυτή πρόσωπα ή επιχειρήσεις. Ειδικότερα το συνολικό τίμημα των αγορών από την συνδεδεμένη αλλοδαπή εταιρεία ανήλθε σε 2.804.608,01 € αντί συνολικού τιμήματος 788.796,28 € που θα επιτύγχανε αν οι ίδιες αγορές πραγματοποιούνταν από μη συνδεδεμένη εταιρεία, δηλαδή διαφορά (υπερτιμολόγηση) 2.015.811,73 €, και σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7

του άρθρου 39 του ν. 2238/1994 επιβάλλεται πρόστιμο καθοριζόμενο σε ποσοστό 20% στο ποσό της ως άνω διαφοράς, ήτοι: $2.015.811,73 \text{ €} * 20\% = 403.162,35 \text{ €}$.

7) Με την υπ' αριθ./**20.12.2017** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 39 § 7 Ν. 2238/1994, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ύψους 718.134,8335 € για τη χρήση 2011, λόγω πραγματοποίησης αγορών αγαθών από τη συνδεδεμένη με αυτή (συγγενή), κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 39 ν. 2238/1994, αλλοδαπή εταιρεία, με τίμημα αδικαιολόγητα ανώτερο από εκείνο που θα επιτύγχανε στις αγορές της από τρίτα ανεξάρτητα προς αυτή πρόσωπα ή επιχειρήσεις. Ειδικότερα το συνολικό τίμημα των αγορών από την συνδεδεμένη αλλοδαπή εταιρεία ανήλθε σε 4.523.543,59 € αντί συνολικού τιμήματος 932.869,42 € που θα επιτύγχανε αν οι ίδιες αγορές πραγματοποιούνταν από μη συνδεδεμένη εταιρεία, δηλαδή διαφορά (υπερτιμολόγηση) 3.590.674,17 €, και σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 39 του ν. 2238/1994 επιβάλλεται πρόστιμο καθοριζόμενο σε ποσοστό 20% στο ποσό της ως άνω διαφοράς, ήτοι: $3.590.674,17 \text{ €} * 20\% = 718.134,83 \text{ €}$.

Η παραπάνω διαφοράς προέκυψαν μετά μερικό έλεγχο φορολογίας φπα που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 66 Ν. 2238/1994 & 23 έως 25 και 72 Ν. 4174/2013 και των Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1037 & 1081/2005 και 1159/2011 & 1038/2012.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω πράξεων, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. παράνομη έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων λόγω εκπνοής του χρόνου ισχύος της οικείας εντολής ελέγχου.
2. παράνομη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων της Φορολογικής αρχής, που αφορούν στις χρήσεις 2009 και 2010, διότι το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου έχει υποπέσει σε παραγραφή.
3. υπέρβαση εξουσίας λόγω πραγματοποίησης ελεγκτικών ενεργειών, που ουδόλως αφορούν στην Εταιρεία μας και εκφεύγουν του πεδίου του παρόντος ελέγχου.
4. στέρηση της αποτελεσματικής ασκήσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως – παραβίαση της αρχής της χρηστής διοικήσεως.
5. μη νόμιμη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), του άρθρου 42^ε και 96 του Κ.Ν. 2190/1920, διότι δεν στοιχειοθετείται η έννοια των «συνδεδεμένων επιχειρήσεων».
6. παράνομη και εσφαλμένη μη αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης κυρώσεως.

1. Επί του πρώτου λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής, ως προς την παράνομη έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων λόγω εκπνοής του χρόνου ισχύος της οικείας εντολής ελέγχου.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 23. Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης

“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 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”.

Άρθρο 25. Είσοδος σε εγκαταστάσεις

“1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία

έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, και
- στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.

Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

2. Ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος πρέπει να επιδεικνύει το δελτίο ταυτότητάς του και την εντολή φορολογικού ελέγχου πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου.

4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις”.

Επειδή, σύμφωνα με το Αρ. πρωτ.: ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) με θέμα Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ν.4174/2013 "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας"

“Άρθρο 25 Με την [παράγραφο 1 του άρθρου 25](#) προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου.

Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος.

Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής:

Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ.

Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις.

Η τροποποίηση της εντολής προκειμένου να παραταθεί η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου πρέπει να εκδίδεται πριν την ημερομηνία λήξης της διάρκειας που αναγράφεται στην τροποποιηθείσα εντολή....”

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτει, ότι, από την αρμόδια φορολογική αρχή, εκδόθηκε η με αριθμό/14.06.2016 εντολή μερικού επιτόπιου ελέγχου για την προσφεύγουσα, ως αιτία ελέγχου δε, ο έλεγχος διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών, και με διάρκεια ελέγχου έως 30.06.2017. Η ως άνω εντολή ελέγχου, όχι μόνο επιδείχθηκε στην προσφεύγουσα, αλλά και γνωστοποιήθηκε σ’ αυτή, με το αρ. πρωτ./15.12.2016 έγγραφο.

Ακολούθως, και πριν την εκπνοή της διάρκειας αυτής, την 30.06.2017, εκδόθηκε ταυτάριθμη νέα εντολή ελέγχου, η υπ’ αριθ./22.06.2017 με 1^η παράταση ελέγχου έως 31.12.2017.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, η ισχύς της εντολής ελέγχου δεν είχε εκπνεύσει αφού νομίμως είχε παραταθεί μέχρι και τον χρόνο σύνταξης της έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων, και ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί ακυρότητας των πράξεων, δεν ευσταθεί, ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

2.Επί του δεύτερου λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής, ως προς την παράνομη έκδοση των καταλογιστικών πράξεων της Φορολογικής αρχής, που αφορούν στις χρήσεις 2009 και 2010, διότι το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου έχει υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ΔΕΛ ΓΕΞ 2014/12-06-2014 έγγραφο της ΓΓΔΕ Διεύθυνση ΕΛΕΓΧΩΝ ΤΜΗΜΑΤΑ Α-Γ και την υπ' αριθμ. Δ6ΑΕΞ 2014/25-02-2014 (Β 478 και 558) ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ, αρμόδιος για τη διενέργεια του ελέγχου της τήρησης των ίσων αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές είναι ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. ανεξαρτήτως ύψους ακαθαρίστων εσόδων των επιχειρήσεων που διενεργούν **διασυνοριακές συναλλαγές** με συνδεδεμένες επιχειρήσεις κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 39 του Ν. 2238/94 ή συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 2 του Ν. 4172/2013 και έχουν υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών και μόνο για τον έλεγχο της τήρησης των ίσων αποστάσεων στους πίνακες των ενδοομιλικών συναλλαγών τους. Συνεπώς το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. είναι αρμόδιο για τον έλεγχο της υποχρέωσης τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων των **διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών** της προσφεύγουσας επιχείρησης.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 84. Παραγραφή

1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

3. Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας:

α) Αν το φύλλο ελέγχου που κοινοποιήθηκε εντός της πενταετίας ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής, γιατί ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αυτού.

β) Αν εντός της πενταετίας κοινοποιήθηκε το φύλλο ελέγχου σε πρόσωπο, που δεν έχει φορολογική υποχρέωση, συνολικά ή μερικά.

γ) Αν η έκδοση του φύλλου ελέγχου έγινε από αναρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία ή έγινε για οικονομικό έτος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο υπάγεται το φορολογητέο εισόδημα.

δ) Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

Άρθρο 68. Έκδοση φύλλων ελέγχου

2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν:

α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογουμένου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου,

β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή

γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου. Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτουν τα κατωτέρω δελτία πληροφοριών

Α. με το αρ. πρωτ. **ΕΜΠ/15.04.2016** έγγραφο η Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, διαβιβάζει στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. το πόρισμα με αρ. πρωτ. **ΕΜΠ/10.02.2016** της Ειδικής Γραμματείας του ΣΔΟΕ και γνωστοποιεί ότι για την επιχείρηση με ΑΦΜ έχει εκδοθεί εντολή ελέγχου και έχει διαπιστωθεί ότι η προαναφερόμενη ΕΠΕ έχει μεγάλες συναλλαγές με την ιδίων συμφερόντων Κυπριακή εταιρεία, οι οποίες παρουσιάζουν μεγάλες αποκλίσεις μεταξύ αξίας αγορών της Κυπριακής και πώλησης της

Β. με το αρ. πρωτ./**07.06.2016** έγγραφο η Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ, γνωστοποιεί στο Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. τα αποτελέσματα του ελέγχου και διαβιβάζει το σχετικό φάκελο για έλεγχο των διασυννοριακών συναλλαγών λόγω αρμοδιότητος.

Γ. με το αρ. πρωτ. **ΕΜΠ/10.02.2016** έγγραφο του ΣΔΟΕ γνωστοποιείται η μετοχική σύνθεση της

Δ. με τα υπ΄ αριθμ. πρωτ. **ΕΜΠ/05.05.2015** και **ΕΜΠ/28.05.2015** έγγραφα η Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ ζήτησε αμοιβαία συνδρομή, ως προς τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν στη διοίκηση της αμερικανικής εταιρείας, δια μέσου της Δ/νσης Οικονομικών Σχέσεων – τμήμα Γ΄.

Η Δ.Ο.Σ. απάντησε με το αρ. πρωτ. **ΔΟΣ ΓΕΞ 2016 ΕΜΠ/31.08.2016** έγγραφο.

Ε. με το αρ. πρωτ./**05.10.2017** **έγγραφο το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.** ζήτησε από τη Δ/νση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων (Δ.Ο.Σ.) να διαβιβάσει τη με αρ. πρωτ. **ΔΟΣ ΓΕΞ 2016 ΕΜΠ/31.08.2016** απάντηση στη Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ.

Η Δ.Ο.Σ. με το αρ. πρωτ. **ΔΟΣ ΓΕΞ 2017 ΕΜΠ/06.10.2017** έγγραφό της, διαβίβασε το με αρ. πρωτ. **ΔΟΣ ΓΕΞ 2016 ΕΜΠ/31.08.2016** έγγραφο, το οποίο είχε στείλει στη Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ και το οποίο είναι η απάντηση στα με αρ. πρωτ. **ΕΜΠ/05.05.2015** και **ΕΜΠ/28.05.2015** έγγραφα της ως άνω Δ.Ο.Υ.

Επειδή, από τα παραπάνω προκύπτει, ότι, τα με α/α Α, Β, Γ, και Δ δελτία πληροφοριών, ήταν εν γνώσει της αρμόδιας φορολογικής αρχής το έτος 2016, ήτοι εντός του τελευταίου έτους της πενταετούς παραγραφής για τη διαχειριστική χρήση 2010, ενώ το υπ΄ αριθμ. πρωτ. **ΔΟΣ Γ ΕΞ 2017 ΕΜΠ/06.10.2017** έγγραφο, είναι η απάντηση στο με αρ. πρωτ./**05.10.2017** **έγγραφο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.**, με το οποίο **ζητήθηκε** από τη Δ/νση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων (Δ.Ο.Σ.) να διαβιβάσει τη με αρ. πρωτ. **ΔΟΣ ΓΕΞ 2016 ΕΜΠ/31.08.2016** απάντησή της, στη Δ.Ο.Υ. Α΄ ΠΑΤΡΩΝ.

Δηλαδή το ως άνω έγγραφο δεν είναι συμπληρωματικό στοιχείο κατά την έννοια του άρθρου 68 § 2 γ του Ν. 2238/1994, διότι δεν περιήλθε σε γνώση του αρμόδιου Προϊσταμένου (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) από άλλη Υπηρεσία, αλλά “περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριθείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου”, τα οποία, όμως στοιχεία, ζητήθηκαν από τον ίδιο προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ο οποίος είναι και ο αρμόδιος για τον φορολογικό έλεγχο της προσφεύγουσας.

Επειδή, στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολούθως, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαίνόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ.

Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣτΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως “διορθωτική”. Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ.Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του “δευτεροβάθμιου” οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, στην απόφαση 3762/2015 Διοικ. Εφ . Αθηνών επίσης αναφέρεται ότι, «Η διεύθυνση επίλυσης διαφορών επιλαμβανόμενη ενδικοφανούς προσφυγής, έχει την εξουσία να εξετάσει την προσβαλλόμενη πράξη νόμω και ουσία και, στα πλαίσια αυτά, να εφαρμόσει το ορθό νομοθετικό καθεστώς, ή να συμπληρώσει την αιτιολογία της πράξης ακυρώνοντάς την ή μεταρρυθμίζοντας την».

Επειδή, στα πλαίσια της εξέτασης του ισχυρισμού της προσφεύγουσας περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξεων φόρου εισοδήματος και προστίμων για τη διαχειριστική χρήση 2010, διενεργήθηκε έλεγχος από την Υπηρεσία μας, στο Υποσύστημα Εισοδήματος του πληροφοριακού συστήματος TAXIS, και προέκυψε ότι η προσφεύγουσα για τη διαχειριστική χρήση 2010 (οικ. έτος 2011) υπέβαλε την υπ’ αριθμ./27.10.2011 δήλωση φορολογίας εισοδήματος και για τη διαχειριστική χρήση 2011 (οικ. έτος 2012) υπέβαλε την υπ’ αριθμ./27.12.2012 δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Από τα παραπάνω εκτεθέντα προκύπτει ότι οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των υπό κρίση διαχειριστικών χρήσεων έχουν υποβληθεί εκπρόθεσμα.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 36 παραγραφή

“1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης”.

Άρθρο 72. Μεταβατικές διατάξεις (Πρώην άρθρο 66)

“§11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.”

Άρθρο 73. Έναρξη ισχύος

“Ο παρών Κώδικας τίθεται σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2014 εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις κατ' ιδίαν διατάξεις.”

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994) ορίζουν, ότι:

Άρθρο 84. Παραγραφή

“1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης.”

Επειδή, το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την [173/2006](#) ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, γνωμοδότησε ότι, με βάση την παρ. 4 του άρθρου 68 του ν.δ. 3323/1955 (ήδη [παρ. 5 του άρθρου 84](#) του Κ.Φ.Ε), αν η δήλωση φορολογίας εισοδήματος, **ή η δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων** ή αποτελεσμάτων Ο.Ε. κ.λπ. δεν υποβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία, αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας αυτής η προβλεπόμενη δεκαπενταετής παραγραφή και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις (**παραβ. Γνωμ. Ν.Σ.Κ. 217/2003**), (σχετ. **1002057/12/Α0012/8.1.2007 διαταγή**). Δηλαδή, συνεχίζει η ίδια γνωμοδότηση, κατά την εφαρμογή της διάταξης της [παρ. 5 του άρθρου 84](#) του Κ.Φ.Ε **η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με τη μη υποβολή δήλωσης**.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2238/1994, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 101. Υποκείμενο του φόρου

“1. Στο φόρο υπόκεινται:

α), β), γ), δ), ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης., στ)”

Άρθρο 107. Υπόχρεοι σε δήλωση - Προθεσμία και περιεχόμενο αυτής

“1. Κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Επίσης σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος υποχρεούνται και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν στην κυριότητα τους ακίνητα στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν προκύπτει ή όχι εισόδημα από αυτό.

2. Η δήλωση της προηγούμενης παραγράφου υποβάλλεται με τη χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων και δικτυακών υποδομών:

α) Από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που απόκτησαν μέσα σε αυτήν. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορεί να μεταφέρεται ειδικά για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες η ημερομηνία λήξης της προθεσμίας που

ορίζεται πιο πάνω και η υποβολή της δήλωσης να γίνεται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του νομικού προσώπου.”

Άρθρο 108. Αρμόδιος προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας

“1. Αρμόδιος για την παραλαβή των δηλώσεων και τον έλεγχο τους, την εξεύρεση του εισοδήματος αυτών που δεν έχουν επιδώσει δηλώσεις και γενικά για την επιβολή του φόρου, είναι ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας:

- α) Της περιφέρειας στην οποία βρίσκεται η έδρα του υπόχρεου ημεδαπού νομικού προσώπου.
- β) Της περιφέρειας στην οποία βρίσκεται η κύρια μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα του υπόχρεου αλλοδαπού νομικού προσώπου.”

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει, ότι, η προσφεύγουσα υπέβαλλε την υπ’ αριθμ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος της διαχειριστικής χρήσης 2010, **εκπρόθεσμα** την **27.10.2011**, και ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης ισούται με μη υποβολή δήλωσης.

Κατά συνέπεια, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 84** του Κ.Φ.Ε περί δεκαπενταετούς παραγραφής και το δικαίωμα του Ελληνικού Δημοσίου να κοινοποιήσει πράξη καταλογισμού φόρου, για την υπό κρίση χρήση, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή της δήλωσης, και το γεγονός αυτό δεν αναιρείται από τυχόν μεταγενέστερη υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης, αφού κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις, {σχετικό και το Αριθ. πρωτ.: Δ12Β 1171079 ΕΞ 17.12.2010 έγγραφο περί χρόνου παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου για επιβολή φόρου εισοδήματος σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος }.

Επειδή, το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή φόρου εισοδήματος, διαχειριστικής χρήσης 2010 δεν έχει παραγραφεί κατά το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης της υπό κρίση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, και κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας δεν ευσταθούν και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, οι διατάξεις του Ν. 2523/97, ορίζουν, ότι:

Άρθρο 9 Επιβολή προστίμων

5. Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος.

Επειδή, οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή προστίμων Κ.Β.Σ., συνδέονται άμεσα με τη φορολογία εισοδήματος, και το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου και κοινοποίηση πράξεων φόρου εισοδήματος, σε βάρος της προσφεύγουσας, για το οικονομικό έτος 2011 {διαχειριστική χρήση 2010}, δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή, ως ανωτέρω αναφέρθηκε.

Συνεπώς, το δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 26 § 4 Ν. 3728/2008, Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 26 § 1 Ν. 3728/2008 και Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 39 § 7 Ν. 2238/1994, για τη διαχειριστική χρήση 2010, δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή, και κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται δεκτοί.

3.Επί του τρίτου λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής, ως προς την υπέρβαση εξουσίας λόγω πραγματοποιήσεως ελεγκτικών ενεργειών, που ουδόλως αφορούν στην Εταιρεία και εκφεύγουν του πεδίου του παρόντος ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42^ε του Ν. 2190/1920 [Έννοια «Συνδεδεμένης» Επιχείρησης]

Ο Ν.2190/20 με βάση το άρθρο 42ε, παράγραφος 5, περίπτωση α, όρισε ως «συνδεδεμένες» επιχειρήσεις εκείνες μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική. Πιο συγκεκριμένα, σχέση μητρικής επιχείρησης προς θυγατρική υπάρχει όταν μια (μητρική) επιχείρηση:

α) είτε έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης, έστω και αν η πλειοψηφία αυτή σχηματίζεται ύστερα από συνυπολογισμό των τίτλων και δικαιωμάτων που κατέχονται από τρίτους για λογαριασμό της μητρικής επιχείρησης (πλειοψηφική συμμετοχή),

β) είτε ελέγχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης ύστερα από συμφωνία με άλλους μετόχους ή εταίρους της επιχείρησης αυτής (συμβατικός έλεγχος),

γ) είτε συμμετέχει στο κεφάλαιο της άλλης (θυγατρικής) επιχείρησης και έχει το δικαίωμα, είτε άμεσα, είτε μέσω τρίτων, να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών των οργάνων διοίκησης της θυγατρικής αυτής επιχείρησης (διορισμός μελών),

δ) είτε ασκεί δεσπόζουσα επιρροή στην άλλη (θυγατρική) επιχείρηση. Δεσπόζουσα επιρροή υπάρχει όταν η μητρική επιχείρηση διαθέτει, άμεσα ή έμμεσα, δηλαδή μέσω τρίτων που ενεργούν λογαριασμό της επιχείρησης αυτής, τουλάχιστον το 20% του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου της θυγατρικής και, ταυτόχρονα, ασκεί κυριαρχική επιρροή στη διοίκηση ή τη λειτουργία της τελευταίας.

Επιπρόσθετα, σύμφωνα με τις περιπτώσεις β και γ της παραγράφου 5, του άρθρου 42ε του εν λόγω νόμου, «συνδεδεμένες» επιχειρήσεις είναι κάθε μια από τις θυγατρικές ή τις θυγατρικές των θυγατρικών των επιχειρήσεων με σχέση μητρικής προς θυγατρική, ασχέτως αν μεταξύ των θυγατρικών αυτών δεν υπάρχει απευθείας δεσμός συμμετοχής.

Ακόμη, σύμφωνα με την περίπτωση δ της παραγράφου 5, του άρθρου 42ε του εν λόγω νόμου ορίζονται ως «συνδεδεμένες» επιχειρήσεις και κάποιες που δεν συνδέονται με σχέσεις μητρικής προς θυγατρική, αλλά εμπίπτουν στην υποχρέωση ενοποίησης βάσει του άρθρου 96, παράγραφος 1, του εν λόγω νόμου. Αυτές είναι εκείνες που:

α) είτε έχουν τεθεί υπό ενιαία διεύθυνση κατόπιν σύμβασης που έχει συναφθεί με την πρώτη (μητρική) επιχείρηση ή σύμφωνα με τους όρους του καταστατικού τους,

β) είτε τα διοικητικά, διαχειριστικά ή εποπτικά όργανα, αποτελούνται κατά πλειοψηφία από τα ίδια πρόσωπα που ασκούν καθήκοντα κατά τη διάρκεια της χρήσης .

«Ερμηνευτική εγκύκλιος Α2-2233/07.06.2009 Υπουργείου Ανάπτυξης

Ο ορισμός των συνδεδεμένων επιχειρήσεων δίνεται από την παράγραφο 5 του άρθρου 42ε του Ν. 2190/1920 «Περί Ανωνύμων Εταιρειών» σε συνδυασμό με το άρθρο 96 παρ. 1 του ίδιου νόμου. Επισημαίνεται ότι στο πλαίσιο του Ν. 2190/1920 οι ρυθμίσεις που αφορούν σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις αφορούν κυρίως σε θέματα κατάρτισης εταιρικών ετήσιων λογαριασμών και ενοποιημένων λογαριασμών, καθώς αποτελούν προσαρμογή του ελληνικού δικαίου προς τις κοινοτικές οδηγίες περί ενοποιημένων λογαριασμών. Ειδικότερα, στο άρθρο 42ε παρ. 5 ορίζεται η σχέση μητρικής προς θυγατρικής ως η κύρια σχέση σύνδεσης επιχειρήσεων, ενώ στο άρθρο 96 παρ. 1 προβλέπονται δυο επιπλέον τρόποι σύνδεσης, οι οποίοι αν και δεν δημιουργούν σχέση μεταξύ μητρικής προς θυγατρική, είναι κρίσιμοι για την ύπαρξη υποχρέωσης ενοποίησης.

Όπως προαναφέρθηκε, σύμφωνα με το άρθρο 42ε υπό α συνδεδεμένες είναι οι επιχειρήσεις εκείνες μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση μητρικής προς θυγατρική. Σχέση μητρικής προς θυγατρική τεκμαίρεται αμάχητα ότι υπάρχει στις ακόλουθες εξαντλητικά απαριθμούμενες περιπτώσεις:

1.σύμφωνα με το άρ. 42 ε α υπό αα [Πλειοψηφική συμμετοχή], Σχέση μητρικής προς θυγατρική υφίσταται όταν μια επιχείρηση (μητρική) έχει την πλειοψηφία του κεφαλαίου ή εναλλακτικά των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης επιχείρησης θυγατρικής. Η πλήρωση ενός από τα δύο περιστατικά (πλειοψηφία κεφαλαίου ή ψήφων) αρκεί για να θεωρηθούν οι δυο επιχειρήσεις συνδεδεμένες.

2.σύμφωνα με το άρ. 42 ε α υπό ββ [Συμβατικός έλεγχος της πλειοψηφίας των δικαιωμάτων ψήφου], Πρόκειται για την περίπτωση ύπαρξης συμφωνιών μετόχων ή εταίρων, που δίνουν τη δυνατότητα στη μητρική επιχείρηση να ελέγχει τα δικαιώματα ψήφου άλλων μετόχων ή εταίρων.

3.σύμφωνα με το άρ. 42 ε α υπό γγ [Διορισμός των μελών της διοίκησης], Συνδεδεμένες θεωρούνται δυο επιχειρήσεις και όταν μια επιχείρηση (η μητρική) συμμετέχει στο κεφάλαιο μιας άλλης επιχείρησης (θυγατρικής) και έχει το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών των οργάνων διοίκησης της τελευταίας αυτής επιχείρησης. Η δυνατότητα *de facto* επιρροής κατά την εκλογή της διοίκησης δεν αρκεί: απαιτείται νομικά διασφαλισμένη δυνατότητα επηρεασμού του διορισμού της πλειοψηφίας των μελών του διοικητικού οργάνου.

4.σύμφωνα με το άρ. 42 ε α υπό δδ [Κυριαρχική επιρροή ή έλεγχος ή ενιαία διεύθυνση], Προϋπόθεση της διάταξης είναι η δυνατότητα άσκησης ή η πραγματική άσκηση είτε κυριαρχικής επιρροής είτε ελέγχου σε άλλη επιχείρηση ή η υπαγωγή σε ενιαία διεύθυνση. Ως κυριαρχική επιρροή θα πρέπει να χαρακτηριστεί εκείνη η νομική κατάσταση, από την οποία απορρέουν για την «κυρίαρχη» επιχείρηση οι ίδιες δυνατότητες επιρροής πάνω στην εξαρτημένη επιχείρηση όπως στις παραπάνω περιπτώσεις. Η άσκηση ή η δυνατότητα άσκησης κυριαρχικής επιρροής θα πρέπει να αφορά σε ορισμένους βασικούς τομείς στη λειτουργία της θυγατρικής, όπως εκείνους των επενδύσεων, της χρηματοδότησης, των προμηθειών, των πωλήσεων και του προσωπικού.

Η κυριαρχική επιρροή ασκείται κυρίως μέσω του ελέγχου των μελών της διοίκησης της θυγατρικής. Κρίσιμος είναι ο πραγματικός έλεγχος των αποφάσεων του διαχειριστικού οργάνου της θυγατρικής, ανεξάρτητα του αν αυτός προκύπτει π.χ. από τη σύμπτωση της πλειοψηφίας των προσώπων που απαρτίζουν τα διαχειριστικά όργανα των δύο εταιριών.

Ως κυριαρχική επιρροή θα μπορούσε επίσης να θεωρηθεί και η οικονομική εξάρτηση της θυγατρικής από τη μητρική. Γίνεται δεκτό ότι το κριτήριο της κυριαρχικής επιρροής αποκτά ιδιαίτερη σημασία στις περιπτώσεις μειοψηφικής συμμετοχής σε άλλη επιχείρηση. Ως έλεγχος εν προκειμένω θα πρέπει να θεωρηθεί η κατάσταση, από την οποία απορρέουν για την «κυρίαρχη» επιχείρηση οι ίδιες δυνατότητες επιρροής πάνω στην εξαρτημένη επιχείρηση όπως στις παραπάνω περιπτώσεις. Η ενιαία διεύθυνση αποτελεί έννοια οικονομική και προϋποθέτει τον ενιαίο σχεδιασμό της επιχειρηματικής πολιτικής των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, καθώς και την εφαρμογή αυτού του σχεδιασμού. Βασικό εννοιολογικό χαρακτηριστικό του όρου «ενιαία διεύθυνση» συνιστά το προβάδισμα των συμφερόντων του ομίλου. Η βάση πάνω στην οποία μπορεί να στηριχθεί η άσκηση ενιαίας διοίκησης μπορεί να είναι είτε συμβατική είτε *de facto*.

Σύμφωνα με το άρθρο 42ε υπό β, γ και δ συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι και οι θυγατρικές ή οι θυγατρικές των θυγατρικών των ανωτέρω επιχειρήσεων, ακόμα και αν δεν υφίστανται μεταξύ τους απευθείας δεσμοί συμμετοχής, καθώς και κάθε άλλη επιχείρηση που συνδέεται με τις ανωτέρω προσδιορισθείσες επιχειρήσεις με τις σχέσεις που περιγράφονται στο άρθρο 96 παρ. 1.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 96. Ν. 2190/1920

“1. Με την επιφύλαξη εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 90 έως και 94, κάθε επιχείρηση, που διέπεται από το Ελληνικό δίκαιο, υπόκειται σε ενοποίηση εφόσον:

α) Η επιχείρηση αυτή, καθώς και μία ή περισσότερες επιχειρήσεις με τις οποίες δεν συνδέεται με τις σχέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 42ε, παρ. 5 περίπτ. α, έχουν τεθεί υπό ενιαία διεύθυνση κατόπιν συμβάσεως που έχει συναφθεί με την πρώτη επιχείρηση ή σύμφωνα με όρους του καταστατικού τους, ή
β) Τα διοικητικά, διαχειριστικά ή εποπτικά όργανα της επιχείρησης αυτής, καθώς και μιας ή περισσότερων επιχειρήσεων με τις οποίες δεν συνδέεται με τις σχέσεις που προβλέπονται στο άρθρο 42ε παρ. 5 περίπτ. α, αποτελούνται κατά πλειοψηφία από τα ίδια πρόσωπα που ασκούν καθήκοντα κατά τη διάρκεια της χρήσης και μέχρι την κατάρτιση των ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων”.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης, προκύπτουν τα παρακάτω:

Α) η προσφεύγουσα εταιρεία στις υπό κρίση διαχειριστικές χρήσεις 2010 και 2011, αγόραζε υλικά οικοδομών, είδη υγιεινής, υδραυλικό & ηλεκτρολογικό υλικό, είδη κλιματισμού κ.λ.π, από την κυπριακή εταιρεία

Β) η προσφεύγουσα και η κυπριακή εταιρεία είναι συνδεδεμένες επιχειρήσεις, κατά την έννοια του άρθρου 42ε του κ.ν.2190/1920 λόγω της συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων

Γ) μεταξύ των μετόχων της προσφεύγουσας είναι και η της οποίας μοναδικός μέτοχος (100%) για τις χρήσεις 2010 & 2011, είναι ο

Από δε τη μετοχική σύνθεση της, προκύπτει ότι ο κατέχει μετοχές 4750 (95%) για την περίοδο από 17.12.2009 – 30.06.2010, και από 30.06.2010 έως 01.11.2012 είναι ο μοναδικός μέτοχος.

Από τα παραπάνω προκύπτει, ότι ο είναι ο βασικός μέτοχος της κατά 95% & 100% στις υπό κρίση χρήσεις, καθώς και της κατά 85% μέσω της της οποίας είναι και ο μοναδικός μέτοχος. Γεγονός που σημαίνει ότι η εταιρεία είναι συνδεδεμένη, κατά την έννοια του άρθρου 42ε του κ.ν.2190/1920, με την η οποία εν συνεχεία είναι, κατά την ίδια έννοια συνδεδεμένη, με την η οποία κατ' επέκταση είναι συνδεδεμένη με την

Δ) Η προσφεύγουσα είναι αποκλειστικός προμηθευτής του ομίλου των τεσσάρων

Οι επιχειρήσεις,, και ως προκύπτει από το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ./10-2-2016 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. είναι ιδίων συμφερόντων με την Κυπριακή, η δε μετοχική σύνθεση των οποίων μεταξύ άλλων έχει ως εξής:

-Μετοχική σύνθεση

4. ποσοστό συμμετοχής 15,61176%

5. ποσοστό συμμετοχής 9,39907%

8. ποσοστό συμμετοχής 9,36739% - Πρόεδρος & Δ/νων Σύμβουλος

-Μετοχική σύνθεση

1. ποσοστό συμμετοχής 22,8102%

3. ποσοστό συμμετοχής 8,5401%

4. ποσοστό συμμετοχής 24,6350%

5. ποσοστό συμμετοχής 20,1825%

-Μετοχική σύνθεση

1. ποσοστό συμμετοχής 28,1836%

3. ποσοστό συμμετοχής 10,5202%

4. ποσοστό συμμετοχής 15,9491%

5. ποσοστό συμμετοχής 22,3391%

-Μετοχική σύνθεση

1. ποσοστό συμμετοχής 14,6502% - Πρόεδρος & Δ/νων Σύμβουλος

2. ποσοστό συμμετοχής 6,8958%

3. ποσοστό συμμετοχής 14,5689%

4. ποσοστό συμμετοχής 31,4824%

Επειδή, από τα παραπάνω εκτεθέντα προκύπτει ότι η προσφεύγουσα, συνδέεται με σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, λόγω συμμετοχής της μιας στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των τεσσάρων προαναφερόμενων επιχειρήσεων. Οι οποίες με την σειρά τους όπως προκύπτει από το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ./10-2-2016 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. είναι ιδίων συμφερόντων με την Κυπριακή Κατά συνέπεια σύμφωνα με το άρθρο 42ε υπό β, γ και δ συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι και οι θυγατρικές ή οι θυγατρικές των θυγατρικών των ανωτέρω επιχειρήσεων, ακόμα και αν δεν υφίστανται μεταξύ τους απευθείας δεσμοί συμμετοχής, καθώς και κάθε άλλη επιχείρηση που συνδέεται με τις ανωτέρω προσδιορισθείσες επιχειρήσεις με τις σχέσεις που περιγράφονται στο άρθρο 96 παρ. 1.

Επειδή, οι προαναφερθείσες ελεγκτικές ενέργειες εκ μέρους της φορολογικής αρχής, πραγματοποιήθηκαν, για τη διαπίστωση της σχέσης μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρείας και της κυπριακής, δηλαδή κατά πόσο η ελληνική εταιρεία είναι «συνδεδεμένη» με την κυπριακή εταιρεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42^ε του ν. 2190/1920, περαιτέρω δε για να διαπιστωθεί αν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 2238/1994.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, ότι υπάρχει υπέρβαση εξουσίας λόγω πραγματοποιήσεως ελεγκτικών ενεργειών, που ουδόλως αφορούν στην Εταιρεία και εκφεύγουν του πεδίου του παρόντος ελέγχου, δεν ευσταθούν, και απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμος. Σημειώνεται, ότι στην εντολή ελέγχου, αναγράφεται και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, και που είναι ο έλεγχος των διασυννοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών.

4.Επί του τετάρτου λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής, ως προς την στέρηση της αποτελεσματικής ασκήσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης – παραβίαση της αρχής της χρηστής διοικήσεως.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζεται ότι:

“§1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

§2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή σύμφωνα με τη γενική διάταξη του άρθρου 6 ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας), “οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον 5 πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης.”

Επειδή η προθεσμία που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 28 ν. 4174/2013 είναι ειδική και ευνοϊκότερη σε σχέση με την ως άνω γενική 5ήμερη προθεσμία προηγούμενης ακρόασης (η οποία άλλωστε καθορίζει την ελάχιστη προθεσμία που πρέπει να χορηγηθεί στο διοικούμενο-φορολογούμενο, προκειμένου να προετοιμάσει την απάντησή του), υπερισχύει της γενικής προθεσμίας που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή κοινοποίησε στην προσφεύγουσα στις 24.11.2017 (σχετ. το με αρ. πρωτ./28-11-2017 αποδεικτικό επίδοσης), το με αριθ. πρωτ.:/20-11-2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων, με προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου του άρθρου 28 Ν. 4174/2013, με το οποίο της γνωστοποιήθηκαν οι διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και εκλήθη όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να γνωρίσει τις απόψεις της.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα απάντησε με το υπ' αριθμ. πρωτ./18.12.2017 έγγραφο, στο οποίο εκθέτει τις απόψεις της, οι οποίες αναλυτικά αναγράφονται στην έκθεση μερικού

ελέγχου, και οι οποίες ελήφθησαν υπόψη πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

Επειδή, αναφορικά με την προηγούμενη ακρόαση του διοικουμένου, το ΣτΕ έχει κρίνει ότι, “εφόσον ο αιτών την ακύρωση διοικητικής πράξης λόγω μη κλήσης του σε ακρόαση δεν προβάλλει στοιχεία που θα μπορούσαν να οδηγήσουν σε διαφορετικό αποτέλεσμα από αυτό που διαμόρφωσε η τελικώς εκδοθείσα πράξη, αναφέροντας τους σχετικούς ισχυρισμούς στο εισαγωγικό της δίκης δικόγραφο, ο σχετικός λόγος ακύρωσης απορρίπτεται ως αλυσιτελής (ΣτΕ ΟΛ 4447/2012, 3382/2010).

Μάλιστα, το Ανώτατο Ακυρωτικό έχει δεχθεί, σε μια μάλλον προβληματική, ενόψει και του άρθρου 6 παρ. 4 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, συλλογιστική, ότι, εφόσον προβλέπεται ενδικοφανής διαδικασία, το πέρας της οποίας ορίζει και το σημείο της λήξης της διοικητικής διαδικασίας, η παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου «καλύπτεται», αφού αυτός είχε την ευκαιρία να διατυπώσει τους κρίσιμους ισχυρισμούς του κατά τον έλεγχο της διοικητικής πράξης από τη διοίκηση (έτσι και ΣτΕ 4918/2012). Η νομολογική κατασκευή της αλυσιτέλειας εφαρμόζεται πλέον και στις διαφορές ουσίας, ενώ φαίνεται ότι η παραπάνω αναφερθείσα αντίληψη του ΣτΕ παγιώνεται ως νομολογική τάση (βλ. ΣτΕ 2180/2013).

Ρητά λοιπόν το Συμβούλιο της Επικρατείας απαιτεί προκειμένου να προβεί σε ακύρωση της πράξης για παράβαση ουσιώδους τύπου όχι μόνο την προβολή σχετικού λόγου περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης (γεγονός που στη συγκεκριμένη υπόθεση δεν ισχύει) αλλά και αναφορά των όσων θα μπορούσαν να προβληθούν ενώπιον της Διοίκησης και δεν προβλήθηκαν και τα οποία θα μπορούσαν να είχαν ανατρέψει την τελική κρίση της τελευταίας (η προσφεύγουσα προσκομίζει όλα τα στοιχεία για ισχυροποίηση των ισχυρισμών της, με την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής τα οποία και λήφθηκαν υπόψη για την έκδοση της παρούσης απόφασης). Εξάλλου στην έκθεση ελέγχου η αρμόδια φορολογική αρχή έλαβε υπόψη τις αιτιάσεις της προσφεύγουσας και τα προσκομισθέντα στοιχεία, πριν το τελικό της πόρισμα.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, είναι απορριπτέος ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμος.

5.Επί του πέμπτου λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής, ως προς την μη νόμιμη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), του άρθρου 42^ε και 96 του Κ.Ν. 2190/1920, διότι δεν στοιχειοθετείται η έννοια των «συνδεδεμένων επιχειρήσεων».

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013) ορίζουν ότι:

Άρθρο 28. Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου

“§2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.”

Άρθρο 64. Επαρκής αιτιολογία

“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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου”.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης»

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 20.12.2017 οικεία έκθεση ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, καθώς περιέχει πληροφορίες,

διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα επί συγκεκριμένων ελεγκτικών ενεργειών, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, χωρίς επιφυλάξεις, εικασίες ή ενδοιασμούς και το πόρισμά της, βάσει του οποίου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προκύπτει ευθέως από σχετικές διατάξεις, τόσο ως προς την έννοια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, η οποία αναλύθηκε λεπτομερώς στον τρίτο λόγο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, όσο και ως προς τη νομιμότητα εφαρμογής του άρθρου 39 του ν. 2238/1994.

Επειδή, η υπαγωγή στις υποχρεώσεις περί ενδοομιλικών συναλλαγών και τεκμηρίωσης των τιμών τους (άρθρα 39 έως 39Γ του Ν. [2238/1994](#), Κ.Φ.Ε) προϋποθέτει πρωτίστως την ύπαρξη συνδεδεμένων επιχειρήσεων (η επιχείρηση να είναι συνδεδεμένη με μια ή περισσότερες άλλες επιχειρήσεις αλλοδαπές ή ημεδαπές), και να διενεργούνται μεταξύ τους συναλλαγές.

Ειδικότερα στο « Άρθρο 39. Διόρθωση κερδών τιμολογήσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων», του Κ.Φ.Ε ορίζονται τα εξής : « 3. Ως συνδεδεμένες νοούνται οι επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, ιδίως λόγω συμμετοχής της μίας στο κεφάλαιο ή τη διοίκηση της άλλης ή λόγω συμμετοχής των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων, καθώς και οι επιχειρήσεις οι οποίες διαθέτουν σε μία από τις συνδεδεμένες τα ανωτέρω δικαιώματα ή δυνατότητες επιρροής.»

Επειδή, με την σύσταση [2003/361/EK](#) της Επιτροπής, της 6ης Μαΐου 2003, σχετικά με τον ορισμό των πολύ μικρών, των μικρών και των μεσαίων επιχειρήσεων [Επίσημη Εφημερίδα L 124 της 20.05.2003], καθορίζεται ότι οι συνδεδεμένες επιχειρήσεις αντιστοιχούν στην οικονομική κατάσταση επιχειρήσεων οι οποίες αποτελούν μέρος μιας ομάδας, μέσω του άμεσου ή έμμεσου ελέγχου της πλειοψηφίας του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου (συμπεριλαμβανομένων και μέσω των συμφωνιών ή, σε ορισμένες περιπτώσεις, μέσω μετόχων που είναι φυσικά πρόσωπα) ή μέσω της εξουσίας άσκησης κυρίαρχης επιρροής σε μια επιχείρηση. Πρακτικά αυτό σημαίνει ότι συνδεδεμένες επιχειρήσεις είναι οι επιχειρήσεις που διατηρούν μεταξύ τους μια από τις ακόλουθες σχέσεις (άρθρο 3 παρ. 3):

α) μια επιχείρηση κατέχει την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων ή των εταίρων άλλης επιχείρησης

β) μια επιχείρηση έχει το δικαίωμα να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου άλλης επιχείρησης

γ) μια επιχείρηση έχει το δικαίωμα να ασκήσει κυρίαρχη επιρροή σε άλλη επιχείρηση βάσει σύμβασης που έχει συνάψει με αυτήν ή δυνάμει ρήτρας του καταστατικού αυτής της τελευταίας

δ) μια επιχείρηση που είναι μέτοχος ή εταίρος άλλης επιχείρησης ελέγχει μόνη της, βάσει συμφωνίας που έχει συνάψει με άλλους μετόχους ή εταίρους της εν λόγω επιχείρησης, την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων ή των εταίρων αυτής της επιχείρησης.

Οι επιχειρήσεις που διατηρούν μια από τις εν λόγω σχέσεις μέσω ενός φυσικού προσώπου ή ομάδας φυσικών προσώπων που ενεργούν από κοινού θεωρούνται επίσης συνδεδεμένες επιχειρήσεις καθόσον ασκούν το σύνολο ή τμήμα των δραστηριοτήτων τους στην ίδια αγορά ή σε όμορες αγορές. Ως όμορη αγορά δε, θεωρείται η αγορά ενός προϊόντος ή υπηρεσίας που βρίσκεται αμέσως ανάντη ή κατόντη της σχετικής αγοράς.

Επειδή, όσον αφορά την Ελληνική Νομοθεσία, το άρθρο 26 του Ν. 3728/2008 καθόριζε την έννοια των συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ουσιαστικά δε μνημονεύει τις περιπτώσεις εκείνες που αναφέρονται στο [άρθρο 42ε του Ν. 2190/1920](#).

Επειδή, με την σύσταση [2003/361/EK](#) της Επιτροπής, της 6ης Μαΐου 2003, δίδεται ο ορισμός των πολύ μικρών, των μικρών και των μεσαίων επιχειρήσεων, ο οποίος χρησιμοποιείται στις κοινοτικές πολιτικές που εφαρμόζονται μέσα στην Κοινότητα και τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο.

Άρθρο 1 Επιχείρηση. “Επιχείρηση θεωρείται κάθε μονάδα, ανεξάρτητα από τη νομική της μορφή, που ασκεί οικονομική δραστηριότητα, ως τέτοιες νοούνται ιδίως οι μονάδες που ασκούν βιοτεχνική ή άλλη

δραστηριότητα, ατομικά ή οικογενειακά, προσωπικές εταιρείες ή ενώσεις προσώπων που ασκούν τακτικά μια οικονομική δραστηριότητα”.

Άρθρο 3 Τύποι επιχειρήσεων που λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του αριθμού απασχολούμενων και των χρηματοοικονομικών ποσών

“1. “Ανεξάρτητη επιχείρηση” είναι κάθε επιχείρηση που δεν χαρακτηρίζεται ως συνεργαζόμενη επιχείρηση κατά την έννοια της παραγράφου 2 ή ως συνδεδεμένη επιχείρηση κατά την έννοια της παραγράφου 3.

2. “Συνεργαζόμενες επιχειρήσεις” είναι όλες οι επιχειρήσεις που δεν χαρακτηρίζονται ως συνδεδεμένες κατά την έννοια της παραγράφου 3 και μεταξύ των οποίων υπάρχει η ακόλουθη σχέση: μια επιχείρηση (ανάντη επιχείρηση) κατέχει, η ίδια ή από κοινού με μία ή περισσότερες συνδεδεμένες επιχειρήσεις κατά την έννοια της παραγράφου 3, το 25 % ή περισσότερο του κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου μιας άλλης επιχείρησης (κατάντη επιχείρηση).

Ωστόσο, μια επιχείρηση μπορεί να χαρακτηριστεί ως ανεξάρτητη, μη έχουσα δηλαδή συνεργαζόμενες επιχειρήσεις, ακόμη και εάν το όριο του 25 % καλύπτεται ή υπερκαλύπτεται, εφόσον το ποσοστό αυτό ελέγχεται από τις ακόλουθες κατηγορίες επενδυτών, και υπό την προϋπόθεση ότι αυτοί δεν είναι, μεμονωμένα ή από κοινού, συνδεδεμένοι κατά την έννοια της παραγράφου 3 με την οικεία επιχείρηση:

α) δημόσιες εταιρείες συμμετοχών, εταιρείες επιχειρηματικού κεφαλαίου, φυσικά πρόσωπα ή ομάδες φυσικών προσώπων που ασκούν συστηματικά δραστηριότητες σε επενδύσεις επιχειρηματικού κινδύνου (“business angels”) και επενδύουν ίδια κεφάλαια σε μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο επιχειρήσεις, εφόσον το σύνολο της επένδυσης σε μια ίδια επιχείρηση δεν υπερβαίνει 1250000 ευρώ·

β) πανεπιστήμια ή ερευνητικά κέντρα μη κερδοσκοπικού σκοπού·

γ) θεσμικοί επενδυτές, συμπεριλαμβανομένων των ταμείων περιφερειακής ανάπτυξης·

δ) αυτόνομες τοπικές αρχές με ετήσιο προϋπολογισμό μικρότερο από 10 εκατομμύρια ευρώ και λιγότερο από 5000 κατοίκους”.

Επειδή, επιχειρηματικοί άγγελοι (“business angels”), είναι μεμονωμένοι επενδυτές που επενδύουν τα δικά τους χρήματα και προσφέρουν την τεχνογνωσία τους κυρίως σε μικρές start up ή νεοσύστατες εταιρείες, σεβόμενοι έναν παγκόσμιο κώδικα δεοντολογίας, με την προσδοκία υψηλών αποδόσεων σε μεσοπρόθεσμο και μακροπρόθεσμο πλαίσιο.

Η ειδοποιός διαφορά ανάμεσα στους «αγγέλους» και σε πιο «παραδοσιακούς» χρηματοδότες (τράπεζες, επενδυτικά κεφάλαια κ.λπ.) είναι ότι οι πρώτοι ζητούν λιγότερες εγγυήσεις για να παράσχουν αρχικό κεφάλαιο το οποίο συνήθως δεν ξεπερνά μερικές δεκάδες χιλιάδες ευρώ. Ταυτόχρονα, καθ’ ότι στη συντριπτική πλειονότητά τους οι «επιχειρηματικοί άγγελοι» είναι και οι ίδιοι έμπειροι επιχειρηματίες, συνήθως παρέχουν - εκτός από χρηματικό κεφάλαιο - συμβουλευτικές υπηρεσίες και τεχνογνωσία στα νέα ταλέντα που επιλέγουν να βοηθήσουν. Σε αντάλλαγμα για την επένδυσή τους λαμβάνουν μετοχές της νεοσυσταθείσας εταιρίας και ουκ ολίγες φορές καταλαμβάνουν θέσεις κλειδιά στο διοικητικό της συμβούλιο.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται, ότι ο κ. διαθέτει την ιδιότητα του «business angels» με αριθμό μητρώου, αυτή του δε, η ιδιότητα, δεν αίρει την σχέση του με τις προαναφερόμενες επιχειρήσεις και την κατά τεκμηριωμένο τρόπο ύπαρξη των επιχειρήσεων ως «συνδεδεμένων επιχειρήσεων», σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις. Εξάλλου ο όρος “συνεργαζόμενη επιχείρηση” και “συνδεδεμένη επιχείρηση”, εκτός από την Ελληνική Νομοθεσία, αναλύεται ρητά και στο άρθρο 3 παρ. 2 και 3 αντίστοιχα της ως άνω σύστασης 2003/361/ΕΚ της Επιτροπής, της 6ης Μαΐου 2003.

Η προσδιορισθείσα δε, υπερτιμολόγηση της αξίας πώλησης των προϊόντων στην προσφεύγουσα από την Κυπριακή κατά 407,35% & 599,19% αντίστοιχα για τις διαχειριστικές χρήσεις 2010 και 2011, αποδεικνύεται περίτραπενα στην οικεία έκθεση.

Ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος λόγος για την ιδιότητα του ως άνω προσώπου, παρελκυστικά προβάλλεται.

Επειδή, η διαδικασία τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, είναι μια διαδικασία που γίνεται με βάσει τις οδηγίες «κατευθυντήριες Οδηγίες του Ο.Ο.Σ.Α περί ενδοομιλικών τιμολογήσεων » του Ο.Ο.Σ.Α (Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης)

Η «αρχή των ίσων αποστάσεων» **ορίζεται στο άρθρο 9** του Μοντέλου Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας σύμφωνα με το οποίο **όταν κατά τον χρόνο διενέργειας της συναλλαγής «οι όροι που δημιουργούνται ή επιβάλλονται μεταξύ δύο συνδεδεμένων επιχειρήσεων στα πλαίσια των εμπορικών και χρηματοοικονομικών σχέσεων τους διαφέρουν από όσους πραγματοποιούνται από ανεξάρτητες επιχειρήσεις, τότε οποιαδήποτε κέρδη δεν εμφανίζονται λόγω αυτών των όρων, θα μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της συγκεκριμένης εταιρείας και να φορολογηθούν αντίστοιχα».**

Επειδή, διαπιστώθηκαν ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ της προσφεύγουσας καθώς και της, υπήρχε δε, υποχρέωση σύνταξης και προσκόμισης στην αρμόδια φορολογική αρχή, φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, για τις συναλλαγές με την συνδεδεμένη κατά την έννοια των διατάξεων των άρθρων 42^ε και 96 του Ν.2190/1920 και της ερμηνευτικής εγκυκλίου Α2 -2233/07-06-2009 του Υπουργείου Ανάπτυξης, επιχείρηση, επειδή στις υπό κρίση διαχειριστικές χρήσεις, παρατηρείται η συμμετοχή των ιδίων προσώπων στο κεφάλαιο ή στη διοίκηση και των δύο επιχειρήσεων.

Κατά συνέπεια για τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν με την Κυπριακή εταιρεία κατά τις ως άνω χρήσεις έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 39 του Ν. 2238/94, (όπως αντικαταστάθηκαν, προστέθηκαν και ισχύουν).

Επειδή, η προσφεύγουσα αγόραζε υλικά οικοδομών, είδη υγιεινής, υδραυλικό & ηλεκτρολογικό υλικό, είδη κλιματισμού κ.λ.π. από την συνδεδεμένη Κυπριακή επιχείρηση συνολικής αξίας **2.804.608,01 €** και **4.523.543,59 €** για την χρήση 2010 και 2011 αντίστοιχα.

Οι τιμές για τις ως άνω ενδοομιλικές συναλλαγές , δεν τεκμηριώθηκαν από την προσφεύγουσα, καθώς δεν υποβλήθηκε σχετικός φάκελος τεκμηρίωσης.

Ως εκ τούτου, δημιουργήθηκε συγκρίσιμο δείγμα, με όλα τα βήματα αναζήτησης, με επιχειρήσεις που διανέμουν παρόμοια προϊόντα με αυτά που αγοράστηκαν από την αλλοδαπή επιχείρηση προμηθευτή της, στην γεωγραφική περιοχή της Διευρυμένης Ευρωπαϊκής Ένωσης, της Νορβηγίας, της Ελβετίας και της Ισλανδίας με σκοπό να υπολογιστεί το περιθώριο μικτού κέρδους επί κόστους που θα πρέπει να επιτυγχάνεται από την λόγω της δραστηριότητας διανομής (επαναπώλησης των αγορασθέντων προϊόντων) υλικών οικοδομής, ειδών υγιεινής κ.λ.π. στην ελληνική, τόσο για τη χρήση 2010, όσο και για τη χρήση 2011, μέσω κατάλληλης επικαιροποίησης του δείγματος για τη χρήση 2010.

Τονίζεται, ότι ζητήθηκαν από τη προσφεύγουσα να προσκομίσει συγκρίσιμα εσωτερικά στοιχεία από αγορές ίδιων αγαθών από τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις, χωρίς αυτά να προσκομισθούν.

Προκειμένου δε, να προσδιοριστεί αν η τιμολόγηση είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, κρίθηκε εύλογη η επιλογή της μεθόδου του Κόστους συν Κέρδους με τη ως ελεγχόμενο μέρος (επιτελεί απλές λειτουργίες- διανομή) και η επιλογή του μεικτού κέρδους ως προς το κόστος πωληθέντων ως εύλογος δείκτης για την εξέταση της κερδοφορίας του συνδεδεμένου μέρους.

Επειδή σύμφωνα με τη με αριθ. πρωτ. Α2 - 8092/31.12.2008 Απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης (Ειδικότερες ρυθμίσεις σχετικά με την επιβολή Κανόνων Τεκμηρίωσης Τιμών Ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τις επιταγές της παραγράφου 10 άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (ΦΕΚ 258 Α) :

Άρθρο 3 Μέθοδοι υπολογισμού τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών

«1. Μέθοδος της "συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής"

2. Μέθοδος της "τιμής μεταπώλησης μείον"

3. Μέθοδος του "κόστους συν κέρδους"

4. Λοιπές (μη παραδοσιακές) μέθοδοι

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 της με αριθ. πρωτ. Α2 - 8092/31.12.2008 Απόφασης του Υπουργού Ανάπτυξης, με τη Μέθοδο του «κόστους συν κέρδους» προσδιορίζεται η τιμή πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών προς συνδεδεμένη εταιρία ως το άθροισμα του κόστους απόκτησης ή παραγωγής του αγαθού ή της υπηρεσίας πλέον του κατάλληλου περιθωρίου κέρδους, όπως θα ίσχυε σε συνθήκες αγοράς. Το ως άνω περιθώριο κέρδους προσδιορίζεται είτε με βάση το περιθώριο κέρδους που εφαρμόζεται από την ελεγχόμενη εταιρία σε συγκρίσιμες συναλλαγές με ανεξάρτητες επιχειρήσεις (εσωτερική σύγκριση) είτε το περιθώριο κέρδους που εφαρμόζεται από ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε συγκρίσιμες συναλλαγές (εξωτερική σύγκριση).

Επειδή, ο φορολογικό έλεγχος, **τεκμηριωμένα και με σαφήνεια** {η συγκριτική ανάλυση έγινε με τη βάση δεδομένων Tr-Catalyst, υπήρξαν κριτήρια αυτόματης αναζήτησης στην ως άνω βάση δεδομένων, υπήρξε διάγραμμα απόρριψης συγκρίσιμων επιχειρήσεων καθώς και οι λόγοι απόρριψης, εν συνεχεία δε υπήρξε δείγμα συγκρίσιμων επιχειρήσεων και στη συνέχεια υπολογίστηκαν οι δείκτες μεικτού περιθωρίου κέρδους επί κόστους με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας, ώστε να υπολογιστεί ένα επίπεδο εύλογης κερδοφορίας για την δραστηριότητα της διανομής υλικών οικοδομής, ειδών υγιεινής, υδραυλικών και ηλεκτρολογικών υλικών, κλιματιστικών κ.λ.π. στη γεωγραφική περιοχή της Διευρυμένης Ευρωπαϊκής Ένωσης, της Νορβηγίας, της Ελβετίας και της Ισλανδίας}, **κατέληξε στο συμπέρασμα**, ότι, το μικτό περιθώριο κέρδους ως προς το κόστος πωληθέντων που πραγματοποίησε η Κυπριακή εταιρεία, για την χρήση 2010 και 2011 από τις ενδοομιλικές συναλλαγές με την προσφεύγουσα, ανήλθε σε 407,35%, και 599,19% αντίστοιχα.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω προκύπτει θέμα μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων, καθώς ο δείκτης μεικτού περιθωρίου κέρδους (407,35%) και (599,19%) αντίστοιχα για τις χρήσεις 2010 και 2011, από την πώληση των αγαθών (οικοδομικών υλικών, ειδών υγιεινής, υδραυλικού & ηλεκτρολογικού υλικού, ειδών κλιματισμού κ.λ.π.) της συνδεδεμένης Κυπριακής επιχείρησης στην προσφεύγουσα βρίσκεται εκτός του αποδεκτού ενδοεταρτημοριακού εύρους των δεικτών κερδοφορίας που πραγματοποίησαν οι συγκρίσιμοι ανεξάρτητοι διανομείς οικοδομικών υλικών, ειδών υγιεινής, υδραυλικών & ηλεκτρολογικού υλικού, ειδών κλιματισμού κ.λ.π. του δείγματος. Το μεικτό κέρδος επί κόστος, της Κυπριακής εταιρείας (407,35%) και (599,19%) αντίστοιχα είναι κατά πολύ μεγαλύτερο, από το μεικτό κέρδος επί κόστος που παρουσιάζουν οι τρίτες εταιρείες, πράγμα που δύσκολα συναντάται σε συνθήκες ελεύθερης αγοράς. Γεγονός που σημαίνει ότι τα εν λόγω προϊόντα πωλήθηκαν υπερτιμολογημένα στην προσφεύγουσα επιχείρηση με αποτέλεσμα τη μείωση της φορολογητέας της βάσης.

Επομένως η συνδεδεμένη επιχείρηση θα έπρεπε να επιτύχει ένα μικτό περιθώριο κέρδους επί κόστους, των προϊόντων που πούλησε, ίσο με την τιμή της διαμέσου (42,69%) και (44,19%) αντίστοιχα, της συγκριτικής ανάλυσης, το οποίο θα πλησίαζε σε μεγάλο βαθμό την πραγματικότητα και δεν θα παραβίαζε την αρχή των ίσων αποστάσεων όπως αυτή ορίζεται στις κατευθυντήριες γραμμές του Ο.Ο.Σ.Α.. Οι ενδοομιλικές συναλλαγές κρίνονται υπερτιμολογημένες, βάσει των διατάξεων του άρθρου 39 του Ν. 2238/94 και σαν αποτέλεσμα αυτού επαναπροσδιορίστηκε το μικτό περιθώριο κέρδους επί κόστους της συνδεδεμένης επιχείρησης, για τις συγκεκριμένες συναλλαγές στο 42,69% αντί του 407,35% και στο 44,19% αντί του 599,19% αντίστοιχα για τις υπό κρίση χρήσεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα πλήρωσε μεγαλύτερο τίμημα τουλάχιστον κατά **2.015.811,73 €** και **3.590.674,17 €** αντίστοιχα για τις χρήσεις 2010 και 2011, για την αγορά των συγκεκριμένων προϊόντων, από την συνδεδεμένη Κυπριακή εταιρεία και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 2238/94 η παραπάνω διαφορά θεωρείται κέρδος της προσφεύγουσας και προσαυξάνει ισόποσα τα καθαρά κέρδη της.

Επειδή, διαπιστώθηκε ότι η τιμολόγηση των υπό εξέταση διασυνοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν κατά τις υπό κρίση χρήσεις 2010 και 2011, δεν ήταν σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, σύμφωνα δε, με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 39 του Ν.2238/1994, όπως

τροποποιήθηκε με την παρ. 13 του άρθρου 11 του Ν. 3842/2010, για την εν λόγω παράβαση επιβλήθηκε ειδικό πρόστιμο καθοριζόμενο σε ποσοστό 20% επί της αξίας των επιπλέον καθαρών αποτελεσμάτων που προέκυψαν, ήτοι: $2.015.811,73 * 20\% = 403.162,35 \text{ €}$ και $3.590.674,17 * 20\% = 718.134,83 \text{ €}$ αντίστοιχα.

Επειδή, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλλε στο Υπουργείο Ανάπτυξης ούτε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Πατρών καταστάσεις ενδοομικών συναλλαγών, ως είχε υποχρέωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 4 του Ν. 3728/2008 για την διαχειριστική χρήση 2010 και 2011, αντίστοιχα, επιβλήθηκε πρόστιμο 2.804,61 € και 4.523,54 € αντίστοιχα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 56 του ν. 4174/2013, οι οποίες ως ευνοϊκότερες για την προσφεύγουσα, εφαρμόζονται οι διατάξεις αυτές, σύμφωνα με την παρ. 49 του άρθρου 72 του Ν.4174/2013,ΦΕΚ Α 170, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 98 του Ν.4446/2016 (ΦΕΚ Α 240/22.12.2016).

Επειδή, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στην αρμόδια φορολογική αρχή, φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομικών συναλλαγών για την διαχειριστική χρήση 2010 και 2011, ο οποίος ζητήθηκε με την με αριθμό πρωτ./06.04.2017 πρόσκληση, ως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 26 παρ. 1 του Ν. 3728/2008 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν.4110/13, άρθ. 11, παρ. 16 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 18, παρ.3. Ν.4223, επιβλήθηκε πρόστιμο 20.000,00 € και 20.000,00 € αντίστοιχα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 56 του ν. 4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τα ως άνω εκτεθέντα και τις κείμενες διατάξεις, ορθώς εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και επιβολής προστίμων Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 26 § 4 Ν. 3728/2008, Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 26 § 1 Ν. 3728/2008 και Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 39 § 7 Ν. 2238/1994, για τις υπό κρίση διαχειριστικές χρήσεις 2010 και 2011, και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, είναι απορριπτέοι ως ουσιαστικά και νομικά αβάσιμοι.

6. Επί του έκτου λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής, ως προς την παράνομη και εσφαλμένη μη αναδρομική εφαρμογή της ευνοϊκότερης κυρώσεως.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: « Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. [2523/1997](#), πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. ».

(Η παράγραφος 17, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν. [4509/2017](#) (ΦΕΚ Β' 201/22-12-2017) και ισχύει από 01/01/2018, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του ιδίου άρθρου 49.).

Ειδικότερα, η ΠΟΛ 1003/2018 αναφέρει, μεταξύ άλλων, ότι επί των εκκρεμών υποθέσεων της παρ. 2 του άρθρου 49 του Ν. 4509/2017, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Από τα ως άνω αναφερθέντα προκύπτει ότι η Δ.Ε.Δ. οφείλει από την 01/01/2018, κατά την έκδοση των αποφάσεων επί ενδικοφανών προσφυγών να εφαρμόζει τις συνδιασμένες διατάξεις των παρ. 1 και 2 του Ν. 4509/2017, σε κάθε υπόθεση, ασχέτως του αποτελέσματος αυτής και άσχετα από το γεγονός εάν ο προσφεύγων επικαλείται ή όχι την εν λόγω διάταξη.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι « παρ. 1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή τροποποιητικής δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη ή τροποποιητική δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με αριθ. πρωτ./29.01.2018 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία, Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων, ήτοι:

1) της υπ'αριθμ./**20.12.2017** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2010), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΧΡΗΣΗ 2010	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡ 49 Ν. 4509/17	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	445.500,93 €	445.500,93	445.500,93
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας	534.601,12 €	-	-
Πρόστιμο παρ. 1 ^α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%	-	222.750,47	222.750,47
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53 μ. =38,69%	-	172.364,31	172.364,31
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	980.102,05 €	840.615,71	840.615,71

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 534.601,12 € > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (222.750,47 + 172.364,31) 395.114,78 €. Συνεπώς, επιβάλλεται η επεικέστερη κύρωση, ήτοι 395.114,78 €.

2) της υπ' αριθμ./20.12.2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2011), του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :

ΧΡΗΣΗ 2011	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΡΘΡ 49 Ν. 4509/17	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά φόρου	718.134,83 €	718.134,83	718.134,83
Πρόσθετος Φόρος λόγω ανακρίβειας	861.761,80 €	-	-
Πρόστιμο παρ. 1 ^α άρ. 58 Κ.Φ.Δ. 50%	-	359.067,42	359.067,42
Τόκος άρ. 53 Κ.Φ.Δ. 0,73% * 53 μ. =38,69%	-	277.846,37	277.846,37
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.579.896,63 €	1.355.048,62	1.355.048,62

Πρόσθετος φόρος άρ. 1 ν. 2523/97 = 718.134,83 € > Πρόστιμο παρ. 1 άρ. 49 ν. 4509/2017 = (359.067,42 +277.846,34) 636.913,79 €. Συνεπώς, επιβάλλεται η επιεικέστερη κύρωση, ήτοι 636.913,79 €.

3) της υπ' αριθμ./20.12.2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 26 § 4 Ν. 3728/2008, διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2010, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :
ΠΡΟΣΤΙΜΟ: 2.804,61 €

4) της υπ' αριθμ./20.12.2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 26 § 4 Ν. 3728/2008, διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :
ΠΡΟΣΤΙΜΟ: 4.523,54 €

5) της υπ' αριθμ./20.12.2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 26 § 1 Ν. 3728/2008, διαχειριστικής περιόδου 01.01 – 31.12.2010 και 01.01 – 31.12.2011, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :
ΠΡΟΣΤΙΜΟ: 40.000,00 €

6) της υπ' αριθμ./20.12.2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 39 § 7 Ν. 2238/1994, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., χρήσης 01.01 – 31.12.2010

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :
ΠΡΟΣΤΙΜΟ: 403.162,35

7) της υπ' αριθμ./20.12.2017 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος άρθρ. 39 § 7 Ν. 2238/1994, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., χρήσης 01.01 – 31.12.2011

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

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής :
ΠΡΟΣΤΙΜΟ: 718.134,83 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.

