



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1424

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης**

**Πληροφορίες :** Κ. Μαβινίδου

**Ταχ. Δ/ση :** Τακαντζά 8 -10

**Ταχ. Κώδικας :** 54639 – Θεσ/νίκη

**Τηλέφωνο :** 2313332246

**e mail :** ded.thess@aaade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής Κ.Φ.Δ..

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

**3.** Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **25/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «. ...» με **ΑΦΜ** ....., που εδρεύει στη . ...., οδός . .... και εκπροσωπείται νόμιμα, κατά των με αριθ. ... και .../20-12-2023 πράξεων επιβολής προστίμων του άρθρου 56 του ν. 4987/2022, φορολογικών ετών 2017 και 2018, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης του 2<sup>ου</sup> Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **25/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «. ....» με **ΑΦΜ** ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. ..../20-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 56 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2017, της Προϊσταμένης του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο, ύψους 20.000,00 €, διότι αν και παρήλθε διάστημα ενενήντα (90) ημερών από το έγγραφο αίτημα της φορολογικής αρχής, δεν προσκόμισε φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών.

Με την με αρ. ..../20-12-2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 56 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο, ύψους 20.000,00 €, διότι αν και παρήλθε διάστημα ενενήντα (90) ημερών από το έγγραφο αίτημα της φορολογικής αρχής, δεν προσκόμισε φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από το 2<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης στα πλαίσια φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και λοιπών φορολογικών αντικειμένων, για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, δυνάμει της με αριθμ. .../.../3-4-2023 εντολής ελέγχου. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η επιλογή της φορολογικής διοίκησης για έλεγχο των φορολογιών εισοδήματος – Φ.Π.Α. με βάση την προτεραιοποίηση του έτους 2022 (Στοχεύσεις – Διασταυρώσεις). Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα, αν και είχε υποχρέωση τήρησης φακέλου τεκμηρίωσης για τις συναλλαγές της με την εταιρεία «..... . ....», ως συνδεδεμένη επιχείρηση κατά την έννοια της παραγράφου ζ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013 και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 και 22 του ν. 4172/2013, ωστόσο δεν προσκόμισε στον έλεγχο τους φακέλους τεκμηρίωσης των ελεγχόμενων φορολογικών ετών.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, υποστηρίζοντας ότι οι φάκελοι τεκμηρίωσης κατατέθηκαν εμπρόθεσμα από την εταιρεία, στη φορολογική αρχή, περιείχαν όλα τα στοιχεία του βασικού και ελληνικού φακέλου που θέτει η ΠΟΛ. 1097/9-4-2014, όπως τροποποιήθηκε από την ΠΟΛ. 1144/15-05-2014 Κεφάλαιο Β΄ «Περιεχόμενο φακέλου τεκμηρίωσης». Δηλαδή, ανάλυση των δύο και μόνο συνδεδεμένων (δεν υπάρχουν άλλα συνδεδεμένα μέρη), καθώς ,και την επιλογή της τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών τους συναλλαγών. Εξάλλου, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση φορολογικού ελέγχου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, η φορολογική αρχή κατά τον έλεγχο τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων μεταξύ της ελεγχόμενης εταιρείας και της συνδεδεμένης με αυτή, βασίστηκε για τα αποτελέσματά του, στους φακέλους τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών που του κατατέθηκαν εμπρόθεσμα και απέρριψε τις μεθόδους τεκμηρίωσης που επέλεξε η εταιρεία και καταλόγισε φορολογικές διαφορές, τις οποίες και η εταιρεία αποδέχθηκε.

### **Ως προς τους ως άνω προβαλλόμενους ισχυρισμούς :**

**Επειδή** ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013 ΦΕΚ Α΄ 167/23-07-2013), ορίζει στο **άρθρο 2**, ότι : «Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως α)....., [...] ζ) *«συνδεδεμένο πρόσωπο»: κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα: αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου, ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου, γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο....», στο **άρθρο 50**, 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...»

**Επειδή** ο ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά τα υπό κρίση έτη 2017 και 2018, όριζε στο **άρθρο 21**, 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. Φάκελο Τεκμηρίωσης υποχρεούνται να τηρούν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις παραπάνω συναλλαγές τους με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή. 2. Οι υπόχρεοι της παραγράφου 1 απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, εφόσον: α) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος, ή β) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος. 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. 5. Ο φάκελος τεκμηρίωσης της παραγράφου 3 περιλαμβάνει ειδικό κεφάλαιο όπου περιγράφονται γεγονότα που έχουν αντίκτυπο στις πληροφορίες και τα στοιχεία που παρέχονται στους Φακέλους και που οφείλονται σε οποιαδήποτε μεταβολή των συνθηκών της αγοράς. Ο υποκείμενος στο φόρο οφείλει να ενημερώνει το Φάκελο έως το τέλος του φορολογικού έτους εντός του οποίου η παραπάνω μεταβολή λαμβάνει χώρα. Με την επιφύλαξη των ανωτέρω οι Φάκελοι Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών της παραγράφου 3 μπορούν να χρησιμοποιηθούν για το επόμενο φορολογικό έτος, εφόσον επικαιροποιηθούν ενσωματώνοντας όλες τις αναγκαίες αλλαγές. Η επικαιροποίηση του Φακέλου γίνεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους κατά τη διάρκεια του

οποίου προέκυψε η ανάγκη επικαιροποίησης. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων είναι δυνατός ο καθορισμός των επικαιροποιήσεων που κρίνονται απαραίτητες όσον αφορά το περιεχόμενο των Φακέλων Τεκμηρίωσης είτε σε ετήσια είτε μόνιμη βάση. 6. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται και εξειδικεύονται το ακριβές περιεχόμενο και τα στοιχεία που περιέχονται στο Φάκελο Τεκμηρίωσης, το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, οι περιπτώσεις κατά τις οποίες οι παραπάνω φάκελοι θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, οι αποδεκτές μέθοδοι καθορισμού των τιμών των συναλλαγών και, οι μέθοδοι καθορισμού του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωρίου κέρδους. Με όμοια απόφαση μπορεί να προβλέπεται η μέθοδος υπολογισμού του κύκλου εργασιών και των αντίστοιχων λογιστικών προτύπων, όπως επίσης απλουστευμένη διαδικασία για πολύ μικρές και μικρές οντότητες, όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 2 του ν. 4308/2014 (Α' 251), καθώς επίσης και απαλλαγές από την υποχρέωση τεκμηρίωσης για πολύ μικρές οντότητες.»

**Επειδή** περαιτέρω κατ' εξουσιοδότηση των ανωτέρω διατάξεων, εκδόθηκε η ΠΟΛ 1097/9.4.2014 (Φ.Ε.Κ. Β'883) του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία καθορίστηκαν το ακριβές περιεχόμενο και τα στοιχεία που περιέχονται στον φάκελο τεκμηρίωσης, στον βασικό φάκελο τεκμηρίωσης, στον ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης και στον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, οι περιπτώσεις κατά τις οποίες οι παραπάνω φάκελοι τεκμηρίωσης θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, οι αποδεκτές μέθοδοι καθορισμού τιμών των συναλλαγών και οι μέθοδοι καθορισμού του αποδεκτού εύρους των τιμών ή του περιθωρίου κέρδους για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας. Ειδικότερα, στο κεφάλαιο Β, όπως ισχύει κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο, ήτοι κατόπιν της αντικατάστασής του από την ΠΟΛ 1144/15.5.2014 (ΦΕΚ Β' 1374) του ως άνω Γενικού Γραμματέα, ορίζεται ότι:

#### **«ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β' ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΦΑΚΕΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ**

Ο «φάκελος τεκμηρίωσης» αποτελείται από δύο μέρη, τον «βασικό φάκελο τεκμηρίωσης» και τον «ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος συμπληρώνει τον «βασικό φάκελο» και περιέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις προς τεκμηρίωση συναλλαγές.

α. Βασικός Φάκελος Τεκμηρίωσης Ο «βασικός φάκελος», ο οποίος σε περίπτωση ομίλου είναι κοινός για όλες τις επιχειρήσεις του ομίλου, περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για τον υπόχρεο, τις μόνιμες εγκαταστάσεις του και τα συνδεδεμένα με αυτόν πρόσωπα.

Πιο αναλυτικά περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:

αα) μια γενική περιγραφή των δραστηριοτήτων και της στρατηγικής του υπόχρεου, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος, ββ) μια γενική περιγραφή, σε περίπτωση ομίλου, της οργανωτικής, νομικής και λειτουργικής δομής του, που περιλαμβάνει το οργανόγραμμα, τον κατάλογο των μελών του, συμπεριλαμβανομένων των μόνιμων εγκαταστάσεων, περιγραφή της σχέσης σύνδεσης αυτών, καθώς και τις αλλαγές σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος στην ιδιοκτησία των άυλων περιουσιακών στοιχείων, των

χρηματοοικονομικών συναλλαγών και των φορολογικών αποτελεσμάτων του ομίλου, γγ) μια γενική περιγραφή των συνδεδεμένων προσώπων ή και των μονίμων εγκαταστάσεών τους που συμμετέχουν στις προς τεκμηρίωση συναλλαγές,

δδ) μια γενική περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών στις οποίες συμμετέχουν τα συνδεδεμένα πρόσωπα, ήτοι μια γενική περιγραφή:

(i) της φύσης των συναλλαγών (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, χρηματοοικονομικές συναλλαγές, άυλα περιουσιακά στοιχεία, κ.λπ.),

(ii) της ροής των τιμολογίων και

(iii) του ύψους των συναλλαγών

εε) μια γενική περιγραφή των επιτελούμενων λειτουργιών, των κινδύνων που αντιμετωπίζονται, καθώς και των αλλαγών που μπορεί να επέρχονται στις λειτουργίες και στους κινδύνους σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό έτος,

στστ) την ιδιοκτησία άυλων περιουσιακών στοιχείων (διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα, εμπορικές ονομασίες, τεχνογνωσία, κ.λπ.) και την πληρωμή ή είσπραξη δικαιωμάτων, ζζ) μια περιγραφή της τιμολογιακής πολιτικής του που να επεξηγεί την τήρηση της αρχής της ανοιχτής αγοράς (Arm's Length Principle) στις ενδοομιλικές συναλλαγές,

ηη) κατάλογο συμφωνιών κατανομής κόστους, αποφάσεων προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης και δικαστικών αποφάσεων που αφορούν τα μέλη του ομίλου, σχετικά με τον καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών τους,

θθ) περιγραφή των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν εντός του φορολογικού έτους, με πρόσωπα που ο υπόχρεος κατέστη συνδεδεμένος ή διακόπηκε η σχέση σύνδεσης εντός του ιδίου φορολογικού έτους, πριν την σύνδεση ή μετά τη διακοπή προκειμένου να παρέχεται η δυνατότητα, εάν πληρούν τα κριτήρια συγκρισιμότητας, να χρησιμοποιηθούν ως συγκριτικά στοιχεία. β. Ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης Ο «Ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης» περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

αα) λεπτομερή περιγραφή του υπόχρεου και της στρατηγικής του, συμπεριλαμβανομένων των αλλαγών που έγιναν σε σύγκριση με το προηγούμενο φορολογικό έτος,

ββ) λεπτομερή περιγραφή των προς τεκμηρίωση συναλλαγών η οποία περιλαμβάνει:

i) τη φύση των συναλλαγών (πώληση αγαθών, παροχή υπηρεσιών, χρηματοοικονομικές συναλλαγές, άυλα περιουσιακά στοιχεία, κλπ.),

ii) τη ροή των τιμολογίων

iii) το ύψος των συναλλαγών

iv) περιγραφή των έκτακτων συναλλαγών ή γεγονότων, συμπεριλαμβανομένων εκείνων που προκύπτουν από τη μεταφορά λειτουργιών όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 51 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ)

v) ειδικότερα σε περίπτωση πώλησης/αγοράς ή μεταβίβασης άυλων περιουσιακών στοιχείων σε ή από συνδεδεμένο πρόσωπο, πρόσθετες πληροφορίες (σχετικά με τις συναλλαγές αυτές) για την

τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, δηλαδή την τιμή στην οποία ένα ανεξάρτητο πρόσωπο θα ήταν διατεθειμένο να πουλήσει ή μεταβιβάσει και την αξία στην οποία ένα ανεξάρτητο πρόσωπο θα ήταν διατεθειμένο να αποκτήσει το εν λόγω άυλο περιουσιακό στοιχείο υπό συγκρίσιμες συνθήκες, λαμβάνοντας υπόψη τα αναμενόμενα οφέλη και τη χρησιμότητα για την επιχείρησή του γγ) συγκριτική ανάλυση, ήτοι:

i) χαρακτηριστικά των περιουσιακών στοιχείων και των υπηρεσιών, καθώς και συναφείς πληροφορίες σχετικά με εσωτερικά και/ή εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία, εφόσον διατίθενται. Ειδικοί παράγοντες πρέπει να ληφθούν υπόψη προκειμένου να δικαιολογηθεί η συγκρισιμότητα των άυλων περιουσιακών στοιχείων και η σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων τιμή όπως: τα αναμενόμενα οφέλη, γεωγραφικοί περιορισμοί, μεταβίβαση δικαιωμάτων αποκλειστικότητας ή όχι, συμμετοχή του αποκτώντος στις μελλοντικές εξελίξεις

ii) λειτουργική ανάλυση (επιτελούμενες λειτουργίες, περιουσιακά στοιχεία που χρησιμοποιούνται, επιχειρηματικοί κίνδυνοι),

iii) συμβατικοί όροι,

iv) οικονομικές συνθήκες και

v) ειδικές στρατηγικές της επιχείρησης

δδ) επεξήγηση για την επιλογή και τον τρόπο εφαρμογής της/των μεθόδου/ων καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών,

εε) περιγραφή της εφαρμογής της πολιτικής του υπόχρεου σχετικά με το καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών,

στστ) δέσμευση του υπόχρεου να παρέχει κάθε συμπληρωματική πληροφορία σχετική με τις ενδοομιλικές συναλλαγές του, κατόπιν αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης και εντός εύλογης προθεσμίας, ιδιαιτέρως στη περίπτωση φορολογικού ελέγχου,

ζζ) δικαιολόγηση του τρόπου υπολογισμού της αναπροσαρμογής, όταν ο υπόχρεος αναπροσαρμόζει τα φορολογητέα κέρδη του προκειμένου να συμμορφωθεί με την αρχή των ίσων αποστάσεων,

ηη) περιγραφή και λεπτομερή αιτιολόγηση τυχόν προσαρμογών που έχουν γίνει για την επίτευξη συγκρισιμότητας,

θθ) πρόσθετες πληροφορίες για συναλλαγές που διενεργούνται με συνδεδεμένα πρόσωπα που είναι εγκατεστημένα ή έχουν τη φορολογική τους κατοικία σε κράτη μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα, που σε περίπτωση ομίλου θα περιλαμβάνουν και τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσεως του/των συνδεδεμένου/ων προσώπου/ων,

ii) διάγραμμα ροής των συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένων και των έκτακτων, κκ) αντίγραφα των συμβάσεων που διέπουν τις υπό τεκμηρίωση συναλλαγές.».

**Επειδή**, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 56 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όπως ίσχυε κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη (ν. 4174/2013), ορίζεται 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 (31 η) 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 τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4987/2022, 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου*».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ν.4987/2022, ορίζεται ότι : «*1...Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία*».

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.



**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Η προσφεύγουσα η οποία δραστηριοποιείται στον τομέα επεξεργασίας και εμπορίας σιδήρου, ανοδείωτου χάλυβα, ειδικών χαλύβων, αλουμινίου και λοιπών μετάλλων, είναι συνδεδεμένη επιχείρηση, καθότι, συμμετέχει σε αυτή ως μέτοχος, κατά ποσοστό 53,90%, η εταιρεία ... Α.Ε. με ΑΦΜ ..... Συνεπώς κατά τις διατάξεις του άρθρου 21 και 22 του ν. 4987/2022, είχε υποχρέωση τήρησης φακέλου τεκμηρίωσης, για τις συναλλαγές της με τη εταιρεία .... Α.Ε.. Στα πλαίσια του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και προκειμένου να διενεργηθούν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΠΟΛ. 1124/2015 και 1036/2017 και ειδικότερα της αρχής των ίσων αποστάσεων μεταξύ των δύο εταιρειών για τις ενδοομιλικές τους συναλλαγές, στις 20/06/2023, κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα, το με αριθ. πρωτ. ..../16-06-2023 έγγραφο αίτημα χορήγησης αντιγράφων, με το οποίο η φορολογική αρχή ζήτησε να της προσκομιστούν οι φάκελοι τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών που είχε με την εταιρεία ..... ΑΕ, των ελεγχόμενων φορολογικών ετών 2017 και 2018. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ως άνω αίτημα προσκομίζοντας τους φακέλους τεκμηρίωσης της συνδεδεμένης επιχείρησης .... ΑΕ με ΑΦΜ ..... Ωστόσο η φορολογική αρχή δεν αποδέχθηκε τους ανωτέρω φακέλους, με την αιτιολογία ότι όφειλε να προσκομίσει τους δικούς της φακέλους τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών με την εταιρεία «..... Α.Ε.» με ΑΦΜ ....., επιβάλλοντας πρόστιμο ύψους 20.000,00€ για κάθε φορολογικό έτος . Ειδικότερα όπως προκύπτει από την παράγραφο 7.2 Κρίση του ελέγχου επί των απόψεων του φορολογουμένου, της οικείας έκθεσης, αναφέρεται ότι: «Σε απάντηση στο παραπάνω υπόμνημα όσον αφορά στο πρόστιμο των 40.000,00€ που επιβάλλεται από την υπηρεσία μας για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 αντίστοιχα, εξαιτίας της μη διάθεσης στον έλεγχο των φακέλων τεκμηρίωσης της ελεγχόμενης οντότητας «... ΑΕ» με ΑΦΜ ..... παραπέμπουμε στον Νόμο 4172/2013 άρθρο 21§1 «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, Φάκελο Τεκμηρίωσης υποχρεούνται να τηρούν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις παραπάνω συναλλαγές τους με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.», όπως και στις διευκρινιστικές ΠΟΛ. 1097/2014 και 1144/2014 από τις οποίες προκύπτει ότι κάθε συνδεδεμένο πρόσωπο πρέπει να τηρεί φάκελο τεκμηρίωσης για τις συναλλαγές του με τα συνδεδεμένα με αυτό νομικά πρόσωπα. Για τη μη τήρηση φακέλου τεκμηρίωσης εφαρμογή έχουν οι διατάξεις του άρθρου 56 του ν. 4174/2013.

Ο φάκελος τεκμηρίωσης τηρείται στην έδρα της επιχείρησης και υποβάλλεται κατόπιν αιτήματος (κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης) της Φορολογικής Αρχής, στο πλαίσιο του ελέγχου, με αντικείμενο τη φορολογία εισοδήματος. Αποτελείται από δύο (2) μέρη, τον βασικό φάκελο τεκμηρίωσης και τον ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης. Ο βασικός περιέχει συνοπτικές πληροφορίες για

τις επιχειρήσεις του ομίλου, ενώ ο ελληνικός φάκελος συμπληρώνει το βασικό φάκελο και περιέχει λεπτομερέστερες πληροφορίες, σχετικά με τις συναλλαγές που πρέπει να τεκμηριωθούν. Αναζητούνται τόσοι φάκελοι τεκμηρίωσης, όσα είναι και τα ΑΦΜ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων του Ομίλου.»

**Επειδή** η προσφεύγουσα επικαλείται ότι ανταποκρίθηκε άμεσα στο με αριθ. πρωτ. ..../16-06-2023 έγγραφο αίτημα χορήγησης αντιγράφων, το οποίο η φορολογική αρχή αιτήθηκε καταρχάς με υπηρεσιακό email, στις 13/06/2023 και η εταιρεία έστειλε στις 14/06/2023 τους σχετικούς φακέλους τεκμηρίωσης των χρήσεων 2017-2018 ηλεκτρονικά, ωστόσο, λόγω αδυναμίας παραλαβής από την υπηρεσία, προσκομίστηκε εκ νέου σε usb memory stick, στις 16/6/2023. Από τις ως άνω ημερομηνίες προκύπτει η εμπρόθεσμη (εντός 30 ημερών) προσκόμιση των κοινών για το όμιλο ..... Α.Ε. φακέλων τεκμηρίωσης που περιλαμβάνουν το σύνολο των ενδοομιλικών συναλλαγών της θυγατρικής εταιρείας ..... Α.Ε. (.... ΑΕ). Τα ανωτέρω, επιβεβαιώνει και ο έλεγχος στη σχετική έκθεση «έκθεση μερικού ελέγχου μη προσκόμισης φακέλων τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών», στις 20/12/2023, στην παράγραφο 4. Επιπλέον η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος βασίστηκε στους φακέλους τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών που κατατέθηκαν εμπρόθεσμα, απορρίπτοντας τις μεθόδους τεκμηρίωσης που επέλεξε η εταιρεία και καταλόγισε φορολογικές διαφορές. Συνεπώς, υπάρχει μια αντίφαση στους ισχυρισμούς του ελέγχου, ο οποίος βασίστηκε μεν, στους φακέλους τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών που κατατέθηκαν εμπρόθεσμα για τον καταλογισμό των διαφορών, αλλά δεν τους αναγνώρισε ως φακέλους τεκμηρίωσης της εταιρείας, καταλογίζοντας, με κάθε αυστηρότητα, ένα άδικο και όχι τεκμηριωμένο, με βάση τα γεγονότα και τη σχετική νομολογία πρόστιμο για την εταιρεία, ποσού 40.000,00€.

**Επειδή**, με βάση τις κείμενες διατάξεις το ακριβές περιεχόμενο και τα στοιχεία που περιέχονται στον φάκελο τεκμηρίωσης, στον βασικό φάκελο τεκμηρίωσης, στον ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης και στον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, οι περιπτώσεις κατά τις οποίες οι παραπάνω φάκελοι τεκμηρίωσης θεωρούνται μη πλήρεις ή μη επαρκείς, καθορίζονται από την ΠΟΛ. 1144/2014, στην οποία μεταξύ άλλων ορίζεται ότι φάκελος τεκμηρίωσης αποτελείται από δύο μέρη, τον «βασικό φάκελο τεκμηρίωσης» και τον «ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος συμπληρώνει τον «βασικό φάκελο» και περιέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις προς τεκμηρίωση συναλλαγές. Επίσης, την ίδια ως άνω ΠΟΛ. 1144/2014, αναφέρεται, ότι ο «βασικός φάκελος», ο οποίος σε περίπτωση ομίλου είναι κοινός για όλες τις επιχειρήσεις του ομίλου, περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για τον υπόχρεο, τις μόνιμες εγκαταστάσεις του και τα συνδεδεμένα με αυτόν πρόσωπα.

**Επειδή**, από την από 20/12/2023 έκθεση ελέγχου επιβολής προστίμου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε άμεσα στο με αριθ. πρωτ. ..../16-06-2023 έγγραφο αίτημα χορήγησης φακέλου τεκμηρίωσης, το οποίο η φορολογική αρχή αιτήθηκε

καταρχάς με υπηρεσιακό email στις 13/06/2023, αποστέλλοντας αρχικά στις 14/06/2023 τους σχετικούς φακέλους τεκμηρίωσης των χρήσεων 2017-2018 ηλεκτρονικά, και, λόγω αδυναμίας παραλαβής από την υπηρεσία, εκ νέου σε usb memory stick, στις 16/6/2023.

**Επειδή**, η φορολογική αρχή δεν αποδέχθηκε τους προσκομιζόμενους φακέλους, με την αιτιολογία ότι αφορούσαν φακέλους τεκμηρίωσης της συνδεδεμένης επιχείρησης «..... ΑΕ», ωστόσο δεν ενημέρωσε την προσφεύγουσα για τη μη αποδοχή τους, και δεν απέστειλε εκ νέου πρόσκληση προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τους δικούς της φακέλους τεκμηρίωσης, δημιούργησε στην προσφεύγουσα την εύλογη πεποίθηση ότι αυτή ανταποκρίθηκε στο αίτημα της και ενώ υπήρχε χρόνος τουλάχιστον είκοσι έξι (26) ημερών για την εμπρόθεσμη διάθεση του κατάλληλου φακέλου τεκμηρίωσης στη φορολογική αρχή.

**Επειδή**, με βάση τα ανωτέρω και λαμβάνοντας υπόψη ότι η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε άμεσα και μάλιστα εντός δύο ημερών από τη σχετική αποστολή του αιτήματος για την προσκόμιση του φακέλου τεκμηρίωσης, το γεγονός ότι η φορολογική αρχή δεν απέστειλε νέα πρόσκληση, οδήγησε στην αποστέρηση της δυνατότητας της εμπρόθεσμης προσκόμισης του ορθού φακέλου τεκμηρίωσης.

Εξάλλου σε κάθε περίπτωση και δεδομένου ότι στα πλαίσια του ελέγχου τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων ο έλεγχος στηρίχθηκε στους προσκομισθέντες από την προσφεύγουσα εταιρεία φακέλους τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, ζήτησε τη συνδρομή της Διεύθυνσης Επιχειρησιακού σχεδιασμού Ελέγχων, Τμήμα Δ΄ Ενδοομιλικών συναλλαγών Πολυμερών και Ειδ. Ελέγχων, όσον αφορά στην τήρηση από μέρους της προσφεύγουσας και της συνδεδεμένης με αυτή, των ίσων αποστάσεων, για τις ενδοομιλικές τους συναλλαγές, και καταλόγισε στο φορολογικό έτος 2018, λογιστικές διαφορές λόγω μη τήρησης, στο έτος αυτό, της αρχής ίσων αποστάσεων στις ενδοομιλικές συναλλαγές της με την εταιρεία «..... Α.Ε.».

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω, κρίνεται ότι δε στοιχειοθετείται η παράβαση της μη προσκόμισης του φακέλου τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα, προσκόμισε εμπρόθεσμα, ήτοι, στις 16/06/2013 (εντός 30 ημερών) από την έγγραφη πρόσκληση, τον κοινό με την εταιρεία «..... Α.Ε.», φάκελο τεκμηρίωσης, όπως άλλωστε προβλέπεται η τήρησή του και από τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1144/2015, τις οποίες μάλιστα η φορολογική αρχή επικαλείται. Συνεπώς δε στοιχειοθετείται η παράβαση της μη προσκόμισης του φακέλου τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών της με την ως άνω εταιρεία και ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων γίνεται δεκτός.

**Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **25/01/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «. .... » με **ΑΦΜ** .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:**

Επί της υπ' αρ. ..../20-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 56 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2017, ποσό προστίμου : 0,00€.

Επί της υπ' αρ. ..../20-12-2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 56 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2018, ποσό προστίμου : 0,00€.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**Ση 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.