



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 13/06/2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΞΕΛΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **1223**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **-2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» - **ΑΦΜ**, με διακριτικό τίτλο «.....» με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο φωτοβολταϊκών και διεύθυνση έδρας στη, επί της οδού - Τ.Κ. νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά : α) της με αρ. **-2017** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, β) της με αρ. **2017** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, και γ) της με αρ. **-2017** πράξης επιβολής

προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από -2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας επιχείρησης, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. -2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης ανώνυμης εταιρίας πρόστιμο ύψους 23.741,75 €, επειδή δεν υπέβαλε συνοπτικό πίνακα ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 39^Α της παρ. 1 του ν. 2238/1994, επισύροντας τις κυρώσεις της παρ.5 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997(όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 11 παρ. 5 ν. 4110/2013).

-Με την υπ' αριθμ. -2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης ανώνυμης εταιρίας πρόστιμο ύψους 10.000,00 €, επειδή δεν υπέβαλε συνοπτικό πίνακα ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 39^Α της παρ. 1 του ν. 2238/1994, επισύροντας τις κυρώσεις της παρ.5 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997(όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 11 παρ. 5 ν. 4110/2013).

-Με την υπ' αριθμ. -2017 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης ανώνυμης εταιρίας πρόστιμο ύψους 3.374,18 €, λόγω μη προσκόμισης στον έλεγχο του φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 39^Α παρ. 1 του ν. 2238/1994, διαχειριστικών χρήσεων 2012 και 2013, επισύροντας τις κυρώσεις της παρ.5 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997(όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 11 παρ. 5 ν. 4110/2013).

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, στα βιβλία και στοιχεία της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρίας, για τις χρήσεις 2009-2013, με βάση τις διατάξεις των ΠΟΛ. 1159/2011 και 1165/2012, κατ'εφαρμογή της ΔΕΛ Α

1069048/02-05-2014 εγκυκλίου της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών, δυνάμει της υπ' αριθμ. -2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Ειδικότερα, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθ. πρωτ.2013 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλε η προσφεύγουσα για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 - 31/12/2012. Σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο (run 2), της Διεύθυνσης Ελέγχου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, η συγκεκριμένη αίτηση επιστροφής ΦΠΑ έπρεπε να διεκπεραιωθεί με έλεγχο. Κατόπιν τούτου, η φορολογική αρχή απέστειλε το υπ' αριθμ. πρωτ. -2014 έγγραφο παροχής πληροφοριών προς το ΣΔΟΕ Κεντρικής Μακεδονίας, το οποίο ενημέρωσε ότι εκκρεμεί έλεγχος στην προσφεύγουσα επιχείρηση και, απέστειλε τον φάκελο στην εν λόγω Δ.Ο.Υ., προκειμένου να αξιολογηθεί στα πλαίσια του διενεργηθέντος ελέγχου. Επίσης, στον ως άνω φάκελο, περιήλθε ανώνυμη καταγγελία για υπερτιμολογήσεις εμπορευμάτων πελατών της, με σκοπό να λάβουν αυτοί, παράνομα διπλάσια επιδότηση από το κράτος, μέσω ένταξης των έργων αυτών σε επιδοτούμενα προγράμματα, χρησιμοποιώντας διάφορες μεθόδους, όπως τριγωνικές αγορές μέσω Κυπριακών και άλλων αλλοδαπών εταιρειών, εικονικές πληρωμές των τιμολογίων μέσω καταθέσεων και επιταγών κλπ.

Στα πλαίσια του ελέγχου, επιδόθηκε την πρώτη μέρα του ελέγχου η υπ' αριθμ. -2017 εντολή ελέγχου καθώς και η υπ' αριθμ. πρωτ. -2017 πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, ώστε να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου όλα τα τηρούμενα βιβλία, τα στοιχεία και κάθε άλλο σχετικό έγγραφο για τις υπό κρίση χρήσεις. Στα δύο ως άνω έγγραφα, περιγράφονταν επακριβώς οι ελεγχόμενες χρήσεις, οι ελεγχόμενες φορολογίες, ο τόπος διενέργειας του ελέγχου, καθώς και ο χρόνος διάρκειας του ελέγχου. Η προσφεύγουσα μέχρι την ολοκλήρωση του παρόντος ελέγχου, δεν επέδειξε στον έλεγχο τα βιβλία μετοχών, μετόχων, αποφάσεων Δ.Σ. και Γενικών Συνελεύσεων. Επίσης, δεν προσκόμισε στον έλεγχο πλήθος παραστατικών των ελεγχόμενων χρήσεων, καθώς και τα δελτία αποστολής της επιλεγόμενης διαχειριστικής περιόδου, με συνέπεια την αδυναμία των ελεγκτικών επαληθεύσεων της κλειστής αποθήκης, της ορθής αποτίμησης των αποθεμάτων τέλους χρήσης και της ελεγκτικής επαλήθευσης της έκδοσης των αντίστοιχων τιμολογίων. Κατ' επέκταση τα βιβλία και στοιχεία κρίθηκαν ανεπαρκή και τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2238/1994.

Επιπλέον από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρία συνδέεται με άλλες επιχειρήσεις και συγκεκριμένα συμμετέχει στην επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ κατά ποσοστό συμμετοχής 63% και στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, κατά ποσοστό συμμετοχής 50%. Παράλληλα, ο διευθύνων σύμβουλος της προσφεύγουσας ανώνυμης εταιρίας, με ΑΦΜ, κατέχει το 50% της επιχείρησης με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ Συνεπώς οι ως άνω εταιρίες με την επωνυμία «.....» - ΑΦΜ, «.....», ΑΦΜ, «.....» με ΑΦΜ και η «.....» με ΑΦΜ, είναι συνδεδεμένες κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 39 του ν. 2238/1994. Από τον έλεγχο

διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά τη χρήση 2012 πραγματοποίησε ενδοομιλικές συναλλαγές με την εταιρία «.....» με ΑΦΜ, ύψους 1.831.744,97 €, με την εταιρία «.....» με ΑΦΜ, ύψους 3.015.125,32 €, και με την εταιρία «.....» με ΑΦΜ, ύψους 681.918,96 €. Επειδή για τις συναλλαγές της, για τις χρήσεις 2012 και 2013, με τις ως άνω εταιρίες δεν υπέβαλε τον προβλεπόμενο, κατά τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 39^Α του ν. 2238/1994, συνοπτικό πίνακα ενδοομιλικών συναλλαγών και δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου, ως όφειλε, τον φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, της επιβλήθηκαν οι κυρώσεις των παρ. 5 και 6 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /..... -**2018** ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενη ότι οι ισχυρισμοί της φορολογικής Αρχής είναι αόριστοι, αβάσιμοι και μη νόμιμοι για τους παρακάτω λόγους:

- 1) Ο φορολογικός έλεγχος διενεργήθηκε χωρίς προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση για τον χρόνο διενέργειας ελέγχου, γεγονός που αντίκειται στην υφιστάμενη νομοθεσία.
- 2) Εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής αρχής για τη μη ορθή τήρηση του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού, δεδομένου ότι για τον τρόπο τήρησης του βιβλίου απογραφών και ισολογισμού παρέχονται οδηγίες με την αριθμ. 2160/2008 εγκύκλιο της ΥΠΕΕ και την αρ.πρωτ. 1658 ΕΞ/2016 απάντηση της επιτροπής λογιστικής τυποποίησης και ελέγχων Ν.Π.Δ.Δ.- Συμβούλιο Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ). Σύμφωνα με τα ανωτέρω έγγραφα, τα λογιστικά αρχεία (φορολογικά βιβλία) τηρούνται είτε σε έγγραφη είτε σε ψηφιακή μορφή, είτε σε συνδυασμό αυτών, αρκεί να είναι ευχερής ο έλεγχος.
- 3) Για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων λόγω ύπαρξης πιστωτικού υπολοίπου στο Ημερολόγιο Ταμείου, θα πρέπει το ύψος του πιστωτικού υπολοίπου του ταμείου να είναι μεγάλο σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης και να τα επηρεάζει σημαντικά ή να οφείλεται σε πρόθεση του επιτηδευματία να αποκρύψει φορολογητέα ύλη. Κατά συνέπεια εάν ελλείπουν οι προϋποθέσεις αυτές, η ύπαρξη πιστωτικού υπολοίπου ταμείου επισύρει παράβαση του Κ.Β.Σ. με την επιβολή προστίμου και δεν μπορεί να αποτελέσει νόμιμο λόγο απόρριψης των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης.
- 4) Εσφαλμένη η παράβαση μη επίδειξης των εμπορικών βιβλίων (μετοχών, μετόχων, γενικών συνελεύσεων) διότι, αφενός, δεν αφορούν λογιστικά βιβλία και αφετέρου, από το έτος 2013 και εφεξής, έπαψαν να τηρούνται και συνεπώς δεν έχουν καμία φορολογική χρησιμότητα.
- 5) Σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1113/2015, η οποία έχει αναδρομική αρχή, δεν επιτρέπεται η φορολογική αρχή να πραγματοποιεί έλεγχο σκοπιμότητας της δαπάνης παρά μόνον έλεγχο νομιμότητας. Συνεπώς οι αιτιάσεις του ελέγχου ως προς την παραγωγικότητα των δαπανών είναι παράτυπες και επιπλέον παράνομες, η επιμονή δε σε αυτές, οδηγούν σε διάπραξη πειθαρχικού αδικήματος με ενδεχόμενο δόλο.

- 6) Εσφαλμένα η φορολογική αρχή πραγματοποίησε ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει της με αριθμ. ΠΟΛ. 1159/2011, καθότι η ανωτέρω ΠΟΛ. αναφέρεται στο ετήσιο πιστοποιητικό που θα εκδίδεται από εταιρίες που έκλεισαν ισολογισμό μέχρι την 30/11/2011, έχουν ελεγχθεί από νόμιμους ελεγκτές και ελεγκτικά γραφεία, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 82 του ν. 2238/1994.
- 7) Από την συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, προκύπτει αδιαμφισβήτητα ότι ο έλεγχος είχε πρόσβαση τόσο στην απογραφή της επιχείρησης, όσο και στα λοιπά τηρούμενα βιβλία και αυτό αποδεικνύεται από το γεγονός, ότι υφίσταται η κατάσταση λογαριασμών της επιχείρησης και για τα τρία ελεγχόμενα έτη. Επιπλέον, στην ίδια ως άνω έκθεση αναγράφεται ότι θεωρήθηκε το βιβλίο απογραφών και ισολογισμού, γεγονός που καταδεικνύει ότι το συγκεκριμένο βιβλίο τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου και ως εκ τούτου εσφαλμένα η φορολογική αρχή διατείνεται ότι δεν επιδείχθησαν τα συγκεκριμένα βιβλία.
- 8) Εσφαλμένος υπολογισμός των προσαυξήσεων βάσει του ν. 2523/1997, καθότι κατά την ημερομηνία ολοκλήρωσης του ελέγχου τυγχάνουν εφαρμογής οι ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017.
- 9) Αμφισβητείται ότι η συνταχθείσα έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος έχει υπογραφεί την ίδια ημερομηνία (29/12/2017) από όλους τους ελεγκτές της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. και επιπλέον οι αριθμοί πρωτοκόλλου με τις αντίστοιχες ημερομηνίες των προσβαλλόμενων πράξεων είναι πλασματικοί, γεγονός που αποδεικνύεται τόσο από τις εκθέσεις επίδοσης των πράξεων οι οποίες έλαβαν χώρα κατά την 19/01/2018, όσο και από την προσωποποιημένη πληροφόρηση του συστήματος TAXISNET, στο οποίο ως ημερομηνίες βεβαίωσης των καταλογισθέντων ποσών εμφανίζονται από την 19/01/2018 και εφεξής. Συνεπώς τίθεται ζήτημα παραγραφής της χρήσης 2011.
- 10) Εσφαλμένος υπολογισμός των ορίων και κατ'επέκταση των επιβληθέντων προστίμων, καθώς έπρεπε να ληφθούν υπόψη οι συναλλαγές μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και όχι ο συνολικός κύκλος εργασιών του ομίλου. Επικαλείται δε προς επίρρωση των ισχυρισμών του τις διατάξεις της παρ. 1 και 2 του άρθρου 21 του ν. 4174/2013.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί μη έγγραφης ενημέρωσης για το χρόνο διενέργειας του ελέγχου

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης, β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στο φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση. Με πράξη του Γενικού Γραμματέα είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται με απόφασή του να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσης περίπτωσης.

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 25 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Ο οριζόμενος ή 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 έχει 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.....»

Από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις συνάγεται ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να κοινοποιήσει στο φορολογούμενο προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση μόνο στην περίπτωση διενέργειας πλήρους φορολογικού ελέγχου. Στην προκειμένη περίπτωση διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ορθά η φορολογική αρχή δεν προέβη σε προηγούμενη έγγραφη ενημέρωση του φορολογούμενου για τη διενέργεια του ελέγχου. Εξάλλου από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι τηρήθηκε η προβλεπόμενη από τον κώδικα, διαδικασία, δηλαδή, επιδόθηκε κατά την πρώτη μέρα του ελέγχου, η υπ' αριθμ. 2017 εντολή διενέργειας ελέγχου στην οποία περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων, οι ελεγχόμενες χρήσεις, οι ελεγχόμενες φορολογίες, ο τόπος διενέργειας του ελέγχου καθώς και ο χρόνος διάρκειας του ελέγχου και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δέκατο ισχυρισμό του εσφαλμένου υπολογισμού των προστίμων επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι : « 2. Ως συνδεδεμένες νοούνται οι επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, ιδίως λόγω συμμετοχής της μιας 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.» (Όπως το άρθρο 39 αντικαταστάθηκε με την [παρ. 1 του άρθρου 11 του Ν. 4110/2013](#) (ΦΕΚ Α΄ 17/23-01-2013) και σύμφωνα με την [παρ. 17 του ιδίου άρθρου του ιδίου νόμου](#) εφαρμόζεται για ενδοομιλικές συναλλαγές που πραγματοποιούνται σε διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2012 και μετά. Ειδικά για τη διαχειριστική περίοδο 2012, ο φάκελος τεκμηρίωσης καταρτίζεται και οι σχετικές καταστάσεις υποβάλλονται μέχρι τις 10 Μαΐου 2013.)

«2. Ως συνδεδεμένες νοούνται οι επιχειρήσεις μεταξύ των οποίων υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, ιδίως λόγω συμμετοχής της μιας 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. Ειδικότερα, ως συνδεδεμένες νοούνται οι επιχειρήσεις οι οποίες:

α) Συνδέονται λόγω της συμμετοχής της μιας στην άλλη επιχείρηση, κατέχοντας 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.

β) Συνδέονται με κάθε άλλη επιχείρηση που 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 σε μία από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

γ) Συνδέονται με κάθε άλλο πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή το πρόσωπο αυτό ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα καθοριστικής επιρροής στη λήψη των αποφάσεων της επιχείρησης ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.» (Όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 2 του άρθρου 39 προστέθηκε με την περίπτωση α της [παρ. 3 του άρθρου 64 του Ν.4170/2013](#) (ΦΕΚ Α΄ 163/12-07-2013) και σύμφωνα με το [άρθρο 82 του ιδίου νόμου](#) ισχύει από 12/07/2013 και μετά.)

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 39Α του ν. 2238/1994 (Τεκμηρίωση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών), ορίζεται ότι : «1. Ημεδαπές επιχειρήσεις που συνδέονται με άλλη επιχείρηση κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 39, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών τους. Ειδικά οι αλλοδαπές εμποροβιομηχανικές εταιρίες που έχουν εγκατασταθεί στην Ελλάδα με τις διατάξεις του Α.Ν. 89/67 (Α΄ 132) απαλλάσσονται από την υποχρέωση τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών τους. Επίσης, εξαιρούνται συναλλαγές με μία ή περισσότερες συνδεδεμένες επιχειρήσεις η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ αθροιστικά, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης για το σύνολο των συνδεδεμένων δεν υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια ευρώ ή η αξία των οποίων δεν υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης για το σύνολο των συνδεδεμένων υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ.

Ειδικά για τις υποκείμενες, κατά τα ανωτέρω, σε τεκμηρίωση συναλλαγές με μία ή περισσότερες συνδεδεμένες, η υποχρέωση τεκμηρίωσης των συναλλαγών αφορά σε συναλλαγές που υπερβαίνουν το ποσό των 20.000 ευρώ ανά κατηγορία συναλλαγής συνδεδεμένης.» (Όπως το τελευταίο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 39Α προστέθηκε με την [παρ. 1 του άρθρου 91 του Ν.4182/2013](#) (ΦΕΚ Α΄ 185/10-09-2013) και σύμφωνα με το [άρθρο 102 του ιδίου νόμου](#) ισχύει από 10/09/2013 και μετά.)

«2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και για τις συναλλαγές του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 39.

3. Ο «φάκελος τεκμηρίωσης» της παραγράφου 1 αποτελείται από:

α. Το «βασικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος είναι κοινός για όλες τις εταιρίες του ομίλου και περιέχει κοινές τυποποιημένες πληροφορίες για όλες τις συνδεδεμένες εταιρίες και τα υποκαταστήματα του ομίλου,

β. Τον «ελληνικό φάκελο τεκμηρίωσης», ο οποίος συμπληρώνει το «βασικό φάκελο» της προηγούμενης περίπτωσης και περιέχει πρόσθετες πληροφορίες σχετικά με τις ελληνικές επιχειρήσεις του ομίλου, τις μόνιμες εγκαταστάσεις της αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα ή τις μόνιμες εγκαταστάσεις της ελληνικής επιχείρησης στην αλλοδαπή.

4. Ο φάκελος τεκμηρίωσης καταρτίζεται πριν την έκδοση του φορολογικού πιστοποιητικού της παραγράφου 5 του άρθρου 82 και σε κάθε περίπτωση εντός πενήντα (50) ημερών από την

ημερομηνία κλεισίματος της διαχειριστικής περιόδου. Συνοδεύεται από συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών μέσα στην ίδια προθεσμία, για ισολογισμούς που κλείνουν μετά τις 30.12.2012, και περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με τη λειτουργική ταυτότητα της επιχείρησης, όπως τον όμιλο στον οποίο ανήκει, τις λειτουργίες που επιτελεί και τους κινδύνους που αναλαμβάνει, καθώς και κατάλογο με τις ενδοομιλικές συναλλαγές προς τεκμηρίωση, οι οποίες πραγματοποιούνται εντός της οικείας διαχειριστικής περιόδου και σύντομη περιγραφή της μεθόδου τεκμηρίωσης που εφαρμόζεται. Ο φάκελος τεκμηρίωσης τηρείται στην επιχείρηση και τίθεται στη διάθεση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής στα πλαίσια ελέγχου, εντός εύλογου χρόνου ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει τις τριάντα (30) ημέρες.

4. Ο φάκελος τεκμηρίωσης καταρτίζεται μέχρι το τέλος του τέταρτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου. Συνοδεύεται από συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών μέσα στην ίδια προθεσμία και περιλαμβάνει πληροφορίες σχετικά με τη λειτουργική ταυτότητα της επιχείρησης, όπως τον όμιλο στον οποίο ανήκει, τις λειτουργίες που επιτελεί και τους κινδύνους που αναλαμβάνει, καθώς και κατάλογο με τις ενδοομιλικές συναλλαγές προς τεκμηρίωση, οι οποίες πραγματοποιούνται εντός της οικείας διαχειριστικής περιόδου και σύντομη περιγραφή της μεθόδου τεκμηρίωσης που εφαρμόζεται. Ο φάκελος τεκμηρίωσης τηρείται στην επιχείρηση και τίθεται στη διάθεση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής στα πλαίσια ελέγχου, εντός εύλογου χρόνου ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει τις τριάντα (30) ημέρες.» (Όπως η παρ. 4 του άρθρου 39Α αντικαταστάθηκε με την [παρ. 2 του άρθρου 91 του Ν.4182/2013](#) (ΦΕΚ Α΄ 185/10-09-2013) και σύμφωνα με το [άρθρο 102 του ίδιου νόμου](#) ισχύει από 10/09/2013 και μετά.)

«5. Ο φάκελος τεκμηρίωσης, όπως ισχύει για κάθε διαχειριστική περίοδο, διατηρείται όσο διαρκεί ο εκάστοτε οριζόμενος από τις φορολογικές διατάξεις χρόνος παραγραφής του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για την επιβολή φόρου. Επίσης, διατηρείται οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί η σχετική υπόθεση ενώπιον Δικαστηρίου.

6. Σε περίπτωση επιγενόμενης μεταβολής των συνθηκών της αγοράς που επιφέρουν αλλαγές στα στοιχεία του φακέλου τεκμηρίωσης, η επιχείρηση υποχρεούται να προβαίνει σε επικαιροποίησή του, μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας μεταβάλλονται οι πιο πάνω συνθήκες. Στην περίπτωση αυτή, η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλει τον συνοπτικό πίνακα που ορίζεται από την παράγραφο 5 στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών εντός πενήντα (50) ημερών από την ημερομηνία κλεισίματος της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας πραγματοποιήθηκε η επικαιροποίηση.

7. Όσοι λαμβάνουν γνώση του φακέλου τεκμηρίωσης του παρόντος άρθρου, υποχρεούνται να τηρούν και να διαφυλάσσουν το απόρρητο αυτού, κατά τις κείμενες διατάξεις.

8 Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, η οποία εκδίδεται εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μηνός από την έναρξη ισχύος του παρόντος νόμου, καθορίζονται τα ειδικότερα θέματα τα οποία είναι

αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων των προηγούμενων παραγράφων και συγκεκριμένα, το υποχρεωτικό περιεχόμενο του Φακέλου Τεκμηρίωσης της παραγράφου 3, το περιεχόμενο του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, η γλώσσα στην οποία τηρούνται οι ως άνω πληροφορίες, το περιεχόμενο της απλούστερης και περιορισμένης τεκμηρίωσης της παραγράφου 4, οι μέθοδοι, τρόποι και διαδικασίες προσδιορισμού των τιμών των συναλλαγών αυτών, η διαδικασία επικαιροποίησης των φακέλων τεκμηρίωσης, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου.» (Όπως στην παρ. 8 του άρθρου 39Α οι λέξεις «η οποία εκδίδεται εντός αποκλειστικής προθεσμίας ενός μήνα» καταργήθηκαν με την περίπτωση γ της [παρ. 3 του άρθρου 64 του Ν.4170/2013](#) (ΦΕΚ Α΄ 163/12-07-2013) και σύμφωνα με το [άρθρο 82 του ίδιου νόμου](#) ισχύει από 12/07/2013 και μετά.)

Επειδή, περαιτέρω με την **ΠΟΛ. 1220/2013** παρέχονται διευκρινήσεις σχετικά με το αντικείμενο τεκμηρίωσης στις περιπτώσεις σύναψης δανειακών συμβάσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, ως εξής : «3. Σε περίπτωση που μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων έχει συναφθεί δανειακή σύμβαση και προκειμένου για τον υπολογισμό των ορίων της [παρ. 1 του άρθρου 39Α του Ν.2238/1994](#) , πάνω από τα οποία υφίσταται υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, λαμβάνεται υπόψη το ποσό των δεδουλευμένων τόκων που χρεώνεται /πιστώνεται και όχι το ποσό του κεφαλαίου επί του οποίου υπολογίστηκαν.

Ομοίως, για τις ανάγκες σύνταξης του φακέλου τεκμηρίωσης, αντικείμενο τεκμηρίωσης αποτελούν οι δεδουλευμένοι τόκοι που χρεώνονται/πιστώνονται και που προκύπτουν από την δανειακή σύμβαση, καθόσον οι τόκοι αυτοί επηρεάζουν τα αποτελέσματα.

4. Επομένως, και στο περιεχόμενο του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, όπως αυτό ορίζεται στο παράρτημα της [ΠΟΛ. 1179/18.07.2013](#) Α.Υ.Ο., θα καταγράφονται οι τόκοι δανείου που χρεώνονται (δαπάνη) ή που πιστώνονται (έσοδο) από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις και όχι το κεφάλαιο δανεισμού (σχετ. το αριθ. Δ12Β 1117062 ΕΞ2013/22.06.2013 έγγραφο μας).

5. Μετά από όλα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει, ότι στις περιπτώσεις σύναψης δανειακών συμβάσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, αντικείμενο τεκμηρίωσης προκειμένου για τη διαπίστωση της τήρησης της «αρχής της ανοικτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle))) με βάση τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 39 του Ν. 2238/1994](#) , αποτελούν οι δεδουλευμένοι τόκοι που χρεώνονται /πιστώνονται.»

Επειδή ακολούθως με τις διατάξεις της παρ. **49 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι : «. Οι διατάξεις των [παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997](#) εφαρμόζονται και για ενδοομιλικές συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν σε περιόδους που άρχισαν πριν από την 1.1.2012, εφόσον η υπόθεση είναι εκκρεμής κατά τη δημοσίευση του παρόντος ενώπιον της Φορολογικής Διοίκησης ή των τακτικών Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Σε κάθε περίπτωση, εφόσον οι διατάξεις του [άρθρου 56 του Ν. 4174/2013](#) είναι ευνοϊκότερες για τον υπόχρεο, εφαρμόζονται οι διατάξεις αυτές, ανεξάρτητα από το χρόνο πραγματοποίησης των ενδοομιλικών συναλλαγών.»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 4 του ν. 2523/1997**, ορίζεται ότι «5. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών της παραγράφου 5 του άρθρου 39Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό 1/1000 των δηλούμενων ακαθάριστων εσόδων της υπόχρεης σε υποβολή επιχείρησης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των χιλίων (1000) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ. Το πρόστιμο αυτό καταβάλλεται εφάπαξ εντός του επόμενου μήνα από τη βεβαίωσή του. Τυχόν άσκηση προσφυγής δεν αναστέλλει τη βεβαίωσή του.

Το πρόστιμο της παραγράφου αυτής επιβάλλεται και σε περίπτωση που ο φάκελος τεκμηρίωσης δεν τίθεται στη διάθεση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην [παραγραφο 5 του άρθρου 39Α του Κ.Φ.Ε.](#) .

Όταν η εκπρόθεσμη υποβολή του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών οφείλεται σε γεγονός ανωτέρας βίας, το οποίο επικαλείται και αποδεικνύει η επιχείρηση και ο πίνακας αυτός υποβάλλεται εντός δέκα (10) ημερών από τη λήξη του γεγονότος αυτού, δεν επιβάλλεται πρόστιμο.» (Όπως η παρ. 5 του άρθρου 4 αναριθμήθηκε σε παρ. 7 και προστέθηκαν νέες παρ. 5 και 6 με την [παρ. 5 του άρθρου 11 του Ν. 4110/2013](#) (ΦΕΚ Α' 17/23-01-2013) και σύμφωνα με την [παρ. 2 του άρθρου 28 του ιδίου νόμου](#) ισχύει από 23/1/2013 και μετά.)

«6. Σε περίπτωση μη υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών ή μη διάθεσης του φακέλου τεκμηρίωσης της [παραγράφου 5 του άρθρου 39Α του Κ.Φ.Ε.](#) στην αρμόδια ελεγκτική αρχή, επιβάλλεται αυτοτελές πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα εκατοστό (1/100) των δηλουμένων ακαθάριστων εσόδων της υπόχρεης σε υποβολή επιχείρησης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ και μεγαλύτερο των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ.» (Όπως η παρ. 5 του άρθρου 4 αναριθμήθηκε σε παρ. 7 και προστέθηκαν νέες παρ. 5 και 6 με την [παρ. 5 του άρθρου 11 του Ν. 4110/2013](#) (ΦΕΚ Α' 17/23-01-2013) και σύμφωνα με την [παρ. 2 του άρθρου 28 του ιδίου νόμου](#) ισχύει από 23/1/2013)

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 2 του **άρθρου 56 του ν. 4174/2013**, ορίζεται ότι : «Σε περίπτωση μη υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης, το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 56 ορίζονται κλιμακούμενα πρόστιμα, σε περίπτωση εκπρόθεσμης διάθεσης ή μη διάθεσης στη Φορολογική Διοίκηση του φακέλου τεκμηρίωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 21 ΚΦΔ. Στην περίπτωση εκπρόθεσμης διάθεσης από

την τριακοστή πρώτη (31η) ημέρα από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης έως την εξηκοστή (60η) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, από την εξηκοστή πρώτη (61η) ημέρα έως την ενενηκοστή (90η) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ενώ στην περίπτωση που δεν διατεθεί καθόλου ή διατεθεί μετά την ενενηκοστή (90η) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ.

Κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 49 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, τα ως άνω πρόστιμα υπολογίζονται με βάση τις ευνοϊκότερες διατάξεις ως εξής :

Πρόστιμο λόγω μη υποβολής συνοπτικού πίνακα ενδοομιλικών συναλλαγών για τη χρήση 2012

Η υπ' αριθμ. -2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012 ύψους 23.741,75€

Πρόστιμο παρ. 6 άρθρου 4 ν. 2523/1997 (βάσει ελέγχου)		Πρόστιμο παρ. 2 άρθρου 56 ν. 4174/2013		Πρόστιμο με τις ευνοϊκότερες διατάξεις
Ακαθάριστα έσοδα	2.374.175,31	Ενδοομιλικές συν/γές	2.148.510,47 ¹	
Ποσοστό	1%	Ποσοστό	1‰	
Ύψος προστίμου	23.741,75	Ύψος προστίμου	2.148,51	
Ελάχιστο	10.000,00	Ελάχιστο	2.500,00	
Τελικό πρόστιμο	23.741,75	Τελικό πρόστιμο	2.500,00	2.500,00

Πρόστιμο φορολογικού έτους 2017 λόγω μη προσκόμισης του φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών της χρήσης 2012

Η υπ' αριθμ. -2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012 ύψους 23.741,75€

	Ακαθάριστα έσοδα- ενδοομιλικές συναλλαγές	ποσοστό	Ύψος προστίμου	Ελάχιστο πρόστιμο	Τελικό πρόστιμο
--	---	---------	----------------	-------------------	-----------------

¹ 758.215,09+33.252,86+1.302.372,13+54.670,39 (συνολικές πωλήσεις συνδεδεμένων επιχειρήσεων και συνολικοί τόκοι, βλ. σελ. 14 έκθεσης ελέγχου)

Πρόστιμο § 5 άρθρου 4 ν. 2523/1997 βάσει ελέγχου	2.374.175,31	1‰	2.374,18	1.000,00	2.374,18
Πρόστιμο § 6 ν. άρθρου 4 2523/1997, ως ίσχυαν και ήταν εφαρμοστέες στην συγκεκριμένη περίπτωση	2.374.175,31	1%	23.741,75	10.000,00	10.000,00
Πρόστιμο § 3 άρθρου 56 ν. 4174/2013	2.148.510,47		20.000,000	-	20.000,00
Τελικό πρόστιμο (με βάση τις ευνοϊκότερες διατάξεις § 49 άρθρου 72 ν.4174/2013)					2.374,18

Σημειώνεται ότι, επειδή, κατά την γενική αρχή του δικαίου και μη υφισταμένης διάταξης που να ορίζει διαφορετικά, η Υπηρεσία που επιλαμβάνεται ενδικοφανούς προσφυγής δεν μπορεί να εκδώσει απόφαση με την οποία χειροτερεύει η θέση του προσφεύγοντος (βλ. Σ.τ.Ε. 236/2016, 424/2006, 4202/1986, 2340/1987), διότι αυτό θα αντέβαινε στην ίδια τη φύση της ενδικοφανούς προσφυγής ως οιονεί ενδίκου βοηθήματος, η άσκηση του οποίου τείνει στην ακύρωση ή έστω επί τα βελτίω τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και δεν είναι δυνατόν να άγει σε δυσμενέστερο για τον προσφεύγοντα καταλογισμό. Εν όψει των ανωτέρω, η οριστική φορολογική υποχρέωση για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2012-31/12/2012, σχετικά με το πρόστιμο λόγω μη προσκόμισης του φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών της χρήσης 2012, θα πρέπει να περιοριστεί στο ποσό, που δυνάμει της προσβαλλόμενης με αριθμ. 2017, πράξης, καταλογίζεται στην προσφεύγουσα.

Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι για τη χρήση 2013, δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα της μη υποβολής συνοπτικού πίνακα ενδοομιλικών συναλλαγών και μη προσκόμισης του φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 39^A παρ. 1 του ν. 2238/1994, καθότι για την εν λόγω χρήση η προσφεύγουσα δεν είχε υποχρέωση τήρησης του φακέλου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών καθότι η αξία των συναλλαγών της με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις ανερχόταν στο ύψος των 50.667,75 €, ήτοι κάτω του ορίου των εκατό χιλιάδων ευρώ (100.000,00 €) και τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης 2013 για το σύνολο των συνδεδεμένων επιχειρήσεων ανέρχονταν στο ύψος των 646.458,58 €, ήτοι, κάτω του ορίου των πέντε εκατομμυρίων

(5.000.000,00) ευρώ, όπως προκύπτει από τις σελίδες 14 και 15 της από 29/12/2017 έκθεσης ελέγχου προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997.

Συνεπώς εκ των ανωτέρω, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός ως προς το ύψος των προστίμων.

Ως προς τους υπόλοιπους ισχυρισμούς επισημαίνουμε ότι αυτοί αλυσιτελώς προβάλλονται εν προκειμένω, δεδομένου ότι αφορούν σε άλλα αντικείμενα τα οποία εξετάστηκαν στο πλαίσιο των υπόλοιπων ενδικοφανών προσφυγών που ασκήθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρία.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από /2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» - **ΑΦΜ**, και συγκεκριμένα:

A. Την ακύρωση της με αριθμ. -2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 παρ. 5 ν. 2523/1997, διαχειριστικής χρήσης 2013, για τους λόγους που αναφέρονται στην παρούσα απόφαση και συγκεκριμένα λόγω της μη υποχρέωσης υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών για την εν λόγω χρήση.

B. Την τροποποίηση :

1) Της με αριθμ. -2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997, διαχειριστικής χρήσης 2012, λόγω μη υποβολής του συνοπτικού πίνακα ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 39^α ν. 2238/1994,

ως προς την εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 49 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως ισχύει.

2) Της με αριθμ. -2017 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 4 ν. 2523/1997. διαχειριστικής χρήσης 2013, λόγω της μη προσκόμισης του φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, για τους λόγους που αναφέρονται στην παρούσα απόφαση και συγκεκριμένα λόγω της μη υποχρέωσης προσκόμισης του φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών για τη χρήση 2013.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο της παρ. 6 του άρθρου 4 ν. 2523/1997 (λόγω μη υποβολής συνοπτικού πίνακα ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 39Α παρ. 1 του ν. 2238/1994)

χρήση	Αριθμός πράξης	Πρόστιμο βάσει απόφασης της ΔΕΔ
2012	 /2017	2.500,00
2013	 /2017	0,00

Πρόστιμο της παρ. 5 του άρθρου 4 ν. 2523/1997 (λόγω μη προσκόμισης του φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 39Α παρ. 1 του ν. 2238/1994)

χρήση	Αριθμός πράξης	Πρόστιμο βάσει απόφασης της ΔΕΔ
2012	 /2017	2.374,18
2013	 /2017	0,00

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

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.