



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 18-05-2018

Αριθμός απόφασης:2477

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

Την από **19-01-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας **με την επωνυμία, με δ.τ.**, που εδρεύει στη,, Τ.Θ. 1238, Τ.Κ. 570 22, Δημοτική Ενότητα , με Α.Φ.Μ., Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, όπως εκπροσωπείται νόμιμα, κατά: 1. υπ' αρ. Απόφ. /2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου (άρθρου 4 παρ. 6 Ν. 2523/1997 και άρθρου 56 Ν. 4174/2013), του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων με την οποία της επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 60.000,00€.

5. Την παραπάνω πράξη που εξέδωσε ο Προϊστάμενος του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς της από 1-12-2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φόρου Ενδοομιλικών Συναλλαγών του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.).

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 Τμήματος όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της **19-01-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, με δ.τ., με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (προθεσμία 30 ημερών, επίδοση 22-12-2017), και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η παραπάνω επιχείρηση με έδρα στη Θεσσαλονίκη κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ασχολήθηκε κυρίως με την παράγωγή και εμπορία προϊόντων ζύμης, τυροπιτών, σφολιάτας, κρούστας κανταΐφιού κλπ.

Εκδόθηκε λόγω αρμοδιότητας από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. η με αριθμό/23.12.2015 Εντολή Μερικού Ελέγχου επιτόπιου, φορολογίας εισοδήματος-ΦΠΑ-Λοιπων φόρων- τελών εισφορών και ελέγχου ορθής τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων των χρήσεων 2008, 2009 και 2010.

Μετά το πέρας του ελέγχου συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 22/12/2018 το πόρισμα του ελέγχου, (ID Έκθεση Ελέγχου/2017), και η με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 4 παρ. 6 Ν. 2523/1997 και Άρθρου 56 του Ν. 4174/2013 με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 60.000,00€ γιατί δεν προσκόμισε στην Υπηρεσία μας το έτος 2016 τους φακέλους τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, των χρήσεων 2008, 2009 και 2010 οι οποίοι ζητήθηκαν με την με αριθμό πρωτ./15.6.2016 πρόσκληση του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., όπως 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.

Την 19-01-2018 η προσφεύγουσα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν.4174/13 κατέθεσε εμπρόθεσμα προς τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών την με αριθμό πρωτ./19.01.2018 ενδικοφανή προσφυγή με την οποία με την οποία ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς:

α) εξαιτίας της παραγραφής του δικαιώματος φορολογικού ελέγχου και επιβολής προστίμων την 31-12-2014 για τη φορολογική περίοδο - χρήση 2008 και την 31-12-2015 για την φορολογική περίοδο – χρήση 2009, λόγω του οποίου ζητήθηκαν οι φάκελοι τεκμηρίωσης την 22-6-2016, η φορολογική αρχή ελέγχου δεν είχε δικαίωμα να ζητήσει τους φακέλους τεκμηρίωσης λόγω της έλλειψης δικαιώματος ελέγχου των ένδικων παραγεγραμμένων χρήσεων και της εξ αυτού έλλειψης υποχρέωσης προσκόμισης των φακέλων τεκμηρίωσης και δεν είχε δικαίωμα να επιβάλλει πρόστιμο μη προσκόμισης φακέλων τεκμηρίωσης για τις παραγεγραμμένες φορολογικές περιόδους ετών 2008 και 2009, και

β) εξαιτίας της παραγραφής του δικαιώματος του δημοσίου να συντάξει και κοινοποιήσει έκθεση ελέγχου και να εκδώσει και κοινοποιήσει πράξη προσδιορισμού -επιβολής προστίμου για τις φορολογικές περιόδους ετών 2008 και 2009, κατά το χρόνο έκδοσης και κοινοποίησης της συμπροσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου και της προσβαλλόμενης πράξεως προσδιορισμού προστίμου (22-12-2017) για τις ένδικες

φορολογικές περιόδους ετών 2008 και 2009, αφού από την 31-12-2014 είχε παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου να προβεί σε έλεγχο της φορολογικής περιόδου - χρήσης έτους 2008 και από την 31-12-2015 είχε παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου να προβεί σε έλεγχο της φορολογικής περιόδου - χρήσης έτους 2009,

γ) γιατί δεν εκδόθηκε και δεν κοινοποιήθηκε μέχρι την 31-12-2016 έκθεση μερικού ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών και οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου μη προσκόμισης φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών φορολογικής περιόδου 2010, και συνεπώς άκυρα και μη νόμιμα προέβη ακολούθως το έτος 2017 στην έκδοση και κοινοποίηση της συμπροσβαλλόμενης έκθεσης μερικού ελέγχου ενδοομιλικών συναλλαγών και στην έκδοση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου μη προσκόμισης φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών για τη φορολογική περίοδο 2010 (κοινοποίηση 22-12-2017), καθόσον κατά το χρόνο αυτό είχε υποπέσει στην πενταετή παραγραφή το σχετικό δικαίωμα και συνεπώς είναι άκυρη, μη νόμιμη και αβάσιμη η συμπροσβαλλόμενη έκθεση μερικού ελέγχου και η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου φορολογικής περιόδου έτους 2010 και πρέπει να ακυρωθεί .

δ. Δεν υπήρχε υποχρέωση για σύνταξη φακέλων τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών με την επιχείρηση γιατί δεν ισχύει κανένα από τα παρακάτω κριτήρια :

1. Πλειοψηφική συμμετοχή (άρ. 42 ε α υπό αα)
2. Συμβατικός έλεγχος της πλειοψηφίας των δικαιωμάτων ψήφου (άρ. 42 ε α υπό ββ).
3. Διορισμός των μελών της διοίκησης (άρ. 42 ε α υπό γγ).
4. Κυριαρχική επιρροή ή έλεγχος ή ενιαία διεύθυνση (άρ. 42 ε α υπό δδ):

Στην περίπτωση των εταιρειών και, την ουσιαστική Διοίκηση, Διαχείριση και Σχεδιασμό της Επιχειρηματικής Πολιτικής ασκούν τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία εξουσιοδοτήθηκαν από τα αντίστοιχα Διοικητικά Συμβούλια των εταιρειών. Συγκεκριμένα, στα πρακτικά συγκρότησης των Διοικητικών Συμβουλίων και των δύο εταιρειών, αναφέρονται χαρακτηριστικά τα εξής:

A.

ΦΕΚ/06.08.2007

Το Διοικητικό Συμβούλιο σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό της εταιρείας, αναθέτει, εκχωρεί και μεταβιβάζει το δικαίωμα διενέργειας στο όνομα της εταιρείας των πράξεων τις οποίες δικαιούται το Δ.Σ. να ενεργεί καθώς και το δικαίωμα εκπροσωπήσεως της εταιρείας έναντι πάσης δημόσιας, διοικητικής, δικαστικής, φορολογικής, δημοτικής ή άλλης αρχής, έναντι τραπεζών και έναντι παντός τρίτου εν γένει φυσικού ή νομικού προσώπου και αρχής, σε όλες τις σχέσεις και συναλλαγές της με τους παραπάνω φορείς, στους:

-— Πρόεδρος
-— Διευθύνων Σύμβουλος
-— Μέλος ΔΣ
-— Μέλος ΔΣ
-— Διευθυντικό Στέλεχος
-— Διευθυντικό Στέλεχος
-— Διευθυντικό Στέλεχος

οι οποίοι δεσμεύουν την εταιρεία από κοινού ανά δύο ενεργούντες και υπογράφοντες κάτωθεν της εταιρικής επωνυμίας.

ΦΕΚ– 6-4-2010

Αυτό το Διοικητικό Συμβούλιο αποφασίζει την παροχή δικαιώματος εκπροσώπησης της εταιρείας στα ακόλουθα μέλη του Δ.Σ. της εταιρείας, τα οποία ορίζεται ότι θα δεσμεύουν την εταιρεία με δύο υπογραφές τους κάτω από την σφραγίδα της εταιρείας: 1., 2. και 3. »

ΦΕΚ– 21-5-2010

Το Διοικητικό Συμβούλιο, σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό της εταιρείας, αναθέτει, εκχωρεί και μεταβιβάζει το δικαίωμα διενέργειας στο όνομα της εταιρείας των πράξεων τις οποίες δικαιούται το Δ.Σ. να ενεργεί καθώς και το δικαίωμα εκπροσώπησης της εταιρείας έναντι πάσης δημόσιας, διοικητικής, δικαστικής, φορολογικής, δημοτικής ή άλλης αρχής, έναντι τραπεζών και έναντι παντός τρίτου εν γένει φυσικού ή νομικού προσώπου και αρχής, σε όλες τις σχέσεις και συναλλαγές της με τους παραπάνω φορείς, στους: 1., κάτοικο Λονδίνου Ηνωμένου Βασιλείου,, κάτοχο του υπ' αριθ. Ελληνικού Διαβατηρίου, που εκδόθηκε στις, με ΑΦΜ ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, 2., κάτοικο Αμαρουσίου Αττικής, οδός, κάτοχο του υπ' αριθ. /2001 δελτίου ταυτότητας, Α.Τ. Ν. Ερυθραίας, με ΑΦΜ, ΔΟΥ Κηφισιάς και 3:, κάτοικο Θεσσαλονίκης, οδός, κάτοχο του υπ' αριθ. δελτίου ταυτότητας, με ΑΦΜ, οι οποίοι εκπροσωπούν και δεσμεύουν την εταιρεία από κοινού ανά δύο ενεργούντες και υπογράφοντες κάτωθεν της εταιρικής επωνυμίας.

ΦΕΚ– 31-12-2010

Το Διοικητικό Συμβούλιο σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό της εταιρείας, αναθέτει, εκχωρεί και μεταβιβάζει το δικαίωμα διενέργειας στο όνομα της εταιρείας των πράξεων τις οποίες δικαιούται το Δ.Σ. να ενεργεί καθώς και το δικαίωμα εκπροσώπησης της εταιρείας έναντι πάσης δημόσιας, διοικητικής, δικαστικής, φορολογικής, δημοτικής ή άλλης αρχής, έναντι τραπεζών και έναντι παντός τρίτου εν γένει φυσικού ή νομικού προσώπου και αρχής, σε όλες τις σχέσεις και συναλλαγές της με τους παραπάνω φορείς, στους: 1. 2., 3., οι οποίοι εκπροσωπούν και δεσμεύουν την εταιρεία από κοινού ανά δύο ενεργούντες και υπογράφοντες κάτωθεν της εταιρικής επωνυμίας.

Β.

ΦΕΚ/08.08.2007

Το Διοικητικό Συμβούλιο σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό της εταιρείας, αναθέτει, εκχωρεί και μεταβιβάζει το δικαίωμα διενέργειας στο όνομα της εταιρείας των πράξεων τις οποίες δικαιούται το Δ.Σ. να ενεργεί καθώς και το δικαίωμα εκπροσώπησης της εταιρείας έναντι πάσης δημόσιας, διοικητικής, δικαστικής, φορολογικής, δημοτικής ή άλλης αρχής, έναντι τραπεζών και έναντι παντός τρίτου εν γένει φυσικού ή νομικού προσώπου και αρχής, σε όλες τις σχέσεις και συναλλαγές της με τους παραπάνω φορείς, στους:

-– Πρόεδρος & Διευθύνων Σύμβουλος
-- Μέλος ΔΣ
-- Μέλος ΔΣ

οι οποίοι δεσμεύουν την εταιρεία από κοινού ανά δύο ενεργούντες και υπογράφοντες κάτωθεν της εταιρικής επωνυμίας.

ΦΕΚ– 6-4-2010

Τα μέλη του Δ.Σ. αποφάσισαν ότι: Α) Το Διοικητικό Συμβούλιο σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό της εταιρείας, αναθέτει, εκχωρεί και μεταβιβάζει το δικαίωμα διενέργειας στο όνομα της εταιρείας των πράξεων τις οποίες δικαιούται το Δ.Σ. να ενεργεί καθώς και το δικαίωμα εκπροσωπήσεως της εταιρείας έναντι πάσης δημόσιας, διοικητικής, δικαστικής, φορολογικής, δημοτικής ή άλλης αρχής, έναντι τραπεζών και έναντι παντός τρίτου εν γένει φυσικού ή νομικού προσώπου και αρχής, σε όλες τις σχέσεις και συναλλαγές της με τους παραπάνω φορείς, στους: 1), κάτοικο Θεσσαλονίκης,, κάτοχο του και ΑΦΜ, 2), κάτοικο Θεσσαλονίκης,, κάτοχο του και ΑΦΜ 3), κάτοικο Θεσσαλονίκης,, κάτοχο του και ΑΦΜ, οι οποίοι εκπροσωπούν και δεσμεύουν την εταιρεία από κοινού ανά δύο ενεργούντες και υπογράφοντες κάτωθεν της εταιρικής επωνυμίας.

ΦΕΚ– 6-5-2010

Τα μέλη του Δ.Σ. αποφάσισαν ότι: Α) Το Διοικητικό Συμβούλιο σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό της εταιρείας, αναθέτει, εκχωρεί και μεταβιβάζει το δικαίωμα διενέργειας στο όνομα της εταιρείας των πράξεων τις οποίες δικαιούται το Δ.Σ. να ενεργεί καθώς και το δικαίωμα εκπροσωπήσεως της εταιρείας έναντι πάσης δημόσιας, διοικητικής, δικαστικής, φορολογικής, δημοτικής ή άλλης αρχής, έναντι τραπεζών και έναντι παντός τρίτου εν γένει φυσικού ή νομικού προσώπου και αρχής, σε όλες τις σχέσεις και συναλλαγές της με τους παραπάνω φορείς, στους: 1), κάτοικο Θεσσαλονίκης,, κάτοχο του και ΑΦΜ, 2), κάτοικο Θεσσαλονίκης,, κάτοχο του και ΑΦΜ 3), κάτοικο Θεσσαλονίκης,, κάτοχο του ΔΑΤ και ΑΦΜ, οι οποίοι εκπροσωπούν και δεσμεύουν την εταιρεία από κοινού ανά δύο ενεργούντες και υπογράφοντες κάτωθεν της εταιρικής επωνυμίας.

ΦΕΚ– 6-8-2010

Τα μέλη του Δ.Σ. αποφάσισαν ότι: Α) Το Διοικητικό Συμβούλιο σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό της Εταιρείας, αναθέτει, εκχωρεί και μεταβιβάζει το δικαίωμα διενέργειας στο όνομα της Εταιρείας των πράξεων τις οποίες δικαιούται το Δ.Σ. να ενεργεί καθώς και το δικαίωμα εκπροσωπήσεως της Εταιρείας έναντι πάσης δημόσιας, διοικητικής, δικαστικής, φορολογικής, δημοτικής ή άλλης αρχής, έναντι τραπεζών και έναντι παντός τρίτου εν γένει φυσικού ή νομικού προσώπου και αρχής, σε όλες τις σχέσεις και συναλλαγές της με τους παραπάνω φορείς, στους: 1), κάτοικος Θεσσαλονίκης,, κάτοχος του και ΑΦΜ 2), κάτοικος Θεσσαλονίκης,, κάτοχος του και ΑΦΜ 3), κάτοικος Θεσσαλονίκης,, κάτοχος του και ΑΦΜ, οι οποίοι εκπροσωπούν και δεσμεύουν την Εταιρεία από κοινού ανά δύο ενεργούντες και υπογράφοντες κάτωθεν της εταιρικής επωνυμίας.

ΦΕΚ– 27-12-2010

Τα μέλη του Δ.Σ. αποφάσισαν ότι: Α) Το Διοικητικό Συμβούλιο σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό της εταιρείας, αναθέτει, εκχωρεί και μεταβιβάζει το δικαίωμα

διενέργειας στο όνομα της εταιρείας των πράξεων τις οποίες δικαιούται το Δ.Σ. να ενεργεί καθώς και το δικαίωμα εκπροσώπησης της εταιρείας έναντι πάσης δημόσιας, διοικητικής, δικαστικής, φορολογικής, δημοτικής ή άλλης αρχής, έναντι τραπεζών και έναντι παντός τρίτου εν γένει φυσικού ή νομικού προσώπου και αρχής, σε όλες τις σχέσεις και συναλλαγές της με τους παραπάνω φορείς, στους: 1), κάτοικο Θεσσαλονίκης,, κάτοχο του και ΑΦΜ, 2), κάτοικο Θεσσαλονίκης,, κάτοχο του και ΑΦΜ 3), κάτοικο Θεσσαλονίκης,, κάτοχο του ΔΑΤ και ΑΦΜ, οι οποίοι εκπροσωπούν και δεσμεύουν την εταιρεία από κοινού ανά δύο ενεργούντες και υπογράφοντες κάτωθεν της εταιρικής επωνυμίας.

Όπως αποδεικνύεται από τα ανωτέρω, τα πρόσωπα που ουσιαστικά ασκούσαν τη Διοίκηση, Διαχείριση και Επιχειρηματική Πολιτική των δύο εταιρειών, είναι διαφορετικά και επομένως, βάσει και των οδηγιών του Υπουργείου Ανάπτυξης, που ίσχυαν τότε, αποδεικνύεται δεν υπάρχει *Κυριαρχική επιρροή ή έλεγχος ή ενιαία διεύθυνση* (άρ. 42 ε α υπό δδ) καθώς επίσης επιπροσθέτως και εκ των ανωτέρω αποδεικνύεται ότι δεν υφίσταται ούτε η αναφερόμενη στην συμπεροβαλλόμενη έκθεση ελέγχου υποχρέωση εκ των διατάξεων του άρ. 96 παρ. 1 του κ.ν. 2190/1920 κατά παραπομπή εκ του άρ. 42^Ε περίπτωση δ της παραγράφου 5.

Επιπλέον δεν υφίστανται εν προκειμένω ούτε και οι λόγοι των περιπτώσεων β και γ της παρ. 5 του άρ. 42^Ε του Κ.Ν. 2190/1920 .

ε) γιατί σύμφωνα τις γενικές αρχές του διοικητικού δικαίου περί διοικητικών πράξεων, τις αρχές της χρηστής διοίκησης, τις αρχές του κοινωνικού και οικονομικού σκοπού του δικαιώματος και τις διατάξεις του διοικητικού δικαίου, προκύπτει έλλειψη του δικαιώματος του δημοσίου να ζητάει τους φακέλους τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, μετά την παρέλευση πενταετίας από το έτος στο οποίο αφορούν οι φάκελοι αυτοί, και έλλειψη υποχρέωσης του διοικουμένου να τους προσκομίζει και συνακόλουθα εξ αυτών πάσχει από ακυρότητα η πράξη επιβολής προστίμου για μη προσκόμιση τους σε χρόνο μετά την παρέλευση της πενταετίας από το έτος στο οποίο αφορούν.

στ) γιατί ουδόλως για τις εν λόγω χρήσεις υπήρχε υποχρέωση βάσει του άρ. 39Α Ν. 2238/1994 να διατηρηθούν προσκομισθούν στον έλεγχο φάκελοι τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, γιατί είχε παραγραφεί το δικαίωμα του δημοσίου να διενεργήσει έλεγχο, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 8 του άρ 39Α ως ίσχυε μέχρι το έτος 2009 και σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 5 του άρ 39Α ως ίσχυε από το έτος 2010 και μετέπειτα .

ζ) έλλειψης ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας .

η) Ακυρότητα επειδή τα πορίσματα και οι διαπιστώσεις της έκθεσης ελέγχου παραβιάζουν τις αρχές της χρηστής διοίκησης και την αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 84 του Ν. 2238/1994 όπως ίσχυαν και βάσει της παρ. του άρθρου 72 του ν.4174/2013 εφαρμόζονται μέχρι τη χρήση 2013, τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν.2859/2000, την υπ' αριθμ. 1738/2017 απόφαση της Ολομελείας του Συμβουλίου της Επικρατείας στην οποία κρίθηκε ότι *επιμήκυνση της παραγραφής είναι δυνατή μόνον υπό τις προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του ανωτέρω άρθρου 78 του Συντάγματος, δηλαδή με διάταξη θεσπιζόμενη το αργότερο το έτος, που έπεται εκείνου, στο οποίο ανάγεται η*

φορολογική υποχρέωση, τις υπ' αριθμ. 2932/2017 και 2934/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας, και την ΠΟΛ. 1192/2017 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. με την οποία κρίθηκε ότι οι διατάξεις του άρθρου 36 του ν.4174/2013 εφαρμόζονται από 1-1-2012, ενώ βάσει της σκέψης 12 της απόφασης Σ.τ.Ε. 2934/2017, εφαρμόζεται αποκλειστικά η πενταετής παραγραφή της παρ. 1 του άρθρου 84 του ν.2238/1994 και 57 παρ. 1 του ν.2859/2000 εκτός εάν προκύψουν νέα στοιχεία τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία.

Περαιτέρω, με την εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1194/ Αθήνα, 5 Δεκεμβρίου 2017 ορίστηκε ότι «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της [παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994](#) (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ιδίου νόμου πενταετία. Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο.

...

3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της [παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994](#) (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο (σχετ. ΣτΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).»

Ακόμα, με την Εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1191/Αθήνα, 1 Δεκεμβρίου 2017, έγινε δεκτή η με αριθ. 265//2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β'), σύμφωνα με την οποία «1. Κατά την έννοια των διατάξεων των [παραγράφων 1 και 4](#) (περιπτ. β') του άρθρου 84 του ΚΦΕ , ερμηνευομένων σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας των νομοθετικών διατάξεων περί παραγραφής, (α) ο φορολογικός έλεγχος (και ο βάσει αυτού καταλογισμός φόρου και πρόσθετου φόρου, λόγω ανακρίβειας της δηλώσεως) πρέπει να διενεργείται, κατ'αρχήν, εντός πενταετίας από το τέλος του έτους εντός του οποίου έληξε η προθεσμία για την επίδοση της οικείας δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος, (β) κατά παρέκκλιση από τον ανωτέρω κανόνα της παραγράφου 1,

χωρεί, σύμφωνα με τη στενώς ερμηνευτέα διάταξη της περιπτώσεως β' της παραγράφου 4 (σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 68 παρ. 2 περιπτ. α'), έλεγχος (ακόμα και αρχικός) και έκδοση, βάσει αυτού, πράξεως καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου, εντός δεκαετίας από το τέλος του προαναφερόμενου έτους, εάν περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής Διοίκησης «συμπληρωματικά στοιχεία», δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 1303/1999, 2632/1996), τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψην της η φορολογική αρχή κατά την ανωτέρω πενταετία (ΣτΕ 2426/2002). Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπό όψιν από αυτήν (πρβλ. ΣτΕ 3296/2008, 2703/1997, 2473/1996) είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια (πρβλ. ΣτΕ 2426/2002, 2700/1965), ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας που προβλέπονται στο νόμο.

2. Η ανακρίβεια της δηλώσεως και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων μπορεί να διαπιστώνεται καθ'οιονδήποτε τρόπο, ένας εκ των οποίων είναι και η διάσταση προς την οποία τελεί το περιεχόμενο της δηλώσεως (και των συνυποβληθέντων με αυτήν ειδικών εντύπων και καταστάσεων) προς τα προκύπτοντα από τα συνυποβληθέντα προς απόδειξη των δηλουμένων δικαιολογητικά, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο [άρθρο 66§2 του ΚΦΕ](#). Στην περίπτωση όμως αυτή και με δεδομένο ότι τα δικαιολογητικά συνυποβάλλονται με τη δήλωση και επομένως περιέρχονται στη γνώση της φορολογικής αρχής εντός της προβλεπόμενης στην παράγραφο 1 του ανωτέρω άρθρου 84 πενταετίας και μπορούν να ληφθούν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, η μετ' έλεγχο διαπίστωση της προαναφερθείσης διαστάσεως μετά την πάροδο της πενταετούς παραγραφής του κανόνα του άρθρου 84§1 δεν παρίσταται ικανή να ενεργοποιήσει τον κανόνα της δεκαετούς παραγραφής.

3. Περαιτέρω η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. Η ανακρίβεια της δηλώσεως στην περίπτωση αυτή προκύπτει από συμπληρωματικά στοιχεία και, επομένως, η δυνατότητα εκδόσεως φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία, τα οποία εφόσον περιέρχονται στη φορολογική αρχή μετά την προθεσμία της πενταετούς παραγραφής, εμπίπτει στην περίπτωση α' του [άρθρου 62§2 του ΚΦΕ](#), πλην, όμως, καίτοι η περίπτωση αυτή φαίνεται στο νόμο ως αυτοτελής και διακεκριμένη από την περίπτωση β' του άρθρου 62§2 του ιδίου Κώδικα (ανακρίβεια της δηλώσεως), κατ' ουσίαν οι δύο αυτές περιπτώσεις νομοθετικής παρεκτάσεως του χρόνου παραγραφής σε δεκαετία, είναι εμφανές ότι αλληλοκαλύπτονται σε υποθέσεις ανακρίβειας της υποβληθείσης δηλώσεως, δεδομένου ότι τα στοιχεία που αποδεικνύουν την ύπαρξη μη δηλωθέντος εισοδήματος και περιέρχονται μετά την πενταετία σε γνώση της φορολογικής αρχής τεκμηριώνουν, κατ' αρχήν, και την (αντικειμενική) ανακρίβεια της υποβληθείσης

δηλώσεως (πρβλ ΣτΕ 2934, 2935/2017, σκέψη 14). Επομένως, η έκδοση φύλλου ελέγχου (αρχικού ή συμπληρωματικού) με βάση συμπληρωματικά στοιχεία πρέπει να αντιμετωπίζεται στο πλαίσιο της ερμηνείας και εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως α' του [άρθρου 68§2 του ΚΦΕ](#), διότι η αντιμετώπισή της με βάση τη διάταξη περί ανακρίβειας της δηλώσεως θα καθιστούσε χωρίς αντικείμενο τη διάταξη για τα συμπληρωματικά στοιχεία, είναι δε εντελώς διάφορο το ζήτημα των συνεπειών της ανακρίβειας της δηλώσεως, οι οποίες υφίστανται και στην περίπτωση της διαπιστώσεώς της από συμπληρωματικά στοιχεία.»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1192/2017 εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. έγινε δεκτή υπ' αριθ. 268/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. (Α' Τακτική Ολομέλεια) σχετικά με τη δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 36 σε συνδυασμό με την παρ. 11 του άρθρου 72 του ΚΦΔ σε χρήσεις προγενέστερες του 2014, σύμφωνα με την οποία «Ενόψει των γενομένων δεκτών με τις υπ' αριθμ. 1738/2017, 2934/2017 και 2935/2017 αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ) επί της ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 78(§§1-2) του ισχύοντος Συντάγματος, η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας -ΚΦΔ - (Ν. 4174/2013), σε συνδυασμό με τη διάταξη της παραγράφου 11, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 72 του ίδιου Κώδικα, με τις οποίες παρεκτείνεται ο χρόνος της παραγραφής σε εικοσαετή σε περιπτώσεις φοροδιαφυγής που διαπράχθηκε πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ, υπό την προϋπόθεση ότι το δικαίωμα του Δημοσίου δεν είχε παραγραφεί μέχρι τότε, είναι εφαρμοστέες από τη Φορολογική Διοίκηση, υφισταμένης δυνατότητας εκδόσεως πράξεων προσδιορισμού φόρου και προστίμων σε εκκρεμείς υποθέσεις ελέγχου που αφορούν στις χρήσεις των ετών 2012 και 2013 και όχι σε προγενέστερες του έτους 2012.»

Εν προκειμένω, οι με αρ./11-5-2009 και/10-5-2010 αρχικές δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος Αρχικές Δηλώσεις Φόρου Εισοδήματος, που υπεβλήθησαν από την προσφεύγουσα για τις χρήσεις 01/01-31/12/2008 και 01/01-31/12/2009, **ήταν εμπρόθεσμες.**

Περαιτέρω η προσφεύγουσα κλήθηκε από τον Προϊστάμενο του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) με την από 15-6-2016 και με Α.Π. αρ. εντολής/15-10-2015 πρόσκληση να προσκομίσει μεταξύ άλλων φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών διαχειριστικών περιόδων 01-01/31-12-2008, 01-01/31-12-2009 και 01-01/31-12-2010.

Επιπλέον, επειδή ο Προϊστάμενος του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) δεν επικαλείται ΚΑΝΕΝΑ ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΟ ΝΕΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ που να αποκαλύπτει φοροδιαφυγή και που περιήλθε μετά την νόμιμη προθεσμία παραγραφής η οποία έληξε για την χρήση 01/01-31/12/2008 την 31-12-2014 και για την χρήση 01/01-31/12/2009 την 31-12-2015.

Συνεπώς, αδιαμφισβήτητα προκύπτει ότι η κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του ν.2238/1994 προθεσμία του Δημοσίου ελέγχου και κοινοποίησης πρόσκλησης για προσκόμιση φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών που ακολουθεί τη φορολογία εισοδήματος διαχειριστικών περιόδων 01-01/31-12-2008, 01-01/31-12-2009 είναι πενταετής και έληξε την 31-12-2014 και 31-12-2015 αντίστοιχα και για το λόγο αυτό, δεν αποτελεί παράβαση η μη επίδειξη των στοιχείων αυτών που

ζητήθηκαν με την από 15-6-2016 και με Α.Π. αρ. εντολής/15-10-2015 πρόσκληση του Προϊστάμενου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) ενώ, ακολούθως, ο καταλογισμός παραβάσεων με την υπ' αρ. Απόφ./2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου (άρθρου 4 παρ. 6 Ν. 2523/1997 και άρθρου 56 Ν. 4174/2013), του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων **είναι εν μέρει ακυρωτέος όσον αφορά τις παραβάσεις που αφορούν τις χρήσεις αυτές.**

Για την χρήση 01/01-31/12/2010 ο Προϊστάμενος του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.), εντός προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος ελέγχου του Δημοσίου που έληγε την 31-12-2016 ζήτησε τα στοιχεία αυτά με την από 15-6-2016 και με Α.Π. αρ. εντολής/15-10-2015 πρόσκληση, η δε καταλογισθείσα παράβαση για τη μη επίδειξή τους ανάγεται στο χρόνο διαπίστωσης της παράβασης, δηλαδή στο έτος 2016 και συνεπώς για την παράβαση αυτή δεν συντρέχει παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου καταλογισμού της παράβασης αυτής.

Ως προς την ουσία της παράβασης παραπέμπουμε στην οικεία έκθεση ελέγχου η οποία πλήρως τεκμηριωμένη ως προς την συγκεκριμένη αποδιδόμενη παράβαση.

Κατόπιν αυτών,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της από **19-01-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, με δ.τ., με Α.Φ.Μ., **και την τροποποίηση** της υπ' αρ. Απόφ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου (άρθρου 4 παρ. 6 Ν. 2523/1997 και άρθρου 56 Ν. 4174/2013), του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης.

Οριστική Φορολογική Υποχρέωση της προσφεύγουσας:

Τροποποίηση της υπ' αρ. Απόφ./2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου (άρθρου 4 παρ. 6 Ν. 2523/1997 και άρθρου 56 Ν. 4174/2013), του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) με διαγραφή των παραβάσεων χρήσεων 01/01-31/12/2008 και 01/01-31/12/2009 και επικύρωση της παράβασης για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010. **Ποσό προστίμου με την παρούσα: είκοσι χιλιάδες ευρώ (20.000,00€).**

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

**Ακριβές αντίγραφο, η υπάλληλος του
Τμ. Διοικητικής Υποστήριξης**

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.