



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 11 / 11 / 2019

Αριθμός Απόφασης **3047**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

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

3. Την από **13/05/2019** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στην Αθήνα, οδός, κατά της υπ' αριθ. /**11-04-2019** Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού **φόρου Εισοδήματος** φορολ. έτους **2016**, καθώς και της υπ' αριθμ. /**11-04-2019** Οριστικής πράξης Επιβολής Προστίμου φορολ. έτους **2016**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

4. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, καθώς και την από **11/04/2019** έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της ίδιας Υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **13/05/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **12/04/2019**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθμ./13-04-2018 Εντολή ελέγχου του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διενεργήθηκε **μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος** στην επιχείρηση με **ΑΦΜ:**, για τα φορολογικά έτη **2014, 2015 και 2016**, από την ελεγκτή της ίδιας υπηρεσίας, η οποία συνέταξε την από **04/04/2019 έκθεση μερικού ελέγχου** (η οποία θεωρήθηκε από τον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ στις **11/04/2019**), από την οποία προκύπτουν τα ακόλουθα:

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν οι κατωτέρω λογιστικές διαφορές, οι οποίες προστέθηκαν στα προκύπτοντα από τα βιβλία αποτελέσματα, οι οποίες συνοπτικά ανά φορολογικό έτος και ανά λογαριασμό, είναι οι ακόλουθες:

Κωδικός λογ.	Περιγραφή Λογαριασμού	Λογιστικές Διαφορές / φορολογικό έτος		
		2014	2015	2016
61.01.01.0000	Αμοιβές και έξοδα διαφόρων τρίτων		7.040,13€	
61.90.01.0000	Αμοιβές Πωλήσεων (Προμήθειες)			10.942,00€
64.02.03.0000	Διαφημίσεις σε λοιπά μέσα με ΦΠΑ	69.950,00€		
64.02.03.0001	Διαφημίσεις σε λοιπά μέσα άνευ ΦΠΑ	4.270,00€		
64.02.05.0000	Έξοδα Συνεδρίων - Δεξιώσεων άνευ ΦΠΑ			3.949,96€
64.02.06.0000	Έξοδα Υποδοχής και φιλοξενίας με ΦΠΑ	1.599,61€		
64.02.07	Έξοδα Προβολής - Χορηγίες	2.804,29€	604,80€	
64.06.00.0000	Δωρεές για κοινωνικές σκοπούς			10.000,00€
64.98.00.0001	Διάφορα Έξοδα άνευ ΦΠΑ	23.189,85€		
64.98.01.0000	Διάφορα Έξοδα	40.000,00€		
64.98.01.0002	Διάφορα Έξοδα	70.561,25€		
64.98.01.0003	Διάφορα Έξοδα με ΦΠΑ			2.500,00€
64.98.01.0008	Διάφορα Έξοδα	16.800,00€		
64.98.01.0016	Διάφορα Έξοδα	8.574,91€		
64.98.05.0000	Έξοδα Διαφόρων Τρίτων		4.400,00€	
68.01.00.0001	Υποτίμηση Αμοιβαίου	2.093,81€		
68.01.09.0000	Προβλέψεις Υποτίμησης Συμμετοχών	5.526,67€		
68.09.00.0000	Προβλέψεις για	24.784,38€		
81.00.01.0001	Πρόστιμα και Προσαυξήσεις	120,00€		
81.00.99.0000	Λοιπά έκτακτα και Ανόργανα Έξοδα	6,63€		
Λοιπές Λ.Δ	Εξόφληση δαπανών χωρίς τραπ. Μέσο < 500€	19.815,49€	9.076,23€	
Λοιπές Λ.Δ	Τεκμαρτό Εισόδημα ιδιόχρησης Ακινήτων	13.649,69€	3.412,42€	
Λοιπές Λ.Δ	Τεκμαρτό Έσοδο προκ/λής από	42.233,76€	17.579,25€	6.671,06€
Σύνολα		345.980,34€	42.112,83€	34.063,02€

Ακολούθως, ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, εξέδωσε σε βάρος της προσφεύγουσας, τις κατωτέρω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ	Πρόστιμο άρθ. 53 ΚΦΔ	Συνολικό ποσό Βεβαιωθέντων
1	 - 11/04/19	Διορθ. Προσ/σμού Φόρου Εισοδήματος	2014	345.980,34€	93.707,86€	46.853,93€		140.561,79€
2	 - 11/04/19	Διορθ. Προσ/σμού Φόρου Εισοδήματος	2015	42.112,83€	12.212,72€	0,00€		12.212,72€
3	 - 11/04/19	Διορθ. Προσ/σμού Φόρου Εισοδήματος	2016	34.063,02€	9.878,28€	2.469,57€		12.347,85€
4	 - 11/04/19	Πρόστιμο άρθρου 56 ν. 4174/2013	2016				2.000,00€	2.000,00€
Σύνολα					115.798,86€	49.323,50€	2.000,00€	167.122,36€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** της υπ' αρ./11-04-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος **φορολ. έτους 2016**, με την οποία αμφισβητεί τις κατωτέρω λογιστικές διαφορές, προβάλλοντας τους λόγους που κατά περίπτωση αναφέρονται:

Κωδικός λογ.	Περιγραφή Λογαριασμού	Λογ. Διαφ.
		Φορολ. 2016
61.90.01.0000	Αμοιβές Πωλήσεων (Προμήθειες)	10.942,00
64.02.05.0000	Έξοδα Συνεδρίων - Δεξιώσεων άνευ ΦΠΑ	3.949,96
64.98.01.0003	Διάφορα Έξοδα με ΦΠΑ	2.500,00
Σύνολα		17.391,96

Επιπλέον ζητά την **ακύρωση** της υπ' αριθμ./11-04-2019 Οριστικής πράξης Επιβολής Προστίμου φορολ. έτους **2016**, προβάλλοντας ότι από τις συναλλαγές που δεν συμπεριέλαβε στον Συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, το ποσό του λογαριασμού 30.00.12.3303 δεν πρέπει να συμπεριληφθεί, καθόσον δεν επηρεάζει τα αποτελέσματα χρήσης της εταιρείας.

1) Επί των προσκομισθέντων νέων στοιχείων – Παράταση έκδοσης Απόφασης

Επειδή η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ./ΕΙ2019ΕΜΠ/03-10-2019 Υπόμνημα που υπέβαλε στην υπηρεσία μας σε συνέχεια της υπ' αριθμ./13-05-2019 ενδικοφανούς προσφυγής που ασκήθηκε κατά των πράξεων τελών χαρτοσήμου, προσκόμισε τα κατωτέρω νέα συμπληρωματικά στοιχεία, ως αναλυτικά περιγράφονται και προσκομίζονται, ήτοι:

α) Τα ακόλουθα νέα συμπληρωματικά για τις πράξεις του Κ.Ν.Τ.Χ:

- ✓ Ενδεικτικώς οι εκθέσεις της IATA για τους μήνες 06/2016 και 09/2016, που προσκομίζονται λόγω όγκου σε usb stick στην IATA (**Σχετ. 1Α, 1Β, 2Α, 2Β**),
- ✓ Έγγραφο της Commerzbank, από το οποίο προκύπτει ότι ο τραπεζικός λογαριασμός DEανήκει στην επιχείρηση (.....), (**Σχετ. 3**),
- ✓ Το από 17/06/2019 έγγραφο του αλλοδαπού εκκαθαριστή συναλλαγών, σχετικά με την καταβολή των χρημάτων από τονλογαριασμό της (**Σχετ. 4**).

β) Περαιτέρω προσκομίστηκαν νέα στοιχεία και τα από 03/10/2019 και αριθμό πρωτ.,καισυμπληρωματικά υπομνήματα, σε συνέχεια των από 13/05/2019 και με αριθ.,και ενδικοφανών προσφυγών που ασκήθηκαν κατά των πράξεων **φορολογίας εισοδήματος**, καθώς και το υπ' αριθμ./03-10-2019 συμπληρωματικό υπόμνημα, σε συνέχεια της υπ' αρ./13-05-2019 ενδικοφανούς προσφυγής, που ασκήθηκε κατά των πράξεων **παρακρατούμενων φόρων** εισοδήματος.

Επειδή τα εν λόγω στοιχεία και ειδικότερα τα ως άνω στοιχεία της περ. α' τα οποία περιήλθαν στην κατοχή της προσφεύγουσας μετά την υποβολή της υπ' αριθμ./13-05-2019 ενδικοφανούς προσφυγής και ως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν είχαν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου, δεδομένου ότι στη σελ. 107 της έκθεσης μερικού ελέγχου χαρτοσήμου αναφέρεται ότι «η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε ουδέν στοιχείο (παραστατικά ή αποδεικτικά μεταφοράς ή αιτία μεταφοράς) που να τεκμηριώνει από πού προέρχονται τα εν λόγω ποσά καθώς και το δικαιούχο εκάστου λογαριασμού,...», τα προσκομισθέντα με το υπόμνημα στοιχεία, **κρίνονται ως νέα στοιχεία**.

Επειδή περαιτέρω, προσκομίστηκαν **νέα στοιχεία** για τη **φορολογία εισοδήματος** (ήτοι επί των από **13/05/2019** και με αριθμούς,και ενδικοφανών προσφυγών) καθώς και για τους **παρακρατούμενους φόρους** (ήτοι επί της υπ' αριθμ./13-05-2019 ενδικοφανούς προσφυγής), αλλά και για λόγους συνολικής κρίσης επί της υπόθεσης, με την υπ' αριθμ. **59/03-10-2019 Απόφαση** της υπηρεσία μας, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του **άρθρου 63§5 του ν. 4174/2013** (Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 68 του ν. 4587/2018 (ΦΕΚ Α' 218), καθώς και των διευκρινίσεων που δόθηκαν με την υπ' αριθμ. **Ε2010/2019** εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Κεφ. Β'), αποφασίστηκε η **παράταση** της προθεσμίας για την έκδοση απόφασης επί των από **13/05/2019** και με αριθ. πρωτ.,καιενδικοφανών προσφυγών, **κατά τριάντα (30) ημέρες**.

2) Επί της παράβασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι επιδόθηκαν στην Εταιρεία οι προσβαλλόμενες Οριστικές Πράξεις, καθώς και η από 11/04/2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου, σε πιστό αντίγραφο και όχι σε πρωτότυπο έγγραφο, οι οποίες αναγράφουν μόνο τα ονόματα του Ελεγκτή, του Τμηματάρχη, του Υποδιευθυντή και του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. χωρίς τις

υπογραφές τους και ως εκ τούτου δεν προκύπτει εάν τα πρωτότυπα αυτών φέρουν υπογραφές των αρμοδίων προς τούτο υπαλλήλων. Η έλλειψη δε, των ως άνω απαραίτητων υπογραφών αποτελεί έλλειψη ουσιωδών στοιχείων για την κατάρτιση των ως άνω πράξεων (των Οριστικών Πράξεων αλλά και της σχετικής Έκθεσης Ελέγχου) και συνεπώς μη νόμιμες και ακυρωτές, λόγω παράβασης του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (βλ. ΔΠρωτΑθ 4521/2010).

Επειδή με τις διατάξεις του ν. 2690/1999 (Α' 45), με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας, ορίζονται τα ακόλουθα:

Άρθρο 16 παρ.1: «Η διοικητική πράξη είναι έγγραφη, αναφέρει την εκδούσα αρχή και τις εφαρμοζόμενες διατάξεις, φέρει δε χρονολογία, καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου. Στην ατομική διοικητική πράξη αναφέρεται, επίσης, η τυχόν δυνατότητα άσκησης της, κατ' άρθρο 25, ειδικής διοικητικής, ή ενδικοφανούς, προσφυγής, γίνεται δε μνεία του αρμόδιου για την εξέτασή της οργάνου, της προθεσμίας, καθώς και των συνεπειών παράλειψης της άσκησης της. Προσφυγή που ασκείται σύμφωνα με τις προαναφερόμενες πληροφορίες της υπηρεσίας δεν μπορεί να παραγάγει συνέπειες σε βάρος του προσφεύγοντος. Η παράλειψη αναφοράς των εφαρμοζόμενων διατάξεων, καθώς και των κατά τη δεύτερη περίοδο στοιχείων, δεν επάγεται ακυρότητα της πράξης».

Άρθρο 11 παρ.2: «Την επικύρωση αντιγράφου από το πρωτότυπο, ή από το ακριβές αντίγραφο της αρχής που εξέδωσε το πρωτότυπο, μπορεί να ζητήσει ο ενδιαφερόμενος από οποιαδήποτε διοικητική αρχή, δικηγόρο ή συμβολαιογράφο,...». Από τη διάταξη αυτή, προκύπτει ότι ο νομοθέτης δίνει το δικαίωμα στην αρχή που εξέδωσε το έγγραφο, να εκδώσει και ακριβές αντίγραφό του, το οποίο δεν είναι δυνατό να φέρει υπογραφές, διαφορετικά θα πρόκειται για πρωτότυπο, πράγμα ανέφικτο αφού το πρωτότυπο είναι ένα και φυλάσσεται στο φάκελο της υπόθεσης ή άλλως θα πρέπει να εκδοθεί ως φωτοαντίγραφο του πρωτοτύπου. Ως προς την υπογραφή αντιγράφου του πρωτοτύπου, σύμφωνα με το άρθρο 11 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, αλλά και σύμφωνα με γενική αρχή του δικαίου, όταν μια δημόσια αρχή επικυρώνει ένα έγγραφο ως ακριβές αντίγραφο του πρωτοτύπου, νοείται ότι το έγγραφο αυτό αποτελεί πιστό αντίγραφο εκ του πρωτοτύπου.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση οι προσβαλλόμενες πράξεις και η έκθεση ελέγχου φέρουν σφραγίδα «Ακριβές Αντίγραφο αυθημερόν», όπως βεβαιώνεται από την ελεγκτή υπάλληλοκαι ως εκ τούτου προκύπτει και ο ακριβής χρόνος σύνταξης των πρωτοτύπων ο οποίος συμπίπτει με αυτόν των αντιγράφων και το όμοιο περιεχόμενό τους. Επιπλέον έχει τεθεί επ' αυτών η στρογγυλή σφραγίδα του Ελληνικού Δημοσίου και η σχετική υπογραφή του ελεγκτή υπαλλήλου. Συνεπώς αυτά (έκθεση ελέγχου και προσβαλλόμενη πράξη) έχουν ισχύ πρωτοτύπου, παράγουν τεκμήριο γνησιότητας και ως δημόσια έγγραφα μπορούν να προσβληθούν μόνο επί πλαστότητι. Άλλωστε από την διαβίβαση φωτοαντιγράφου στην Υπηρεσία μας των πρωτοτύπων των προσβαλλόμενων διοικητικών πράξεων και της συναφούς έκθεσης ελέγχου (τα οποία τηρούνται στο αρχείο της αρμόδιας φορολογικής αρχής) προκύπτει ότι αυτά φέρουν τις υπογραφές όλων των αρμοδίων διοικητικών οργάνων και ότι είναι κατά περιεχόμενο όμοια με τα κοινοποιηθέντα στην προσφεύγουσα αντίγραφα. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί μη σύννομης έκδοσης των προσβαλλόμενων διοικητικών πράξεων και της έκθεσης ελέγχου **πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.**

3) Επί της έλλειψης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, η σχετική με τις προσβαλλόμενες πράξεις Έκθεση Μερικού Ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, στερείται αιτιολογίας, καθ' ό μέτρο ο έλεγχος απλώς επαναλαμβάνει τα όσα είχε αρχικώς υποστηρίξει στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, χωρίς να απαντάει επαρκώς σε κανέναν από τους νόμιμους και αληθείς ισχυρισμούς που εξέθεσε αναλυτικά στο απαντητικό υπόμνημά της και ως εκ τούτου κατ' ουσίαν δεν λήφθηκε πραγματικά υπόψη, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν.

4174/2013 και της παρ. 3 του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας. Συνεπώς, η ως άνω Έκθεση Ελέγχου καθώς και οι σχετικές Οριστικές Πράξεις είναι ακυρωτές λόγω έλλειψης αιτιολογίας.

Επειδή με τις διατάξεις του **ν. 4174/2013** (Α' 170), ορίζονται μεταξύ των άλλων τα ακόλουθα:

Άρθρο 28: «2) Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο»

Άρθρο 64: «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»,

Εξάλλου με τις διατάξεις του άρθρου 17 του **ν. 2690/1999** (Α' 45), με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας, ορίζονται τα ακόλουθα: «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. 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 μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Σύμφωνα δε με τη νομολογία, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του **ν. 4174/2013**, η ελέγχουσα φορολογική αρχή εξέδωσε και κοινοποίησε νομότυπα το υπ' αρ./18-02-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων με τα ευρήματα του φορολογικού ελέγχου, διατυπώνοντας με τρόπο σαφή, ειδικό και επαρκή τις προκύπτουσες διαφορές και εξέδωσε πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 και η προσφεύγουσα, ανταποκρινόμενη στο ως άνω Σημείωμα, με το υπ' αρ. πρωτ./12-03-2019 υπόμνημά της, εντός της εικοσαήμερης προθεσμίας που της δόθηκε, προσκόμισε στοιχεία τα οποία αφορούσαν του τηρούμενους λογαριασμούς.

Τα στοιχεία αυτά αξιολογήθηκαν από την ελεγκτική αρχή, όπως διατυπώνεται με τρόπο σαφή, ειδικό και επαρκή στην ενότητα 8.4 της έκθεσης ελέγχου «Θέση του ελέγχου επί των *ισχυρισμών της ελεγχόμενης*» και προσδιόρισε τις διαφορές του ελέγχου, όπως διατυπώνεται στην ενότητα 8.5. «**Ανακεφαλαίωση διαφορών ελέγχου**».

Επομένως, δεδομένου ότι, η ανωτέρω έκθεση ελέγχου μνημονεύει ρητά τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων και εκθέτει λεπτομερειακά, σαφώς και εμπεριστατωμένα τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, ουδεμία ασάφεια και έλλειψη αιτιολογίας υφίσταται επί των ρητώς αναφερομένων στο πόρισμα της έκθεσης όπως υποστηρίζει η προσφεύγουσα. Ο ισχυρισμός δε της προσφεύγουσας περί δήθεν μη εξέτασης του υπομνήματος απόψεων από τη Φορολογική αρχή, είναι καθόλα

αυθαίρετος και στερείται αιτιολογικής αναφοράς. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της **πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.**

4) Επί της υπ' αριθμ./2019 Οριστικής Πράξης Προστίμου

Επειδή από την έκθεση ελέγχου (σελ. 56 – 57 και 129 – 131) προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατά το φορολ. έτος 2016, προέβη σε υποβολή ανακριβούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών που ορίζεται στην παρ. 3 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Δ, καθόσον δεν συμπεριέλαβε τις κατωτέρω συνολικά ανά έτος συναλλαγές με τις ακόλουθες συνδεδεμένες επιχειρήσεις, με τις οποίες είχε σχέση ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης:

Επωνυμία συνδεδεμένης επιχείρησης	Είδος συναλλαγής	Αξία συναλλαγών
..... (Λ/ 30.00.00.0083)	Πώληση αεροπορικών εισιτηρίων	139.821,27€
..... (Λ/ 50.00.00.0515)	Λήψη διαφημιστικών υπηρεσιών	12.202,33€
.....(Λ/30.00.12.3303)	Λήψη προμήθειας (GDS)	292.112,50€
.....(Λ/30.00.12.3303)	Πώληση αεροπορικών εισιτηρίων	286.162.205,26€
Σ ύ ν ο λ ο Συναλλαγών προς τεκμηρίωση		286.606.341,36€

Ακολούθως, μετά την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων, η φορολογική αρχή αποδέχθηκε ότι για την προμήθεια που έλαβε από τηνποσού 292.162,50€, δεν είχε υποχρέωση τεκμηρίωσης, καθόσον η εν λόγω προμήθεια είχε καταχωρηθεί σε λογαριασμό εσόδων εισπρακτέων στις 31/12/2015 και αντιλογίστηκε στις 31/12/2016 (ως σελ. 130 της έκθεσης ελέγχου), και επέβαλε σε βάρος της προσφεύγουσας διαδικαστικό πρόστιμο ποσού 2.000€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 56§2 του ΚΦΔ, δεδομένου ότι το ποσοστό 1%ο ποσού 286.314,23€, ήτοι $(286.606.341,36€ - 292.112,50€) \times 1\%$, ήταν μεγαλύτερο του ανώτατου οριζόμενου ορίου των 2.000€.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το ποσό των 286.162.205,26€, που αφορά την πώληση αεροπορικών εισιτηρίων προς την, **δεν επηρεάζει τα αποτελέσματα** της εταιρείας, και ως εκ τούτου δεν πρέπει να συμπεριληφθεί στο Συνοπτικό Πίνακα πληροφοριών

Επειδή με στο ΣΛΟΤ τέθηκε το ερώτημα της λογιστικής απεικόνισης πρακτορείου ταξιδίων, που εκδίδει ΑΠΕ για λογαριασμό αεροπορικών και ακτοπλοϊκών εταιρειών (τρίτων), με την υπ' αριθμ. **ΣΛΟΤ 2660/2016** δόθηκε η απάντηση ότι: «1) Βάσει των ορισμών του Παραρτήματος Α του Ν. 4308/2014, έσοδο είναι «η μικτή εισροή οικονομικών ωφελειών κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, η οποία προκύπτει από συνήθεις δραστηριότητες μιας οντότητας και αυξάνει την καθαρή θέση της, εκτός των αυξήσεων της καθαρής θέσης που προέρχονται από συνεισφορές των ιδιοκτητών της οντότητας». **Έσοδο στην αναφερόμενη περίπτωση είναι μόνο η προμήθεια της ΙΚΕ. Για την προμήθεια αυτή πρέπει να εκδίδεται το ενδεδειγμένο παραστατικό** του ν. 4308/2014. 2) Στην αναφερόμενη περίπτωση η ΙΚΕ εκδίδει παραστατικά πώλησης για λογαριασμό τρίτων. Δηλαδή, επί της ουσίας η οντότητα λειτουργεί ως ενδιάμεσος για λογαριασμό άλλων οντοτήτων. Το εισπραττόμενο τίμημα για λογαριασμό τους δεν θεωρείται έσοδο (δεν αυξάνει την καθαρή της θέση) αλλά συνιστά υποχρέωση. Η σχετική παρακολούθηση των εισπράξεων για λογαριασμό άλλων οντοτήτων, γίνεται βάσει του άρθρου 5 του νόμου που καθορίζει τα θέματα της διασφάλισης της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος».

Επομένως, το ποσό του λογαριασμού 30.00.12.3303, **δεν αφορά έσοδο, αλλά απαίτηση**, και ως εκ τούτου δεν επηρεάζει τα αποτελέσματα της χρήσης, δεδομένου ότι τα έσοδα της εταιρείας προκύπτουν από τις προμήθειες που λαμβάνει και εκδίδει γι' αυτές τα ενδεδειγμένα παραστατικά σύμφωνα με το ν. 4308/2014.

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 50§1** του **ν. 4172/2013** (Α' 167) ορίζεται ότι: «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»,

Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές, σύμφωνα δε με το **άρθρο 9§1** του υποδείγματος **φορολογικής σύμβασης του ΟΟΣΑ**, προβλέπεται ότι: «αν επιχείρηση του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο μίας επιχείρησης του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους, ή τα ίδια πρόσωπα συμμετέχουν άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο επιχείρησης του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και μίας επιχείρησης του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους και σε κάθε μία από τις περιπτώσεις αυτές επικρατούν ή επιβάλλονται μεταξύ των δύο επιχειρήσεων στις εμπορικές ή οικονομικές τους σχέσεις όροι οι οποίοι διαφέρουν από εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε οποιαδήποτε κέρδη τα οποία θα μπορούσαν να είχαν πραγματοποιηθεί από μία από τις επιχειρήσεις αν δεν υπήρχαν οι όροι αυτοί αλλά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω αυτών, μπορούν να περιλαμβάνονται στα κέρδη αυτής της επιχείρησης και να φορολογούνται ανάλογα».

Εξάλλου με την υπ' αριθμ. **ΠΟΛ 1220/26-09-2013**, διευκρινίστηκε ότι «... αντικείμενο τεκμηρίωσης στις περιπτώσεις σύναψης δανειακών συμβάσεων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, 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**. 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,...»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 21** του **ν. 4174/2013** (Α' 170) ορίζεται 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... 2) Οι υπόχρεοι της παρ. 1 απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, εφόσον: α) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι 100.000€ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα 5.000.000€ ανά φορολογικό έτος, ή β) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι 200.000€ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα 5.000.000€ ανά φορολογικό έτος. 3) Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης που αποτελείται κατά περίπτωση από το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, καταρτίζεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους 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»

Επειδή με τις διατάξεις του **άρθρου 56§1** του **ν. 4174/2013** (Α' 170) ορίζεται ότι: «1) Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς / ατελούς υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Κώδικα επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογουμένου για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση

τεκμηρίωσης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων (500) ευρώ και μεγαλύτερο των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικού συνοπτικού πίνακα, το παραπάνω πρόστιμο επιβάλλεται μόνο αν μεταβάλλονται τα ποσά των συναλλαγών και οι συνολικές διαφορές είναι άνω των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ. Σε περίπτωση υποβολής **ανακριβούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών** το παραπάνω πρόστιμο υπολογίζεται επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια και επιβάλλεται μόνο αν η ανακρίβεια αφορά ποσοστό μεγαλύτερο του 10% των συνολικών συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης».

Επειδή περαιτέρω, με την υπ' αριθμ **ΔΕΑΦΒ 1054893 ΕΞ 2016/17.3.2016** εγκύκλιο της ΓΓΔΕ με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις ως προς την υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50 του ν.4172/2013 και του άρθρου 21 του ν.4174/2013, σύμφωνα με τις οποίες: «αντικείμενο της τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών των υπόχρεων ημεδαπών νομικών προσώπων και οι νομικών οντοτήτων των περιπτώσεων γ' και δ' του άρθρου 2 του ΚΦΕ, είναι, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, τα κέρδη από συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα στον βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου, συνάγεται ότι οι δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και αναμορφώνονται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησης (δηλούμενες λογιστικές διαφορές) δεν αποτελούν αντικείμενο τεκμηρίωσης σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, έστω και αν αφορούν ενδοομιλικές συναλλαγές. Ωστόσο, θα πρέπει να αναφέρονται στον Φάκελο Τεκμηρίωσης καθώς και στον σχετικό κατάλογο ενδοομιλικών συναλλαγών προς τεκμηρίωση του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών, με την επισήμανση ότι πρόκειται για δαπάνες που έχουν αναμορφωθεί φορολογικά», πλην όμως η εν λόγω περίπτωση δεν ομοιάζει με την υπό κρίση περίπτωση, καθόσον το ποσό της διαφοράς δεν αφορά δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, αλλά απαίτηση της προσφεύγουσας προς την , όπως προαναφέραμε.

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου, καθώς και από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι ο λογαριασμός 30.00.12.3303 “.....” χρεώνεται με τις πωλήσεις εισιτηρίων προς την , σε πίστωση του Λ/ 53.98 (ΙΑΤΑ, , κλπ), καθόσον τα εισιτήρια αγοράζονται από την προσφεύγουσα και βάσει σύμβασης εμπορικής συνεργασίας πωλούνται από το site της Ως εκ τούτου το ποσό των 286.162.205,26€, **δεν αφορά έσοδο αλλά απαίτηση, η οποία δεν επηρεάζει τα αποτελέσματα χρήσης της εταιρείας**, δεδομένου ότι τα έσοδα της εταιρείας προκύπτουν από τις προμήθειες που λαμβάνει και εκδίδει γι' αυτές τα ενδεδειγμένα παραστατικά σύμφωνα με το ν. 4308/2014 (**ΣΛΟΤ 2660/2016**), το οποίο δεν πρέπει να περιληφθεί στο φάκελο τεκμηρίωσης και στο συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, ήτοι η ανακρίβεια πρέπει να προσδιοριστεί στο ποσό των **152.023,60€** (ήτοι: 286.314.228,86€ - 286.162.205,26€). Περαιτέρω, από την έκθεση ελέγχου (σελ. 48-49) προκύπτει ότι κατά το φορολογικό έτος **2016** η προσφεύγουσα τεκμηρίωσε συναλλαγές συνολικού ποσού **1.695.264,00€**, το δε ποσοστό της ανακρίβειας σε σχέση με τις συνολικές συναλλαγές για τις οποίες είχε υποχρέωση τεκμηρίωσης ανέρχεται σε **8,23%** [152.023,60€ : (1.695.264,00€ + 152.023,60)], ήτοι η ανακριβής υποβολή του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών, δεν υπερβαίνει το 10% των συνολικών συναλλαγών που υπήρχε είχε υποχρέωση τεκμηρίωσης και ως εκ τούτου το επιβληθέν πρόστιμο πρέπει να διαγραφεί (άρθρο 56§1 του ν. 4174/2013).

Επειδή για τις λοιπές διαφορές για τις οποίες δεν γίνεται αναφορά στην παρούσα, ισχύουν όπως αναγράφονται στην από **11/04/2019** έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος που συντάχθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ,

Αποφασίζουμε

Την **μερική αποδοχή** της **13/05/2019** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στην Αθήνα, οδός, και συγκεκριμένα με:

- α) Την **ακύρωση** της υπ' αριθμ. /**11-04-2019** Οριστικής πράξης Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους **2016** που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, και
β) Την **επικύρωση** της υπ' αριθμ. /**11-04-2019** Οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού **φόρου Εισοδήματος** φορολογικού έτους **2016**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα Απόφαση:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά φόρου	Πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ	Πρόστιμο	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
1	 - 11/04/2019	Διορθ. Προσ/σμού Εισοδήματος	2016	34.063,02€	9.878,28€	2.469,57€		12.347,85€
2	 - 11/04/2019	Επιβολής Προστίμου	2016				0,00€	0,00€
Σύνολα					9.878,28€	2.469,57€	0,00€	12.347,85€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.