



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 30.09.2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ**  
**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1490

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45  
**Ταχ. Κώδικας** : 54630 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-333254  
**ΦΑΞ** : 2313-333258  
**E-Mail** : ded.thess@aaade.gr

## 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 Α. 1122/29.05.2020 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία αποφασίστηκε η παράταση της προθεσμίας του δεύτερου εδαφίου της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 του ν. 4174/2013.
5. Την από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. ...., κατά της υπ' αριθ. .... πράξης επιβολής προστίμου (άρθρο 4 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 και των υπ' αριθ. ...., ....., ..... και ..... πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 56 ν. 4174/2013 φορολογικών ετών

2014, 2015, 2016 και 2017 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ και του υπ' αριθ. .... προσωρινού προσδιορισμού προστίμου μετά του υπ' αριθ. .... σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 4 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 και τις υπ' αριθ. ...., ...., .... και .... πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 56 ν. 4174/2013 φορολογικών ετών 2014, 2015, 2016 και 2017 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ και του υπ' αριθ. .... προσωρινού προσδιορισμού προστίμου μετά του υπ' αριθ. .... σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. ...., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 4 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 1.100,00 €, διότι:

α) διέθεσε εκπρόθεσμα στην φορολογική διοίκηση τον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών του φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, μετά την 30<sup>η</sup> ημέρα από την κοινοποίηση της σχετικής πρόσκλησης και συγκεκριμένα την 58<sup>η</sup> ημέρα (πρόστιμο 1.000,00 €) και

β) υπέβαλε εκπρόθεσμα συνοπτικό πίνακα πληροφοριών του φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών (πρόστιμο 100,00 €).

Με την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 56 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 5.500,00 €, διότι:

α) δεν έθεσε στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης τον φάκελο τεκμηρίωσης μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Δ. (πρόστιμο 5.000,00 €) και

β) υπέβαλε εκπρόθεσμα τον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών που ορίζεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Δ. (πρόστιμο 500,00 €).

Με την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 56 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 5.500,00 €, διότι:

α) δεν έθεσε στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης τον φάκελο τεκμηρίωσης μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Δ. (πρόστιμο 5.000,00 €) και

β) υπέβαλε εκπρόθεσμα τον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών που ορίζεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Δ. (πρόστιμο 500,00 €).

Με την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 56 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 5.500,00 €, διότι:

α) δεν έθεσε στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης τον φάκελο τεκμηρίωσης μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Δ. (πρόστιμο 5.000,00 €) και

β) υπέβαλε εκπρόθεσμα τον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών που ορίζεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Δ. (πρόστιμο 500,00 €).

Με την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 56 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 5.500,00 €, διότι:

α) δεν έθεσε στη διάθεση της φορολογικής διοίκησης τον φάκελο τεκμηρίωσης μέσα στην προθεσμία που ορίζεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Δ. (πρόστιμο 5.000,00 €) και

β) υπέβαλε εκπρόθεσμα τον συνοπτικό πίνακα πληροφοριών που ορίζεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Δ. (πρόστιμο 500,00 €).

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί της από ..... έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Ε' ΛΑΡΙΣΑΣ, σε εκτέλεση των υπ' αριθ. .... και ..... εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Εσφαλμένη αξιολόγηση και ερμηνεία των πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης για την εκπρόθεσμη διάθεση του φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών στη φορολογική διοίκηση. Παράβαση του άρθρου 10 παρ. 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

- Προσκομίστηκαν τα εννέα από τα δέκα ζητούμενα της με αριθμό ..... πρόσκλησης για διάθεση λογιστικών αρχείων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ενώ για το δέκατο ζητούμενο, ήτοι τον φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών ζητήθηκε και χορηγήθηκε παράταση έως την ....03.2019 από μέρους της Διοίκησης.
- Ο ισχυρισμός της φορολογικής διοίκησης ότι η σχετική έγκριση παράτασης προσκόμισης των φακέλων τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών έως την ....03.2019 έγκειται στο γεγονός της προσκόμισης έως την 60<sup>η</sup> ημέρα από την επίδοση της σχετικής πρόσκλησης την ....01.2019, ώστε να μην διπλασιαστεί το πρόστιμο βάσει των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 56 του ν. 4174/2013 δεν διαθέτει κανένα έρεισμα λογικής και νομικής ερμηνείας, δοθέντος ότι πρωτίστως η αίτησή της αναφέρει ξεκάθαρα ότι αιτείται παράταση ημερών για την υποβολή φακέλων τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών και δευτερευόντως δεν

απαιτείται καμία παράταση προκειμένου να προσκομισθούν οι αιτούμενοι φάκελοι έως την 60<sup>η</sup> ημέρα, αφού πρόκειται για γεγονός, αυταπόδεικτο (δια του αριθμού και της ημερομηνίας πρωτοκόλλου).

- 2) Έλλειψη πλήρους, ειδικής και ορισμένης αιτιολογίας τόσο στην με αριθμό υπόθεσης ..... με Σ.Δ.Ε. .... έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, όσο και στις συμπροσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου.
  - Δεν απαιτούνταν καμία έγκριση παράτασης, όπως ακατανόητα προβάλουν οι προσβαλλόμενες πράξεις, για να μη διπλασιαστεί το πρόστιμο, αλλά αρκούσε να κατέθετε τους φακέλους μέχρι την 60<sup>η</sup> ημέρα.
- 3) Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης, της δικαιολογημένης και προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, της προστασίας του διοικούμενου και της επιείκειας, ως προς το εμπρόθεσμο της προσκόμισης των αιτούμενων στοιχείων.
- 4) Παράβαση της αρχής της αναλογικότητας.
- 5) Έλλειψη πλήρους, ειδικής και ορισμένης αιτιολογίας στον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου και στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου.
- 6) Μη κοινοποίηση προηγούμενης έγγραφης ειδοποίησης προς την προσφεύγουσα εταιρία για τη διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου την ....01.2019 στην έδρα της εταιρίας κατά το άρθρο 23 παρ. 2 περ. β' του ν. 4174/2013, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να μην είναι νόμιμος.

**Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας σχετικά με τον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου και το σημείωμα διαπιστώσεων**

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.»

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 8 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**8.** Κατά της απόφασης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης, ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου σύμφωνα

με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. ... Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε πράξης που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.»

**Επειδή**, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων των παρ. 1 και 8 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 συνάγεται σαφώς ότι σκοπός της θέσπισης της διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής είναι μεταξύ άλλων η λειτουργία ενός σταδίου προελέγχου για εκείνες τις υποθέσεις που πρόκειται να εισαχθούν ενώπιον της δικαιοσύνης με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής, κατά συνέπεια, στο πεδίο εφαρμογής της ενδικοφανούς προσφυγής υπάγονται οι πράξεις, οι οποίες με βάση το προϊσχύον καθεστώς προσβάλλονταν απευθείας στα δικαστήρια με το ένδικο βοήθημα της προσφυγής (άρθρο 63 επ. Κ.Δ.Δ.). Ως εκ τούτου, η δυνατότητα άσκησης προσφυγής αφορά σε πράξεις, εκ των οποίων απορρέουν διαφορές ουσίας που αναφύονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου) και όχι σε πράξεις που εκδίδονται στα πλαίσια της διαδικασίας ελέγχου σύμφωνα με τις οποίες γνωστοποιούνται στον φορολογούμενο η διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του σε σχέση με τις υποβληθείσες δηλώσεις του, τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της κατ' έλεγχο οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή βάσει της δήλωσης, ώστε ο φορολογούμενος να έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει «εγγράφως» τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την «κοινοποίηση» της έγγραφης γνωστοποίησης. Άλλωστε, όπως προκύπτει με σαφήνεια και από τις προσβαλλόμενες προσωρινές πράξεις – επί των οποίων αναγράφεται ρητώς- σε περίπτωση αμφισβήτησης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, ο φορολογούμενος έχει την δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων που συνοδεύει τις πράξεις.

**Επειδή**, κατά τα λοιπά, η ενδικοφανής προσφυγή ασκείται παραδεκτώς μόνο κατά εκτελεστών πράξεων διοικητικών αρχών (ΣτΕ 3502/2011, 835/2010, 3693/2008, 3785/2006, 577/2004).

**Επειδή**, ως διοικητική πράξη ορίζεται η δήλωση βουλήσεως διοικητικού οργάνου ασκούντος δημόσια εξουσία με την οποία επέρχεται, μονομερώς, μεταβολή στον νομικό κόσμο δια της ιδρύσεως, μεταβολής ή καταργήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων. Κύρια χαρακτηριστικά της διοικητικής πράξης είναι το τεκμήριο νομιμότητας και η εκτελεστότητα. Η εκτελεστότητα δε της διοικητικής πράξης συνίσταται στο ότι η συμπεριφορά που καθορίζει (ενέργεια ή παράλειψη) και, γενικότερα, η ρύθμιση την οποία θεσπίζει είναι υποχρεωτική από την έκδοσή της (ΣτΕ 1717/1988), χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να χρειάζεται άλλη διαδικασία και, ειδικότερα, προηγούμενη δικαστική απόφαση (Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, Σπηλιωτόπουλος, τόμος 1, έκδοση Νοεμβρίου 2011, σελίδα 116).

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 45 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. **2.** Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι: **α)** στην περίπτωση άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, **β)** στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, **γ)** στην περίπτωση εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, η

πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού του φόρου, **δ)** στην περίπτωση διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, **ε)** στην περίπτωση προληπτικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, **στ)** σε περίπτωση έκδοσης οριστικής δικαστικής απόφασης, η απόφαση αυτή, **ζ)** σε περίπτωση επιβολής προστίμων οι αντίστοιχες πράξεις, **η)** σε περίπτωση ενδικοφανούς προσφυγής, η απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, **θ)** σε περίπτωση Διαδικασίας Αμοιβαίου Διακανονισμού, η απόφαση Αμοιβαίου Διακανονισμού.»

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**1.** Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. **2.** Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. **3.** Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.»

**Επειδή,** σύμφωνα με την απόφαση ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 31.12.2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. 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 και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

**Επειδή**, στην εξεταζόμενη υπόθεση, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι अपαραδέκτως ασκείται ενδικοφανής προσφυγή κατά του υπ' αριθ. .... προσωρινού προσδιορισμού προστίμου μετά του υπ' αριθ. .... σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ καθώς η παραπάνω πράξη δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη.

#### **Ως προς τον έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 23 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «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**, στην προκείμενη περίπτωση και όπως προκύπτει από την υπ' αριθ. .... εντολή διενέργειας ελέγχου-έρευνας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ ο έλεγχος της Υπηρεσίας στην προσφεύγουσα την ....01.2019 ήταν μερικός επιτόπιος και όχι πλήρης, συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος και αβάσιμος.

#### **Ως προς τον πρώτο, δεύτερο, τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας**

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 39 του ν. 2238/1994, ορίζεται ότι: «1. Όταν μεταξύ συνδεδεμένων, κατά την έννοια της επόμενης παραγράφου, επιχειρήσεων πραγματοποιούνται συναλλαγές με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων ή που έχουν συμφωνηθεί μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τρίτων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων, προσαυξάνουν τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης ή μειώνουν τη ζημία που προκύπτει από τα βιβλία της, χωρίς να θίγεται το κύρος αυτών. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται ανάλογα και για συναλλαγές μεταξύ μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα με το κεντρικό και με τις συνδεδεμένες εταιρείες του κεντρικού της στην αλλοδαπή, καθώς και για συναλλαγές μεταξύ ημεδαπής επιχείρησης και μόνιμης εγκατάστασής της στην αλλοδαπή.

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 μίας 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. ...»

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 39Α του ν. 2238/1994, 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 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. ...

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.

**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. ...»

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «**5.** Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών της παραγράφου 4 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 βεβαίωση του. Τυχόν άσκηση προσφυγής δεν αναστέλλει τη βεβαίωση 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 παράγραφο 4 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.

**6.** Σε περίπτωση μη υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών ή μη διάθεσης του φακέλου τεκμηρίωσης της παραγράφου 4 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. ...»

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 21 του ν. 4174/2013 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. Φάκελο Τεκμηρίωσης υποχρεούνται να τηρούν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις παραπάνω συναλλαγές τους με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή. ...

**3.** Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης, που αποτελείται κατά περίπτωση από το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, καταρτίζεται έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη φορολογική διοίκηση μέσα στην ίδια προθεσμία. Τα υπόχρεα πρόσωπα της παραγράφου 1 υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα

Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, εφόσον δεν εμπίπτουν στις εξαιρετικές περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 2 του παρόντος.

4. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται στην έδρα του υπόχρεου καθ' όλο το χρονικό διάστημα, για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο. ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 56 του ν. 4174/2013, το οποίο τέθηκε όπως ισχύει με την παρ. 6 του άρθρου 3 του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17-10-2015), ορίζεται ότι: «Στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών επιβάλλονται, αντί των προστίμων του άρθρου 54, τα ακόλουθα πρόστιμα:

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.

2. 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.

3. Σε περίπτωση που ο φάκελος τεκμηρίωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Κώδικα τεθεί στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης από την τριακοστή πρώτη (31η) ημέρα από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης έως την εξηκοστή (60ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αν διατεθεί από την εξηκοστή πρώτη (61) ημέρα έως την ενενηκοστή (90ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ενώ αν δεν διατεθεί καθόλου ή διατεθεί μετά την ενενηκοστή (90ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ.

4. Οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 54 εφαρμόζονται και για τις παραβάσεις του άρθρου αυτού.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 3 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «3. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου.»

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 1 του ν. 4337/2015 ορίζεται ότι: «**1.** Οι διατάξεις των παραγράφων 6, 7, 8 και 9 του άρθρου 3 του παρόντος, κατά περίπτωση, εφαρμόζονται για πράξεις προσδιορισμού οποιουδήποτε φόρου ή επιβολής προστίμου, τέλους ή εισφοράς που εκδίδονται από την ημερομηνία κατάθεσης του παρόντος και αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους ή χρήσεις που λήγουν μετά τις 31.12.2013 ή υποθέσεις από 1.1.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή από 1.1.2014 οι διατάξεις των άρθρων 58 και 59 του ν. 4174/2013, εφόσον η εφαρμογή τους συνεπάγεται ευνοϊκότερο καθεστώς για τον υπόχρεο.»

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 49 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «**49.** 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,** σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1252/2015 ορίζεται ότι: «... Σε περίπτωση μη ανταπόκρισης του φορολογούμενου στο αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, η παράβαση ανάγεται στο χρόνο που έλαβε αποδεδειγμένα χώρα το γεγονός της μη ανταπόκρισης και τα πρόστιμα επιβάλλονται κατά το χρόνο παρέλευσης της προθεσμίας, που τίθεται από την Φορολογική Διοίκηση με το σχετικό αίτημα / πρόσκληση, που κοινοποιήθηκε στο φορολογούμενο. ... Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 56 ορίζονται κλιμακούμενα πρόστιμα, σε περίπτωση εκπρόθεσμης διάθεσης ή μη διάθεσης στη Φορολογική Διοίκηση του φάκελου 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. ... Επισημαίνεται ότι οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 54 δεν εφαρμόζονται για παραβάσεις σχετικές με την υποβολή του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών ή του φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών, καθώς στις περιπτώσεις αυτές εφαρμόζονται οι ειδικότερες διατάξεις του άρθρου 56. ...»

**Επειδή,** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη παραβιάζει την αρχή της αναλογικότητας.

**Επειδή,** σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο

σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

**Επειδή**, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δεν σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία, δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε αυτόν έλεγχο διαπιστώθηκαν αντικειμενικά στοιχεία και αποδείξεις που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή την μη απαλλαγή του από τον φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Ε΄ ΛΑΡΙΣΑΣ επέδωσε την υπ' αριθ. πρωτ. .... πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων με την οποία αιτούνταν την προσκόμιση στα γραφεία της Υπηρεσίας – μεταξύ άλλων και των φακέλων τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών από το έτος 2013 έως σήμερα.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα, μέσω του διαχειριστή της, ....., με Α.Φ.Μ. ...., ζήτησε με το αριθ. πρωτ. .... αίτημα – υπεύθυνη δήλωση άρθρου 8 ν. 1599/1986 προς την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ – ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Ε΄ ΛΑΡΙΣΑΣ, παράταση ημερών για την υποβολή των φακέλων τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών. Από τον Προϊστάμενο της ανωτέρω Υπηρεσίας εγκρίθηκε παράταση έως την ....03.2019, ως αναγράφεται ρητώς στο σώμα της ανωτέρω αίτησης.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα διέθεσε στη φορολογική διοίκηση τον φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών για τα έτη 2013, 2014, 2015, 2016 και 2017 στις ....03.2019.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εμπρόθεσμης διάθεσης στη Φορολογική Διοίκηση των φακέλων τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών ετών 2013, 2014, 2015, 2016 και 2017 στις ....03.2019, δεδομένου ότι δόθηκε παράταση από τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης Ε΄ Λάρισας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός, παρελκούσης της εξέτασης των έτερων ισχυρισμών για το εν λόγω σκέλος των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου (αρ. 4 ν. 2523/1997 για την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2013 και αρ. 56 ν. 4174/2013 για τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017).

**Επειδή**, αντιθέτως ορθώς επιβλήθηκαν από την φορολογική αρχή οι προβλεπόμενες κυρώσεις για την εκπρόθεσμη υποβολή του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών του φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών ετών 2013, 2014, 2015, 2016 και 2017 στις ....03.2019.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παραβίασης των αρχών της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης και προστατευόμενης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη μερική αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. ....../..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. .... και ειδικότερα την τροποποίηση της υπ' αριθ. .... πράξης επιβολής προστίμου (άρθρο 4 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 και τις υπ' αριθ. ...., ....., ..... και ..... πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 56 ν. 4174/2013 φορολογικών ετών 2014, 2015, 2016 και 2017 αντίστοιχα του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΡΙΣΑΣ.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου (άρθρο 4 ν. 2523/1997) διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013**

|          | <b>Βάσει ελέγχου</b> | <b>Βάσει απόφασης</b> |
|----------|----------------------|-----------------------|
| Πρόστιμο | 1.100,00 €           | 100,00 €              |

**Υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 56 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014**

|          | <b>Βάσει ελέγχου</b> | <b>Βάσει απόφασης</b> |
|----------|----------------------|-----------------------|
| Πρόστιμο | 5.500,00 €           | 500,00 €              |

**Υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 56 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015**

|          | <b>Βάσει ελέγχου</b> | <b>Βάσει απόφασης</b> |
|----------|----------------------|-----------------------|
| Πρόστιμο | 5.500,00 €           | 500,00 €              |

**Υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 56 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016**

|          | <b>Βάσει ελέγχου</b> | <b>Βάσει απόφασης</b> |
|----------|----------------------|-----------------------|
| Πρόστιμο | 5.500,00 €           | 500,00 €              |

**Υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 56 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2017**

|          | <b>Βάσει ελέγχου</b> | <b>Βάσει απόφασης</b> |
|----------|----------------------|-----------------------|
| Πρόστιμο | 5.500,00 €           | 500,00 €              |

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.