



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29/05/2025

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

Αριθμός απόφασης: 1016

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/19-04-2024 (ΦΕΚ Α' 58) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις», εφεξής ΚΦΔ.
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) 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' 1440/27-07-2017).
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της μονοπρόσωπης ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με

Α.Φ.Μ., κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης:

α) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021

β) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022

γ) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2021

δ) της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2022

ε) της υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 55 ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2021

στ) της υπ' αριθ.πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 55 ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2021 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με 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 με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο καυσίμων, μειώθηκε η φορολογική ζημία από 98.805,75€ σε 81.027,17€, ήτοι κατά 17.778,58€, κατόπιν προσθήκης στα αποτελέσματα (ζημίες) της περιόδου λογιστικών διαφορών συνολικού ύψους 17.778,58€, εκ των οποίων ποσό 7.480,43€ αφορά διαφορές επί ενδοομιλικών συναλλαγών, λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του ν.4172/2013.

Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης μειώθηκε η φορολογική ζημία από 177.211,51€ σε 153.008,30€, ήτοι κατά 24.203,21€, κατόπιν: α)

προσθήκης στα αποτελέσματα (ζημίες) της περιόδου λογιστικών διαφορών συνολικού ύψους 6.424,63€, εκ των οποίων ποσό 3.589,71€ αφορά διαφορές επί ενδοομιλικών συναλλαγών, λόγω μη τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του ν.4172/2013 και β) μη αναγνώρισης μεταφερόμενης ζημίας της προηγούμενης περιόδου ύψους 17.778,58€.

Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2021 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου από 9.554,69€ σε 8.996,37€, ήτοι κατά το ποσό των 558,32€, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού 558,32€, δαπανών αξίας 2.242,15€.

Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2022 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από το φόρο εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου από 4.066,59€ σε 3.216,40€, ήτοι κατά το ποσό των 850,19€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος ύψους 20,21€, πλέον προστίμου άρθρου 58^α Ν. 4987/2022 10,11€, ήτοι συνολικό ποσό 30,32€, κατόπιν α) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκροών του ΦΠΑ ποσού 291,42€ φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους 1.214,26€ και β) μη αναγνώρισης του πιστωτικού υπολοίπου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου ύψους 558,32€.

Με την με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο του άρθρου 55 παρ. 1 περ. γ' ν. 5104/2024 ύψους 20.000,00€, διότι δεν τέθηκε στην διάθεση του ελέγχου, εντός 90 ημερών από την με αρ. πρωτ.πρόσκληση προσκόμισης αυτού, ο φάκελος τεκμηρίωσης, που προβλέπεται από το άρθρο 25 παρ. 1 του ν. 5104/2024, για τις συναλλαγές που πραγματοποίησε το έτος 2021 με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του ν.4172/2013.

Με την με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο του άρθρου 55 παρ. 1 περ. β' ν. 5104/2024 ύψους 2.500,00€, λόγω μη υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, που προβλέπεται από το άρθρο 25 παρ. 3 του ν. 5104/2024, για τις συναλλαγές που πραγματοποίησε το έτος 2021 με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του ν.4172/2013.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από 30.12.2024 εκθέσεων ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της υπ' αρ.εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Επιβολή προστίμων βάσει διατάξεων, που δεν υφίσταντο κατά τον χρόνο των φερόμενων παραβάσεων.
2. Αντισυνταγματικότητα των εφαρμοσθεισών διατάξεων. Έλλειψη αιτιολογίας της απόρριψης του ισχυρισμού περί διπλής φορολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων.
3. Ουδεμία πρόθεση φοροδιαφυγής υπήρχε.
4. Παντελής έλλειψη αιτιολογίας. Εσφαλμένη η επιλογή συγκρίσιμων εταιρειών

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 2 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ωςζ) «συνδεδεμένο πρόσωπο»: κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:..... γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης η ελέγχου η ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο».

Επειδή στο άρθρο 21 του Ν. 4174/2013 (πρώην Κ.Φ.Δ, ο οποίος κωδικοποιήθηκε με τον Ν. 4987/2022) οριζόταν ότι: «1. Για τις μεταξύ τους συναλλαγές που εμπίπτουν στο άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και τη μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης. Φάκελο Τεκμηρίωσης υποχρεούνται να τηρούν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις παραπάνω συναλλαγές τους με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που

διατηρούν στην αλλοδαπή. 2. Οι υπόχρεοι της παραγράφου 1 απαλλάσσονται από την υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης, εφόσον: α) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος, ή β) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι διακόσιες χιλιάδες (200.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος 3. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης, που αποτελείται κατά περίπτωση από το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, καταρτίζεται έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και συνοδεύεται από Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών, ο οποίος υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση μέσα στην ίδια προθεσμία. Τα υπόχρεα πρόσωπα της παραγράφου 1 υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, εφόσον δεν εμπίπτουν στις εξαιρετικές περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 2 του παρόντος. 4. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται στην έδρα του υπόχρεου καθ' όλο το χρονικό διάστημα, για το οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των βιβλίων και στοιχείων του αντίστοιχου φορολογικού έτους. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο.....».

Επειδή στο άρθρο 25 του Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) 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 περ. 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 του ποσού των εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος, ή

β) οι παραπάνω συναλλαγές ή μεταφορά λειτουργιών ανέρχονται μέχρι του ποσού των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος και αθροιστικώς, όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος.

3. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης, που αποτελείται κατά περίπτωση από τον 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 παρ. 1 υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, εφόσον δεν εμπίπτουν στις εξαιρέσεις των περ. α) και β) της παρ. 2 4. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται στην έδρα του υπόχρεου καθ' όλο το χρονικό διάστημα για το

οποίο υφίσταται υποχρέωση διαφύλαξης των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) του αντιστοίχου φορολογικού έτους. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο.....».

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1097/09.04.2014 απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.:

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

α. Βασικός Φάκελος Τεκμηρίωσης

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

Πιο αναλυτικά περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:

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

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

γγ) μια γενική περιγραφή των συνδεδεμένων προσώπων ή και των μόνιμων εγκαταστάσεών τους που συμμετέχουν στις προς τεκμηρίωση συναλλαγές,

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

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

(ii) της ροής των τιμολογίων και

(iii) του ύψους των συναλλαγών

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

στστ) την ιδιοκτησία άυλων περιουσιακών στοιχείων (διπλώματα ευρεσιτεχνίας, εμπορικά σήματα, εμπορικές ονομασίες, τεχνογνωσία, κ.λπ.) και την πληρωμή ή είσπραξη δικαιωμάτων,

ζζ) μια περιγραφή της τιμολογιακής πολιτικής του που να επεξηγεί την τήρηση της αρχής της ανοιχτής αγοράς (Arm's Length Principle) στις ενδοομιλικές συναλλαγές,
ηη) κατάλογο συμφωνιών κατανομής κόστους, αποφάσεων προέγκρισης μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης και δικαστικών αποφάσεων που αφορούν τα μέλη του ομίλου, σχετικά με τον καθορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών τους,
θθ) περιγραφή των συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν εντός του φορολογικού έτους, με πρόσωπα που ο υπόχρεος κατέστη συνδεδεμένος ή διακόπηκε η σχέση σύνδεσης εντός του ιδίου φορολογικού έτους, πριν την σύνδεση ή μετά τη διακοπή προκειμένου να παρέχεται η δυνατότητα, εάν πληρούν τα κριτήρια συγκρισιμότητας, να χρησιμοποιηθούν ως συγκριτικά στοιχεία.

β. Ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης

Ο «Ελληνικός φάκελος τεκμηρίωσης» περιέχει τα ακόλουθα στοιχεία:

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

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

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

ii) τη ροή των τιμολογίων

iii) το ύψος των συναλλαγών

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

ν) ειδικότερα σε περίπτωση πώλησης/αγοράς ή μεταβίβασης άυλων περιουσιακών στοιχείων σε ή από συνδεδεμένο πρόσωπο, πρόσθετες πληροφορίες (σχετικά με τις συναλλαγές αυτές) για την τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων, δηλαδή την τιμή στην οποία ένα ανεξάρτητο πρόσωπο θα ήταν διατεθειμένο να πουλήσει ή μεταβιβάσει και την αξία στην οποία ένα ανεξάρτητο πρόσωπο θα ήταν διατεθειμένο να αποκτήσει το εν λόγω άυλο περιουσιακό στοιχείο υπό συγκρίσιμες συνθήκες, λαμβάνοντας υπόψη τα αναμενόμενα οφέλη και τη χρησιμότητα για την επιχείρησή του
γγ) συγκριτική ανάλυση, ήτοι:

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

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

iii) συμβατικοί όροι,

iv) οικονομικές συνθήκες και

ν) ειδικές στρατηγικές της επιχείρησης

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

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

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

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

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

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

ii) διάγραμμα ροής των συναλλαγών, συμπεριλαμβανομένων και των έκτακτων,

κκ) αντίγραφα των συμβάσεων που διέπουν τις υπό τεκμηρίωση συναλλαγές.

(Το Κεφάλαιο Β', τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την ΠΟΛ.1144/15.5.2014)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ΄

ΧΡΟΝΟΣ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ, ΔΙΑΦΥΛΑΞΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΤΟΥ ΦΑΚΕΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

Κάθε υπόχρεο πρόσωπο θα πρέπει να τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων κατά το χρόνο διενέργειας των συναλλαγών του με συνδεδεμένα πρόσωπα.

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης καταρτίζεται εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους που αφορά, τηρείται στην έδρα του υπόχρεου και διαφυλάσσεται καθ' όλο το χρονικό διάστημα για το οποίο υφίσταται σχετική 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.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ΄

ΓΛΩΣΣΑ ΤΗΡΗΣΗΣ ΦΑΚΕΛΟΥ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ

Τα στοιχεία του «βασικού φακέλου τεκμηρίωσης» τηρούνται σε γλώσσα διεθνώς αποδεκτή, κατά προτίμηση την αγγλική, όταν πρόκειται για αλλοδαπό όμιλο, με υποχρέωση μετάφρασής του στην ελληνική γλώσσα εφόσον ζητηθεί από την φορολογική αρχή, εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος και όχι πέραν των τριάντα (30) ημερών από την επίδοση σχετικής πρόσκλησης. Σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις τα στοιχεία του φακέλου τεκμηρίωσης τηρούνται στην ελληνική γλώσσα. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τηρείται είτε σε έντυπη, είτε σε ηλεκτρονική μορφή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε΄

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΣΥΝΟΠΤΙΚΟΥ ΠΙΝΑΚΑ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ

Οι υπόχρεοι σε τήρηση Φακέλου Τεκμηρίωσης υποβάλλουν Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών για κάθε φορολογικό έτος, ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση (Δ/ση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (e-εφαρμογές)) του Υπουργείου Οικονομικών εντός τεσσάρων (4) μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους.

Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών είναι συνοδευτικός του Φακέλου Τεκμηρίωσης και υποβάλλεται προκειμένου να αξιοποιηθούν φορολογικά οι παρεχόμενες πληροφορίες και σε καμία περίπτωση δεν πρέπει να εκλαμβάνεται ως πλήρης και εκτενής τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών προκειμένου να κριθεί ως απόδειξη για την συμβατότητα των τελευταίων με την έννοια της παρ.1 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε. («αρχή της ανοιχτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων–Arm's Length Principle»).

Ο συνοπτικός πίνακας πληροφοριών υποβάλλεται με βάση το υπόδειγμα, το οποίο επισυνάπτεται ως παράρτημα της παρούσας....».

Επειδή στο άρθρο 56 του Ν. 4174/2013 (πρώην Κ.Φ.Δ, ο οποίος κωδικοποιήθηκε με τον Ν. 4987/2022) όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 και ίσχυε από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17.10.2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ιδίου νόμου, οριζόταν ότι: «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 (31 η) ημέρα από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης έως την εξηκοστή (60ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αν διατεθεί από την εξηκοστή πρώτη (61) ημέρα έως την ενενηκοστή (90ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ενώ αν δεν διατεθεί καθόλου ή διατεθεί μετά την ενενηκοστή (90ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ.».

Επειδή στο άρθρο 55 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «1. Στις περιπτώσεις εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών επιβάλλονται, αντί των προστίμων των άρθρων 53 και 54, τα ακόλουθα πρόστιμαβ) Σε περίπτωση μη υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών επιβάλλεται πρόστιμο, το οποίο υπολογίζεται 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.:..... γ) Σε περίπτωση που ο Φάκελος Τεκμηρίωσης της παρ. 1 του άρθρου 25

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 (61η) ημέρα έως την ενενηκοστή (90ή) ημέρα, επιβάλλεται πρόστιμο δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ενώ αν διατεθεί μετά την ενενηκοστή (90ή) ημέρα ή δεν διατεθεί καθόλου, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην από 30/12/2024 έκθεση μερικού προσδιορισμού φόρου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα εταιρεία, το φορολογικό έτος 2021, ήταν υπόχρεη σε σύνταξη και υποβολή Φακέλου Τεκμηρίωσης, καθώς και Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών, βάσει του άρθρου 21 Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε την υπό κρίση περίοδο, για τις συναλλαγές που πραγματοποίησε με τις συνδεδεμένες, κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του Ν. 4172/2013, εταιρείες «.....» με ΑΦΜ & «.....» με ΑΦΜ Στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου, δυνάμει της υπ' αρ.εντολής του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, η φορολογική αρχή κοινοποίησε στην προσφεύγουσα εταιρεία την με αρ. πρωτ.πρόσκληση προσκόμισης του Φακέλου Τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών για το φορολογικό έτος 2021, στην οποία η τελευταία δεν ανταποκρίθηκε, δηλώνοντας με την από 22/10/2024 υπεύθυνη δήλωσή της ότι για τα έτη 2021-2022 δεν υπήρχε υποχρέωση σύνταξης φακέλου τεκμηρίωσης και συνοπτικού πίνακα ενδοομιλικών συναλλαγών.

Κατόπιν τούτου, επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία τα προβλεπόμενα πρόστιμα της παραγράφου 1β' ' & γ' του άρθρου 55 του Ν. 5104/2024, περί μη υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών και μη διάθεσης στη φορολογική αρχή του φακέλου των ενδοομιλικών συναλλαγών του φορολογικού έτους 2021.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία διατείνεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή των προαναφερθέντων προστίμων, καθώς κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος δεν υπήρχε αντίστοιχη πρόβλεψη στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ώστε η φορολογική αρχή να έχει πεδίο εφαρμογής. Τα επίμαχα πρόστιμα συνδέονται αναπόσπαστα με την θέσπιση νέου, ουσιώδους διαφορετικού κανονιστικού πλαισίου υποχρεώσεων του διοικούμενου, απηχώντας έτσι διαφορετική εκτίμηση του νομοθέτη.

Επειδή με τον νέο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 5104/2024) τόσο οι διατάξεις που αφορούν τα υπόχρεα σε σύνταξη φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών και Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών πρόσωπα (άρθρο 25 Ν. 5104/2024) όσο και οι διατάξεις που σχετίζονται με την επιβολή των προστίμων στην περίπτωση μη συμμόρφωσης με τις οριζόμενες υποχρεώσεις (άρθρο 55 Ν. 5104/2024) δεν έχουν διαφοροποιηθεί σε σχέση με το προηγούμενο φορολογικό καθεστώς (άρθρα 21 και 56 Ν. 4174/2013 αντίστοιχα).

Επειδή η φορολογική αρχή ορθώς επέβαλε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο λόγω μη υποβολής Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών, καίτοι εκ παραδρομής βάσει του άρθρου άρθρου 55 παρ. 1 περ. β' του Ν. 5104/2024, αντί του ορθού άρθρου 56 παρ. 2 Ν. 4174/2013, καθώς η παράβαση διαπράχθηκε κατά τον χρόνο ισχύος του Ν. 4174/2013. Με την παρούσα απόφαση εφαρμόζεται το ορθό άρθρο 56 παρ. 2 του Ν. 4174/2013.

Επειδή καθόσον η παράβαση της μη προσκόμισης του Φακέλου Τεκμηρίωσης μετά από αίτημα της φορολογικής αρχής διαπράχθηκε μετά την έναρξη ισχύος του νέου Κ.Φ.Δ., ορθώς η φορολογική αρχή επέβαλε για την εν λόγω παράβαση στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο βάσει του άρθρου 55 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 5104/2024.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος: *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».*

Επειδή το δικαίωμα αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: *«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».*

Επειδή με το άρθρο 33 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του*

προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου.....».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 79 του ΚΔΔ, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το αρ. 20 του Ν.3900/2010, στις φορολογικές διαφορές, προκειμένου να ακυρωθεί πράξη για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, αξιώνεται ρητή επίκληση και απόδειξη συνδρομής βλάβης του διοικουμένου, εξαιτίας της πλημμέλειας της πράξης.

Επειδή νομολογιακά έχει κριθεί ότι, εφόσον προβλέπεται ενδικοφανής διαδικασία, το πέρας της οποίας ορίζει και το σημείο της λήξης της διοικητικής διαδικασίας, η παράλειψη της προηγούμενης ακρόασης του διοικουμένου «καλύπτεται», όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξης προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων και εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και προβάλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξης. Στην περίπτωση, μάλιστα αυτή, θα πρέπει να θεωρηθεί ως εκτελεστή διοικητική πράξη η τελικώς εκδιδόμενη, μετά την άσκηση από τον ενδιαφερόμενο της ή των ενδικοφανών προσφυγών, διότι ως οριστική διοικητική πράξη είναι η τελικώς εκδιδόμενη μετά την εξάντληση της ενδικοφανούς διαδικασίας (ΣτΕ Ολ 4447/2012).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στις οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης προκύπτει ότι η φορολογική αρχή με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών της επαληθεύσεων, συνέταξε και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα εταιρεία το με αριθμόΣημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024, μετά των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμων φορολογικών ετών 2021 & 2022, δίνοντας της τη δυνατότητα εντός 20 ημερών να εκφράσει τις αντιρρήσεις της, αναφορικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Τα ανωτέρω κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία ηλεκτρονικά στις 10/12/2024, η οποία και ανταποκρίθηκε, υποβάλλοντας στη φορολογική αρχή το αριθμ. πρωτ.έγγραφο υπόμνημα, με το οποίο εξέφρασε τις αντιρρήσεις της αναφορικά με τους καταλογισθέντες φόρους. Η φορολογική αρχή αφού αξιολόγησε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις μετά των οικείων εκθέσεων ελέγχου, απαντώντας επ' αυτών χωρίς ωστόσο να μεταβάλει την αρχική της θέση ως προς τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, είναι πρόδηλο ότι τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται από τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 33 του Ν. 5104/2024 και τα όσα περί του αντιθέτου ισχυρίζεται η προσφεύγουσα εταιρεία απορρίπτονται ως αβάσιμα.

Ως προς τον ειδικότερο ισχυρισμό περί διπλής φορολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων

Επειδή στο άρθρο 50 του Ν. 4172/2013: «.....1Α. Κατ' εξαίρεση, εάν κατά την παρ. 1, στα κέρδη νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, τα οποία υπάγονται σε φόρο στην Ελλάδα, περιληφθούν κέρδη τα οποία υπάγονται σε φόρο στην Ελλάδα στο όνομα συνδεδεμένου προσώπου κατά την έννοια του άρθρου 2 και έχουν προκύψει κατόπιν φορολογικού ελέγχου του πρώτου υπαγόμενου στον φόρο νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, δύναται το δεύτερο υπαγόμενο στον φόρο, συνδεδεμένο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα να ζητήσει ανάλογη προσαρμογή στα φορολογητέα κέρδη του, κατόπιν υποβολής τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης που συνοδεύεται από γνωστοποίηση της οικείας έκθεσης ελέγχου του πρώτου υπαγόμενου στον φόρο».

Επειδή εν προκειμένω από τον διενεργηθέντα έλεγχο της φορολογικής αρχής διαπιστώθηκε πως η προσφεύγουσα εταιρεία ήταν συνδεδεμένη επιχείρηση, κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013 και στα υπό κρίση φορολογικά έτη 2021-2022 είχε πραγματοποιήσει ενδοομιλικές συναλλαγές και παράλληλα είχε υποχρέωση σύνταξης φακέλου τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών για το έτος 2021. Συγκεκριμένα, είχε συναλλαγές με την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, της οποίας διαχειριστής είναι από 13-07-2021 ο, Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος της προσφεύγουσας «.....», καθώς και με την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, της οποίας διαχειριστής είναι από 21.07.2020 ο, αντιπρόεδρος της προσφεύγουσας εταιρείας. Η φορολογική αρχή, αφού διαπίστωσε ότι στα φορολογικά έτη 2021-2022 δεν τηρήθηκε η αρχή των ίσων αποστάσεων, προσαύξησε το φορολογικό αποτέλεσμα της προσφεύγουσας εταιρείας στα υπό κρίση έτη, προσδιορίζοντας λογιστικές διαφορές, από υπερτιμολόγηση των αγορών, ύψους 7.480,43 € και 3.589,71 € αντίστοιχα.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι οι ως άνω αντισυμβαλλόμενες συνδεδεμένες εταιρείες δεν έχουν υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022 και ως εκ τούτου ζήτημα διπλής φορολογίας δεν τίθεται. Ακόμη ωστόσο και αν οι εν λόγω δηλώσεις υποβληθούν, δύναται να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις της παραγράφου 1α του άρθρου 50 του Ν. 4172/2013, περί προσαρμογής των φορολογητέων κερδών των αντισυμβαλλόμενων εταιρειών, βάσει των αποτελεσμάτων του υπό κρίση ελέγχου.

Ως εκ τούτου, ο περί αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας κρίνεται ότι προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται.

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, τα πρόστιμα και οι φορολογικές κυρώσεις για τις παραβάσεις των φορολογικών διατάξεων επιβάλλονται ανεξαρτήτως αμέλειας ή δόλου από την πλευρά του φορολογουμένου (ΣτΕ 3278/92, 138/98) (Κ.Δ. Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, σελ. 41).

Επειδή, η φορολογική αρχή εφάρμοσε ορθά τις κείμενες διατάξεις των Ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και 2859/2000 (Φ.Π.Α.), προσδιορίζοντας τις φορολογικές υποχρεώσεις, τους αναλογούντες φόρους και λοιπές επιβαρύνσεις της προσφεύγουσας εταιρείας στα υπό κρίση φορολογικά έτη.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης πρόθεσης φοροδιαφυγής κρίνεται ότι προβάλλεται αλυσιτελώς και απορρίπτεται.

Αναφορικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 76 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «...Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστικά και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ. 6 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου)...».

Επειδή, με το άρθρο 50 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου... 2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές».

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1097/2014 (ΦΕΚ Β' 833/09.04.2014) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως τροποποιήθηκε με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1144/2014 (ΦΕΚ Β' 1372/29.05.2014) απόφαση και ισχύει, ορίζεται ότι:

«Τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες των περιπτώσεων γ' και δ' του άρθρου 2 του ΚΦΕ, για τις συναλλαγές, καθώς και τη μεταφορά λειτουργιών που πραγματοποιούν με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του ίδιου άρθρου και οι οποίες εμπίπτουν στο άρθρο 50 και 51 του ΚΦΕ, υποχρεούνται να τηρούν τον Φάκελο Τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 21 του ΚΦΔ... ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ' ΜΕΘΟΔΟΙ ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΤΙΜΩΝ ΤΩΝ ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ - ΑΠΟΔΕΚΤΟ ΕΥΡΟΣ ΤΙΜΩΝ Ή ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ - ΜΗ ΠΛΗΡΕΙΣ Ή ΜΗ ΕΠΑΡΚΕΙΣ ΦΑΚΕΛΟΙ ΤΕΚΜΗΡΙΩΣΗΣ. Για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείται η «αρχή της ανοικτής αγοράς ή της ελεύθερης αγοράς ή των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle)», όπως περιγράφεται στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 50 του ΚΦΕ. Η αρχή αυτή αποτυπώνεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Προτύπου Φορολογικών Συμβάσεων Εισοδήματος και Κεφαλαίου του ΟΟΣΑ (OECD Model Tax Convention on Income and Capital) και έχει ως ακολούθως: «Εάν επικρατούν ή επιβάλλονται στις εμπορικές ή οικονομικές σχέσεις των δύο (συνδεδεμένων) επιχειρήσεων όροι διαφορετικοί από εκείνους που θα επικρατούσαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τότε τα κέρδη τα οποία, αν δεν υπήρχαν οι όροι αυτοί, θα μπορούσαν να είχαν πραγματοποιηθεί από μια από τις επιχειρήσεις, αλλά λόγω αυτών των όρων δεν πραγματοποιήθηκαν, μπορούν να συμπεριληφθούν στα κέρδη της επιχείρησης αυτής και να φορολογηθούν ανάλογα». Για την διαπίστωση εφαρμογής της παραπάνω αρχής, λαμβάνονται υπόψη, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε., οι «Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ περί Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων για τις Πολυεθνικές Επιχειρήσεις και τις Φορολογικές Αρχές (OECD Transfer Pricing Guidelines for Tax Administrations and Multinational Enterprises)», όπως κάθε φορά επικαιροποιούνται (τελευταία επικαιροποιημένη έκδοση 2010). Σύμφωνα με τις οδηγίες αυτές, οι

μέθοδοι διακρίνονται ανάλογα με τη λειτουργία που επιτελούν ως ακολούθως: α. Στις παραδοσιακές ή κλασσικές μεθόδους: αα. Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής ββ. Μέθοδος της τιμής μεταπώλησης γγ. Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους. β. Στις συναλλακτικές μεθόδους οι οποίες βασίζονται στα κέρδη (μικτά ή καθαρά): αα. Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής και ββ. Μέθοδος επιμερισμού κερδών. Μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης τιμής (*Comparable Uncontrolled Price Method - CUP*). Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής συγκρίνεται με την τιμή μιας παρόμοιας συναλλαγής μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων... Μέθοδος κόστους πλέον περιθώριο κέρδους (*Cost plus Method - CPM*) Με βάση τη μέθοδο αυτή, η τιμή μιας ενδοομιλικής συναλλαγής καθορίζεται εφαρμόζοντας επί του κόστους ένα κατάλληλο περιθώριο κέρδους, όπως αυτό θα ίσχυε σε μια συγκρίσιμη συναλλαγή μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων. Για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής λαμβάνονται υπόψη τα άμεσα και έμμεσα κόστη που βαρύνουν τη συναλλαγή. Μέθοδος του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (*Transactional Net Margin Method - TNMM*) Με βάση τη μέθοδο αυτή, το καθαρό περιθώριο κέρδους μιας συναλλαγής μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σε σχέση με ένα κατάλληλο μέγεθος (π.χ. κύκλος εργασιών, κόστος, πάγια) συγκρίνεται με το καθαρό περιθώριο κέρδους το οποίο επιτυγχάνουν ανεξάρτητες επιχειρήσεις σε σχέση με το ίδιο μέγεθος και υπό παρόμοιες συνθήκες... Οι παραδοσιακές μέθοδοι είναι ο αμεσότερος τρόπος για να εξακριβωθεί κατά πόσον οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ακολουθούν την αρχή της ελεύθερης αγοράς (*Arm's Length Principle*). Κατά συνέπεια, οι παραδοσιακές μέθοδοι προτιμώνται των άλλων μεθόδων. Σε περίπτωση που δεν υπάρχουν διαθέσιμα ή επαρκή στοιχεία για την εφαρμογή των παραδοσιακών μεθόδων και συγκεκριμένα, εάν δεν υπάρχουν διαθέσιμα πλήρως συγκρίσιμα στοιχεία, οι επιχειρήσεις μπορούν αιτιολογημένα να εφαρμόσουν τις συναλλακτικές μεθόδους. Για την εφαρμογή των ως άνω μεθόδων, χρησιμοποιούνται συγκριτικά στοιχεία, τα οποία διακρίνονται σε: α) εσωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές της κρινόμενης επιχείρησης με μια ανεξάρτητη επιχείρηση ή συγκρίσιμες συναλλαγές μιας συνδεδεμένης με την κρινόμενη επιχείρηση με μια ανεξάρτητη επιχείρηση και β) εξωτερικά, τα οποία προκύπτουν από συγκρίσιμες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων προς την κρινόμενη επιχείρηση. Ως συγκρίσιμες συναλλαγές νοούνται αυτές οι οποίες ταυτίζονται ή παρουσιάζουν ομοιότητα ως προς το αντικείμενο και τα άλλα χαρακτηριστικά τους και των οποίων οι τυχόν διαφορές στους ειδικότερους όρους δεν μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά το συμφωνούμενο τίμημα ή η επίδραση των διαφορών αυτών μπορεί να εξαλειφθεί μέσω κατάλληλων προσαρμογών. Παράγοντες που καθορίζουν και επηρεάζουν τη συγκρισιμότητα των συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων είναι: α. τα χαρακτηριστικά των αγαθών ή υπηρεσιών που αποτελούν το αντικείμενο των συναλλαγών, όπως: - για τα ενσώματα αγαθά, τα φυσικά χαρακτηριστικά προϊόντος, η ποιότητα, η αξιοπιστία, η διαθεσιμότητα, ο όγκος πωλήσεων,...- για τις υπηρεσίες, η φύση και η έκταση παρεχόμενων υπηρεσιών. β. οι σημαντικές οικονομικές λειτουργίες, οι κίνδυνοι που αναλαμβάνονται και τα μέσα (κτίρια,

εξοπλισμός, άυλα, κ.λπ.) που χρησιμοποιούνται, τα οποία αποτελούν στοιχεία της λειτουργικής ανάλυσης (*functional analysis*) που περιλαμβάνεται στον φάκελο τεκμηρίωσης. γ. οι συμβατικοί όροι, δηλαδή ο καταμερισμός ευθυνών, κινδύνων και οφελών μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων (προθεσμίες, εγγυητικοί όροι σε συμβόλαια, κ.λπ.). δ. οι οικονομικές συνθήκες των συγκρινόμενων μερών και των συναλλαγών τους, (γεωγραφική θέση, αγοραστική δύναμη, ανταγωνιστικότητα, μέγεθος αγοράς, κόστος παραγωγής, κόστος εργασίας, κ.λπ.). ε. ειδικές στρατηγικές που ασκούνται από την επιχείρηση (π.χ. προσπάθεια διείσδυσης σε αγορές, ανάπτυξη νέων και καινοτόμων προϊόντων, αύξηση μεριδίου αγοράς, κ.λπ.). Σε περίπτωση που διενεργούνται συναλλαγές που δεν μπορούν να διαχωριστούν από οικονομικής απόψεως, αυτές εξετάζονται ενιαία, τόσο ως προς τη συγκριτική ανάλυση όσο και ως προς την εφαρμογή της μεθόδου καθορισμού των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών. Για την άντληση συγκριτικών στοιχείων οι επιχειρήσεις μπορούν να χρησιμοποιούν και οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων αυτής (ονομασία, πάροχος, έκδοση, πλήθος στοιχείων κ.λπ.). Σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, απορρίπτεται το 25% των χαμηλότερων τιμών και το 25% των υψηλότερων, με τη χρήση τεταρτημόριων. Ο προσδιορισμός των τεταρτημορίων γίνεται ως εξής: Q1= πρώτο τεταρτημόριο= 25ο εκατοστιαίο σημείο Q2= διάμεσος= 50ο εκατοστιαίο σημείο Q3= τρίτο τεταρτημόριο= 75ο εκατοστιαίο σημείο. Ως συμβατή με την αρχή της ελεύθερης αγοράς (*Arm's Length Principle*), θεωρείται οποιαδήποτε τιμή μεταξύ του πρώτου και του τρίτου τεταρτημορίου (25ου εκατοστιαίου σημείου έως και του 75ου εκατοστιαίου σημείου), με επαρκή αιτιολόγηση της επιλογής...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1142/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων παρασχέθηκαν οδηγίες για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των άρθρων 50 ν.4172/2013 και 21 ν.4174/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «...3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ν.4172/2013, οι οποίες επίσης εφαρμόζονται για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά, ορίζεται ότι τα 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 (παρ. 1). Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και

τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές (παρ. 2). Για την εκπλήρωση τήρησης της πιο πάνω αρχής τα συνδεδεμένα κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. πρόσωπα, υποχρεούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4174/2013 (Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) να τηρούν φάκελο τεκμηρίωσης και να υποβάλουν συνοπτικό πίνακα πληροφοριών, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις αυτές (σχετ. οι ΠΟΛ.1097/9.4.2014 και ΠΟΛ.1144/15.5.2014 Αποφάσεις του Γ.Γ.Δ.Ε.). Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι υποχρέωση τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων», κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών έχουν μόνο τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, όπως αυτά ορίζονται στις περιπτώσεις γ' και δ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, για τις συναλλαγές τους με συνδεδεμένα πρόσωπα της περίπτωσης ζ' του ίδιου άρθρου, είτε αυτά είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, είτε φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα... 7. Όσον αφορά στις ελεγκτικές πρακτικές σχετικά με τη χρήση τράπεζας πληροφοριών, την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων και την αποδεκτή μέθοδο καθορισμού των ενδοομιλικών συναλλαγών επισημαίνονται τα ακόλουθα : α. Σύμφωνα με το Κεφάλαιο Ζ' της ΠΟΛ.1097/2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την ΠΟΛ.1144/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, προκειμένου για την άντληση συγκριτικών στοιχείων μπορεί να χρησιμοποιηθεί οποιαδήποτε τράπεζα πληροφοριών, με υποχρεωτική αναφορά στο φάκελο τεκμηρίωσης των στοιχείων της. Συνεπώς, εφόσον η υπόχρεη επιχείρηση χρησιμοποιήσει δεδομένα τα οποία δεν άντλησε από αναγνωρισμένη τράπεζα πληροφοριών, αυτά δεν θα απορρίπτονται εκ προοιμίου από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, αλλά θα ελέγχονται για την αξιοπιστία τους. Ακόμη, σε περίπτωση που από την εφαρμογή της ακολουθούμενης μεθόδου ενδοομιλικής τιμολόγησης και τη χρήση συγκριτικών στοιχείων προκύπτει ένα εύρος τιμών ή κέρδους, τότε χρησιμοποιείται η μέθοδος των τεταρτημορίων με απόρριψη του 25% των χαμηλότερων και του 25% των υψηλότερων τιμών... β. Όταν για τον προσδιορισμό των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών χρησιμοποιείται η μέθοδος της συγκρίσιμης μη ελεγχόμενης συναλλαγής (μέθοδος CUP), ως συγκρίσιμες τιμές θα λαμβάνονται τιμές παρόμοιων συναλλαγών μεταξύ ανεξαρτήτων επιχειρήσεων που πραγματοποιούνται το διάστημα διενέργειας της ενδοομιλικής συναλλαγής. Όταν για τον προσδιορισμό χρησιμοποιούνται περιθώρια κέρδους (μικτά ή καθαρά), τότε ως συγκριτικά στοιχεία θα χρησιμοποιούνται τα περιθώρια συγκρίσιμων επιχειρήσεων των τριών (3) αμέσως προηγούμενων φορολογικών ετών (σταθμισμένος μέσος όρος των περιθωρίων αυτών). Σε καμία περίπτωση δεν θα χρησιμοποιούνται τα περιθώρια του φορολογικού έτους στο οποίο διενεργούνται οι συναλλαγές διότι αυτά δεν είναι διαθέσιμα το χρόνο πραγματοποίησης των συγκεκριμένων συναλλαγών. Σε κάθε περίπτωση τα περιθώρια κέρδους, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τη φορολογική νομοθεσία, δεν μπορεί να είναι εκτός του αποδεκτού εύρους ανεξάρτητα του τρόπου σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης. γ. Κατά την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων,

δεν θα απορρίπτονται εκ των προτέρων επιχειρήσεις για τις οποίες δεν υπάρχουν όλα τα απαιτούμενα στοιχεία για τη συνδεσιμότητα και συγκρισιμότητά τους (επονομαζόμενες non name επιχειρήσεις). Αν όμως κάποια επιχείρηση επιλεγεί στο τελικό δείγμα και εξακολουθούν να μην βρίσκονται ή να προσκομίζονται όλα τα απαιτούμενα στοιχεία για να ελεγχθεί η ανεξαρτησία ή η συγκρισιμότητά της, αυτή δεν θα γίνεται δεκτή. Επίσης, για την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων, θα χρησιμοποιούνται δεδομένα που είναι διαθέσιμα, από οποιαδήποτε πηγή, την ημερομηνία κατάρτισης του φακέλου τεκμηρίωσης. Αν χρησιμοποιούνται τράπεζες πληροφοριών, η αναζήτηση θα γίνεται στις εκδόσεις που είναι διαθέσιμες από τη λήξη του φορολογικού έτους και μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών του άρθρου 21 παρ.3 του Ν.4174/2013 και όχι με προγενέστερες ή μεταγενέστερες εκδόσεις...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1227/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων παρασχέθηκαν οδηγίες για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των άρθρων 50 ν.4172/2013 και 21 ν.4174/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «...2. Αν, για την αναζήτηση συγκριτικών στοιχείων, χρησιμοποιούνται τράπεζες πληροφοριών, η αναζήτηση θα γίνεται στις εκδόσεις που είναι διαθέσιμες κατά το διάστημα από τους δύο τελευταίους μήνες του εξεταζόμενου φορολογικού έτους και μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών του άρθρου 21 παρ.3 του Ν.4174/2013 και όχι με προγενέστερες ή μεταγενέστερες εκδόσεις. Εφόσον ο φορολογούμενος χρησιμοποιήσει έκδοση από τις προβλεπόμενες στο προηγούμενο εδάφιο, οποιαδήποτε έρευνα της φορολογικής διοίκησης θα πραγματοποιείται με βάση την ίδια έκδοση...».

Επειδή, με το άρθρο 84 του ΚΦΔ ορίζεται ότι τα άρθρα 27 και 28 του Κώδικα που αφορούν στο φορολογικό έλεγχο και τη διάρκεια του ελέγχου εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του, ήτοι για εντολές που εκδίδονται μετά την 19/04/2024.

Επειδή, με το άρθρο 23 του Ν.4987/2022, ως ίσχυε κατά το χρόνο έκδοσης της εντολής ελέγχου (17/04/2024) και πριν την έναρξη εφαρμογής του Ν.5104/2024, οριζόταν ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα... 3. Ο Διοικητής μπορεί, με απόφασή του, να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων,

ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υποχρεών, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα...»,

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ.1036/2017 Απόφαση του Διοικητή ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1023/27.03.2017) ορίζεται ότι: «Κατά το φορολογικό έλεγχο επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του Ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ.1124/18.6.2015. Το Πρόγραμμα Ελέγχου τροποποιείται ή συμπληρώνεται από τον Ελεγκτή βάσει και των δεδομένων της κάθε υπόθεσης, με έγκριση των Προϊσταμένων του».

Επειδή, στο παράρτημα ΙΙΙ της ΠΟΛ.1124/18.06.2015 Απόφασης του ΓΓΔΕ (ΦΕΚ Β' 1196/22.06.2015) ορίζεται ότι: «...Ι. ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ... Β7. Οι τιμές ή τα περιθώρια κέρδους, όπως αυτά προκύπτουν από τα βιβλία του υπόχρεου, είναι σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων – Arm's Length Principle;...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 10/12/2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ προκύπτει ότι η ελεγκτική αρχή, κατά την ελεγκτική επαλήθευση των ενδοομιλικών τιμολογήσεων, διαπίστωσε τη μη τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων στις συναλλαγές της με τις συνδεδεμένες ημεδαπές επιχειρήσεις «.....» με ΑΦΜ & «.....» με ΑΦΜ, κατά παράβαση του άρθρου 50 του ν.4172/2013.

Αναλυτικότερα, κατά τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών η ανωτέρω ελεγκτική αρχή επέλεξε ως καταλληλότερη τη μέθοδο του καθαρού περιθωρίου κέρδους συναλλαγής (TNMM), με τη χρήση δεικτών καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) ως προς τις πωλήσεις, μετά την αιτιολογημένη απόρριψη των λοιπών μεθόδων. Εν συνεχεία, για το φορολογικό έτος και 2021, η ελεγκτική αρχή αναζήτησε εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία (τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις) με τη χρήση της βάσης δεδομένων Tr Catalyst-Bureau Van Dijk (Έκδοση 146-Μάιος 2022), προκειμένου να εντοπίσει επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο χονδρικό και λιανικό εμπόριο στερεών υγρών και αερίων καυσίμων και συναφών προϊόντων (ΚΑΔ 4671 & 4730) στη γεωγραφική περιοχή της Ελλάδας. Κατά τον έλεγχο εντόπισε εβδομήντα οχτώ (78) δυνητικά συγκρίσιμες επιχειρήσεις, απέρριψε κατόπιν ανάλυσης εξήντα τρεις (63) επιχειρήσεις και άντλησε τα οικονομικά στοιχεία της τριετίας 2018 – 2020 για τις εναπομείναντες είκοσι τέσσερις (24) συγκρίσιμες επιχειρήσεις που αποτέλεσαν το τελικό συγκρίσιμο δείγμα και υπολόγισε δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) ως προς τις πωλήσεις με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας. Από την επεξεργασία των δεδομένων του δείγματος η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τα τεταρτημόρια (του εύρους του κέρδους), ως κάτωθι:

	Σταθμισμένος μέσος όρος τριετίας 2018-2020
Ελάχιστο	0,09%
1ο Τεταρτημόριο	2,12%
Διάμεσος	2,61%
3ο Τεταρτημόριο	4,02%
Μέγιστο	7,91%
Πλήθος επιχειρήσεων	Δεκαπέντε (15)

Κατόπιν σύγκρισης των ανωτέρω ορίων και ειδικότερα της τιμής της διαμέσου, ήτοι 2,61%, με τον δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τις πωλήσεις της προσφεύγουσας εταιρείας, δη -2,76%, προέκυψε μη εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη ποσού 7.480,43€, διότι η ενδοομιλική τιμολόγηση δεν ήταν συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων ως κατωτέρω:

Ενδοομιλική συναλλαγή (Α)	143.145,00 €
Δείκτης καθαρού κέρδους προς τις πωλήσεις (Β)	-2,76%
Ενδοομιλικές πωλήσεις (Α) / (1-(Β))	139.300,31 €
Διάμεσος (Γ)	2,61%
Διαφορά δεικτών (Γ) – (Β) = (Δ)	5,37%
Λογιστική διαφορά (Δ) Χ (Β)	7.480,43 €

Περαιτέρω για το φορολογικό έτος και 2022, η ελεγκτική αρχή αναζήτησε εξωτερικά συγκριτικά στοιχεία (τρίτες ανεξάρτητες επιχειρήσεις) με τη χρήση της βάσης δεδομένων και Tr Catalyst-Bureau Van Dijk (Έκδοση 158-Μάιος 2023), προκειμένου να εντοπίσει επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στο χονδρικό και λιανικό εμπόριο στερεών υγρών και αερίων καυσίμων και συναφών προϊόντων (ΚΑΔ 4671 & 4730), στη γεωγραφική περιοχή της Ελλάδας. Κατά τον έλεγχο εντόπισε ογδόντα έξι (86) δυνητικά συγκρίσιμες επιχειρήσεις, απέρριψε κατόπιν ανάλυσης εβδομήντα δύο (72) επιχειρήσεις και άντλησε τα οικονομικά στοιχεία της τριετίας 2019 – 2021 για τις εναπομείναντες δεκατέσσερις (14) συγκρίσιμες επιχειρήσεις που αποτέλεσαν το τελικό συγκρίσιμο δείγμα και υπολόγισε δείκτες καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τις πωλήσεις με τη χρήση σταθμισμένων μέσων όρων τριετίας. Από την επεξεργασία των δεδομένων του δείγματος η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τα τεταρτημόρια (του εύρους του κέρδους), ως κάτωθι:

	Σταθμισμένος μέσος όρος τριετίας 2019-2021
Ελάχιστο	0,50%
1ο Τεταρτημόριο	2,15%
Διάμεσος	2,69%

3ο Τεταρτημόριο	4,43%
Μέγιστο	6,36%
Πλήθος επιχειρήσεων	Δεκατέσσερις (14)

Κατόπιν σύγκρισης των ανωτέρω ορίων και ειδικότερα της τιμής της διαμέσου, ήτοι 2,69%, με τον δείκτη καθαρού περιθωρίου κέρδους (μερικού αποτελέσματος) προς τις πωλήσεις της προσφεύγουσας εταιρείας, δη -0,65%, προέκυψε μη εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη ποσού 3.589,71€, διότι η ενδοομιλική τιμολόγηση δεν ήταν συμβατή με την αρχή των ίσων αποστάσεων ως κατωτέρω:

Ενδοομιλική συναλλαγή (Α)	108.175,00 €
Δείκτης καθαρού κέρδους προς τις πωλήσεις (Β)	-0,65%
Ενδοομιλικές πωλήσεις (Α) / (1-(Β))	107.476,40 €
Διάμεσος (Γ)	2,69%
Διαφορά δεικτών (Γ) – (Β) = (Δ)	3,34%
Λογιστική διαφορά (Δ) Χ (Β)	3.589,71 €

Επειδή, με το άρθρο 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένη η επιλογή συγκρίσιμων εταιρειών, καθώς επελέγη ως γεωγραφική περιοχή η Ελλάδα και όχι η περιοχή της Θεσσαλονίκης. Περαιτέρω, διατείνεται ότι κατά την ανάλυση δεν εξειδικεύεται το είδος των συγκρινόμενων αγαθών, ώστε να προκύπτει με ασφάλεια η ομοιότητα των περιπτώσεων. Τέλος, αναφέρει ότι αγνοήθηκαν οι ειδικές στρατηγικές που ασκούντο κατά το κρίσιμο στάδιο από την επιχείρηση, καθώς ευρισκόμενη στην αρχή της λειτουργίας της επιδιόταν σε προσπάθεια διείσδυσης στις αγορές και στην ανάπτυξη νέων καινοτόμων προϊόντων.

Επειδή, βάσει των Κατευθυντήριων Γραμμών του ΟΟΣΑ (2017), παρ.2.68: «Ένα πλεονέκτημα της μεθόδου του καθαρού κέρδους είναι ότι δείκτες καθαρού κέρδους (πχ. το κέρδος των παγίων περιουσιακών στοιχείων, το λειτουργικό εισόδημα επί των πωλήσεων και πιθανόν άλλοι δείκτες καθαρού κέρδους) επηρεάζονται λιγότερο από διαφορετικότητες στην συναλλαγή σε σχέση με την τιμή, όπως αυτές επηρεάζουν την μέθοδο της Συγκρίσιμης μη Ελεγχόμενης Τιμής. Ακόμη, οι δείκτες καθαρού κέρδους δεν επηρεάζονται από μερικές διαφορές στις λειτουργίες μεταξύ ελεγχόμενων και μη ελεγχόμενων συναλλαγών, όσο αυτές επηρεάζουν τους δείκτες μικτού περιθωρίου. Οι διαφορές στις λειτουργίες που επιτελούνται μεταξύ των

επιχειρήσεων συχνά αντανakλώνται στις διακυμάνσεις (διαφορές) των λειτουργικών τους εξόδων. Συνεπώς, αυτό μπορεί να οδηγήσει σε μεγάλο εύρος των δεικτών μικτού περιθωρίου, αλλά σε παρόμοια επίπεδα δεικτών καθαρού κέρδους. Επιπρόσθετα, σε ορισμένες χώρες η έλλειψη διαθέσιμων στοιχείων σχετικά με τον μερισμό των εξόδων στους δείκτες μικτών και καθαρών κερδών μπορεί να δυσκολεύει την αξιολόγηση της συγκρισιμότητας των δεικτών μικτών κερδών, αλλά η χρήση δεικτών καθαρών κερδών μπορεί να έλυνε το πρόβλημα».

Επειδή, όπως εναργώς προκύπτει από τα προαναφερθέντα η φορολογική αρχή επέλεξε το δείγμα των συγκρίσιμων επιχειρήσεων, που χρησιμοποιήθηκαν στο πλαίσιο τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών της προσφεύγουσας εταιρείας στα υπό κρίση έτη, αξιοποιώντας την πληροφόρηση τόσο της βάσης δεδομένων Tr Catalyst-Bureau Van Dijk όσο και της διαθέσιμης ιστοσελίδας τους. Απέρριψε δε όσες επιχειρήσεις κατά την ελεγχόμενη περίοδο δεν διέθεταν ιστοσελίδα, δεδομένου ότι καθίστατο ιδιαίτερα δυσχερής η επαλήθευση της συγκρισιμότητάς τους. Επιπλέον, απορρίφθηκαν επιχειρήσεις οι οποίες είτε επιτελούσαν διαφορετικές λειτουργίες (εμπορία σιδήρου, εγκατάσταση υγραερίου) είτε δραστηριοποιούνταν στην πώληση διαφορετικών προϊόντων (λιπαντικά). Τα στοιχεία των επιχειρήσεων που λήφθηκαν υπόψη από τη φορολογική αρχή παρατίθενται αναλυτικά στις σελίδες 47 και 51 της οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας προβάλλονται αόριστα χωρίς να εξειδικεύονται επαρκώς οι λόγοι για τους οποίους οι επιλεχθείσες επιχειρήσεις κρίνονται από την ίδια ως μη συγκρίσιμες. Το γεγονός ότι δεν δραστηριοποιούνται όλες στην περιοχή της Θεσσαλονίκης (αρκετές από το δείγμα δραστηριοποιούνται) δεν αρκεί ώστε να κριθεί το δείγμα ακατάλληλο, δεδομένου ότι όλες δραστηριοποιούνται στον Ελλαδικό χώρο, όπου το επιτυγχανόμενο περιθώριο καθαρού κέρδους δεν αποκλίνει σημαντικά από περιοχή σε περιοχή.

Επειδή, η προσφεύγουσα ουδέποτε συνέταξε και ουδέποτε υπέβαλε φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών στη φορολογική αρχή, επιλέγοντας δείγμα επιχειρήσεων, που η ίδια θεωρεί αντιπροσωπευτικό και κατάλληλο για τον έλεγχο των ενδοομιλικών της συναλλαγών.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί εσφαλμένης επιλογής των συγκρίσιμων εταιρειών απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής/..... ενδικοφανούς προσφυγής της μονοπρόσωπης ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.

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

Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθ. προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Ζημία που αναγνωρίζεται	81.027,17€

Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Ζημία που αναγνωρίζεται	153.008,30€

Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2021 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση στην επόμενη περίοδο	8.996,37€

Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2022 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

	Ποσό
Πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση στην επόμενη περίοδο	3.216,40€
Διαφορά φόρου	20,21€
Πρόστιμο άρθρου 58 ^α του Ν. 4987/2022	10,11€
Σύνολο φόρου για καταβολή	30,32€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν. 5104/2024

Υπ' αριθ.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

Περιγραφή παράβασης	Ποσό
Δεν τέθηκε στην διάθεση του ελέγχου, εντός 90 ημερών από την πρόσκληση προσκόμισης αυτού, ο φάκελος τεκμηρίωσης, που προβλέπεται από το άρθρο 25 του ν. 5104/2024, για τις συναλλαγές που πραγματοποίησε το έτος 2021 με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του ν.4172/2013 (Πρόστιμο άρθρου 55 παρ. 1 περ. γ του Ν. 5104/2024)	20.000,00€

Υπ' αρ.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

Περιγραφή παράβασης	Ποσό
Μη υποβολή του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, που προβλέπεται από το άρθρο 56 παρ. 2 του ν. 4174/2013, για τις συναλλαγές που πραγματοποίησε το έτος 2021 με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του ν.4172/2013 (Πρόστιμο άρθρου 56 παρ. 2 του Ν4174/2013)	2.500,00€

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.