



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19/05/2025

Αριθμός Απόφασης: 919

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332249
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58) 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία υποβολήςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., νομίμως εκπροσωπούμενης από τον διαχειριστή της, Τσιάρα Δημήτριο του Κωνσταντίνου, Α.Φ.Μ., κατά των υπ' αρ.πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 55 ν. 5104/2024 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αρ.πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 55 ν. 5104/2024 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα, 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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., νομίμως εκπροσωπούμενης από τον διαχειριστή της, Τσιάρα Δημήτριο του Κωνσταντίνου, Α.Φ.Μ., η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με υπ' αρ.πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, με αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο εκτυπωμένων βιβλίων, φυλλαδίων κάθε είδους και παρόμοιων ειδών, πρόστιμο του άρθρου 55 παρ. 1 περ. γ του ν. 5104/2024 ύψους 20.000,00€, διότι δεν τέθηκε στη διάθεση της φορολογικής αρχής ο φάκελος τεκμηρίωσης, που προβλέπεται από το άρθρο 25 παρ. 2 του ν. 5104/2024, για τις συναλλαγές που πραγματοποίησε το έτος 2018 με την συνδεδεμένη, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2 της περ. ζ', υποπερ. γγ' του ν. 4172/2013, εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ.

Με την με υπ' αρ.πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο του άρθρου 55 παρ. 1 περ. γ ν. 5104/2024 ύψους 20.000,00€, διότι δεν τέθηκε στη διάθεση της φορολογικής αρχής ο φάκελος τεκμηρίωσης, που προβλέπεται από το άρθρο 25 παρ. 2 του ν. 5104/2024, για τις συναλλαγές που πραγματοποίησε το έτος 2019 με την συνδεδεμένη, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2 της περ. ζ', υποπερ. γγ' του ν. 4172/2013, εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων του άρθρου 55 του Ν. 5104/2024, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Εφικτή η διενέργεια του ελέγχου με τους ήδη υποβληθέντες Συνοπτικούς Πίνακες Πληροφοριών. Η αίτηση της φορολογικής διοίκησης περί προσκόμισης Φακέλου Τεκμηρίωσης, ενώ είχε ήδη υποβληθεί συνοπτικός πίνακας από τον οποίο προέκυπταν με

σαφήνεια όλα τα αιτούμενα στοιχεία, συνιστά ακόμη ένα βήμα στην πρακτική της φορολογικής αρχής που οδηγεί στην οικονομική και τελικώς και βιολογική εξόντωση της επιχείρησης.

2. Η επιβολή του προστίμου είναι αποτέλεσμα της προσπάθειας ψυχικής, συναισθηματικής κοινωνικής και σε κάθε περίπτωση οικονομικής εξόντωσης της επιχείρησης, ακολουθώντας επί σειρά ετών (ήδη από τις αρχές του 2000) αδικαιολόγητα “εκδικητική” συμπεριφορά και τακτική απέναντί της. Όλως καταχρηστικώς, επιβλήθηκαν στην εταιρεία τα εν λόγω πρόστιμα, με σκοπό πρόδηλα διαφορετικό από εκείνον για τον οποίο έχουν θεσπιστεί οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ.
3. Οι διατάξεις του άρθρου 25 του ν.5104/2024 αντίκεινται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας.
4. Η επιβολή του προστίμου συνιστά προσβολή της ανθρώπινης αξιοπρέπειας του Δημητρίου Τσιάρα, καθώς συνυπολογίζοντας το ύψος αυτού σε συνδυασμό με την εδώ και χρόνια συμπεριφορά της φορολογικής διοίκησης, η οποία εξειδικεύεται στην επιβολή αστρονομικών ποσών προστίμου επί τη βάσει εξωλογιστικού προσδιορισμού, ο ανωτέρω βιώνει πρωτόγνωρη και εξωφρενική καταδίωξη, λόγω της οποίας εκμηδενίζεται η δυνατότητα αξιοπρεπούς διαβίωσης και εξασφάλισης ενός αξιοπρεπούς ελάχιστου βιοτικού επιπέδου. Η προστασία της αξίας του ανθρώπου κατοχυρώνεται από το άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή στο άρθρο 14 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται ηλεκτρονικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων».

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 ή 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 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».

Επειδή στο άρθρο 25 του Ν. 5104/2024 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 αντίστοιχου 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)

v) 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

v) 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,

στα) 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,

ιι) 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/νση 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 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 πρόστιμα:..... 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 19/12/2024 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου άρθρου 55 του ν. 5104/2024 του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα εταιρία, τα φορολογικά έτη 2018-2019, ήταν υπόχρεη σε σύνταξη και υποβολή Φακέλου Τεκμηρίωσης, καθώς και Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών, βάσει του άρθρου 25 παρ. 2 του ν. 5104/2024, για τις συναλλαγές που πραγματοποίησε με την συνδεδεμένη, κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του Ν. 4172/2013, εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ.

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 τα φορολογικά έτη 2018-2019, στην οποία η τελευταία ουδέποτε ανταποκρίθηκε. Κατόπιν τούτου, επιβλήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία τα προβλεπόμενα πρόστιμα της παρ. 1 περ. γ' του άρθρου 55 του Ν. 5104/2024, λόγω μη διάθεσης στη φορολογική αρχή των Φακέλων Τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών των φορολογικών ετών 2018 και 2019.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία διατείνεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή των προαναφερθέντων προστίμων, στο βαθμό που η διενέργεια ελέγχου με τους ήδη υποβληθέντες Συνοπτικούς Πίνακες Πληροφοριών ήταν εφικτή, καθώς σε αυτούς εμπεριέχονταν όλες οι απαραίτητες πληροφορίες, για την ολοκλήρωση του ελέγχου.

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τόσο τις κείμενες διατάξεις όσο και τα πραγματικά περιστατικά της υπό κρίση υπόθεσης, η φορολογική αρχή ορθώς επέβαλε τα προβλεπόμενα πρόστιμα του άρθρου 55 του Ν. 5104/2024 στην προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία ουδέποτε έθεσε στην διάθεση του ελέγχου τους Φακέλους Τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών των φορολογικών ετών 2018-2019, παρότι είχε την σχετική υποχρέωση, βάσει της παραγράφου 3 του άρθρου 25 του Κ.Φ.Δ. Η υποβολή του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών για τα αντίστοιχα έτη σε καμία περίπτωση δεν την απαλλάσσει από την υποχρέωση προσκόμισης των Φακέλων Τεκμηρίωσης, στον οποίο εμπεριέχονται πρόσθετες και κρίσιμες πληροφορίες σχετικά με τις προς τεκμηρίωση συναλλαγές (όπως λ.χ. την φύση των συναλλαγών, την ροή των τιμολογίων, τους επιχειρηματικούς κινδύνους, τις οικονομικές συνθήκες, τους συμβατικούς όρους, τις συγκριτικές αναλύσεις κ.α.)

Κατόπιν των ανωτέρω, ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο, τρίτο και τέταρτο 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 ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

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 παραβίασεως 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.

Κατά συνέπεια οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί κατάχρησης εξουσίας, παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας και προσβολής της ανθρώπινης αξιοπρέπειας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολής/.....ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., νομίμως εκπροσωπούμενης από τον διαχειριστή της, Τσιάρα Δημήτριο του Κωνσταντίνου, Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αρ.πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 55 ν. 5104/2024 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

Είδος προστίμου	Ποσό
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 2019 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

Περιγραφή παράβασης	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 55 παρ. 1 περ. γ του Ν. 5104/2024	20.000,00€

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

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.