



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Καλλιθέα 13/05/2014

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:1159

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9586156

ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Το άρθρο 50 του ν 4238/2014 (ΦΕΚ Α' 38).

3. Την ΠΟΛ 1066/27-2-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

4. Την από και με Α.Π ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας
..... «.....»
με έδρα, και αντικείμενο εργασιών
..... με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε διά
της Δ.Ο.Υ. στην Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του
άρθρου 70^Α του ΚΦΕ.

5. Το με αρ./2013 Πρακτικό της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθρου 70^Α του ΚΦΕ με το οποίο ανέπεμψε «διαβίβασε» τα κατατεθέντα «νέα» στοιχεία της επιχείρησης στην αρμόδια για τον έλεγχο φορολογική αρχή προκειμένου να αξιολογήσει αυτά, και να ελέγξει αν πρόκειται για ενδοομιλικές συναλλαγές και να ενεργήσει περαιτέρω με βάση την αξιολόγησή της.

6. Το γεγονός ότι έως το πέρας της λειτουργίας της Επιτροπής Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθρου 70^Α του ΚΦΕ η υπόθεση δεν είχε εξεταστεί.

7. Την από και με Α.Π. κατάθεσης από την προσφεύγουσα αίτησης στην Δ.Ο.Υ. με αίτημα την εξέταση της υπόθεσης από την υπηρεσία μας **(ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ)** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4174/2013 συνεπεία των διατάξεων του άρθρου 50 του ν.4238/2014 ο οποίος δημοσιεύτηκε την 17-2-2014 ΦΕΚ 38 και της ΠΟΛ 1066/2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

8. Την υπ' αριθ./2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. της της Δ.Ο.Υ. χρήσης 2010 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου.

9. Την από εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

10. Επί της από και με Α.Π. κατάθεσης αίτησης για την εξέταση της υπόθεσης από την υπηρεσία μας επί τη βάσει του ότι η προαναφερόμενη προσφυγή έχει ενδικοφανή χαρακτήρα, υποβλήθηκε εμπρόθεσμα προς εξέταση στην Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθρου 70^Α του ΚΦΕ, εξετάστηκε και αναπέμφθηκε (χωρίς να εκδοθεί απόφαση) από την Επιτροπή Διοικητικής Επίλυσης Φορολογικών Διαφορών του άρθρου 70^Α του ΚΦΕ με το με Α.Π./2013 και η αίτηση με την οποία ζητείται από την υπηρεσία μας να επιληφθεί επί της προσφυγής κατατέθηκε εντός την προβλεπόμενης από τις διατάξεις προθεσμίας, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με υπ' αριθ./2013 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. χρήσης 2010 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 12.000.000€, λόγω του καταλογισμού παραβάσεων από την φορολογική αρχή για λήψη και καταχώρηση στα τηρούμενα

βιβλία της των παρακάτω εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 7 παρ. 1-2, 12 παρ. 1, 18 παρ 2-3 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) και των διατάξεων των άρθρων 19 και 5 παρ. 10 περ. β του ν.2523/1997.

Συγκεκριμένα:

Τ.Π.Υ./2010 εκδότη «.....» καθαρής αξίας 1.000.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 230.000,00€,

Τ.Π.Υ./2010 εκδότη «.....» καθαρής αξίας 1.000.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 230.000,00€,

Τ.Π.Υ./2010 εκδότη «.....» καθαρής αξίας 800.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 184.000,00€,

Τ.Π.Υ./2010 εκδότη «.....» καθαρής αξίας 800.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 184.000,00€,

Τ.Π.Υ./2010 εκδότη «.....» καθαρής αξίας 800.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 184.000,00€,

Τ.Π.Υ./2010 εκδότη «.....» καθαρής αξίας 600.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 138.000,00€,

Τ.Π.Υ./2010 εκδότη «.....» καθαρής αξίας 700.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 161.000,00€,

Τ.Π.Υ./2010 εκδότη «.....» καθαρής αξίας 300.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 69.000,00€.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. η οποία μετετράπη με την παρ. 2^Α του άρθρου 34 του ν.4141/2013 ΦΕΚ 81/5-4-2013 στο, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

A) Τα τιμολόγια που εκδόθηκαν και έλαβε η εταιρία μας είναι νόμιμα και νομότυπα συντεταγμένα από πρόσωπα υπαρκτά που νομίμως υφίστανται και λειτουργούν και παρέχουν αντίστοιχες υπηρεσίες και μάλιστα εκδόθηκαν για τακτοποίηση συναλλαγών συνεπεία σύμβασης που θεωρήθηκε νόμιμα από την αρμοδία ΔΟΥ.

B) Οι συναλλαγές επιβεβαιώθηκαν σύμφωνα με όσα ορίζονται στις εγκυκλίους διαταγές και μάλιστα με την πληρωμή των ποσών των τιμολογίων διατραπεζικά είτε με μεταφορά είτε με επιταγές που εμφανίστηκαν και πληρώθηκαν στην τράπεζα.

Συνεπώς τα ληφθέντα τιμολόγια δεν μπορούν να κριθούν η να αξιολογηθούν ως εικονικά αφού αναφέρονται και ανάγονται σε πραγματικές συναλλαγές από υπαρκτές επιχειρήσεις.

Περαιτέρω ο έλεγχος δεν μπορεί και δεν έχει το δικαίωμα, την ευχέρεια και την εξουσιοδότηση να προβεί στην αποτίμηση της αξίας των παρασχεθείσων υπηρεσιών ούτε και στην αποτελεσματικότητα τους κυρίως όμως δεν μπορεί να κρίνει ποσοτικά η με τιμή μονάδος την αξία των εν λόγω υπηρεσιών. Επίσης δεν μπορεί να επέμβει και να κρίνει την σκοπιμότητα και την παραγωγικότητα των συμβάσεων που υπογράψαμε με τις αντισυμβαλλόμενες εταιρίες του ιδίου ομίλου στον οποίο ανήκει και η εταιρία μας και κυρίως το εάν η εταιρία μας είχε η δεν είχε όφελος από τις υπηρεσίες που έλαβε. **Τέλος ο έλεγχος δεν μπορεί να ελέγξει ποσοτικά τις παρασχεθείσες υπηρεσίες ώστε να καταλήξει σε οποιοδήποτε συμπέρασμα για την κάθε συναλλαγή επί ενός εκάστου τιμολογίου που έλαβε και κατήχρησε η εταιρία μας.**

.....

.....

Επι των ζητημάτων αυτών σημειώνουμε και τα παρακάτω:

1.- Η σκοπιμότητα και η παραγωγικότητα των εμπορικών και επιχειρηματικών συμβάσεων και συμφωνιών εκφεύγουν από την αρμοδιότητα του ελέγχου κατά το περιεχόμενό τους και τις ειδικότερες συμφωνίες που περιέχονται σε αυτές. Ο έλεγχος περιορίζεται μόνον στα τυπικά στοιχεία των συμβάσεων και στην θεώρηση τους ώστε να είναι αποδεκτά από την φορολογική Αρχή και εφ' όσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που έχουν τεθεί τα ιδιωτικά συμφωνητικά και οι έγγραφες συμφωνίες λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη από τον έλεγχο. Η αξιολόγηση καθ' οιονδήποτε τρόπο του περιεχομένου των συμβάσεων και των όρων που περιέχονται εις αυτές δεν επιτρέπεται και τούτο διότι ο φορολογικός ελεγκτής δεν μπορεί να κρίνει και να αξιολογήσει τον επιχειρηματία ούτε να τον υποκαταστήσει ως υπερκείμενος αξιολογητής του. Υπό την έννοια αυτή δεν είναι δυνατόν εφ' όσον έχουν τηρηθεί οι τυπικά προβλεπόμενοι τρόποι αποδείξεως των συμφωνιών να κριθούν οι συμβάσεις ως εικονικές ή ως υποκρυπτουσες εικονικές συναλλαγές ή ακόμη ότι οι υπηρεσίες που αναφέρονται στις συμβάσεις ότι δεν παρασχέθηκαν.

Υπό τα ανωτέρω και κατ' ουσίαν ο έλεγχος έκρινε ανεπιτρέπτως ως εικονικές τις μεταξύ των εταιριών υπογεγραμμένες συμβάσεις και εκ τούτου ως εικονικά τα εκδοθέντα από τις εκδότριες εταιρίες τιμολόγια που εκδόθηκαν σε εκτέλεση των συμβάσεων μετά την παροχή των προβλεπόμενων σε αυτές υπηρεσιών.

Σημειώνουμε ότι ο έλεγχος ουδέν αναφέρει εάν παρασχέθηκαν ή δεν παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες των συμβάσεων σε σχέση με τους φακέλους και τα έγγραφα που θέσαμε υπόψη του κατά την διενέργεια του ελέγχου.

.....

Εκ των ανωτέρω και εκ του ότι η φορολογούσα αρχή έχει το βάρος αποδείξεως της αρνητικής πραγματικής κατάστασης που είναι η εκ μέρους του ελέγχου επικαλούμενη μη πραγματοποίηση της συναλλαγής που περιέχεται στις συμβάσεις και στα τιμολόγια έπρεπε η έκθεση ελέγχου να αναγράφει «φωτογραφική απεικόνιση» των στοιχείων και καταστάσεων εκ των οποίων να προκύπτει ότι η συναλλαγή δεν πραγματοποιήθηκε και με την διατύπωση ελάσσονος και μείζονος πρότασης να καταλήγει ως αναγκαίο συμπέρασμα στην ανυπαρξία της συναλλαγής παρά την υπογραφή και εκπλήρωση των συμβάσεων λαμβάνοντας ουσιωδώς υπόψη ότι τα φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια έχουν εκδοθεί συνεπεία των συμβάσεων.

Επίσης ο έλεγχος έπρεπε να λάβει υπόψη του ότι σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις η απόδειξη της παροχής υπηρεσιών αποδεικνύεται αποκλειστικά και μόνον από τα συμφωνητικά, την έκδοση των τιμολογίων και την πληρωμή τους όπως ο νόμος προβλέπει και ότι δεν μπορεί να διαπιστωθεί η παροχή των υπηρεσιών προληπτικά ή κατασταλτικά λόγω της φύσεως των.

Επίσης ο έλεγχος έπρεπε να λάβει υπόψη του υποχρεωτικά και να αξιολογήσει το γεγονός ότι οι συναλλαγές είναι ενδοομιλικές όπως ρητά αναγράφεται στην έκθεση ελέγχου και ότι για τις ενδοομιλικές συναλλαγές και την τεκμηρίωση τους έχει υποβληθεί στην αρμόδια ΔΟΥ έκθεση τεκμηρίωσης από την οποία προκύπτει ότι όλες οι συναλλαγές μεταξύ της μητρικής και των θυγατρικών και αυτοτελώς μεταξύ των θυγατρικών της ίδιας μητρικής είναι υπαρκτές και σύννομες.

Τέλος από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει ούτε γίνεται αναφορά στην αναλογία των φερομένων παρατυπιών με το είδος και την έκταση τους σε συνάρτηση ή εξάρτηση αυτών από τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης μας.

Περαιτέρω η παροχή υπηρεσιών δεν είναι ενσώματο αγαθό αλλά είναι άυλο και οι υπηρεσίες παρέχονται από πρόσωπα, συνιστούν εργασία και πνευματική, γνωστική και εξειδικευμένη ατομική και συλλογική ενέργεια των εργαζομένων, προστηθέντων και συνεργατών της κάθε μιας εκδότριας των τιμολογίων εταιρίας και κατά συνέπεια η παροχή τους (υπηρεσιών) δεν μπορεί να αποταμιευτεί ή να αποθηκευτεί, δεν υπόκειται σε μετρολογία ή άλλη μέθοδο ποσοτικού και αξιακού υπολογισμού ενώ κατά τα στοιχεία της η υπηρεσία ως πνευματική δημιουργία και παροχή εργασίας όπως στην κρινόμενη περίπτωση δεν μπορεί αποτιμηθεί από τρίτους ει μὴ μόνον από τους ενδιαφερομένους που έχουν συμβληθεί.

Είναι σημαντικό να τονισθεί ότι στην έκθεση ελέγχου δεν αναγράφεται ποια πλημμέλεια σχετικά με την μη τήρηση των διατάξεων του ΚΒΣ βαρύνει συγκεκριμένα την εταιρία μας και ποια είναι τελικά η αμέλεια ή πλημμέλεια της εταιρίας μας κατά την λήψη των τιμολογίων που εξέδωσε ο υπαρκτός φορολογικά εκδότης των τιμολογίων ώστε εξ αυτών να κριθεί ότι τα τιμολόγια είναι εικονικά ως προς την συναλλαγή.

2.- Όπως διατυπώνεται στην έκθεση ελέγχου η λήψη του κάθε φερομένου ως εικονικού τιμολογίου αποτελεί αυτοτελή παράβαση για την οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο. Επομένως, πράξη της φορολογικής αρχής με την οποία επιβάλλεται ενιαίο πρόστιμο σωρευτικά για λήψη και καταχώρηση περισσότερων του ενός εικονικών τιμολογίων είναι νομικώς πλημμελής. Τούτο συνάγεται και από την γραμματική διατύπωση το νόμου που ορίζει ότι το πρόστιμο ορίζεται στο ισόποσο της συναλλαγής.... . Η πλημμέλεια αυτή λαμβάνεται υπόψη και αυτεπαγγέλτως. Επίσης η επιβολή ιδιαίτερου προστίμου ανά περίπτωση τιμολογίου ή φορολογικού στοιχείου για κάθε παράβαση είναι επιβεβλημένη για την εφαρμογή και επιβολή του κατά περίπτωση επιβλητέου για κάθε παράβαση προστίμου. ΣτΕ 591/2011 Επιχείρηση 2011,1146.

.....

Επειδή από το με Α.Π./2014 Υπηρεσιακό Σημείωμα Διαπιστώσεων το οποίο συντάχθηκε στην συνέχεια αναπομπής της υπόθεσης από την επιτροπή του άρθρου 70^Α του ν 2238/1994 προκύπτουν τα εξής:

«Α. Αρχικά, η σύνταξη από την υπηρεσία μας της έκθεσης ελέγχου Π.Δ 186/92 (ΚΒΣ) για την διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2010 και η έκδοση της σχετικής απόφασης επιβολής προστίμου (ΑΕΠ) βασίστηκε στις διαπιστώσεις του ελέγχου βάσει των στοιχείων που η ελεγχόμενη επιχείρηση έθεσε στη διάθεση του ύστερα και από προσκλήσεις που κοινοποιήθηκαν στην επιχείρηση για την προσκόμιση οποιουδήποτε επιπλέον των ήδη προσκομισθέντων στοιχείων είχε στην κατοχή της. Συνεπώς, ο έλεγχος κατέληξε στο πόρισμα του περί εικονικότητας των συναλλαγών με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις του ομίλου βάσει αποκλειστικά των στοιχείων που του δόθηκαν μέχρι και την ημερομηνία έκδοσης της σχετικής απόφασης επιβολής προστίμου.

Β. Κατά την συνεδρίαση της Ε.Δ.Ε.Φ.Δ στις, η ελεγχόμενη επιχείρηση κατέθεσε ενώπιον της, **επιπρόσθετα νέα στοιχεία** προκειμένου να αποδείξει την πραγματοποίηση των σχετικών συναλλαγών. Τα νέα αυτά στοιχεία περιγράφονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα:

1	υπόμνημα της εταιρείας προς την επιτροπή διοικητικής επίλυσης φορολογικών διαφορών 70 ^Α
2	Εσωτερικό σημείωμα της τριών (3) σελίδων με ημερομηνία υπογεγραμμένο από τον προς την οικονομική διεύθυνση, το νομικό τμήμα και τον υπεύθυνο λογιστηρίου για τον επιμερισμό κόστους από την μητρική εταιρεία για παροχή υπηρεσιών διοικητικής υποστήριξης, μάρκετινγκ κλπ ποσού μίνιμουμ 2.100.000 €.
3	ανακοίνωση της προς τους υπαλλήλους με ημερομηνία σχετικά με ενημέρωση για το ασφαλιστικό πρόγραμμα τους.
4	Email του τμήματος HR της προς τους υπαλλήλους για την κοπή της πρωτοχρονιάτικης πίτας
5	Ενημέρωση της για εθελοντική αιμοδοσία
6	Email με ημερομηνία του τμήματος HR της προς τους υπαλλήλους του ομίλου για θέματα εκλογικών δικαιωμάτων

7	Email με ημερομηνία του τμήματος HR της προς τους υπαλλήλους του ομίλου για θέματα θεώρησης βιβλιαρίων ΙΚΑ.
8	Email με ημερομηνία του τμήματος HR της προς τους υπαλλήλους του ομίλου για θέματα δήλωσης οικογενειακής κατάστασης.
9	Ανακοίνωση της με ημερομηνία προς το προσωπικό του ομίλου για την χορήγηση αδειών καλοκαιριού.
10	Email με ημερομηνία προς τον Διευθύνων Σύμβουλο της σχετικά με ανακοίνωση-πρόσκληση σε διαβούλευση προς το σύνολο των εργαζομένων της για θέματα μείωσης θέσεων εργασίας.
11	Email με ημερομηνία του τμήματος HR της προς τους υπαλλήλους του ομίλου για θέματα κάλυψης θέσεων εργασίας.
12	Ανακοίνωση της προς τους υπαλλήλους του ομίλου για θέματα προγραμμάτων ιατρικής περίθαλψης.
13	Ανακοίνωση της με ημερομηνία προς το προσωπικό του ομίλου για την χορήγηση αδειών.
14	Email με ημερομηνία του τμήματος HR της προς τους υπαλλήλους του ομίλου για θέματα παροχής αγαθών προς το προσωπικό.
15	δύο γκρι κλασέρ με επιγραφή " 2010" τα οποία περιέχουν μια μελέτη της μητρικής εταιρείας τον Οκτώβριο του 2010 για την σχετική με φαρμακευτικές επιχειρήσεις.
16	ένα σπιράλ λευκό που περιέχει καρτέλες προμηθευτών της για τα έτη 2009-2011 καθώς και παραστατικά-τιμολόγια εκδόσεως προς την
17	ένα σπιράλ λευκό που περιέχει 1)ισοζύγιο ανοικτού λογαριασμού πιστωτών της 2) καρτέλα προμηθευτή της για την για το έτος 2010 3) καρτέλες προμηθευτών για τα έτη 2009-2011

18	ένα σπινάλιο λευκό που περιλαμβάνει 1) ένορκη κατάθεση του μηχανογράφου της με την οποία κατέθεσε ότι ανέλαβε βάσει σύμβασης το 2010 την παροχή υπηρεσιών πληροφορικής υποστήριξης προς την 2) ένορκη κατάθεση του υπαλλήλου του τμήματος μαρκετινγκ της με την οποία κατέθεσε ότι ανέλαβε βάσει συμφωνητικού του 2010 την προώθηση της 3) ένορκη κατάθεση του εργαζόμενου στο τμήμα οικονομικής ανάλυσης και διεύθυνσης της με την οποία κατέθεσε ότι βάσει συμφωνητικού του 2010 ανέλαβε την παροχή χρηματοοικονομικών υπηρεσιών προς την 4) ένορκη βεβαίωση του εργαζόμενου στο τμήμα λογιστηρίου της με την οποία κατέθεσε ότι λόγω της απορρόφησης της από την ξεκίνησε μια διαδικασία εκσυγχρονισμού της και εγκατάσταση νέων τεχνολογιών-κεντρική διασύνδεση με την μητρική και εκπαίδευσης του προσωπικού σε αυτές. 5) ένορκη βεβαίωση του διευθυντή της ο οποίος δήλωσε ότι για την πρόσληψη του έλαβαν μέρος συζητήσεις με τον κ..... της και ότι η συντόνιζε κεντροποιημένα όλους τους τομείς λειτουργίας και κλάδους της και βάσει σύμβασης μεταξύ της και της οι εργαζόμενοι στην αποθήκη της πρώτης εκπαιδεύτηκαν στο σύστημα γραμμικού κώδικα (barcode) ενώ η δεύτερη τους προώθησε το πελατολόγιο της στην ελληνική αγορά με σκοπό να επεκταθεί η δραστηριότητα της πρώτης στην ελληνική αγορά. 6) ένορκη βεβαίωση της εργαζόμενης ως γραμματέας διοίκησης στην με την οποία δήλωσε ότι η είχε αναλάβει όλα τα ταξίδια στελεχών της και τις εκδηλώσεις για προβολή και διαφήμιση αυτής. 7) ένορκη κατάθεση της εργαζόμενης ως διευθύντριας στο τμήμα ανθρωπίνου δυναμικού της με την οποία δήλωσε ότι η παρείχε στην υπηρεσίες ανάπτυξης και διαχείρισης θεμάτων ανθρωπίνου δυναμικού όπως μηνιαία μισθοδοσία, διαδικασία προσλήψεων, εκπαίδευση, σύνταξη και επιμέλεια reporting, παροχή εταιρικών οχημάτων προς τους εργαζόμενους, και επικοινωνία με διάφορους δημόσιους φορείς οργανισμούς για οποιοδήποτε θέμα αφορούσε τις εργασιακές σχέσεις της
19	ένα λευκό σπινάλιο με προμηθευτές εσωτερικού της ανά τμήμα λειτουργίας και κάποια παραστατικά αυτών και αλληλογραφία με την επιχείρηση παροχής τεχνικής

	υποστήριξης καθώς και σύμβαση με αυτή για την χρήση λογισμικού.
20	ένα λευκό κλασέρ με επιγραφή "ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΑΝΘΡΩΠΙΝΟΥ ΔΥΝΑΜΙΚΟΥ ΟΜΙΛΟΥ -ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ 2010" το οποίο περιλαμβάνει 1) οργανογράμματα και περιγραφές θέσεων εργασίας 2) διαδικασίες αποχώρησης από τον όμιλο 3) πολιτική παροχής εταιρικού οχήματος 4) διαδικασία έκδοσης επαγγελματικών καρτών 5) διαδικασία ασθενειών προσωπικού 6) διαδικασία αδειών και υπερωριών 7) διαδικασία ταξιδιών 8) διαδικασία δανείων 9) διαδικασία για χορήγηση κινητών τηλεφώνων 10) πολιτική παροχής εταιρικών γευμάτων 11) διαδικασία προσλήψεων στον όμιλο 12) διαδικασία εκπαίδευσης των εργαζομένων και διαχείριση της απόδοσης αυτών 13) πολιτική υποδοχής νεοπροσληθέντων στον όμιλο
21	1) ΦΕΚ με Νο 10723/15.9.10 (τεύχος ΑΕ & ΕΠΕ) για την εκλογή Δ.Σ της 2) ΦΕΚ με Νο 13152/11.11.09 (τεύχος ΑΕ & ΕΠΕ) για την εκπροσώπηση της 3) ΦΕΚ με Νο 12027/15.10.10 (τεύχος ΑΕ & ΕΠΕ) για την αντικατάσταση μέλους του β.Δ.Σ της ΑΕ 4) ΦΕΚ με Νο 9567/13.8.10 (τεύχος ΑΕ & ΕΠΕ) για εκλογή νέου μέλους στην 5) ΦΕΚ με Νο 13955/10.12.10 (τεύχος ΑΕ & ΕΠΕ) για παραιτήσεις μελών του Δ.Σ της
22	ένα λευκό σπирάλ με αλληλογραφία μεταξύ και για διάφορα θέματα μεταξύ αυτών θέματα και λοιπά λογιστικά προγράμματα, θέματα ανθρωπίνου δυναμικού, θέματα εταιρικών καρτών του ομίλου, θέματα προϊόντων και τιμολόγησης αυτών, θέματα και πελάτες εξωτερικού της, θέματα factoring, στοιχεία για την συμμετοχή της στην έκθεση για την φαρμακευτική αγορά στο
23	ένα λευκό σπирάλ με επιγραφή ".....- που περιλαμβάνει στοιχεία για το cash monitoring της και των θυγατρικών της εταιρειών.
24	ένα λευκό σπирάλ με ισολογισμούς, ετήσιες οικονομικές καταστάσεις και λοιπά οικονομικά δεδομένα της
25	ένα λευκό σπирάλ που περιλαμβάνει πληροφορίες και το προτζεκτ της για την μεταπήδηση της σε ένα νέο πληροφοριακό και λογισμικό σύστημα

26	ένα λευκό σπινάλ το οποίο περιλαμβάνει στοιχεία για τις ενδοομιλικές συναλλαγές της όπως την κατάσταση ενδοομιλικών συναλλαγών της, και της που κατατέθηκαν στο Υπουργείο Οικονομίας Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας
27	έκθεση ελέγχου με σχετικά συνημμένα του λογιστή-φοροτεχνικού σχετική με το πόρισμα του ελέγχου περί εικονικότητας.
28	έκθεση ελέγχου με σχετικά συνημμένα της εταιρείας οικονομικών συμβούλων σχετική με το πόρισμα του ελέγχου περί εικονικότητας.

Από την εξέταση των νέων κατατεθέντων στοιχείων προκύπτει ότι η μητρική εταιρεία διοικούσε κεντρικά όλες τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις του ομίλου και αποφάσιζε για όλα τα θέματα που αφορούσαν αυτές και που είχαν να κάνουν με την διαχείριση του ανθρωπίνου δυναμικού, υλικοτεχνικής υποστήριξης και την συνολική στρατηγική και πολιτική των εταιρειών του ομίλου. Είχε έτσι την δυνατότητα να προσδιορίζει η ίδια το πλαίσιο μέσα στο οποίο θα λειτουργούσαν οι θυγατρικές της εταιρείες με αποτέλεσμα αυτές να υποχρεούνται να ακολουθήσουν την πολιτική που η μητρική επέβαλε μέσω αποφάσεων και παροχών της μητρικής προς αυτές αλλά και παροχών υπηρεσιών και προϊόντων από συνδεδεμένη σε συνδεδεμένη.

Κάτω από αυτό το πρίσμα όπως διαμορφώθηκε από τα νέα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, προκύπτει αδιαμφισβήτητα η πραγματοποίηση ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ της ελεγχόμενης, της μητρικής της εταιρείαςκαι της συνδεδεμένης Συνεπώς και τα κρινόμενα ως εικονικά βάσει της από έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της υπηρεσίας μας (.....) ληφθέντα φορολογικά παραστατικά από τις εταιρείες τουκαιεντάσσονται στο σύνολο των ενδοομιλικών συναλλαγών όπως περιγράφονται παραπάνω.»

Τέλος σας επισημαίνουμε ότι στην Υπηρεσία μας δεν παρέχεται η νομική δυνατότητα ακύρωσης ή τροποποίησης φύλλων ελέγχου και πράξεων επιβολής προστίμου που η ίδια εξέδωσε και κατά των οποίων η ελεγχόμενη εταιρεία κατέθεσε ενδικοφανή προσφυγή. Αρμοδιότητα για την ακύρωση εν όλω ή εν μέρει ή την τροποποίηση καταλογιστικής πράξης έχει η Επιτροπή άρθρου 70^Α ν. 2238/94, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 4 της ΠΟΛ. 1140/05.06.2012.».

Επειδή από τις διατάξεις του **άρθρου 39 του ΚΦΕ** όπως τροποποιήθηκε από τις διατάξεις του ν. 3842/2010 (Α' 58/23.4.2010) και ισχύει προβλέπεται ότι «1. Όταν μεταξύ ημεδαπών

επιχειρήσεων, οι οποίες συνδέονται κατά την έννοια της παραγράφου 3, πραγματοποιούνται πωλήσεις αγαθών ή παρέχονται υπηρεσίες με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από την επιχείρηση αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των ανωτέρω όρων, θεωρούνται κέρδος της επιχείρησης αυτής, με το οποίο προσαυξάνονται τα καθαρά της κέρδη, χωρίς να θίγεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.

2. Όταν μεταξύ ημεδαπής και αλλοδαπής επιχείρησης οι οποίες συνδέονται κατά την έννοια της παραγράφου 3, πραγματοποιούνται πωλήσεις αγαθών ή παρέχονται υπηρεσίες με οικονομικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα είχαν συμφωνηθεί μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων, τα κέρδη τα οποία, χωρίς τους όρους αυτούς, θα είχαν πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των ανωτέρω όρων, θεωρούνται κέρδος της επιχείρησης αυτής, με το οποίο προσαυξάνονται τα καθαρά της κέρδη, χωρίς να θίγεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων.

3. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται για τις επιχειρήσεις που συνδέονται με σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής ή οικονομικής εξάρτησης ή ελέγχου, 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.

4. Η διαφορά κερδών που προκύπτει από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που προκύπτουν από τα βιβλία της, προκειμένου τα έσοδα αυτά να ληφθούν υπόψη για τον προσδιορισμό των φόρων, τελών και εισφορών.

5. Για τον έλεγχο της εφαρμογής της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου, οι ελεγχόμενες επιχειρήσεις υποχρεούνται να τηρούν τα στοιχεία τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών που καθορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 39Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.

6. Όταν από τον έλεγχο διαπιστώνεται ότι συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 2, η υπόθεση παραπέμπεται από την αρμόδια ελεγκτική αρχή σε ειδική επιτροπή της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 66 η οποία αποφαινεται αιτιολογημένα, λαμβάνοντας υπόψη τις διεθνώς αποδεκτές κατευθυντήριες οδηγίες του ΟΟΣΑ για τις τιμές μεταβίβασης για πολυεθνικές επιχειρήσεις και φορολογικές αρχές, για τη συνδρομή των προϋποθέσεων της παραγράφου 2 του παρόντος και για το ύψος της προσαύξησης των κερδών ανά περίπτωση. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής.

7. Σε βάρος των επιχειρήσεων για τις οποίες συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου αυτού, επιβάλλεται πρόστιμο που υπολογίζεται σε ποσοστό «είκοσι τοις εκατό (20%)» επί των επιπλέον καθαρών κερδών που προκύπτουν από τις διατάξεις του άρθρου αυτού. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται ανεξάρτητα από την τυχόν επιβολή πρόσθετων φόρων, προσαυξήσεων και λοιπών κυρώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις που ισχύουν και καταβάλλεται εφάπαξ εντός του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου γίνεται η βεβαίωση. Οι διατάξεις των άρθρων 69, 70, 71 και 74, καθώς και του άρθρου 9 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α) έχουν εφαρμογή και για το πρόστιμο αυτό «με εξαίρεση το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 9 του ν. 2523/1997.

8. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή και για τα δικαιώματα ή τις αποζημιώσεις που καταβάλλονται μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών επιχειρήσεων, εφόσον συνδέονται μεταξύ τους κατά την έννοια της παραγράφου 3, για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων, καθώς επίσης και για τα έξοδα διοικητικής υποστήριξης, οργάνωσης και αναδιοργάνωσης» «και τα μισθώματα κινητών ή ακινήτων».

Επειδή βάσει του [άρθρου 26 του Ν.3728/2008](#) «Εταιρείες που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο και μορφή στην Ελλάδα υποχρεούνται να εφαρμόζουν στις συναλλαγές τους με τις εταιρείες που είναι συνδεδεμένες με αυτές κατά την έννοια του [άρθρου 42ε του κ.ν. 2190/1920](#) (ενδοομιλικές συναλλαγές), όρους οι οποίοι να είναι ταυτόσημοι ή όμοιοι, σε κάθε δε περίπτωση να μην αποκλίνουν ανατιολόγητα από τους όρους, οι οποίοι θα εφαρμόζονταν για τις ίδιες ή παρόμοιες συναλλαγές μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων (αρχή των ίσων αποστάσεων).

Για το σκοπό του ελέγχου της συμμόρφωσης των υπόχρεων εταιρειών με τις διατάξεις του παρόντος, ο Βασικός και ο Ελληνικός Φάκελος Τεκμηρίωσης, κατά περίπτωση, θα πρέπει να είναι διαθέσιμοι οποτεδήποτε ζητηθούν από τις αρμόδιες αρχές του Υπουργείου Ανάπτυξης **εντός προθεσμίας τριάντα ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος.**

Οι υπόχρεες εταιρείες υποβάλλουν ετησίως στο Υπουργείο Ανάπτυξης εντός τεσσάρων μηνών και δεκαπέντε ημερών από τη λήξη της διαχειριστικής τους περιόδου, κατάσταση στην οποία εμφανίζονται τα στοιχεία των ενδοομιλικών συναλλαγών τους, ιδίως ο αριθμός και οι αξίες αυτών.».

Επειδή η προσφεύγουσα κατέθεσε σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 26 του Ν.3728/2008](#) κατάσταση ενδοομιλικών συναλλαγών της, και της

..... που κατατέθηκαν στο Υπουργείο Οικονομίας Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας με Α.Π./2011.

Επειδή από την παρ. 17 του άρθρου 11 του ν. 4110/2013 (ΦΕΚ ΤΕΥΧΟΣ ΠΡΩΤΟ, Αρ. Φύλλου 17 23 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ 2013 «Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις») με τίτλο «Τεκμηρίωση τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών», ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 5 εφαρμόζονται για ενδοομιλικές συναλλαγές που πραγματοποιούνται, σε διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2012 και μετά, καθώς και σε υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο που άρχισε πριν την 1.1.2012 και λήγει από 31.12.2012 και μετά.

Για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν στις διαχειριστικές περιόδους που άρχισαν μετά την έναρξη ισχύος του Ν. 3775/2009 (διαχειριστικές περιόδους για τις οποίες η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος γεννάται από την 1η Ιανουαρίου 2011 και μετά) και μέχρι την έναρξη ισχύος του παρόντος, λαμβάνεται υπόψη ο φάκελος τεκμηρίωσης που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Ν. 3728/2008.

Ο έλεγχος διενεργείται από την αρμόδια φορολογική αρχή, όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 5 του άρθρου 39 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.), η οποία προσδιορίζει και τις τιμές ενδοομιλικών συναλλαγών σε περίπτωση μη τήρησης ή μη διάθεσης ή τήρησης ανεπαρκούς ή ανακριβούς φακέλου τεκμηρίωσης, καταργούμενης της παραγράφου 6 του άρθρου 39, όπως ίσχυε πριν την τροποποίησή του από τον παρόντα νόμο.».

Επειδή με το με αρ. πρωτ. 1106993/660/0015/ 4-12-1997 έγγραφο του Υπ. Οικ. διευκρινίστηκε ότι για τις συναλλαγές που αποδεδειγμένα εμπίπτουν στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 39 του ν.2238/94 μεταξύ επιχειρήσεων που πληρούν τις προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου αυτού, δεν συντρέχει λόγος επιβολής προστίμου από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και κατά συνέπεια δεν θίγεται το κύρος των βιβλίων και των στοιχείων, σε περιπτώσεις που τα φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν με το πράγματι συμφωνηθέν τίμημα. Αυτονόητο είναι ότι, σε περίπτωση που το αναγραφόμενο στα στοιχεία τίμημα, με βάση συγκεκριμένα στοιχεία προκύπτει ότι είναι διαφορετικό του συμφωνηθέντος, τότε η διαπίστωση αυτή συνιστά παράβαση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και επιδρά στο κύρος των βιβλίων.

Επειδή από το από συνταχθέν μεταξύ των εταιρειών «.....» και «.....» ιδιωτικό συμφωνητικό το οποίο περιγράφει αντίστοιχες και ισόποσες με

τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία Τ.Π.Υ.,,,,,/2010 από την εταιρεία «.....» αξίας συνολικού ύψους 4.000.000€ (το οποίο κατατέθηκε εκπρόθεσμα με κατάσταση από την εταιρεία στην Δ.Ο.Υ. με α/α/2011, αλλά πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου την) προκύπτει ότι, το αναγραφόμενο στα στοιχεία τίμημα και η περιγραφή των υπηρεσιών δεν ήταν διαφορετικά των **συμφωνηθέντων**.

Επειδή από το από συνταχθέν μεταξύ των εταιρειών «.....» και «.....» ιδιωτικό συμφωνητικό το οποίο περιγράφει αντίστοιχες και ισόποσες με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία Τ.Π.Υ.,/2010 από την εταιρεία «.....» αξίας συνολικού ύψους 2.000.000€ (το οποίο κατατέθηκε εκπρόθεσμα με κατάσταση από την εταιρεία στην Δ.Ο.Υ. με α/α/2011, αλλά πριν την έναρξη του φορολογικού ελέγχου την) προκύπτει ότι, το αναγραφόμενο στα στοιχεία τίμημα και η περιγραφή των υπηρεσιών δεν ήταν διαφορετικά των **συμφωνηθέντων**.

Επειδή από τις καρτέλες των λογαριασμών προμηθευτή «.....» (εμπορική διαχείριση) και «.....»..... (εμπορική διαχείριση) προκύπτει ότι τα επίμαχα στοιχεία ήταν καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης.

Επειδή από την από έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της φορολογικής αρχής δεν προκύπτει ότι διενεργήθηκε έλεγχος στις εκδότριες των επίμαχων στοιχείων επιχειρήσεις «.....» και «.....» προκειμένου να διαπιστωθεί η ικανότητα (μέσα, προσωπικό κλπ) εκτέλεσης των αναγραφομένων στα στοιχεία υπηρεσιών και εφόσον προέκυπτε αδυναμία εκτέλεσης να αποδειχθεί με τρόπο αδιαμφισβήτητο η εικονικότητα των στοιχείων και όχι με τρόπο συμπερασματικό, **της οποίας το βάρος απόδειξης φέρει ακέραια η φορολογική αρχή που εξέδωσε τις πράξεις** δεδομένου ότι οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις «.....» και «.....» ήταν φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτές (Σ.τ.Ε. 1278/2011, 936/2010, Οδηγός Ελέγχου Πλαστών Εικονικών και νοθευμένων στοιχείων ΣΔΟΕ Α.Π.1506/30-2007κ.α.).

Επειδή στα πλαίσια του τακτικού ελέγχου που διενεργούσε η Δ.Ο.Υ στην προσφεύγουσα, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης πριν την ολοκλήρωση του τακτικού ελέγχου σε όλα τα φορολογικά αντικείμενα και ειδικά στη κύρια φορολογία εισοδήματος, εκδόθηκε δε, χωρίς να λάβει υπόψη του και να ελέγξει σύμφωνα με τα οριζόμενα από την παράγραφο 17 του άρθρου 11 του ν 4110/2013 και τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν 2238/1994 όλα τα στοιχεία (φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών του αρθ. 26 ν 3728/2008 κ.λ.π.) που αφορούν τις κρινόμενες ενδοομιλικές συναλλαγές της

προσφεύγουσας με τις συγγενείς εταιρείες «.....» και «.....». Έκρινε δηλαδή ο έλεγχος τις εν λόγω συναλλαγές «εικονικές στο σύνολό τους», χωρίς να αποδεικνύει την εικονικότητα αυτών με αδιαμφισβήτητες και τεκμηριωμένες διαπιστώσεις, αλλά συμπερασματικά.

Επειδή στο με αριθ. πρωτ./2014 «Υπηρεσιακό Σημείωμα Διαπιστώσεων» της φορολογικής αρχής αναφέρεται ότι «Από την εξέταση των νέων κατατεθέντων στοιχείων προκύπτει ότι η μητρική εταιρεία διοικούσε κεντρικά όλες τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις του ομίλου και αποφάσιζε για όλα τα θέματα που αφορούσαν αυτές και που είχαν να κάνουν με την διαχείριση του ανθρωπίνου δυναμικού, υλικοτεχνικής υποστήριξης και την συνολική στρατηγική και πολιτική των εταιρειών του ομίλου. Είχε έτσι την δυνατότητα να προσδιορίζει η ίδια το πλαίσιο μέσα στο οποίο θα λειτουργούσαν οι θυγατρικές της εταιρείες με αποτέλεσμα αυτές να υποχρεούνται να ακολουθήσουν την πολιτική που η μητρική επέβαλε μέσω αποφάσεων και παροχών της μητρικής προς αυτές αλλά και παροχών υπηρεσιών και προϊόντων από συνδεδεμένη σε συνδεδεμένη. Κάτω από αυτό το πρίσμα όπως διαμορφώθηκε από τα νέα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, προκύπτει αδιαμφισβήτητα η πραγματοποίηση ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ της ελεγχόμενης, της μητρικής της εταιρείας και της συνδεδεμένης Συνεπώς και τα κρινόμενα ως εικονικά βάσει της από έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της υπηρεσίας ληφθέντα φορολογικά παραστατικά από τις εταιρείες του και εντάσσονται στο σύνολο των ενδοομιλικών συναλλαγών όπως περιγράφονται παραπάνω», **και κατά συνέπεια αυτοαναιρείται το πόρισμα της από έκθεσης Κ.Β.Σ. με την οποία έκρινε ως «εικονικά στο σύνολό τους φορολογικά στοιχεία» και συγκεκριμένα την τιμολόγηση «των υπηρεσιών διαφόρων τομέων διοίκησης» από την εταιρεία «.....» με τα Τ.Π.Υ.,,,,,/2010 στην εταιρεία «.....» αφού προέκυψε ότι πράγματι η εταιρεία παρείχε υπηρεσίες διοίκησης στην προσφεύγουσα ενώ από τα κατατεθέντα στοιχεία και το πόρισμα προκύπτει αδιαμφισβήτητα η πραγματοποίηση ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ της προσφεύγουσας, της μητρικής της εταιρείας και της συνδεδεμένης** **Κατά συνέπεια οι διαπιστώσεις και το πόρισμα της από έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. προέκυψε ότι δεν ήταν αδιαμφισβήτητα, προκειμένου να υφίσταται επαρκής και τεκμηριωμένη αιτιολογία της κρινόμενης πράξης αλλά ήταν συμπερασματικά και για το λόγο αυτόν ακυρωτέα** (Οδηγός Ελέγχου Πλαστών Εικονικών και νοθευμένων στοιχείων ΣΔΟΕ Α.Π.1506/30-2007).

Επειδή επιπλέον, η προσβαλλόμενη πράξη που εκδόθηκε στην συνέχεια της από έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ είναι νομικά πλημμελής, καθώς ο έλεγχος δεν εξέτασε εις βάθος τις κρινόμενες συναλλαγές, οι οποίες στο σύνολό τους αφορούν αμοιβές οργάνωσης, διοίκησης, μελέτες, μεθόδους, και χρηματοοικονομικές κλπ υπηρεσίες, απαραίτητες σε κάθε εταιρεία, δεν θεμελίωσε ως όφειλε την εικονικότητα σε παρατιθέμενα δεδομένα σε σχέση με την εκάστοτε υπό κρίση υπηρεσία που τιμολογήθηκε, και απεφάνθη περί της εικονικότητας των στοιχείων με τρόπο συμπερασματικό, επί τη βάσει της μη επίδειξης στον έλεγχο των δικαιολογητικών-αποδεικτικών, ελλείψει δε των επιδειχθέντων από την προσφεύγουσα στοιχείων, παρέλειψε τον έλεγχο των εκδοτών των στοιχείων, καθώς και τον έλεγχο του φακέλου τεκμηρίωσης των συναλλαγών. Επιπλέον ο έλεγχος της αρμόδιας φορολογικής αρχής μετά την εξέταση των «νέων στοιχείων», διαπιστώνοντας ουσιαστικά ο ίδιος της πλημμέλειάς του, απεφάνθη ότι «προκύπτει αδιαμφισβήτητα η πραγματοποίηση ενδοομιλικών συναλλαγών μεταξύ της ελεγχόμενης, της μητρικής της εταιρείας και της συνδεδεμένης», αναιρώντας στην ουσία και το πόρισμα της από έκθεσης που αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης Απόφασης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ.

Επειδή η επίμαχη πράξη τυγχάνει και τυπικά πλημμελής, διότι δεν επεβλήθη διακεκριμένα ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση όπως ορίζεται από τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, χωρίς όμως να είναι εξ' αυτού του λόγου ακυρωτέα, καθώς δεν επήλθε βλάβη σε βάρος της προσφεύγουσας δεδομένου δεν επηρεάστηκε το ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου.

Για όλους αυτούς τους λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Ακυρώνουμε την με αρ. /2013 πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για λόγους νομικής πλημμέλειας και αναπέμπουμε την υπόθεση προκειμένου να ενεργήσει σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσης.

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΛΑΝΗΣ

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 με

υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).