



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 534

ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 02/05/2018

Αριθμός απόφασης:2225

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. 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 26-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία με διακριτικό τίτλο, έδρα την οδό και με Α.Φ.Μ , κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α του προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα:

α.της με αριθ. /28-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α ,διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011

β.της με αριθ. /28-12-2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 - 31/03/2012

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Σύντομο ιστορικό

-Με την αριθ./28-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης κύριος και πρόσθετος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 241.433,13 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος 289.719,76 ευρώ, ήτοι σύνολο 531.152,93 ευρώ.

-Με την αριθ./28-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 - 31/03/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης κύριος και πρόσθετος φόρος προστιθέμενης αξίας ποσού 21.359,45 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος 25.631,34 ευρώ, ήτοι σύνολο 46.990,79 ευρώ.

Οι εν λόγω διαφορές προέκυψαν μετά τη σύνταξη της από 28/12/2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α,σε εκτέλεση της με αριθμ./08-03-2017 εντολής ελέγχου

Κριτήριο επιλογής για έλεγχο αποτέλεσαν τα Δελτία πληροφοριών του ΣΔΟΕ με αριθμό πρωτοκόλλου/10-06-2010 προς την Δ.Ο.Υ Π.Φαλήρου και το με αριθμό πρωτοκόλλου/11-07-2014 προς την Δ.Ο.Υ Γλυφάδας, το οποίο είναι συνέχεια του πρώτου δελτίου πληροφοριών.

Α.ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΔΟΕ (ΔΕΛΤΙΟ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΩΝ ΦΠΑ 8-6-2010 (ΑΡΙΘ ΠΡΩΤ ΔΙΑΒ/10-6-2010 ΠΡΟΣ Δ.Ο.Υ Π. ΦΑΛΗΡΟΥ)

<<Αντικείμενο εργασιών της ελεγχόμενης αποτελεί κυρίως η παραγωγή κινηματογραφικών ταινιών τις οποίες πωλεί με την μορφή DVD.

Η ελεγχόμενη προβαίνει στην διάθεση αυτών- εκτός της χονδρικής πώλησης σε καταστήματα - και μέσω Πρακτορείου Τύπου μαζί με τετρασέλιδο φυλλάδιο χωρίς αρθογραφία περιέχον μόνο Φωτογραφίες του ιδίου περιεχομένου με το DVD.

Φυλλάδιο και DVD προσφέρονται συσκευασμένα στην ίδια συσκευασία, τυλιγμένα σε μια ζελατίνα και πωλούνται σε ενιαία τιμή.

Τα DVD που περιέχουν ταινίες ερωτικού περιεχομένου αποτελούν αναμφισβήτητα το αποκλειστικό αντικείμενο προσέλκυσης του ενδιαφέροντος του αγοραστή, χωρίς να κρίνεται απαραίτητη η ύπαρξη του συνοδευτικού φυλλαδίου, αφού αυτό περιέχει μόνο φωτογραφίες οι οποίες απεικονίζουν σκηνές του περιεχομένου του DVD διαφημίζοντας με αυτό τον τρόπο το προϊόν (DVD). Τα DVD αυτά μπορούν να λειτουργήσουν και να χρησιμοποιηθούν ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη του φυλλαδίου.

Αν λάβει κανείς υπόψη ότι για την παραγωγή των δύο τελευταίων ταινιών (DVD) με τίτλο και στις οποίες έλαβαν μέρος, δαπανήθηκαν μεγάλα ποσά σε σχέση με την έκδοση του φυλλαδίου καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι κύριος στόχος πώλησης δεν αποτελεί με κανένα τρόπο το τετρασέλιδο συνοδευτικό φυλλάδιο αλλά αυτό κάθε αυτό το DVD.

ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Από τα παραπάνω εκτεθέντα προκύπτει σαφώς ότι η διάθεση των DVD μαζί με το τετρασέλιδο έντυπο μέσω Πρακτορείο Τύπου εκ μέρους της ελεγχόμενης αποτελεί εκτός από μια διαδικασία προωθήσεως της εμπορίας τους και ένας τρόπος καταστρατήγησης των διατάξεων ου ΦΠΑ αφού όπως προαναφέραμε η ελεγχόμενη χαρακτηρίζει το έντυπο της ως περιοδικό και εφαρμόζει συντελεστή ΦΠΑ 4.5% αντί του ορθού 19%-21%, μη καταβάλλοντος με αυτόν τον τρόπο σημαντικά ποσά ΦΠΑ.>>

Β.ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΔΟΥ ΓΛΥΦΑΔΑΣ

<< 1.Από τις εκκαθαρίσεις της εταιρείας είναι εμφανές ότι τα πωλούμενα επίμαχα έντυπα θεωρούνται βιβλία , περιοδικά ή DVD. Στις εκκαθαρίσεις αναφέρουν

2 .Στις Γνωμοδοτήσεις 108/03 και 15/06 Της Γενικής Δ/σης Τελωνείων- Τμήμα Α' Δασμολογικό, όπου διατίθενται διάφορα βιβλία και περιοδικά συνοδευόμενα από DVD , η Α.Ε.Τ.Α. κατέταξε τα βιβλία και περιοδικό στο χαμηλό συντελεστή και το DVD στον κανονικό.

3 .Με έγγραφο της η Γενική Διεύθυνση Τελωνείων & ΕΦΚ Δ/ση 17^η Δασμολογική σε σχετική ερώτηση Του ΣΔΟΕ απάντησε τα εξής: « Οι έντυπες περιοδικές εκδόσεις κατατάσσονται στη δασμολογική κλάση 4902 (5%) εφόσον πληρούν τις ακόλουθες προϋποθέσεις :

-Θα πρέπει να συνιστούν ένα τεύχος σε μια συνεχόμενη σειρά εκδόσεων με τον ίδιο τίτλο που εκδίδονται ανά τακτά χρονικά διαστήματα.

-Το κάθε τεύχος θα πρέπει να φέρει ημερομηνία (έστω και με απλή ένδειξη της περιόδου του έτους) καθώς και συνεχή αρίθμηση .

-Θα πρέπει να αποτελούνται από μη δεμένες σελίδες ή από σελίδες που είναι δεμένες σε χαρτί.

-Θα πρέπει να εκδίδονται τουλάχιστον δύο φορές το χρόνο

-Οι εν λόγω εκδόσεις αποτελούνται κυρίως από υλικό για ανάγνωση , αλλά μπορεί επίσης να φέρουν εκτεταμένη εικονογράφιση ή και να αποτελούνται κυρίως από εικονογραφικό υλικό

-Μπορούν επίσης να περιέχουν διαφημίσεις .

-Οι έντυπες φωτογραφίες και εικόνες χωρίς προσθήκη κειμένου υπάγονται στη δασμολογική κλάση 4911 (21%)

-Οι οπτικοί δίσκοι DVD - CD κατατάσσονται στη δασμολογική κλάση 8523 (21%)

4.Αναφορικά με το συγκεκριμένο δείγμα εντύπου που στάλθηκε από το ΣΔΟΕ διαπιστώθηκε ότι το εν λόγω έντυπο δεν περιέχει κείμενο και αποτελείται

μόνο από φωτογραφικό υλικό. Πρόκειται για ένα έντυπο το οποίο ήταν «ένθετο» στο κυρίως περιοδικό. Δηλαδή στη ζελατίνα υπήρχε το εν λόγω ένθετο και το DVD".

4.Ωστόσο διευκρινίζεται ότι οι οπτικοί δίσκοι (DVD - CD) όταν συνοδεύουν παντός είδους έντυπα τα δύο είδη (έντυπο και οπτικός δίσκος) κατατάσσονται χωριστά στις οικείες δασμολογικές κλάσεις και υπάγονται στους αντίστοιχους συντελεστές ΦΠΑ. Άρθρο 19 § 8 ν.2859/2000 και ΕΔΥΟ ΠΟΛ 1100/2010 η οποία αναφέρει τα εξής : «Περαιτέρω, επισημαίνουμε ότι οι εφημερίδες και τα περιοδικά (Δ.Κ. 4902) υπάγονται στον υπερμειωμένο συντελεστή Φ Π Α . (5,5%), όσον αφορά στην αξία των εντύπων αυτών, ενώ διάφορα αγαθά που παραδίδονται μαζί με τα έντυπα αυτά υπάγονται στον οικείο συντελεστή, όπως π.χ. CD, DVD υπάγονται στον κανονικό συντελεστή (23%), προσδιορίζοντας ξεχωριστή φορολογητέα αξία για τα αγαθά αυτά, σύμφωνα με τη διαφοροποίηση της τιμής των εντύπων αυτών που περιέχουν και άλλα αγαθά, σε σχέση με την τιμή της απλής έκδοσης.

Συμπέρασμα παρόντος ελέγχου

Η ελεγχόμενη μας προσκόμισε νέα έντυπα, των ελεγχόμενων ετών , τα οποία εκτός από φωτογραφίες περιέχουν και κείμενο εν αντιθέσει με το πιο πάνω δείγμα του ΣΔΟΕ.

Τα έντυπα που προσκομίστηκαν έχουν τα εξής χαρακτηριστικά :

.....
Μετά από τα ανωτέρω ο έλεγχος διαπίστωσε ότι τα πακέτα εντύπων που προσκομίστηκαν στον παρόντα έλεγχο μαζί με τα dvd , αφορούν τις ελεγχόμενες περιόδους .

Τα περιοδικά αυτά πληρούν τις ανωτέρω προϋποθέσεις να χαρακτηριστούν «περιοδικά» ώστε να υπαχθούν στη δασμολογική κλάση 4902 όπως αναφέρονται λεπτομερώς πιο πάνω .

Συμπέρασμα : Το έντυπο αυτό, χωρίς το dvd, πληροί τις προϋποθέσεις να υπαχθεί στην δασμολογική κλάση 4902 δηλαδή στο χαμηλό συντελεστή ο οποίος περιλαμβάνει έντυπα τα οποία περιέχουν υλικό για ανάγνωση έστω και εικονογραφημένο σύμφωνα με τις επεξηγηματικές σημειώσεις του Π.Ο.Τ.

Όμως πρέπει να γίνεται διαχωρισμός της αξίας του εντύπου από την αξία του DVD ώστε η αξία πώλησης του DVD να κατατάσσεται στο κανονικό συντελεστή , σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 19 § 8 ν.2859/2000 και ΕΔΥΟ ΠΟΛ 1100/2010. δηλαδή .

1. Το έντυπο στη δασμολογική κλάση 4902 με συντελεστή 5 % και
2. Το DVD στη δασμολογική κλάση 8523 κανονικός συντελεστής 21% & 23% .

Κατά την εκτίμηση του ελέγχου του ΣΔΟΕ και του παρόντος ελέγχου το συγκεκριμένο πακέτο πωλείται κυρίως για το DVD και λιγότερο για το έντυπο .

Η συνολική τιμή πώλησης του πακέτου σύμφωνα με τα προσκομισθέντα δείγματα αρχικά ήταν 19,90 € και μετέπειτα μειώθηκε σε 14,90 € .

Η αξία , γενικά των περιοδικών που κυκλοφορούν στην αγορά κυμαίνεται από 4,00 € έως 10,00 € περίπου .

Άρα από την συνολική αξία του πακέτου δεν μπορεί το συγκεκριμένο περιοδικό να τιμάται πάνω από τα 10,00 € .

Ο έλεγχος αποδέχεται το συμπέρασμα του ΣΔΟΕ ως προς τα ποσοστά συμμετοχής μεταξύ περιοδικού και DVD, **όπως αναφέρεται στη σελίδα «5» του παρόντος.**

Αποδέχεται ότι από τη συνολική αξία του πακέτου ποσοστό **80%** αφορά αξία DVD,και την αξία του περιοδικού σε ποσοστό **20% >>.**

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η προσφυγή της και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1^{ος} Λόγος Προσφυγής: Αναρμοδιότητα διοικητικού - φορολογικού οργάνου για τη διενέργεια του παρόντος φορολογικού ελέγχου και κατ' επέκταση για την έκδοση των δυσμενών και προσβαλλόμενων με την παρούσα οριστικών πράξεων

2^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράβαση Ουσιώδους τύπου – Ακυρότητα Κοινοποίησης λόγω ελαττωματικότητας του Σημειώματος Διαπιστώσεων, των προβαλλομένων πράξεων και της Έκθεσης Μερικού Ελέγχου, που οδηγεί αναντίρρητα στην παραβίαση του αρ.20 παρ.2 του Συντάγματος

3^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης αρ.20 παρ.2 Συντάγματος

4^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παραγραφή ελεγχόμενης χρήσης 2011

5^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παντελής Έλλειψη Αιτιολογίας της από 28-12-2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α με αριθμό εντολής/08-03-2017

A] Διαπιστώσεις του ελέγχου από το ΣΔΟΕ το έτος 2010

Δεδομένου ότι ο παρών έλεγχος της 09-03-2017 συνάγει συμπεράσματα στηριζόμενος σε Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ από παρελθόντα έλεγχο στην επιχείρηση, που διενεργήθηκε δυνάμει της με αριθμό/2010 εντολής, δέον όπως παρατεθούν αυτούσια τα αποσπάσματα του Δελτίου Πληροφοριών του ΣΔΟΕ, ως ακριβώς ενσωματώνονται στην από 28-12-2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α (αριθμός εντολής/08-03-2017), προκειμένου να διαφανούν πλήρως οι αντιφάσεις αλλά και ο άστοχος, αβάσιμος και αναιτιολόγητος συλλογισμός που ακολουθείται στην προσβαλλομένη σε αυτή:

.....

B] Διαπιστώσεις του παρόντος ελέγχου από τη Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ το έτος 2017

.....

Αποδέχεται λοιπόν ο παρών έλεγχος ότι τα περιοδικά που παράγει η εταιρία μας και κυκλοφορούν μέσω του **φέρουν τα χαρακτηριστικά του «περιοδικού» και υπάγονται στην υπερμειωμένη κλάση του ΦΠΑ της τάξης του 4,5% - 5%.**

Απορρίπτει δηλαδή παντελώς την αιτιολογία του Δελτίου Πληροφοριών του ΣΔΟΕ, δηλαδή ότι «δεν είναι περιοδικά αλλά συνοδευτικά έντυπα του DVD και εξ αυτού υπάγονται στο 19%-21%» και στην οποία αιτιολογία στηρίζεται η διαπίστωση της δήθεν παράβασης της ελεγχόμενης εταιρίας περί καταστρατήγησης των διατάξεων του Φ.Π.Α. κατά τον χρόνο

διενέργειας του ελέγχου του ΣΔΟΕ, ήτοι το 2010.

Παρά ταύτα, ο νυν έλεγχος, σε μια προσπάθεια θεμελίωσης της δήθεν παραβατικής συμπεριφοράς της εταιρίας μας, χρησιμοποιεί επιλεκτικά και παντελώς διαστρεβλωμένα ορισμένες δευτερογενείς εκτιμήσεις - γνώμες που διατυπώνονται στο Δελτίο Πληροφοριών του ΣΔΟΕ, οι οποίες ουδόλως θεμελιώνουν παραβατικότητα της εταιρίας μας, με αποτέλεσμα να συνάγει ένα καθόλα **αυθαίρετο, αβάσιμο, καταχρηστικό και αναιτιολόγητο συμπέρασμα**, που αποτυπώνεται στη σελίδα 11 της Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού ΦΠΑ, που αυτολεξεί αναγράφει:

«Κατά την εκτίμηση του ελέγχου του ΣΔΟΕ και του παρόντος ελέγχου το συγκεκριμένο πακέτο πωλείται κυρίως για το DVD και λιγότερο για το έντυπο.

Η συνολική τιμή πώλησης του πακέτου σύμφωνα με τα προσκομισθέντα δείγματα αρχικά ήταν 19,90 € και μετέπειτα μειώθηκε σε 14,90 €.

Η αξία, γενικά των περιοδικών που κυκλοφορούν στην αγορά κυμαίνεται από 4,00 € έως 10,00 € περίπου .

Άρα από την συνολική αξία του πακέτου δεν μπορεί το συγκεκριμένο περιοδικό να τιμάται πάνω από τα 10,00 €.

Ο έλεγχος αποδέχεται το συμπέρασμα του ΣΔΟΕ ως προς τα ποσοστά συμμετοχής περιοδικού και DVD, όπως αναφέρεται στη σελίδα «5» του παρόντος. Αποδέχεται ότι από τη συνολική αξία του πακέτου ποσοστό 80% αφορά την αξία των dvd, και τα φορολογεί με τον κανονικό συντελεστή και την αξία του περιοδικού σε ποσοστό 20% κα τα φορολογεί με μειωμένο συντελεστή.»

Εν συνεχεία στη σελίδα 15 της προσβαλλομένης Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. αποτυπώνεται το πόρισμα του ελέγχου ως αυτολεξεί παραθέτω:

.....

Γ] Ως προς αυθαίρετο, αβάσιμο, καταχρηστικό και αναιτιολόγητο συμπέρασμα της προσβαλλόμενης Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού ΦΠΑ επαγόμεθα τα ακόλουθα:

- Σε κανένα σημείο του Δελτίου Πληροφοριών του ΣΔΟΕ δεν γίνεται αναφορά στην τιμή πώλησης του περιοδικού. Το εν λόγω Δελτίο, αφού, πρωτογενώς, έχει εσφαλμένως θεμελιώσει την παραβατικότητα της ελεγχόμενης στο επιχείρημα που ενσωματώνεται στον αποχαρακτηρισμό του εντύπου – περιοδικού, ως αναλυτικά έχουμε εκθέσει ανωτέρω (έλαβε υπόψιν λάθος δείγματα), παραθέτει δευτερογενώς σκέψεις, που ουδόλως επηρεάζουν ή ενισχύουν το βασικό συλλογισμό του, **τον οποίο ο νυν έλεγχος απορρίπτει**. Ενδεικτικά μάλιστα και όχι τυχαία - λόγω της ανταπόκρισής τους από το ευρύ κοινό, και πλέον γνωστές και διαδεδομένες-, ο έλεγχος του ΣΔΟΕ παραθέτει την περίπτωση της παραγωγής και κυκλοφορίας των περιοδικών με τα συνοδευτικά DVD και

πρωταγωνίστριες παρά το δεδομένο ότι η σχετική αναφορά στον παρόντα έλεγχο, ως προήλθε από τον έλεγχο του ΣΔΟΕ, αναφέρεται σε πρότερη και ήδη παραγεγραμμένη χρήση, εξάγοντας κατά εσφαλμένη εκτίμηση το αυθαίρετο και ανυπόστατο συμπέρασμα ότι το κόστος παραγωγής των ταινιών είναι μεγαλύτερο από το κόστος παραγωγής του περιοδικού Τονίζεται δε, ότι η αναγωγή του κόστους του περιοδικού σε ποσοστό επί τοις εκατό έλαβε χώρα με κριτήριο για τα δείγματα που είχε στην κατοχή του ο τότε έλεγχος του ΣΔΟΕ, που αποδείχθηκε με τον νυν έλεγχο ότι δεν ήταν τα περιοδικά της εταιρίας μας αλλά συνοδευτικά έντυπα αυτών. Σημειωτέων ότι οι ταινίες παραγωγής της εταιρίας μας δεν διανέμονται στο αγοραστικό κοινό μόνο μέσω του περιοδικού, αλλά μετά την ολοκλήρωση της παραγωγής τους κυκλοφορούν πρώτα σε καταστήματα πώλησης – ενοικίασης ταινιών (video club), σε εφημερίδες, ως τα προσκομιζόμενα και επικαλούμενα αναλυτικά καθολικά αναλυτικά πελατών χρήσεων 2011-2012 όπου και αποσβένεται το κόστος παραγωγής τους και κατόπιν κυκλοφορούν ως συνοδευτικά με το περιοδικό έκδοσης της εταιρίας μας φέροντας μια συμβολική τιμή της τάξης των 2,80€ και ΦΠΑ τον εκάστοτε εκ του νόμου οριζόμενο στην υψηλότερη κατηγορία, ως προκύπτει από το από 28-11-2017 έγγραφο του με θέμα:

Ωστόσο, στο βαθμό που η κυκλοφορία του περιοδικού μετά των συνοδευτικών εντύπων και DVD πραγματοποιείται κατά σύννομο τρόπο δε γίνεται αντιληπτό πως η τιμή κυκλοφορίας του πακέτου του περιοδικού, αλλά και το κόστος παραγωγής του περιοδικού και των ταινιών αφορά και επηρεάζει τον διενεργηθέντα έλεγχο αλλά και κάθε έλεγχο της φορολογικής αρχής σε σημείο μάλιστα που να οδηγεί στον αυθαίρετο καταλογισμό υπέρογκων προστίμων σε βάρος της εταιρίας μας . Σε μια οικονομία που αναπτύσσεται στα πλαίσια μιας ελεύθερης αγοράς, οι τιμές των αγαθών και των υπηρεσιών καθορίζονται ελεύθερα από τη συναίνεση μεταξύ των προμηθευτών και των καταναλωτών και διαμορφώνονται από τις δυνάμεις της προσφοράς και της ζήτησης, που είναι απαλλαγμένες από οποιαδήποτε παρέμβαση από την κυβέρνηση, το μονοπωλιακό καθορισμό των τιμών, ή άλλη αρχή.

Παρά το γεγονός ότι δε συντρέχει ουδεμία υποχρέωση της εταιρίας μας να αντικρούσει τον ψευδή, αυθαίρετο, νόμω και ουσία αβάσιμο ισχυρισμό της προσβαλλομένης Έκθεσης Μερικού Ελέγχου, ως προς τα ποσοστά συμμετοχής περιοδικού και DVD, που αποτελεί και τη μοναδική αιτιολογία για την επιβολή του προστίμου με τον νυν έλεγχο, καθότι το επιχείρημα τούτο ούτε καν τυπικά δύναται να αποτελέσει νομικό έρεισμα επιβολής προστίμου, εντούτοις ενδεικτικά αναφερόμαστε στο κόστος παραγωγής περιοδικών και DVD στις επίμαχες χρήσεις και θα αποδείξουμε, ως κάτωθι ότι ο εν λόγω ισχυρισμός είναι

και κατ' ουσίαν αβάσιμος, καθότι τα ποσοστά κόστους για το DVD ανέρχονται περίπου σε 15-20% και για το περιοδικό σε 80-85%:

Ι] Ταινία με τίτλο

Ως αποδεικνύεται από το από 18-01-2018 Δελτίο του με ημερομηνία έκδοσης 01-01-2011 / 31-12-2012, στις χρήσεις 01-01-2011 / 31-12-2012 **πωλήθηκαν 4.136 τεμάχια DVD** για την ταινία Ως προκύπτει από το με αριθμό/07-12-2011 τιμολόγιο πώλησης της η τιμή εκάστου ψηφιακού δίσκου DVD (κενού, άνευ περιεχομένου) ανέρχεται στο ποσό των 0,23 €

Επομένως το κόστος αγοράς των εν λόγω DVD ανέρχεται στο ποσό των $4.136 \times 0,23 \text{ €} = 951,28 \text{ €}$. Στο ποσό αυτό προστίθεται το κόστος της αμοιβής των ηθοποιών (4.201 €), ήτοι το τελικό κόστος παραγωγής των DVD ανέρχεται στο ποσό των $(951,28 + 4.201 \text{ €}) = 5.153 \text{ €}$.

Κατά την ίδια περίοδο το κόστος για την έκδοση του περιοδικού ανήλθε στο ποσό των 27.647,59 €, ως προκύπτει από τα κάτωθι έξι («6») επικαλούμενα και προσκομιζόμενα με την παρούσα τιμολόγια:

Α/Α	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΠΛΗΡΩΤΕΟ ΠΟΣΟ
1		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	54176	30/11/2011	3035,09
2		ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	202	17/11/2011	312,50
3		ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	117	30/12/2011	7000,00
4		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	983	28/11/2011	3075,00
5		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ	52	8/11/2011	9225,00
6		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	47	23/9/2011	5000,00
				ΣΥΝΟΛΟ	27647,59

Καθίσταται πασιφανές ως εκ τούτου και αποδεικνύεται περίτρανα ότι τα ποσοστά κόστους για την εταιρία μας ανέρχονται α) για την παραγωγή της ταινίας στο ποσοστό του 85% και β) για την παραγωγή του περιοδικού σε ποσοστό 15%.

Τα εν λόγω ποσοστά προκύπτουν με βάση τον κάτωθι υπολογισμό:

I. Συνολικό Κόστος της εταιρίας μας : 5.153 € (κόστος παραγωγής των DVD) + $27.647,59 \text{ €}$ (κόστος παραγωγής περιοδικού) = $32.800,59 \text{ €}$ (σχετικά παραστατικά)

II. Συνεπώς αναγάγοντας σε ποσοστό επί τοις % ως ακολούθως:

- το ποσοστό που αναλογεί για την παραγωγή του περιοδικού προκύπτει:

$$\frac{27.647,59 \text{ € (κόστος παραγωγής περιοδικού)}}{32.800,59 \text{ € (Συνολικό Κόστος της εταιρίας μας)}} \times 100 = 85 \%$$

$32.800,59 \text{ €}$ (Συνολικό Κόστος της εταιρίας μας)

- ενώ για την παραγωγή της ταινίας το ποσοστό προκύπτει ως εξής:

$$\frac{5.153 \text{ € (κόστος παραγωγής των DVD)}}{32.800,59 \text{ € (Συνολικό Κόστος της εταιρίας μας)}} \times 100 = 15 \%$$

$32.800,59 \text{ €}$ (Συνολικό Κόστος της εταιρίας μας)

II] Ταινία με τίτλο

Ως αποδεικνύεται από το από 18-01-2018 Δελτίο του με ημερομηνία έκδοσης 01-01-2011 / 31-12-2012, στις χρήσεις 01-01-2011 / 31-12-2012 πωλήθηκαν 14.109 τεμάχια DVD για την ταινία Ως προκύπτει από το με αριθμό/31-12-2010 τιμολόγιο πώλησης της η τιμή εκάστου ψηφιακού δίσκου DVD (κενού, άνευ περιεχομένου) ανέρχεται στο ποσό των 0,18 €.

Επομένως το κόστος αγοράς των εν λόγω DVD ανέρχεται στο ποσό των $14.109 \times 0,18 \text{ €} = 2.539,62\text{€}$. Στο ποσό αυτό προστίθεται το κόστος της αμοιβής των ηθοποιών (4.929,00), ήτοι το τελικό κόστος παραγωγής των DVD ανέρχεται στο ποσό των $(2.539,62\text{€} + 4.929,00\text{€}) = 7.468,62\text{€}$.

Κατά την ίδια περίοδο το κόστος για την έκδοση του περιοδικού ανήλθε στο ποσό των 102.131,30€, ως προκύπτει από τα κάτωθι έξι («6») επικαλούμενα και προσκομιζόμενα με την παρούσα τιμολόγια:

A/A	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΠΛΗΡΩΤΕΟ ΠΟΣΟ ΣΕ ΕΥΡΩ
1		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	43	2/12/2010	18450,00
2		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	792	2/12/2010	2829,00
3		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	898	21/12/2010	2460,00
4		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	897	21/12/2010	3690,00
5		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	893	12/12/2010	3075,00
6		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	896	6/12/2010	3075,00
7		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	902	23/12/2010	3690,00
8		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	905	23/12/2010	3690,00
9		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	904	23/12/2010	2460,00
10		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	907	27/12/2010	2460,00
11		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	906	27/12/2010	3690,00
12		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	912	31/12/2010	2460,00
13		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	911	31/12/2010	3690,00
14		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	22003	29/12/2010	14519,22
15		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ	951	31/12/2010	11562,00
16		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	9518	31/12/2010	4015,70
17		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	9461	31/12/2010	3032,17
18		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	9462	31/12/2010	1562,47
19		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	9519	31/12/2010	529,34
20		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	9463	31/12/2010	10524,79
21		ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΑΡΟΧΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	9517	31/12/2010	666,61
	ΣΥΝΟΛΟ				102131,30

Καθίσταται πασιφανές ως εκ τούτου και αποδεικνύεται περίτρανα ότι τα ποσοστά κόστους για την εταιρία μας ανέρχονται α) για την παραγωγή της ταινίας στο ποσοστό του 93 % ενώ για την παραγωγή του περιοδικού στο ποσοστό του 7%

Τα εν λόγω ποσοστά προκύπτουν με βάση τον κάτωθι συλλογισμό:

I. Συνολικό Κόστος της εταιρίας μας : 7.468,62€ (κόστος παραγωγής των DVD) +

102.131,30€ (κόστος παραγωγής περιοδικού) = 109.599,92 € (σχετικά παραστατικά)

II. Συνεπώς αναγάγοντας σε ποσοστό επί τοις % ως ακολούθως το ποσοστό που αναλογεί για την παραγωγή του περιοδικού προκύπτει:

$$\frac{102.131,30\text{€ (κόστος παραγωγής περιοδικού)} \times 100}{109.599,92 \text{ € (Συνολικό Κόστος της εταιρίας μας)}} = 93 \%$$

109.599,92 € (Συνολικό Κόστος της εταιρίας μας)

- ενώ για την παραγωγή της ταινίας το ποσοστό προκύπτει ως εξής:

$$\frac{7.468,62\text{€ (κόστος παραγωγής των DVD)} \times 100}{109.599,92 \text{ € (Συνολικό Κόστος της εταιρίας μας)}} = 7 \%$$

109.599,92 € (Συνολικό Κόστος της εταιρίας μας)

Περίτρανα αποδεικνύεται συνεπώς το αυθαίρετο και ψευδές συμπέρασμα της φορολογικής αρχής. Ενδεικτικά αναφερόμενοι σε δύο ταινίες που κυκλοφόρησαν τα έτη 2011 – 2012 προκύπτει με μαθηματικούς υπολογισμούς ότι το μεγαλύτερο κόστος της εταιρίας μας φέρει η παραγωγή του περιοδικού κα μάλιστα κατά ποσοστό 89% (μέσος όρος ποσοστών ετών 2011-2012 ως έχει αναλυθεί ανωτέρω: $93\% + 85\% \div 2 = 89\%$) σε αντίθεση με το 11% (μέσος όρος ποσοστών ετών 2011-2012 ως έχει αναλυθεί ανωτέρω: $7\% + 15\% \div 2 = 11\%$) του κόστους που αφορά στην παραγωγή των DVD

Επειδή στην προσβαλλομένη έκθεση ελέγχου αυθαίρετα και ψευδώς αναγράφεται ότι : «.....από τη συνολική αξία του πακέτου ποσοστό 80% αφορά την αξία των dvd, και τα φορολογεί με τον κανονικό συντελεστή και την αξία του περιοδικού σε ποσοστό 20% κα τα φορολογεί με μειωμένο συντελεστή.» , στηρίζοντας κατά ένα μέρος τη σκέψη αυτή στο γεγονός ότι το πακέτο του περιοδικού πωλείται στην συνολική τιμή των 14,90€ επαγόμενα τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με από 28-11-2017 έγγραφο του το περιοδικό με ένθετο DVD και συνολική μεικτή τιμή 14,90€, μετά από δήλωση της εκδοτικής εταιρίας εκκαθαρίζεται από 01/02/2011 έως και σήμερα σύμφωνα με το νόμο ως εξής :

α. Εκκαθάριση ένθετου DVD με μεικτή αξία 2,80€ και ΦΠΑ τον εκάστοτε εκ του νόμου οριζόμενο στην υψηλότερη κατηγορία.

β. Εκκαθάριση εντύπου με μεικτή αξία 12,10€ και ΦΠΑ τον εκάστοτε εκ του νόμου οριζόμενο στην υψηλότερη κατηγορία.

Ποσοστιαία ακόμα και εξ αυτού προκύπτει ότι το μεγαλύτερο και το βασικό ποσοστό κέρδους προέρχεται από την πώληση του περιοδικού και όχι από το DVD. Ειδικότερα:

I) Συνολική τιμή πακέτου (περιοδικό και DVD) με ΦΠΑ: 12,10€ (τιμή περιοδικού) + 2,80€ (τιμή DVD) = 14,90€

II) Συνολική τιμή πακέτου (περιοδικό αποφορολογημένο και DVD) άνευ ΦΠΑ: 11,41€ (τιμή περιοδικού) + 2,26€ (τιμή DVD) = 13,67€

Η αναγωγή του κέρδους σε ποσοστό, που γίνεται με βάση την τιμή του πακέτου του περιοδικού άνευ ΦΠΑ ακολουθεί τον εξής συλλογισμό:

Έτσι η συμμετοχή DVD – περιοδικού, με βάση την τιμή πώλησης διαμορφώνεται ως εξής:

$$A) \frac{2,26 \text{ (καθαρή τιμή DVD)} \times 100}{13,67\text{€ (καθαρή τιμή πακέτου)}} = 16,53\%$$

$$B) \frac{11,41 \text{ (καθαρή τιμή περιοδικού)} \times 100}{13,67\text{€ (καθαρή τιμή πακέτου)}} = 84,47\%$$

Λαμβάνοντας υπόψιν τη συμμετοχή σε κόστος ως ανωτέρω περιγράφεται εύκολα μπορεί να αντιληφθεί ο οιοσδήποτε ότι η συμμετοχή σε κόστος των DVD είναι της τάξης του 11% ενώ εμείς στην τιμή πώλησης ανεβάζουμε το ποσοστό στο 16,53% ενώ στο περιοδικό το κόστος είναι της τάξης του 89% ενώ η συμμετοχή του σε ποσοστό στην τιμή πώλησης είναι κατεβασμένη σε ποσοστό 84,47%. Αυτό προς επίρρωση του ισχυρισμού μας ενώ δεν αποτελεί δική μας υποχρέωση αλλά υποχρέωση του φορολογικού ελεγκτή, που ενώ παρατέθηκαν αυτά και πληθώρα άλλων στοιχείων δεν ελήφθησαν υπόψιν προκειμένου να οδηγηθεί σε ασφαλές συμπέρασμα σχετικά με την απόδοση βάση κόστους του πακέτου περιοδικού - DVD ενώ αντίθετα ασπάσθηκε το εντελώς αστήρικτο και αόριστο πόρισμα του ελέγχου του ΣΔΟΕ με όλες τις ως άνω αναφερόμενες αστήρικτες και αντίθετες από τον ίδιο το φορολογικό ελεγκτή- συλλογισμό περί ενθέτου και όχι περιοδικού.

Δ] Νομικό πλαίσιο - Συμπεράσματα

.....

6^{ος} Λόγος Προσφυγής: Αοριστία και προχειρότητα της από 28-12-2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α με αριθμό εντολής/08-03-2017

7^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παράβαση της αρχής του κοινωνικού κράτους δικαίου (άρθρο 25 παρ. 1 Συντ.).

8^{ος} Λόγος Προσφυγής: Παραβίαση των διατάξεων των άρθρων 94§§1, 3 και 4 και 20§1 του Συντάγματος,

9^{ος} Λόγος Προσφυγής: Νομική πλημμέλεια ένεκα ασυμβατότητας προς την ΕΣΔΑ, λόγω παραβίασης του δικαιώματος στην περιουσία (άρθρο 1 1^{ον} Π.Π. Ε.Σ.Δ.Α.)

10^{ος} Λόγος Προσφυγής: Νομική πλημμέλεια ένεκα της παράβασης της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

-Η προσφεύγουσα κατέθεσε στην Υπηρεσία μας το με αριθ.πρωτ.ΔΕΔ/05-04-2018 έγγραφο πρόσθετων λόγων, στο οποίο αναφέρεται στην αναγνώριση του πιστωτικού

υπολοίπου ΦΠΑ της 31.12.2010 εκ 46.412,72 ευρώ, λόγω της οριστικοποίησης της χρήσης (παραγραφή), το οποίο στην εκδοθείσα υπ' αριθ./28-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2011 - 31/12/2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας δεν προστέθηκε στα προστιθέμενα ποσά φόρου εισροών, με αποτέλεσμα να αυξηθεί το χρεωστικό υπόλοιπο κατά το ως άνω ποσό και να καταλογισθεί.

Επί της από 26-01-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της 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, **επανόμαστε τα ακόλουθα:**

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζονται τα ακόλουθα: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Περαιτέρω, στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία

προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης). Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων του ν.2238/1994, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή, κριτήριο επιλογής ελέγχου ΦΠΑ της προσφεύγουσας επιχείρησης για τις διαχειριστικές περιόδους 1/1-31/12/2011 και 1/1-31/03/2012 υπήρξε το από 08-06-2010 δελτίο πληροφοριών ΦΠΑ του ΣΔΟΕ ΠΔ ΑΤΤΙΚΗΣ, το οποίο αφορούσε έλεγχο στην επιχείρηση για το χρονικό διάστημα από **1/1/2008 έως 31/05/2010**.

Στη συνταχθείσα από 28-12-2017 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας για το χρονικό διάστημα 1/1/2011 έως 31/03/2012, παρατίθενται λεπτομερώς οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από το ΣΔΟΕ και τα συμπεράσματα, στα οποία κατέληξε.

Ο έλεγχος αυτός αφορούσε κατά κύριο λόγο τη παραγωγή και διάθεση των DVD με φωτογραφικό υλικό με τίτλο και το, στο οποίο έλαβαν μέρος

Για το συγκεκριμένο φωτογραφικό υλικό συνοδευτικό των DVD, εκδόθηκε η υπ' αριθμ Γνωμοδότηση της Ανώτατης Επιτροπής Τελωνειακών Αμφισβητήσεων (Α.Ε.Τ.Α) η οποία το κατέταξε στην δασμολογική κλάση 49.11, όπου υπάγονται οι έντυπες φωτογραφίες και εικόνες χωρίς προσθήκη κειμένου για το οποίο ο συντελεστής ΦΠΑ ήταν 23% όπως και ο συντελεστής πώλησης του DVD. Κατόπιν αυτού το ΣΔΟΕ έκρινε ότι η αξία πώλησης των συγκεκριμένων DVD μαζί με το φωτογραφικό υλικό που το συνόδευε υπάγεται στον συντελεστή 23% κατά την διαχειριστική περίοδο 2010 που ελέγχθηκε.

Επειδή ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας για τον προσδιορισμό του ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 2011(1/1-31/12/2011) και 2012(1/1-31/12/2011) στηρίχθηκε αποκλειστικά σε στοιχεία παραγωγής και διάθεσης των συγκεκριμένων DVD του έτους 2010 και τα κοστολογικά στοιχεία που παρέθεσε το ΣΔΟΕ για τα συγκεκριμένα DVD με τίτλους και τα οποία αποτελεί ειδικές περιπτώσεις λόγω της μεγάλης αμοιβής των πρωταγωνιστριών, όπως προκύπτει από το Δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ με ημερομηνία θεώρησης 8-6-2010, αλλά και του γεγονότος ότι αυτά δεν συνοδεύτηκαν με περιοδικά αλλά με τετρασέλιδο φυλλάδιο χωρίς αρθρογραφία, περιέχον μόνο

φωτογραφίες ιδίου περιεχομένου με το DVD υποκείμενο σε φπα 23% για το σύνολο (dvd και φωτογραφίες)

Επειδή όπως προκύπτει και από το Δελτίο πληροφοριών του ΣΔΟΕ (σελίδα 4) για τα συγκεκριμένα DVD όπου η αμοιβή των καλλιτεχνών ανήλθε σε 155.000 ευρώ, το κόστος του τετρασέλιδου έντυπου ανήλθε σε 25.000 ευρώ, ήτοι στο 11% του συνολικού κόστους.

Επειδή όπως προκύπτει και από την έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας (σελίδα 10) «Η ελεγχόμενη μας προσκόμισε νέα έντυπα των ελεγχόμενων ετών, τα οποία εκτός από φωτογραφίες περιέχουν και κείμενο, σε αντίθεση με το πιο πάνω δείγμα του ΣΔΟΕ.

Τα έντυπα που προσκομίστηκαν φέρουν τα εξής χαρακτηριστικά:

- Περιέχουν κείμενο και φωτογραφίες
- Περιέχουν αρίθμηση
- Ως ημερομηνία αναγράφεται ο μήνας και το έτος, δηλαδή << :
>>
- Διατίθεται μέσω εταιρείας κυρίως σε περίπτερα και κέντρα διανομής τύπου
- Από τις εκκαθαρίσεις της ανωτέρω εταιρείας προκύπτει ότι το εν λόγω έντυπο κυκλοφορεί σε μηνιαία βάση
- Το περιοδικό και το DVD είναι περιτυλιγμένο με ζελατίνα και η τιμή διάθεσης αναγράφεται στο περιοδικό».

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα πωλούμενα στη χρήση 2010 είδη ήταν αποκλειστικά DVD με τετρασέλιδο φυλλάδιο χωρίς αρθρογραφία, περιέχοντα μόνο φωτογραφίες ιδίου περιεχομένου με τα DVD, ενώ στις ελεγχόμενες χρήσεις 2011 και 2012 η προσφεύγουσα παράγει και πουλάει περιοδικά υπαγόμενο στον υπερμειωμένο συντελεστή 6,5% και DVD υπαγόμενο στον κανονικό συντελεστή 23%.

Επειδή η ελέγχουσα Δ.Ο.Υ για τον προσδιορισμό της αξίας των DVD που πουλήθηκαν και της αξίας των περιοδικών προβαίνει στον εξής συλλογισμό:

«Κατά την εκτίμηση του ελέγχου του ΣΔΟΕ και του παρόντος ελέγχου το συγκεκριμένο πακέτο πωλείται κυρίως για το DVD και λιγότερο για το έντυπο .

Η συνολική τιμή πώλησης του πακέτου σύμφωνα με τα προσκομισθέντα δείγματα αρχικά ήταν 19,90 € και μετέπειτα μειώθηκε σε 14,90 € .

Η αξία , γενικά των περιοδικών που κυκλοφορούν στην αγορά κυμαίνεται από 4,00 € έως 10,00 € περίπου .

Άρα από την συνολική αξία του πακέτου δεν μπορεί το συγκεκριμένο περιοδικό να τιμάται πάνω από τα 10,00 € .

Ο έλεγχος αποδέχεται το συμπέρασμα του ΣΔΟΕ ως προς τα ποσοστά συμμετοχής μεταξύ περιοδικού και DVD, όπως αναφέρεται «στη σελίδα 5» του παρόντος.

Αποδέχεται ότι από τη συνολική αξία του πακέτου ποσοστό **80%** αφορά αξία DVD, και την αξία του περιοδικού σε ποσοστό **20%**»

Επειδή, με το «στη σελίδα 5 του παρόντος», δεν προκύπτει σε ποια αναφορά παραπέμπει ο έλεγχος και σε ποια ποσοστά συμμετοχής.

Επειδή, ο παραπάνω συλλογισμός και υπολογισμός του 80% και 20%, αντίστοιχα, για πωλήσεις DVD και περιοδικού, είναι παντελώς αυθαίρετος δεδομένου ότι δεν παραπέμπει σε κανένα απολύτως στοιχείο και ειδικότερα κοστολογικό. Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα τηρεί βιλία Γ'κατηγορίας και ο έλεγχος του κόστους παραγωγής του DVD και του περιοδικού καθίσταται δυνατός και μάλιστα κατά μηνιαία έκδοση, όπως για παράδειγμα τον προσδιόρισε κατά τον έλεγχό του το ΣΔΟΕ (σελίδα 4 δελτίου πληροφοριών), ανεξάρτητα αν για τη συγκεκριμένη χρήση όλες οι πωλήσεις υπάγονταν στον συντελεστή 21% λόγω του ότι η προσφεύγουσα δεν εξέδιδε περιοδικό αλλά μόνο DVD, συνοδευόμενο από τετρασέλιδο φυλλάδιο χωρίς αρθρογραφία περιέχον μόνο φωτογραφίες ιδίου περιεχομένου με το DVD.

Επειδή, ο προσφεύγων παραθέτει κοστολογικά στοιχεία (σελίδες 39-41 προσφυγής) και ποσοστά συμμετοχής DVD και περιοδικού για τα οποία ο έλεγχος, στην έκθεση απόψεων άρθρου 63 παρ 2 Ν 4174/2013 (σελίδα 3), αναφέρει τα εξής:

«Ο προσφεύγων επιχειρεί να αποδείξει ότι η τιμή πώλησης του πακέτου (περιοδικού –dvd) διαμορφώνεται ξεχωριστά από το κόστος παραγωγής του περιοδικού που το προσδιορίζει στο 80% και ξεχωριστά από το κόστος παραγωγής του DVD που το προσδιορίζει στο 20% επί του συνολικού κόστους. Για τον ισχυρισμό αυτό προσκόμισε διάφορα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, όπως αυτά επισυνάπτονται.

Επίσης επιχειρεί να προσδιορίσει το κόστος παραγωγής των DVD (ταινιών) αναφέροντας το κόστος δύο παραχθεισών ταινιών αναφέροντας ότι η διαμόρφωση του κόστους μιας ταινίας είναι το κόστος αγοράς των άγραφων dvd, και μια υποτυπώδη αμοιβή <<ηθοποιών>>. Αναφέρεται σε μια λίστα τιμολογίων παροχής υπηρεσιών ότι αφορούν το κόστος παραγωγής του περιοδικού, χωρίς όμως να αναφέρει τις υπηρεσίες που αφορούν αυτά τα τιμολόγια. Αποσιωπά βασικές δαπάνες που απαιτούνται για τη δημιουργία ενός έργου έστω και αυτού του είδους για ευνόητους λόγους».

Στη συνέχεια ο έλεγχος αναφέρει ότι «Οι βασικότερες δαπάνες που απαιτούνται για τη δημιουργία ενός έργου DVD είναι οι εξής:

1. Ανεύρεση-μίσθωση στούντιο ή ξενοδοχείου
2. Δαπάνες για σκηνικά
3. Δαπάνες για κάμερες και τον /τους κάμεραμαν
4. Δαπάνες για μοντάζ κλπ

5. Δαπάνες για φώτα
6. Δαπάνες για ήχο
7. Δαπάνες για γερανό για τις κάμερες
8. Δαπάνες για το μοντάζ. Για αυτού του είδους τις ταινίες το μοντάζ σύμφωνα με τη νομοθεσία γίνεται υποχρεωτικά στο εξωτερικό
9. Δαπάνες μιξάζ
10. Δαπάνες διόρθωσης χρωμάτων «εταλονάζ»
11. Αμοιβές ηθοποιών
12. Δαπάνες προώθησης στο εξωτερικό
13. Δαπάνες διαφήμισης μέσω περιοδικών και μέσω internet και γενικά με κάθε μέσο
14. Λοιπές δαπάνες οι οποίες δημιουργούνται ανάλογα με τις ανάγκες των γυρισμάτων κάθε ταινίας
15. Δαπάνες διανομής από την εταιρεία, ΑΝΑΛΟΓΙΚΑ 50%-50% μεταξύ περιοδικού και ταινίας
16. Την τιμή του περιοδικού και του DVD την διαμορφώνει η εταιρεία και όχι το πρακτορείο διανομής. Το πρακτορείο διανέμει το <<πακέτο>> και μετά διενεργεί την εκκαθάριση για τα πωληθέντα και επιστραφέντα, βάσει της τιμής πώλησης που αναγράφεται στο πακέτο
17. Ο προσφεύγων από τον επιχειρούμενο προσδιορισμό του κόστους του περιοδικού και του DVD διαμόρφωσε ποσοστά 11% για το DVD και 89% για το περιοδικό, επίσης δηλώνει ότι αποδίδει ΦΠΑ με ποσοστό 16,53% για το DVD και 87,47% για το περιοδικό. Δεν εξηγείται γιατί αποδίδει φόρο προστιθέμενης αξίας με ποσοστό 20% για το DVD και 80% για το περιοδικό».

Επειδή, από κανένα στοιχείο της έκθεσης ελέγχου δεν προκύπτει απροθυμία του προσφεύγοντος να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα παραπάνω στοιχεία, αναφορικά με τις δαπάνες που απαιτούνται για τη δημιουργία ενός έργου DVD.

Επειδή, από τα παραπάνω προκύπτει ότι, ενώ ο έλεγχος γνώριζε πολύ καλά τον τρόπο προσδιορισμού του κόστους παραγωγής ενός DVD, δεν προέβη σε έλεγχο όλων αυτών, προκειμένου να αποδείξει το κόστος παραγωγής των DVD και των περιοδικών, καθιστώντας με τον τρόπο αυτό επαρκή την αιτιολογία του, αλλά προχώρησε σε αυθαίρετο συμπέρασμα, χωρίς να παραθέσει κανένα αριθμητικό στοιχείο, με βάση τους παραπάνω προσδιοριστικούς παράγοντες του κόστους και να αιτιολογήσει τον προσδιορισμό των ποσοστών σε 80% και 20%, αντιστοίχως, για DVD και περιοδικά.

Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι τα συμπεράσματα του ελέγχου για τον καθορισμό των ακαθαρίστων εσόδων της προσφεύγουσας στη φορολογία ΦΠΑ σε ποσοστό 80% πωλήσεις DVD και 20% πωλήσεις περιοδικών ,είναι αόριστα και αντιφατικά, στηρίζονται κυρίως σε συμπεράσματα του ΣΔΟΕ που αφορούν προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους μη συγκρίσιμα και συνεπώς η έκθεση ελέγχου κρίνεται ως αόριστος μη έχουσα επαρκή αιτιολογία.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που συνίσταται στην παντελή αοριστία της έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση της διαδικασίας που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του Ν. 4174/2013 και, ως εκ τούτου, πρέπει να ακυρωθούν για τυπικούς λόγους.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 6, εδ. δ' του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του Ν. 4174/2013, σε περίπτωση ακύρωσης πράξης με απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών για τυπικές πλημμέλειες, η αρμόδια φορολογική αρχή εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση.

Αποφασίζουμε

Την ακύρωση, λόγω τυπικής πλημμέλειας, των υπ' αριθ. &/28-12-2017 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας

Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης : ΜΗΔΕΝ

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 τη