



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 21-07-2021
Αριθμός Απόφασης: 1774

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Την αριθμ. Α.1049/2021 "Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75)", με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 5 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από την 01.03.2021 έως και τις 27.10.2021 παρατείνεται έως και τις 29.10.2021.

5. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με διακριτικό τίτλο «.....» με ΑΦΜ, με έδρα στη επί της οδού νόμιμα εκπροσωπούμενης κατά της με αριθμ. /25-11-2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2014, και της υπ' αριθμ. /25-11-2020 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., των οποίων ζητείται η ακύρωση.
7. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Στην προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρεία, με κύρια δραστηριότητα, κατά την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο, τις υπηρεσίες πλήρους διαφήμισης, διενεργήθηκε έλεγχος από την ΥΕΔΔΕ δυνάμει της /2019 και της με αριθ. /2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της υπηρεσίας για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4039/2012 και του Ν. 4308/2014. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό /18 πληροφορικό δελτίο περί φοροδιαφυγής και εξαγωγής συναλλάγματος σε χώρες του εξωτερικού μεταξύ της ελεγχόμενης και των επιχειρήσεων με ΑΦΜ και με ΑΦΜ

Από το σύνολο του διενεργηθέντος ελέγχου διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση προέβη

για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2014

στην έκδοση επτά μερικώς εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων προς την επιχείρηση με ΑΦΜ χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της κατά το μέρος που αφορά στην παραγωγή διαφημιστικών σποτ.

ενώ για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2019

στη μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων και συγκεκριμένα στη μη προσκόμιση των ζητηθέντων με την υπ' αριθ./2019 πρόσκληση.

Εν συνεχεία επιδόθηκε το με αριθ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου- ΚΛΗΣΗ ΠΡΟΣ ΑΚΡΟΑΣΗ επί του οποίου η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθ. πρωτ./2020 υπόμνημα. Συνεπεία των ανωτέρω, εκδόθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. η οικεία Έκθεση Ελέγχου επί της οποίας ερεϊδονται οι προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις.

Με την αριθμό/25-11-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ίσο με 15.779,90€ (Καθαρή αξία τιμολογίων 78.899,48€ * 20%) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση:

Έκδοση επτά (7) μερικώς εικονικών ως προς τη συναλλαγή φορολογικών στοιχείων προς την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, χωρίς να είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της κατά το μέρος που αφορά στην παραγωγή διαφημιστικών σποτ, συνολικής καθαρής αξίας 78.899,48€.

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΚΑΙ ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ (€)	ΦΠΑ (€)	ΣΥΝΟΛΟ ΑΞΙΑ (€)
1	.../30-12-2014	3.157,30	726,18	3.883,48
2	.../30-12-2014	16.137,31	3.711,58	19.848,89
3	.../30-12-2014	15.930,60	3.664,03	19.594,63
4	.../30-12-2014	29.138,35	6.701,82	35.840,17
5	.../30-12-2014	5.956,47	1.369,99	7.326,46
6	.../30-12-2014	4.614,09	1.061,25	5.675,34
7	.../30-12-2014	3.965,36	912,06	4.877,42
	ΣΥΝΟΛΟ 2014	78.899,48	18.146,91	97.046,39

Με τη με αρ./25-11-2020 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013, φορ. έτους 2019, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ίσο με 500,00€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

Μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων και συγκεκριμένα μη προσκόμιση των ζητηθέντων με την υπ' αριθμ./12-06-2019

πρόσκληση κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του αρ. 5 παρ. 14 του ν. 4308/2014 και των άρθρων 1,14 & 24 του ν. 4174/2013.

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του αρ. 54§1 περ. δ' § 2 περ. δ' του ν. 4174/2013.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω οριστικής πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένα, αναπόδεικτα και παντελώς αναιτιολόγητα ο έλεγχος θεωρεί εικονικές τις συναλλαγές, καθόσον πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές και όχι εικονικές.
2. Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας, ο δε έλεγχος είναι πλήρως αναιτιολόγητος και αόριστος.
3. Η εταιρία ανταποκρίθηκε άμεσα στο αίτημα της διοίκησης για παροχή πληροφοριών και μάλιστα η διοίκηση θεώρησε ότι δεν είναι αναγκαίες οι ζητούμενες πληροφορίες, ενημερώνοντας σχετικά προς τούτο τον εξουσιοδοτημένο λογιστή της εταιρίας.
4. Παραβίαση της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της επεικέστερης φορολογικής κύρωσης.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του

οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2014, ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ 1 και 3 του άρθρου 2 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων. 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 55 παρ. 1 περ. ε' του Ν.4174/2013 «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη, ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 10§8 του ν. 4093/2012: «8. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσον ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να

επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει....»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣΤΕ 875/2012, ΣΤΕ 1295/1999).

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 7§3 του ν. 4337/2015: 3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

- α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.
- β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας **γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου...»**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του νόμου 4174/2013, ορίζεται ότι : *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη κείμενη Νομολογία, στο σώμα της πράξης επιβολής προστίμου δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 949, 950/2012) η αιτιολογία της πράξης μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993), στην πράξη επιβολής προστίμου αναφέρονται η παράβαση και το πρόστιμο, ενώ η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας δύναται να περιέχεται στην έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται από αυτήν (ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, στις διατάξεις του 171 του Κ.Δ.Δ., ορίζεται ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. 2....., 3....., **4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη** (ΣτΕ 451/1991).

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλο υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, οι συναλλαγές που περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία έχουν κριθεί ως μερικώς εικονικές από έλεγχο που διενήργησε η ΥΕΔΔΕ στην προσφεύγουσα εταιρία. Ενδεικτικά, στην από 21/10/2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Κ.Φ.Α.Σ. και Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., αναφέρονται τα εξής αναφορικά με την εικονικότητα των τιμολογίων της προσφεύγουσας:

- Η προσφεύγουσα κατά το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα του ελέγχου στερούνταν έδρας από την οποία θα μπορούσε να πραγματοποιήσει συναλλαγές και ιδιαιτέρως παραγωγή διαφημιστικών σποτ.
- Από τον έλεγχο των δραστηριοτήτων των προμηθευτών της προσφεύγουσας για την ελεγχόμενη περίοδο 2014-2015 και 2016 δεν προέκυψε συναφές αντικείμενο με τηλεοπτικές διαφημίσεις.
- Η προσφεύγουσα δεν διέθετε προσωπικό με ανάλογη τεχνογνωσία που είναι απαραίτητη για την παροχή της συγκεκριμένης υπηρεσίας.
- Στα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς την επιχείρηση αναγράφεται ρητώς ότι στην τιμή τιμολόγησης της υπηρεσίας που της παρέχε συμπεριλαμβάνονται κατά περίπτωση και παραγωγή σποτ, casting, μίσθωση ελικοπτέρου, φωτογραφία, μοντάζ, φωτισμό κλπ. Μια τέτοια περίπτωση όμως συνεπάγεται ξεχωριστή τιμολόγηση και όχι να τιμολογείται κατ' επανάληψη σε κάθε εκδοθέν παραστατικό προς τον πελάτη της. Επιπλέον, η περιγραφή της παρασχεθείσας υπηρεσίας κατά το μέρος που αφορά στην παραγωγή σποτ είναι ίδια σε όλα τα παραστατικά του έτους 2014 και με μικρές διαφορές κατά το 2015 και 2016, που σημαίνει ότι η προσφεύγουσα

τιμολογούσε την παραγωγή σποτ σε κάθε τιμολόγιο που εξέδιδε προς τον πελάτη της, ωσάν να αφορούσε την παραγωγή νέου προϊόντος.

- Όλα τα τηλεοπτικά κανάλια κατά δήλωσή τους εξέδωσαν κατά την ελεγχόμενη περίοδο 2014-2015 και 2016 τόσο ως προς την όσο και ως προς την για το διαφημιζόμενο προϊόν (.....) αποκλειστικά την προβολή – μετάδοση των διαφημιστικών σποτ και άρα δεν έκαναν την παραγωγή αυτών.
- Η προβολή του διαφημιστικού σποτ για το προϊόν (.....) έγινε από τον προμηθευτή της επιχείρησης, κ., κάτι το οποίο προκύπτει και από τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε κατά το έτος 2015 προς την επιχείρηση Επομένως τα πλάνα του σποτ τα πραγματοποίησε ο κ. για λογαριασμό της και όχι για λογαριασμό της προσφεύγουσας.
- Από τον έλεγχο των βιβλίων της «.....» με διακριτικό τίτλο «.....», διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εμφανίζεται μεν ως προμηθευτής της αλλά δεν διαπιστώθηκαν συναλλαγές μεταξύ τους στην υπό κρίση περίοδο 2014-2015 και 2016.
- Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των βιβλίων των δύο επιχειρήσεων «.....» και «.....» διαπιστώθηκε ασυμφωνία ως προς τις πληρωμές κατά την ελεγχόμενη περίοδο και κατά συνέπεια του υπολοίπου των λογαριασμών που μεταφέρεται στην επόμενη χρήση.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία δεν προσκόμισε το σύνολο των φορολογικών στοιχείων και εγγράφων που τεκμηριώνουν τα αναγραφόμενα στα βιβλία της εταιρίας και τις υποβληθείσες δηλώσεις που αφορούν την ελεγχόμενη περίοδο, όπως επίσης και άλλα σημαντικά και απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία, προκειμένου να εξακριβωθεί η νομιμότητα των συναλλαγών όπως αυτές περιγράφονται στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία ή σχετικά έγγραφα εξόφλησης των συγκεκριμένων συναλλαγών.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στην από 13/11/2020 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Κ.Φ.Α.Σ., Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό:

Επειδή, σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί μη επιβολής προστίμου για μη ανταπόκριση σε αίτημα της φορολογικής αρχής, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο **το σύνολο** των φορολογικών στοιχείων και εγγράφων που τεκμηριώνουν τα αναγραφόμενα στα βιβλία της εταιρίας και τις υποβληθείσες δηλώσεις.

Συγκεκριμένα δεν προσκομίστηκαν τα αναλυτικά καθολικά του συνόλου των λογαριασμών και το ημερολόγιο εγγραφών χρήσεων 2014-2015-2016, τα Τ.Π.Υ. .../03-12-2015 και Τ.Π.Υ. .../03-12-2015 εκδόσεως που βρέθηκαν καταχωρημένα στα βιβλία της προσφεύγουσας, αλλά ούτε και το σχετικό τιμολόγιο ενδοκοινοτικής απόκτησης από την με αριθμό φορολογικού μητρώου γερμανική επιχείρηση για την ενδοκοινοτική απόκτηση που δήλωσε τον μήνα Αύγουστο του έτους 2016 στο σύστημα VIES.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό:

Επειδή, αρχικά με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 οριζόταν ότι : «Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο....10.Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:...β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρησης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α. εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας..»

Επειδή, στη συνέχεια ο ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) όριζε στο άρθρο 55§2: 2. α) ... γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ μειώνεται ως εξής: αα) Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου, ββ) γγ) ..., δδ) ... δ) ... 3. Η επιβολή προστίμων και όλες οι διαδικασίες οι προβλεπόμενες από τον Κώδικα είναι ανεξάρτητες από τυχόν ποινικές κυρώσεις και οποιαδήποτε ποινική διαδικασία προβλέπεται από οποιονδήποτε άλλο νόμο...».

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 4 α, β του ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α129/17.10.2015) καταργήθηκαν οι παράγραφοι 1 και 2 του προαναφερόμενου άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ.

Επίσης, με το άρθρο 7 του ίδιου ν. 4337/2015, με τίτλο «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας», ορίστηκε ότι: « 3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (ττ.δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: α) ... β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. ... γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου, δ)... ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, στ)... ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση. 4. ... 5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013. ... 6. Οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (Α' 179), που εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος. Οι παράγραφοι 30, 32, 33, 34 και 48 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, κατά το μέρος που αφορούν τις ως άνω παραβάσεις, καταργούνται από τη δημοσίευση του παρόντος...».

Περαιτέρω, με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 τα άρθρα 66 και 67 του δωδέκατου κεφαλαίου του Κ.Φ.Δ. αναριθμήθηκαν σε 72 και 73 και προστέθηκε νέο κεφάλαιο δωδέκατο με τίτλο «Εγκλήματα φοροδιαφυγής- Ποινικές κυρώσεις» (άρθρα 66-70), σύμφωνα δε με το άρθρο 71 παρ. 1, το οποίο προστέθηκε στον ΚΦΔ επίσης με το εν λόγω άρθρο 8 «1. Τα άρθρα 17, 18, 19, 20 και 21 του ν. 2523/1997, όπως ισχύουν, καταργούνται. Όπου στην κείμενη νομοθεσία γίνεται παραπομπή στις ρυθμίσεις του ν. 2523/1997 (άρθρα 17 έως 21), εννοούνται στο εξής οι αντίστοιχες ρυθμίσεις των διατάξεων του παρόντος Κεφαλαίου (άρθρα 66-70).»

Εξάλλου, όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του ν. 4337/2015, η μεταβατική διάταξη του άρθρου 7 παρ. 3 του ν. 4337/2015 θεσπίσθηκε λόγω της κατάργησης του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, καθώς και των περιπτώσεων α, β και γ της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, ώστε να επιβληθούν οι ίδιες κυρώσεις και για τις εκκρεμείς, κατά την ημερομηνία κατάθεσης του νόμου αυτού, υποθέσεις. Περαιτέρω, όμως, όπως συνάγεται από την ίδια αιτιολογική

έκθεση, η κατάργηση με την παρ. 6 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 των διατάξεων του άρθρου 5, όπως και η κατάργηση από 1-2-2016 με την παρ. 4 του άρθρου 3 του ίδιου νόμου των διατάξεων του άρθρου 55 παρ. 2, δεν οφείλεται σε μεταβολή «επί το επιεικέστερον» των αξιολογήσεων του νομοθέτη για τον κολασμό των σχετικών παραβάσεων, αλλά αποτέλεσε συνέπεια της εισαγωγής των διατάξεων του 13ου Κεφαλαίου και της καθιέρωσης με αυτό ενός νέου συστήματος επιβολής ποινικών κυρώσεων για τα αδικήματα φοροδιαφυγής, απέβλεψε δε στον εξορθολογισμό του υφιστάμενου νομικού πλαισίου της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, με τον επαναπροσδιορισμό των προϋποθέσεων στοιχειοθέτησης των σχετικών εγκλημάτων. Επομένως, η κατάργηση των προστίμων δεν συνιστά ηπιότερη νομοθετική μεταχείριση των παραβάσεων του άρθρου 5 ν. 2523/97 (όπως και του άρθρου 55 παρ. 2), αφού υπαγορεύθηκε από τις νεότερες εκτιμήσεις του νομοθέτη σχετικά με την καθιέρωση ενός συστήματος ποινικών κυρώσεων και την αποτελεσματικότητά του, στο οποίο (σύστημα), άλλωστε, δεν μπορεί να ενταχθούν παραβάσεις που τελέστηκαν πριν από την ισχύ του, λόγω της απαγόρευσης της αναδρομικής εφαρμογής ποινικών διατάξεων, και δεν είναι συγκρίσιμες οι (καταργητικές) διατάξεις με τις ισχύσασες από τη διάπραξη μέχρι την εκδίκαση της υπόθεσης, ώστε να κριθεί ποιος είναι ο ευμενέστερος νόμος (ΔΕφΘ 2544/2019, 1675/2019).

Επειδή η με αριθ. πράξη επιβολής προστίμου εκδόθηκε ορθά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 γ' και παρ 5 του ν. 4337/2015 και το επιβληθέν πρόστιμο προσδιορίζεται σε ποσοστό 20% επί της καθαρής αξίας των τιμολογίων .

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

Με την αριθμ./25-11-2020 Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015 φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014 : 15.779,90€

Με τη με αρ./25-11-2020 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013, φορ. έτους 2019: 500,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.