



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/10/2021

Αριθμός απόφασης:3825

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΦΑΞ : 213 1604567

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 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (**ΦΕΚ Β 984-12.03.2021**), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 12.5.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., που εδρεύει επί της, με την ιδιότητα της ως απώτερης καθολικής διαδόχου της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ./**8.4.2021** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού

έτους 2016, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.Π.), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./8.4.2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Π καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 8/4/2021 έκθεση μερικού διασταυρωτικού ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.Π.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12.5.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./8.4.2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016, Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.Π.), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ βάσει των διατάξεων του άρθρου 54 §1,2^α ν.4174/2013.

Συγκεκριμένα η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση:

Δεν υπέβαλε προς θεώρηση και δεν γνωστοποίησε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών τους προφορικώς καθορισμένους εμπορικούς όρους του συμφωνητικού με την επιχείρηση (ΑΦΜ) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ.16 του ν. 1882/1990

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της με ημερομηνία θεώρησης 8/4/2021 έκθεσης μερικού διασταυρωτικού ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.Π.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η φορολογική αρχή αφ' ενός επέβαλε το επίδοκο πρόστιμο στην ήδη από 02.01.2018 μη υφιστάμενη και διαγραφείσα από το Γ.Ε.ΜΗ. εταιρεία «.....», και αφ' ετέρου την προσβαλλόμενη πράξη δεν επέδωσε κατ' άρθρο 44 Κ.Δ.Δικ. σ' αυτήν ως καθολικής διαδόχου της, αλλά την ανήρτησε στην θυρίδα της απορροφηθείσας εταιρείας. Περαιτέρω, η αποδιδόμενη στην εταιρεία «.....» παράβαση δεν είναι διαδικαστική με την έννοια του επικαλούμενου υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Α/02.05.2014 εγγράφου της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπ. Οικ. και επομένως έπρεπε να προηγηθεί της προσβαλλόμενης πράξης σύνταξη και επίδοση στην ίδια Σημειώματος Διαπιστώσεων και Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου.
- Η φορολογική αρχή προέβηκε σε εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 8 παρ. 16 του ν.1882/1990, για τους κάτωθι λόγους:

(α) Το άρθρο 160 εδ. β' Α.Κ. ορίζει: «Αν πρόκειται για σύμβαση, η υπογραφή των συμβαλλομένων πρέπει να τεθεί στο ίδιο έγγραφο. Αν συνταχθούν για τη σύμβαση περισσότερα πρωτότυπα, αρκεί η υπογραφή του κάθε μέρους στο έγγραφο που προορίζεται για το άλλο.».

Το άρθρο 8 παρ. 16 του ν.1882/1990 ορίζει: «16. Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.».

Περαιτέρω το άρθρο 2 της υπ' αριθ. 1065606/7222/ΔΕ-Β'/2000 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. τ. Β' 951/31.07.2000), όπως το εν λόγω άρθρο ισχύει μετά την αντικατάστασή του από την υπ' αριθ. ΔΕΛ 1009011 ΕΞ 2015 Απόφαση του αυτού ως άνω Υπουργού (Φ.Ε.Κ. Β' 246/17.02.2015), κατήργησε από 01.07.2015 την υποχρέωση των επιτηδευματιών για υποβολή των μεταξύ τους συμφωνητικών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και την θεώρησή τους από αυτήν και την αντικατέστησε με την εξής υποχρέωση: «... 2. Τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία ηλεκτρονικά μέσω εφαρμογής TAXISnet με την ονομασία «Κατάσταση Συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 Ν.1882/1990», ως συνημμένο υπόδειγμα, η οποία υποβάλλεται μέχρι την 20η ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους, στην οποία (κατάσταση) συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο.».

(β) Από τον συνδυασμό των άνω διατάξεων αβίαστα προκύπτει αφ' ενός το γεγονός ότι από 01.07.2015 και μετά δεν απαιτείται η υποβολή αυτούσιων των συμφωνητικών στην Δ.Ο.Υ. και η θεώρησή τους απ' αυτήν και αφ' ετέρου το γεγονός ότι απολύτως απαραίτητη προϋπόθεση για να συμπεριληφθεί ένα συμφωνητικό μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων στην ανά ημερολογιακό τρίμηνο ηλεκτρονικά υποβαλλόμενη «Κατάσταση Συμφωνητικών παρ. 16 άρθρου 8 Ν.1882/1990» πρέπει να υπάρχει συμφωνητικό, ήτοι πρέπει να έχει καταρτισθεί εγγράφως και να έχει υπογραφεί από τα συμβαλλόμενα μέρη. Με άλλα λόγια, δεν υπάρχει ούτε υποχρέωση του επιτηδευματία να συμπεριλάβει στην εν λόγω κατάσταση προφορική και μη υπογεγραμμένη από αμφοτέρωτα τα μέρη εμπορική συμφωνία του με άλλον επιτηδευματία.

(γ) Στην υπό κρίση περίπτωση υπήρξε προφορική εμπορική συμφωνία μεταξύ της «.....» (ως προμηθεύτριας) με την «.....» (ως αγοράστρια) για το έτος 2016, το περιεχόμενο της οποίας κατέγραψε η «.....» με σκοπό την υπόμνηση των όρων της και την απέστειλε ανυπόγραφο στην «.....», η οποία και την διατήρησε ανυπόγραφο μέχρι την κατάρτιση της μεταξύ τους εμπορικής συμφωνίας του επόμενου έτους, οπότε την κατέστρεψε ως άνευ αντικειμένου πλέον. Γι' αυτόν ακριβώς το λόγο και δεν υπάρχει ούτε στον φάκελο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., αλλά ούτε στο αρχείο της «.....» πρωτότυπο ή αντίγραφο της εν λόγω συμφωνίας με υπογραφή και σφραγίδα εκπροσώπου της «.....».

(δ) Υπό το πρίσμα αυτό και με βάση τις προπαρατεθείσες διατάξεις τόσο του Αστικού Κώδικα όσο και της Φορολογικής Νομοθεσίας η «.....» δεν είχε υποχρέωση να συμπεριλάβει στην τριμηνιαία «Κατάσταση Συμφωνητικών παρ. 16 άρθρου 8 ν.1882/1990» την επίδικη συμφωνία, αφού αυτή ήταν προφορική και ανυπόγραφη, τουλάχιστον απ' αυτήν.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Κοινοποίηση πράξεων» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. [...] 3. Εάν η πράξη αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν. 3979/2011 ή στο λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νομίμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, ή [...]. 6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτηση της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίηση του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της. [...]».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 50 «Αλληλέγγυα ευθύνη» του ίδιου νόμου ορίζεται ότι : «Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως με τα υπό παρ. 1 πρόσωπα για την πληρωμή των οφειλομένων φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων και των επ' αυτών τόκων, προστίμων, προσαυξήσεων και οποιωνδήποτε χρηματικών κυρώσεων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους». Επομένως, ορθώς η φορολογική αρχή εξέδωσε την πράξη προς το νομικό πρόσωπο «.....» (Α.Φ.Μ.), στο οποίο άλλωστε αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ενώ η προσφεύγουσα ευθύνεται αλληλεγγύως για το οφειλόμενο ποσό προστίμου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις, με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 του άρθρου 47 «Επίδοσεις» του Κ.Δ.Δικ. ν.2717/1999 ορίζεται ότι «4. Δικόγραφο που αφορά περισσότερους διαδίκους [βλ. ΕΛΛΗΝΙΚΕΣ (Α.Φ.Μ.) και (Α.Φ.Μ.)] , επιδίδεται χωριστά στον καθέναν, εκτός αν η επίδοση γίνεται σε κοινό αντίκλητο ή κοινό δικαστικό πληρεξούσιο, οπότε αρκεί η επίδοση ενός μόνο αντιγράφου. Σε κοινό νόμιμο αντιπρόσωπο περισσότερων ανίκανων διαδίκων αρκεί η επίδοση ενός μόνο αντιγράφου. 5. Σε περίπτωση περισσότερων νόμιμων αντιπροσώπων, εκπροσώπων, δικαστικών πληρεξουσίων ή αντικλήτων διαδίκου, αρκεί η επίδοση προς έναν από αυτούς, ακόμη και όταν, από το νόμο, το καταστατικό ή την πράξη διορισμού τους, προβλέπεται ότι αυτοί ενεργούν από κοινού.».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 «Υποχρεώσεις Φορολογούμενων» της ΠΟΛ.1125/2014 ορίζεται ότι «Οι φορολογούμενοι οφείλουν, εφόσον δεν διαθέτουν, να αποκτήσουν κωδικό πρόσβασης στο σύστημα TAXISnet και να δηλώσουν στο «Λογαριασμό» τους στο δικτυακό τόπο www.gsis.gr στοιχεία

ηλεκτρονικής επικοινωνίας (διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου) στην επιλογή «Διαχείριση Λογαριασμού», και εφόσον είναι ήδη εγγεγραμμένοι και έχουν προβεί σε μεταβολή της διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, να την επικαιροποιήσουν, εντός 30 ημερών από την έναρξη ισχύος της παρούσας. Οι φορολογούμενοι δεν μπορούν να επικαλούνται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης οποιαδήποτε μεταβολή της διεύθυνσης ηλεκτρονικού ταχυδρομείου μέχρι το χρόνο ενημέρωσής της».

Εν προκειμένω, όπως επισημαίνεται στο έγγραφο απόψεων επί της ενδικοφανούς προσφυγής του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διαπιστώθηκε από το Ο.Π.Σ. TAXISnet της Α.Α.Δ.Ε., ότι έχει εξουσιοδοτηθεί ο κος (ως Διευθυντής Λογιστηρίου) ως υπεύθυνος επικοινωνίας με την φορολογική αρχή, αφού τα στοιχεία ηλεκτρονικής επικοινωνίας τόσο της εταιρείας(Α.Φ.Μ.) όσο και της εταιρείας (Α.Φ.Μ.) εμφανίζουν την ηλεκτρονική διεύθυνση αλληλογραφίας (e-mail)

Επομένως, η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου έχει κοινοποιηθεί στον εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπο έναντι της φορολογικής αρχής τόσο της εταιρείας (Α.Φ.Μ.) όσο και της εταιρείας (Α.Φ.Μ.).

Επειδή η προσφεύγουσα με τον πρώτο προβαλλόμενο με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή λόγο, ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα, καθόσον το (Κ.Ε.ΜΕ.Π.), παρέλειψε να τηρήσει τον ουσιώδη τύπο που προβλέπεται στο άρθρο 62 ΚΦΔ, ήτοι, δεν κοινοποίησε σε εκείνη Σημείωμα Διαπιστώσεων και Προσωρινή Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου ως όφειλε.

Επειδή με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος ορίζεται ότι: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 6 του ν. 2690/1999 (Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας): «*Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα.*»

Επειδή με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013: «*Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.*»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 62 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4174/2013): «*4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές*

παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, περαιτέρω με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1069048 2014/2.5.2014 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών παρέχονται οδηγίες εφαρμογής για ορισμένα άρθρα του ν. 4174/2013 και ειδικότερα για το άρθρο 62 προβλέπονται τα ακόλουθα: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπεται ότι οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις πράξεις επιβολής προστίμου δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση (σχετ. διατ. ν. 4254/2014 Κεφ. Α' άρθρο πρώτο, παράγρ. Δ, υποπαράγραφος Δ2), να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου.

Σημειώνεται ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση με την υπ' αριθμ./8.4.2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.Π.), επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ βάσει των διατάξεων του άρθρου 54 §§1,2^{α'} ν.4174/2013, επειδή δεν υπέβαλε προς θεώρηση και δεν γνωστοποίησε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών τους προφορικούς καθορισμένους εμπορικούς όρους του συμφωνητικού με την επιχείρηση (ΑΦΜ) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ.16 του ν. 1882/1990

Επειδή, εν προκειμένω το πρόστιμο που καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα, αφορά σε παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 ήτοι σε διαδικαστικές παραβάσεις, ορθώς δεν κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 16 του ν.1882/1990 ορίζεται ότι:

«16. Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 άρθρ.32 Ν.2648/1998 ορίζεται ότι:

"7. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως μπορεί να καθορίζονται υπηρεσίες του Υπουργείου Οικονομικών, στις οποίες υποβάλλονται τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 και των άρθρων 47 και 55 του ν. 2065/1992, όπως αυτά ισχύουν, καθώς επίσης να εξαιρούνται ορισμένοι υπόχρεοι από την υποβολή στοιχείων ή να ορίζεται διαφορετικός τρόπος υποβολής αυτών".

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 της υπ' αριθ. 1065606/7222/ΔΕ-Β'/2000 Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών (Φ.Ε.Κ. τ. Β' 951/31.07.2000), όπως το εν λόγω άρθρο ισχύει μετά την αντικατάστασή του από την υπ' αριθ. ΔΕΛ 1009011 ΕΞ 2015 Απόφαση του αυτού ως άνω Υπουργού (Φ.Ε.Κ. Β' 246/17.02.2015) ορίζεται ότι: «... 2. Τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία ηλεκτρονικά μέσω εφαρμογής TAXISnet με την ονομασία «Κατάσταση Συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 Ν.1882/1990», ως συνημμένο υπόδειγμα, η οποία υποβάλλεται μέχρι την 20η ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους, στην οποία (κατάσταση) συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν.

Επειδή η προσφεύγουσα προβάλλει ως λόγο, ότι υπήρξε προφορική εμπορική συμφωνία μεταξύ της «.....» (ως προμηθεύτριας) με την «.....» (ως αγοράστριας) για το έτος 2016, την οποία δεν είχε υποχρέωση αλλά ούτε και δικαίωμα να την συμπεριλάβει στην τριμηνιαία «Κατάσταση Συμφωνητικών παρ. 16 άρθρου 8 ν.1882/1990», αφού αυτή ήταν προφορική και ανυπόγραφη, τουλάχιστον απ' αυτήν.

Επειδή εν προκειμένω, όπως αναφέρεται στην με ημερομηνία θεώρησης 8/4/2021 έκθεση μερικού διασταυρωτικού ελέγχου του Κ.Ε.Μ.Ε.Π, η ύπαρξη εμπορικής συμφωνίας και οι όροι αυτής αποδεικνύονται από το πλήθος των φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν για τις συναλλαγές μεταξύ των αντισυμβαλλομένων «.....» και «.....», τα οποία έχουν γίνει αποδεκτά από την προσφεύγουσα εταιρεία, έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της και έχουν εξοφληθεί προς τον προμηθευτή. Συγκεκριμένα πρόκειται για πιστωτικά τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης με αναγραφόμενη αιτιολογία στο σώμα αυτών «πιστωτικά τζίρου» χωρίς ωστόσο να γίνεται παραπομπή σε άλλο έγγραφο που να περιγράφει αναλυτικά τις παρεχόμενες υπηρεσίες σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 9§1 περ. στ' του ν. 4308/2014.

Επομένως κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν είχε υποχρέωση να συμπεριλάβει την εν λόγω εμπορική συμφωνία στην τριμηνιαία «Κατάσταση Συμφωνητικών παρ. 16 άρθρου 8 ν.1882/1990» θα πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος, καθόσον, αφενός η ύπαρξη εμπορικής συμφωνίας τεκμαίρεται από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και την καταχώρησή τους στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας, αφετέρου, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις της παρ. 7 άρθρ.32 Ν.2648/1998, μόνο με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως μπορεί να εξαιρούνται ορισμένοι υπόχρεοι από την υποβολή στοιχείων του άρθρου 8 ν.1882/1990, ή να ορίζεται διαφορετικός τρόπος υποβολής αυτών. Στην προκειμένη περίπτωση δεν προκύπτει απαλλαγή της προσφεύγουσας βάσει απόφασης του Υπουργού Οικονομικών από την υποχρέωση της υποβολής στοιχείων της παρ. 16 άρθρου 8 ν.1882/1990.

Επειδή σύμφωνα με την περ. α' της παρ. 5 του άρ. 19 του ν.2859/2000: «*Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται: α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπτώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν. Ειδικότερα, προκειμένου για εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπτώσεων*

γνωστοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες, τουλάχιστον τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8§6 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: « Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών», ενώ σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου « Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9§1 περ. στ' του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.Μ.Ε.Π. η συμφωνία συνεργασίας μεταξύ της «.....», και της, η οποία αποδεικνύεται από τα πιστωτικά τιμολόγια εκδόσεως της επιχείρησης με αναγραφόμενη αιτιολογία στο σώμα αυτών «πιστωτικά τζίρου» (χωρίς ωστόσο να γίνεται παραπομπή σε άλλο έγγραφο που να περιγράφει αναλυτικά τις παρεχόμενες υπηρεσίες σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 9§1 περ. στ' του ν. 4308/2014) και η οποία αφορά σε χορηγούμενες «εκπτώσεις επί τζίρου» ως αποτέλεσμα της ενίσχυσης των πωλήσεων του προμηθευτή, δεν υποβλήθηκε προς θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τις διατάξεις παρ. 16 άρθρου 8 ν.1882/1990, με αποτέλεσμα να μην παράγει έννομα αποτελέσματα έναντι της φορολογικής αρχής ενώ για τις χορηγούμενες «εκπτώσεις επί τζίρου» δεν υποβλήθηκε η προβλεπόμενη από τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 5 του άρ. 19 του ν.2859/2000 γνωστοποίηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ν.4174/2013: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, ...

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1 ...

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω ορθά επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας το πρόστιμο του άρθρου 54 §§1^{α'},2^{α'} του ν.4174/2013

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της από 12.5.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ., **ως απώτερης καθολικής διαδόχου της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ.** και την επικύρωση της υπ' αριθμ. την υπ' αριθμ.**/8.4.2021** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.Μ.Ε.Π.),

Οριστική φορολογική υποχρέωση:

Φορολογικό έτος 2016

Υπ' αριθμ.**/8.4.2021** Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013,

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ.2 περ.α' ν.4174/2013: 100,00€

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.