



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 21/12/2015

Αριθμός απόφασης: 4786

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 ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, εδρευούσης στην Φθιώτιδας, θέση κατά της υπ' αριθ.-.....-2015 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.-/.....-2015 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από/2015 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 16/12/2015 εισήγηση του Α4 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Με την υπ' αρ.-/.....-2015 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., βάσει της από/2015 έκθεσης πλήρους ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 88.507,80 €, πλέον προσαυξήσεων λόγω ανακρίβειας ύψους 106.209,36 €.

Με την ανωτέρω συνταχθείσα έκθεση διαπιστώθηκαν διαφορές στις φορολογητέες εκροές, οι οποίες οφείλονται στη μη αποδοχή από τον έλεγχο των εκπτώσεων τζίρου που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα προς την εταιρεία, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2007, συνολικού ύψους 983.420,00 €, καθόσον δεν είχε κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. η οριζόμενη από την ΠΟΛ. 1212/22-07-1996 σχετική γνωστοποίηση.

Η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης και την νομιμότοκη επιστροφή οποιουδήποτε ποσού έχει καταβληθεί βάσει της προσβαλλομένης πράξεως προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εσφαλμένη κρίση του ελέγχου περί διενέργειας «εκπτώσεων τζίρου» καθόσον οι χορηγούμενες εκπτώσεις δεν συνιστούσαν εκπτώσεις του κύκλου εργασιών (τζίρου) λόγω επίτευξης ορίων τζίρου ή ποσοτήτων που αντιπροσώπευαν στόχους. Αντίθετα, πρόκειται για εκπτώσεις οι οποίες υπολογίζονταν με βάση το τζίρο ή, άλλως, ο τζίρος συνιστούσε την αριθμητική βάση υπολογισμού της παρεχόμενης έκπτωσης. Οι εκπτώσεις αυτές χορηγούνταν βάσει ρητής πρόβλεψης της μεταξύ μας συναφθείσας Σύμβασης Διανομής και προς τον σκοπό κάλυψης ενός τμήματος δαπανών προώθησης.
- Αντίθεση με την οδηγία 2006/112/EK καθόσον η εξαίρεση που εισάγει το δεύτερο εδάφιο της περ. α' της παρ. 5 του αρ. 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. δεν εμπίπτει στις περιπτώσεις επιτρεπόμενων παρεκκλίσεων που θεσπίζει η οδηγία Φ.Π.Α. από το δικαίωμα προς έκπτωση με το άρθρο 176.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 13 του άρ. 12 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.): «Για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές, εκτός του Φ.Π.Α, οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές, εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον εκδότη του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που εκδόθηκε αντί τιμολογίου, στο οποίο αναγράφονται, εκτός των στοιχείων των συμβαλλομένων, το είδος, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των επιστρεφόμενων αγαθών, το ποσό των εκπτώσεων και των τυχόν διαφορών, ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή ή η παρεχόμενη έκπτωση,

καθώς και ο Φ.Π.Α. Επί εκπτώσεων που υπολογίζονται με βάση τις πωλήσεις δεν απαιτείται η αναγραφή των πιο πάνω αριθμών. Πιστωτικό τιμολόγιο για το Φ.Π.Α. εκδίδεται μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπεται αυτό ρητά από σχετικές διατάξεις.»

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 περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1212/22-07-1996 προβλέπεται ότι: «Αναγκαία προϋπόθεση που απαιτείται, σύμφωνα με τις νέες διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 15 του Ν.1642/86, προκειμένου οι χορηγούμενες στον αγοραστή, από τον προμηθευτή, εκπτώσεις, να μη συμπεριλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση, είναι ότι, τα χορηγούμενα δραχμικά ή ποσοτικά μεγέθη έκπτωσης λόγω τζίρου, θα πρέπει να γνωστοποιούνται, από τον προμηθευτή των αγαθών ή των υπηρεσιών, στον προϊστάμενο της αρμόδιας για τη φορολογία του ΔΟΥ, τουλάχιστο 4 μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους, ανεξάρτητα αν αυτές γίνονται επί τιμολογίου ή με πιστωτικό τιμολόγιο.

Ειδικότερα:

- Η γνωστοποίηση θα γίνεται με απλή δήλωση του υποχρέου ή, όπου συντρέχει περίπτωση, με κατάθεση της οικείας συμφωνίας, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του Ν.1882/90, όπως ισχύει.
- Η δήλωση, που δεν θα είναι λεπτομερειακή ούτε ονομαστική κατά πελάτη, θα περιλαμβάνει τα πλήρη στοιχεία του υποχρέου προμηθευτή, καθώς και το ποσοστό έκπτωσης που χορηγείται κατά κλιμάκιο τζίρου, ανεξάρτητα αν αυτό είναι δραχμικό ή σε ποσότητα.
- Τα ποσοστά των χορηγούμενων εκπτώσεων μπορεί να διαφοροποιούνται κατά περιοχές της χώρας, κατ' είδος ή ακόμα και κατά πελάτη ανάλογα με την συμφωνία, εφόσον βέβαια, στην τελευταία αυτή περίπτωση, έχει κατατεθεί η σχετική σύμβαση σύμφωνα με τα ανωτέρω.»

Επειδή από τα συνημμένα στην παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, αντίγραφα των υπ' αριθ. /-2007, /-2007 και /-2007 επίμαχων πιστωτικών τιμολογίων, εκδόσεως της προσφεύγουσας προς την διανομέα εταιρεία, διαπιστώνεται ότι αναγράφεται ρητά σε κάθε ένα από αυτά ως περιγραφή αλλά και ως αιτία πίστωσης ο όρος «έκπτωση τζίρου». Επίσης, στα εν λόγω πιστωτικά τιμολόγια δεν αναγράφεται παραπομπή σε συγκεκριμένη σύμβαση, η οποία να δικαιολογεί, αφενός την έκδοσή τους και αφετέρου τους ειδικούς όρους προσδιορισμού του ποσού της χορηγούμενης έκπτωσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οικείας έκθεσης ελέγχου, τα εκδοθέντα πιστωτικά τιμολόγια δεν συνοδεύονται από καταστάσεις που να αποδεικνύουν την αξία των υπηρεσιών που προσφέρθηκαν στην

προσφεύγουσα, ώστε να δικαιολογούν τα ποσά των εκπτώσεων που πραγματοποιήθηκαν από εκείνη προς την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία.

Επειδή, η προσφεύγουσα, προς αντίκρουση των ισχυρισμών του ελέγχου, προσκόμισε την από/2006 Σύμβαση μεταξύ αυτής και της εταιρείας «.....». Ακόμα και στην περίπτωση που ήθελε θεωρηθεί ότι η έκδοση των επίμαχων πιστωτικών τιμολογίων, βασιζόταν στην παραπάνω σύμβαση, δεν προκύπτουν από αυτή τα αναλυτικά – επιβεβαιωτικά στοιχεία (όπως ο χρόνος έκδοσης, το ύψος της χορηγούμενης έκπτωσης, η βάση υπολογισμού αυτής κλπ), βάσει των οποίων έπρεπε να εκδοθούν τα ως άνω πιστωτικά τιμολόγια.

Επειδή σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας η Διοίκηση είναι υποχρεωμένη να ενεργεί σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες δικαίου.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η εφαρμογή του δευτέρου εδαφίου της περ. α' της παρ. 5 του αρ. 19 του ν.2859/2000 έρχεται σε αντίθεση με τις αρχές της Οδηγίας 2006/112/EK (Οδηγία ΦΠΑ) δεν ευσταθεί, καθόσον στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή ενήργησε σύμφωνα με τους ισχύοντες εσωτερικούς κανόνες δικαίου, ήτοι τις διατάξεις της κείμενης ελληνικής νομοθεσίας περί Φ.Π.Α.. Άλλωστε, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος ήταν υποχρεωμένος να εφαρμόσει την εσωτερική νομοθεσία καθόσον δεν έχει ακόμη επέλθει πλήρης εναρμόνιση των νομοθεσιών των Κρατών –Μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης περί ΦΠΑ με βάση τις σχετικές Οδηγίες.

Επειδή εκ των ανωτέρω, προκύπτει ότι ορθώς εφαρμόστηκε το δεύτερο εδάφιο της περ. α' της παρ. 5 του αρ. 19 του ν.2859/2000 και καταλογίστηκε ο αναλογούν φόρος εκροών που αντιστοιχεί στην αξία των επίμαχων πιστωτικών τιμολογίων καθόσον οι εν λόγω εκπτώσεις αφορούσαν «εκπτώσεις λόγω κύκλου εργασιών».

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας ή τυπικοί που να καθιστούν την ανωτέρω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. της φορολογικής αρχής άκυρη και περαιτέρω οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι αβάσιμοι και στερούμενοι αποδεικτικής δύναμης.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από/2015 έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ.-/.....-2015 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ.-/.....-2015 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007 της Προϊσταμένης του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

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

Διαφορά κύριου φόρου	88.507,80 €
----------------------	-------------

Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 120% (ως οικεία πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ)	106.209,36 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	194.717,16 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).