



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 16/07/2021

Αριθμός απόφασης: 2105

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως 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.
- 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), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1049/2021 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984/12-03-2021).

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **22/02/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ, με έδρα στο, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ φορολογικής περιόδου 2016,
-/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ φορολογικής περιόδου 2017,
-/2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ φορολογικού έτους 2016,

-/2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ φορολογικού έτους 2017,
 -/2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ φορολογικού έτους 2016,
 -/2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ φορολογικού έτους 2017,
 -/2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ φορολογικού έτους 2016,
 -/2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ φορολογικού έτους 2017,
 -/2020 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ φορολογικού έτους 2019.
5. Τις ως άνω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 22/02/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ΑΦΜ, η οποία υπεβλήθη **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:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01/2016 -31/12/2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού 111.708,32 € πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ποσού 55.854,16 € ήτοι συνολικό ποσό **167.562,48 €**.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ποσού **129.485,77 €**, με αποτέλεσμα την ισόποση μείωση του πιστωτικού ποσού προς έκπτωση/επιστροφή.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 24/11/2020 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **800,00 €** ($=8 * 100,00 \text{ €}$), λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α. για τους μήνες Απρίλιο έως και Δεκέμβριο του έτους 2016, από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **1.200,00 €** ($=12 * 100,00 \text{ €}$), λόγω υποβολής ανακριβών δηλώσεων Φ.Π.Α. για όλους τους μήνες του έτους 2017, από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 24/11/2020 Έκθεσης Επιβολής Προστίμων Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **100,00 €**, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **100,00 €**, λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 24/11/2020 Έκθεσης Επιβολής Προστίμων Κ.Φ.Ε. της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας α) πρόστιμο ποσού 2.500,00 €, λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του Ν. 4174/2013 υποχρεώσεις της (μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος), β) πρόστιμο ποσού 400,00 € ($=4 * 100,00 \text{ €}$), λόγω υποβολής ανακριβών καταστάσεων ΜΥΦ για όλα τα τρίμηνα του φορολογικού έτους 2016 και γ) πρόστιμο ποσού 900,00 € ($=9 * 100,00 \text{ €}$), λόγω μη υποβολής δηλώσεων οριστικής παύσης εννέα (9) φορολογικών μηχανισμών, ήτοι συνολικό ποσό προστίμων **3.800,00 €**.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, φορολογικού έτους 2017, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας α) πρόστιμο ποσού 2.500,00 €, λόγω μη συμμόρφωσης με τις κατά το άρθρο 13 του

N. 4174/2013 υποχρεώσεις της (μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος) και β) πρόστιμο ποσού 400,00 € ($=4 * 100,00$ €), λόγω υποβολής ανακριβών καταστάσεων ΜΥΦ για όλα τα τρίμηνα του φορολογικού έτους 2017, ήτοι συνολικό ποσό προστίμων **2.900,00 €**.

Με την υπ' αριθμ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **1.000,00 €** ($=2 * 500,00$), λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα του ελέγχου για παροχή στοιχείων, παράβαση για την οποία ήταν υπότροπη.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 24/11/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ.

Σύμφωνα με την ως άνω Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α., για τις περιόδους 01/01/2016 - 31/12/2016 και 01/01/2017 - 31/12/2017, διαπιστώθηκαν τα κάτωθι:

Χρήση 2016

- Η προσφεύγουσα εξέδωσε πιστωτικά τιμολόγια προς το πρακτορείο, των οποίων η συνολική καθαρή αξία ανήλθε σε 88.294,79 € και ο αναλογών Φ.Π.Α. σε 20.307,80 €. Τα εν λόγω πιστωτικά τιμολόγια δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο, δεδομένου ότι δεν παραπέμπουν σε κάποιο συγκεκριμένο έγγραφο ούτε τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου το ιδιωτικό συμφωνητικό με το πρακτορείο που να δικαιολογεί την εν λόγω έκπτωση.
- Η προσφεύγουσα εξέδωσε πιστωτικά τιμολόγια προς το πρακτορείο, των οποίων η συνολική καθαρή αξία ανήλθε σε 10.626,26 € και ο αναλογών Φ.Π.Α. σε 2.444,04 €, λόγω πτώχευσης αυτού. Τα εν λόγω πιστωτικά τιμολόγια δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν προέβη στις απαιτούμενες ενέργειες που προβλέπονται από το άρθρο 19, παρ. 5α' του Ν. 2859/2000.
- Η προσφεύγουσα εξέδωσε πιστωτικά τιμολόγια προς το πρακτορείο, των οποίων η συνολική καθαρή αξία ανήλθε σε 347.459,58 € και ο αναλογών Φ.Π.Α. σε 83.390,31 €, τα οποία αφορούν σε αποπληρωμή δανείου. Τα εν λόγω πιστωτικά τιμολόγια δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο, δεδομένου ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 19, παρ. 5α' του Ν. 2859/2000.
- Η προσφεύγουσα εξέδωσε πιστωτικά τιμολόγια, των οποίων η συνολική καθαρή αξία ανήλθε σε 109.097,89 € και ο αναλογών Φ.Π.Α. σε 25.092,52 €, τα οποία αφορούν σε «αντιλογισμό» του Φ.Π.Α. εκροών που είχε προηγουμένως υπολογίσει λόγω αυτοπαράδοσης (παροχή διαμονής στο προσωπικό της). Τα εν λόγω πιστωτικά τιμολόγια δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο, δεδομένου ότι για την εν λόγω ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών έχει εκπέσει τον αντίστοιχο Φ.Π.Α. εισροών και επομένως, οφείλει να φορολογηθεί για την πράξη αυτή.

- Η προσφεύγουσα εξέπεσε Φ.Π.Α. εισροών συνολικού ύψους 515,42 € που αφορά σε δαπάνες φιλοξενίας, κατά παράβαση του άρθρου 30, παρ. 4 του Ν. 2859/2000.

Με βάση τα ανωτέρω, εκδόθηκε η υπ' αριθμόν/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ στην οποία αποτυπώνονται τα κάτωθι:

Ανάλυση	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	4.501.553,35	4.501.553,35	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	4.007.759,40	3.448.316,30	559.443,10
Φόρος εκροών	749.575,71	749.575,71	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	985.856,12	854.105,97	131.750,15
Πιστωτικό υπόλοιπο	236.280,41	216.238,58	20.041,83
Χρεωστικό υπόλοιπο		111.708,32	111.702,32
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.		55.854,16	55.854,16
Σύνολο φόρου για καταβολή		167.562,48	167.562,48
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	236.280,41	216.238,58	20.041,83

Χρήση 2017

- Η προσφεύγουσα εξέδωσε πιστωτικά τιμολόγια προς διαφόρους αντισυμβαλλομένους, των οποίων η συνολική καθαρή αξία ανήλθε σε 434.386,17 € και ο αναλογών Φ.Π.Α. σε 104.252,68 €. Τα εν λόγω πιστωτικά τιμολόγια δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο, δεδομένου ότι δεν τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου ιδιωτικά συμφωνητικά που να δικαιολογούν και να αποδεικνύουν τις εν λόγω εκπτώσεις.
- Η προσφεύγουσα εξέδωσε πιστωτικό τιμολόγιο, του οποίου η καθαρή αξία ανήλθε σε 14.998,37 € και ο αναλογών Φ.Π.Α. σε 3.599,61 €, το οποίο αφορά σε «αντιλογισμό» του Φ.Π.Α. εκροών που είχε προηγουμένως υπολογίσει λόγω αυτοπαράδοσης (παροχή διαμονής στο προσωπικό της). Το εν λόγω πιστωτικό τιμολόγιο δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο, δεδομένου ότι για την εν λόγω ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών έχει εκπέσει τον αντίστοιχο Φ.Π.Α. εισροών και επομένως, οφείλει να φορολογηθεί για την πράξη αυτή.
- Η προσφεύγουσα εξέπεσε Φ.Π.Α. εισροών συνολικού ύψους 745,49 € που αφορά σε δαπάνες φιλοξενίας, κατά παράβαση του άρθρου 30, παρ. 4 του Ν. 2859/2000.

Με βάση τα ανωτέρω, εκδόθηκε η υπ' αριθμόν/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ στην οποία αποτυπώνονται τα κάτωθι:

Ανάλυση	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	3.904.502,54	3.904.502,54	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	3.116.762,82	2.656.657,91	460.104,91
Φόρος εκροών	742.181,51	742.181,51	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	964.908,55	835.422,78	129.485,77
Πιστωτικό υπόλοιπο	222.727,04	93.241,27	129.485,77
Χρεωστικό υπόλοιπο		0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.		0,00	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή		0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	222.727,04	93.241,27	129.485,77

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1ος λόγος: Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της διάταξης των άρθρων 8 του Ν. 4308/2014 και 26 του Ν. 4172/2013 και εσφαλμένη υπαγωγή των υπό κρίση πραγματικών περιστατικών σε αυτές.

2ος λόγος: Αοριστία των προσβαλλόμενων πράξεων και έλλειψη προσήκουσας αιτιολογίας-παράβαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

3ος λόγος: Επιβολή προστίμων κατά παράβαση των διατάξεων της επικυρωμένης Συμφωνίας Εξυγίανσης.

4ος λόγος: Υπέρβαση της υπ' αριθμόν/2019 Εντολής Ελέγχου.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κάποιον ισχυρισμό αναφορικά με τα επιβληθέντα πρόστιμα λόγω παραβάσεων της νομοθεσίας περί Βιβλίων και Στοιχείων.

Ως προς τον 1ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19, παρ. 5 του Ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ), «Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:

α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν. Ειδικότερα, προκειμένου για εκπώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπώσεων γνωστοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες, τουλάχιστον τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους.

β) Οι επιστροφές του τιμήματος, σε περίπτωση ολικής ή μερικής ακύρωσης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.

γ) Τα ποσά τα οποία λαμβάνει ο υποκείμενος στο φόρο από τον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών, για κάλυψη δαπανών που πραγματοποιεί στο όνομα και για λογαριασμό του αγοραστή ή του λήπτη, εφόσον:

- έχουν καταχωρηθεί σε προσωρινό λογαριασμό στα λογιστικά του βιβλία,
- τα οικεία παραστατικά έχουν εκδοθεί στο όνομά του αγοραστή των αγαθών ή του λήπτη των υπηρεσιών, από τα οποία προκύπτει το πραγματικό ποσό των δαπανών και παραδίδονται στον αγοραστή των αγαθών ή το λήπτη των υπηρεσιών που αφορούν.

Οι διατάξεις των περιπτώσεων α' και β της παραγράφου αυτής δεν ισχύουν για τις χορηγούμενες εκπτώσεις και τη μερική επιστροφή τιμήματος σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τα πρόσωπα της παραγράφου 5 του άρθρου 49 του Ν.2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α").

5α. Η φορολογητέα αξία μειώνεται σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη πληρωμής του τιμήματος, εφόσον μετά την πραγματοποίηση των φορολογητέων πράξεων διαπιστώνεται ότι η απαίτηση κατέστη οριστικά ανεπίδεκτη εισπράξεως, λόγω θέσεως επιχείρησης σε ειδική εκκαθάριση, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 46 και 46α του Ν.1892/1990 (ΦΕΚ 101Α), όπως αυτός τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν.2000/1991 (ΦΕΚ 206 Α').

Η μείωση της φορολογητέας βάσης ενεργείται μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου της έδρας της επιχείρησης, που προβλέπεται από την παρ. 1 του πιο πάνω αναφερόμενου άρθρου 46. Για την έγκριση της μείωσης απαιτείται απόφαση του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ.), η οποία εκδίδεται μετά από αίτηση της ενδιαφερόμενης επιχείρησης και την προσκόμιση των απαραίτητων στοιχείων, από τα οποία προκύπτει το σύνολο της ανείσπρακτης απαίτησης, μέσα σε προθεσμία έξι (6) μηνών μετά την έκδοση της απόφασης του Εφετείου.

Στην περίπτωση κατά την οποία ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην κατά τα ανωτέρω μείωση της φορολογητέας βάσης έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο, συμψηφίζεται κατά τη φορολογική περίοδο, κατά την οποία εκδόθηκε η απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.. Στην περίπτωση, κατά την οποία ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην κατά τα ανωτέρω μείωση της φορολογητέας αξίας δεν έχει καταβληθεί από τον υπόχρεο δεν καταβάλλεται, ως μη οφειλόμενος στη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, κατά την οποία οφείλετο. Τυχόν πράξεις επιβολής φόρου ή προστίμων που έχουν εκδοθεί μέχρι την έκδοση της απόφασης του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ακυρώνονται».

Επειδή με την ΠΟΛ 1212/1996 με θέμα «Εκπτώσεις τζίρου» διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «Επομένως, δεν καταλαμβάνονται από τις παραπάνω νέες διατάξεις, εκπτώσεις που χορηγούνται επί του τιμολογίου και αφορούν:

- Τις τιμολογούμενες με το ίδιο τιμολόγιο ποσότητες, ανεξάρτητα αν αυτές αναφέρονται στο σύνολο των αγαθών ή σε ορισμένα από αυτά, για τα οποία χορηγείται η έκπτωση για διάφορους λόγους, όπως π.χ. για λόγους προώθησης και προβολής, των ή του συγκεκριμένου αγαθού, λόγω ελαττωματικότητας, ειδικής συμφωνίας, ποσότητας, τέλους εποχής κ.τ.λ.

- Εκπτώσεις που χορηγούνται επί τιμολογίου ή πιστωτικού τιμολογίου για διαφορά στην ποιότητα των πωλουμένων αγαθών, σε σύγκριση με την συμφωνηθείσα.
 - Εκπτώσεις που παρέχονται σε εκπλήρωση σχετικής (ποινικής) ρήτηρας, λόγω εκπρόθεσμης παράδοσης ή μη πλήρωσης όρων της συμφωνίας πώλησης των αγαθών ή των υπηρεσιών, οι όροι της οποίας θα αποδεικνύονται και θα δικαιολογούνται.
 - Εκπτώσεις λόγω διακανονισμού σε προσυμφωνηθέντα χρόνο (λ.χ. μετρητοίς ή διακανονισμού του τιμήματος σε σύντομο χρόνο κ.τ.λ.).
 - Δραχμικές ή ποσοστιαίες εκπτώσεις επί τιμολογίου που ουσιαστικά επιφέρουν μείωση της τιμής πώλησης των τιμολογούμενων αγαθών.
 - Ειδικές δραχμικές εκπτώσεις που χορηγούνται επί τιμολογίου για ορισμένα είδη, είτε λόγω προώθησης (promotions) είτε λόγω ημερομηνίας λήξεως, τέλους εποχής κ.τ.λ.
 - Εκπτώσεις που παρέχονται σε διάφορα καταστήματα π.χ. καλλυντικών, super-markets από τους προμηθευτές τους λόγω ειδικής προβολής των προϊόντων τους σε ειδικούς χώρους (ράφια) εντός των καταστημάτων τους, εφόσον οι εκπτώσεις αυτές χορηγούνται επί του τιμολογίου πώλησης ή εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον προμηθευτή.
 - Εκπτώσεις γενικά που δεν συναρτώνται άμεσα ή έμμεσα με τον κύκλο εργασιών αλλά με άλλα εμπορικά κριτήρια π.χ. ειδικές προσφορές, εκπτώσεις με βάση χορηγούμενα κουπόνια, είσοδος προϊόντων σε νέα καταστήματα κ.τ.λ.
 - Εκπτώσεις που πραγματοποιούνται με βάση ειδικότερη συμφωνία με το συγκεκριμένο πελάτη, εφόσον τηρήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του Ν.1882/90 μέχρι 6.7.1996.
- β.- Εκπτώσεις που πραγματοποιούνται με πιστωτικά τιμολόγια Τα όσα αναφέρονται παραπάνω στην περίπτωση α' σχετικά με τις επί τιμολογίου εκπτώσεις έχουν εφαρμογή και για τις εκπτώσεις που χορηγούνται με πιστωτικό τιμολόγιο που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, σε περιπτώσεις χορήγησης εκπτώσεων λόγω (ποινικής) ρήτηρας, εκπρόθεσμης παράδοσης, μη πλήρωσης όρων κλπ., αυτές πρέπει να υποστηρίζονται από κατάλληλα στοιχεία.

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εξέδιδε πιστωτικά τιμολόγια σε συνεργαζόμενους πράκτορες, δεδομένου ότι κατά την εκκαθάριση των μεταξύ τους λογαριασμών προέκυπταν: α) εκπτώσεις λόγω παραπόνων πελατών, β) εκπτώσεις από ακυρώσεις κρατήσεων, γ) εκπτώσεις λόγω early booking, δ) εκπτώσεις βάσει ειδικής συμφωνίας (π.χ. ειδική έκπτωση), ε) εκπτώσεις ή ποινικές ρήτηρες λόγω πρόωρης λήξης συνεργασίας. Επίσης ισχυρίζεται ότι σε άλλες περιπτώσεις, ανέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο εξαιτίας πρόωρης λύσης των συμβάσεων που είχε με πράκτορες, η οποία λύση θεωρείτο δική της υπαιτιότητα, δεδομένου ότι ήταν όρος της από 01/08/2016 σύμβασης μίσθωσης με την εταιρεία «.....».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι νομίμως προέβη στην έκδοση των επίμαχων πιστωτικών τιμολογίων, επικαλούμενη και το δικαίωμα της στην έκπτωση των σχετικών δαπανών βάσει του άρθρου 26 του Ν. 4172/2013.

Επειδή η προσφεύγουσα τόσο κατά το στάδιο του ελέγχου όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν προσκομίζει κάποιο πρόσφορο στοιχείο που να στοιχειοθετεί τις χορηγηθείσες εκπτώσεις προς τους αντισυμβαλλομένους της.

Επειδή παράλληλα, η νομοθεσία περί Φ.Π.Α. είναι ξεχωριστή από την νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος, με την έννοια ότι τίθενται διαφορετικές προϋποθέσεις για την εκπαισιμότητα μίας δαπάνης από πλευράς φορολογίας εισοδήματος και από πλευράς Φ.Π.Α..

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές περιλαμβάνονται στην από 24/11/2020 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μη ορθώς δεν αναγνωρίστηκε η έκπτωση του Φ.Π.Α. των πιστωτικών τιμολογίων, δεδομένου ότι ουδέποτε ζητήθηκαν περαιτέρω αποδεικτικά στοιχεία/δικαιολογητικά και ότι ο έλεγχος αρκέστηκε απλώς στο να αναγράψει ότι δεν τέθηκαν στη διάθεσή του τα απαραίτητα στοιχεία και έγγραφα, χωρίς όμως να αναφέρει αν και πότε ζητήθηκαν.

Επειδή όπως προκύπτει από την οικεία Έκθεση Ελέγχου Φ.Π.Α. (σελ. 22-23), ο έλεγχος, μέσω του υπ' αριθμόν/2019 Αιτήματος για παροχή πληροφοριών, ζήτησε από την προσφεύγουσα να προσκομιστούν «...Συμφωνητικά με πρακτορεία, Εργολαβικά κτλ. ...».

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα κατέθεσε ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου κατά τη Διαδικασία Εκούσιας Δικαιοδοσίας, την από 30/01/2018 και με αριθμό κατάθεσης δικογράφου/2018 αίτηση επικύρωσης συμφωνίας εξυγίανσης σύμφωνα με τα άρθρα 99 επ. του Ν.3588/2007, η οποία έγινε δεκτή και εκδόθηκε η υπ' αριθμόν/2018 απόφαση του ως άνω δικαστηρίου.

Επειδή δυνάμει του όρου 9.1 της συμφωνίας εξυγίανσης προβλέπεται ότι «Οι σύμφωνα με την Κατάσταση Πιστωτών υποχρεώσεις της Εταιρείας προς το Ελληνικό Δημόσιο από πάσης φύσεως φόρους, προσαυξήσεις και επιβαρύνσεις, ανέρχονται στο ποσό των €587.464 και δυνάμει της παρούσας ικανοποιούνται σε ποσοστό 100%, ρυθμίζονται, διακανονίζονται και αποπληρώνονται σε εκατόν ογδόντα (180) άτοκες μηνιαίες δόσεις, χωρίς σε αυτές να επιβάλλονται τόκοι, προσαυξήσεις ή εν γένει επιβαρύνσεις, καθ' ό χρόνο τηρείται η ρύθμιση της παρούσας Συμφωνίας».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα πρόστιμα που της επιβλήθηκαν με τις προσβαλλόμενες πράξεις, επιβλήθηκαν ως επιβάρυνση κατά παράβαση των διατάξεων της επικυρωθείσας συμφωνίας εξυγίανσης.

Επειδή όπως προκύπτει από την Έκθεση Απόψεων του ελέγχου επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προς την Υπηρεσία μας, «στο άρθρο 9.1.4 προβλέπεται ότι κάθε απαίτηση που θα προκύψει στο μέλλον που θα αφορά διαχειριστική χρήση έως το ισοζύγιο της 31/10/2017, θα διακανονιστεί σύμφωνα με τα προβλεπόμενα του άρθρου 9.1.1, ...».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι η συμφωνία εξυγίανσης προβλέπει τον διακανονισμό υπό προϋποθέσεις των όποιων απαιτήσεων του Δημοσίου έναντι της εταιρείας προκύψουν και σε καμία περίπτωση, δεν απαγορεύει την καταρχήν επιβολή προστίμων για διαπιστούμενες παραβάσεις.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 4ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η υπ' αριθμόν/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ φορολογικού έτους 2019, με την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο 1.000,00 € λόγω μη προσκόμισης ζητηθέντων από τον έλεγχο στοιχείων (καθ' υποτροπήν), εκδόθηκε καθ' υπέρβαση της εντολής διενέργειας ελέγχου, δεδομένου ότι η σχετική εντολή ελέγχου αφορούσε αποκλειστικά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

Επειδή αφενός δε διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις για το φορολογικό έτος 2019 και αφετέρου, το επιβληθέν πρόστιμο ανάγεται στο χρόνο που αποδεδειγμένα έλαβε χώρα το γεγονός της μη ανταπόκρισης στο υπ' αριθμόν/2019 αίτημα της φορολογικής διοίκησης.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **22/2/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία/ ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθμ.-.....-.....-.....-...../2020 Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ.

Α)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

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

	Ποσά (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο	111.708,32
Πρόστιμο λόγω ανακρίβειας	(*)55.854,16
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	167.562,48
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	216.238,58

(*) Σημειώνεται ότι το χρεωστικό υπόλοιπο προκύπτει κατά τον μήνα Σεπτέμβριο, οπότε κατά τον εν λόγω μήνα κρίνεται ότι υποβλήθηκε ανακριβής χρεωστική δήλωση Φ.Π.Α. και ως εκ τούτου επιβάλλεται πρόστιμο 50% βάσει του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ.

Β)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.

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

	Ποσά (€)
Πιστωτικό υπόλοιπο	93.241,27
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	93.241,27

Γ)/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.

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

Πρόστιμο: **Συνολικού ποσού 800,00 €**

Δ)/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.

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

Πρόστιμο: **Συνολικού ποσού 1.200,00 €**

Ε)/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.

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

Πρόστιμο: **Συνολικού ποσού 100,00 €**

ΣΤ)/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.

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

Πρόστιμο: **Συνολικού ποσού 100,00 €**

Ζ)/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.

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

Πρόστιμο: **Συνολικού ποσού 3.800,00 €**

Η)/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 2.900,00 €

Θ)/2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.

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

Πρόστιμο: Συνολικού ποσού 1.000,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ι ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.