



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604576

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 24-07-2019

Αριθμός Απόφασης:2372

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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

γ. 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.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/27-04-2017).

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

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

- 4. Την με αριθμό πρωτ.//**11-04-2019** ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία με **Α.Φ.Μ.**, που εδρεύει στο, κατά: α) της υπ' αριθμ.//14-03-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου και β) της υπ' αριθμ.//14-03-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πύργου.

8.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1

Επί της με αριθμ. πρωτ./11-04-2019 ανώνυμης 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' αρ/14-03-2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικού έτους 2015, το πιστωτικό υπόλοιπο για επιστροφή Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου από 01/12/2015-31/12/2015 προσδιορίστηκε (μειώθηκε) στο ποσό των 17.142,16 € αντί του ποσού των 22.511,01 € βάσει δήλωσης .

Με την υπ' αρ/14-03-2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 100,00 €, επειδή υπέβαλε ανακριβή δήλωση ΦΠΑ μηνός Δεκεμβρίου 2015 από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 18 § 1 του Κ.Φ.Δ. και άρθρο 38 Ν.2859/2000.

Δυνάμει της με αριθμό/2017 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, διενεργήθηκε προσωρινός έλεγχος φόρου προστιθεμένης αξίας βάσει των ΠΟΛ 1073/2004 , ΠΟΛ 1067/3-4-2013 , ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013/24.12.13, συνεπεία της με αριθμό πρωτ./2016 αίτησης της προσφεύγουσας εταιρείας για επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/11-30/11/2015, ποσού 56.732,94 €.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν σύμφωνα, με την με αρ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013/24.12.13 διαταγή έλεγχου και ειδικότερα από τον έλεγχο των πιστωτικών τιμολογίων που εκδίδει η προσφεύγουσα διαπιστώθηκε ότι η φορολογητέα αξία των εκροών (23%) μειώθηκε με την αξία του πιστωτικού τιμολογίου έκπτωσης τζίρου με α/α/31-12-2015 καθαρής αξίας 23.342,84 ευρώ δίχως να γνωστοποιηθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (Αμαλιάδας) ο τρόπος ή η μέθοδος χορήγησης των εκπτώσεων τζίρου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 19 § 5 περ. α του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.). Κατόπιν τούτου οι χορηγούμενες με το ανωτέρω τιμολόγιο εκπτώσεις δεν περιλαμβάνονται στην φορολογητέα αξία της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19§5 περ. α' του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.). Ακολούθως εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις προκειμένου να προσδιοριστεί (μειωθεί) το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ και να επιβληθεί πρόστιμο ανακριβούς υποβολής δήλωσης.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι:

✓ Σύμφωνα με το από 01-07-2015 συμφωνητικό συνεργασίας οι χορηγούμενες εκπτώσεις προς τον πελάτη μας δεν αφορούν εκπτώσεις επί τζίρου ώστε να είμαστε υποχρεωμένοι να

υποβάλουμε στη Δ.Ο.Υ. την πιο πάνω γνωστοποίηση αλλά αφορούν εκπτώσεις για την προώθηση προϊόντων, παροχές προβολής και παράδοση αυτών.

- ✓ -Μέχρι την έκδοση του επίμαχου τιμολογίου η εταιρεία εξέδιδε τιμολόγια παροχής υπηρεσιών με περιεχόμενο «για την προώθηση προϊόντων σας στα καταστήματα μας» όπου απεικόνιζε και την πραγματική αιτία συναλλαγής . ^
- ✓ -Για οργανωτικούς λόγους αποφασίστηκε από κοινού να εκδίδει τα πιστωτικά τιμολόγια η εταιρεία και η ενέργεια αυτή δεν αποτελεί παραβίαση της φορολογικής νομοθεσίας.
- ✓ -Το εν λόγω πιστωτικό τιμολόγιο δεν απεικονίζει εκπτώσεις επί τζίρου αλλά το κόστος δαπάνης των προϊόντων τους που τοποθετούνται στα ράφια βιτρίνας .
- ✓ -Η φράση «έκπτωση επί τζίρου» που αναγράφεται στην αιτιολογία του πιστωτικού τιμολογίου οφείλεται σε άγνοια ή παραδρομή της υπαλλήλου που συνέταξε το τιμολόγιο και δεν ανταποκρίνεται στα πραγματικά περιστατικά επιπλέον η εταιρεία αντιμετωπίζει σημαντικό πρόβλημα με την εξεύρεση ,εξειδικευμένου προσωπικού διότι δραστηριοποιείται σε ένα μικρό χωριό.
- ✓ -Ο έλεγχος θα έπρεπε να λάβει υπόψη του τα συμφωνητικά που έχουν κατατεθεί στην υπηρεσία και να μην περιοριστεί στο κείμενο του τιμολογίου.
- ✓ -Όλες οι ομοειδής εταιρείες της για τα προϊόντα που προβάλουν στα ράφια των καταστημάτων τους είτε εκδίδουν τιμολόγια παροχής είτε λαμβάνουν πιστωτικά τιμολόγια από τους προμηθευτές τους .
- ✓ -Δεν είχαν την υποχρέωση να γνωστοποιήσουν στην Δ.Ο.Υ τα ποσά του επίδικου πιστωτικού τιμολογίου καθόσον από τα ανωτέρω προκύπτει ότι αφορούν κόστος προβολής προϊόντων και όχι εκπτώσεις επί τζίρου.
- ✓ -Από το συμφωνητικό όπου περιγράφονται οι εκπτώσεις και το ποσοστό αυτών προκύπτει το είδος της έκπτωσης.

Επειδή, με το Άρθρο πρώτο του **N 2859/2000** (Κώδικας ΦΠΑ), ορίζεται ότι:

«Κυρώνεται ο Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, ο οποίος έχει συνταχθεί από την Ειδική Επιτροπή, που συγκροτήθηκε κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 105 του Ν. 1892/1990 (ΦΕΚ 101 Α'), με την 1025344/166/0006Α/ 23.2.1995 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και η οποία επανασυγκροτήθηκε με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 1138444/1553/0006Α/12.12.1995 (ΦΕΚ 1061 Β'), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 2346/ 1995 (ΦΕΚ 220 Α') της οποίας η λειτουργία παρατάθηκε μέχρι την 31.12.1996 με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 1051234/560/Α0006/3.5.1996.

Στη συνέχεια και για την ολοκλήρωση του έργου της Κωδικοποίησης αυτής, συστήθηκε εκ νέου η Ειδική Επιτροπή με την 1053658/605/Α0006/12.6.2000 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, της οποίας η λειτουργία παρατάθηκε μέχρι 30.9.2000 με την απόφαση 1062486/Β21/Α0006/14.7.2000 του Υπουργού Οικονομικών.»

Επειδή ο ΦΠΑ επιβλήθηκε στην Ελλάδα την 1.1.1987 με τον 1642/1986, ο οποίος ενσωμάτωσε τις διατάξεις της 6^{ης} Οδηγίας ΦΠΑ (77/388/ΕΟΚ). Οι τροποποιήσεις που ακολούθησαν στην 6^η Οδηγία και στον ελληνικό κώδικα ΦΠΑ κωδικοποιήθηκαν σε ενιαία κείμενα και σήμερα πλέον επικαλούμαστε για τις ανάγκες εφαρμογής του φόρου αυτού το Ν 2859/2000 - Κώδικας ΦΠΑ και την Οδηγία 2006/112/ΕΚ-οδηγία ΦΠΑ, όπως ισχύουν.

Επειδή με το **άρθρο 19 § 5 περ. α' του Ν 2859/2000**, ορίζεται ότι:

«5. 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 τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους.»

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1212/22.7.1996 Εκπτώσεις Τζίρου**, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων των παρ. 33 και 2, του άρθρου 11 του ν. 2386/96, και του άρθρου 10 παρ. 1 του ν. 2399/96, με τις οποίες αντικαταστάθηκαν και συμπληρώθηκαν οι παρ. 1 και 5 περιπτ. α' και γ' του άρθρου 15 του ν. 1642/86.

«Άρθρο 15

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ ΣΤΗΝ ΠΑΡΑΔΟΣΗ ΑΓΑΘΩΝ, ΣΤΗΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΗ ΑΠΟΚΤΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΣΤΗΝ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ

1. Με την παράγραφο 33 του άρθρου 11 του Ν. 2386/96, που ισχύει από 1-1- 96, αντικαταστάθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 15 του ν. 1642/86.

Με τις νέες διατάξεις, πέραν των ήδη ρυθμιζόμενων με την παλιά διάταξη προστέθηκε ότι, στη φορολογητέα αξία ΦΠΑ συνυπολογίζεται ακόμη και η συμπληρωματική αμοιβή που καταβάλλεται από τρίτο πρόσωπο. Η ρύθμιση αυτή έγινε, για λόγους εναρμόνισης με το κοινοτικό δίκαιο.

Επειδή η διάταξη αυτή αποτελεί βασικά επανάληψη της αντίστοιχης παλιάς διάταξης εξακολουθούν να ισχύουν ως προς την έννοια και το περιεχόμενο της φορολογητέας αξίας οι οδηγίες που έχουν δοθεί με προηγούμενες εγκυκλίους.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11 του ν. 2386/96, αντικαταστάθηκε η περίπτωση α' της παραγρ. 5 του άρθρου 15 του ν. 1642/86.

Ειδικότερα:

Με τις νέες διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 15, όπως αντικαταστάθηκε με την παραγρ. 2 του άρθρου 11 του ν. 2386/96, που ισχύουν από τη δημοσίευση του παραπάνω νόμου στο φύλλο εφημερίδος της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 7.3.1996 (ΦΕΚ. 43Α/7.3.96), ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις, σύμφωνα με τις οποίες, ο ΦΠΑ που αναλογεί στις παρεχόμενες, λόγω κύκλου εργασιών (τζίρου), εκπτώσεις (bonus) προς τον αγοραστή αγαθών ή λήπτη υπηρεσιών από τον προμηθευτή του, εκπίπτει από το ΦΠΑ των εκροών του προμηθευτή, λαμβάνονται δηλαδή οι εκπτώσεις αυτές υπόψη για τη διαμόρφωση της φορολογητέας αξίας, κατά τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν. 1642/86.

Επομένως, οι παραπάνω διατάξεις θα έχουν εφαρμογή για πιστωτικά τιμολόγια που θα εκδοθούν μετά τη συμπλήρωση του 4μήνου από την έναρξη ισχύος της εν λόγω διάταξης (7.3.1996) δηλαδή μετά τις 7.7.1996 και όχι για πιστωτικά τιμολόγια που θα εκδοθούν μέχρι και 6.7.1996.

Έτσι, χωρίς να επιχειρείται παρέμβαση στις αρχές της ελευθερίας των συναλλαγών με τις διατάξεις αυτές, προκειμένου να μη ληφθούν υπόψη στη διαμόρφωση της φορολογητέας αξίας, οι χορηγούμενες από τον προμηθευτή στον αγοραστή εκπτώσεις (bonus), λόγω κύκλου εργασιών ανεξάρτητα από την περιοδικότητα ή μη της χορήγησης αυτών (ανά μήνα, τρίμηνο, εξάμηνο, έτος κ.τ.λ.), θα πρέπει:

Α.- Να αποδεικνύονται από νόμιμα φορολογικά στοιχεία.

Θα πρέπει δηλαδή οι εκπτώσεις αυτές να χορηγούνται είτε με το ίδιο το τιμολόγιο της πώλησης, είτε με πιστωτικό τιμολόγιο.

α.- Εκπτώσεις που χορηγούνται επί τιμολογίου πώλησης

Οι εκπτώσεις που μπορεί να αποτυπώσει μια προμηθεύτρια επιχείρηση (αγαθών ή υπηρεσιών) στο φορολογικό στοιχείο που εκδίδει (τιμολόγιο πώλησης ή παροχής υπηρεσιών) προς τον πελάτη της, με ένα από τους τρόπους που αναφέρονται στην αριθμ.1036330/266/0015/ΠΟΛ.1094/20.3.96 ΔΥΟ, είναι δυνατόν να έχουν διαφορετική αιτία.

Για να έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 15, του ν. 1642/86, οι εκπτώσεις θα πρέπει να αφορούν έκπτωση επί του κύκλου των εργασιών (τζίρου), οι οποίες χορηγούνται στο τέλος συμφωνημένης περιόδου (μήνα, τρίμηνο, έτος κ.τ.λ.), επειδή έχει καλυφθεί το όριο ή τα όρια του τζίρου ή των ποσοτήτων που έχουν καθοριστεί ως στόχοι, ανεξάρτητα αν αυτές χορηγούνται επί τιμολογίου ή με πιστωτικό τιμολόγιο.

Ειδικότερα, για να υπαχθούν στις νέες διατάξεις οι εκπτώσεις που χορηγούνται επί τιμολογίου θα πρέπει με τις νέες τιμολογούμενες ποσότητες να γίνεται υπέρβαση του συμφωνηθέντος στόχου. Πρέπει δηλαδή να αφορούν ποσότητες αγαθών που αποτέλεσαν αντικείμενο και προηγούμενων πωλήσεων (τιμολογήσεων), εφόσον με το συγκεκριμένο τιμολόγιο, επί του οποίου χορηγείται η έκπτωση, πραγματοποιείται η κατ' αξία ή ποσότητα υπέρβαση του στόχου.

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.

Β.- Να γίνεται γνωστοποίηση των χορηγούμενων ποσοστών έκπτωσης στον Προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ

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 υπόχρεου 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 υπόχρεου 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 τελευ-

ταία αυτή περίπτωση, έχει κατατεθεί η σχετική σύμβαση σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 8 §16 του Νόμου 1882 της 22/23.3.90**. Μέτρα για την περιστολή της φοροδιαφυγής, διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις.- (Α' 43), ορίζεται ότι:

«16. Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιανδήποτε 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, με την **Αριθ.1065606/7222/ΔΕ-Β'/ΦΕΚ Β'/Αρ.Φύλ.951/31-7-2000** απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, ορίζεται ότι:

«α) *Εξαίρεση των Χρηματιστηριακών επιχειρήσεων από την υποβολή ορισμένων συμφωνητικών της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του Ν. 1882/90*

β) *Καθορισμός διαφορετικού τρόπου υποβολής των συμφωνητικών της ίδιας παραγράφου, άρθρου και νόμου.*

2. *Καθορίζουμε διαφορετικό τρόπο υποβολής των συμφωνητικών που καταρτίζουν οι λοιποί υπόχρεοι, ως ακολούθως :*

α) *Τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται σε κατάσταση, η οποία υποβάλλεται από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., 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) *Στην παραπάνω κατάσταση αναγράφονται τα στοιχεία κάθε συμφωνητικού (αριθμός και ημερομηνία - ονοματεπώνυμο - επάγγελμα - διεύθυνση - ΑΦΜ κάθε συμβαλλόμενου στο συμφωνητικό - αντικείμενο συμφωνητικού - ποσό - διάρκεια συμφωνητικού - λοιπές παρατηρήσεις).*

γ) *Η κατάσταση, με τα αναγραφόμενα στοιχεία που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' και β', υποβάλλεται μόνο από κάθε συμβαλλόμενο επιτηδευματία στην αρμόδια για νη φορολογία του εισοδήματός του Δ.Ο.Υ. προς θεώρηση.*

3. *Για τον τόπο και χρόνο φύλαξης των συμφωνητικών και καταστάσεων της προηγούμενης παραγράφου, ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις του π.δ. 186/92 περί Κ.Β.Σ.»*

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 6 του άρθρου 8 του Ν.4308/2014** : «6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών».

Επειδή, εν προκειμένω από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία για το με αριθμό Α/31-12-2015 Πιστωτικό Τιμολόγιο Τζίρου που εξέδωσε προς τον πελάτη της, δεν υπέβαλε την γνωστοποίηση του αρθ.19 παρ. 5 περ. α' του Ν.2859/2000 που απαιτείται προκειμένου να ληφθούν υπόψη οι εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών. Ο έλεγχος οδηγήθηκε σ' αυτό το συμπέρασμα, επειδή στο ανωτέρω φορολογικό στοιχείο αναγραφόταν, τόσο στον

τίτλο του τιμολογίου όσο στις παρατηρήσεις αλλά και στο σκοπό διακίνησης, το λεκτικό «πιστωτικό τζίρου και «έκπτωση επί τζίρου» .

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι σύμφωνα με το από 01-07-2015, προσκομισθέν με την ενδικοφανή προσφυγή, συμφωνητικό συνεργασίας με τον πελάτη , οι χορηγούμενες προς αυτόν εκπτώσεις δεν αφορούν εκπτώσεις επί τζίρου ώστε να υποχρεούνται να υποβάλει στη Δ.Ο.Υ. την πιο πάνω γνωστοποίηση αλλά αφορούν εκπτώσεις για την προώθηση προϊόντων, παροχές προβολής και παράδοση αυτών η δε φράση «έκπτωση επί τζίρου» που αναγράφεται στην αιτιολογία του πιστωτικού τιμολογίου οφείλεται σε άγνοια ή παραδρομή της υπαλλήλου που συνέταξε το τιμολόγιο και δεν ανταποκρίνεται στα πραγματικά περιστατικά, επιπλέον η εταιρεία αντιμετωπίζει σημαντικό πρόβλημα με την εξεύρεση, εξειδικευμένου προσωπικού διότι δραστηριοποιείται σε ένα μικρό χωριό.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η εταιρεία έχει συνάψει με την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία το από 01/07/2015 ιδιωτικό συμφωνητικό εμπορικής συνεργασίας (No 21371), το οποίο η προσφεύγουσα σύμφωνα με το άρθρο 8 § 16 του Νόμου 1882 της 22/23.3.90 καταχώρησε σε κατάσταση, την οποία υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και έλαβε αριθμό θεώρησης/2015.

Στο εν λόγω ιδιωτικό συμφωνητικό εμπορικής συνεργασίας περιλαμβάνονται οι όροι και οι συμφωνίες των συμβαλλόμενων μερών σύμφωνα με τους οποίους η προσφεύγουσα, για τα αναγραφόμενα είδη (τουρισία) στο επίδικο τιμολόγιο, χορηγεί βασική έκπτωση στην αντισυμβαλλόμενη εταιρεία καθώς και έκπτωση για την προώθηση προϊόντων, παροχές προβολής και παράδοση αυτών. Συγκεκριμένα στο ανωτέρω συμφωνητικό περιγράφονται ο τύπος των εκπτώσεων, το ποσοστό αυτών και ο τρόπος απεικόνισης της συναλλαγής ως εξής :

« *Κατηγορία Προϊόντων:* **ΤΟΥΡΣΙΑ**

Τόπος Παροχής Τρόπος Απόδοσης Παραστατικό Απόδοσης Αντιπρ %cc % sm Απόδοση

ΒΑΣΙΚΗ ΕΚΠΤΩΣΗ	ΠΤ	ΕΙΔ.ΧΡΕΩΣ	ΟΧΙ	39,50	39,50	Μηνιαίως	203
ΕΚΠΤΩΣΗ ΔΙΑΚΙΝΗΣΗΣ ΑΠΟ ΚΕΝΤΡΙΚΗ ΑΠΟΘΗΚΗ	ΠΤ	ΕΙΔ.ΧΡΕΩΣ	ΝΑΙ	4,50	4,50	Μηνιαίως	231
ΕΚΠΤΩΣΗ ΠΡΟΩΘΗΤΙΚΩΝ ΕΝΕΡΓΕΙΩΝ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΗ	ΠΤ	ΕΙΔ.ΧΡΕΩΣ	ΟΧΙ	2,00	2,00	Μηνιαίως	203
				46,00	46,00		

Επειδή, στο με αριθμό/31-12-2015 Πιστωτικό Τιμολόγιο Τζίρου απεικονίζονται τα είδη στα οποία η προσφεύγουσα χορηγεί έκπτωση ποσοστού 46%.

Επειδή, από την ανάγνωση των όρων της ανωτέρω εμπορικής συμφωνίας προκύπτει ότι οι αναφερόμενες εκπτώσεις δεν φέρουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της έκπτωσης επί του κύκλου των εργασιών (τζίρου), καθόσον δεν υπάρχει συμφωνηθείς στόχος, **απουσιάζει παντελώς η στοχοθεσία** , η συμφωνία δηλαδή μεταξύ των μερών για πρόβλεψη αύξουσας κλίμακας με κλιμάκια κύκλου εργασιών κατ' αξίαν ή ποσότητα, προς επίτευξη, από την προσφεύγουσα και ανάλογη προοδευτική κλιμάκωση της παρεχόμενης στην εταιρία έκπτωσης λόγω κάλυψης του

ορίου ή των ορίων του τζίρου ή των ποσοτήτων που έχουν καθοριστεί ως στόχοι. Αντιθέτως, οι εκπτώσεις που συμφωνήθηκαν και αποτυπώνονται στο επίδικο φορολογικό στοιχείο έχουν διαφορετική αιτία, αποτελούν είτε «Εκπτώσεις γενικά που δεν συναρτώνται άμεσα ή έμμεσα με τον κύκλο εργασιών αλλά με άλλα εμπορικά κριτήρια..» είτε «Ειδικές δραχμικές εκπτώσεις που χορηγούνται επί τιμολογίου για ορισμένα είδη, λόγω προώθησης (promotions)», οι οποίες ρητώς, στην ΠΟΛ.1212/22.7.1996 εγκύκλιο διαταγή, κατονομάζονται ως εξαιρούμενες από τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 19 του ν.2859/2000 («Κώδικας Φ.Π.Α.»). Εξάλλου, με την παρ. 1β της ως άνω ΠΟΛ. ορίζεται ότι «...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.»

Ως εκ τούτου ευχερώς συνάγεται ότι οι συγκεκριμένες εκπτώσεις δεν συνδέονται με το τζίρο της επιχειρήσεως, ούτε χορηγούνται επί τη βάση αυτού.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση μια λανθασμένη εκ παραδρομής περιγραφή του τιμολογίου δεν αναιρεί ούτε κατισχύει των όρων της έγγραφης σύμβασης.

Επειδή, από το σύνολο του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι όντως πρόκειται για έκπτωση βάσει ειδικής συμφωνίας και όχι έκπτωσης λόγω τζίρου, ενώ δεν τίθεται θέμα έλλειψης νομιμότητας του υπό κρίση πιστωτικού τιμολογίου.

Ως εκ τούτου η προβαλλόμενη πράξη είναι αναιτιολόγητη κα κατ' επέκταση αναπόδεικτη και ακυρωτέα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αρ. πρωτ.**/11-04-2019** ενδικοφανούς προσφυγής τηςμε **Α.Φ.Μ.** και την ακύρωση

α) της με αριθμό**/14-03-2019** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικής περιόδου 01/12-31-12-2015

β) της με αριθμό**/14-03-2019** Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πύργου, φορολογικού έτους 2015 και

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Επί πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01-30/11/2015

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
---------	---------	---------	--------------------	----------	---------------------

Αξία φορολογητέων εκροών		-58.523,50	81.866,34	23.342,84	-58.523,50	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών		158.351,15	158.351,15		158.351,15	0,00
Φόρος εκροών		13.442,49	18.811,34	5.368,85	13.442,49	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών		35.953,50	35.953,50		35.953,50	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο		22.511,01	17.142,16	5.368,85	22.511,01	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο						
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα						
Σύνολο για βεβαίωση ή για καταβολή						
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση					
	για επιστροφή η	22.511,01	17.142,16	5.368,85	22.511,01	0,00
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά						

Επί Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.

Φορολογικό έτος 2015

Πρόστιμο του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 ανακριβούς δήλωσης ΦΠΑ μηνός.12^{ου} 2015: 0,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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 της.