



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 01/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1265

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

Email : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία που εδρεύει στο κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/08/2017-

31/12/2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας αιτείται η ακύρωση άλλως τροποποίηση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής εταιρείας με την επωνυμία 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/08/2017-31/12/2017, του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 1.205,04€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 602,52€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **1.807,56€**.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης Εκθέσεως Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για το φορολογικό έτος 2017.

Ιστορικό

Από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής εκδόθηκε η με αριθ. εντολή μερικού ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικού έτους 2017.

Δυνάμει της ανωτέρω εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (όπως αυτή τροποποιήθηκε), εκδοθείσης λόγω λήψης του με αρ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Α..... εγγράφου διενεργήθηκε για την προσφεύγουσα με αντικείμενο δραστηριότητας «Υπηρεσίες ενοικίασης και χρηματοδοτικής μίσθωσης τηλεοπτικών και ραδιοφωνικών συσκευών, μαγνητοσκοπίων (βίντεο) και συναφούς εξοπλισμού και εξαρτημάτων» έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων φορολογικού έτους 2017 βάσει των διατάξεων του Ν. 4172/2013, του Ν. 2859/2000, του Ν. 4987/2022 και του Ν. 4308/2014 καθώς και των υπ' αριθ. Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1124/18-06-2015, ΠΟΛ. 1036/09-03-2017 & ΠΟΛ. 1067/17-04-2018 Αποφάσεων της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπ. Οικονομικών και της Α.Α.Δ.Ε..

Στο 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής περιήλθε το με αρ. πρωτ. ΑΤΤ έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Αττικής (αρ. πρωτ. ΕΜΠ 3^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής) με το οποίο διαβιβάστηκε το από Δελτίο Πληροφοριών με τα υπ' αυτού συνημμένα, που αφορά στην προσφεύγουσα επιχείρηση. Σύμφωνα με το εν λόγω Δελτίο Πληροφοριών η προσφεύγουσα έλαβε από την εταιρεία, πέντε (5) εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους καθαρής αξίας δέκα χιλιάδων (10.000,00) ευρώ πλέον ΦΠΑ δύο τετρακόσια (2.400,00) ευρώ, στο φορολογικό έτος 2017.

Η προσφεύγουσα με την υπ' αριθ. τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 προέκυψε προέβη σε φορολογική αναμόρφωση της συνολικής καθαρής αξίας των εν λόγω Τ.Π.Υ. με την συμπερίληψη ποσού 10.000,00 ευρώ ως μη εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη και για τις ανωτέρω παραβάσεις δεν επιβλήθηκε πρόστιμο. Τα οικονομικά αποτελέσματα (ακαθάριστα έσοδα και καθαρά κέρδη) του φορολογικού έτους 2017 προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο ομοίως ως τα δηλωθέντα με την υποβληθείσα με αρ. τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος την οποία ο έλεγχος έκρινε ειλικρινή.

Επιπλέον, από την υποβληθείσα με τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/11/2017-30/11/2017 προέκυψε ότι η προσφεύγουσα προέβη σε μείωση των φορολογητέων εισροών και του αναλογούντος ΦΠΑ κατά το ποσό της συνολικής καθαρής αξίας των εν λόγω Τ.Π.Υ. και του αναλογούντος ΦΠΑ αυτών αντίστοιχα.

Τέλος, από τον δειγματοληπτικό έλεγχο των πιστωτικών τιμολογίων που αφορούν εκπώσεις λόγω τζίρου διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έχει εκδώσει το Πιστωτικό Τιμολόγιο Νο προς την επιχείρηση «..... συνολικής καθαρής αξίας 5.021,00€ πλέον ΦΠΑ 1.205,04€ το οποίο έχει καταχωρήσει στα τηρούμενα βιβλία της). Την καθαρή αξία του εν λόγω Πιστωτικού Τιμολογίου και τον αναλογούντα ΦΠΑ έχει συμπεριλάβει στην υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/11/2017-30/11/2017, με μείωση των φορολογητέων εκροών και του αναλογούντος φόρου. Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο την προβλεπόμενη υπό του άρθρου 19 παρ. 5 του Ν. 2859/2000 Γνωστοποίηση εκπώσεων λόγω κύκλου εργασιών, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς μείωση από τη φορολογητέα αξία ΦΠΑ των εκροών την εν λόγω έκπτωση ποσού 5.021,00€, μετά του αναλογούντος φόρου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Το υπό κρίση εκδοθέν πιστωτικό τιμολόγιο με ημερομηνία, όπως αναφέρεται στην περιγραφή του, αφορά «Για τον εξοπλισμό μηχανημάτων εικόνας σε περίπτερα πελατών σας στην ΔΕΘ», η οποία έλαβε χώρα από τις 09/09/2017 έως τις 17/09/2017. Επιπλέον, στην αιτιολογία πίστωσης αναφέρεται «Έκπτωση συνεργασίας» και όχι «Έκπτωση λόγω τζίρου». Ως εκ τούτου το υπό κρίση πιστωτικό τιμολόγιο δεν αφορά έκπτωση λόγω τζίρου ώστε να υπήρχε υποχρέωση γνωστοποίησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..
- Για τη συγκεκριμένη υπηρεσία εξεδόθησαν από το λογιστήριο εκ παραδρομής τα υπ' αριθ. (4) και (5) τιμολόγια με λανθασμένο ποσό, καθόσον δεν υπολογίστηκε η συμφωνημένη έκπτωση. Αυτό άλλωστε αποδεικνύεται από την υπογεγραμμένη σύμβαση με την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία, με ημερομηνία σύνταξης και η οποία εκ παραδρομής δεν κατατέθηκε στις προσήκουσες ημερομηνίες. Η σύμβαση με την εταιρεία, με θεώρηση αυτής στις, έχει λάβει αριθμό καταχώρησης TaxisNet

Η προσφεύγουσα επιπλέον επικαλείται την ΠΟΛ. 1216/2014, την ΠΟΛ. 1094/20.03.1996, το άρθρο 19 παρ. 5 του Ν. 2859/2000 καθώς και την υπ' αριθ. Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, η Οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (L 347), η οποία κωδικοποίησε παλαιότερες διατάξεις της Έκτης Οδηγίας του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 (77/388/ΕΟΚ), ορίζει:

στο άρθρο 73: «Για τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, εκτός αυτών που αναφέρονται στα άρθρα 74 έως 77, η βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνει οτιδήποτε αποτελεί την αντιπαροχή, την οποία έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής ή ο παρέχων τις υπηρεσίες από τον αποκτώντα, τον λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, περιλαμβανομένων των επιδοτήσεων που συνδέονται άμεσα με την τιμή των πράξεων αυτών», στο άρθρο 78: «Στη βάση επιβολής του φόρου περιλαμβάνονται τα ακόλουθα: α) τα τέλη, δικαιώματα, εισφορές και φόροι, με εξαίρεση τον ΦΠΑ, β)...», στο άρθρο 90 αυτής, το οποίο επαναλαμβάνει κατ'ουσίαν το περιεχόμενο του άρθρου 11 Γ παρ. 1 της Έκτης Οδηγίας, ότι: «1. Σε περίπτωση ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, ολικής ή μερικής μη καταβολής, ή μείωσης της τιμής, που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης, η βάση επιβολής του φόρου μειώνεται ανάλογα, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη. 2. Σε περίπτωση ολικής ή μερικής μη καταβολής της τιμής, τα κράτη μέλη μπορούν να παρεκκλίνουν από τη διάταξη της παραγράφου 1».

Επειδή, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχει κρίνει ότι το άρθρο 90 παρ. 1 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ, το οποίο ρυθμίζει τις περιπτώσεις ακύρωσης, καταγγελίας, λύσης, ολικής ή μερικής μη καταβολής ή μείωσης της τιμής που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της πράξης, επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να προβαίνουν σε μείωση της βάσης επιβολής του φόρου, άρα και του ποσού του Φ.Π.Α. που οφείλει το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, όταν μετά τη διενέργεια της οικείας πράξης το πρόσωπο αυτό δεν λαμβάνει την αντιπαροχή ή λαμβάνει μόνο ένα μέρος της. Η διάταξη αυτή αποτελεί έκφραση της θεμελιώδους αρχής της οδηγίας για τον Φ.Π.Α., κατά την οποία η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή, συνέπεια δε της αρχής αυτής είναι ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως Φ.Π.Α. ποσό υψηλότερο εκείνου που έλαβε ο υποκείμενος στο φόρο [βλ. την απόφαση ΔΕΕ της 23ης Νοεμβρίου 2017, C-246/16, σκέψεις 13 και 14, καθώς και τις αποφάσεις της 26ης Ιανουαρίου 2012, C-588/10, σκέψεις 26 και 27, της 15ης Μαΐου 2014, C-337/13, σκέψη 22, της 12ης Οκτωβρίου 2017, C-404/16, σκέψη 26, της 20ής Δεκεμβρίου 2017, C-462/16, σκέψη 32, της 3ης Ιουλίου 1997, C-330/95, σκέψη 15 και 32 κ.ά.](Δ.ΕΦ.ΑΘ.2220/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘ.279/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘ.2213/2021, Δ.ΕΦ.ΑΘ.2214/2021 Δ.ΕΦ.ΑΘ.2216/2021 Δ.ΕΦ.ΑΘ.2217/2021 Δ.ΕΦ.ΑΘ.275/2021).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 19 του Ν. 2859/2000, όπως ίσχυαν κατά την κρινόμενη περίοδο:

«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, τουλάχιστον τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίηση τους.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1212/22.07.1996 «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:

«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 παράγραφο 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 43 Α'/7.3.96), ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις, σύμφωνα με τις οποίες, ο ΦΠΑ που αναλογεί στις παρεχόμενες, λόγω κύκλου εργασιών (τζίρου), εκπώσεις (bonus) προς τον αγοραστή αγαθών ή λήπτη υπηρεσιών από τον προμηθευτή του, εκπίπτει από το ΦΠΑ των εκροών του προμηθευτή, λαμβάνονται δηλαδή οι εκπώσεις 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 εκπώσεις (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 εκπώσεις αυτές να χορηγούνται είτε με το ίδιο το τιμολόγιο της πώλησης, είτε με πιστωτικό τιμολόγιο.

α.- Εκπτώσεις που χορηγούνται επί τιμολογίου πώλησης

Οι εκπώσεις που μπορεί να αποτυπώσει μία 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 εκπώσεις 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 εκπώσεις 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, εκπώσεις 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 ελλαττωματικότητας, 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

Αναγκασία 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 5 και 7 του Ν. 4308/2014 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» και ειδικότερα την παρ.5

«5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα, παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με την αυτής είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με οριζόμενα στον νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μιας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...]

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.6 του άρθρου 8 του Ν.4308/2014:

«6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 12 του Ν.4308/2014:

«4. Στην περίπτωση εκπώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των 50 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.»

Επειδή, σύμφωνα με την άρθρο 64 του ΚΦΔ:

«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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα έχει εκδώσει το Πιστωτικό Τιμολόγιο με αριθμό προς την επιχείρηση συνολικής καθαρής αξίας 5.021,00€ πλέον ΦΠΑ 1.205,04€ το οποίο αφορά χορήγηση εκπώσεων χωρίς όμως να προσκομιστούν στον έλεγχο τα απαραίτητα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τον νόμο και συγκεκριμένα χωρίς να υποβάλει την γνωστοποίηση του αρθ.19 παρ. 5 περ. α' του Ν.2859/2000 που απαιτείται προκειμένου αυτές να ληφθούν υπόψη από τον έλεγχο. Επίσης, διαπιστώθηκε ότι η ανωτέρω συναλλαγή έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία Την καθαρή αξία του εν λόγω Πιστωτικού Τιμολογίου και τον αναλογούντα ΦΠΑ η προσφεύγουσα την έχει συμπεριλάβει στην υποβληθείσα περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/11/2017-30/11/2017, με μείωση των φορολογητέων εκροών και του αναλογούντος φόρου. Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι κακώς η προσφεύγουσα εταιρεία μείωσε τον φόρο εκροών με το υπό κρίση πιστωτικό τιμολόγιο και καταλόγισε τον αναλογούντα ΦΠΑ, για το φορολογικό έτος 2017.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το υπό κρίση πιστωτικό τιμολόγιο με αριθμό δεν αφορά έκπτωση λόγω τζίρου ώστε να υπήρχε

υποχρέωση γνωστοποίησης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., καθώς, όπως αναφέρεται στην περιγραφή του, αφορά «Για τον εξοπλισμό μηχανημάτων εικόνας σε περίπτερα πελατών σας στην ΔΕΘ», η οποία έλαβε χώρα από τις 09/09/2017 έως τις 17/09/2017 και στην αιτιολογία πίστωσης αναφέρεται «Εκπτώση συνεργασίας» και όχι «Εκπτώση λόγω τζίρου». Ισχυρίζεται επίσης ότι το πιστωτικό τιμολόγιο ερείδεται επί της με ημερομηνία σύνταξης σύμβασης με την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία, η οποία εκ παραδρομής δεν κατατέθηκε στις προσήκουσες ημερομηνίες, αλλά θεωρήθηκε στις λαμβάνοντας αριθμό καταχώρησης Taxisnet Τέλος, ισχυρίζεται ότι εκ παραδρομής εξεδόθησαν τα υπ' αριθ. (4) και (5) τιμολόγια με λανθασμένο ποσό, καθόσον δεν υπολογίστηκε η συμφωνημένη έκπτωση που προκύπτει από την προαναφερθείσα σύμβαση.

Επειδή, για να αποδείξει τους ως άνω ισχυρισμούς της, η προσφεύγουσα προσκομίζει τόσο στον έλεγχο, όσο και με την υπό κρίση προσφυγή, σύμβαση μεταξύ του πελάτη τηςκαι της ίδιας που φέρεται να έχει συνταχθεί στις Σύμφωνα με το περιεχόμενο του συμφωνητικού η προσφεύγουσα εκμισθώνει στον αντισυμβαλλόμενο πελάτη της οπτικοακουστικό εξοπλισμό για την έκθεση ΔΕΘ 2017 το κόστος ενοικίασης του οποίου για όλη την περίοδο είναι 22.800,00€ πλέον ΦΠΑ. Επιπλέον, συμφωνεί να αποδώσει στον αντισυμβαλλόμενο πελάτη της έκπτωση λόγω καλής συνεργασίας επί του ως άνω ποσού, ύψους 5.021,00€ πλέον ΦΠΑ. Στα ανωτέρω κόστη περιλαμβάνονται ενοικίαση, εγκατάσταση και αποξήλωση.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι για την έκθεση ΔΕΘ η προσφεύγουσα έχει εκδώσει προς τον πελάτη τα κάτωθι στοιχεία:

- 1) Το υπ' αριθ. Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών με την αιτιολογία Ενοικίαση εξοπλισμού περιπτέρων εκδήλωσης ΔΕΘ, συνολικού ποσού 12.400,00€ (Καθαρή αξία 10.000,00€ πλέον Φ.Π.Α. 2.400,00€).
- 2) Το υπ' αριθ. Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών με την αιτιολογία Ενοικίαση εξοπλισμού εκδήλωσης ΔΕΘ, συνολικού ποσού 15.872,00€ (Καθαρή αξία 12.800,00€ πλέον Φ.Π.Α. 3.072,00€).
- 3) Το υπ' αριθ. Πιστωτικό Τιμολόγιο που αφορά τα ανωτέρω τιμολόγια συνολικού ποσού 6.226,04€ (Καθαρή αξία 5021,00€ πλέον Φ.Π.Α. 1.205,04€) με αιτία πίστωσης «Εκπτώση συνεργασίας» και περιγραφή για τον εξοπλισμό μηχανημάτων εικόνας σε περίπτερα πελατών στη ΔΕΘ.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα προσκομίζει επιπλέον το σύνολο των τιμολογίων που έχει εκδώσει προς τον πελάτη της για το φορολογικό έτος 2017, καθώς και την αναλυτική καρτέλα που ο πελάτης της τηρεί για την προσφεύγουσα περιόδου 01/07/2017-30/06/2018. Από τα παραπάνω στοιχεία προκύπτει ότι για το κρινόμενο έτος υφίσταται μόνο ένα πιστωτικό τιμολόγιο, το με αριθμό Π.Τ., με την αιτιολογία «Εκπτώση συνεργασίας». Επιπλέον, από τις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων, πελατών-προμηθευτών (ΜΥΦ) που υπέβαλε η προσφεύγουσα και ειδικότερα από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων για το έτος 2017, επαληθεύεται ότι προς τον πελάτη της έχει εκδώσει μόνο το υπό κρίση πιστωτικό τιμολόγιο.

Επειδή, από το κρινόμενο πιστωτικό τιμολόγιο καθώς και 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.» 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/κύκλο εργασιών που πέτυχε η επιχείρηση το έτος 2017, ούτε χορηγούνται επί τη βάση αυτού. Συνεπώς, η προσφεύγουσα δεν όφειλε να προβεί στην υπό του άρθρου 19 παρ. 5 του Ν. 2859/2000 Γνωστοποίηση εκπτώσεων λόγω κύκλου εργασιών.

Επειδή, από το σύνολο του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι ο μόνος λόγος που η φορολογική αρχή προσθέτει το κρινόμενο πιστωτικό τιμολόγιο στις φορολογητέες εκροές είναι διότι έκρινε ότι αφορά σε εκπτώσεις τζίρου, ενώ δεν έθεσε θέμα έλλειψης νομιμότητας του φορολογικού στοιχείου.

Ως εκ τούτου, στα πλαίσια της θεμελιώδους αρχής της οδηγίας για τον Φ.Π.Α., κατά την οποία η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή, συνέπεια δε της αρχής αυτής είναι ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως Φ.Π.Α. ποσό υψηλότερο εκείνου που έλαβε ο υποκείμενος στο φόρο, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται δεκτοί και ακυρώνεται η προσβαλλόμενη πράξη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμίακαι την ακύρωση της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/08/2017-31/12/2017, του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Φορολογικό έτος 2017

- Υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/08/2017 - 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΕΔ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	74.307,41€	79.328,41€	74.307,41€	0,00€
Φόρος εκροών	17.833,77€	19.038,81€	17.833,77€	0,00€
Διαφορά φόρου		1.205,04€	0,00€	0,00€
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ		602,52€	0,00€	0,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		1.807,56€	0,00€	0,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.