



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Αθήνα, 11.11.2024

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

Αριθμός Απόφασης: 2994

E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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,

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από 28.6.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία.....», ΑΦΜ με έδρα στις κατά α) της με αριθμό/29.5.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2016- 31.12.2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ και β) της με αριθμό29.5.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2017- 31.3.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

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

Επί της από 28.6.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με τη με αριθμό/29.5.2024 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2016- 31.12.2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 26.586,71€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ., ύψους 13.293,35€, ήτοι συνολικό ποσό 39.880,06€.

2. Με τη με αριθμό/29.4.2024 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2017- 31.3.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 12/772,81€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ., ύψους 6.386,40€, ήτοι συνολικό ποσό 19.159,21€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ:

Από τη Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ διενεργήθηκε έλεγχος Φ.Π.Α. με βάση την υπ' αριθ...../15-11-2022 εντολή ελέγχου, αφορμή για την έκδοση της οποίας αποτέλεσε η υπ' αριθ.πληροφοριακή έκθεση της ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου που απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. Χανίων με το με αρ. πρωτ./27-10-2022 έγγραφο και από την οποία προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε πιστωτικά τιμολόγια εκπτώσεων τζίρου προς πελάτες της χωρίς να τηρήσει τα προβλεπόμενα από το άρθ. 19 παρ. 5 περ. α του Ν. 2859/00 περί ΦΠΑ.

Κατόπιν έκδοσης της ανωτέρω εντολής ο έλεγχος απέστειλε στην προσφεύγουσα την με αριθ./16-11-2022 Πρόσκληση του άρθ. 14 ΚΦΔ καθώς και την υπ' αριθ./16-11-2022 κοινοποίηση εντολής ελέγχου και δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων. Επειδή η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα, ο έλεγχος διενεργήθηκε με τα διαθέσιμα στοιχεία που του δόθηκαν από την ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου, και διαπιστώθηκε ότι κατά την κρίνόμενη περίοδο η προσφεύγουσα έχει εκδώσει πιστωτικά τιμολόγια με τα κάτωθι ποσά για τα έτη 2016 και 2017, όπως περιγράφονται στην Πληροφοριακή Έκθεση της ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου. Τα πιστωτικά τιμολόγια που εκδόθηκαν αφορούν χορήγηση εκπτώσεων επί των πωλήσεων χωρίς όμως να προσκομίστούν τα απαραίτητα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τον νόμο και συγκεκριμένα από το άρθ. 19 παρ. 5^α του Ν.2859/00.

2016

		ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΠΑ
71.98	Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων		
71.98.00	Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων χονδρικές		
71.98.00.000	Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων χονδρ. κεντρικού 0%	283,50	0,00

71.98.00.013	Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων χονδρ. κεντρικού 13%	953,84	124,00
71.98.00.016	Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων χονδρ. κεντρικού 16%	553,63	88,58
71.98.00.017	Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων χονδρ. κεντρικού 17%	278,88	47,41
71.98.00.023	Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων χονδρ. κεντρικού 23%	95.779,11	22.029,20
71.98.00.024	Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων χονδρ. κεντρικού 24%	122.900,00	29.496,00
71.98.00.323	Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων χονδρ. 23%	9,20	2,12
71.98.00.324	Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων χονδρ. 24%	400,33	96,08
71.98.00.913	Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων χονδρ. 13%	59.715,43	7.763,01
71.98.00.923	Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων χονδρ..... 23%	18,94	4,36
		280.892,86	59.650,74

2017

		ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΠΑ
71.98	Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων		
71.98.00	Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων χονδρικές		
71.98.00.003	Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων χονδρ. κεντρικού 9%	22,00	1,98
71.98.00.013	Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων χονδρ. κεντρικού 13%	5.529,89	718,89
71.98.00.017	Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων χονδρ. κεντρικού 17%	360,64	61,31
71.98.00.024	Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων χονδρ. κεντρικού 24%	195.880,18	47.011,24
71.98.00.324	Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων χονδρ. 24%	531,41	127,54
71.98.00.913	Εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων χονδρ. 13%	49.927,38	6.490,56
		252.251,50	54.411,52

Οι ανωτέρω συναλλαγές έχουν καταχωρηθεί στα τηρηθέντα βιβλία με αιτιολογία «πιστωτικό τιμολόγιο έκπτωσης τζίρου».

Ο έλεγχος ζήτησε με την με αριθ...../29-11-22 πρόσκληση του άρθ. 14 ΚΦΔ από την αντισυμβαλλόμενη επιχείρησηΑΦΜ να προσκομίσει σε ψηφιακή μορφή τα πιστωτικά τιμολόγια που έλαβε από την προσφεύγουσα την χρονική περίοδο 2016-2020. Όλα τα πιστωτικά τιμολόγια που εστάλησαν αναγράφουν την ένδειξη πιστωτικό ως ποσοστό επί του τζίρου χωρίς καμία παραπομπή σε συμφωνητικό.

Κατά την έκδοση του Σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου δεν προσκομίστηκε συμφωνητικό με τους όρους και τις συμφωνίες των συμβαλλόμενων μερών βάσει των οποίων

πραγματοποιήθηκαν οι σχετικές εκπώσεις (Ν. 1882/1990 άρθρ. 8 παρ.16).

Σε απάντηση του υπ' αρ.2022 Σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου που κοινοποιήθηκε στις 07/12/2022, κατατέθηκε το υπ' αριθ.....23-12-2022 υπόμνημα με αντιρρήσεις μαζί με φωτοαντίγραφο εμπορικής συμφωνίας ανάμεσα στην προσφεύγουσα και την επιχείρηση....., ΑΦΜ....., η οποία αναφέρεται σε εκπώσεις λόγω προβολών, φυλλαδίων κλπ. Το συμφωνητικό δεν έφερε βέβαιη χρονολογία και έλεγχος έκρινε ότι δεν σχετίζεται με τα εκδοθέντα από την προσφεύγουσα πιστωτικά τιμολόγια.

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας οι υπ' αριθ./28.12.2022 και/28.12.2022 οριστικές πράξεις με τις οποίες καταλογίστηκαν για τα έτη 2016 και 2017 τα κάτωθι ποσά ΦΠΑ με βάση τα οποία επιβάρυνε τα παραπάνω πιστωτικά τιμολόγια προς τους πελάτες της:

Διαχ. Περίοδος (Από)	Διαχ. Περίοδος (Εως)	Φορολογ. Εκροές	Φορολογ. Εισροές	Χρεωστικό Υπόλοιπο	Πιστωτικό Υπόλοιπο	Διαφορά Φόρου σε σχέση με τη δήλωση
01/01/2016	31/12/2016	686.300,36	260.548,59	98.809,97	0	59.650,74
01/01/2017	31/12/2017	671.864,23	581.359,05	19.600,28	0	54.411,52

Κατά των ανωτέρω πράξεων η προσφεύγουσα άσκησε την υπ' αριθ./30.1.2023 ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας, η οποία έγινε δεκτή για λόγους τυπικής πλημμέλειας με την υπ' αριθ.30.5.2023 Απόφαση και ακυρώθηκαν οι ως άνω πράξεις.

Κατόπιν της ανωτέρω Απόφασης της Υπηρεσίας μας εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ η υπ' αριθ.30.6.2023 εντολή ελέγχου προκειμένου να διενεργηθεί επανάληψη διαδικασίας προς άρση της τυπικής πλημμέλειας και τα αποτελέσματα του ελέγχου αποτυπώθηκαν στην από 29.5.2024 έκθεση ελέγχου επί της οποίας εδράζονται οι προβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθούν, άλλως να τροποποιηθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις και να της επιστραφεί εντόκως οποιοδήποτε ποσό έχει καταβληθεί στο μεταξύ, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένος ο κρίσιμος καταλογισμός ΦΠΑ στο μέτρο που τα πιστωτικά τιμολόγια που εξέδωσε προς τηναφορούσαν σε χορήγηση εκπώσεων που δεν συνδέονταν με το τζίρο της Εταιρείας.
2. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.
3. Παράνομη αντιστροφή του βάρους απόδειξης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 8 του νέου Κ.Φ.Δ.: «Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε

προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.»

Επειδή στο άρθρο 77 του νέου Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

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

«5.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.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1212/22.07.1996 «Εκπώσεις 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 εκπτώσεις 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 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 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) ρήτρας, 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 εκπώσεις 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, εκπώσεις, 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 εκπώσεων 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, με τις διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 8 του Νόμου 1882/1990 ορίζεται ότι:

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

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. 1065606/7222/ΔΕ-Β'/ΦΕΚ Β'/18-7-2000 απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών, 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 20ή ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους, στην οποία (κατάσταση) συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο.

(Η παράγραφος 2, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την ΔΕΛ Β 1009011 ΕΞ 2015/23.1.2015)[...]

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 περ. α' και β', υποβάλλεται μόνο από κάθε συμβαλλόμενο επιτηδευματία στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματός του ΔΟΥ προς θεώρηση.

3. Για τον τόπο και χρόνο φύλαξης των συμφωνητικών και καταστάσεων της προηγούμενης παραγράφου ισχύουν ανάλογα οι διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 περί ΚΒΣ.»

Επειδή, επιπλέον σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» και ειδικότερα την παρ.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 αυτή 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». Ακολουθώντας σύμφωνα με την παρ.7 του ίδιου άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 : «Η οντότητα οφείλει να 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 προέκυψε 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, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα επιχείρηση με δραστηριότητα
.....διενεργήθηκε έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ με βάση την υπ' αριθ.30.6.2023 εντολή ελέγχου κατόπιν της υπ' αριθ.30.5.2023 Απόφασης της Υπηρεσίας μας προς άρση της τυπικής πλημμέλειας των υπ' αριθ.28.12.2022 και28.12.2022 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., ετών 2016 και 2017.

Επειδή ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα διαλαμβανόμενα στην ανωτέρω απόφαση της Υπηρεσίας μας, περιορίσθηκε στη διερεύνηση των λογιστικών εγγραφών στα βιβλία της προσφεύγουσας, οι οποίες αφορούν πιστωτικό τζίρου 15% για ψωμί ημέρας και πιστωτικό τζίρου 41% για κατεψυγμένα προϊόντα με την αντισυμβαλλόμενη..... και διαπίστωσε αναντιστοιχία μεταξύ βιβλίων και στοιχείων καθώς τα αναγραφόμενα ποσοστά έκπτωσης στα εκδοθέντα πιστωτικά τιμολόγια προς την ανωτέρω επιχείρηση, επί των οποίων δεν γίνεται καμία αναφορά/ παραπομπή σε συμφωνητικό, ανέρχονται σε κάποιες περιπτώσεις σε 59% για τα κατεψυγμένα προϊόντα και 85% για το ψωμί ενώ τα παραστατικά αυτά έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά αρχεία με την αιτιολογία «πιστωτικό τζίρου 41% για κατεψυγμένα προϊόντα Χιωτάκη».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η έκπτωση λόγω τζίρου, άλλοτε στο 15% και άλλοτε στο 25% στο ψωμί και αντίστοιχα 41% και άλλοτε 59% στα κατεψυγμένα προϊόντα καθ' όλη τη διάρκεια του έτους (από Ιανουάριο έως Δεκέμβριο) υποδηλώνει ότι πραγματοποιούνται εκπώσεις δίχως να υφίσταται υπέρβαση κάποιου τυχόν προσυμφωνηθέντος τζίρου/ στόχου ανάμεσα στις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις ή ύπαρξη κάποιας άλλης συμφωνίας και κατέληξε σε διαφορές ως εξής:

Διαχ. Περίοδος (Από)	Διαχ. Περίοδος (Έως)	Διαφορά Φορολογ. Εκροών Δήλωσης- Ελέγχου	Διαφορά Φόρου Δήλωσης- Ελέγχου
01/01/2016	31/12/2016	191.582,92	26.586,71
01/01/2017	31/12/2017	166.313,90	12.772,81

Επειδή με τη υπό κρίση ενδικοφανή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένος και αναιτιολόγητος ο καταλογισμός ΦΠΑ στο μέτρο που τα πιστωτικά τιμολόγια που εξέδωσε προς τηναφορούσαν σε χορήγηση εκπώσεων που δεν συνδέονταν με το τζίρο της Εταιρείας.

Επειδή, προς επίρρωση του ισχυρισμού της, η προσφεύγουσα προσκομίζει τόσο στον έλεγχο όσο και με την υπό κρίση προσφυγή συμφωνητικό (εμπορική συμφωνία) μεταξύ του πελάτη της σούπερ Ε μάρκετ και της ίδιας που φέρεται να έχει συνταχθεί στις 01/01/2016 και στο οποίο παρατηρούνται τα εξής:

α) Στο συμφωνητικό δεν αναγράφεται το όνομα του προσώπου που φέρεται να έχει υπογράψει τη συμφωνία για λογαριασμό της..... για να ελεγχθεί αν νόμιμα εκπροσωπεί την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία.

β) Το συμφωνητικό δεν φέρει κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει βεβαία χρονολογία σύνταξης αυτού, προγενέστερη του διενεργηθέντος ελέγχου. Η κατάθεσή του έγινε μόνο από την προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπ' αριθ.....δήλωση στις 14/12/2022, δηλαδή, μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος διαπιστώσεων του αρχικού ελέγχου, την 07/12/2022. Όπως έχει κριθεί με την ΣτΕ2018 η βέβαιη ή μη χρονολογία ενός ιδιωτικού εγγράφου δεν αποτελεί απλώς στοιχείο κύρους αλλά στοιχείο που επηρεάζει την αποδεικτική βαρύτητα αυτού.

γ) Σύμφωνα με το περιεχόμενο του συμφωνητικού η προσφεύγουσα συμφωνεί να αποδώσει στον αντισυμβαλλόμενο πελάτη της, τις κάτωθι εκπώσεις επί τιμολογίου: προβολές 10%, πλάνια αγορών 10%, φυλλάδια 10%, νέοι κωδικοί 6%, νέο κατάστημα 5%, ποσοστά τα οποία ουδεμία σχέση έχουν με τα ποσοστά που αναγράφονται στα πιστωτικά τιμολόγια και τις εγγραφές στα βιβλία.

Επειδή, επίσης, η προσφεύγουσα προς απόδειξη του ισχυρισμού της ότι πρόκειται για ειδικές εκπώσεις στα πλαίσια της αμοιβαίας προώθησης των συμφερόντων των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων, προσκομίζει κι επικαλείται μηνύματα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου κι επιστολές με την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση..... επί των οποίων παρατηρούμε τα εξής:

- Η με ημερομηνία 31/05/2018 Επιστολή της προσφεύγουσας προς την εταιρείααφορά σε έτος (2018) μεταγενέστερο των ελεγχόμενων ετών 2016 και 2017.
- Το μήνυμα με θέμα: «Επανελέγχος Παροχές 2014» αφορά σε επικοινωνία μεταξύ των δύο επιχειρήσεων στις 12/02/2015, δηλ. σε χρόνο προγενέστερο της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου.

- Το μήνυμα με θέμα: «Σχετικά με Πιστωτικό 2% από» αφορά σε επικοινωνία μεταξύ των δύο επιχειρήσεων στις 28.9.2017, αφορά σε έκδοση πιστωτικών σημειωμάτων με ποσοστά έκπτωσης της τάξης του 2% το οποίο ουδεμία σχέση έχει, με τις πράγματι παρασχεθείσες και αναγραφόμενες στα πιστωτικά τιμολόγια εκπτώσεις, οι οποίες σε πολλές περιπτώσεις, ξεπερνούσαν το 10%.
 - Το μήνυμα με θέμα: «Νέες μειωμένες τιμές ειδών.....— είδη προσφοράς για Ιούνιο 2018» αφορά σε επικοινωνία μεταξύ των δύο επιχειρήσεων στις 31.5.2018, δηλ. σε χρόνο μεταγενέστερο της ελεγχόμενης φορολογικής περιόδου, συνεπώς δεν καταλαμβάνει την ελεγχόμενη περίοδο.
- Συνεπώς ορθώς τα ανωτέρω δεν ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ και αλυσιτελώς προβάλλονται με την υπό κρίση ενδικοφανή.

Επειδή αντίθετα με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας ο έλεγχος δεν θεώρησε συλλήβδην όλες τις χορηγούμενες από την προσφεύγουσα εκπτώσεις, ως εκπτώσεις τζίρου υπαγόμενες στις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5 περ. α' του ν.2859/2000, αλλά επικεντρώθηκε στις εκπτώσεις που χορηγήθηκαν από αυτήν αποκλειστικά προς την εταιρείακαι μόνο σε όσες εξ' αυτών είχαν ως αιτιολογία καταχώρισης στα βιβλία «πιστωτικό τιμολόγιο έκπτωσης τζίρου», όπως αναφέρεται και στην σελ. 3 της οικείας Έκθεσης Ελέγχου. Άλλωστε όπως προκύπτει και από τα ανωτέρω διαλαμβανόμενα ο έλεγχος έκρινε ότι μόνο εγγραφές ποσού 191.582,92 € το έτος 2016 και 166.313,90 € το έτος 2017 αποτελούν εκπτώσεις τζίρου ενώ η προσφεύγουσα είχε χορηγήσει εκπτώσεις συνολικού ποσού 280.892,86 € και 252.251,50 €, αντίστοιχα, κατά τα επίμαχα έτη.

Επειδή, συνεπώς, ο έλεγχος εφάρμοσε τα οριζόμενα τόσο στον Κ.Φ.Δ. και τον Κώδικα Φ.Π.Α., καθώς και τις κατ' εξουσιοδότηση αυτών εκδοθείσες αποφάσεις κι οδηγίες, όσο και την υπ' αριθ.30.5.2023 Απόφαση της Υπηρεσίας μας και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες Πράξεις Προσδιορισμού απαλλαγμένες από την τυπική πλημμέλεια.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29.5.2024 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, 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 ημερομηνία κατάθεσης 28.6.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία», ΑΦΜ....., και την **επικύρωση** α) της με αριθμό29.5.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2016-31.12.2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ και β) της με αριθμό/29.5.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2017- 31.3.2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ.

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

A) Φορολογική περίοδος 01/01/2016- 31/12/2016:

Χρεωστικό ποσό	26.586,71 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	13.293,35 €
Συνολικό ποσό για καταβολή	39.880,06 €

(Ως η με αριθμό/29.5.2024 Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ)

B) Φορολογική περίοδος 01/01/2017- 31/12/2017:

Χρεωστικό ποσό	12.772,81 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	6.386,40 €
Συνολικό ποσό για καταβολή	19.159,21 €

(Ως η με αριθμό/29.5.2024 Οριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ)

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α**

Χ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.