



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/05/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης: 1405

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
E-Mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. 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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, που εδρεύει, κατά:

Α) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων,

Β) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων,

Γ) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων

Δ) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων,

Ε) της υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων,

ΣΤ) της υπ' αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου άρ. 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων,

Ζ) της υπ' αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου άρ. 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, των οποίων αιτείται η ακύρωση άλλως τροποποίηση.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής ανώνυμης 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α) Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 46.877,93€, πλέον προστίμου άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 23.438,96€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **70.316,89€**.

Β) Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 27.990,15€, πλέον προστίμου άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 13.995,07€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **41.985,22€**.

Γ) Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 89.203,63€, πλέον προστίμου άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 44.601,82€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **133.805,45€**.

Δ) Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 65,41€, πλέον προστίμου άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 32,71€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή **98,12€**.

Ε) Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020–31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, προσδιορίστηκε διαφορά φόρου εκροών ποσού 20.379,64€ και φόρου εισροών ποσού 41.519,93€ με αποτέλεσμα να αναγνωρισθεί ποσό φόρου για έκπτωση 196.039,02€ αντί του αρχικού ποσού 257.938,59€ (διαφορά πιστωτικού υπολοίπου φόρου προστιθέμενης αξίας ποσού 61.899,57€).

ΣΤ) Με την υπ' αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 54 ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 100,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 (α) του ΚΦΔ. Η παράβαση αφορά την υποβολή ανακριβούς δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση.

Ζ) Με την υπ' αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 54 ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 2022, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 500,00€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. δ' του ΚΦΔ, λόγω παράβασης των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. δ' του ΚΦΔ. Η παράβαση αφορά στην μη ανταπόκριση σε πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ..

Οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία των με ημερομηνία θεώρησης Εκθέσεων Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και προστίμων ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων για τα φορολογικά έτη 2016-2020.

Ιστορικό

Μετά την υπ' αριθ. πληροφοριακή έκθεση που απέστειλε η ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου στη Δ.Ο.Υ. Χανίων με το με αρ. πρωτ. έγγραφό της, εκδόθηκε η υπ' αριθ. εντολή ελέγχου. Από την ως άνω πληροφοριακή έκθεση προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε πιστωτικά τιμολόγια εκπώσεων τζιρού προς πελάτες της χωρίς να τηρήσει τα προβλεπόμενα από το άρθ. 19 παρ. 5 περ. α του Ν. 2859/00 περί ΦΠΑ.

Στην προσφεύγουσα απεστάλη η με αριθ. Πρόσκληση του άρθ. 14 ΚΦΔ καθώς και η υπ' αριθ. κοινοποίηση εντολής ελέγχου και δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων. Τα ζητηθέντα δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο και κατόπιν αυτού ο έλεγχος διενεργήθηκε με τα διαθέσιμα στοιχεία που του δόθηκαν από την ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου.

Κατά την κρινόμενη περίοδο η προσφεύγουσα έχει εκδώσει πιστωτικά τιμολόγια με τα κάτωθι ποσά, όπως περιγράφονται στην Πληροφοριακή Έκθεση της ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου. Τα πιστωτικά αυτά τιμολόγια αφορούν χορήγηση εκπώσεων επί των πωλήσεων χωρίς όμως να προσκομίστούν τα απαραίτητα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τον νόμο και συγκεκριμένα από το άρθ. 19 παρ 5α του Ν.2859/00.

2016

		ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΠΑ
71.98	.....	
71.98.00	.....	
71.98.00.000	.....	283,50	0,00
71.98.00.013	.....	953,84	124,00

71.98.00.016	.....	553,63	88,58
71.98.00.017	.....	278,88	47,41
71.98.00.023	.....	95.779,11	22.029,20
71.98.00.024	.....	122.900,00	29.496,00
71.98.00.323	.....	9,20	2,12
71.98.00.324	.....	400,33	96,08
71.98.00.913	.....	59.715,43	7.763,01
71.98.00.923	.....	18,94	4,36
		280.892,86	59.650,74

2017

		ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΠΑ
71.98	.....	
71.98.00	.....	
71.98.00.003	.....	22,00	1,98
71.98.00.013	.....	5.529,89	718,89
71.98.00.017	.....	360,64	61,31
71.98.00.024	.....	195.880,18	47.011,24
71.98.00.324	.....	531,41	127,54
71.98.00.913	.....	49.927,38	6.490,56
		252.251,50	54.411,52

2018

		ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΠΑ
71.98	.....	
71.98.00	.....	
71.98.00.013	.....	412,03	53,56
71.98.00.017	.....	65,45	11,13
71.98.00.024	.....	229.051,18	54.972,28
71.98.00.313	.....	7,20	0,94
71.98.00.324	.....	416,78	100,03
71.98.00.913	.....	41.311,06	5.370,44
71.98.00.924	.....	967,50	232,20
		272.231,20	60.740,57

2019

		ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΠΑ
71.98	.....	
71.98.00	.....	
71.98.00.013	.....	140.911,06	18.318,44
71.98.00.024	.....	50.829,16	12.199,00
71.98.00.313	.....	35,04	4,56
71.98.00.324	.....	30,54	7,33

71.98.00.913	.....	2.499,20	324,90
		194.256,54	30.854,22

2020

		ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΠΑ
71.98	.....	
71.98.00	.....	
71.98.00.003	.....	54,72	4,92
71.98.00.013	.....	156.734,33	20.375,46
71.98.00.024	.....	-3,12	-0,75
		156.785,93	20.379,64

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

Ο έλεγχος ζήτησε με την με αριθ. πρόσκληση του άρθ. 14 ΚΦΔ από την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση 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 εκπτώσεις (Ν. 1882/1990 άρθρ. 8 παρ.16).

Σε απάντηση του υπ' αρ. Σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου που κοινοποιήθηκε στις, κατατέθηκε το υπ' αριθ. υπόμνημα με αντιρρήσεις μαζί με φωτοαντίγραφο εμπορικής συμφωνίας ανάμεσα στην προσφεύγουσα και την επιχείρηση, η οποία αναφέρεται σε εκπτώσεις 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 βάσει του μερικού ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα καταλογίστηκαν ανά έτος τα ποσά ΦΠΑ με βάση τα οποία επιβάρυνε τα παραπάνω πιστωτικά τιμολόγια προς τους πελάτες της δεδομένου ότι δεν τηρήθηκαν οι προβλεπόμενες από το άρθ. 19 παρ.5 περ. α Ν.2859/00 διαδικασίες, ως εξής:

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
01/11/2018	30/11/2018	747.995,29	452.176,11	60.740,58	0	60.740,58
01/10/2019	31/10/2019	569.020,89	794.152,64	0	109.682,79	30.854,22
01/09/2020	30/09/2020	430.094,52	703.232,69	0	195.759,08	20.379,64
ΣΥΝΟΛΟ						226.036,70

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένος ο κρίσιμος καταλογισμός ΦΠΑ στο μέτρο που τα κρίσιμα πιστωτικά τιμολόγια αφορούσαν σε χορήγηση εκπώσεων που δεν συνδέονταν με τον τζίρο της εταιρείας. Τα κρίσιμα πιστωτικά τιμολόγια δεν αφορούσαν σε χορήγηση εκπώσεων επί τζίρου, αλλά σε χορήγηση εκπώσεων λόγω προώθησης προϊόντων, παροχής ειδικής προβολής κ.λπ., ώστε δεν απαιτούνταν η τήρηση των διατυπώσεων του άρθρου 19 παρ. 5 περ. α' ΚΦΠΑ. Τα πιστωτικά τιμολόγια ερείδονται επί έγγραφης συμφωνίας και συγκεκριμένα επί της με ημερομηνία εμπορικής συμφωνίας με την επιχείρηση από την οποία προκύπτει η χορήγηση εκπώσεων για προβολές, πλάνα αγορών, φυλλάδια νέους κωδικούς κλπ. και όχι λόγω κύκλου εργασιών. Τυχόν μη αναφορά του εν λόγω συμφωνητικού στα εκδοθέντα τιμολόγια, ή, ακόμη, και η εσφαλμένη (και σε κάθε περίπτωση εκ παραδρομής διατυπωθείσα) ένδειξη «πιστωτικό ως ποσοστό επί του τζίρου» δεν αρκεί για να προσδώσει το δίχως άλλο πλημμέλεια σε αυτά, πολλώ δε μάλλον για να αλλοιώσει την πραγματική φύση και τον σκοπό για τον οποίο αυτά εκδόθηκαν. Ιδίως από τη στιγμή οι όροι της από σύμβασης δεν καταλείπουν καμία ευχέρεια για αμφισβήτηση της φύσης των εκπώσεων.
- Παράνομη η επιβολή προστίμου με βάση το άρθρο 54 παρ. 1 περ. δ' και παρ. 2 περ. δ' ΚΦΔ λόγω παραβίασης της αρχής της χρηστής διοίκησης, διότι είχαν ήδη προσκομιστεί τα απαιτούμενα στοιχεία στη φορολογική Αρχή και τα είχε ήδη στη διάθεσή της. Τα ίδια έτη είχαν ελεγχθεί ξανά από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου (ήτοι από άλλη Υπηρεσία η οποία κατά τα άλλα ανήκει στην ενιαία φορολογική διοίκηση) και τα απαιτούμενα στοιχεία θα μπορούσαν να αναζητηθούν και να τεθούν άμεσα στη διάθεση και της Δ.Ο.Υ. Χανίων μαζί με τη σχετική πληροφοριακή έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου.
- Υφίσταται παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης όταν η φορολογική Αρχή δεν αξιοποιεί όλα τα σύγχρονα μέσα που έχει στη διάθεσή της προκειμένου να διαγνώσει αν ο φορολογούμενος έχει ανταποκριθεί στις υποχρεώσεις του.
- Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ καθώς και της έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ, καθώς δεν αναφέρεται αναλυτικά και με ακρίβεια, σε ποια στοιχεία βασίστηκε ο έλεγχος προκειμένου να καταλήξει στο πόρισμα περί χορήγησης εκπώσεων λόγω κύκλου εργασιών, αλλά ούτε και τα τιμολόγια τα οποία δήθεν εξέτασε προκειμένου να προβεί στο συμπέρασμα αυτό.

Ως προς τις με αριθ. πράξεις επιβολής προστίμου

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 54 ΚΦΔ παρ. 1 περ. α' και δ' και παρ. 2 περ. α' και δ' :

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, ...

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α' της παρ. 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α', β', γ', δ', στ' και ιγ' της παρ. 1, ...

δ) «πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων «β`, γ`, δ` και στ`» της παραγράφου 1, [με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων], σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.»

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1252/20.11.2015** με την οποία παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων ως άνω άρθρου:

«α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α')

Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.

Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. Δεν θεωρείται ελλιπής η δήλωση που δεν περιλαμβάνει στοιχεία στα οποία η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να έχει πρόσβαση από άλλες υπηρεσίες του Ελληνικού Δημοσίου για τα οποία υπάρχει υποχρέωση αυτεπάγγελτης αναζήτησης, πλην των περιπτώσεων στις οποίες η προσκόμιση συγκεκριμένων δικαιολογητικών προκύπτει από το ισχύον νομοθετικό ή κανονιστικό πλαίσιο (π.χ. υπουργικές αποφάσεις καθορισμού δικαιολογητικών για τη χορήγηση απαλλαγών).

Ειδικά, ελλιπής κατάσταση φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, νοείται η κατάσταση στην οποία δεν έχουν συμπεριληφθεί τα οριζόμενα στις κείμενες διατάξεις στοιχεία, ή στην περίπτωση που έχουν συμπεριληφθεί, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση του φορολογούμενου.

Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου. Αναφορικά με τις πληροφοριακού χαρακτήρα δηλώσεις του μητρώου, επισημαίνεται ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο για τις μεταβολές ατομικών στοιχείων φορολογούμενου, φυσικού προσώπου, που δηλώνονται ηλεκτρονικά ή για μεταβολές που λαμβάνονται ή πρόκειται να λαμβάνονται απευθείας από άλλους φορείς, μέσω ανταλλαγής αρχείων. Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1178/11.8.2015 Απόφαση ΓΓΔΕ, δεν επιβάλλεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης «Απόδοσης Α.Φ.Μ./Μεταβολής ατομικών στοιχείων» (έντυπο Μ1), για οποιαδήποτε μεταβολή των στοιχείων αυτής και στις περιπτώσεις που η δήλωση υποβάλλεται με αυτοπρόσωπη παρουσία στη Δ.Ο.Υ. Τυχόν πρόστιμο που επιβλήθηκε ή καταβλήθηκε μέχρι την έναρξη ισχύος της ΠΟΛ.1178/11.8.2015 Απόφασης ΓΓΔΕ, δεν επιστρέφεται, δεν διαγράφεται, δεν συμψηφίζεται ούτε αναζητείται κατ' άλλο τρόπο.

Τέλος, διευκρινίζεται ότι για την υποβολή μετά την 1.1.2014 εκπρόθεσμων δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει φόρος για καταβολή ή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα που αφορούν φορολογικές υποχρεώσεις, περιόδους, χρήσεις και υποθέσεις έως την 31.12.2013, επιβάλλονται τα πρόστιμα του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 με τον περιορισμό το καταβλητέο σε καθεμία περίπτωση ποσό να μην ξεπερνά το προβλεπόμενο πρόστιμο των εκατό (100) ευρώ που ορίζεται στην περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 54 του ν.4174/2013 (άρθ. 72 (πρώην 66) παρ. 19)»

Επειδή, εν προκειμένω, από τον φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει υποβάλει για την φορολογική περίοδο 2016 δήλωση φορολογίας εισοδήματος από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση και συγκεκριμένα έχει μεταφέρει ως ποσό ακαθάριστων εσόδων στο έντυπο Ε3 το ποσό των 7.239.023,89€, ενώ στο έντυπο Ν της δήλωσης το εν λόγω ποσό έχει αναγραφεί 7.221.965,47€. Η ως άνω δήλωση κρίθηκε από τον έλεγχο ανακριβής και επιβλήθηκε πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α'. Ωστόσο, κατόπιν των ανωτέρω, η υπ' αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων πρέπει να ακυρωθεί, καθώς η ανακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων δεν συμπεριλαμβάνεται στις περιπτώσεις για τις οποίες επιβάλλεται το επίμαχο πρόστιμο σύμφωνα με τις ανωτέρω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες.

Επειδή, ομοίως, από το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι με την αρ. πρωτ. πρόσκληση του άρθ.14 ΚΦΔ, η φορολογική αρχή ζήτησε από την προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου, τα λογιστικά αρχεία και τα εκδοθέντα πιστωτικά τιμολόγια. Αν και παρήλθε το ταχθέν διάστημα, η προσφεύγουσα **δεν ανταποκρίθηκε** στο αίτημα αυτό και κατόπιν αυτού, ορθώς ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της με αριθ. προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου. Επίσης, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι είχε ανταποκριθεί σε ανάλογο αίτημα της ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου αλυσιτελώς προβάλλεται καθώς η προσφεύγουσα οφείλει να ανταποκρίνεται και να συνεργάζεται σε κάθε έλεγχο της Φορολογικής Διοίκησης .

Ως προς τις προσβαλλόμενες πράξεις ΦΠΑ

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, εκπίπεται 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:

A.- 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) 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 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 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, 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 καταρτίσεως 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 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». 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 εκπτώσεων 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, από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία κατά την κρινόμενη περίοδο έχει εκδώσει πιστωτικά τιμολόγια τα οποία αφορούν χορήγηση εκπτώσεων επί των πωλήσεων χωρίς όμως να προσκομιστούν τα απαραίτητα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τον νόμο και συγκεκριμένα από το άρθρ. 19 παρ 5α του Ν.2859/00. Επίσης, διαπιστώθηκε ότι οι ανωτέρω συναλλαγές έχουν καταχωρηθεί στα τηρηθέντα βιβλία με αιτιολογία «πιστωτικό τιμολόγιο έκπτωσης τζίρου». Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος έκρινε ότι κακώς η προσφεύγουσα εταιρεία μείωσε τον φόρο εκροών με τα υπό κρίση πιστωτικά τιμολόγια και καταλόγισε τα ποσά ΦΠΑ, ανά φορολογικό έτος.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένος ο καταλογισμός ΦΠΑ καθώς τα κρίσιμα πιστωτικά τιμολόγια δεν αφορούν σε χορήγηση εκπτώσεων επί τζίρου, αλλά σε χορήγηση εκπτώσεων λόγω προώθησης προϊόντων, παροχής ειδικής προβολής κ.λπ., ώστε δεν απαιτούνταν η τήρηση των διατυπώσεων του άρθρου 19 παρ. 5 περ. α' ΚΦΠΑ. Ισχυρίζεται επίσης ότι τα πιστωτικά τιμολόγια ερείδονται επί της με ημερομηνία 1.1.2016 έγγραφης εμπορικής συμφωνίας οι όροι της οποίας δεν καταλείπουν καμία ευχέρεια για αμφισβήτηση της φύσης των εκπτώσεων και ότι εκ παραδρομής και εσφαλμένα αναγράφεται η ένδειξη «πιστωτικό ως ποσοστό επί του τζίρου».

Επειδή, για να αποδείξει τους ως άνω ισχυρισμούς της, η προσφεύγουσα προσκομίζει τόσο στον έλεγχο, με το υπόμνημά της στο σημείωμα διαπιστώσεων, όσο και με την υπό κρίση προσφυγή, συμφωνητικό (εμπορική συμφωνία) μεταξύ του πελάτη της και της ίδιας που φέρεται να έχει συνταχθεί στις 01/01/2016 και για το οποίο ωστόσο αναφέρουμε 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 δηλαδή, μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου (.....).

γ) Σύμφωνα με το περιεχόμενο του συμφωνητικού η προσφεύγουσα συμφωνεί να αποδώσει στον αντισυμβαλλόμενο πελάτη της, τις κάτωθι εκπτώσεις επί τιμολογίου: προβολές 10%, πλάνα αγορών 10%, φυλλάδια 10%, νέοι κωδικοί 6%, νέο κατάστημα 5% , επιστροφές δεκτές.

Επειδή, επιπλέον, τόσο στον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα προσκομίζει αρχείο excel «καρτέλλα του πελάτη» από το οποίο προκύπτει ότι υφίστανται πληθώρα πιστωτικών τιμολογίων με την αιτιολογία «πιστωτικό τιμολόγιο έκπτωσης τζίρου». Συγκεκριμένα, από την επεξεργασία του εν λόγω αρχείου προκύπτει ότι στο τέλος κάθε μηνά σε όλα τα ελεγχόμενα έτη η προσφεύγουσα εξέδιδε τουλάχιστον δύο πιστωτικά τιμολόγια με την αιτιολογία «πιστωτικό τζίρου 41% για κατεψυγμένα προϊόντα» και «πιστωτικό τζίρου 15% για ψωμί ημέρας». Τα ως άνω ποσοστά έκπτωσης χορηγούνταν σε σταθερή βάση και έμεναν αμετάβλητα καθ' όλη τη διάρκεια των ελεγχόμενων ετών.

Επιπλέον από το αρχείο αυτό προκύπτει ότι υφίστανται πιστωτικά τιμολόγια με λοιπές περιγραφές όπως εκπτώσεις λόγω ληγμένων, ακατάλληλων ή κατεστραμμένων προϊόντων, λόγω εκπτώσεων φυλλαδίων και αναφέρουν συγκεκριμένες ημερομηνίες, λόγω επιστροφής 2% επί αξίας αγορών, εκπτώσεις για είδη stand 15% κ.α.

Επειδή, από την πληθώρα των εκδοθέντων πιστωτικών τιμολογίων (δεκάδες σε κάθε ελεγχόμενο έτος) ο έλεγχος της ΥΕΔΔΕ στηρίζει το πόρισμά του, όπως προκύπτει από το πληροφοριακό δελτίο που αποστέλλει στη Δ.Ο.Υ. Χανίων, στο με αριθμό πιστωτικό τιμολόγιο.

Επειδή, επιπροσθέτως στο σώμα των εκδοθέντων υπό κρίση πιστωτικών τιμολογίων αναγράφονται οι ως άνω αιτιολογίες και μπορεί να γίνει συσχετισμός μεταξύ των εκδοθέντων στοιχείων και των εγγραφών στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας (καρτέλα πελάτη και λογαριασμός 71.98 «εκπτώσεις πωλήσεων προϊόντων»).

Επειδή, στην έκθεση απόψεων επί ενδικοφανούς προσφυγή αναφέρεται ότι «οι εκπτώσεις που αναλυτικά αναφέρονται στις σελίδες 6,7 και 8 της οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ, βρίσκονται καταχωρημένες ανά έτος στα βιβλία της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα στην ανάλυση του λογαριασμού 71.98 Εκπτώσεις Πωλήσεων Προϊόντων, γεγονός το οποίο διαπίστωσε η ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και αναγράφεται και στην Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου που απέστειλε και οι εγγραφές συμφωνούν με τα πιστωτικά τιμολόγια που έλαβαν σε ψηφιακή μορφή από την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου δεν προκύπτουν διαφορές ως προς την φορολογία εισοδήματος, συνεπώς δεν αμφισβητείται το ύψος των εκπτώσεων.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα επικαλείται έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων ΦΠΑ καθώς δεν αναφέρεται αναλυτικά και με ακρίβεια, σε ποια στοιχεία βασίστηκε ο έλεγχος προκειμένου να καταλήξει στο πόρισμα περί χορήγησης εκπτώσεων λόγω κύκλου εργασιών, αλλά ούτε και τα τιμολόγια τα οποία δήθεν εξέτασε προκειμένου να προβεί στο συμπέρασμα αυτό.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από την εξέταση του συνόλου των στοιχείων της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής και λαμβάνοντας υπόψη ότι η φορολογική αρχή:

α) στήριξε το πόρισμά της, στην αναφερόμενη αιτιολογία «πιστωτικό τιμολόγιο έκπτωσης τζίρου» στα τηρηθέντα βιβλία και θεώρησε συλλήβδην εξ αυτού του λόγου όλες τις χορηγούμενες από την προσφεύγουσα εκπτώσεις, ως «εκπτώσεις τζίρου», υπαγόμενες στις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5 περ.α' του ν.2859/2000.

β) χαρακτήρισε τις επίμαχες εκπτώσεις ως «εκπτώσεις τζίρου», χωρίς να αποδείξει ότι υφίσταται συμφωνηθείς στόχος προς επίτευξη μεταξύ των συμβαλλομένων. Και τούτο διότι κατέληξε στο πόρισμά της χωρίς να προσδιορίσει τον εκάστοτε προβλεπόμενο κύκλο εργασιών – πωλήσεων προς επίτευξη, ανά φορολογική περίοδο, δηλαδή χωρίς να διαπιστώσει την ύπαρξη κλιμακίων τζίρου (αξίας ή ποσότητας) που να συνδέονται με αντίστοιχες εκπτώσεις, είτε προοδευτικές, είτε εφάπαξ χορηγούμενες, ούτε προσδιόρισε σε καμία εκ των περιπτώσεων το ελάχιστο όριο τζίρου, έστω και σε ετήσια βάση, ή ποσότητας που τέθηκε ως στόχος από την προσφεύγουσα πάνω από τα όρια του οποίου χορηγούσε τη φερόμενη ως «έκπτωση τζίρου» στους πελάτες της.

γ) δεν εξέτασε τις αναγραφόμενες παρατηρήσεις και σημειώσεις στα εκδοθέντα πιστωτικά φορολογικά στοιχεία και δεν αξιολόγησε το γεγονός ότι το ποσοστό έκπτωσης, όλα τα ελεγχόμενα έτη, επί των κατεψυγμένων προϊόντων παρέμενε σταθερό στο 41% και επί του φωμιού ημέρας 15%, για να κρίνει εν τέλει εάν πρόκειται για κλιμακούμενες εκπτώσεις λόγω τζίρου για τις οποίες υπάρχει υποχρέωση γνωστοποίησης ή εάν πρόκειται για ειδικές εκπτώσεις στα πλαίσια της αμοιβαίας προώθησης των συμφερόντων των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων, όπως επί παραδείγματι χορήγηση έκπτωσης λόγω προώθησης προϊόντων, λόγω παροχής ειδικής προβολής, λόγω διακίνησης από κεντρική αποθήκη, λόγω ανάληψης κόστους ληγμένων προϊόντων κ.ο.κ..

δ) δεν προχώρησε σε περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις με την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία, προκειμένου να διαπιστώσει με επαρκή στοιχεία και πλήρη αιτιολόγηση, εάν οι χορηγηθείσες εκπτώσεις, αφορούσαν πράγματι εκπτώσεις επί τζίρου ή αν παρασχέθηκαν από διαφορετική αιτία, η οποία δεν συναρτάται άμεσα ή έμμεσα με τον κύκλο εργασιών, αλλά ενδεχομένως σχετίζεται με άλλα εμπορικά κριτήρια υπαγόμενα στις περιπτώσεις εκπτώσεων της περ. α' της ΠΟΛ. 1212/1992 οι οποίες λαμβάνονται υπόψη στη διαμόρφωση της φορολογητέας αξίας (λ.χ. ειδικές προσφορές, εκπτώσεις με βάση χορηγούμενα κουπόνια, εισόδος προϊόντων σε νέα καταστήματα κ.τ.λ.)

Επειδή, από τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν. 2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, επιπροσθέτως με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: Σελίδα 18 από 20 «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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, η υπηρεσία μας οφείλει να αιτιολογεί την απόφασή της με βάση νομικούς και πραγματικούς ισχυρισμούς (άρθρο 63 παρ. 6 ΚΦΔ και άρθρο 4 ΠΟΛ. 1064/2017).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016: «..η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως

ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣΤΕ 2054/1995, ΣΤΕ 3108/1996, ΣΤΕ 565/2008, ΣΤΕ 1509/2013).».

Επειδή η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, βάσει των προαναφερόμενων, από την οικία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ΧΑΝΙΩΝ δεν προκύπτει αναλυτικά με συγκεκριμένη, σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την διαπίστωση ότι τα κρινόμενα πιστωτικά τιμολόγια αφορούν σε «εκπτώσεις τζίρου» και ως εκ τούτου η προσφεύγουσα όφειλε να γνωστοποιήσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τον τρόπο ή την μέθοδο χορήγησης εκπτώσεων τζίρου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 19§5 περ. α' του ν. 2859/2000, με συνέπεια να μην παρέχεται η αιτιολογία της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων που απαιτούνται για την έκδοση των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων ΦΠΑ. Η μόνη σχετική διαπίστωση που αναφέρεται στην ως άνω έκθεση είναι ότι: «Οι ανωτέρω συναλλαγές έχουν καταχωρηθεί στα τηρηθέντα βιβλία με αιτιολογία: πιστωτικό τιμολόγιο έκπτωσης τζίρου» **Συνπεώς,** οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες, λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, που προβλέπεται στα άρθρα 28 και 64 του ΚΦΔ, και που συνίσταται στην παντελή αοριστία της έκθεσης ελέγχου και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν για τυπικούς λόγους.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 63 του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ. 1 και 2γ' του άρθρου 36 του ΚΦΔ, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία, και ειδικότερα:

- Την αποδοχή αυτής και την ακύρωση, για λόγους τυπικής πλημμέλειας σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό των

Α) υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων,

Β) υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων,

Γ) υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων

Δ) υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων,

Ε) υπ' αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων,

- Την αποδοχή αυτής και την ακύρωση της υπ' αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου άρ. 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.
- Την απόρριψη αυτής και την επικύρωση της υπ' αριθ.Πράξης Επιβολής Προστίμου άρ. 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Α) Υπ' αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, Φορολογικού έτους 2016

Καταλογιζόμενο ποσό 000,00 €

Β) Υπ' αριθ.Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, Φορολογικού έτους 2022

Καταλογιζόμενο ποσό 500,00 €

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.