



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 18/01/2019

Αριθμός απόφασης: 298

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»

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

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 21/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου

ενδικοφανή προσφυγή της υπό εκκαθάριση της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία

“.....” και το διακριτικό

τίτλο “.....”, ΑΦΜ, με έδρα στο

....., οδός και, Τ.Κ., κατά της υπ'

αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 της οποίας ζητείται η επανεξέταση και η ακύρωση, καθώς και την από 19/07/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 21/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση 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:

Με την υπ' αρ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 170.653,49€, πλέον πρόσθετος φόρος άρθρου 58 ν 4174/2013 ποσού 85.326,75 €, πλέον τόκων άρθρου 53 του ίδιου νόμου ποσού 67.271,62€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 323.251,85€.

Συγκεκριμένα βάσει της υπ' αριθμ./..... εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών, διενεργήθηκε προσωρινός έλεγχος φόρου προστιθέμενης αξίας με ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 01/01/2012 -31/08/2013, συνέπεια της υπ. αριθ. Πρωτ./2013 αίτησης της προσφεύγουσας εταιρείας, περί επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/03/2013 ποσού 320.850,00€, τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην από 19/07/2018 έκθεση προσωρινού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών,

Όπως προκύπτει από την ως άνω από 19/07/2018 έκθεση προσωρινού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι το αιτούμενο προς επιστροφή ποσό των 320.850,00€, μεταφέρεται από την διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2012 και δημιουργήθηκε από πιστωτικά τιμολόγια συνολικού ποσού 2.136.972,07 ευρώ με αναλογούντα ΦΠΑ 491.503,58 ευρώ, τα οποία εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία για χορηγηθείσες, σε πελάτες της, εκπτώσεις λόγω τζίρου.

Ο έλεγχος απέρριψε το υπ. αριθ. Πρωτ./2013 αίτημα της προσφεύγουσας εταιρείας, λόγω μη αναγνώρισης της νομιμότητας των προαναφερομένων πιστωτικών τιμολογίων, δεδομένου ότι αυτά εκδόθηκαν χωρίς γνωστοποίηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και συνακόλουθα εκδόθηκε η προβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση της προβαλλόμενης πράξης, την διαγραφή των καταλογισθέντων σε βάρος της ποσών φόρου προστιθέμενης αξίας, προστίμου και τόκων, την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./2013 αίτησής της και την έντοκη επιστροφή του αιτηθέντος ποσού των 320.850,00 ευρώ, με βάση το γενικό επιτόκιο υπερημερίας από της ημερομηνίας καταθέσεως της ενδικοφανούς προσφυγής, έως εξοφλήσεως, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών κατ' εσφαλμένη του νόμου ερμηνεία και πλημμελή αυτού εφαρμογή, κατά λανθασμένη των πραγμάτων εκτίμηση και, πάντως, με πλημμελή (ανεπαρκή) αιτιολογία, απέρριψε, με την προβαλλόμενη πράξη του, την αίτηση περί επιστροφής του προερχομένου από τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2012 - 31.12.2012 πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ανερχομένου στο ποσό των 320.850,00 ευρώ, το οποίο δηλώθηκε ως πιστωτικό προς επιστροφή ποσό με την περιοδική (μηνιαία) δήλωση Φ.Π.Α. ημερολογιακής περιόδου 01.08.2013 -

31.08.2013, και προέβη στην προσαύξηση της δηλωθείσας αξίας των φορολογητέων εκροών, υπολαμβάνοντας εσφαλμένα ότι η εταιρεία είχε προβεί σε εφαρμογή εκπτώσεων λόγω τζίρου (κύκλου εργασιών) χωρίς προηγούμενη γνωστοποίηση στην αρμόδια φορολογική αρχή.

Η εταιρεία είχε συνάψει με τις αντισυμβαλλόμενες εταιρείες και τα από 15.09.2011 και από 03.04.2012 ιδιωτικά συμφωνητικά εμπορικής συνεργασίας με σχεδόν πανομοιότυπους όρους, τα οποία κατατέθηκαν στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών. Συγκεκριμένα, το από 15.09.2011 ιδιωτικό συμφωνητικό με την εταιρεία κατατέθηκε στις 17.10.2011 και η σχετική κατάσταση συμφωνητικών στην οποία συμπεριλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, και αυτό, έλαβε αριθμό θεώρησης Αντίστοιχα, το από 03.04.2012 ιδιωτικό συμφωνητικό με την εταιρεία κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών στις 19.07.2012 και η σχετική κατάσταση συμφωνητικών στην οποία συμπεριλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, και αυτό, έλαβε αριθμό θεώρησης

1) Αναφορικά με το από 15.09.2011 ιδιωτικό συμφωνητικό με την εταιρεία «.....»

Από τη συνδυαστική ανάγνωση του όρου 4.7 και του όρου 1.5 (στον οποίο ρητώς παραπέμπει ο όρος 4.7) του από 15.09.2011 ιδιωτικού συμφωνητικού εμπορικής συνεργασίας μεταξύ της εταιρείας (προμηθεύτριας) και της εταιρείας με την επωνυμία «.....», προκύπτει ότι η επίμαχη έκπτωση δεν φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της έκπτωσης λόγω κύκλου εργασιών, καθόσον:

α) Δεν υπάρχει στοχοθεσία, δηλαδή δεν προβλέπεται αύξουσα κλίμακα με κλιμάκια κύκλου εργασιών κατ' αξίαν ή ποσότητα, προς επίτευξη από την «.....», και ανάλογη προοδευτική κλιμάκωση της παρεχόμενης στην «.....» έκπτωσης ως επί πλέον προμήθειας-αμοιβής-bonus αυτής.

β) Η επίμαχη πρόσθετη έκπτωση-προμήθεια, η οποία αφορά την περίπτωση αδιάθετων εμπορευμάτων, δηλαδή ειδών που παρέμειναν απούλητα στο τέλος κάθε εμπορευματικής περιόδου και που ήδη είναι εκτός εποχής-σεζόν (όπως η θερινή και η χειμερινή σεζόν προσδιορίζεται στο εν λόγω συμφωνητικό), έχει τον χαρακτήρα της παροχής μίας πρόσθετης αποζημίωσης προς την «.....» εφόσον δεν επιστρέφει στην προμηθεύτρια εταιρεία τα αδιάθετα εμπορεύματα, αλλά αντιθέτως επιλέξει να τα διακρατήσει και να συνεχίσει να τα αποθηκεύει/εκθέτει στο κατάστημα της, διαθέτοντας προς το σκοπό αυτό τον αναγκαίο χώρο, για τυχόν καθυστερημένη μεταπώληση τους παρά το γεγονός ότι είναι εκτός εποχής και με τον κίνδυνο να παραμείνουν οριστικώς αδιάθετα να αυξάνεται όσο παρέρχεται ο χρόνος, λόγω και των αλλαγών της μόδας. Για το λόγο αυτό η επίμαχη πρόσθετη έκπτωση-προμήθεια περιλαμβάνει αφ' ενός ένα σταθερό ποσοστό που κλιμακώνεται αυξητικά και ανάλογα με τον χρόνο διακράτησης από την εταιρεία «.....» των αδιάθετων αποθεμάτων (7% για τα δύο πρώτα διαδραμόντα τρίμηνα και 30% για τα επί πλέον διαδραμόντα τρίμηνα) και αφ' ετέρου ένα ποσοστό που προσδιορίζεται με βάση ένα κλάσμα, στον αριθμητή του οποίου βρίσκεται η αξία των αμοιβών του προσωπικού του καταστήματος από την έναρξη της συνεργασίας και στον παρονομαστή ο κύκλος εργασιών του καταστήματος από την έναρξη της συνεργασίας. Ο κύκλος εργασιών του

καταστήματος βρίσκεται στον παρονομαστή του κλάσματος, γεγονός ενδεικτικό ότι δεν πρόκειται για έκπτωση λόγω τζίρου (αφού στην περίπτωση αυτή θα έπρεπε ο κύκλος εργασιών να βρίσκεται στον αριθμητή του κλάσματος, ώστε όσο μεγαλύτερος είναι ο κύκλος εργασιών να αυξάνεται το αριθμητικό μέγεθος που προκύπτει από το κλάσμα και το αντίστοιχο επί πλέον ποσοστό της πρόσθετης έκπτωσης), αλλά για έκπτωση αποζημιωτικού χαρακτήρα που έχει σκοπό να παρέχει στην «.....» τόσο μεγαλύτερη έκπτωση, όσο μικρότερος είναι ο κύκλος εργασιών (όσο μικρότερος είναι ο παρονομαστής-κύκλος εργασιών του καταστήματος σε σχέση με τον αριθμητή-αμοιβές προσωπικού του καταστήματος, τόσο μεγαλύτερο το αριθμητικό μέγεθος που προκύπτει από το κλάσμα και άρα τόσο μεγαλύτερο το επί πλέον ποσοστό έκπτωσης προς την εταιρεία «.....»). Πρόκειται λοιπόν για μία πρόσθετη έκπτωση, όχι ανάλογη, αλλά αντιστρόφως ανάλογη προς τον πραγματοποιούμενο κύκλο εργασιών, έχουσα αποζημιωτικό χαρακτήρα για την παρατεταμένη διακράτηση αδιάθετων εμπορευμάτων στο κατάστημα και ως εκ τούτου δεν έχει καμία σχέση με έκπτωση λόγω τζίρου. Αντιθέτως, εντάσσεται στη γενική κατηγορία εκπτώσεων, οι οποίες μειώνουν τη φορολογητέα αξία της εκροής.

Ως εκ τούτου, ορθώς η εταιρεία μείωσε τις φορολογητέες εκροές της κατά το μήνα Οκτώβριο 2012, ότε έγινε η εκκαθάριση των συναλλαγών της με την εταιρεία, κατά τα ακόλουθα ποσά των πιστωτικών τιμολογίων και/2012:

Το υπ' αριθ./2012 πιστωτικό τιμολόγιο, ποσό καθαρής πιστωτικής αξίας 438.170,80 Ευρώ πλέον ΦΠΑ 23% ποσού 100.779,28 Ευρώ και

Το υπ' αριθ./2012 πιστωτικό τιμολόγιο, ποσό καθαρής πιστωτικής αξίας 128.764,07 Ευρώ πλέον ΦΠΑ 23% ποσού 29.615,74 Ευρώ.

Ήτοι σύνολο καθαρής πιστωτικής αξίας 566.934,87 Ευρώ και αναλογών Φ.Π.Α. ποσού 130.395,02 Ευρώ.

2) Αναφορικά με το από 03.04.2012 ιδιωτικό συμφωνητικό με την εταιρεία «.....»

Από τη συνδυαστική ανάγνωση του όρου 4.7 και του όρου 1.5 (στον οποίο ρητώς παραπέμπει ο όρος 4.7) του από 15.09.2011 ιδιωτικού συμφωνητικού εμπορικής συνεργασίας μεταξύ της εταιρείας (προμηθεύτριας) και της εταιρείας με την επωνυμία «.....» προκύπτει ότι η επίμαχη έκπτωση δεν φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της έκπτωσης λόγω τζίρου, καθόσον:

α) Δεν υπάρχει στοχοθεσία, δηλαδή δεν προβλέπεται αύξουσα κλίμακα με κλιμάκια κύκλου εργασιών κατ' αξίαν ή ποσότητα, προς επίτευξη από την «.....», και ανάλογη προοδευτική κλιμάκωση της παρεχόμενης στην «.....» έκπτωσης ως επί πλέον προμήθειας-αμοιβής- bonus αυτής.

β) Η επίμαχη πρόσθετη έκπτωση-προμήθεια, η οποία αφορά την περίπτωση αδιάθετων εμπορευμάτων, δηλαδή ειδών που παρέμειναν απούλητα στο τέλος κάθε εμπορευματικής περιόδου και που ήδη είναι εκτός εποχής-σεζόν (όπως η θερινή και η χειμερινή σεζόν προσδιορίζεται στο εν λόγω συμφωνητικό), έχει τον χαρακτήρα της παροχής μίας πρόσθετης αποζημίωσης προς την «.....» εφόσον δεν επιστρέψει στην προμηθεύτρια

εταιρεία τα αδιάθετα εμπορεύματα, αλλά αντιθέτως επιλέγει να τα διακρατήσει και να συνεχίσει να τα αποθηκεύει/εκθέτει στο κατάστημα της, διαθέτοντας προς το σκοπό αυτό τον αναγκαίο χώρο, για τυχόν καθυστερημένη μεταπώληση τους παρά το γεγονός ότι είναι εκτός εποχής και με τον κίνδυνο να παραμείνουν οριστικώς αδιάθετα να αυξάνεται όσο παρέρχεται ο χρόνος, λόγω και των αλλαγών της μόδας. Για το λόγο αυτό η επίμαχη πρόσθετη έκπτωση-προμήθεια περιλαμβάνει αφ' ενός ένα σταθερό ποσοστό που κλιμακώνεται αυξητικά και ανάλογα με τον χρόνο διακράτησης από την εταιρεία «.....» των αδιάθετων αποθεμάτων (7% για τα δύο πρώτα διαδραμόντα τρίμηνα και 23% για τα επί πλέον διαδραμόντα τρίμηνα) και αφ' ετέρου ένα ποσοστό που προσδιορίζεται με βάση ένα κλάσμα, στον αριθμητή του οποίου βρίσκεται η αξία των αμοιβών του προσωπικού του καταστήματος από την έναρξη της συνεργασίας και στον παρονομαστή ο κύκλος εργασιών του καταστήματος από την έναρξη της συνεργασίας. Ο κύκλος εργασιών του καταστήματος βρίσκεται στον παρονομαστή του κλάσματος, γεγονός ενδεικτικό ότι δεν πρόκειται για έκπτωση λόγω τζίρου (αφού στην περίπτωση αυτή θα έπρεπε ο κύκλος εργασιών να βρίσκεται στον αριθμητή του κλάσματος, ώστε όσο μεγαλύτερος είναι ο κύκλος εργασιών να αυξάνεται το αριθμητικό μέγεθος που προκύπτει από το κλάσμα και το αντίστοιχο επί πλέον ποσοστό της πρόσθετης έκπτωσης), αλλά για έκπτωση αποζημιωτικού χαρακτήρα που έχει σκοπό να παρέχει στην «.....» τόσο μεγαλύτερη έκπτωση, όσο μικρότερος είναι ο κύκλος εργασιών (όσο μικρότερος είναι ο παρονομαστής-κύκλος εργασιών του καταστήματος σε σχέση με τον αριθμητή-αμοιβές προσωπικού του καταστήματος, τόσο μεγαλύτερο το αριθμητικό μέγεθος που προκύπτει από το κλάσμα και άρα τόσο μεγαλύτερο το επί πλέον ποσοστό έκπτωσης προς την εταιρεία «.....»). Πρόκειται λοιπόν για μία πρόσθετη έκπτωση, όχι ανάλογη, αλλά αντιστρόφως ανάλογη προς τον πραγματοποιούμενο κύκλο εργασιών, έχουσα αποζημιωτικό χαρακτήρα για την παρατεταμένη διακράτηση αδιάθετων εμπορευμάτων στο κατάστημα και ως εκ τούτου δεν έχει καμία σχέση με έκπτωση λόγω τζίρου.

Ως εκ τούτου, ορθώς η εταιρεία αναγνώρισε τις εκπτώσεις αυτές ως μειωτικές της φορολογικής βάσης των εκροών της για το μήνα Οκτώβριο 2012, ότε έγινε η εκκαθάριση των συναλλαγών της με την εταιρεία «.....», κατά τα ακόλουθα ποσά των πιστωτικών τιμολογίων και/2012:

Το υπ' αριθ./2012 πιστωτικό τιμολόγιο, ποσό καθαρής πιστωτικής αξίας 1.012.893,37 Ευρώ πλέον ΦΠΑ 23% ποσού 232.965,48 Ευρώ και

Το υπ' αριθ./2012 πιστωτικό τιμολόγιο, ποσό καθαρής πιστωτικής αξίας 531.371,07 Ευρώ πλέον ΦΠΑ 23% ποσού 122.215,35 Ευρώ.

Ήτοι σύνολο καθαρής πιστωτικής αξίας 1.544.264,44 Ευρώ και αναλογών Φ.Π.Α. ποσού 355.180,83 Ευρώ.

Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, η προσφεύγουσα εταιρεία υπολόγισε μειωτικά στις φορολογητέες εκροές της για τη διαχειριστική περίοδο 01.10.2012-31.10.2012 και το σύνολο της κατά τα ως άνω καθαρής πιστωτικής αξίας που προέκυψε από τα πιστωτικά τιμολόγια 81, 82, 83 και/2012, η οποία ανερχόταν στο ποσό των Ευρώ 2.111.199,31, καθώς και τον

αναλογούνται Φ.Π.Α. εκροών συνολικού ποσού 485.575,85 Ευρώ. Στην συνολική εκκαθάριση της διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, το πιστωτικό υπόλοιπο για το σύνολο του έτους ανήλθε στο επίμαχο ποσό των 320.850,09 Ευρώ, το οποίο μεταξύ άλλων προέκυψε και λόγω της εμπορικής πολιτικής εκπτώσεων της εταιρείας.

Η Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, όμως, μη αναγνωρίζουσα τις ως άνω εκπτώσεις ως στοιχεία μειωτικά της φορολογητέας αξίας των εκροών της εταιρείας, αλλά αντίθετα υπολαμβάνοντας ότι για την εν λόγω μείωση απαιτείτο προηγούμενη γνωστοποίηση ωσάν να επρόκειτο για εκπτώσεις λόγω κύκλου εργασιών (τζίρου), όπερ ουδόλως ευσταθεί, υπέπεσε σε σφάλμα, απορρίπτοντας συνακόλουθα κατ' ουσίαν την υπ' αριθ. πρωτ./2013 αίτηση της εταιρείας περί επιστροφής του ποσού των 320.850,00 Ευρώ και προσαυξάνοντας τις φορολογητέες εκροές κατά ποσό 2.136.972,07 ευρώ [με αποτέλεσμα η κατ' έλεγχο αξία των φορολογητέων εκροών να ανέλθει στο ποσό των 8.126.364,63 ευρώ και ο αντιστοιχών φόρος προστιθέμενης αξίας εκροών να διαμορφωθεί στο ποσό των 1.845.530,65 Ευρώ (αντί του ποσού των 1.354.027,07 ευρώ κατά την αρχική ορθή δήλωση)]. Ως εκ τούτου, η προσβαλλομένη, από 20.07.2018 και με αριθ./18 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012 - 31.12.2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών τυγχάνει ακυρωτέα για το λόγο αυτό.

Επειδή με το Άρθρο πρώτο του Ν 2859/200 (Κώδικας ΦΠΑ), ορίζεται ότι:

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

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

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

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

5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:

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

Επειδή με τις διατάξεις της ΥΠΟΙΚ 1083953/4559/1298/0014/ΠΟΛ. 1212/22.7.96, Νόμοι 2386/96 (ΦΕΚ 43/Α/7-3-1996), 2399/96 (ΦΕΚ 90/Α/27-5-1996), ορίζεται ότι:

Παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων των παρ. 33 και 2, του άρθρου 11 του ν. 2386/96, και του άρθρου 10 παρ. 1 του ν. 2399/96, με τις οποίες αντικαταστάθηκαν και συμπληρώθηκαν οι παρ. 1 και 5 περιπτ. α' και γ' του άρθρου 15 του ν. 1642/86.

Άρθρο 15

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

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

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

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

.....

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

Ειδικότερα:

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

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

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

A.- Να αποδεικνύονται από νόμιμα φορολογικά στοιχεία.

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

α.- Εκπτώσεις που χορηγούνται επί τιμολογίου πώλησης

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

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

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

Επομένως, δεν καταλαμβάνονται από τις παραπάνω νέες διατάξεις, εκπτώσεις που χορηγούνται επί του τιμολογίου και αφορούν:

- Τις τιμολογούμενες με το ίδιο τιμολόγιο ποσότητες, ανεξάρτητα αν αυτές αναφέρονται στο σύνολο των αγαθών ή σε ορισμένα από αυτά, για τα οποία χορηγείται η έκπτωση για διάφορους λόγους, όπως π.χ. για λόγους προώθησης και προβολής, των ή του συγκεκριμένου αγαθού, λόγω ελαττωματικότητας, ειδικής συμφωνίας, ποσότητας, τέλους εποχής κ.τ.λ.
- Εκπτώσεις που χορηγούνται επί τιμολογίου ή πιστωτικού τιμολογίου για διαφορά στην ποιότητα των πωλουμένων αγαθών, σε σύγκριση με την συμφωνηθείσα.
- Εκπτώσεις που παρέχονται σε εκπλήρωση σχετικής (ποινικής) 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 υπόχρεου ή, όπου συντρέχει περίπτωση, με κατάθεση της οικείας συμφωνίας, κατά τις διατάξεις της παραγράφου 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/90, όπως ισχύει.
- Η δήλωση, που δεν θα είναι λεπτομερειακή ούτε ονομαστική κατά πελάτη, θα περιλαμβάνει τα πλήρη στοιχεία του υπόχρεου προμηθευτή, καθώς και το ποσοστό έκπτωσης που χορηγείται κατά κλιμάκιο τζίρου, ανεξάρτητα αν αυτό είναι δραχμικό ή σε ποσότητα.
- Τα ποσοστά των χορηγούμενων εκπτώσεων μπορεί να διαφοροποιούνται κατά περιοχές της χώρας, κατ' είδος ή ακόμα και κατά πελάτη ανάλογα με την συμφωνία, εφόσον βέβαια, στην τελευταία αυτή περίπτωση, έχει κατατεθεί η σχετική σύμβαση σύμφωνα με τα ανωτέρω.

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία σύναψε με την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία ‘.....’, ΑΦΜ το από 15/09/2011 ιδιωτικό συμφωνητικό εμπορικής συνεργασίας το οποίο κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών με την κατάσταση

συμφωνητικών άρθρου 8 § 16 του Ν 1882/1990 τριμήνου Ιουλίου – Σεπτεμβρίου 2011 η οποία έλαβε αριθμό πράξης/2011.

Στο εν λόγω ιδιωτικό συμφωνητικό εμπορικής συνεργασίας στο περιλαμβάνονται οι όροι και συμφωνίες των συμβαλλόμενων μερών αναφέρονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

1) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΣΥΜΒΑΣΗΣ

.....
1.5 «Η Αγοράστρια έχει το δικαίωμα μονομερώς, οποτεδήποτε επιθυμεί περιλαμβανομένης και της λήξης της παρούσας συνεργασίας, να μη επιστρέψει μέρος ή όλα τα Είδη στην Προμηθεύτρια, τα οποία θα παραμείνουν στην Αγοράστρια προς μεταπώληση».

4. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΙ ΟΡΟΙ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ

.....
4.7 «Στην περίπτωση της παρ. 1.5, η Προμηθεύτρια υποχρεούται να χορηγήσει στην Αγοράστρια πρόσθετη έκπτωση - προμήθεια (πλέον της οριζόμενης στην παρ. 4.1) ίση με α) ποσοστό 7% για τα δύο πρώτα διαδραμόντα τρίμηνα, β) ποσοστό 30% για τα λοιπά διαδραμόντα τρίμηνα μετά την έναρξη της συνεργασίας και γ) με ποσοστό που ορίζεται από τον λόγο:

Αμοιβές προσωπικού Καταστήματος από την έναρξη της συνεργασίας

Κύκλος εργασιών Καταστήματος από την έναρξη της συνεργασίας»

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε προς την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία '.....', τα παρακάτω πιστωτικά τιμολόγια, τα οποία προσκομίζονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή:

Το υπ' αριθ./2012 πιστωτικό τιμολόγιο, ποσό καθαρής πιστωτικής αξίας 438.170,80 Ευρώ πλέον ΦΠΑ 23% ποσού 100.779,28 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 538.950,08 ευρώ και

Το υπ' αριθ./2012 πιστωτικό τιμολόγιο, ποσό καθαρής πιστωτικής αξίας 128.764,07 Ευρώ πλέον ΦΠΑ 23% ποσού 29.615,74 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 158.379, 81 ευρώ,

στα οποία αναγράφεται η αιτιολογία «πρόσθετη έκπτωση παραγράφου 4.7. ως μεταξύ μας ιδιωτικού συμφωνητικού.»

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία σύναψε με την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία «.....», ΑΦΜ το από 03/04/2012 ιδιωτικό συμφωνητικό εμπορικής συνεργασίας το οποίο κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών με την κατάσταση συμφωνητικών άρθρου 8 § 16 του Ν 1882/1990 τριμήνου Απριλίου – Ιουνίου 2012 η οποία έλαβε αριθμό πράξης/2012.

Στο εν λόγω ιδιωτικό συμφωνητικό εμπορικής συνεργασίας στο περιλαμβάνονται οι όροι και συμφωνίες των συμβαλλόμενων μερών αναφέρονται μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

1) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΣΥΜΒΑΣΗΣ

1.5 «Η Αγοράστρια έχει το δικαίωμα μονομερώς, οποτεδήποτε επιθυμεί περιλαμβανομένης και της λήξης της παρούσας συνεργασίας, να μη επιστρέψει μέρος ή όλα τα Είδη στην Προμηθεύτρια, τα οποία θα παραμείνουν στην Αγοράστρια προς μεταπώληση».

4.ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΙ ΟΡΟΙ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ

4.7 «Στην περίπτωση της παρ. 1.5, η Προμηθεύτρια υποχρεούται να χορηγήσει στην Αγοράστρια πρόσθετη έκπτωση - προμήθεια (πλέον της οριζόμενης στην παρ. 4.1) ίση με α) ποσοστό 7% για τα δύο πρώτα διαδραμόντα τρίμηνα, β) ποσοστό 23% για τα λοιπά διαδραμόντα τρίμηνα μετά την έναρξη της συνεργασίας και γ) με ποσοστό που ορίζεται από τον λόγο:

Αμοιβές προσωπικού Καταστήματος από την έναρξη της συνεργασίας

Κύκλος εργασιών Καταστήματος από την έναρξη της συνεργασίας»

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε προς την αντισυμβαλλόμενη εταιρεία «.....», τα παρακάτω πιστωτικά τιμολόγια, τα οποία προσκομίζονται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή:

Το υπ' αριθ./2012 πιστωτικό τιμολόγιο, ποσό καθαρής πιστωτικής αξίας 1.012.893,37 Ευρώ πλέον ΦΠΑ 23% ποσού 232.965,48 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 1.245.858,85 ευρώ και

Το υπ' αριθ./2012 πιστωτικό τιμολόγιο, ποσό καθαρής πιστωτικής αξίας 531.371,07 Ευρώ πλέον ΦΠΑ 23% ποσού 122.215,35 Ευρώ, ήτοι συνολικής αξίας 653.586,42 ευρώ,

στα οποία αναγράφεται η αιτιολογία «*πρόσθετη έκπτωση παραγράφου 4.7. ως μεταξύ μας ιδιωτικού συμφωνητικού.*»

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

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

Επειδή με την Αριθ.1065606/7222/ΔΕ-Β'/ΦΕΚ Β'/Αρ.Φύλ.951/31-7-2000 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, ορίζεται ότι:

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

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

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

α) Τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται σε κατάσταση, η οποία υποβάλλεται από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία για θεώρηση στην αρμόδια

Δ.Ο.Υ., μέχρι την 20η ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους, στην οποία (κατάσταση) συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο.

β) Στην παραπάνω κατάσταση αναγράφονται τα στοιχεία κάθε συμφωνητικού (αριθμός και ημερομηνία - ονοματεπώνυμο - επάγγελμα - διεύθυνση – ΑΦΜ κάθε συμβαλλόμενου στο συμφωνητικό - αντικείμενο συμφωνητικού - ποσό - διάρκεια συμφωνητικού - λοιπές παρατηρήσεις).

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

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

Επειδή όπως προκύπτει από την από 19/07/2018 έκθεση προσωρινού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών,, ο έλεγχος εξέδωσε την προσβαλλόμενη υπ' αρ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012, λόγω μη αναγνώρισης των εκδοθέντων, από την προσφεύγουσα εταιρεία προς τις εταιρείες ‘.....’ και ‘.....’, πιστωτικών τιμολογίων συνολικού ποσού 2.136.972,07 ευρώ με αναλογούντα ΦΠΑ 491.503,58 ευρώ, καθόσον έκρινε ότι αυτά εκδόθηκαν για χορηγηθείσες, σε πελάτες της, εκπτώσεις λόγω τζίρου, χωρίς γνωστοποίηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., με συνέπεια την προσαύξηση των φορολογητέων εκροών της ίδιας διαχειριστικής περιόδου και συνακόλουθα την απόρριψη του υπ. αριθ. Πρωτ./2013 αιτήματος της προσφεύγουσας εταιρείας, περί επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ποσού 320.850,00€, φορολογικής περιόδου 01/01-31/03/2013.

Επειδή όπως προκύπτει από τα ανωτέρω η προσφεύγουσα εταιρεία εξέδωσε τα ως άνω πιστωτικά τιμολόγια στις αντισυμβαλλόμενες εταιρείες ‘.....’ και ‘.....’, βάσει των ειδικών οικονομικών όρων που αναφέρονται στα από 15/09/2011 και από 03/04/2012 ιδιωτικά συμφωνητικά εμπορικής συνεργασίας αντιστοίχως, τα οποία σε κάθε περίπτωση έχουν κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών και δεν αφορούν εκπτώσεις λόγω τζίρου.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι οι επίμαχες εκπτώσεις δεν φέρουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά των εκπτώσεων λόγω τζίρου, προβάλλεται βάσιμα.

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 του κεφ. Γ' της ΥΠΟΙΚ 1060481/4643/810/A0014/ ΠΟΛ. 1073/21-7-2004 (ΦΕΚ 1164 Β'/2004) “Διαδικασία και προϋποθέσεις επιστροφής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α.(Ν . 2859/2000).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ'

Άρθρο 7

Μη έκπτωση επιστρεπτέου φόρου

Το ποσό του φόρου του οποίου ζητείται η επιστροφή δεν μπορεί να μεταφερθεί σε επόμενη φορολογική ή διαχειριστική, κατά περίπτωση, περίοδο για έκπτωση, εκτός αν ανακληθεί εγγράφως η αίτηση της επιστροφής. Σε περίπτωση απόρριψης της αίτησης επιστροφής, η έκπτωση του φόρου ενεργείται κατά τη φορολογική περίοδο γνωστοποίησης της απόρριψης του αιτήματος, εφόσον είναι νόμιμη.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 32 του Ν 2859/2000, ορίζεται ότι:

«3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν 2859/2000, ορίζεται ότι:

1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την Παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

- α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή
- β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:
 - ι) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή,

.....

Επειδή για την εφαρμογή της παρ. 1 του άρθρου 34 ΦΠΑ προβλέπεται η τήρηση των διατάξεων της παραγραφής. Οι διατάξεις για την παραγραφή στο ΦΠΑ περιλαμβάνονταν στο άρθρο 57 του Κώδικα ΦΠΑ. Ωστόσο μετά τη θέση σε εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας – ΚΦΔ (ν. 4174/2013), με ισχύ από 1.1.2014, εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις του Κώδικα αυτού, δεδομένου ότι κατά το άρθρο 2 παρ. 1 β' του ΚΦΔ οι διατάξεις αυτού έχουν εφαρμογή και στο ΦΠΑ.

Ειδικότερα παρόλο που ο Κώδικας ΦΠΑ προέβλεπε την παραγραφή του δικαιώματος του πολίτη να αξιώσει την επιστροφή του πιστωτικού του υπολοίπου ΦΠΑ στα τρία χρόνια από την εμπρόθεσμη υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης, με την έναρξη εφαρμογής του ΚΦΔ και για πιστωτικά υπόλοιπα που γεννώνται μετά την 1.1.2014, εφαρμόζεται η πενταετία για λόγους ίσης μεταχείρισης, ώστε να παρέχεται δηλαδή στους φορολογούμενους χρόνος για το δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ που τους αναλογεί ο οποίος θα είναι ίδιος με αυτόν που εφαρμόζεται στην αντίθετη περίπτωση κατά την οποία το Δημόσιο έχει δικαίωμα να εκδώσει πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου σε βάρος του φορολογούμενου.

Συγκεκριμένα :

1) Διατάξεις παραγραφής στο Κώδικα ΦΠΑ – Υποθέσεις ΦΠΑ που αφορούν διαχειριστικές περιόδους πριν τη θέση σε εφαρμογή του ΚΦΔ, δηλαδή πριν την 1.1.2014:

Οι διατάξεις αυτές σύμφωνα το άρθρο 57 του Κώδικα ΦΠΑ προβλέπουν μεταξύ άλλων ότι:

5. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς Επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης αυτού ή μετά (3) τρία έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν

υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής. Σε περίπτωση μη υποβολής ή υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων εκπροθέσμως, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί εμπροθέσμως.

Η αξίωση κατά του Δημοσίου προς επιστροφή φόρου αναβιώνει από της κοινοποιήσεως πράξεως προσδιορισμού του φόρου, για ίσο χρόνο, εφόσον έχει υποβληθεί αίτημα προς επιστροφή πριν το χρόνο Παραγραφής της αξίωσης και συμπληρώθηκε ο χρόνος Παραγραφής, χωρίς να ικανοποιηθεί ή να απορριφθεί αιτιολογημένα το αίτημα από υπαιτιότητα του Δημοσίου.

Ως προς τα λοιπά θέματα εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δημοσίου λογιστικού όπως εκάστοτε ισχύουν

1) Διατάξεις παραγραφής στο Κώδικα ΦΠΑ – Υποθέσεις ΦΠΑ που αφορούν διαχειριστικές περιόδους μετά τη θέση σε εφαρμογή του ΚΦΔ, δηλαδή από 1.1.2014:

Σύμφωνα το άρθρο 42 παρ. 4 του ΚΦΔ, όπως ισχύει μέχρι και τον ν. 4281/14:

«4. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα παραγράφεται κατά το χρόνο που παραγράφεται το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 36 του Κώδικα αναφορικά με την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση από την οποία πηγάζει η αξίωση προς επιστροφή.»

Περαιτέρω κατά το άρθρο 36 του ΚΦΔ, όπως ισχύει μέχρι και τον ν. 4281/14:

1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει « αρχική ή » τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.

4. Εάν ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου συνεπάγεται τροποποίηση πράξης προσδιορισμού φόρου για φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου έχει παραγραφεί, η αντίστοιχη προσαρμογή φόρου διενεργείται στο παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου δεν έχει ακόμη παραγραφεί και στο οποίο αφορά ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου.

3) Τέλος με τις μεταβατικές όμως διατάξεις της παραγράφου 43 του άρθρου 72 του ΚΦΔ:

«43. Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα.»

Δηλαδή για διαχειριστικές περιόδους πριν τη θέση σε εφαρμογή του ΚΦΔ (1.1.2014) ισχύουν τα αναφερόμενα στο άρθρο 57 του Κώδικα ΦΠΑ ήτοι τριετής παραγραφή από την εμπρόθεσμη υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ενώ για διαχειριστικές περιόδους μετά τη θέση σε εφαρμογή του ΚΦΔ (1.1.2014) ισχύουν τα αναφερόμενα στο ΚΦΔ (άρθρα 36 και 42) τα οποία γενικά προβλέπουν παραγραφή στη πενταετία, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

Επειδή το πιστωτικό υπόλοιπο που μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο, συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα με φόρο εκροών της περιόδου αυτής και των επομένων περιόδων μέχρι το χρόνο παραγραφής.

Το πιστωτικό υπόλοιπο που προέκυψε με βάση τις πράξεις που έγιναν σε μία διαχειριστική περίοδο, μεταφέρεται για συμψηφισμό εντός των τριών επομένων ετών και συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα με το φόρο εκροών των επομένων φορολογικών περιόδων των τριών αυτών ετών σε σχέση με το φόρο των εισροών που προκύπτει από τις πράξεις που πραγματοποιήθηκαν στις περιόδους αυτές.

Από 1.1.2014 με την εφαρμογή του ΚΦΔ ο χρόνος παραγραφής είναι πενταετής για πιστωτικά υπόλοιπα και αντιστοίχως πενταετής και ο χρόνος μεταφοράς.

Επειδή με το άρθρο 63 § 6 εδαφ. 4 του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.

Επειδή με το πρώτο εδάφιο της παρ. 11 του άρθρου 72 του Ν 4174/2013 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών προστίμων, προϊσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν.

Επειδή με το άρθρο 59 § 1 του Ν 2859/2000, ορίζεται ότι:

1. Διατάξεις νόμων που αφορούν θέματα διαδικασίας για την επιβολή του φόρου εισοδήματος ισχύουν αναλόγως και για την εφαρμογή του παρόντος νόμου, εφόσον στις διατάξεις του δεν ορίζεται διαφορετικά.

Επειδή με το άρθρο 84 § 6 του Ν 2238/1994, ορίζεται ότι:

6. Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της Παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλλε την υπ. αριθ. Πρωτ./**2013** αίτηση, περί επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01-31/03/2013 ποσού 320.850,00€, πριν το χρόνο Παραγραφής της αξίωσης κατά του Δημοσίου προς επιστροφή φόρου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 42 του ν. 4174/2013: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.»

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 2 και 4 του άρθρου 53 του ν. 4174: «2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. [...]. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 16 του άρ. 72 του ν. 4174/2013: «16. Το άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 και 3 της υπ' αριθμ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού ΦΕΦΠ: «2. Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου

2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α' 170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως.»

«3. Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας.»

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την 01.01.2014 και μετά, η Φορολογική Διοίκηση και εν προκειμένω η αρμόδια Δ.Ο.Υ., εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς, μετά την πάροδο των 90 ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει τόκους. Η τοκοφορία αρχίζει από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος και οι τόκοι υπολογίζονται, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και αποφάσεις περί καθορισμού των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4174/2013, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 21/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της υπό εκκαθάριση της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία “.....”, ΑΦΜ, την ακύρωση της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2012 και την επανεξέταση της υπ' αριθμ. πρωτ./2013 αίτησης της προσφεύγουσας εταιρείας περί επιστροφής ΦΠΑ ποσού 320.850,00€, φορολογικής περιόδου 01/01/2013 – 31/03/2013, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό και κατόπιν διενέργειας φορολογικού ελέγχου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 34 του Ν 2859/2000 περί ΦΠΑ και των σχετικών διατάξεων και οδηγιών, λαμβανομένων υπόψη των ως άνω διατάξεων περί έντοκης επιστροφής.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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