



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 11/09/2023

Αριθμός απόφασης: 1231

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Την από και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με έδρα κατά της σιωπηρής απόρριψης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά της με αριθμ. πρωτ. δήλωσης επιφύλαξης, η οποία διατυπώθηκε επί των τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α., φορολογικών περιόδων 01/12/2021-31/12/2021 και 01/01/2022-31/01/2022 με αριθμούς δήλωσης αντίστοιχα, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά.
5. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, 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:

Σύντομο Ιστορικό

Η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το φορολογικό έτος 2021 προχώρησε στη χορήγηση εκπτώσεων προς τους πελάτες της, με την εν λόγω έκπτωση λόγω κύκλου εργασιών (τζίρου) να παρέχεται είτε επί των τιμολογίων πώλησης είτε μέσω πιστωτικών τιμολογίων, τα οποία εκδόθηκαν συγκεντρωτικά το Δεκέμβριο του 2021. Η συνολική καθαρή αξία της έκπτωσης τζίρου που χορηγήθηκε προς τους πελάτες της κατά το παραπάνω έτος (είτε η εν λόγω έκπτωση τζίρου χορηγήθηκε επί των εκάστοτε τιμολογίων πώλησης είτε μέσω της έκδοσης πιστωτικών τιμολογίων) ανήλθε, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα στα 2.641.129,91 ευρώ με τον αναλογούντα Φ.Π.Α. να ισούται με 633.871,16 ευρώ.

Η προσφεύγουσα εταιρεία κατά τη συμπλήρωση της υπ' αριθμ.αρχικής δήλωσης Φ.Π.Α. Δεκεμβρίου 2021 δε συμπεριέλαβε στις φορολογητέες εκροές (κωδικός 303) το ως άνω καθαρό ποσό με αποτέλεσμα το σύνολο των εκροών να διαμορφωθεί στο ποσό των 11.143.535,28 ευρώ (κωδικός 307) και το σύνολο του φόρου εκροών στα 2.670.251,67 ευρώ (κωδικός 337). Έπειτα δε από την αφαίρεση του φόρου εισροών προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο ύψους 6.338,49 ευρώ (κωδικός 470) το οποίο μεταφέρθηκε προς έκπτωση (κωδικός 502) στην αμέσως επόμενη φορολογική περίοδο. Στη με αριθμ.δήλωση Φ.Π.Α. Ιανουαρίου 2022 μεταφέρθηκε προς έκπτωση το ως άνω πιστωτικό υπόλοιπο (κωδικός 401) με αποτέλεσμα το συνολικό ποσό προς καταβολή να διαμορφωθεί σε 1.782.144,38 ευρώ (κωδικός 511).

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα εταιρεία προέβη στην υποβολή των με αριθμ.τροποποιητικών δηλώσεων για τις περιόδους του Δεκεμβρίου 2021 και Ιανουαρίου 2022 αντίστοιχα με επιφύλαξη. Ειδικότερα στον κωδικό 303 της τροποποιητικής δήλωσης Δεκεμβρίου 2021 προστέθηκε το καθαρό ποσό των παρεχόμενων εκπτώσεων λόγω τζίρου, ήτοι 2.641.129,91 ευρώ, με αποτέλεσμα το σύνολο των φορολογητέων εκροών να ισούται με 13.784.665,19 ευρώ (κωδικός 307) και το αντίστοιχο ποσό ΦΠΑ εκροών να ισούται με 3.304.122,85 ευρώ (κωδικός 337). Έπειτα δε από την έκπτωση του φόρου εισροών και την εκκαθάριση του φόρου, προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο και ποσό προς καταβολή 675.583,57 ευρώ (κωδικός 480 και κωδικός 511), το οποίο και εξοφλήθηκε, μετά των συναφών επιβαρύνσεων στις 30/12/2022. Λόγω δε της μη μεταφοράς πιστωτικού υπολοίπου, το ποσό προς καταβολή που προέκυψε από την τροποποιητική δήλωση Ιανουαρίου 2022 ισούται με 6.338,49 ευρώ (κωδικός 511), το οποίο και εξοφλήθηκε, μετά των συναφών επιβαρύνσεων, στις 16/01/2023. Σύμφωνα με την προσφεύγουσα εταιρεία οι ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις υποβλήθηκαν με επιφύλαξη, η οποία έλαβε αριθμ. πρωτ., διότι κατά την άποψή της οι εκπτώσεις λόγω τζίρου

που χορηγήθηκαν κατά το έτος 2021 θα έπρεπε να αναγνωρίζονται φορολογικά για σκοπούς Φ.Π.Α. βάσει της σχετικής γνωστοποίησης των προηγούμενων ετών και της πιο πρόσφατης γνωστοποίησης του έτους 2020 (ήδη κατατεθείσα στις). Και αυτό διότι οι εν λόγω εκπώσεις χορηγήθηκαν σύμφωνα με τα πάγια εφαρμοζόμενα από την εταιρεία ποσοστά εκπώσεων και κλιμάκια τζίρου (τα οποία γνωστοποιήθηκαν ήδη κατά τα έτη 2018, 2019 και 2020) με αποτέλεσμα το δικαίωμα έκπτωσης να μην επηρεάζεται από την αναφορά του έτους από το οποίο ισχύει η σχετική πιστωτική πολιτική (χωρίς την ρητή αναφορά για το αν η ίδια πολιτική εκπώσεων τζίρου ισχύει ή όχι και για τα επόμενα έτη) δεδομένου ότι προκύπτει αυτό και από τα εκδοθέντα παραστατικά.

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή της ως άνω επιφύλαξης, η Προϊστάμενη της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά απέρριψε σιωπηρά την επιφύλαξη της προσφεύγουσας εταιρείας.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά:

α. Να ακυρωθεί εν' όλω, άλλως να εξαφανισθεί, η απότεκμαιρόμενη σιωπηρή απόρριψη από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά της με αριθμ. πρωτ.επιφύλαξής της επί των τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α. περιόδων 01/12/2021-31/12/2021 και 01/01/2022- 31/01/2022 με αριθμούς δήλωσηςαντίστοιχα, οι οποίες τροποποίησαν τις υπ' αριθμ.καιαντίστοιχες αρχικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των ίδιων περιόδων.

β. Να αναγνωρισθεί ότι έχει δικαίωμα να αναγνωρίσει φορολογικά για σκοπούς Φ.Π.Α. την αξία των εκπώσεων λόγω κύκλου εργασιών που χορήγησε στους πελάτες της κατά το έτος 2021, είτε οι εν λόγω εκπώσεις χορηγήθηκαν επί των τιμολογίων πώλησης είτε μέσω της έκδοσης των σχετικών πιστωτικών τιμολογίων του Δεκεμβρίου 2021 (συνολικής καθαρής αξίας 2.641.129,91 ευρώ και αναλογούντος φόρου 633.871,16 ευρώ) και συνεπώς να αναγνωρισθεί ότι το σύνολο των φορολογητέων εκροών και του αναλογούντος φόρου για την περίοδο του Δεκεμβρίου 2021 δεν πρέπει να προσαυξηθεί με την αξία των εν λόγω εκπώσεων.

γ. Να της επιστραφεί εντόκως, από την ημερομηνία καταβολής, ήτοι από, το ποσό των 633.871,16 ευρώ, το οποίο αντιστοιχεί στον Φ.Π.Α. που αχρεωστήτως καταβλήθηκε από την εταιρεία έπειτα από την υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α. Δεκεμβρίου 2021 και Ιανουαρίου 2022 για τις οποίες επιφυλάχθηκε.

δ. Να της επιστραφούν εντόκως, από την ημερομηνία της οικείας καταβολής, ήτοι από και αντίστοιχα, τα ποσά με τα οποία αχρεωστήτως επιβαρύνθηκε έπειτα από την υποβολή των τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α. Δεκεμβρίου 2021 και Ιανουαρίου 2022, ήτοι ποσών 54.249,36 ευρώ και 508,98 ευρώ αντίστοιχα.

Για τα ως άνω η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται τους εξής λόγους:

- Η άρνηση της Φορολογικής Αρχής να δεχθεί την επιφύλαξή της είναι ακυρωτέα, καθόσον ερείδεται σε εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή της περ. α' παρ. 5 του άρθρου 19 του ν. 2859/2000 και της Εγκυκλίου ΠΟΛ.1212/22.7.1996, διότι η εταιρεία είχε προβεί στην απαιτούμενη γνωστοποίηση ήδη κατά τα προηγούμενα έτη και ιδιαίτερα από το έτος 2020.

- Η άρνηση της Φορολογικής Αρχής να δεχθεί την επιφύλαξή της είναι ακυρωτέα, καθόσον η υποχρέωση γνωστοποίησης έχει ερμηνευθεί αυθεντικά ότι αντιβαίνει στο άρθρο 79 της Ευρωπαϊκής Οδηγίας Φ.Π.Α. και για το λόγο αυτό έχει καταργηθεί.
- Η άρνηση της Φορολογικής Αρχής να δεχθεί την επιφύλαξή της είναι ακυρωτέα, καθόσον παραβιάζει κατάφωρα την αρχή της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248), όπως ίσχυε για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2021, ορίζεται:

«1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή. [.....]

.....

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 πραγματοποίησή τους.

.....»

Επειδή, στην ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ. 1212/22.07.1996 “Εκπτώσεις Τζίρου” αναφέρονται τα εξής:

«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), εκπτώσεις (bonus) προς τον αγοραστή αγαθών ή λήπτη υπηρεσιών από τον προμηθευτή του, εκπίπτει από το ΦΠΑ των εκροών του προμηθευτή, λαμβάνονται δηλαδή οι εκπτώσεις αυτές υπόψη για τη διαμόρφωση της φορολογητέας αξίας, κατά τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν.1642/86.**

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

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

Α.- Να αποδεικνύονται από νόμιμα φορολογικά στοιχεία

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

α.- Εκπτώσεις που χορηγούνται επί τιμολογίου πώλησης

Οι εκπτώσεις που μπορεί να αποτυπώσει 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 ελλειψιαστικότητας, 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.

Διευκρινίζεται ότι, η χορηγούμενη έκπτωση (δραχμική ή ποσοτική) δεν θα μπορεί να υπερβεί το δηλωθέν ποσοστό του οικείου κλιμακίου, ενώ το χορηγούμενο ποσοστό μπορεί να διαφοροποιείται (προς τα κάτω) από πελάτη σε πελάτη που βρίσκονται στο ίδιο κλιμάκιο τζίρου. Αντίθετα, δε θα αναγνωρίζεται προς έκπτωση ο ΦΠΑ που αναλογεί σε έκπτωση που πραγματοποιείται πέρα του ποσοστού που δηλώθηκε. Έτσι π.χ. ένας προμηθευτής που έχει ορίσει ποσοστό έκπτωσης 10% για τζίρο από 100.000.000 έως 200.000.000 είναι δυνατόν να χορηγήσει σε ένα πελάτη 10%, σε άλλο 8%, σε άλλο 7% και σε άλλο καθόλου, παρά το γεγονός ότι όλοι βρίσκονται στο ίδιο κλιμάκιο τζίρου. Αντίθετα, αν η ίδια επιχείρηση πραγματοποιήσει έκπτωση 15%, για το ίδιο κλιμάκιο τζίρου, δεν θα αναγνωριστεί προς έκπτωση, από το φόρο εκρών, ο ΦΠΑ που αναλογεί στο επιπλέον ποσοστό 5% της χορηγηθείσας έκπτωσης.

- Η δήλωση γνωστοποίησης θα υποβάλλεται μία φορά και θα εξακολουθεί να ισχύει μέχρι αυτή να αντικατασταθεί δια της υποβολής νεώτερης, αρχικής, τροποποιητικής ή συμπληρωματικής.

- Τα στοιχεία της δήλωσης είναι απόρρητα και ως εκ τούτου δεν μπορούν να ανακοινωθούν καθ' οιονδήποτε τρόπο σε τρίτο. Στην αντίθετη περίπτωση θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του υπαλληλικού κώδικα περί παραβιάσεως του επαγγελματικού απορρήτου.

Με τη δήλωση που θα υποβάλλεται θα ορίζεται σε γενικά πλαίσια, και όχι ονομαστικά κατά πελάτη, το ύψος των αγορών πάνω από τις οποίες θα χορηγείται η έκπτωση λόγω τζίρου. Η έκπτωση αυτή μπορεί να είναι δραχμική ή ποσοτική και να κλιμακώνεται σε διάφορα ποσοστά. Σε κάθε περίπτωση η έκπτωση θα προκύπτει με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου ή με την αναγραφή της επί του τιμολογίου πώλησης.

Τέλος επισημαίνεται ότι, η συγκεκριμένη ρύθμιση εφαρμόζεται αποκλειστικά στο ΦΠΑ και όχι στη φορολογία εισοδήματος, η οποία και δεν επηρεάζεται από τις συγκεκριμένες διατάξεις. Επομένως, ανεξάρτητα από τη γνωστοποίηση ή μη των χορηγουμένων κατά τα ως άνω εκπτώσεων, τα εκδιδόμενα πιστωτικά τιμολόγια, λόγω κύκλου εργασιών, εξακολουθούν να αποτελούν μειωτικά στοιχεία των πωλήσεων. Εξυπακούεται επίσης ότι, το χορηγούμενο ποσοστό έκπτωσης που παρέχεται από τον προμηθευτή δεν μπορεί να υπερβαίνει, στις ακραίες περιπτώσεις, το ποσοστό μικτού κέρδους, που πραγματοποιεί επί του κόστους η επιχείρηση.

.....»

Επειδή, περαιτέρω, με το άρθρο 31 του ν. 5024/2023 (ΦΕΚ Α' 41/24-02-2023) το οποίο σύμφωνα με το άρθρο 47 του ίδιου νόμου ισχύει από 24/02/2023 και μετά, καταργήθηκε η υποχρέωση γνωστοποίησης στην Α.Α.Δ.Ε. των εκπτώσεων λόγω κύκλου εργασιών και η περίπτωση α' της παρ. 5 του άρθρου 19 αντικαταστάθηκε ως εξής:

«5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:

α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή τον λήπτη εκπτώσεις, συμπεριλαμβανομένων των εκπτώσεων λόγω κύκλου εργασιών.

.....»

Σύμφωνα, δε, με τη σχετική αιτιολογική έκθεση του ν. 5024/2023, επιδίωξη της ως άνω τροποποίησης ήταν η εναρμόνιση της ελληνικής νομοθεσίας με το άρθρο 79 της Ευρωπαϊκής Οδηγίας Φ.Π.Α., στο οποίο δεν υπάρχει αναφορά σε χρονικό διάστημα για την αναγνώριση της μείωσης της φορολογητέας αξίας.

Επειδή, στο άρθρο 8 παρ. 6 του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» ορίζεται ότι:

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

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» ορίζεται ότι:

«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. [.....]

3.α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης.[.....]»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 20 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) «Δήλωση με επιφύλαξη» ορίζεται:

«1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Διοικητής δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63.

2. Ομοίως, μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά τον χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Διοικητή, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 42.»

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4987/2022, ορίζεται:

«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, στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 42 «Επιστροφή φόρου» του ν.4987/2022 ορίζεται:

«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.[.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 4 του άρθρου 53 του ν.4987/2022:

«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 μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογούμενου. Για τους σκοπούς του πρώτου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά τον χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού.

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 των άρθρων 2 και 3 της υπ' αριθ. 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 Χ που αφορά σε Φόρο:

«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 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 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 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 ΚΦΔ, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς.

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναφέρεται στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα εταιρεία, στο πλαίσιο της συνήθους δραστηριότητάς της στο πεδίο του εμπορίου των αθλητικών ειδών, χορηγεί εκπώσεις επί τζίρου βάσει των συμφωνιών με τους πελάτες της (χονδρέμπορες). Κατά τα προηγούμενα έτη 2018-2020, όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα στοιχεία, η προσφεύγουσα εταιρεία είχε υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τις με αριθμ. πρωτ. γνωστοποιήσεις χορηγούμενων εκπώσεων λόγω κύκλου εργασιών (τζίρου). Σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στις παραπάνω γνωστοποιήσεις η πολιτική εκπώσεων που ακολουθούσε η προσφεύγουσα εταιρεία βάσει των συμφωνιών με τους πελάτες της για τα έτη 2018, 2019 και 2020 είχε ως εξής:

- Για τζίρο έως 120.000,00 € έως 30%
- Για τζίρο από 120.000,01 έως 650.000,00 € έως 40%
- Για τζίρο από 650.000,01 € και πάνω έως 45%

Επίσης σε περιπτώσεις πώλησης εμπορευμάτων παλαιότερων σεζόν σε συγκεκριμένες περιόδους η έκπτωση μπορούσε να φτάσει έως και 60%.

Επιπρόσθετα, σχετικά με τους πελάτες της - καταστήματα η προσφεύγουσα διατηρούσε ξεχωριστές συμφωνίες, για τις οποίες η εταιρεία επισύναπτε λίστα με στοιχεία στις γνωστοποιήσεις της, με τα ποσοστά να κυμαίνονται μεταξύ 24,50% - 29,5% και σε κάθε περίπτωση κάτω του ποσοστού 30% που αντιστοιχεί στο πρώτο κλιμάκιο τζίρου.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι δρώντας συντηρητικά συνήθιζε να γνωστοποιεί την ίδια πολιτική κάθε χρόνο στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. στην οποία πέραν του υποχρεωτικού ελάχιστου περιεχομένου της (δηλαδή, των ποσοστών εκπώσεων και κλιμακίων τζίρου), συμπεριλάμβανε εκ του

περισσού και αναφορά στο εκάστοτε φορολογικό έτος, χωρίς να αναφέρει ρητώς ότι η πιστωτική πολιτική ισχύει και πέραν του συγκεκριμένου φορολογικού έτους αλλά και χωρίς να αναφέρει ρητώς ότι η πολιτική αυτή δεν ισχύει και πέραν του έτους, ωστόσο, η εφαρμογή της ίδιας πιστωτικής πολιτικής και πέραν του 1ου έτους εφαρμογής προκύπτει τόσο από τις συμβάσεις με τους πελάτες όσο και από τα σχετικά τιμολόγια που εκδόθηκαν διαχρονικά (π.χ. τον Δεκέμβριο 2021). Ειδικότερα, πέρα από το υποχρεωτικό ελάχιστο περιεχόμενο της γνωστοποίησης, συμπεριελάμβανε στο κείμενο αυτής και αναφορά στην εκάστοτε χρήση, με αποτέλεσμα, παρότι δεν υπήρχε μεταβολή στα χορηγούμενα ποσοστά εκπτώσεων, να καταθέσει για το έτος 2020 εκ νέου γνωστοποίηση με ημερομηνία κατάθεσης 28 Αυγούστου 2020 με το ίδιο περιεχόμενο εκείνης του έτους 2019, η οποία είχε ήδη γνωστοποιηθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. από τις 5 Μαρτίου του 2019 και αντιστοίχως του έτους 2018, που είχε ήδη γνωστοποιηθεί στην αρμόδια ΔΟΥ από τις 26 Φεβρουαρίου 2018. Στη συνέχεια, το Δεκέμβριο του 2021, η προσφεύγουσα εταιρεία κατέθεσε νέα γνωστοποίηση (υποβολή μέσω email στις 23 Δεκεμβρίου 2021 η οποία έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου) εκπτώσεων λόγω τζίρου, σύμφωνα με την οποία διατηρούνται τα ίδια βασικά ποσοστά εκπτώσεων με τα αντίστοιχα ποσοστά των ετών 2018-2020, χωρίς όμως να γίνεται διάκριση των εκπτώσεων σε εκπτώσεις που χορηγούνται σε πελάτες που είναι δικαιοδόχοι και σε πελάτες που δεν είναι δικαιοδόχοι Η τελευταία αυτή γνωστοποίηση η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι αποσκοπούσε στη γνωστοποίηση αυτής ακριβώς της αλλαγής για το 2022 και δεν κατατέθηκε για τις εκπτώσεις του 2021, διότι για αυτές τελούσε σε ισχύ η ήδη κατατεθείσα από γνωστοποίηση, δεδομένου ότι στο διάστημα που μεσολάβησε ουδεμία μεταβολή πραγματοποιήθηκε στην εκπωτική πολιτική και τα αντίστοιχα κλιμάκια τζίρου.

Επειδή, σύμφωνα με την προαναφερθείσα ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ. 1212/22.07.1996 σχετικά με τις εκπτώσεις τζίρου, με τη δήλωση γνωστοποίησης προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. είναι υποχρεωτικό να ορίζονται σε γενικά πλαίσια, και όχι ονομαστικά κατά πελάτη, το ύψος των αγορών πάνω από τις οποίες θα χορηγείται η έκπτωση λόγω τζίρου, ενώ, σε κάθε περίπτωση, η έκπτωση θα προκύπτει με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου ή με την αναγραφή της επί του τιμολογίου πώλησης. Περαιτέρω, η δήλωση γνωστοποίησης υποβάλλεται μία φορά και εξακολουθεί να ισχύει μέχρι αυτή να αντικατασταθεί με της υποβολής νεότερης, αρχικής, τροποποιητικής ή συμπληρωματικής.

Επειδή, εν προκειμένω, προκειμένου να αναγνωριστεί προς έκπτωση ο ΦΠΑ που αναλογεί στις εκπτώσεις λόγω τζίρου που χορήγησε η προσφεύγουσα εταιρεία κατά το φορολογικό έτος 2021 στους πελάτες της, πρέπει να ελεγχθεί αν οι εν λόγω εκπτώσεις χορηγήθηκαν σύμφωνα με τα δηλωθέντα ποσοστά εκπτώσεων των οικείων κλιμακίων τζίρου, τα οποία γνωστοποιήθηκαν με την τελευταία με αριθμό πρωτοκόλλου γνωστοποίηση (η οποία τεκμαίρεται ότι εξακολουθεί να ισχύει μέχρι εκδόσεως τυχόν νέας αντίθετης, η οποία μεταβάλλει την εκπωτική πολιτική), και, αν πραγματοποιήθηκε έκπτωση πέρα του ποσοστού που δηλώθηκε με την ως άνω γνωστοποίηση, ο αναλογών Φ.Π.Α. να μην αναγνωριστεί προς έκπτωση.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία προέβη στην υποβολή των οικείων τροποποιητικών δηλώσεων διατυπώνοντας επιφύλαξη (αριθμ. πρωτ. επιφύλαξης) ως προς τη δυνατότητα οι εκπτώσεις

λόγω τζίρου που χορήγησε κατά το έτος 2021 στους πελάτες της να αναγνωριστούν φορολογικά για σκοπούς Φ.Π.Α. βάσει της σχετικής γνωστοποίησης των προηγούμενων ετών και της πιο πρόσφατης γνωστοποίησης του έτους 2020, καθώς οι εν λόγω εκπτώσεις θεωρεί ότι χορηγήθηκαν σύμφωνα με τα πάγια εφαρμοζόμενα από την εταιρεία ποσοστά εκπτώσεων και κλιμάκια τζίρου, και ισχυρίζεται ότι αυτό προκύπτει και από τα εκδοθέντα παραστατικά.

Επειδή, ωστόσο, δεδομένου ότι από την πλευρά της φορολογικής αρχής δεν υφίσταται συγκεκριμένη και τεκμηριωμένη αιτιολόγηση ως προς τον λόγο απόρριψης της ως άνω επιφύλαξης, λαμβάνοντας υπόψη όσα έχουν γίνει δεκτά με την προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5 του ν.2859/2000, του άρθρου 8 του ν. 4308/2014 και του άρθρου 53 του ΚΦΔ, αλλά και την εκδοθείσας ερμηνευτικής ΠΟΛ. 1212/22.07.1996, ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής, δύναται να κάνει δεκτή τη με αριθμ. πρωτ.δήλωση επιφύλαξη, η οποία διατυπώθηκε επί των τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α., φορολογικών περιόδων 01/12/2021-31/12/2021 και 01/01/2022-31/01/2022 με αριθμούς δήλωσηςαντίστοιχα, **ασκώντας κατά νόμιμο τρόπο την εξελεγκτική του αρμοδιότητα ως προς την δυνατότητα έκπτωσης και επιστροφής σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ΦΠΑ (ν. 2859/2000) και του ΚΦΔ (ν. 4987/2022).**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά της με αριθμ. πρωτ.δήλωσης επιφύλαξης, η οποία διατυπώθηκε επί των τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α. φορολογικών περιόδων 01/12/2021-31/12/2021 και 01/01/2022-31/01/2022 με αριθμούς δήλωσηςαντίστοιχα, και όπως ο Προϊστάμενος της αρμόδιας αρχής προβεί στις παραπάνω ενέργειες, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.