



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20/02/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 423

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 27.10.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στο, οδός & κατά της υπ' αριθμ./28.9.2023 (id) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/11/2017-30/11/2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 28.9.2023 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 27.10.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, 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:

Με την υπ' αριθμ. /28.9.2023 (ID) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/11/2017-30/11/2017, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής απορρίφθηκε: α) η υποβληθείσα από την προσφεύγουσα στις 15.02.2023, με μοναδικό αριθμό καταχώρησης TAXISnet/ αριθ. δήλωσης τροποποιητική (ανακλητική) περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο Νοεμβρίου 2017 (01/11/2017-30/11/2017), καθώς και β) η ερειδόμενη σ' αυτήν με αριθμό πρωτοκόλλου /15.03.2023 αίτηση της προσφεύγουσας προς τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά για επιστροφή ΦΠΑ ύψους 48.153,72€.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της με ημερομηνία θεώρησης 28/09/2023 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Επιστροφής Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε βάσει των υπ' αριθ. /04-05-2023 και /12-05-2023 εντολών ελέγχου του ίδιου Προϊσταμένου, για τις φορολογικές περιόδους 01/11/2017-30/11/2017 και 01/11/2018-30/11/2018.

Ιστορικό

Η προσφεύγουσα είχε υποβάλει τη με αριθμ. /21-12-2017 αρχική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/11/2017-30/11/2017, από την οποία είχε προκύψει ποσό προς καταβολή ύψους: 65.373,48€, το οποίο βεβαιώθηκε με τον Α.Χ.Κ. /..... /21-12-2017 και εξοφλήθη.

Στη συνέχεια, η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθ. /15-02-2023 1^η τροποποιητική-ανακλητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/11/2017-30/11/2017 με την οποία τροποποίησε την αρχική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. (..... /21-12-2017), καταχωρώντας στον κωδ. 402 (Λοιπά προστιθέμενα ποσά) το ποσό των 48.153,83€, στον κωδ. 430 (υπόλοιπο φόρου εισροών), το ποσό των 69.338,02€ και στον κωδ. 503 (αιτούμενο ποσό προς επιστροφή), το ποσό των 48.153,72€ το οποίο αντιστοιχεί στο συνολικό επιστραφέν από την προσφεύγουσα στον Παράλληλα, υπέβαλε ενώπιον της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΠΕΙΡΑΙΑ την ανωτέρω σχετική αίτηση για επιστροφή του ανωτέρω ποσού, καθόσον έκρινε ότι έχει δικαίωμα, σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία Φ.Π.Α., αλλά και σύμφωνα με την Ευρωπαϊκή Οδηγία ΦΠΑ 2006/112/ΕΚ και την συναφή νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, να μειώσει τον Φ.Π.Α. εκροών της κατά τον Φ.Π.Α. που αναλογεί σε πωλήσεις ύψους 802.562,00 €, ήτοι κατά ποσό 48.153,72 € (υπολογιζόμενο με εσωτερική υφαίρεση με συντελεστή 6%), το οποίο εκ του νόμου υποχρεούται να επιστρέψει-σύστημα επιστροφής rebate-στον για φάρμακα τα οποία πούλησε και παρέδωσε στην ελληνική αγορά. Επιπλέον, η προσφεύγουσα υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά στις 15/03/2023 επεξηγηματική επιστολή.

Είχε προηγηθεί η έκδοση των υπ' αριθμ. /22.02.2017, /29.05.2017, /24.08.2017 και /22.11.2017 Πράξεων του προς την προσφεύγουσα,

αποτέλεσμα των οποίων ήταν η έκδοση εκ μέρους της τελευταίας του υπ' αριθμόν/10.02.2023 Πιστωτικού Τιμολογίου συνολικού ποσού 850.715,72 €, αναλυόμενου σε καθαρή αξία 802.562,00 € και Φ.Π.Α. 48.153,72 €.

Από το φάκελο της υπόθεσης προκύπτει ότι μετά την πάροδο άπρακτου τριμήνου από την υποβολή της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. η προσφεύγουσα άσκησε στις 12/06/2023 την με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΠΕΙΡΑΙΑ, επί της οποίας εκδόθηκε από την υπηρεσία μας η με αριθμό/11.10.2023 απόφαση με την οποία το αίτημα της έγινε δεκτό με το εξής σκεπτικό: «...συνεπώς, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 28 και 64 του Κ.Φ.Δ., η αρμόδια φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη όσα έχουν γίνει δεκτά με την προαναφερθείσα νομολογία, τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5 του ν. 2859/2000, των άρθρων 23 επ. του Κ.Φ.Δ. και του άρθρου 8 του ν.4308/2014, οφείλει να προβεί σε επιστροφή του αιτηθέντος ποσού Φ.Π.Α., ασκώντας παράλληλα, εάν το κρίνει σκόπιμο, κατά νόμιμο τρόπο την εξουσία της σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000, προκειμένου για τον έλεγχο πλήρωσης όλων των λοιπών προϋποθέσεων περί επιστροφής Φ.Π.Α. και λαμβάνοντας επίσης υπόψη τις διατάξεις περί έντοκης επιστροφής του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.. ...». Επιπλέον στην έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι η ως άνω Απόφαση της Υπηρεσίας μας διαβιβάστηκε (αρ. πρωτ. Εισερχ. 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής:..... ΕΜΠ/25-10-23) μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου και ως εκ τούτου δεν ελήφθη υπόψη σε αυτόν.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα αιτείται: 1) την ακύρωση προσβαλλόμενης πράξης, 2) την αποδοχή: α) της υπ. αριθμ/15.02.2023 τροποποιητικής (ανακλητικής) περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α για τη φορολογική περίοδο 01.11.2017 – 30.11.2017, καθώς και β) της ερειδόμενης σ' αυτήν με αρ.πρωτ./15.03.2023 αίτησής της για την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 48.153,72 €, νομιμοτόκως από την καταβολή του, άλλως από την κατάθεση της παρούσας, έως και την ολοσχερή εξόφλησή του και 3) να της παρασχεθεί η δυνατότητα να αναπτύξει τους προσβαλλόμενους ισχυρισμούς της, τόσο εγγράφως (δια υπομνήματος), όσο και προφορικώς (μέσω αυτοπρόσωπης παράστασης των εκπροσώπων και πληρεξουσίων της, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών σε καθορισμένη ημερομηνία και ώρα) προβάλλοντας, τον ισχυρισμό περί παράνομης απόρριψης της αίτησης της όπως αυτός αναπτύσσεται στις σελίδες 8 έως 14 της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή ως προς την ουσία του θέματος έχει ήδη εκδοθεί η υπ' αριθμ./11.10.2023 απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.2023/18-04-2023, με θέμα «Οδηγίες σχετικά με φορολογική μεταχείριση του ΦΠΑ εκροών που αφορά σε ποσά επιστροφής (rebate) του άρθρου 35 του ν. 3918/2011 (Α'31), ο οποίος είχε εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων σε προηγούμενα φορολογικά έτη» ορίζεται ότι:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 (Α'167, εφεξής ΚΦΕ) δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, μεταξύ άλλων, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως ΦΠΑ εισροών.

2. Με την παρ. 4 του άρθρου 8 του ΚΦΕ ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του.

3. Με την ΠΟΛ.1113/2015, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του ΚΦΕ, διευκρινίσθηκε ότι δεν εκπίπτει ο ΦΠΑ που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών, με βάση τις διατάξεις του ν. 2859/2000 περί ΦΠΑ.

Επίσης, με την ίδια εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι ο ΦΠΑ για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από το φόρο των εκροών και αντιστοιχεί σε εκπιπτόμενες δαπάνες κατά τον ΚΦΕ, εκπίπτει κανονικά από τα ακαθάριστα έσοδα.

4. Με την ΠΟΛ.1223/2015 με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 8 του ΚΦΕ, διευκρινίσθηκε ότι για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξής του εντός του ίδιου έτους.

Με την ίδια εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι οι δύο αυτές προϋποθέσεις για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2015 και μετά είναι ανάλογες με τις τιθέμενες από τα άρθρα 11 και 13 του ν. 4308/2014 προϋποθέσεις σχετικά με το χρόνο έκδοσης τιμολογίου ή στοιχείου λιανικής πώλησης. Επομένως, το εισόδημα θεωρείται σε κάθε περίπτωση ότι αποκτάται στο χρόνο που υπάρχει υποχρέωση έκδοσης των προβλεπόμενων παραστατικών, καθόσον κατά το χρόνο αυτό πληρούνται και οι δύο ως άνω προϋποθέσεις. Στην περίπτωση που το σχετικό παραστατικό εκδίδεται εντός του επόμενου φορολογικού έτους, όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 (μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα), αλλά αφορά το προηγούμενο φορολογικό έτος, το σχετικό εισόδημα θεωρείται ότι έχει αποκτηθεί στο φορολογικό έτος το οποίο αφορά, δηλαδή το προηγούμενο.

5. Με την Α.1035/2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ η οποία και τροποποίησε την ΠΟΛ.1115/2016, ορίστηκε ότι για το φορολογικό έτος 2015 και για κάθε φορολογικό έτος εφεξής, εκδίδεται από τους Κατόχους Αδείας Κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) φαρμακευτικών προϊόντων πιστωτικό τιμολόγιο της παραγράφου 6 του άρθρου 8 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και για τις εκπώσεις-επιστροφές από τους Κ.Α.Κ. προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.), σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 35 του ν. 3918/2011.

Στο εν λόγω πιστωτικό τιμολόγιο αναγράφονται, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 4308/2014, το ποσό της επιστροφής-έκπτωσης, όπως προκύπτει κατά τα οριζόμενα ανωτέρω (παρ. 1), με βάση τις αναλυτικές καταστάσεις που αποστέλλουν οι Φ.Κ.Α. προς τους Κ.Α.Κ. φαρμακευτικών προϊόντων, καθώς και ο αναλογών ΦΠΑ, διακριτά.

Με τις χορηγούμενες με το πιο πάνω πιστωτικό τιμολόγιο εκπώσεις/επιστροφές μειώνεται η φορολογητέα βάση, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ.

6. Όμως για τα φορολογικά έτη προ της εκδόσεως της Α. 1035/2019 οι εταιρείες δεν εξέδιδαν πιστωτικό τιμολόγιο για τα πιο πάνω ποσά επιστροφής - έκπτωσης (rebate) αλλά προέβαιναν στη διαγραφή των σχετικών απαιτήσεων, με αποτέλεσμα το ποσό του ΦΠΑ που περιλαμβανόταν στο διαγραφέν ποσό να το εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους με βάση τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1113/2015.

Ωστόσο, σύμφωνα με αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου (βλ. ενδεικτικά ΔΕΦΑΘ. υπ' αριθ./2021,/2021,/2021,/2021,/2021,/2021,/2021) οι οποίες έχουν καταστεί αμετάκλητες, έχει γίνει δεκτό ότι τα rebates των φαρμακευτικών εταιρειών συνιστούν κατ' ουσίαν μια υποχρεωτική από το νόμο χορηγούμενη εκ των υστέρων έκπτωση στο αντίτιμο των ήδη πωληθέντων φαρμακευτικών προϊόντων, ήτοι μείωση της τιμής, που επέρχεται μετά την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης, ότι η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται

στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή ως εκ τούτου η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως Φ.Π.Α. ποσό υψηλότερο εκείνου που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο και ότι η βάση υπολογισμού του Φ.Π.Α. των εκροών των εν λόγω εταιριών πρέπει να μειωθεί κατά το ποσό της «πρόσθετης επιστροφής» (rebate) που αποδόθηκε στον φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης.

Τα ως άνω ισχύουν και για τα φορολογικά έτη προ της εκδόσεως της Α.1035/2019 κατά συνέπεια και για τα εν λόγω έτη θα πρέπει μετά την μείωση της φορολογητέας αξίας ΦΠΑ των οικείων πωλήσεων κατά το ποσό της έκπτωσης (rebate), να επιστραφεί ο αντίστοιχος ΦΠΑ που καταβλήθηκε με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής.

7. Με το αρ. πρωτ. ΕΞ/22.12.2022 έγγραφο του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ) διευκρινίστηκε ότι: «Στον ν. 4308/2014 δεν παρέχεται καθοδήγηση σχετικά με την αναγνώριση μιας απαίτησης και του σχετικού εσόδου ως αποτέλεσμα έκδοσης δικαστικής απόφασης σε όφελος οικονομικής οντότητας. Με βάση τις γενικές αρχές των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, η αναγνώριση των εσόδων στις οικονομικές καταστάσεις γίνεται την περίοδο που αυτά προκύπτουν, βάσει της αρχής του δουλευμένου.

Για το χρονικό σημείο αναγνώρισης του εσόδου, ερμηνευτική καθοδήγηση μπορεί να ληφθεί από την παράγραφο 35 του ΔΛΠ 37 «Προβλέψεις» στην οποία αναφέρεται ότι: «Τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία εκτιμώνται συνεχώς για να διασφαλιστεί, ότι οι εξελίξεις αντικατοπτρίζονται ορθά στις οικονομικές καταστάσεις. Αν έχει καταστεί κατ' ουσίαν βέβαιο, ότι μια εισροή οικονομικών ωφελειών θα προκύψει, το περιουσιακό στοιχείο και το σχετικό έσοδο αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της περιόδου στην οποία η μεταβολή συμβαίνει». Συνεπώς, οι οντότητες, με βάση τα πραγματικά περιστατικά, θα κρίνουν σε ποιο χρονικό σημείο (ημερομηνία δικαστικής απόφασης ή ημερομηνία παρέλευσης προθεσμίας υποβολής αίτησης αναίρεσης επί της απόφασης ενώπιον του ΣτΕ ή ημερομηνία σχετικής απόφασης της Δ.Ε.Δ. ή της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.) επήλθε η μεταβολή από την οποία κατέστη κατ' ουσίαν βέβαιη η εισροή οικονομικών ωφελειών».

8. Με βάση τα ανωτέρω αναφερόμενα και δεδομένου ότι σύμφωνα με τις σχετικές αποφάσεις μειώνεται η φορολογητέα αξία για σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ) και επιστρέφεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στις σχετικές πράξεις, συνάγεται ότι τα σχετικά ποσά δεν αποτελούν δαπάνη για την επιχείρηση και ως εκ τούτου δεν τίθεται θέμα έκπτωσής τους από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Επομένως, σε περίπτωση που το ποσό ΦΠΑ που αντιστοιχεί στη μείωση της φορολογητέας αξίας για σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ είχε εκπέσει ταυτόχρονα και ως δαπάνη κατά τη διαγραφή της απαίτησης (προγενέστερο έτος), σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο, το ποσό αυτό επιβαρύνει ως έσοδο τα αποτελέσματα του υπόψη νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, το έτος κατά το οποίο καθίσταται κατ' ουσίαν βέβαιη η επιστροφή των ποσών του ΦΠΑ, σύμφωνα και με τα αναφερόμενα στο αρ. πρωτ. ΕΞ/22.12.2022 έγγραφο του ΣΛΟΤ, ανάλογα με τα δεδομένα της κάθε περίπτωσης.»

Επειδή η φορολογική αρχή κατόπιν ελέγχου απέρριψε την ως άνω τροποποιητική δήλωση καθώς και το σχετικό αίτημα επιστροφής, αποκλειστικά για τους λόγους ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε το με αριθ. /10-02-2023 Πιστωτικό Τιμολόγιο προς τον με ημερομηνία έκδοσης 10/02/2023 ενώ αφορά την χρήση 2017, παρά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγρ. 3 της ΠΟΛ. 1115/26-08-2016 ΓΓΔΕ που ορίζουν ότι το υπόψη πιστωτικό τιμολόγιο, εκδίδεται με βάση τις σχετικές διατάξεις του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), μέχρι τη 15^η ημέρα του επόμενου μήνα, από το χρόνο που γεννάται η υποχρέωση χορήγησης της έκπτωσης και ότι η προσφεύγουσα δεν

υπέβαλλε τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017, όπως ορίζει η Ε.2023/12-04-2023.

Ωστόσο, αφενός ενόψει της αρχής της αποτελεσματικής εφαρμογής του ενωσιακού δικαίου, στο οποίο εντάσσεται και η εναρμονισμένη νομοθεσία του ΦΠΑ και οι θεμελιώδεις αρχές ουδετερότητας του ΦΠΑ και της πραγματικά ληφθείσας αντιπαροχής ως βάσης επιβολής του ΦΠΑ, δεν ασκούν καμία επιρροή στο δικαίωμα του υποκειμένου στον ΦΠΑ για μείωση της βάσης επιβολής του ΦΠΑ και επιστροφής του ΦΠΑ που αναλογεί στο ποσό της έκπτωσης του τιμήματος, τυπικές παραβάσεις, όπως η εκπρόθεσμη (αλλά παντός εντός της προθεσμίας της παραγραφής) έκδοση πιστωτικού τιμολογίου και αφετέρου με την Α1035/2019 και Ε.2023/18-04-2024 προβλέφθηκε η δυνατότητα και δόθηκαν οδηγίες για την έκδοση πιστωτικών τιμολογίων και μείωση της φορολογητέας βάσης για σκοπούς Φ.Π.Α. και στις περιπτώσεις «επιστροφής» (rebate) των Κ.Α.Κ. της παρ. 3 του άρθρου 35 του Ν.3918/2011.

Επιπλέον, η συμμόρφωση, ως προς τη φορολογική μεταχείριση του ΦΠΑ εκροών που αφορά σε ποσά επιστροφής (rebate) του άρθρου 35 του Ν.3918/2011, στη φορολογία εισοδήματος δύναται να ελεγχθεί στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου λαμβανομένου υπόψη των διατάξεων περί παραγραφής.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εσφαλμένα και κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 90 παρ. 1 της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ και του άρθρου 19 παρ. 5 παρ. α' του Κώδικα ΦΠΑ, απορρίφθηκε η υπό κρίση τροποποιητική περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/11/2017 - 30/11/2017 με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, γίνεται δεκτός και με την παρούσα απόφαση ακυρώνεται η υπ' αριθ./28.09.2023 (ID) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/11/2017-30/11/2017 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και ο Προϊστάμενος όπως κάνει δεκτή την με μοναδικό αριθμό καταχώρησης Taxisnet/ αριθ. δήλωσης/15.02.2023 τροποποιητική (ανακλητική) περιοδική δήλωση ΦΠΑ για την φορολογική περίοδο Νοεμβρίου 2017 με την συνυποβληθείσα υπ' αριθμ. πρωτ./15.03.2023 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ ποσού 48.153,72 €.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της από 27.10.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αριθμ./28.9.2023 (ID) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/11/2017-30/11/2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, την αποδοχή της με μοναδικό αριθμό καταχώρησης TAXISnet/ αριθ. δήλωσης/15.02.2023 τροποποιητικής (ανακλητικής) περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο Νοεμβρίου 2017 με την συνυποβληθείσα υπ' αριθμ. πρωτ./15.03.2023 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ ποσού 48.153,72€, φορολογικής περιόδου 01/11-30/11/2017 και όπως ο Προϊστάμενος της αρμόδιας φορολογικής αρχής προβεί στις σχετικές ενέργειες λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις των άρθρων 42 και 53 ΚΦΔ.

Οριστική Φορολογική υποχρέωση της υποχρεως – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ 1	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ 2	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ 3	ΔΙΑΦΟΡΑ (3- 1)
Αξία φορολογητέων εκροών		956.167,11	956.167,11	956.167,11	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών		129.953,24	129.953,24	129.953,24	0,00
Φόρος εκροών		86.557,78	86.557,78	86.557,78	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών		134.711,50	86.557,78	134.711,50	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο		48.153,72		48.153,72	0,00
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση				0,00
	για επιστροφή	48.153,72		48.153,72	0,00

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
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.