



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 24/07/2025

Αριθμός απόφασης: 2620

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

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).

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

3. 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.

4. Την από 03/04/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ με έδρα

τον οδός, κατά της από 05/03/2025 αρνητικής απάντησης του Τμήματος Β2'-Φ.Π.Α. της Υποδιεύθυνσης Β' Έμμεσης Φορολογίας του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, με την οποία απορρίφθηκε η δήλωση επιφύλαξης, που υποβλήθηκε μέσω της εφαρμογής myAADE «Τα Αιτήματά μου» με κωδικό αιτήματος/19-12-2024 και διατυπώθηκε, κατ' άρθρο 24 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), επί της τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου Μαΐου 2018, η οποία υποβλήθηκε με κωδικό αιτήματος, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η επανεξέταση.

6. Τις απόψεις του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03/04/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού 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:

Σύντομο Ιστορικό

Η προσφεύγουσα εταιρεία προέβη στην υποβολή έντυπης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο Μαΐου 2018 μέσω της ψηφιακής εφαρμογής της ΑΑΔΕ «Τα Αιτήματά μου» με κωδικό αιτήματος/18-12-2024, κατά την οποία περίοδο το ποσό επιστροφής «rebate» του άρθρου 35 του ν. 3918/2011 για την περίοδο Ιανουαρίου-Μαρτίου 2018 κατέστη βέβαιο και εκκαθαρισμένο σύμφωνα με την επίσημη πληροφόρηση (γνωστοποιήσεις) του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. . Η προσφεύγουσα σύμφωνα με την επιφύλαξη της ισχυρίζεται ότι δικαιούται να μειώσει τη φορολογητέα βάση κατά το ποσό των 6.964.033,31 ευρώ και να της επιστραφεί το ποσό των 417.842,00 ευρώ (υπολογιζόμενου με εσωτερική υφαίρεση με συντελεστή ΦΠΑ 6% στο συνολικό ποσό του rebate των 7.381.875,31 ευρώ), κατ' εφαρμογή της Ευρωπαϊκής Οδηγίας ΦΠΑ (2006/112/ΕΚ), της συναφούς ευρωπαϊκής και εθνικής νομολογίας, καθώς και της έως σήμερα συναφούς πρακτικής της Φορολογικής Διοίκησης σε παρόμοιες περιπτώσεις. Η ως άνω δήλωση επιφύλαξης απορρίφθηκε με την από 05/03/2025 αρνητική απάντηση του Τμήματος Β2'-Φ.Π.Α. της Υποδιεύθυνσης Β' Έμμεσης Φορολογίας του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, για τον λόγο ότι η τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ δεν υποβλήθηκε με την προβλεπόμενη διαδικασία.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά: α) την ακύρωση και εξαφάνιση, άλλως η τροποποίηση και μεταρρύθμιση επί τα βελτίω, της ως άνω προσβαλλόμενης αρνητικής απάντησης του Τμήματος Β2 - Φ.Π.Α. της Υποδιευθύνσεως Β' Έμμεσης Φορολογίας του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής, ως και κάθε άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης, πράξεως ή παράλειψης της Διοίκησης, β) την αποδοχή στο σύνολό της της δήλωσης επιφύλαξης της που υποβλήθηκε μέσω της εφαρμογής myAADE «Τα Αιτήματά μου» με κωδικό αιτήματος/19-12-2024 και διατυπώθηκε, κατ' άρθρο 24 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ), επί της τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου Μαΐου 2018, και γ) την επιστροφή - συμψηφισμό νομιμοτόκως, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος προς το Ελληνικό Δημόσιο, του ποσού ΦΠΑ εκρών ύψους 417.842,00 ευρώ, που αντιστοιχεί στο ποσό της υποχρεωτικής εκ

του νόμου έκπτωσης «rebate» προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 35 του ν.3918/2011 (ΦΕΚ Α' 41/1-3-2012), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το ν.4472/2017, για το χρονικό διάστημα Ιανουαρίου-Μαρτίου 2018, συνολικού ποσού 7.381.875,34 ευρώ, καθώς η εταιρεία δε συμπεριέλαβε το ποσό αυτό στην αξία των εκροών της, χρησιμοποιώντας το μειωτικά αυτών, ήτοι δεν μείωσε τη φορολογητέα βάση κατά το ποσό των 6.964.033,31 ευρώ και επιβαρύνθηκε με το αναλογούν ποσό ΦΠΑ εκροών ύψους 417.842,00 ευρώ (υπολογιζομένου με εσωτερική υπαίρεση με συντελεστή ΦΠΑ 6% στο συνολικό ποσό του rebate, ύψους 7.381.875,34 ευρώ), αν και δεν το όφειλε, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παράνομη και εσφαλμένη απόρριψη της ακολουθηθείσης από την εταιρεία διαδικασίας υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ με επιφύλαξη. Εσφαλμένως και παρανόμως η Φορολογική Αρχή απέρριψε την υποβληθείσα τροποποιητική δήλωση με επιφύλαξη της εταιρείας, επικαλούμενη ότι δεν υποβλήθηκε με τη χρήση διαδικτυακής υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης χωρίς να αποδεικνύεται η τεχνική αδυναμία υποβολής.
- Παραβίαση αρχών της χρηστής διοικήσεως και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου.
- Παράνομη και πλημμελής ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων της εσωτερικής νομοθεσίας.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 19 του ν.4174/2013 και ν.4987/2022 ορίζεται:

«Άρθρο 19 Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης

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

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση εντός της προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

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.

γ. Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος και μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου του άρθρου 54, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου του άρθρου 58 παρ. 1, 58Α παρ. 2, ή 59 παρ. 2, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου, λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.».

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) ορίζεται:

«Άρθρο 23 Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης

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

2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα.

3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού του φόρου.

γ) Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου των παρ. 1 έως 3 του άρθρου 53, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 54 ή της παρ. 2 του άρθρου 54, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την τελευταία υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, και συνυπολογίζεται το σύνολο των προστίμων που έχουν επιβληθεί για τις ήδη υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη.

.....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 5104/2024:

«Άρθρο 24 Δήλωση με επιφύλαξη

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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 5104/2024:

«Άρθρο 27 Φορολογικός έλεγχος

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης.

.....
3. Ο έλεγχος, όπως προσδιορίζεται από την εντολή ελέγχου, μπορεί να είναι πλήρης ή μερικός, ως εξής:

α) Πλήρης είναι ο έλεγχος που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές, για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικές υποθέσεις. Ο πλήρης έλεγχος είναι οριστικός για όλα τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα και φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου.

β) Μερικός είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία του πλήρους ελέγχου της περ. α) και διενεργείται ιδίως για συγκεκριμένα ζητήματα ή συναλλαγές μιας φορολογίας ή ενός φορολογικού αντικειμένου, τέλους ή εισφοράς ή για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές συγκεκριμένων συναλλαγών, για μια ή περισσότερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους ή ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη στα οποία αναφέρεται το προς έλεγχο φορολογικό ζήτημα ή η συναλλαγή της οικείας εντολής. **Ο μερικός έλεγχος είναι οριστικός ως προς τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα ή ζητήματα ή συναλλαγές για τα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου**

4. Δεν επιτρέπεται η έκδοση νέας εντολής μερικού ελέγχου για τον ίδιο φορολογούμενο που καλύπτει χρονικό διάστημα και φορολογία ή φορολογικό αντικείμενο που έχει ήδη αποτελέσει αντικείμενο μερικού ή πλήρους ελέγχου στο παρελθόν, εκτός αν προκύψουν νέα στοιχεία, με βάση τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου ή διαπιστωθεί ότι με τη σύμπραξη του υπαλλήλου της ελεγκτικής αρχής και του φορολογουμένου περιορίσθηκε η φορολογική οφειλή. Η απαγόρευση αυτή δεν ισχύει όταν ο πρώτος έλεγχος γίνεται στο πλαίσιο επιστροφής φόρου.

5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης, για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτή, που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου ή διαπιστωθεί ότι με τη σύμπραξη του υπαλλήλου της ελεγκτικής αρχής και του φορολογουμένου περιορίσθηκε η φορολογική οφειλή. Ο περιορισμός αυτός δεν ισχύει όταν ο πρώτος έλεγχος γίνεται στο πλαίσιο επιστροφής φόρου

6. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο που δεν μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον χρόνο του προγενέστερου ελέγχου.

Νέα στοιχεία δεν αποτελούν ιδίως:

α) οι κάθε είδους φορολογικές δηλώσεις του φορολογούμενου,

β) στοιχεία για το υπόλοιπο ή τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών του φορολογούμενου στην ημεδαπή,

γ) τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) του φορολογούμενου.

.....
8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει

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

.....»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 5104/2024:

«Άρθρο 33 Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου

1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.

3. Αν τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου δεν διαφοροποιούνται από τα αντίστοιχα που έχουν δηλωθεί από τον φορολογούμενο, δεν ακολουθείται η διαδικασία των παρ. 1 και 2 και συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου, η οποία κοινοποιείται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1073/2018 με θέμα «Παροχή οδηγιών για την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του Ν. 4512/2018 (Α' 5) αναφορικά με την τροποποίηση των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας- Κ.Φ.Δ., Α' 170)» μεταξύ άλλων αναφέρεται:

«6. Μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου (έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού) ο φορολογούμενος δύναται να υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση για φορολογητέα ύλη που δεν έχει περιληφθεί στην εκδοθείσα οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού με τις συνέπειες που προβλέπονται για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις που υποβάλλονται μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου, με την επιφύλαξη κοινοποίησης άλλης εντολής ελέγχου.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1036/2017 (9-3-2017), κατά το φορολογικό έλεγχο επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία του Ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251), για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1ης Ιανουαρίου 2014 και μετά, θα εφαρμόζεται το Πρόγραμμα Ελέγχου του παραρτήματος ΙΙΙ της ΠΟΛ. 1124/18.6.2015. Σύμφωνα με το Παράρτημα ΙΙΙ της ΠΟΛ 1124/2015 και ως προς τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που αφορούν στο ΦΠΑ αναφέρονται μεταξύ άλλων και οι εξής:

στ) να καταγραφούν τυχόν αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ και να επιβεβαιωθεί ότι τα σχετικά ποσά παρακολουθούνται σε λογαριασμό απαιτήσεων κατά του Ελληνικού Δημοσίου και ότι δεν έχουν επαναφερθεί (επαναχρεωθεί) στον λογαριασμό 54.00 (ΕΓΛΣ)/54.02 (ΕΛΠ) εκτός εάν η

επιχείρηση έχει εγγράφως παραιτηθεί από την είσπραξή τους.

(ζ)Να ελεγχθεί η τυχόν ύπαρξη σημαντικών ποσών που εμφανίζονται στους κωδικούς 402 και 422 των δηλώσεων ΦΠΑ ως λοιπά προστιθέμενα και λοιπά αφαιρούμενα ποσά από τον φόρο εισροών. Να αναζητηθεί ο λόγος ύπαρξης τους και οι αντίστοιχες λογιστικές εγγραφές.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα διαθέσιμα στην Υπηρεσία μας στοιχεία, στην προσφεύγουσα εταιρεία διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. μερικός επιτόπιος έλεγχος φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) των φορολογικών ετών 2017-2018, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις των άρθρων 1-72 του ν. 2859/2000 (Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης αξίας), των άρθρων 23-25 και 70 του ν. 4987/2022 (ΚΦΔ), καθώς και των ΠΟΛ. 1124/18-06-2015, ΠΟΛ. 1067/12-04-2018 και ΠΟΛ. 1036/09-03- 2017. Ο έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθμ./23-06-2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας, η οποία στη συνέχεια αντικαταστάθηκε με την υπ' αριθμ./06-02-2024 εντολή.

Προς σκοπό εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 18 και 19 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε, και σύμφωνα με τις οδηγίες που παρασχέθηκαν με την ΠΟΛ. 1073/17-04-2018 ο έλεγχος, με το υπ' αριθμ. πρωτοκόλλου εξερχ. Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ./25-06-2021 έγγραφο, κοινοποίησε νομίμως στην προσφεύγουσα εταιρία, πριν την έναρξη των ελεγκτικών ενεργειών, την εντολή ελέγχου και της γνωστοποίησε τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων και τη δυνατότητα περιορισμού του προστίμου των άρθρων 58, 58Α (παρ. 2) και 59 του ν. 4174/2013, όπως ίσχυε, κατά περίπτωση. Κατόπιν της ανωτέρω γνωστοποίησης, διαρκούντος του ελέγχου και πριν την κοινοποίηση σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, η προσφεύγουσα προέβη σε υποβολή των υπ' αριθμ./06-12-2023,/28-12-2023,/28-12-2023,/28-12-2023 και/28-12-2023 εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων ΦΠΑ φορολογικών περιόδων/μηνών Ιανουαρίου 2017, Φεβρουαρίου 2017, Μαΐου 2017, Αυγούστου 2017 και Νοεμβρίου 2017 αντίστοιχα, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Πειραιά, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' της παραγράφου 3 του άρθρου 19 του ΚΦΔ. Με τις εν λόγω τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ, η προσφεύγουσα αφενός μείωσε την αξία τον φόρο εισροών, κατά το ποσό των 4.990,18 ευρώ και αφετέρου υπέβαλλε αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ συνολικού ποσού φόρου 1.390.154,78 ευρώ. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε στον κωδικό 402 στις υπ' αριθμ/28-12-2023,/28-12-2023,/28-12-2023 και/28-12-2023 εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ των μηνών Φεβρουαρίου, Μαΐου, Αυγούστου και Νοεμβρίου 2017, ποσά συνολικού ύψους 1.390.154,78 ευρώ, τα οποία ανάγονται στα ποσά ΦΠΑ που αναλογούν στην αξία των επιστροφών - εκπτώσεων (rebate) που η προσφεύγουσα εταιρεία κλήθηκε να επιστρέψει κατά την χρήση 2017 κατόπιν των σχετικών επιστολών/εγγράφων του Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.).-Ε.Ο.Π.Υ.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 35 του ν. 3918/2011, όπως ίσχυε.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τις ισχύουσες διατάξεις, καθώς και ότι: α) η προσφεύγουσα υπέβαλλε τις αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ διαρκούντος του ελέγχου και συγκεκριμένα στις 28/12/2023 και δε συντρέχει περίπτωση παραγραφής του δικαιώματός της για επιστροφή των αιτούντων ποσών ΦΠΑ ως αχρεωστήτως καταβληθέντα, β) δεν προέκυψαν διαφορές όσον αφορά τα δεδομένα των λογαριασμών ΦΠΑ με τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, γ) οι διαφορές μεταξύ των δεδομένων των βιβλίων/λογιστικών αρχείων με τα αντίστοιχα δεδομένα των δηλώσεων ΦΠΑ που διαπιστώθηκαν δεν επηρεάζουν την εκκαθάριση

του ΦΠΑ και κατά επέκταση το προς επιστροφή ποσό ΦΠΑ, δ) κατά τη διενέργεια του παρόντος μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου δε διαπιστώθηκε η διάπραξη παραβάσεων της κείμενης φορολογικής νομοθεσίας, ε) δεν υφίστανται πληροφορίες ή ευρήματα που να ασκούν επίδραση στην αξιοπιστία του τηρηθέντος λογιστικού συστήματος και των βασικών λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας των υπό έλεγχο φορολογικών περιόδων, και στ) δε συντρέχει περίπτωση μη εμφάνισης της πραγματικής οικονομικής της κατάστασής, διαπίστωσε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις για την επιστροφή στην προσφεύγουσα των αιτούμενων ποσών ΦΠΑ που ανάγονται στο ποσό του φόρου που αναλογεί στις επιστροφές - εκπτώσεις (rebate) που έλαβαν χώρα κατά την χρήση 2017, συνολικού ποσού 1.390.154,78 ευρώ.

Σημειώνεται ότι, πέραν των ανωτέρω εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων των μηνών Φεβρουαρίου, Μαΐου, Αυγούστου και Νοεμβρίου 2017, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλε κατά το στάδιο του ελέγχου και μέχρι την έκδοση της από 27/03/2024 έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. κάποια άλλη τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ που αφορά το φορολογικό έτος 2018.

Περαιτέρω, και κατόπιν διενέργειας όλων των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων κατ' εφαρμογή των ΠΟΛ. 1036/09-03-2017, ΠΟΛ. 1124/18-06-2015, όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ. 1067/12- 04-2018 και ίσχυε, για τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2017-2018, δεν κοινοποιήθηκε σημείωμα διαπιστώσεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στην προσφεύγουσα εταιρεία για το εν λόγω φορολογικό αντικείμενο, καθώς, κατόπιν των διενεργηθεισών ελεγκτικών επαληθεύσεων, σε συνδυασμό με τα δεδομένα των υποβληθεισών εκπρόθεσμων τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων της παραγράφου 3 του άρθρου 19 του ΚΦΔ, δεν προέκυψε διαφοροποίηση της φορολογικής της θέσης, η οποία προσδιορίστηκε οριστικά από άποψη φόρου προστιθέμενης αξίας ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017			
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	397.299.967,09	397.299.967,09	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	185.205.787,05	185.205.787,05	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	24.210.670,17	24.210.670,17	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	25.600.824,95	25.600.824,95	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	1.390.154,78	1.390.154,78	
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ			
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ			
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	1.390.154,78	1.390.154,78	
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018			
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	364.368.290,41	364.368.290,41	
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	144.168.794,00	144.168.794,00	
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	22.287.276,37	22.287.276,37	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ	22.287.276,37	22.287.276,37	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ			
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ			
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ			
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ			

ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ			
------------------------------	--	--	--

Επειδή, ως αναφέρθηκε η ελεγκτική αρχή κατόπιν έκδοσης και κοινοποίησης της σχετικής εντολής ελέγχου και της γνωστοποίησης στην προσφεύγουσα για δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων, προέβη στις προβλεπόμενες από την ΠΟΛ 1124/2015 ελεγκτικές επαληθεύσεις. Ειδικότερα ως προς τις εκπτώσεις rebate, η ελεγκτική αρχή λαμβάνοντας υπόψη τα αναφερόμενα και στην Ε.2023/10-04-2023, προέβη στον έλεγχο τόσο των αρχικών όσο και των τροποποιητικών δηλώσεων που υπέβαλε η προσφεύγουσα για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, με σχετική αντιπαραβολή αυτών με τα δεδομένα των τηρούμενων βιβλίων της και των ειδικότερων λογαριασμών παρακολούθησης των εκπτώσεων rebate και κατέληξε για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 στο ανωτέρω πόρισμα το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα εταιρεία την 27/03/2024.

Η προσφεύγουσα εταιρεία στην συνέχεια και αφού είχε ολοκληρωθεί ο έλεγχος και είχε οριστικοποιηθεί η φορολογική της υποχρέωση για τα υπό κρίση φορολογικά έτη με βάση τις υποβληθείσες από την πλευρά της περιοδικές δηλώσεις, προέβη την 18-12-2024 στην υποβολή ηλεκτρονικά τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ, ωστόσο ως και η ίδια αναφέρει το ηλεκτρονικό σύστημα TAXISNET ΦΠΑ δεν της επέτρεπε την υποβολή περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ και συγκεκριμένα κατά την υποβολή προβλήθηκε το εξής μήνυμα:

«Δεν είναι δυνατή η ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης διότι ολοκληρώθηκε ο έλεγχος. Στην περίπτωση που πρέπει να υποβληθεί δήλωση, παρακαλούμε απευθυνθείτε στην Δ.Ο.Υ.»

Εκ του λόγου αυτού προέβη σε υποβολή έντυπης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ με σκοπό την ανάκληση φορολογητέας ύλης για τη φορολογική περίοδο Μαΐου 2018 μέσω της ψηφιακής εφαρμογής της ΑΑΔΕ «Τα Αιτήματά μου» με κωδικό αιτήματος/ 18-12-2024, αναφερόμενη σε στοιχεία και έγγραφα τα οποία ήδη είχαν αποτελέσει αντικείμενο του ανωτέρω ελέγχου.

Ωστόσο, με βάση τα ανωτέρω εκτεθέντα και τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 23 και 27 του ΚΦΔ, καθώς και τις σχετικές οδηγίες της Διοίκησης που αφορούν στις διαδικασίες και στον χρόνο υποβολής των εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων στο πλαίσιο του ελέγχου, το αίτημα της προσφεύγουσας για τροποποίηση και συγκεκριμένα ανάκληση φορολογητέας ύλης με αίτημα επιστροφής ποσού ΦΠΑ εκρών ύψους 417.842,00 ευρώ, υποβαλλόμενο σε χρόνο κατά τον οποίο έχει ήδη ολοκληρωθεί ο μερικός έλεγχος ΦΠΑ, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 03/04/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ βάσει του ανωτέρω σκεπτικού.

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.