



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604-563
ΦΑΞ : 2131604-566

Καλλιθέα

14.01.2016

Αριθμός απόφασης: 27 Α

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την με αριθ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' /17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή του, κατά της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2010, με την οποία αυξήθηκαν τα φορολογητέα κέρδη χρήσης κατά **955.596,08 €**.

5. Την με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Π., οικονομικού έτους 2010, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, 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. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/12/2009, δεν αναγνωρίστηκαν ως εκπεστές διάφορες δαπάνες, ποσού **955.596,08 €** που αφορούν εκπτώσεις οι οποίες προστέθηκαν στα οικονομικά αποτελέσματα της εν λόγω χρήσης.

Τα ανωτέρω προκύπτουν από την από έκθεση μερικού έλεγχου φορολογίας εισοδήματος του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ, μετά από έλεγχο ο οποίος διενεργήθηκε με αφορμή το με αρθ.πρωτ..... έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕΕ Αθηνών, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του άρθρου 67 του Ν. 2238/94 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» στον δευτεροβάθμιο λογαριασμό 73.98 (εκπτώσεις) της ελεγχόμενης και συγκεκριμένα στους τριτοβάθμιους λογαριασμούς «73.98.00 *ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΩΝ ΑΣΘΕΝΩΝ*», «73.98.01 *ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΑΣΘΕΝΩΝ*», και στους τεταρτοβάθμιους λογαριασμούς αυτών .

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέδιδε χειρόγραφα Πιστωτικά Σημειώματα επί των αρχικώς τιμολογούμενων υπηρεσιών, σε μεταγενέστερο χρόνο έκδοσης των ΑΠΥ, είτε εντός της χρήσης που αφορούσε την αρχική τιμολόγηση, είτε ακόμα και σε μεταγενέστερες χρήσεις, μειώνοντας τα φορολογικά της έσοδα και λειτουργώντας αντίθετα από τις γενικά αποδεκτές αρχές της λογιστικής επιστήμης, της φορολογικής νομοθεσίας όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) και ειδικότερα του άρθρου 12.

Κατά συνέπεια, οι ανωτέρω εκπτώσεις δεν θα έπρεπε να αναγνωρισθούν ως νόμιμες και θα πρέπει να προστεθούν στα οικονομικά αποτελέσματα της ελεγχόμενης επιχείρησης για τις χρήσεις που αφορούν, έτσι όπως έχουν καταχωρηθεί στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 73.98 (εκπτώσεις), σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις και την πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων και του Συμβουλίου της Επικρατείας και παρουσιάζονται ανά ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο και ανά λογαριασμό στον παρακάτω Συγκεντρωτικό Πίνακα Λογιστικών Διαφορών:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ		2010
<u>Διαχειριστική περίοδος</u>		<u>2009</u>
<u>ΛΟΓ.</u>	<u>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ</u>	
73.98	ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	1.190.203,76
	ΣΥΝΟΛΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ	1.190.203,76

Στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε το υπ' αριθμό πρωτ. Σημείωμα Διαπιστώσεων με

προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου του άρθρου 28 Ν. 4174/2013, με το οποίο της γνωστοποιήθηκαν οι διαφορές που προέκυψαν κατά την διάρκεια του ελέγχου και εκλήθη όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του, να γνωρίσει τις απόψεις της.

Επί του ως άνω Σημειώματος η προσφεύγουσα απάντησε δια του υπ' αριθ.πρωτ. εγγράφου της και σύμφωνα με το οποίο ισχυρίζεται ότι η εταιρεία έχει συνάψει συμβάσεις με τα ασφαλιστικά ταμεία για την παροχή υπηρεσιών νοσηλείας σε ασφαλισμένους των ταμείων. Οι ασφαλισμένοι προσέρχονται για νοσηλεία και κατ' απαίτηση των ασφαλιστικών ταμείων και κατά πάγια πρακτική των ασφαλιστικών ταμείων, τα ασφαλιστικά ταμεία ζητούν από την εταιρεία να υποβάλει σε αυτά συγκεντρωτικά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς πληρωμή και όχι ξεχωριστά για κάθε ασθενή. Επιπλέον, κατά την εκκαθάριση, η οποία πολλές φορές γίνεται σε επόμενη διαχειριστική χρήση, συμβαίνει να γίνονται κάποιες περικοπές οι οποίες αντιμετωπίζονται με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου. Πολλές φορές η εκκαθάριση ή οι περικοπές και η πληρωμή γίνονται σε μεταγενέστερη χρήση από εκείνη στην οποία έγινε η νοσηλεία.

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τις διατάξεις της ΠΟΛ 1069/16-07-2004 σε συνδυασμό με την 1470/1989 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ), αποδέχθηκε τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και αναγνώρισε μέρος των εκπτώσεων που έκανε λόγω περικοπών από Ασφαλιστικά Ταμεία, Φαρμακευτικές Εταιρείες κ.λ.π, ως αναλυτικά αναφέρονται στις σελ. 62-66 της από εκθέσεως μερικού έλεγχου φορολογίας εισοδήματος του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ

Ύστερα από τα παραπάνω οι λογιστικές διαφορές του ελέγχου διαμορφώθηκαν ως εξής:

<u>Φορολογική Περίοδος 2009</u>	ΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΛΟΓΩ ΠΕΡΙΚΟΠΗΣ ΑΠΟ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΑ ΤΑΜΕΙΑ	ΥΠΟΒΟΛΗ ΣΕ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΑ ΤΑΜΕΙΑ	ΥΠΟΒΟΛΗ ΦΑΡΜΑΚΕΥ ΤΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩ Ν	<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>
Λογιστικές Διαφορές Ελέγχου				1.190.203,76
<u>Μείον:</u> Αποδοχή Ισχυρισμών Ελεγχόμενης	13.713,01	215.545,54	5.349,13	234.607,68
Τελικές Διαφορές Ελέγχου				<u>955.596,08</u>

Κατά της ανωτέρω οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος η προσφεύγουσα κατέθεσε την ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητά την ακύρωση της ολικά, για τους εξής λόγους:

1. Εσφαλμένη εφαρμογή των εφαρμοστέων διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας : Πιστωτικά τιμολόγια που νομίμως εκδόθηκαν εντός της ίδιας χρήσης 2009 στην οποία εκδόθηκαν και τα αρχικά τιμολόγια. Το πόρισμα της Έκθεσης Ελέγχου βασίζεται στην παράβαση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων. Όμως, εν προκειμένω, η παροχή εκπτώσεων εντός της ίδιας χρήσης σε καμία περίπτωση δεν παραβιάζει την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων και κατά συνέπεια η μη αναγνώρισή τους προς έκπτωση από το φορολογικό έλεγχο είναι αναιτιολόγητη και σε κάθε περίπτωση εσφαλμένη.

2. Εσφαλμένη ερμηνεία των εφαρμοστέων διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας : Πιστωτικά τιμολόγια που νομίμως εκδόθηκαν εντός της επόμενης χρήσης.
3. Η μη αναγνώριση των εκπτώσεων αντίκειται στο άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος - αρχή της φορολόγησης με βάση τη φοροδοτική ικανότητα.
4. Παράβαση του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος στην ιδιοκτησία και του άρθρου 1 του Π.Π.Π. της Ε.Σ.Δ.Α.
- 5 . Παράβαση της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας.
6. Έλλειψη νομίμου και επαρκούς αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1069/2004 σχετικά με :

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1. Με τις διατάξεις της περ. α' του άρθρου 102 του Ν. [2238/1994](#), όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παρ. 7 του άρθρου 9 του Ν. [3091/2002](#) , ορίζεται ότι για τα νομικά πρόσωπα της παράγραφος 1 του άρθρου 101 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., συνεταιρισμοί, κ.λ.π.), ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που αποκτάται κατά τη διαχειριστική περίοδο η οποία λήγει μέσα στο χρονικό διάστημα από την 1η Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι τις 31 Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους. Οι πιο πάνω διατάξεις καθιερώνουν την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων. Κατά συνέπεια, τα ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στην χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, και οι δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν και οι οποίες συμβάλλουν στην απόκτηση εισοδήματος (π. 21503/139/1958 εγκύκλιος του Ν.Δ. 3843/1958).

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 30 του Ν. [2238/1994](#) ορίζεται, ότι ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

3. Επίσης, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 105 του Ν. [2238/1994](#) ορίζεται, ότι ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 λαμβάνονται το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, καθώς και οι αμοιβές που έχουν αποκτηθεί από την παροχή υπηρεσιών.

4. Εξάλλου, με το 1047625/370/0015/15.7.1999 έγγραφό μας έχει διευκρινιστεί, ότι οι εκπτώσεις που χορηγεί μία επιχείρηση προς τους πελάτες της, λόγω πραγματοποίησης πωλήσεων πάνω από ένα συγκεκριμένο ελάχιστο όριο, αποτελούν μειωτικό στοιχείο των ακαθάριστων εσόδων της χρήσης εντός της οποίας πραγματοποιήθηκαν οι πωλήσεις για τις οποίες χορηγήθηκαν οι εκπτώσεις. Τούτο, καθόσον η παροχή τους δεν τελεί υπό αναβλητική αίρεση ή προθεσμία.

5. Το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ) με την 1470/1989 απόφασή του έκρινε, ότι η διαχειριστική χρήση εντός της οποίας εκπίπτουν δαπάνες που αφορούν εκπτώσεις, οι οποίες χορηγούνται, κατόπιν συμφωνίας, από ανώνυμη εταιρεία σε αγοραστές προϊόντων της, εφόσον στη συνέχεια αυτοί τα εξάγουν,

είναι η χρήση μέσα στην οποία προσκομίζεται η σχετική διασάφηση τελωνείου, γιατί τότε καθίσταται βεβαία και εκκαθαρισμένη η απαίτηση αγοραστή, που δικαιούται την έκπτωση.

6. Εκκοκκιστήρια βάμβακος, μέσα στα πλαίσια άσκησης του αντικειμένου εργασιών τους, χορηγούν στους αγρότες εκπτώσεις επί της τιμής του βαμβακόσπορου που πωλούν σε αυτούς, εφόσον την επόμενη χρήση πωλήσουν στο εκκοκκιστήριο το σύσπορο βαμβάκι που θα έχουν παράγει. Δηλαδή, η έκπτωση χορηγείται μέσα στην επόμενη χρήση από αυτή εντός της οποίας πωλείται ο βαμβακόσπορος και τελεί υπό την αναβλητική αίρεση της ταυτόχρονης (μέσα στην ίδια χρήση) παράδοσης του σύσπορου βαμβακιού στο εκκοκκιστήριο.

Επομένως, η δαπάνη της έκπτωσης καθίσταται βέβαιη και εκκαθαρισμένη, μέσα στη χρήση που παραδίδεται το παραχθέν βαμβάκι στο εκκοκκιστήριο. Από όσα προαναφέρθηκαν προκύπτει, ότι χρόνος αφαίρεσης της υπόψη χορηγούμενης έκπτωσης, επί της τιμής του βαμβακόσπορου, από τα ακαθάριστα έσοδα του εκκοκκιστηρίου, είναι η επόμενη χρήση της πώλησης του βαμβακόσπορου, δηλαδή η χρήση εντός της οποίας παραδίδεται το παραχθέν σύσπορο βαμβάκι.

Διευκρινίζεται, ότι τα ανωτέρω δεν αφορούν τις εκπτώσεις που χορηγούν οι επιχειρήσεις λόγω τζίρου, για τις οποίες εξακολουθούν να ισχύουν τα αναφερόμενα στην παράγραφο 4 της παρούσας.

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

«Σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 13 και 14 του άρθρου 12 του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές, εκτός του ΦΠΑ, οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές, εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο από τον εκδότη του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που εκδόθηκε αντί τιμολογίου, στο οποίο αναγράφονται, εκτός των στοιχείων των συμβαλλομένων, το είδος, η ποιότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των επιστρεφόμενων αγαθών, το ποσό των εκπτώσεων και των τυχόν διαφορών, ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά η επιστροφή ή η παρεχόμενη έκπτωση, καθώς και ο Φ.Π.Α. Για την επιστροφή αγαθών, το πιστωτικό τιμολόγιο **εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα** από το χρόνο της παραλαβής τους και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο που παραλήφθηκαν τα αγαθά.

2. Οι προαναφερόμενες διατάξεις του Κ.Β.Σ. αναφέρονται μόνο στο χρόνο έκδοσης του Πιστωτικού Τιμολογίου στην περίπτωση επιστροφής αγαθών και ορίζουν ότι, το Πιστωτικό Τιμολόγιο εκδίδεται στις περιπτώσεις αυτές, **το αργότερο σ' ένα μήνα από το χρόνο παραλαβής των επιστρεφόμενων αγαθών και όχι αργότερα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παραλαβή τους.** Επομένως, με βάση τα αναφερόμενα στο κεφάλαιο Α' του παρόντος το πιστωτικό τιμολόγιο, στην περίπτωση που χορηγείται έκπτωση επί αρχικών τιμολογίων πώλησης βαμβακόσπορου (χωρίς να λάβει χώρα επιστροφή αυτού), η οποία όμως τελεί υπό αναβλητική αίρεση, μπορεί να εκδοθεί στην επόμενη χρήση από αυτή της πώλησης του βαμβακόσπορου, στο χρόνο που παραδίδεται το παραχθέν σύσπορο βαμβάκι, και πληρούνται η αίρεση παροχής της οπότε και καθίσταται βέβαιη και εκκαθαρισμένη η χορηγούμενη έκπτωση.

Επειδή σύμφωνα με την ΣΤΕ 1470/1989 σχετικά με την εκπεστέα δαπάνη και χρόνο έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου :Ο χρόνος αυτός θεωρείται ότι συμπίπτει με το χρόνο που γεννάται η υποχρέωση χορήγησης της έκπτωσης και καθίστανται βέβαια και εκκαθαρισμένα τα σχετικά ποσά.

Επειδή η προσφεύγουσα εξέδωσε Πιστωτικά Τιμολόγια χειρόγραφα για περιπτώσεις όπως, μη κάλυψης διαφοράς ποσού από τα ασφαλιστικά ταμεία, συγγενική σχέση των ασθενών με το ιατρικό και διοικητικό προσωπικό του νοσοκομείου, ιδιωτικές συμβάσεις που προσδιόριζαν το ύψος της καταβληθείσας αμοιβής και τέλος, αδυναμία καταβολής της αμοιβής από τους ασθενείς κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.). Συγκεκριμένα εξέδωσε:

α) ΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΣΕ ΙΔΙΩΤΕΣ ποσού **550.107,56 ευρώ**

β) ΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΣΕ ΙΔΙΩΤΕΣ ΜΕ ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΑΣΦΑΛΕΙΑ ποσού **346.649,90 ευρώ**

γ) ΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΣΕ ΜΙΚΡΟΒΙΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΞΕΤΑΣΕΙΣ ποσού **55.310,69 ευρώ**

δ) ΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΛΟΓΩ ΠΕΡΙΚΟΠΗΣ ΑΠΟ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ποσού **3.527,93 ευρώ**

Επειδή για τα πιστωτικά τιμολόγια που εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα εντός της **χρήσης 2009 συνολικού ποσού 633.940,62 Ευρώ** για παροχή υπηρεσιών (νοσηλεία) που παρεσχέθη εντός του 2009 και για την οποία η αντίστοιχη ΑΠΥ εκδόθηκε εντός της ίδιας χρήσης, δεν τίθεται θέμα παράβασης της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, αλλά και μόνο με την έκδοση πιστωτικών τιμολογίων η εταιρεία μείωνε τα φορολογικά της έσοδα λειτουργώντας αντίθετα από τις γενικά αποδεκτές αρχές της λογιστικής επιστήμης, της φορολογικής νομοθεσίας, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του Π.Δ. 186/92(Κ.Β.Σ.) και ειδικότερα του άρθρου 12.

Επειδή τα πιστωτικά τιμολόγια που εκδόθηκαν εντός της επόμενης χρήσης από αυτή στην οποία εκδόθηκαν οι αντίστοιχες ΑΠΥ ή τιμολόγια, και δεδομένου ότι για την συμφωνηθείσα αμοιβή πρέπει να εκδίδεται αντίστοιχο τιμολόγιο αξίας, που σε καμία περίπτωση δεν επηρεάζεται η τιμολογηθείσα αξία από την μη είσπραξη αυτής, η χορήγηση των ανωτέρω εκπτώσεων επηρεάζει ή και διαμορφώνει κατά το δοκούν τα αποτελέσματα της τρέχουσας χρήσης χωρίς να συντρέχουν ειδικοί λόγοι οι οποίοι να καθιστούν τις εκπτώσεις αυτές βέβαιες και εκκαθαρισμένες στην κρινόμενη χρήση. Επιπλέον η παροχή της έκπτωσης κατέστη βεβαία και εκκαθαρισμένη εντός της επόμενης χρήσης, όταν συμφωνήθηκε η παροχή της έκπτωσης **όμως** σε καμία περίπτωση δεν εκδίδονται Πιστωτικά Τιμολόγια λόγω μη είσπραξης της απαίτησης για λόγους κοινωνικής πολιτικής.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.31 παρ.1 θ Ν.2238/94 ορίζεται ότι :

1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο εξυρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, των ακόλουθων εξόδων

α)...β)...γ)...δ)...ε)...ζ)...η)

θ) Του ποσού των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Η έκπτωση της δαπάνης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία αυτών σε ειδικό λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων». Η σχηματιζόμενη ως άνω πρόβλεψη χρησιμοποιείται για την απόσβεση (διαγραφή) πελατών οι οποίοι είναι ανεπίδεκτοι είσπραξης.

Πέραν της σχηματιζόμενης κατά τα ανωτέρω πρόβλεψης, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Εξαιρετικά, αν σε κάποια διαχειριστική χρήση το ποσό των πράγματι επισφαλών απαιτήσεων, για τις οποίες έχουν εξαντηθεί όλα τα ένδικο μέσα, είναι μεγαλύτερο εκείνου που προκύπτει από την εφαρμογή του αντίστοιχου ποσοστού πρόβλεψης, το επιπλέον ποσό που δεν καλύπτεται από τη σχηματισθείσα πρόβλεψη, μπορεί να αποσβεσθεί στη διαχειριστική αυτή χρήση με οριστικές εγγραφές.

Το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός και αν στο τέλος κάθε πενταετίας, αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω μη επαληθεύσεως των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι εξέδωσε χειρόγραφα Πιστωτικά Τιμολόγια, γιατί η , αρνήθηκε να αναγνωρίσει κάποιες οφειλές της, κρίνεται ως ασταθής, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα θα έπρεπε να τηρήσει όλες τις νόμιμες διαδικασίες βάσει του άρθρου 31 παρ. 1 Ν.2238/94 (επισφαλείς πελάτες) και να αποσβέσει τις απαιτήσεις αυτές.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών της επιχείρησής κατά τρόπο που συνεπάγεται τη φορολόγηση ανύπαρκτων εσόδων αποτελεί παράβαση του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος στην ιδιοκτησία και του άρθρου 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου (Π.Π.Π.) της Ευρωπαϊκής Συμβάσεως για την προστασία των δικαιωμάτων του ανθρώπου και των θεμελιωδών ελευθεριών (Ε.Σ.Δ.Α.) δεν ευσταθούν διότι εν προκειμένω τα έσοδα ήταν υπαρκτά.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος " Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου" και " συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους" ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: " Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης."

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφώςστα "δεν συμβάλλει στη συμμετοχή - συνεισφορά - χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη" αλλά αντίθετα "προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη" (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: " Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν' αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας." Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα μέτρα που λαμβάνει η Διοίκηση σε βάρος του είναι αντίθετα με το άρθρο 25 του Συντάγματος δεν ευσταθούν διότι ο φορολογικός έλεγχος τήρησε την αρχή της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας με την μη αναγνώριση εκπεστέων δαπανών στη φορολογία εισοδήματος

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου που προσδιορίζει τα τελικά καθαρά κέρδη αναπτύσσονται διεξοδικά και αναλυτικά καθώς και οι λόγοι για τους οποίους δεν αναγνωρίζονται ως νόμιμες οι εκπτώσεις στις οποίες προέβη η προσφεύγουσα με την έκδοση χειρόγραφων Πιστωτικών Τιμολογίων επί των αρχικώς τιμολογούμενων υπηρεσιών, καταγράφονται στην από έκθεση μερικού έλεγχου φορολογίας εισοδήματος του ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, και η οποία κρίνεται βάσιμη, αποδεκτή και πλήρως αιτιολογημένη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του «..... κατά της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος οικον. έτους 2010.

Οικονομικό έτος 2010 (χρήση 01/01/09-31/12/09)

Ζημίες χρήσης:	<u>49.601.113,64</u>
Μείον Λογιστικές διαφορές μερικού Ελέγχου	955.596,08
Φορολογητέα κέρδη ελέγχου (ζημία)	(48.645.517,56)

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΚΑΜΠΟΣΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).