



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27.01.2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 195

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/04/2018-.../.../2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/04/2018-.../.../2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ., 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' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/04/2018-.../.../2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε ποσό φόρου 4.311,10 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. 2.155,55 €, δη σύνολο φόρου για καταβολή 6.466,65 €, καθόσον η προσφεύγουσα καταχώρησε στη μηνιαία κατάσταση Δεκεμβρίου 2017 στη στήλη των Εσόδων με ημερομηνία καταχώρησης 31/12/2017, τα υπ' αριθ. .../....07.2018 και .../....07.2018 φορολογικά στοιχεία (πιστωτικά τιμολόγια) καθαρής αξίας 47.285,38 € και 26.401,50 € πλέον Φ.Π.Α. 6.223,25 € και 3.672,87 € αντίστοιχα για το ποσό της αυτόματης επιστροφής (claw back) της περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 τα οποία εκδόθηκαν από τον Εθνικό Οργανισμό Παροχής Υπηρεσιών Υγείας, λόγω διακοπής των δραστηριοτήτων της στις .../.../2018.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από07.2019 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Αιτία του ελέγχου (υπ' αρ. .../....01.2019 εντολή του Προϊσταμένου) αποτέλεσε η με αριθ. πρωτ. .../....12.2018 αίτηση της προσφεύγουσας για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04/2018-.../.../2018.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Την2018 διέκοψε τις δραστηριότητες της. Στις ... και ... του 2018 της κοινοποιήθηκαν οι βεβαιώσεις αυτόματης επιστροφής Α και Β εξαμήνου 2017 αντίστοιχα. Όταν τις κοινοποιήθηκαν οι ως άνω βεβαιώσεις επικοινωνήσε με τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., καθόσον δεν μπορούσε να εκδώσει τα οικεία φορολογικά στοιχεία λόγω διακοπής της ατομικής της επιχείρησης και ο Ε.Ο.Π.Υ.Υ. εξέδωσε τα με αριθμό .../....07.2018 και .../....07.2018 πιστωτικά τιμολόγια που αφορούσαν το claw back Α και Β εξαμήνου αντίστοιχα. Εν συνεχεία και επειδή η ως άνω υποχρέωση της εταιρείας χρονικά ανέτρεχε στο έτος 2017 υπέβαλε τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. για το 4^ο τρίμηνο του έτους 2017 κατά την οποία προέκυψε ποσό έκπτωσης 10.330,64 € το οποίο μετέφερε με τροποποιητικές δηλώσεις στο 1^ο τρίμηνο του έτους 2018 και στη φορολογική περίοδο 01/04/2018-.../.../2018.
- 2) Παραβίαση νόμου. Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1191/2014 το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται από τον εκδότη του τιμολογίου και ο χρόνος έκδοσης θεωρείται ότι συμπίπτει με τον χρόνο που γεννάται η υποχρέωση χορήγησης της έκπτωσης. Συνεπώς, για τα ποσά

των εκππτώσεων που χορηγούνται από τους παρόχους υπηρεσιών υγείας προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. εκδίδονται πιστωτικά τιμολόγια τη χρήση εντός της οποίας εκκαθαρίζονται και χορηγούνται οι εν λόγω εκππτώσεις, ανεξάρτητα εάν αφορούν συναλλαγές προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Τα πιστωτικά αυτά τιμολόγια καταχωρούνται στα βιβλία της χρήσης εντός της οποίας εκδίδονται και ειδικότερα στο μήνα που εξεδόθησαν, εντούτοις πουθενά στην ως άνω ΠΟΛ. δεν προβλέπεται περίπτωση όπως η δική της, ήτοι το πιστωτικό τιμολόγιο, να εκδίδεται σε χρόνο κατά τον οποίο ατομική επιχείρηση, έχει διακόψει τη δραστηριότητά της. Περίπτωση δηλαδή κατά την οποία η έκπτωση αποδεικνύεται από πιστωτικό τιμολόγιο (ουσιαστική συμμόρφωση προς τον νόμο), εντούτοις δεν μπορεί να καταχωρηθεί κατά τον μήνα έκδοσης του τιμολογίου διότι δεν υπάρχουν ούτε μπορούν να υπάρξουν μηνιαίες καταστάσεις μηνός Ιουλίου 2018 (τυπική παράλειψη). Κατά συνέπεια, η ως άνω ΠΟΛ. δεν μπορεί να εφαρμοστεί σε μία περίπτωση όπως η δική της, η δε φορολογική αρχή παραβίασε τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 5 Κ.Φ.Π.Α. σε συνδυασμό με την παρ. 1 του άρθρου 100 του ν. 4172/2013 μη αναγνωρίζοντάς του την επιστροφή του ως άνω ποσού και για τον λόγο αυτό η καταλογιστική πράξη θα πρέπει να ακυρωθεί.

- 3) Η ΠΟΛ. 1191/2014 εισάγει αυτόνομες κανονιστικές ρυθμίσεις και είναι κατά συνέπεια κανονιστική πράξη, η οποία εφόσον δεν έχει δημοσιευτεί προσηκόντως είναι ανυπόστατη κατά συνέπεια δεν προκαλεί έννομες συνέπειες. Περαιτέρω δεν ερείδεται σε καμία εξουσιοδοτική διάταξη νόμου.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 6 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκππτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 11 παρ. 1 και 2 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. 2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 100 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Η εξαμηνιαία δαπάνη του Εθνικού Οργανισμού Παροχής Υπηρεσιών Υγείας (Ε.Ο.Π.Υ.Υ.): α) για παρεχόμενες υπηρεσίες υγείας από συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους, όπως για διαγνωστικές εξετάσεις, νοσηλεία, φυσικοθεραπείες, ειδική αγωγή και λοιπές υπηρεσίες υγείας και β) για παροχή ιατροτεχνολογικών

προϊόντων και συμπληρωμάτων ειδικής διατροφής από συμβεβλημένους με τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., δεν μπορεί να υπερβαίνει τα επιτρεπόμενα όρια δαπανών, όπως αυτά καθορίζονται στην παράγραφο 4 του παρόντος άρθρου. Το υπερβάλλον ποσό αναζητείται εκ μέρους του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. για την περίπτωση α' από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας για δε την περίπτωση β' είτε από τους κατασκευαστές σε περίπτωση που το προϊόν παράγεται στην Ελλάδα είτε από τους εισαγωγείς, διανομείς/προμηθευτές στην περίπτωση που το προϊόν εισάγεται. Το ανωτέρω ποσό υπολογίζεται σε εξαμηνιαία βάση, στη βάση της διαφοράς ανάμεσα στο ανώτατο επιτρεπόμενο όριο και την πραγματική δαπάνη, μετά την αφαίρεση τυχόν εκπτώσεων (rebates) και μη αποδεκτών δαπανών όπως αυτές προκύπτουν κατά τη διαδικασία ελέγχου και εκκαθάρισης και καταβάλλεται ή συμψηφίζεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 4 του παρόντος. Σε περίπτωση που κατά τον χρόνο υπολογισμού της αυτόματης επιστροφής, για τον οποιονδήποτε λόγο δεν έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία της εκκαθάρισης για το σύνολο των παρόχων, το ποσό της αυτόματης επιστροφής υπολογίζεται για τις συγκεκριμένες μη εκκαθαρισθείσες δαπάνες επί του αιτούμενου ποσού μετά την αφαίρεση τυχόν εκπτώσεων (rebates) και καταβάλλεται από τους ως άνω συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας, εντός μηνός από την πιστοποίησή του σε λογαριασμό τραπεζής που θα υποδείξει ο Ε.Ο.Π.Υ.Υ.. Σε περίπτωση απράκτου παρελεύσεως της, στο προηγούμενο εδάφιο, προθεσμίας, το Διοικητικό Συμβούλιο του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. διακόπτει τη σύμβαση του συμβεβλημένου παρόχου με τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., για το χρονικό διάστημα, μέχρι την καταβολή του οφειλόμενου από αυτόν (πάροχο) ποσού ή την είσπραξή του κατά τις διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε.

2. Ως βάση υπολογισμού του ποσού επιστροφής που αντιστοιχεί, ανά μήνα, σε κάθε συμβεβλημένο πάροχο χρησιμοποιείται ο μηνιαίος λογαριασμός που αυτός υποβάλλει στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., έναντι των παρεχόμενων, για το αντίστοιχο χρονικό διάστημα, υπηρεσιών υγείας στους ασφαλισμένους του. Δεν αναγνωρίζονται και δεν αποζημιώνονται από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. δαπάνες που υποβάλλονται σε αυτόν μετά την 20ή έκαστου ημερολογιακού μήνα. Με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου του ΕΟΠΥΥ διαπιστώνεται η συνδρομή λόγων ανωτέρας βίας που αίρει την εκπρόθεσμη υποβολή δαπανών του προηγούμενου εδαφίου. Διοικητικές πράξεις που έχουν εκδοθεί από τις 23.7.2013 με τις οποίες διαπιστώνεται η συνδρομή λόγων ανωτέρας βίας που δικαιολογούν την εκπρόθεσμη υποβολή εγκρίνονται αναδρομικώς. Ως ημερομηνία υποβολής των δαπανών Ιουλίου του έτους 2013 και των πρώτων έξι (6) μηνών του έτους 2013 ορίζεται η 20ή Σεπτεμβρίου 2013. Με αποφάσεις του Υπουργού Υγείας, οι προθεσμίες του παρόντος άρθρου δύνανται να παρατείνονται.

3. Ο Ε.Ο.Π.Υ.Υ. δύναται να συμψηφίζει το παραπάνω ποσό με ισόποση οφειλή εντός του ίδιου ή/και του προηγούμενου έτους προς τους αναφερόμενους στην προηγούμενη παράγραφο ιδιώτες παρόχους για την παροχή από αυτούς προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., υπηρεσιών υγείας. Ο οριστικός και τελικός συμψηφισμός γίνεται μεταξύ επιστρεφόμενων ποσών από τους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας και εκκαθαρισμένων οφειλών του Ε.Ο.Π.Υ.Υ.. Ο Ε.Ο.Π.Υ.Υ. δύναται να συμψηφίζει το παραπάνω ποσό με ισόποση οφειλή εντός του ίδιου ή/και του προηγούμενου έτους ή/και του επόμενου έτους, προς τους ως άνω ιδιώτες παρόχους για την παροχή από αυτούς προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. υπηρεσιών υγείας. Ο οριστικός και τελικός συμψηφισμός γίνεται μεταξύ

επιστρεφόμενων ποσών από τους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας και εκκαθαρισμένων οφειλών του Ε.Ο.Π.Υ.Υ.. Η ισχύς του προηγούμενου εδαφίου άρχεται αναδρομικά από τη δημοσίευση του Ν. 4172/2013. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 5 περ. α' του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «5. Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται: α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπτώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν. Ειδικότερα, προκειμένου για εκπτώσεις που χορηγούνται λόγω κύκλου εργασιών, λαμβάνονται υπόψη, εφόσον τα παρεχόμενα ποσοστά εκπτώσεων γνωστοποιούνται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του πωλητή ή του παρέχοντος τις υπηρεσίες, τουλάχιστον τέσσερις (4) μήνες πριν από την πραγματοποίησή τους.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 11.2.1 και παρ. 11.2.10 της ΠΟΛ. 1003/31.12.2014 με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.» ορίζεται ότι: «11.2.1 Με την παράγραφο αυτή καθορίζονται οι προθεσμίες έκδοσης τιμολογίου για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών [περιπτώσεις (α) έως (ε)]. Η γενική αρχή είναι ότι τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της παροχής της υπηρεσίας, κατά περίπτωση. ...

11.2.10 Για το πιστωτικό τιμολόγιο, όπως και για τα παραστατικά της παραγράφου 10 του άρθρου 8 του νόμου αυτού (λ.χ. «τίτλος κτήσης», απόδειξη δαπάνης κλπ.) που εκδίδονται για την τεκμηρίωση συναλλαγής της υποκείμενης στο νόμο οντότητας με πρόσωπα μη υπόχρεα σε έκδοση τιμολογίου, δεν ορίζεται ρητά από τις παρούσες διατάξεις χρόνος έκδοσης αυτού. Ωστόσο, ισχύουν κατ' αναλογία τα αναφερόμενα στο χρόνο έκδοσης του τιμολογίου και ειδικότερα: α) επί παροχής εκπτώσεων εκ των υστέρων, για πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, το (πιστωτικό) τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από το χρόνο που γεννάται η υποχρέωση χορήγησης της έκπτωσης, ... γ) για άλλες διαφορές, που έχουν σχέση και επηρεάζουν την αξία ή το περιεχόμενο γενικά του αρχικού τιμολογίου, το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από τη διαπίστωση των διαφορών (θέμα πραγματικό).»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. Α περ. 6 της ΠΟΛ. 1052/04.04.2017 με θέμα: «Έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, για διαφορές που σχετίζονται με τον ΦΠΑ.» ορίζεται ότι: «6. Το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται, σε κάθε περίπτωση, μεταξύ των αντισυμβαλλομένων, οι οποίοι θα πρέπει να ενεργούν με την ιδιότητα που είχαν κατά την έκδοση του αρχικού στοιχείου. Κατά συνέπεια δεν είναι δυνατή η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, μετά την ημερομηνία παύσης εργασιών του λήπτη του αρχικού τιμολογίου.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. Β της ΠΟΛ. 1191/12.08.2014 με θέμα: «Φορολογική μεταχείριση των ποσών επιστροφής κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης επιστροφής (claw back) και του κλιμακούμενου ποσοστού επί των οφειλών του Ε.Ο.Π.Υ.Υ (rebate), από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 100 του Ν. 4172/2013.» ορίζεται ότι:

«Β. ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

1. Σύμφωνα με το άρθρο 19, παρ. 5, περ. α', του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000) , στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπτώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν.
2. Συνεπώς, στις περιπτώσεις που οι υπηρεσίες του άρθρου 100 του Ν. 4172/2013, που παρέχουν οι συμβεβλημένοι με τον ΕΟΠΥΥ ιδιώτες πάροχοι υγείας, υπάγονται σε ΦΠΑ, το υπερβάλλον ποσό που αναζητείται εκ μέρους του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 100 του Ν. 4172/2013 καθώς και το ποσό επιστροφής (rebate) που οφείλουν στον ΕΟΠΥΥ οι συμβεβλημένοι με αυτόν ιδιώτες πάροχοι υπηρεσιών υγείας, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 100 του ίδιου ως άνω νόμου, **συνιστά έκπτωση** η οποία μειώνει τη φορολογητέα αξία, σύμφωνα με το άρθρο 19, παράγραφος 5, περίπτωση α' του Κώδικα ΦΠΑ. Η έκπτωση αυτή θα πρέπει να αποδεικνύεται με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου.
3. Το ποσό της παραπάνω έκπτωσης συμπεριλαμβάνει και τον αναλογούντα ΦΠΑ, κατά συνέπεια, για την έκδοση του πιστωτικού τιμολογίου, ο ΦΠΑ υπολογίζεται με εσωτερική υπαίρεση, χρησιμοποιώντας το συντελεστή ΦΠΑ που ισχύει κατά το χρόνο έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/2011.»

Επειδή, σύμφωνα με το αριθ. πρωτ. **ΔΕΑΦ Δ 1082549 ΕΞ 2017/30.05.2017 με θέμα:** «Φορολογική μεταχείριση των ποσών που επιστρέφονται στους συμβεβλημένους παρόχους υπηρεσιών υγείας, κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης επιστροφής (claw back), συνεπεία περικοπών δαπανών, μετά από έλεγχο των σχετικών δικαιολογητικών.» αναφέρεται ότι:

«Α. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

α. ΤΜΗΜΑ Δ'

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ 251 Α'/2014), όπως ισχύει, ορίζεται ότι πιστωτικό είναι το τιμολόγιο, που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών. Όπως διευκρινίστηκε με την παράγραφο 11.2.10 περ. γ' της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1003/2014 όπως ισχύει, για άλλες διαφορές που έχουν σχέση και επηρεάζουν την αξία ή το περιεχόμενο γενικά του αρχικού τιμολογίου, το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από τη διαπίστωση των διαφορών (θέμα πραγματικό).
2. Κατόπιν των ανωτέρω, για τα ποσά που αφορούν διαφορές, συνεπεία περικοπών δαπανών στους παρόχους υπηρεσιών υγείας, μετά από έλεγχο των δικαιολογητικών αυτών και επανυπολογισμό του αρχικά βεβαιωθέντος ποσού, κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης επιστροφής (claw back), εκδίδονται πιστωτικά τιμολόγια προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., στη χρήση εντός της οποίας διαπιστώνονται και εκκαθαρίζονται τα εν λόγω ποσά (π.χ. 2017), ανεξάρτητα εάν αφορούν συναλλαγές προηγούμενων φορολογικών ετών (π.χ. 2013, 2014), κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 100 του Ν. 4172/2013. Σημειώνεται ότι, τα ως άνω πιστωτικά τιμολόγια καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία εντός του φορολογικού έτους του οποίου εκδίδονται και ειδικότερα στο μήνα που εξεδόθησαν (σχετ. εγκύκλιος ΠΟΛ.1191/12.08.2014). Τέλος, τα υπόψη τιμολόγια θα περιληφθούν στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση πληροφοριών, που θα υποβληθούν εντός του έτους έκδοσης αυτών, ανάλογα με την ημερομηνία

έκδοσής τους, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι αφορούν συναλλαγές προηγούμενων φορολογικών ετών.

β. ΤΜΗΜΑ Β΄

Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους αυτού. Σε διαφορετική περίπτωση μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία.

Β. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1. Σύμφωνα με το άρθρο 19, παρ. 5, περ. α΄, του Κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000), στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπτώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

2. Όπως έχει διευκρινιστεί (Σχετ. εγκύκλιος ΠΟΛ.1191/12.08.2014) εφόσον οι υπηρεσίες του άρθρου 100 του Ν. 4172/2013 , που παρέχουν οι συμβεβλημένοι με τον ΕΟΠΥΥ ιδιώτες πάροχοι υγείας, υπάγονται σε ΦΠΑ, το υπερβάλλον ποσό που αναζητείται εκ μέρους του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 100 του Ν. 4172/2013 καθώς και το ποσό επιστροφής (rebate) που οφείλουν στον ΕΟΠΥΥ οι συμβεβλημένοι με αυτόν ιδιώτες πάροχοι υπηρεσιών υγείας, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 100 του ίδιου ως άνω νόμου, συνιστά έκπτωση η οποία μειώνει τη φορολογητέα αξία, σύμφωνα με το άρθρο 19, παράγραφος 5, περίπτωση α΄ του Κώδικα ΦΠΑ. Η έκπτωση αυτή θα πρέπει να αποδεικνύεται με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου και ο αναλογούν ΦΠΑ υπολογίζεται με εσωτερική υφαίρεση εφαρμόζοντας τον συντελεστή του φόρου που ισχύει κατά το χρόνο έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1003/2011.»

Επειδή, στην Απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) (τρίτο τμήμα) της 3ης Μαρτίου 2005 επί της υπόθεσης C-32/03 αναφέρεται ότι ένα πρόσωπο, το οποίο έχει παύσει μια εμπορική δραστηριότητα αλλά συνεχίζει να πληρώνει το μίσθωμα και τους λογαριασμούς για τους επαγγελματικούς χώρους που χρησίμευσαν για τη δραστηριότητα αυτή, λόγω του γεγονότος ότι η σύμβαση μισθώσεως έχει ρήτρα μη καταγγελίας, θεωρείται υποκείμενο στον φόρο υπό την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας και δύναται να προχωρήσει σε έκπτωση του Φ.Π.Α. τον οποίο κατέβαλε σχετικά με τα ποσά αυτά, αρκεί να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ των γενομένων πληρωμών και της εμπορικής δραστηριότητας και αρκεί να έχει αποδειχθεί ότι δεν υπήρχε σκοπός φοροδιαφυγής ή καταστρατηγήσεως.

Επειδή, το προβλεπόμενο από την οδηγία ΦΠΑ καθεστώς εκπτώσεων αποβλέπει στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ επιδιώκει να εξασφαλίσει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, καταρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ (απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 43 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο Εθνικός Οργανισμός Παροχής Υπηρεσιών Υγείας (Ε.Ο.Π.Υ.Υ.) εξέδωσε στις2018 τα με αριθ. ... και ... φορολογικά στοιχεία (πιστωτικά τιμολόγια) καθαρής αξίας 47.285,38 € και 26.401,50 € πλέον Φ.Π.Α. 6.223,25 € και 3.672,87 € αντίστοιχα για το ποσό της αυτόματης επιστροφής (claw back) της περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, λόγω διακοπής των δραστηριοτήτων της προσφεύγουσας στις2018. Η προσφεύγουσα με τη σειρά της καταχώρησε τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία στα λογιστικά αρχεία της τηρούμενων με το απλογραφικό σύστημα (βιβλίο Εσόδων – Εξόδων) και συγκεκριμένα στη μηνιαία κατάσταση μηνός Δεκεμβρίου 2017 στη στήλη των Εσόδων με ημερομηνία καταχώρησης 31.12.2017. Βάσει των ανωτέρω η προσφεύγουσα μείωσε τα ακαθάριστα έσοδά της φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 συμφώνως με τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία (πιστωτικά τιμολόγια), ενώ στερήθηκε το αντίστοιχο δικαίωμα της στον Φ.Π.Α. βάσει του πορίσματος ελέγχου της φορολογικής αρχής, με το αιτιολογικό ότι τα φορολογικά στοιχεία (πιστωτικά τιμολόγια) καταχωρούνται στην χρήση και την περίοδο που εκδίδονται και μέχρι ένα μήνα μετά τη λήξη της φορολογικής περιόδου (Φ.Π.Α.) στο οποίο εκδόθηκαν, δηλαδή, τα συγκεκριμένα φορολογικά στοιχεία έπρεπε να καταχωρηθούν στα λογιστικά αρχεία την .../.../2018 με περιθώριο ημερομηνίας καταχώρησης μέχρι την .../.../2018 και όχι σε χρόνο προγενέστερο, όπως εν προκειμένω τον Δεκέμβριο του 2017.

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΑΦ Δ 1082549 ΕΞ 2017/30.05.2017 τα πιστωτικά τιμολόγια που αφορούν αυτόματη επιστροφή ποσών (claw back) καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία εντός του φορολογικού έτους του οποίου εκδίδονται και ειδικότερα στο μήνα που εξεδόθησαν. Επιπροσθέτως οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους αυτού. Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα συμπεριέλαβε τα ανωτέρω πιστωτικά τιμολόγια στα ακαθάριστα έσοδα της φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2017 συμφώνως με την ΔΕΑΦ Δ 1082549 ΕΞ 2017/30.05.2017. Περαιτέρω όσον αφορά τον Φ.Π.Α. τα πιστωτικά τιμολόγια θα έπρεπε να καταχωρηθούν όχι στις 31/12/2017 αλλά στο φορολογικό έτος 2018, καθώς εκδόθηκαν εντός του έτους 2018 και επειδή η προσφεύγουσα κατά την ημερομηνία εκδόσεως των ανωτέρω τιμολογίων είχε διακόψει τις δραστηριότητές της όφειλε να τα καταχωρήσει στα λογιστικά της αρχεία κατά την ημέρα διακοπής της, ήτοι την .../.../2018.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης και διοίκησης επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δεν σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία, δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε αυτόν έλεγχο διαπιστώθηκαν αντικειμενικά στοιχεία και αποδείξεις που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή την μη απαλλαγή του από τον φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, με βάση την αρχή της χρηστής διοίκησης και υιοθετώντας το σκεπτικό του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης ότι το προβλεπόμενο από την οδηγία Φ.Π.Α. καθεστώς εκπτώσεων αποβλέπει στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του, κρίνουμε ότι οι αξίες των πιστωτικών τιμολογίων καίτοι αυτά καταχωρήθηκαν στις 31/12/2017 αντί του ορθού2018 πρέπει να αναγνωριστούν μειώνοντας τις φορολογητέες εκροές και τον Φ.Π.Α. αυτών της φορολογικής περιόδου 01/10/2017-31/12/2017 και διαμορφώνοντας το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή της φορολογικής περιόδου 01/04/2018-.../.../2018 σε 6.109,42 €.

Ειδικά δε στην κρίνόμενη υπόθεση η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθ. .../....01.2018 αρχική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2017-31/12/2017 από την οποία προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο 5.456,22 € το οποίο και εξόφλησε στις02.2018, περαιτέρω υπέβαλε την με αριθ. .../....04.2018 αρχική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/03/2018 από την οποία προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο 10.452,07 € το οποίο και εξόφλησε στις05.2018, ενώ εν συνεχεία υπέβαλε την με αριθ. .../....07.2018 τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/10/2017-31/12/2017 στην οποία συμπεριέλαβε και τα προαναφερθέντα πιστωτικά τιμολόγια βάσει των οποίων προέκυψε ποσό για έκπτωση 10.310,64 € και την με αριθ. .../....07.2018 τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/03/2018 στην οποία μεταφέρθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου. Τέλος η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθ. .../....07.2018 αρχική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04/2018-.../.../2018 βάσει της οποίας προέκυψε ποσό προς έκπτωση 6.019,42 € και την με αριθ. .../....12.2018 τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/04/2018-.../.../2018 βάσει της οποίας προέκυψε αιτούμενο ποσό προς επιστροφή 6.019,42 €. Το αιτούμενο ποσό προς επιστροφή της περιόδου 01/04/2018-.../.../2018 κατέληξε να έχει το ίδιο ποσό προς επιστροφή που τελικώς θα είχε αν αυτά καταχωρούνταν εξ' αρχής στην φορολογική περίοδο 01/04/2018-.../.../2018 (αιτούμενο ποσό προς επιστροφή 6.019,42 €).

Κατά συνέπεια οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας κρίνονται βάσιμοι και γίνονται αποδεκτοί ενώ παρέλκει η εξέταση του τρίτου ισχυρισμού της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της, Α.Φ.Μ. και ειδικότερα την τροποποίηση της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/04/2018-.../.../2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/04/2018-.../.../2018

	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	6.019,42 €		6.019,42 €
Φόρος		4.311,10 €	
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α Κ.Φ.Δ.		2.155,55 €	
Σύνολο φόρου για καταβολή		6.466,65 €	

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.