



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 12/09/2022

Αριθμός απόφασης: 2761

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

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».

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 12/04/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα το, κατά της υπ' αριθμ. /2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικού έτους 2020, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 29/03/2022 έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

7. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022/07-09-2022 μήνυμα του προσφεύγοντος μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12/04/2022 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 τη με αριθμ. /2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, φορολογικού έτους 2020, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 76.761,50 ευρώ πλέον προστίμου φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 28.696,88 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **105.458,38 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν.4172/2013 και του άρθρου 58 του ν.4174/2013.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 29/03/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου επιστροφής φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ. /2021 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της ως άνω Δ.Ο.Υ. Η ως άνω εντολή εκδόθηκε προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος επιστροφής φόρου εισοδήματος, βάσει δείγματος με κριτήρια στόχευσης, λαμβάνοντας υπόψη τα αναφερόμενα στα με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ 1133271 ΕΞ 12.9.2017 και ΔΕΛ 1182782 ΕΞ 6.12.2017 έγγραφα της Διεύθυνσης Ελέγχων της Α.Α.Δ.Ε. περί διαδικασίας ελέγχου για την επιστροφή φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Από τον μερικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας εταιρείας και λαμβάνοντας υπόψη το υπ' αριθμ. πρωτ. /2022 έγγραφο απόψεων στο με αριθμ. /2022 Σ.Δ.Ε., ο έλεγχος κατέληξε στις κάτωθι διαπιστώσεις:

Α. Η προσφεύγουσα εταιρεία δε συμπεριέλαβε στο Ε3 την αποτίμηση της αξίας των μενόντων αποθεμάτων της, με αποτέλεσμα την συνακόλουθη διόγκωση του Κόστους Πωληθέντων της και την αναλογική μείωση των αποτελεσμάτων της κατά το ποσό των **363.979,64 ευρώ**.

Β. Εκπτώσεις συνολικού ύψους **1.175.515,30 ευρώ** δεν αναγνωρίστηκαν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας:

1. Λόγω της έλλειψης έκδοσης και καταχώρησης των απαιτούμενων πιστωτικών τιμολογίων στο έτος 2020 για τις με αριθμ. πρωτ. /2020 και /2020 βεβαιώσεις ποσού αυτόματης επιστροφής (claw back) του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. Α' και Β' εξαμήνου έτους 2018, μικτής αξίας 177.721,69 ευρώ και 634.785,73 ευρώ αντίστοιχα.

2. Λόγω δικαιώματος έκπτωσης στο επόμενο φορολογικό έτος 2021 αντί του 2020 των ποσών που αφορούν τις με αριθμ. πρωτ. /2021 και /2021 βεβαιώσεις ποσού αυτόματης επιστροφής (claw back) του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. Α' και Β' εξαμήνου έτους 2020 μικτής αξίας 312.922,78 ευρώ και 50.085,12 ευρώ αντίστοιχα, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν σχημάτισε προβλέψεις και

τα σχετικά δικαιολογητικά - βεβαιώσεις εκδόθηκαν μετά την προθεσμία που ορίζεται για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από την παρ. 3 του άρθρου 6 του ν.4308/2014 (Α' 251), ήτοι 30/06.

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας, καθώς και τα καθαρά κέρδη βάσει ελέγχου, ως εξής:

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΕΝΑΡΞΗΣ	0	0
ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	1.206.226,39	1.206.226,39
ΑΠΟΘΕΜΑ ΛΗΞΗΣ	0	363.976,64
ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	1.206.226,39	842.246,75
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ	952.533,23	2.195.070,06
ΜΙΚΤΟ ΚΕΡΔΟΣ	-253.673,15	1.352.823,31
ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	952.553,23	952.553,23
ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ ΕΞΑΙΡ ΠΙΣΤ ΤΟΚΟΙ	723,93	723,93
ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣ ΑΠΟ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ		-
ΜΗ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗ ΠΙΣΤΩΤΙΚΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΜΕΙΩΣΗΣ ΕΣΟΔΩΝ		1.175.515,30
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ	953.277,16	2.128.792,46
- ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ	1.206.226,39	842.246,75
- ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ	640.244,54	640.244,54
ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΟΥΣ	299.900,99	299.900,99
ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΑ ΕΞΟΔΑ	336.351,62	336.351,62
ΧΡ. ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	3,27	3,27
ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	3.988,66	3.988,66
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ	-893.193,77	646.298,17
ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π.	0	
Πλέον ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ (ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ)	0	
ΚΕΡΔΗ / ΖΗΜΙΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ	-893.193,77	646.298,17

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου, η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου προέβη στην έκδοση της υπ' αριθμ./2022 προσβαλλόμενης με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξης για το φορολογικό έτος 2020.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά τη μεταρρύθμιση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, ως προς την αναγνώριση των πιστωτικών εγγραφών μείωσης των εσόδων της που αφορούν το CLAW BACK και διενεργήθηκαν με βάση τις βεβαιώσεις του Ε.Ο.Π.Υ.Υ., συνολικού ύψους 1.175.515,30 ευρώ, προβάλλοντας τον παρακάτω ισχυρισμό:

• Ο έλεγχος, παρότι δέχτηκε το πραγματικό γεγονός της ύπαρξης των βεβαιώσεων του Ε.Ο.Π.Υ.Υ., καθώς και τα ποσά των εκπώσεων που αναφέρονται σε αυτά συνολικού ύψους 1.175.5154,30 ευρώ, τα απέρριψε για τον τυπικό λόγο της μη έκδοσης αντίστοιχων πιστωτικών τιμολογίων. Η ενέργεια αυτή του ελέγχου έρχεται σε αντίθεση με το πνεύμα του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σύμφωνα με τον οποίο η έννοια των δικαιολογητικών εγγραφής είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο (δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα κ.λπ.). Επίσης σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 8 των Ε.Λ.Π., κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο. Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι τα ποσά των εκπώσεων συνολικού ύψους 1.175.5154,30 ευρώ, έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της με δικαιολογητικό εγγραφής τις σχετικές βεβαιώσεις του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. πρέπει να λογισθούν μειωτικά των εσόδων. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της αναφέρει τα εξής:

1. Η δαπάνη στην οποία προέβη είναι πραγματική και δεν τίθεται θέμα αμφισβήτησης, καθώς αυτή προκύπτει από τα δημόσια έγγραφα που συνιστούν οι βεβαιώσεις του Ε.Ο.Π.Υ.Υ.

2. Οι ανωτέρω βεβαιώσεις αναφέρουν ότι «...Η παρούσα δύναται να χρησιμοποιηθεί για φορολογική χρήση...», δημιουργώντας της την πεποίθηση ότι είναι κατάλληλες για την φορολογική απεικόνιση της δαπάνης του CLAW BACK.

3. Η συγκεκριμένη ενέργεια της βασίζεται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη και δε δύναται, ενόψει των αρχών της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου, της επιείκειας και της αναλογικότητας να της καταλογιστεί και να επιφέρει σε αυτήν τόσο σοβαρές συνέπειες, του καταλογισμού δηλαδή ενός τόσο μεγάλου ποσού φόρου και προστίμου για δαπάνες που ήταν πραγματικές και αποδεικνύονται από δημόσια έγγραφα όπως οι βεβαιώσεις του ΕΟΠΥΥ. Η δε αναφορά του ελέγχου περί της μη αφαίρεσης του Φ.Π.Α. από τα ποσά του CLAW BACK και η πλήρης καταχώρηση ολοκλήρου του ποσού στις δαπάνες δεν είναι βάσιμος, διότι το ποσό του CLAW BACK καταχωρείται εξ ολοκλήρου στις δαπάνες, ενώ σε κάθε δε περίπτωση δύναται η φορολογική αρχή να προβεί στην μερική αναμόρφωση της δήλωσης και να αφαιρέσει το ποσό του Φ.Π.Α. Προς τεκμηρίωση του ισχυρισμού της απέστειλε σχετικά το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2022/07-09-2022 μήνυμα μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

4. Με την προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκε ποσό προστίμου ύψους 28.696,28 ευρώ για τη φερόμενη ως ανακριβή δήλωση της, το οποίο είναι υπερβολικό για την «λανθασμένη» δαπάνη του CLAW BACK, η οποία και πραγματική ήταν και από δημόσια έγγραφα προέκυπτε, και για τους ίδιους παραπάνω λόγους περί παραβίασης των αρχών της επιείκειας και της προστατευμένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, θα πρέπει να ακυρωθεί, άλλως να μεταρρυθμιστεί σε μικρότερο ποσό, διότι βαίνει προς την οικονομική της εξόντωση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.):

«Άρθρο 3 Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκυπτόντων πάσης

φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπνώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού.

3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο

4. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης τήρησης των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου, το κριτήριο της σημαντικότητας της παρ. 5 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου δεν έχει εφαρμογή.

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

.....

12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν:

α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.

β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.

γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.

ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες.

στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος.

.....

Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

.....

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος

.....

Άρθρο 6 Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων

1. Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής:

α) Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα.

β) Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου.

γ) Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του απαιτούμενου χρόνου για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

.....

3. Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται στο συντομότερο χρόνο από:

α) έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου ή

β) το χρονικό όριο που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθενται από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία της χώρας.

.....

Άρθρο 8 Τιμολόγιο πώλησης

1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

.....

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο.

.....

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

.....

Άρθρο 16 Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

1. Όλες οι συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου, βάσει των διατάξεων του παρόντος νόμου.
2. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν εύλογα (εύλογη παρουσίαση), τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία (στοιχεία του ενεργητικού), τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.
3. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεγάλων οντοτήτων του άρθρου 2, περιλαμβάνουν:
 - α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).
 - β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).
 - γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας).
 - δ) Την Κατάσταση Χρηματοροών (Πίνακας). ε) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις)
4. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεσαίων οντοτήτων του άρθρου 2, περιλαμβάνουν:
 - α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).
 - β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).
 - γ) Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας).
 - δ) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).
5. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των πολύ μικρών και μικρών οντοτήτων του άρθρου 2, περιλαμβάνουν:
 - α) Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).
 - β) Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας). γ) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).
6. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων καταρτίζονται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα υποδείγματα του Παραρτήματος Β: υπόδειγμα Β.1.1 ή Β.1.2 (Ισολογισμός), Β.2 (Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Β.2.1 ή Β.2.2), Β.3 (Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης) και Β.4 (Κατάσταση Χρηματοροών).
7. Οι πολύ μικρές οντότητες δύνανται, εναλλακτικά της παραγράφου 6 του παρόντος άρθρου, να καταρτίζουν συνοπτικό Ισολογισμό του υποδείγματος Β.5 και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.
8. Οι πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 του παρόντος νόμου δύνανται, εναλλακτικά της παραγράφου 7, να καταρτίζουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 47 του ν. 4172/2013 ορίζεται:

«Άρθρο 47 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ', του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο.

.....

4. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του Κεφαλαίου Γ' του Μέρους Δεύτερου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' του ν. 4172/2013:

«Άρθρο 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

.....

Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή στην ΠΟΛ. 1113/2015 σχετικά με τις εκπιπόμενες και μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες του ν. 4172/2013 ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής

αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

.....

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1007/9.1.2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

.....

Πέραν των ανωτέρω διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

.....

vii) Όσον αφορά στα ποσά εκπώσεις που χορηγούνται από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας προς τον ΕΟΠΥΥ κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης πληρωμής (claw back) και του κλιμακούμενου ποσοστού επί των ποσοστών του ΕΟΠΥΥ (rebate) με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 100 του ν.4172/2013, αυτά μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1191/2014 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”:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

A. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 30 του Ν.2238/1994 όπως αυτές ίσχυαν πριν από την κατάργησή τους με το Ν.4172/2013 και εφαρμόζονταν για φορολογικά έτη που άρχισαν πριν την 1.01.2014, ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 48 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος θεωρείται ο χρόνος κατά τον οποίο παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες από τον ελεύθερο επαγγελματία. Όταν πρόκειται για παροχή υπηρεσίας διαρκείας, χρόνος απόκτησης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που καθίσταται απαιτητό κάθε επί μέρους τμήμα της αμοιβής για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Κατ' εξαίρεση, για τους ελεύθερους επαγγελματίες που αποκτούν εισόδημα από παροχή υπηρεσιών στο Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ), χρόνος κτήσης του εισοδήματός τους θεωρείται ο χρόνος είσπραξής του.

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 105 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές.

4. Επίσης, με τις διατάξεις της περ. α' του άρθρου 102 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που αποκτάται κατά τη διαχειριστική περίοδο η οποία λήγει μέσα στο διάστημα από 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 επόμενων χρήσεων. Κατά συνέπεια, τα ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στη 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).

5. Από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι η έκπτωση που χορηγεί διαγνωστικό κέντρο στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. εντός της διαχειριστικής περιόδου 2013 με την έκδοση σχετικού πιστωτικού τιμολογίου εντός αυτής, για υπηρεσίες υγείας που είχαν παρασχεθεί σε ασφαλισμένους του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2010 και 2011, μειώνει τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας χορηγείται η εν λόγω έκπτωση με την έκδοση του σχετικού πιστωτικού τιμολογίου, ήτοι της χρήσης 2013 (σχετ. τα αριθ. Δ12Β 1090116 ΕΞ 2013/3.6.2013 και Δ12Β 1138837 ΕΞ 2013/11.9.2013 έγγραφά μας).

6. Με τις διατάξεις του άρθρου 100 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι η μηνιαία δαπάνη του Εθνικού Οργανισμού Παροχής Υπηρεσιών Υγείας (Ε.Ο.Π.Υ.Υ.) για διαγνωστικές εξετάσεις, νοσηλεία και φυσικοθεραπείες που παρέχονται από συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας, δεν μπορεί να υπερβαίνει το 1/12 των εγκεκριμένων πιστώσεων του προϋπολογισμού του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. που εγγράφονται στους οικείους Κωδικούς Αριθμούς Εξόδων (Κ.Α.Ε.). Το υπερβάλλον ποσό αναζητείται εκ μέρους του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους των ανωτέρω υπηρεσιών υγείας. Το ανωτέρω ποσό υπολογίζεται σε εξαμηνιαία βάση, στη βάση της διαφοράς ανάμεσα στην προϋπολογισμένη και την πραγματική δαπάνη, μετά την αφαίρεση τυχόν επιστροφών (rebates), εκπτώσεων, και μη αποδεκτών δαπανών 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. (παρ.1).

Καθιερώνεται κλιμακούμενο ποσοστό επί των οφειλών του Ε.Ο.Π.Υ.Υ για νοσηλεία, διαγνωστικές εξετάσεις και φυσικοθεραπείες των ασφαλισμένων του προς τους συμβεβλημένους με τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. ιδιώτες παρόχους των ως άνω υπηρεσιών υγείας, υπέρ του Οργανισμού ως επιστροφή (rebate) για κάθε μήνα.

Το ποσό της επιστροφής που οφείλει ο πάροχος υπολογίζεται επί των νομίμων παραστατικών και συμψηφίζεται με το ποσό που οφείλει να καταβάλει ο Ε.Ο.Π.Υ.Υ. στον πάροχο, εντός του ίδιου ή και του προηγούμενου έτους. Οι διατάξεις του παρόντος τυγχάνουν εφαρμογής και επί των ισχυουσών συμβάσεων που έχουν συναφθεί μεταξύ του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. και των ιδιωτών παροχών υπηρεσιών υγείας. Με απόφαση του Υπουργού Υγείας ορίζονται και μπορούν να αναπροσαρμόζονται και εξειδικεύονται τα ποσοστά της επιστροφής, η προοδευτική διαβάθμιση, κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της διατάξεως, καθώς και περαιτέρω αναγκαία μέτρα και μηχανισμοί για την πιστή εκτέλεση και τήρηση του εγκεκριμένου ανά έτος, προϋπολογισμού του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. (παρ.5).

7. Ενόψει των ανωτέρω, όταν τα παραπάνω ποσά επιστροφής κατ' εφαρμογή των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 100 του ν.4172/2013 μπορούν να προβλεφθούν στη χρήση που αφορούν, βαρύνουν τη χρήση αυτή, διαφορετικά θα μειώσουν τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία.

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 ιδίου 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 υφαίρεση, χρησιμοποιώντας το συντελεστή ΦΠΑ που ισχύει κατά το χρόνο έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1003/3.1.2011.

Γ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ., ορίζεται μεταξύ άλλων ότι, πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται από τον εκδότη του τιμολογίου για τις επιστροφές και τις εκπτώσεις ή άλλες διαφορές εκτός του Φ.Π.Α., οι οποίες αναφέρονται σε προηγούμενες συναλλαγές.

Για τις περιπτώσεις αυτές, δεν ορίζεται ρητά χρόνος έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου, ωστόσο από τη δικαστηριακή νομολογία (ΣΤΕ 1470/1989), καθώς και από τη διοικητική πρακτική, ο χρόνος αυτός θεωρείται ότι συμπίπτει με το χρόνο που γεννάται η υποχρέωση χορήγησης της έκπτωσης και καθίστανται βέβαια και εκκαθαρισμένα τα σχετικά ποσά.

2. Κατόπιν των ανωτέρω, καθώς και των όσων αναφέρονται στο κεφάλαιο Α' της παρούσας, για τα ποσά των εκπτώσεων 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 εκπτώσεις (π.χ. 2014), ανεξάρτητα εάν αφορούν συναλλαγές προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου (π.χ. 2013) κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 100 του ν. 4172/2013.

Σημειώνεται ότι, τα ως άνω πιστωτικά τιμολόγια θα περιληφθούν στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών - προμηθευτών που θα υποβληθούν εντός του έτους έκδοσης των πιστωτικών αυτών τιμολογίων, ανάλογα με την ημερομηνία έκδοσής τους, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι αφορούν έκπτωση για συναλλαγές προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Τα πιστωτικά αυτά τιμολόγια καταχωρούνται στα βιβλία της χρήσης εντός της οποίας εκδίδονται και ειδικότερα στο μήνα που εξεδόθησαν.»

Επειδή με την ΠΟΛ. 1115/2016, όπως συμπληρώθηκε με την ΠΟΛ.1035/2019 με θέμα “Φορολογική αντιμετώπιση της επιστροφής χρηματικών ποσών και της χορήγησης εκπτώσεων από τους Κατόχους Αδείας Κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) φαρμακευτικών προϊόντων προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.), βάσει των διατάξεων του άρθρου 11 του ν.4052/2012 (clawback) και βάσει της παρ. 3 του άρθρου 35 του ν.3918/2011 (rebate)” διευκρινίστηκαν τα κάτωθι:

- «1. Για τις υποχρεωτικές, βάσει νόμου, επιστροφές-εκπτώσεις χρηματικών ποσών από τους Κατόχους Αδείας Κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) φαρμακευτικών προϊόντων προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.), για το φορολογικό έτος 2015 και για κάθε φορολογικό έτος εφεξής, για πωλήσεις φαρμάκων από τους πρώτους προς φαρμακεία και φαρμακαποθήκες και από τους τελευταίους προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.), το ύψος των οποίων (ποσών) προκύπτει με τη διαδικασία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν.4052/2012, 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.). Πιστωτικό τιμολόγιο της παραγράφου 6 του άρθρου 8 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) εκδίδεται από τους Κατόχους Αδείας Κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) φαρμακευτικών προϊόντων και για τις εκπτώσεις-επιστροφές από τους Κατόχους Αδείας Κυκλοφορίας (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, όπως ισχύει.
2. 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 Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.) προς τους Κατόχους Αδείας Κυκλοφορίας (Κ.Α.Κ.) φαρμακευτικών προϊόντων, καθώς και ο αναλογών Φ.Π.Α., διακριτά. Επιπλέον αναγράφεται ως αιτιολογία η φράση: "Επιστροφή-έκπτωση (clawback) του άρθρου 11 του ν.4052/2012 για έμμεσες πωλήσεις προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.)" ή "Εκπτωση-επιστροφή (rebate) της παρ. 3 του άρθρου 35 του ν.3918/2011 για έμμεσες πωλήσεις προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.)", κατά περίπτωση.
3. Το υπόψη πιστωτικό τιμολόγιο, εκδίδεται με βάση τις σχετικές διατάξεις του Ν.4308/2014, μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από το χρόνο που γεννάται η υποχρέωση χορήγησης της έκπτωσης, κατά τα προαναφερόμενα και αφορά φαρμακευτικά προϊόντα, που διατέθηκαν, αποδεδειγμένα, στους ασφαλισμένους την περίοδο που αναφέρεται σε αυτό. Διατηρείται δε μαζί με τις αναλυτικές καταστάσεις που αποστέλλει ο Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.), για όσο χρόνο ορίζεται από τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.4308/2014.
4. Τα ως άνω πιστωτικά τιμολόγια, καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία του φορολογικού έτους εντός του οποίου εκδίδονται και ειδικότερα στο μήνα που εκδόθηκαν. Περιλαμβάνονται δε στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση πληροφοριών, που υποβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις της απόφασης Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ. 1022/2014 όπως ισχύει, (Β' 179) εντός του έτους έκδοσης αυτών και ανάλογα με την ημερομηνία έκδοσης τους, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι μπορεί να αφορούν έκπτωση για συναλλαγές προηγούμενου φορολογικού έτους.
5. Με τις χορηγούμενες με το πιστωτικό τιμολόγιο της παραγράφου 1 εκπτώσεις/επιστροφές μειώνεται η φορολογητέα βάση, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Δ 1082549 ΕΞ 2017/30.05.2017 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας 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":

«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.1003/31.12.2014 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.1191/12.8.2014).

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 εκπώσεις, εφόσον αποδεικνύονται από στοιχεία, τα οποία εκδίδονται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

2. Όπως έχει διευκρινιστεί (Σχετ. εγκύκλιος ΠΟΛ.1191/12.8.2014), 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 Ε.Ο.Π.Υ.Υ. οι συμβεβλημένοι με αυτόν ιδιώτες πάροχοι υπηρεσιών υγείας, σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 100 του ιδίου 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 σύμφωνα με την **Ε.2199/2021 Εγκύκλιο** με θέμα “Φορολογική μεταχείριση των ποσών επιστροφής (rebate) που καταβάλλονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 35 του ν.3918/2011, καθώς και των ποσών της αυτόματης επιστροφής (clawback) που καταβάλλονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.4052/2012 για το φορολογικό έτος 2020”:

«ΠΕΡΙΛΗΨΗ

A) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά στη φορολογική μεταχείριση των ποσών επιστροφής (rebate) που καταβάλλονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 35 του ν.3918/2011, καθώς και των ποσών της αυτόματης επιστροφής (clawback) που καταβάλλονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.4052/2012 για το φορολογικό έτος 2020.

B) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι η αποσαφήνιση του χρόνου έκπτωσης των ποσών επιστροφής (rebate) καθώς και των ποσών της αυτόματης επιστροφής (clawback) των φαρμακευτικών εταιρειών για το φορολογικό έτος 2020. Πιο συγκεκριμένα, διευκρινίζεται ότι, εφόσον οι υπόψη εταιρείες έχουν διενεργήσει προβλέψεις σύμφωνα με την ενημέρωση που είχαν από το Υπουργείο Υγείας και συμφωνούν με τα σχετικά στοιχεία που εκδόθηκαν εντός του Σεπτεμβρίου 2021, δύνανται να μειώσουν τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2020, με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης, χωρίς την επιβολή κυρώσεων μέχρι την 30.11.2021.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η εγκύκλιος αφορά τα ποσά επιστροφής (rebate) που καταβάλλονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 35 του ν.3918/2011, καθώς και των ποσών της αυτόματης επιστροφής (clawback) που καταβάλλονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.4052/2012 για το φορολογικό έτος 2020.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.
2. Με την ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ανωτέρω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι αναφορικά με το χρόνο έκπτωσης των δαπανών, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Με την ίδια εγκύκλιο διευκρινίσθηκε ότι όσον αφορά στα ποσά εκπτώσεων που χορηγούνται από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας προς τον ΕΟΠΥΥ κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης πληρωμής (clawback) και του κλιμακούμενου ποσοστού επί των ποσοστών του ΕΟΠΥΥ (rebate) με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 100 του ν.4172/2013, αυτά **μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία.** Περαιτέρω με την Ε.2198/2021 εγκύκλιο, με την οποία συμπληρώθηκε η ΠΟΛ.1113/2015, διευκρινίστηκε ότι αναφορικά με τον χρόνο έκπτωσης των ποσών επιστροφής (rebate) και αυτόματης επιστροφής (clawback) που καταβάλλονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 34 και 35 του ν.3918/2011 και των διατάξεων του άρθρου 11 του ν.4052/2012, αντίστοιχα, έχουν ανάλογη εφαρμογή τα όσα αναφέρονται στην ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο μας αναφορικά με τις αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 100 του ν.4172/2013, ήτοι **εκπίπτουν κατά το χρόνο που αφορούν εφόσον τα σχετικά δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται μέχρι την προθεσμία που ορίζεται για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από την παρ. 3 του άρθρου 6 του ν. 4308/2014 (Α' 251) και αφορούν την κλειόμενη χρήση.** Σε διαφορετική περίπτωση, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία.

4. Στο φορολογικό έτος 2020 το Υπουργείο Υγείας το οποίο είναι αρμόδιο για τον υπολογισμό και την εκκαθάριση των ποσών rebate και clawback των φαρμακευτικών εταιρειών μας γνώρισε ότι λόγω του ιδιαίτερα αυξημένου φόρτου εργασίας εξαιτίας της διαχείρισης της πανδημίας του κορονοϊού COVID-19, εξέδωσε τα σχετικά στοιχεία εντός του Σεπτεμβρίου 2021, λίγες μέρες μετά την εκπνοή της καταληκτικής ημερομηνίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 (15.9.2021) για τις εταιρείες των οποίων το φορολογικό έτος έληξε την 31.12.2020. Στη βάση αυτή, είχε προηγηθεί αρμοδίως ενημέρωση των εταιρειών αναφορικά με τα ακριβή πιο πάνω ποσά, με αποτέλεσμα οι εταιρείες να διενεργήσουν λογιστικά ακριβείς προβλέψεις χωρίς ωστόσο να εκπέσουν φορολογικά στο υπόψη έτος την δαπάνη αυτή, καθώς η διαδικασία έκδοσης των παραστατικών δεν είχε ολοκληρωθεί στις ως άνω προθεσμίες.

5. Με βάση όλα όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω, τα ποσά rebate και clawback των φαρμακευτικών εταιρειών, εφόσον οι υπόψη εταιρείες έχουν διενεργήσει προβλέψεις σύμφωνα με την ενημέρωση που είχαν από το Υπουργείο Υγείας και συμφωνούν με τα σχετικά στοιχεία που εκδόθηκαν εντός του Σεπτεμβρίου 2021, δύνανται να μειώσουν τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2020, με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης, χωρίς την επιβολή κυρώσεων μέχρι την 30.11.2021.»

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην από 29/03/2022 έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, η προσφεύγουσα εταιρεία στις 30/06/2020 καταχώρισε στα βιβλία της με πιστωτικές εγγραφές τις κάτωθι βεβαιώσεις των ποσών αυτόματης επιστροφής (claw back) που έλαβε από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ.:

1. Τη με αριθμ. πρωτ./2020 μικτού ποσού 177.721,69 ευρώ (συμπεριλαμβάνεται Φ.Π.Α.) για το Α' εξάμηνο έτους 2018, (στο οποίο συμπεριλαμβάνεται Φ.Π.Α.) και
2. Τη με αριθμ. πρωτ./2021 μικτού ποσού 312.922,78 ευρώ (συμπεριλαμβάνεται Φ.Π.Α.) για το Α' εξάμηνο έτους 2020.

Ομοίως, η προσφεύγουσα εταιρεία στις 31/12/2020 καταχώρισε στα βιβλία της με πιστωτικές εγγραφές τις κάτωθι βεβαιώσεις των ποσών αυτόματης επιστροφής (claw back) που έλαβε από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ.:

3. Τη με αριθμ. πρωτ./2020 μικτού ποσού 634.785,73 ευρώ (συμπεριλαμβάνεται Φ.Π.Α.) για το Β' εξάμηνο έτους 2018 και

4. Τη με αριθμ. πρωτ./2021 μικτού ποσού 50.085,12 ευρώ (συμπεριλαμβάνεται Φ.Π.Α.) για το Α' εξάμηνο έτους 2020.

Με βάση τα ανωτέρω, το συνολικό ποσό αυτόματης επιστροφής (claw back) που καταχωρήθηκε στα βιβλία της προσφεύγουσας εταιρείας κατά το φορολογικό έτος 2020 και εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της ανέρχεται στο ποσό των 1.175.515,30 ευρώ.

Επειδή στο πλαίσιο του ελέγχου ζητήθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία τα πιστωτικά τιμολόγια που όφειλε, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, να έχει εκδώσει για τα ως άνω ποσά της αυτόματης επιστροφής (claw back) προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. Η προσφεύγουσα ωστόσο δεν προσκόμισε στον έλεγχο πιστωτικά τιμολόγια και ως εκ τούτου ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις εκπώσεις συνολικού ύψους 1.175.515,30 ευρώ από τα ακαθάριστα έσοδά της, καθώς, όπως αναφέρει στην οικεία έκθεση ελέγχου, η υποχρέωση έκδοσης πιστωτικών τιμολογίων και η καταχώρισή τους στα λογιστικά αρχεία, για τα ποσά που αφορούν διαφορές συνεπεία περικοπών κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης επιστροφής (claw back), καθώς και η έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία, εφόσον αυτά εκδίδονται ή λαμβάνονται μέχρι την προθεσμία που ορίζεται για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από την παρ. 3 του άρθρου 6 του ν.4308/2014 (Α' 251) και αφορούν την κλειόμενη χρήση, προβλέπεται ρητά από τις συνδυασμένες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 6 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), των άρθρων 22 και 100 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και των ΠΟΛ. 1191/2014, ΠΟΛ 1113/2015, ΠΟΛ 1115/2016, Ε. 2198/2021 και Ε. 2199/2021, καθώς και του αριθ. ΔΕΑΦ Δ 1082549 ΕΞ 2017 (30-05-2017) εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης. Περαιτέρω, ο έλεγχος αναφέρει ότι όσον αφορά τις με αριθμ. πρωτ./2021 και/2021 βεβαιώσεις του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. που αφορούν το Α' και Β' εξάμηνο του έτους 2020, συνολικού μικτού ποσού 363.007,90 ευρώ, δεδομένου ότι αυτές εκδόθηκαν στις 11/08/2021, ήτοι μετά τις 30/06/2021, και η προσφεύγουσα δε σχημάτισε προβλέψεις στο φορολογικό έτος 2020, τα ποσά αυτά δε δικαιούνται να τα εκπέσει από το φορολογικό έτος 2020 αλλά από το έτος 2021, υπό την προϋπόθεση έκδοσης των αντίστοιχων πιστωτικών τιμολογίων.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι τα ποσά των εκπώσεων συνολικού ύψους 1.175.515,30 ευρώ, έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της στο φορολογικό έτος 2020 με δικαιολογητικό εγγραφής τις σχετικές βεβαιώσεις του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. πρέπει να λογισθούν μειωτικά των εσόδων, καθώς η δαπάνη στην οποία προέβη είναι πραγματική και δεν τίθεται θέμα αμφισβήτησης, καθώς αυτή προκύπτει από τα δημόσια έγγραφα που συνιστούν οι βεβαιώσεις του Ε.Ο.Π.Υ.Υ.

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία καταχώρισε στα βιβλία της έκπτωση claw back που αφορούσε τα έτη 2018 και 2020 στο υπό κρίση φορολογικό έτος 2020 έχοντας ως δικαιολογητικά

τεκμηρίωσης της συναλλαγής τις ως άνω προαναφερθείσες γνωστοποιήσεις του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. Από τα στοιχεία του φακέλου δε διαπιστώνεται ότι υφίσταται περίπτωση καταχώρισης δαπάνης χωρίς την ύπαρξη δικαιολογητικού, είτε ότι καταχωρήθηκε δαπάνη η οποία δεν είναι βέβαιη και εκκαθαρισμένη και δεν αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή. Στην προκειμένη περίπτωση διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα καταχώρισε την υπό κρίση δαπάνη βασιζόμενη στη γνωστοποίηση που εκδόθηκε από το άλλο αντισυμβαλλόμενο μέρος και συγκεκριμένα από τον Ε.Ο.Π.Π.Υ.

Επειδή, κατά τον υπό κρίση έλεγχο απορρίφθηκε στο σύνολό της η ως άνω έκπτωση claw back με την αιτιολογία ότι δεν εκδόθηκε πιστωτικό τιμολόγιο, ωστόσο τυπικές παραβάσεις, όπως η μη έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, δεν ασκούν επιρροή στο δικαίωμα του φορολογούμενου να εκπέσει μια δαπάνη η οποία είναι βέβαιη, εκκαθαρισμένη και αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, όταν μάλιστα από επίσημα στοιχεία τεκμηριώνεται με τρόπο αναμφισβήτητο η πραγματοποίηση της δαπάνης αυτής. Στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα τεκμηριώνει την καταχωρηθείσα συναλλαγή με στοιχεία που έχουν εκδοθεί από το αντισυμβαλλόμενο μέρος (άρθρο 5 παρ. 5 των Ε.Λ.Π.), ήτοι τον Ε.Ο.Π.Π.Υ., από τα οποία αποδεικνύεται η συναλλαγή και η μικτή αξία αυτής, χωρίς να υφίσταται στο εν λόγω επίσημο έγγραφο διαχωρισμός της αξίας σε καθαρή αξία και Φ.Π.Α. Η ελλιπής πληροφόρηση που παρέχεται από το εν λόγω δικαιολογητικό της υπό κρίση συναλλαγής ως προς τον διαχωρισμό της συνολικής αξίας της έκπτωσης σε καθαρή αξία και σε αξία Φ.Π.Α. δεν μπορεί να αποτελέσει από μόνο του λόγο απόρριψης για το σύνολο της έκπτωσης και να θεωρηθεί από τον έλεγχο ότι εξαιτίας και μόνο του λόγου αυτού ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης της δαπάνης του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε., **καθώς η ελεγκτική αρχή με περαιτέρω ενέργειες μπορούσε να προβεί σε διαχωρισμό της καθαρής αξίας και του αναλογούντος Φ.Π.Α.**

Επειδή, επιπρόσθετα, ο έλεγχος αναφέρει ότι, όσον αφορά τις με αριθμ./2021 και/2021 βεβαιώσεις του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. που αφορούν το Α' και Β' εξάμηνο του έτους 2020, συνολικού μικτού ποσού 363.007,90 ευρώ, αυτές δεν μπορούν να εκπέσουν στο φορολογικό έτος 2020, δεδομένου ότι αυτές εκδόθηκαν στις 11/08/2021, ήτοι μετά τις 30/06/2021, και η προσφεύγουσα δε σχημάτισε προβλέψεις στο φορολογικό έτος 2020. Ωστόσο, σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 3 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), προβλέπεται ότι η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται μέσα στο χρονικό όριο που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθενται από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία της χώρας. Εν προκειμένω, σύμφωνα με την απόφαση Α.1210/2021 η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 64 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 για την υποβολή των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν.4172/2013, των οποίων το φορολογικό έτος έληγε την 31/12/2020, **παρατάθηκε μέχρι και την 15η Σεπτεμβρίου 2021.** Δεδομένου ότι οι επίμαχες βεβαιώσεις του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. που αφορούν το έτος 2020 εκδόθηκαν στις 11/08/2021, και η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε τη με αριθμ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους εμπρόθεσμα στις 04/09/2021, ήτοι **σε χρόνο μεταγενέστερο της έκδοσης των βεβαιώσεων**, τα εν λόγω ποσά του clawback δύνανται να μειώσουν τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2020 και η προσφεύγουσα εταιρεία έχει το δικαίωμα να εκπέσει φορολογικά στο υπόψη έτος τη δαπάνη αυτή, ως προς το ποσό που αντιστοιχεί στην καθαρή και όχι στη μικτή αξία αυτής, καθώς η διαδικασία έκδοσης

των παραστατικών του Ε.Ο.Π.Π.Υ. είχε ολοκληρωθεί μέχρι την ως άνω προθεσμία υποβολής των δηλώσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η αρμόδια για τον υπό κρίση έλεγχο Δ.Ο.Υ. Κορίνθου δεν εξέτασε και δεν έλαβε υπόψη, ως όφειλε, το πραγματικό γεγονός ότι η προσφεύγουσα εταιρεία προέβη σε υποχρεωτικές εκπώσεις προς τον Ε.Ο.Π.Π.Υ. κατ' εφαρμογή του άρθρου 100 του ν.4172/2013, οι οποίες καταχωρήθηκαν στα λογιστικά της βιβλία κατά το συνολικό ποσό αυτόματης επιστροφής (claw back) που αναγράφεται στις επίσημες εκδοθείσες βεβαιώσεις του εν λόγω Οργανισμού. Στην οικεία έκθεση ελέγχου, ως μόνη αιτιολογία απόρριψης της ως άνω πραγματικής συναλλαγής καταγράφεται η τυπική παράβαση της μη έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου, ωστόσο ο καταλογισμός της εν λόγω λογιστικής διαφοράς του ελέγχου δεν είναι βασίμως και επαρκώς αιτιολογημένος, καθώς στην οικεία έκθεση ελέγχου πέραν της ανωτέρω παράλειψης δεν αποτυπώνεται η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων από τις οποίες να προκύπτει σαφώς η πλήρωση ή μη των προϋποθέσεων του άρθρου 22 του ΚΦΕ. Κατόπιν των ανωτέρω η κρίση του φορολογικού ελέγχου, η οποία αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, καταλείπει κενά και αμφιβολίες ως προς την ορθότητά της, με αποτέλεσμα η προσβαλλόμενη πράξη να στερείται σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4174/2013:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 και 2 περίπτωση γ' του ν.4174/2013:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους «εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α) ...,

β) ...,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης «επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης» και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.

Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 12/04/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, την ακύρωση της υπ' αριθμ./2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος και ορίζουμε όπως η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου προβεί στην έκδοση νέας πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2020 σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.