



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 16/05/2024

Αριθμός απόφασης: 1468

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022).

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

γ. 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.)».

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

ε. της Α. 1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009 /25-11-2022).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **17-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «..... Α.Ε.» και το διακριτικό τίτλο «.....», που εδρεύει στο Αττικής, επί της, με Α.Φ.Μ. κατά :

- Της με αριθμό/20-12-2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- Της με αριθμό/20-12-2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- Της με αριθμό/20-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- Της με αριθμό/20-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ,

- Της με αριθμό/20-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- Της με αριθμό/20-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και των οικείων από 20-12-2023 εκθέσεων ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π..

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **17-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της Εταιρείας «..... με διακριτικό τίτλο «.....», με Α.Φ.Μ.», η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ./20-12-2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο, συνολικού ποσού 6.100,00€ (61 X 100,00€), γιατί προέβη στην είσπραξη με μετρητά εξήντα ενός (61) Α.Π.Υ. που εξέδωσε προς ιδιώτες πελάτες με την αξία καθεμιάς να υπερβαίνει τα πεντακόσια (500) ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 20 του Ν.3842/2010 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. δ' του Κ.Φ.Δ..

-Με την υπ' αριθ./20-12-2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο, συνολικού ποσού 6.100,00€ (61 X 100,00€), γιατί προέβη στην είσπραξη με μετρητά εξήντα ενός (61) Α.Π.Υ. που εξέδωσε προς ιδιώτες πελάτες με την αξία καθεμιάς να υπερβαίνει τα πεντακόσια (500) ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 20 του Ν.3842/2010 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. δ' του Κ.Φ.Δ..

-Με την υπ' αριθ./20-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, μειώθηκε η φορολογητέα ζημία της προσφεύγουσας εταιρείας από 935.308,59€ σε 627.763,20€.

-Με την υπ' αριθ./20-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, μειώθηκε η φορολογητέα ζημία της προσφεύγουσας εταιρείας από 1.181.375,22€ σε 489.952,28€.

-Με την υπ' αριθ./20-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το δηλωθέν μηδενικό υπόλοιπο και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 7.841,81€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας (άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.) ποσού 3.920,91€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή ύψους 11.762,72€.

-Με την υπ' αριθ./20-12-2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 14.210,95€ και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, χρεωστικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 6.330,39€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας (άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.) ποσού 3.165,20€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή ύψους 9.495,59€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2017 και 2018, εδράζονται επί των από 20-12-2023 εκθέσεων ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ.

Δυνάμει της υπ' αριθ./12-04-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε στην Εταιρεία «..... Α.Ε.» με διακριτικό τίτλο «.....», με Α.Φ.Μ. με κύρια δραστηριότητα «.....», έλεγχος φορολογίας Εισοδήματος, ΦΠΑ, Λοιπών Φόρων, Τελών Εισφορών και Ορθής Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, φορολογικών ετών 2017 και 2018. Με την έναρξη του ελέγχου κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα η προαναφερθείσα εντολή και ταυτόχρονα η γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων των άρθρων 18 και 19 του Ν.4987/2022.

Εν συνεχεία, κατ' εφαρμογή των άρθρων 14, 23, 24 και 25 του Κ.Φ.Δ., ζητήθηκε η προσκόμιση των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων της ελεγχόμενης προκειμένου να γίνουν οι απαιτούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω αίτημα του ελέγχου και έθεσε τα ζητηθέντα στη διάθεση του ελέγχου λογιστικά βιβλία και στοιχεία για το φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Κατόπιν διενέργειας των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προέκυψαν διαφορές που αναλυτικά συμπεριλήφθηκαν στο υπ' αριθμ./30-10-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς Ακρόαση του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με συνημμένες τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμων, φορολογικών ετών 2016 και 2017.

Επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε, εμπρόθεσμα, με το με αριθμ. πρωτ./16-11-2023 Υπόμνημα της, εκφράζοντας τις απόψεις της, οι οποίες έγιναν εν μέρει αποδεκτές από τον έλεγχο.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ κατέληξε στις κάτωθι οριστικές διαπιστώσεις για τα υπό κρίση έτη όπως αυτές αναφέρονται αναλυτικά στις από 20-12-2023 εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ:

- Εκδόθηκαν 61 φορολογικά στοιχεία παροχής υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, έκαστο, προς ιδιώτες που εξοφλήθηκαν με μετρητά, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 3 του Ν.3842/2010 για το φορολογικό έτος 2017, συνολικής καθαρής αξίας 32.563,34€
- Εκδόθηκαν 61 φορολογικά στοιχεία παροχής υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, έκαστο, προς ιδιώτες που εξοφλήθηκαν με μετρητά, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 3 του Ν.3842/2010 για το φορολογικό έτος 2018, συνολικής καθαρής αξίας 35.736,87€
- Δεν αναγνωρίζονται τα κάτωθι πιστωτικά τιμολόγια ανά έτος και προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας:

ΕΤΟΣ 2017 - ΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΠΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΝΤΑΙ ΣΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ				
73.00.00.0001 – ΝΟΣΗΛΙΑ 24%				
A/A	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ (€)
.....	31/8/2017	ΣΥΜΨΗΦ	.	157.221,07
.....	30/9/2017	ΣΥΜΨΗΦ		159.567,02
.....	28/2/2017	ΣΥΜΨΗΦ Ω ...		17.493,06
.....	28/2/2017	ΣΥΜΨΗΦ Ω		15.181,15
.....	31/8/2017	ΣΥΜΨΗΦ		18.083,09
ΣΥΝΟΛΟ				367.545,39

και

ΕΤΟΣ 2018 - ΠΙΣΤΩΤΙΚΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΠΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΝΤΑΙ ΣΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ				
73.00.00.0001 – ΝΟΣΗΛΙΑ 24%				
A/A	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ (€)
	28/2/2018	ΣΥΜΨΗΦ Τ		152.887,76
	30/4/2018	ΣΥΜΨΗΦ		144.613,17
	24/4/2018	ΣΥΜΨΗΦ Π		1.974,72
	24/4/2018	ΣΥΜΨΗΦ Π		2.283,26
	24/4/2018	ΣΥΜΨΗΦ Π		2.196,95
	24/4/2018	ΣΥΜΨΗΦ		2.324,28
	24/4/2018	ΣΥΜΨΗΦ Π		2.463,93
	24/4/2018	ΣΥΜΨΗΦ Π		2.094,98
	24/4/2018	ΣΥΜΨΗΦ		2.176,98
	24/4/2018	ΣΥΜΨΗΦ		2.557,36
	24/4/2018	ΣΥΜΨΗΦ Π		2.558,22
	24/4/2018	ΣΥΜΨΗΦ Π		3.171,45
	24/4/2018	ΣΥΜΨΗΦ Π		2.574,49
ΣΥΝΟΛΟ				323.877,55

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος προσδιόρισε τα Ακαθάριστα Έσοδα και Αποτελέσματα ανά φορολογικό έτος ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2017

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	
Ακαθάριστα Έσοδα Δήλωσης	1.623.646,92 €
Πλέον Αξία εκδοθέντων πιστωτικών τιμολογίων που δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο	367.545,39 €
Ακαθάριστα Έσοδα Ελέγχου	1.991.192,31 €

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
Ζημία Φορολογικού έτους Δήλωσης (μετά από αναμόρφωση)	152.286,40€
Πλέον διαφορά Ακαθαρίστων Εσόδων Ελέγχου	367.545,39€
Κέρδη Ελέγχου Έτους 2017	215.258,99€
Πλέον Ζημία παρελθουσών χρήσεων	843.022,19€
Σύνολο Ζημίας Ελέγχου Έτους 2017	627.763,20€

Φορολογικό έτος 2018

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	
Ακαθάριστα Έσοδα Δήλωσης (Ν. 4512/2018)	1.596.036,52 €
Πλέον Αξία εκδοθέντων πιστωτικών τιμολογίων που δεν αναγνωρίζονται από τον έλεγχο	323.877,55 €
Ακαθάριστα Έσοδα Ελέγχου	1.991.186,31 €

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	
Ζημία Φορολογικού έτους Δήλωσης Ν.4512/2018 (μετά από αναμόρφωση)	186.066,63 €
Πλέον διαφορά Ακαθαρίστων Εσόδων Ελέγχου	323.877,55 €
Κέρδη Ελέγχου Έτους 2018	137.810,92 €
Πλέον Ζημία παρελθουσών χρήσεων ελέγχου	627.763,20 €
Σύνολο Ζημίας Ελέγχου Έτους 2018	489.952,28 €

Φορολογικό Έτος	Ζημία Δήλωσης (€)	Ζημία Ελέγχου (€)	Διαφορά (€)
2017	995.308,59 €	627.763,20 €	367.545,39 €
2018	1.181.375,22 €	489.952,28 €	691.422,94 €

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, συντάχθηκαν οι από 20-12-2023 εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και εκδόθηκαν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμων, φορολογικών ετών 2017 και 2018.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Μη σύννομη η έκδοση του προστίμου της υπ' αριθ./2023 προσβαλλόμενης πράξης, καθώς η εισπραξη μετρητών σε εξόφληση 61 Α.Π.Υ. εκδόσεως έτους 2017, και 61 Α.Π.Υ. εκδόσεως έτους 2018, με αξία εκάστης άνω των 500,00€, έγιναν λόγω ανωτέρας βίας, ήτοι λόγω αδυναμίας των πελατών της να συμμορφωθούν προς την επιταγή του νόμου περί χρήσεως ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής.
2. Μη σύννομη η μη αποδοχή των υπ' αριθ./2017 και/2017 πιστωτικών τιμολογίων από τον έλεγχο και η μη έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α.
3. Μη σύννομη η μη αποδοχή των έντεκα (11) πιστωτικών τιμολογίων έτους 2018 από τον έλεγχο και η μη έκπτωση του αναλογούντος Φ.Π.Α.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 20 του Ν.3842/2010, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με το άρθρο 69 του Ν.4446/2016 (ΦΕΚ Α 240/22.12.2016), ορίζεται ότι:

«3. Τα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας πεντακοσίων (500) ευρώ και άνω, που εκδίδονται για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες, εξοφλούνται από τους λήπτες τους, αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών, αποκλειστικώς με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά άλλα όχι περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού. Δεν επιτρέπεται εξόφληση των στοιχείων αυτών με μετρητά.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ιζ' της παραγ. 1 και της περ. θ' της παραγ. 2 του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

[...] ιζ) δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις της παρ. 3 του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010.

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:

[...] θ) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση της περ. ιζ' της παρ. 1.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1026/2018 με θέμα «Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων», αναφέρεται ότι:

« I. ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 4 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 12 ΤΟΥ Ν. 4474/2017

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του Ν. 4474/2017 (ΦΕΚ 80Α) «Προσαρμογή της ελληνικής νομοθεσίας στις διατάξεις της Οδηγίας (ΕΕ) 2015/2376 και άλλες διατάξεις», τροποποιήθηκε το άρθρο 54 του Ν. 4174/2013 και πλέον ενσωματώθηκαν στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) παραβάσεις και αντίστοιχα πρόστιμα για τη μη έκδοση, ή την ανακριβή έκδοση ή λήψη παραστατικών που αφορούν πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., για τη διακίνηση αγαθών χωρίς την ύπαρξη συνοδευτικών στοιχείων διακίνησης, καθώς και για τη μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την παράγραφο 3 του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010 . Για την ομοιόμορφη εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις

[...]

Δ. Μη συμμόρφωση με τις κατά την παρ. 3 του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010 (Α58) υποχρεώσεις (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ιζ' του Ν. 4174/2013 , όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του Ν. 4474/2017)

Για παραβάσεις που αφορούν τη μη συμμόρφωση με τις κατά την παρ. 3 του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58Α) υποχρεώσεις, οι οποίες διαπράττονται από 7.6.2017 και μετά, επιβάλλεται, στον εκδότη (πωλητή αγαθών ή υπηρεσιών), το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του Ν.4474/2017 , ήτοι 100 ευρώ για κάθε παράβαση.

Για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων, ως μη συμμόρφωση με τις κατά την παρ. 3 του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010 υποχρεώσεις, θεωρείται η μη εξόφληση, από τον λήπτη (ιδιώτη-αγοραστή) των αγαθών ή των υπηρεσιών, φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας 500 ευρώ και άνω, με τη χρήση «μέσων πληρωμής με κάρτα» (όπως πιστωτικής, χρεωστικής, προπληρωμένης, κλπ) ή άλλων «ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής» (όπως τραπεζικό έμβασμα, μέσω λογαριασμού πληρωμών, κλπ).».

Επειδή, σύμφωνα με την από 20-12-2023 έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε ότι:

- **Εκδόθηκαν 61 φορολογικά στοιχεία παροχής υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, έκαστο, προς ιδιώτες που εξοφλήθηκαν με μετρητά, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 3 του Ν.3842/2010 για το φορολογικό έτος 2017, συνολικής καθαρής αξίας 32.563,34€, και**
- **Εκδόθηκαν 61 φορολογικά στοιχεία παροχής υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, έκαστο, προς ιδιώτες που εξοφλήθηκαν με μετρητά, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 παρ. 3 του Ν.3842/2010 για το φορολογικό έτος 2018, συνολικής καθαρής αξίας 35.736,87€.**

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, επικαλείται τα κάτωθι, όσον αφορά τη δικαιολόγηση της είσπραξης αντιτίμου μεγαλύτερου ποσού των 500,00€ σε μετρητά:

«... η παραβίαση της σχετικής νομοθετικής επιταγής έγινε λόγω ανωτέρας βίας, ήτοι λόγω αδυναμίας των πελατών μας να συμμορφωθούν προς την ως άνω επιταγή περί χρήσεως ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής. Σημειωτέον ότι, οι ως άνω ΑΠΥ αποτελούν ένα μικρό μόνο μέρος του τζίρου της εταιρείας μας, και συγκεκριμένα για το έτος 2017, ο τζίρος μας ήταν 1.579.579,26€, ενώ οι επίδικες ΑΠΥ είχαν συνολική αξία 32.563,34€. [...]

Σημειωτέον ότι, οι ως άνω ΑΠΥ αποτελούν ένα μικρό μόνο μέρος του τζίρου της εταιρείας μας, και συγκεκριμένα για το έτος 2018, ο τζίρος μας ήταν 1.552.017,04€, ενώ οι επίδικες ΑΠΥ είχαν συνολική αξία 35.736,87€.

Συνεπώς το ποσοστό ως προς τον ετήσιο τζίρο των εν λόγω παραστατικών, αποφορολογημένων για να μπορούν να συγκριθούν ομοειδή μεγέθη αγγίζει το ύψος μόλις του 2% για το 2017 και το 2018. [...]

Από το γεγονός αυτό δε, προκύπτει αβίαστα ότι δεν επρόκειτο για τακτική της εταιρείας μας, αλλά για λίγες μεμονωμένες περιπτώσεις, κατά τις οποίες, παρά τις προσπάθειές μας, δεν κατέστη δυνατή η χρήση των ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής.»

Επειδή, ο έλεγχος ορθώς εξέδωσε στην προσφεύγουσα τα υπ' αριθ./20-12-2023 Πρόστιμα του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., επιβάλλοντας πρόστιμα συνολικού ύψους 6.100,00€ για το φορολογικό έτος 2017 και το φορολογικό έτος 2018, αντίστοιχα, καθώς σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις η εξόφληση φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας πεντακοσίων (500) ευρώ και άνω, που εκδίδονται για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες εξοφλούνται από τους λήπτες τους, αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών, αποκλειστικώς με τη χρήση τραπεζικών μέσων πληρωμής, απαγορεύοντας ρητώς τη χρήση μετρητών.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο:

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 προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων 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.

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 11 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου

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.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού...»

Επειδή, στην ΠΟΛ 1003/2014 με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων», ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 8

Παράγραφος 6

8.6.1 Με την παράγραφο αυτή προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για εκπρώσεις, επιστροφές ή άλλες διαφορές. Τέτοιες διαφορές μπορεί να είναι η διαπίστωση ελλειμμάτων κατά την αποστολή και παράδοση των αγαθών, λανθασμένου υπολογισμού αξίας, λανθασμένη αναγραφή επωνυμίας, εσφαλμένης χρέωσης Φ.Π.Α. επί του αρχικά εκδοθέντος τιμολογίου και τυχόν άλλες διαφορές, που έχουν σχέση και επηρεάζουν το περιεχόμενο του αρχικού τιμολογίου. Επισημαίνεται ότι, σε κάθε περίπτωση το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται από πωλητή των αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο για την έκδοση τιμολογίου.

Άρθρο 11: Χρόνος έκδοσης τιμολογίου (για χονδρικές πωλήσεις)

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 εκπρώσεων 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,

β) στις επιστροφές πωληθέντων αγαθών, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από το χρόνο παραλαβής των επιστρεφόμενων αγαθών,

γ) για άλλες διαφορές, που έχουν σχέση και επηρεάζουν την αξία ή το περιεχόμενο γενικά του αρχικού τιμολογίου, το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται με μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από τη διαπίστωση των διαφορών (θέμα πραγματικό)».

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

«Άρθρο 22

Εκπιπτόμενες 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 συνήθειες 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 άλλα 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 εκπώσεων 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 τις διατάξεις του ν. 2859/2000, ορίζεται:

«Άρθρο 19 -Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών.

5.Στη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται:

α) Οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή τον λήπτη εκπώσεις, συμπεριλαμβανομένων των εκπώσεων λόγω κύκλου εργασιών».

Άρθρο 32 - Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου».

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 01.01.2014, ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων 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 ΕΞ 2013/3.6.2013 και Δ12Β 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 τραπέζης 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 τη 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, σύμφωνα 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, 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 εκπρώσεων, 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), σ τη φορολογητέα αξία δεν περιλαμβάνονται οι χορηγούμενες στον αγοραστή ή το λήπτη εκπρώσεις, 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 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 συνήθειες 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, διευκρινίσθηκε 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 κορωνοϊού 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 τη 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, η προσφεύγουσα έθεσε στη διάθεση του ελέγχου το σύνολο των εγγραφών, που αφορούν στις εν λόγω εκκαθαρίσεις και δεν αμφισβητήθηκε το περιεχόμενό τους, συνεπώς ο έλεγχος δέχτηκε ότι τα υπό κρίση πιστωτικά τιμολόγια αφορούν σε πραγματικές εκπώσεις πωλήσεων λόγω της εφαρμογής των μηχανισμών claw back και rebate, και ειδικότερα ότι αφορούν σε συγκεκριμένες περικοπές/εκπτώσεις των ετών 2016 και 2017 οι οποίες προσδιορίστηκαν κατόπιν της εκκαθάρισης των τιμολογίων της κλινικής προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., λόγω της εφαρμογής των μηχανισμών claw back και rebate. Ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε τις υπό κρίση εκπώσεις ωστόσο δεν αποδέχθηκε τα υπό κρίση πιστωτικά τιμολόγια για τον μόνο λόγο ότι αφορούν σε εκπώσεις προγενέστερων χρήσεων και ότι δεν αφορούν στα υπό κρίση φορολογικά έτη.

Επειδή, τα ποσά των εκπώσεων που περιλαμβάνονται στα υπό κρίση πιστωτικά τιμολόγια εκδόσεως της προσφεύγουσας αποτελούν παραγωγική δαπάνη για την επιχείρηση, δαπάνη δηλαδή η οποία, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθεται και των εκάστοτε συνθηκών συμβάλλει, κατά βάση, στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματός της (βλ. ΣτΕ 1602/2011, 3690/1997).

Επειδή, ως προς το ανωτέρω πόρισμα του ελέγχου σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία όφειλε να εκδώσει προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. τα ως άνω πιστωτικά τιμολόγια σε χρόνο διαφορετικό – ήτοι σε προγενέστερο χρόνο – από αυτόν, που τελικώς εκδόθηκαν διότι τότε κατέστη βέβαια και εκκαθαρισμένη η υποχρέωση της προς χορήγηση έκπτωσης μέσω της έκδοσης πιστωτικών τιμολογίων διότι τότε οριστικοποιήθηκαν (εκκαθαρίστηκαν) τα ποσά αυτόματης επιστροφής (claw back) και επιστροφής (rebate) μεταξύ του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. και της κλινικής και τότε αυτά γνωστοποιήθηκαν στην κλινική στην ίδια.

Επειδή, άλλωστε η αναφερόμενη στα υπό κρίση πιστωτικά τιμολόγια έκπτωση αφορά αποκλειστικά σε μεταγενέστερη έκπτωση λόγω της εφαρμογής των μηχανισμών claw back και rebate, πραγματικό γεγονός το οποίο άλλωστε έχει γίνει δεκτό και δεν έχει αμφισβητηθεί από τον έλεγχο, και εκ του λόγου αυτού ως προς τον χρόνο έκδοσης των πιστωτικών τιμολογίων και τη δυνατότητα αναγνώρισης αυτών τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και στον ΦΠΑ έχουν κατά βάση εφαρμογή τα ακόλουθα:

Ως προς τα ΕΛΠ

Με την παράγραφο 6 του άρθρου 8 του ν. 4308/2014 προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου για εκπτώσεις, επιστροφές ή άλλες διαφορές.

Με την παράγραφο 11.2.10 περ, γ' της ΠΟΛ 1003/2014, όπως ισχύει, για το πιστωτικό τιμολόγιο, δεν ορίζεται ρητά από τις παρούσες διατάξεις χρόνος έκδοσης αυτού. Ωστόσο, ισχύουν κατ' αναλογία τα αναφερόμενα στο χρόνο έκδοσης του τιμολογίου και ειδικότερα:

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).

Σημειώνεται επίσης ότι από τη δικαστηριακή νομολογία (ΣτΕ 1470/1989), καθώς και από τη διοικητική πρακτική, ο χρόνος έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου θεωρείται ότι συμπίπτει με το χρόνο που γεννάται η υποχρέωση χορήγησης της έκπτωσης και καθίστανται βέβαια και εκκαθαρισμένα τα σχετικά ποσά.

Επιπλέον, ως προς το εν λόγω θέμα έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση ότι, η διαχειριστική χρήση εντός της οποίας εκπίπτονται 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. (ΠΟΛ 1069/16-07-2004)

Ως προς τη Φορολογία εισοδήματος

Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες οδηγίες της Διοίκησης (Ε.2198/2021 ΠΟΛ.1113/2015), τα ποσά 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, αναγνωρίζονται φορολογικά σύμφωνα με το άρθρο 22 του ΚΦΕ και ειδικότερα αναφορικά με τον χρόνο έκπτωσης διευκρινίστηκε ότι 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.

Ως προς τον ΦΠΑ

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.1191/12.8.2014), 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, η προσφεύγουσα, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2017, ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε στο έτος 2017, δύο πιστωτικά τιμολόγια της και συγκεκριμένα:

- «Το με α/α/28-02-2017 με αιτιολογία «Πιστ.» καθαρής αξίας 17.493,06€ πλέον Φ.Π.Α. 4.198,33€ , ήτοι συνολική αξία 21.691,39€, και
- Το με α/α/28-02-2017 με αιτιολογία «Πιστ.» καθαρής αξίας 15.181,15€ πλέον Φ.Π.Α. 3.643,47€ , ήτοι συνολική αξία 18.824,62€.»

Επειδή, η προσφεύγουσα για τα ως άνω παραστατικά ισχυρίζεται τα εξής:

1. Το πρώτο από τα ως άνω τιμολόγια, με ημερομηνία 28/02/2017 και καθαρή αξία 17.493,06€ βασίζεται σε έγγραφη απαίτηση ιδιωτικής ελεγκτικής εταιρείας (σύμπραξη εταιρειών), βάσει των διατάξεων του άρθρου 100 του Ν.4172/2013 και της απόφασης/134-10.09.2013 του Δ.Σ του Ε.Ο.Π.Υ.Υ., με ημερομηνία 11/12/2014. Επίσης, το συγκεκριμένο τιμολόγιο αντιλογίστηκε με την έκδοση του ισόποσου τιμολογίου του Ε.Ο.Π.Υ.Υ με αριθμό/24-04-2018, έχοντας ως αποτέλεσμα τη μη επίδραση στο εισόδημα της εταιρείας και εσφαλμένα ο έλεγχος το πρόσθεσε στο εισόδημά της.
2. Το δεύτερο από τα ως άνω τιμολόγια, με ημερομηνία 28/02/2017 και καθαρή αξία 15.181,15€ έχει συμψηφιστεί στο ένταλμα που εκδόθηκε στις 17/08/2018, προκειμένου η προσφεύγουσα να συμμορφωθεί με τον αναθεωρημένο πίνακα claw back του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. εκδίδοντας το ως άνω πιστωτικό τιμολόγιο με αριθμό/2017. Συνεπώς, το τιμολόγιο αυτό εσφαλμένα απορρίφθηκε από τον έλεγχο καθώς εκδόθηκε κατ' εντολή του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. και σε συμμόρφωση με τον αναθεωρημένο πίνακα claw back.

Επειδή, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2017, ο έλεγχος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ για τα ως άνω τιμολόγια έκρινε τα εξής:

1. Στο πλαίσιο του ελέγχου των δικαιολογητικών – παραστατικών της χρήσης 2013 από τις εταιρείες απορρίφθηκαν χρεώσεις τις προσφεύγουσας προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. ποσού 17.493,07 Ευρώ. Η έκθεση ευρημάτων από τη διενέργεια των προσυμφωνημένων ελεγκτικών διαδικασιών υποβλήθηκε προς το ΔΣ. της προσφεύγουσας την 11/12/2014 και όφειλε να μειώσει τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2014. Περαιτέρω επειδή το ποσό της παραπάνω έκπτωσης συμπεριλάμβανε και τον αναλογούντα ΦΠΑ, η προσφεύγουσα όφειλε κατά την έκδοση του πιστωτικού τιμολογίου να υπολογίσει τον ΦΠΑ με εσωτερική υφαίρεση. Επιπλέον η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία προκύπτει ότι δεν έχει εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της και από τις φορολογητέες εκροές το εν λόγω ποσό σε προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους, καθώς επίσης δεν προσκόμισε στον έλεγχο το πιστωτικό τιμολόγιο στη βάση του οποίου έκανε εγγραφή στα βιβλία της.
2. Δεν προσκομίστηκε από την προσφεύγουσα έγγραφο ή βεβαίωση από τον ΕΟΠΥΥ από τα οποία προκύπτει η ακριβής ημερομηνία που ενημερώθηκε για την υποχρέωση της για έκδοση πιστωτικού τιμολογίου ποσού 15.181,15 πλέον ΦΠΑ. Επιπλέον η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο το πιστωτικό τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο στη βάση του οποίου έκανε εγγραφή στα βιβλία της.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, τόσο στον έλεγχο όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, όσον αφορά τις ως άνω εγγραφές, δεν προσκόμισε στοιχεία (π.χ. αντίγραφα των τιμολογίων) στη βάση του οποίου έκανε τις ως άνω εγγραφές στα βιβλία της.

Ως εκ τούτου, ορθώς ο έλεγχος, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2017, δεν αναγνώρισε τις εκπώσεις των παραστατικών αυτών και ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον 3° προβαλλόμενο λόγο:

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2018, ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε στο έτος 2018, τις εγγραφές της στα βιβλία της, για τα 11 πιστωτικά τιμολόγια και συγκεκριμένα:

A/A	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
.	24/4/2018			-1.974,72	-473,93
	24/4/2018			-2.283,26	-547,98
	24/4/2018			-2.196,95	-527,27
	24/4/2018			-2.324,28	-557,83
	24/4/2018			-2.463,93	-591,34
	24/4/2018			-2.094,98	-502,80
	24/4/2018			-2.176,98	-522,48
	24/4/2018			-2.557,36	-613,77
	24/4/2018			-2.558,22	-613,97
	24/4/2018			-3.171,45	-761,15
	24/4/2018			-2.574,49	-617,88
ΣΥΝΟΛΑ				26.376,62	-6.330,40

Επειδή, η προσφεύγουσα για τα ως άνω παραστατικά ισχυρίζεται τα εξής:

«Για τα τρία πρώτα τιμολόγια αναφέρεται από τον έλεγχο ότι δεν προσκομίσαμε κανένα στοιχείο. Το γεγονός αυτό οφείλεται στο ότι τα τρία ως άνω τιμολόγια ουδόλως μνημονεύονται στο αρχικό «ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ» και ως εκ τούτου δεν μπόρεσαν να προσκομισθούν στοιχεία. Παρά ταύτα, η εταιρεία μας απέστειλε με το από 25/07/2023 μήνυμα ηλεκτρονικού ταχυδρομείου όλα τα τιμολόγια προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. (χρεωστικά και πιστωτικά) ετών 2017 και 2018, τα οποία δεν έτυχαν της κατάλληλης επεξεργασίας από τον έλεγχο».

Επειδή, όσον αφορά το φορολογικό έτος 2018, ο έλεγχος του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, για τις ως άνω εγγραφές των πιστωτικών τιμολογίων της έκρινε ότι δεν πρέπει να εκπέσουν από τα έσοδά της για τους κάτωθι λόγους:

- Δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα ως άνω εκδοθέντα Πιστωτικά Τιμολόγια με αποτέλεσμα να μην προκύπτει ο λόγος έκδοσης τους,
- Από τα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα δεν προκύπτει η υποχρέωση της προς έκδοση πιστωτικών τιμολογίων. Ειδικότερα για τις τρεις πρώτες εγγραφές του παραπάνω πίνακα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο. Για τις επόμενες εγγραφές προσκόμισε φύλλα ελέγχου τελικού αποτελέσματος από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. καθώς και έγγραφο του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. με ημερομηνία 07-03-2017 με θέμα: «Ποσό αυτόματης επιστροφής (“claw back”) έτους 2013 μετά τον έλεγχο και εκκαθάριση» με το οποίο ο Ε.Ο.Π.Υ.Υ. ενημερώνει ότι το συνολικό ποσό αυτόματης επιστροφής (“claw back”) προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. για το έτος 2013 μετά τον έλεγχο και εκκαθάριση, ανέρχεται σε: 481.094,11€.
- Η προσφεύγουσα εταιρεία με διάφορους υπολογισμούς - συμψηφισμούς εκδοθέντων την ίδια ημέρα (24-04-2018) τιμολογίων παροχής υπηρεσιών και πιστωτικών τιμολογίων - προσπαθεί να αιτιολογήσει τις λογιστικές αυτές εγγραφές χωρίς ωστόσο να παρέχει επαρκή τεκμηρίωση για τους ισχυρισμούς της.
- Οι εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της προσφεύγουσας δεν αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά, και
- Η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα πιστωτικά τιμολόγια στη βάση των οποίων διενήργησε τις ανωτέρω εγγραφές στα βιβλία της.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει τα κάτωθι:

1. Αντίγραφα των ως άνω έντεκα (11) πιστωτικών τιμολογίων της.
2. Τη με αριθμό πρωτ. -2020 επιστολή του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. στην οποία βεβαιώνεται ότι το έτος 2018 της ζητήθηκαν για το έτος 2013 πιστωτικά τιμολόγια, όπως προκύπτει από τα επισυναπτόμενα (12) Φύλλα Ελέγχου Τελικού Αποτελέσματος Υποβολών.
3. Τη με αριθμό πρωτ...../09-01-2024 επιστολή του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. στην οποία βεβαιώνονται τα εξής :
 - I. στις 16/11/2017 δημοσιεύθηκε ο ν. 4498/2017 σχετικά με τον συμψηφισμό των οφειλών του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. προς τους παρόχους με ανείσπρακτο (“claw back”) και (“rebate”)
 - II. στις 30/11/2017 ενημερώθηκε η Περιφερειακή Διεύθυνση Ανατ. Αθήνας με e-mail της Διεύθυνσης Οικονομικών του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. ότι θα εκκινήσει η διαδικασία συμψηφισμού των οφειλών του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. προς τους παρόχους υγείας με ανείσπρακτα (“claw back”) και (“rebate”), και
 - III. Η τους ενημερώθηκε τον Απρίλιο του 2018 σχετικά και προσκόμισε τα ως άνω παραστατικά (πιστωτικά τιμολόγια).

Επειδή, για τα υπό κρίση πιστωτικά τιμολόγια έχει διαπιστωθεί από την ελεγκτική αρχή ότι έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου και τα προσκομισθέντα παραστατικά της προσφεύγουσας με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η υπηρεσία μας αποδέχεται τα ως άνω παραστατικά της επειδή τα πιστωτικά τιμολόγια αυτά εκδόθηκαν σε χρόνους μεταγενέστερους και μετά την προθεσμία για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (παρ. 3 του άρθρου 6 του ν. 4308/2014 (Α' 251)) των ετών που αφορούσαν οι εν λόγω εκπώσεις και δεδομένου ότι αφορούν σε πραγματικές συναλλαγές οι οποίες είναι καταχωρισμένες στα βιβλία της, ορθώς μειώθηκαν τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2018 εντός των οποίων εκκαθαρίστηκαν και εκδόθηκαν οι σχετικές βεβαιώσεις και τα σχετικά φορολογικά στοιχεία.

Συνεπώς η φορολογητέα ζημιά της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2018 διαμορφώνεται σε 516.328,90€, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

2018	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΖΗΜΙΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ 2018	-1.181.375,22€	-1.181.375,22€	0,00€
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ/ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΣΟΔΩΝ	691.422,94€	665.046,32€	26.376,62€
ΖΗΜΙΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ ΓΙΑ ΤΟ ΕΤΟΣ 2018	-489.952,28€	-516.328,90€	-26.376,62€

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19, παρ. 5, περ. α', του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), και υπό το φως της θεμελιώδους αρχής που απορρέει από την οδηγία 2006/112/ΕΚ, ότι η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην πράγματι ληφθείσα αντιπαροχή, 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.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, ως προς τον φόρο προστιθέμενης αξίας, εφόσον το σύνολο των υπό κρίση πιστωτικών τιμολογίων επιβαρύνθηκαν με Φ.Π.Α. θα μειωθούν οι φορολογητέες εκροές της περιόδου εντός της οποίας αυτά εκδόθηκαν.

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται αναλυτικά στις από 20-12-2023 εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π., του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **17-01-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανή προσφυγή της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «..... **Α.Ε.**» και το διακριτικό τίτλο «.....», με **Α.Φ.Μ.**, **και την επικύρωση**

- Της με αριθμό/20-12-2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- Της με αριθμό/20-12-2023 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- Της με αριθμό/20-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- Της με αριθμό/20-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ ,

και την τροποποίηση

- Της με αριθμό/20-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ,
- Της με αριθμό/20-12-2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018, του Προϊσταμένου του 4^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

1. Κ.Φ.Δ (Αριθ. Πράξης/20-12-2023) Πράξη Επιβολής Πρόστιμο του άρθρου 54, φορολογικού έτους 2017:

Καταλογιζόμενο ποσό: 6.100,00 ευρώ

2. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/20-12-2023) φορολογικής περιόδου 01/01/17 – 31/12/17.

		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΠΟΣΑ Δ.Ε.Δ. (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Φορολογητέα κέρδη					
Ή ζημιά		995.308,59 €	627.763,20 €	627.763,20 €	367.545,39 €
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	134.976,12 €	134.976,12 €	134.976,12 €	0,00 €
	Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		32,40 €	32,40 €	32,40 €	0,00 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		6,48 €	6,48 €	6,48 €	0,00 €
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 - ν.3986/2011)		1.000,00 €	1.000,00 €	1.000,00 €	0,00 €
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		133.937,24 €	133.937,24 €	133.937,24 €	0,00 €
Σύνολο φόρων	για καταβολή				
τελών & εισφορών	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

3. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/20-12-2023) φορολογικής περιόδου 01/01/17 – 31/12/17.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά Χρεωστικού Υπολοίπου ΦΠΑ	7.841,81 €	7.841,81 €
Πρόστιμο φόρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	3.920,91 €	3.920,91 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	11.762,72 €	11.762,72 €

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

4. Κ.Φ.Δ (Αριθ. Πράξης/20-12-2023) Πράξη Επιβολής Πρόστιμο του άρθρου 54, φορολογικού έτους 2018:

Καταλογιζόμενο ποσό: 6.100,00 ευρώ.

5. Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/20-12-2023) φορολογικής περιόδου 01/01/18 – 31/12/18.

		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)	(2)	(3)	(3-1)
Φορολογητέα κέρδη					
Ή ζημιά		1.181.375,22 €	489.952,28 €	516.328,90 €	665.046,32 €
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	104.230,32 €	104.230,32 €	104.230,32 €	0,00 €
	Χρεωστικό ποσό				
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		32,40 €	32,40 €	32,40 €	0,00 €
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		6,48 €	6,48 €	6,48 €	0,00 €
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρο 31 - ν.3986/2011)		1.000,00 €	1.000,00 €	1.000,00 €	0,00 €
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή		103.191,44 €	103.191,44 €	103.191,44 €	0,00 €
Σύνολο φόρων	για καταβολή				
τελών & εισφορών	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

6. Φ.Π.Α. (Αριθ. Πράξης/20-12-2023) φορολογικής περιόδου 01/01/18 – 31/12/18.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ
Διαφορά Χρεωστικού Υπολοίπου ΦΠΑ	6.330,39 €	0,00 €
Πρόστιμο φόρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	3.165,20 €	0,00 €
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	9.495,59 €	0,00 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	14.210,95 €	14.210,95 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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