



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
**ΑΑΔΕ**



Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aaade.gr

Αθήνα, 22 / 07 / 2025

Αριθμός απόφασης: 2523

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1. Τις διατάξεις :**

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

**3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».**

**4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 02-04-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... (ID: .....) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ..... με έδρα το ..... Αττικής, οδός ..... αρ..... Τ.Κ. ...., κατά της με αριθμό ...../28-02-2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.**

**5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, της οποίας ζητείται η ακύρωση.**

**6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.**

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

Επί της από **02-04-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... (ID: .....) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με 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:

#### **Ιστορικό:**

Κατόπιν της με αριθ. ....../25-11-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία εδράζεται στο ..... Αττικής, με αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό Εμπόριο Φαρμακευτικών Προϊόντων», μερικός έλεγχος επιστροφής φόρου εισοδήματος, για τη φορολογική περίοδο από 01-01-2023 έως 31-12-2023. Στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε η σχετική γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων με συνημμένη και την σχετική εντολή ελέγχου καθώς και το με αριθ. πρωτ. ....../2024 αίτημα παροχής πληροφοριών προσκόμισης λογιστικών αρχείων (τηρηθέντων βιβλίων και ληφθέντων και εκδοθέντων στοιχείων). Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη απέστειλε τα ζητηθέντα.

Ο έλεγχος, στα πλαίσια των ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενήργησε από τα προσκομισθέντα στοιχεία, διαπίστωσε λογιστικές διαφορές και συγκεκριμένα δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση, όπως δαπάνες ταξιδίων εσωτερικού, δαπάνες διατροφής πωλητών, έξοδα συνεδρίων εξωτερικού και εσωτερικού, δωρεές κλπ (ως αναφέρει η σχετική από 28-02-2025 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 10 - 14). Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προέβη στον εκ νέου προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και κατά συνέπεια του τελικού ποσού προς επιστροφή.

Οι διαπιστώσεις του ελέγχου και οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί, κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα ηλεκτρονικά, με το με αριθ. ....../29-01-2025 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη, με υπόμνημά της απέστειλε στοιχεία και διατύπωσε τις απόψεις της, τις οποίες ο έλεγχος κατόπιν αξιολόγησης αυτών προέβη στην έκδοση:

- Της με αριθμό ....../28-02-2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία αναγνωρίστηκε για την προσφεύγουσα εταιρεία, συνολικό ποσό φόρου προς επιστροφή **58.302,73 €** αντί του δηλωθέντος **182.164,49 €**.

Η προσφεύγουσα ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή της και να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, καθότι ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή εφάρμοσε τις σχετικές διατάξεις καθώς υφίσταται η δυνατότητα έκπτωσης των δαπανών που πραγματοποίησε, προσκομίζοντας σχετικά αποδεικτικά στοιχεία τα οποία ισχυρίζεται ότι τεκμηριώνουν την δυνατότητα έκπτωσης των δαπανών που έχουν καταχωρηθεί στους εξής λογαριασμούς: 64.01.00.00 «ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ», 64.01.00.02 «ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΤΡΟΦΗΣ ΠΩΛΗΤΩΝ», 64.02.05.00 «ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΕΔΡΙΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ», 64.02.05.01 «ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΕΔΡΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ», 64.06.00.01 «ΔΩΡΕΕΣ ΓΙΑ ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΣΧΕΣΕΙΣ», 68.03 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ REBATES» και 84.00.00 «ΠΑΡΟΧΕΣ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ/ΤΕΡΜΑΤΙΣΜΟΥ».

Επίσης η προσφεύγουσα επικαλείται διπλή φορολόγηση ήδη αναμορφωμένων δαπανών στους λογαριασμούς: 64.01.00.02 «ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΤΡΟΦΗΣ ΠΩΛΗΤΩΝ», 64.02.05.00 «ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΕΔΡΙΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ» και 64.02.05.01 «ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΕΔΡΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ». Προς επίρρωση των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα προσκόμισε επίσης σχετικά δικαιολογητικά.

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:**

**«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία**

και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

...

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

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

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:**

«Άρθρο 3 - Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονός της που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεων 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. [.....]

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. [.....]

6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια. [.....]».

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:**

«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.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις 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. [.....]

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. [.....]

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα. [.....].»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ.3 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«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.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«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 συνήθειες 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**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 23 - Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) [.....]

δ) προβλέψεις ..... εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26,

[.....]

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια

δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης, [.....]

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

[.....]

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.»

**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 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 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 έκπτωσης 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.

#### **Άρθρο 23**

##### **Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

[.....]

δ) Οι κάθε είδους προβλέψεις, με εξαίρεση τις οριζόμενες στο άρθρο 26 του ίδιου νόμου, αναφορικά με την πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων. Για το άρθρο αυτό έχουν δοθεί από την υπηρεσία μας διευκρινίσεις με την ΠΟΛ. 1056/2015 εγκύκλιό μας.

[.....]

θ) Οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της επιχείρησης, για την ενημέρωσή τους σε θέματα στρατηγικής των επιχειρήσεων, οριοθέτησης μελλοντικών στόχων, εισαγωγής νέων προϊόντων στην αγορά, προώθησης των προϊόντων, ενημέρωσης σε νέες τεχνικές, κ.λπ., είτε οργανώνονται από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτο, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.

Στις δαπάνες για τη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της επιχείρησης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες που γίνονται για την αίθουσα των εκδηλώσεων, τη μεταφορά των επισκεπτών, τυχόν αμοιβές ομιλητών, ενώ περιλαμβάνονται τα τέλη που σχετίζονται με τη διαμονή (π.χ. δημοτικοί φόροι ημεδαπής ή αλλοδαπής - «city tax»).

Το ποσό των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα εφαρμόζεται ανά ενημερωτική ημερίδα - συνάντηση. Εφόσον το συνολικό ετήσιο ποσό της εν λόγω δαπάνης υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, τότε η συνολική δαπάνη εκπίπτει μόνο μέχρι του ποσού που δεν υπερβαίνει το εν λόγω ποσοστό. Δηλαδή, σε κάθε περίπτωση η εκπιπόμενη δαπάνη δεν μπορεί να υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.

Πέραν των ανωτέρω διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

[.....]

vii) Όσον αφορά στα ποσά εκπτώσεων 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 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 ακαθάριστων 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 ίδιου ως άνω νόμου, συνιστά έκπτωση η οποία μειώνει τη φορολογητέα αξία, σύμφωνα με το άρθρο 19, παράγραφος 5, περίπτωση α' του Κώδικα ΦΠΑ. Η έκπτωση αυτή θα πρέπει να αποδεικνύεται με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου.

3. Το ποσό της παραπάνω έκπτωσης συμπεριλαμβάνει και τον αναλογούντα ΦΠΑ, κατά συνέπεια, για την έκδοση του πιστωτικού τιμολογίου, ο ΦΠΑ υπολογίζεται με εσωτερική υπαίρεση, χρησιμοποιώντας το συντελεστή ΦΠΑ που ισχύει κατά το χρόνο έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1003/3.1.2011.

#### **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 εκπώσεων 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 εκπώσεις (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 εκπώσεων 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 εκπώσεις-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 "Έκπτωση-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 εκπώσεις/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 ..... 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 εκπώσεων, 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 ίδιου ως άνω νόμου, συνιστά έκπτωση η οποία μειώνει τη φορολογητέα αξία, σύμφωνα με το άρθρο 19, παράγραφος 5, περίπτωση α' του Κώδικα ΦΠΑ. Η έκπτωση αυτή θα πρέπει να αποδεικνύεται με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου και ο αναλογούν ΦΠΑ υπολογίζεται με εσωτερική υπαίρεση 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, 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 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, με το άρθρο 47 «Μετάθεση προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων και ρυθμίσεις καταβολής του φόρου εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων/ νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2023 - Τροποποίηση παρ. 88 και 89 άρθρου 72 Ν. 4172/2013» του ν.5131/2024 ορίζονται τα εξής:**

«2. Το δεύτερο εδάφιο της παρ. 89 του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος αντικαθίσταται από δύο νέα εδάφια και η παρ. 89 διαμορφώνεται ως εξής:

«89. Η καταβολή του φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2023, με εξαίρεση τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, που έχουν λυθεί ή έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, πραγματοποιείται σε οκτώ (8) ισόποσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης, με βάση την παρ. 2 του άρθρου 68 και οι υπόλοιπες επτά (7) μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των επτά (7) επόμενων μηνών.

**Ειδικότερα, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων του άρθρου 45, των οποίων το φορολογικό έτος λήγει την 31η Δεκεμβρίου 2023, υποβάλλονται εμπρόθεσμα μέχρι την 9η Αυγούστου 2024. Κατ' εξαίρεση, η καταβολή του φόρου για τις δηλώσεις του προηγούμενου εδαφίου, πραγματοποιείται σε οκτώ (8) ισόποσες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την 9η Αυγούστου 2024, η δεύτερη μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Αυγούστου 2024 και η καθεμία από τις επόμενες έξι (6) μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των έξι (6) επόμενων μηνών.».**

**Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1094/2016 «Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1113/2015 εγκυκλίου μας, σχετικά με τις εκπιπόμενες και μη δαπάνες», διευκρινίζονται τα εξής:**

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με τα πιο κάτω ζητήματα, σας παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινίσεις για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

**Θ. Φορολογική μεταχείριση των δαπανών σίτισης και διαμονής που πραγματοποιούν οι φαρμακευτικές εταιρείες, για οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων**

1. Με την ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιό μας διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι το ποσό των 300 ευρώ για ενημερωτικές ημερίδες και συναντήσεις που αναφέρεται στην περ. θ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, οι οποίες είτε οργανώνονται από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτο, θα εφαρμόζεται ανά συμμετέχοντα και ανά ενημερωτική ημερίδα συνάντηση με την προϋπόθεση

ότι το συνολικό ετήσιο ποσό της εν λόγω δαπάνης να μην υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης.

Επισημαίνεται ότι η αναφορά στην ως άνω εγκύκλιο σε ημερίδες και συναντήσεις που οργανώνονται από τρίτους καταλαμβάνει αυτές που οργανώνονται μέσω τρίτων που ασκούν κατ' επάγγελμα αυτή τη δραστηριότητα (διοργάνωση συνεδρίων και ενημερωτικών ημερίδων) και όχι αυτές την οργάνωση των οποίων καταλαμβάνουν λοιποί κρατικοί ή μη φορείς (π.χ. πανεπιστήμια, κρατικά νοσοκομεία, κ.λπ.).

**2. Από ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας προκύπτει, ότι φαρμακευτικές εταιρείες, στο πλαίσιο ενημέρωσης επιστημόνων υγείας (γιατροί, φαρμακοποιοί κ.ο.κ.) συμμετέχουν στο κόστος οργάνωσης και διεξαγωγής ενημερωτικών ημερίδων ή συνεδρίων, μετά από προηγούμενη έγκριση του Εθνικού Οργανισμού Φαρμάκων (Ε.Ο.Φ), μέσω της κάλυψης των εξόδων διαμονής και σίτισης των συμμετεχόντων (επιστημόνων υγείας), δεδομένου ότι οι επιστήμονες υγείας είναι το εξειδικευμένο κοινό προς το οποίο πρωτίστως απευθύνονται και μέσω των οποίων διατίθενται τα προϊόντα των υπόψη εταιρειών, θεωρούνται δηλαδή πελάτες για τις ανάγκες εφαρμογής των διατάξεων της περίπτωσης θ' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 .**

**Οι ενημερωτικές ημερίδες ή συνέδρια οργανώνονται είτε από ίδιες τις φαρμακευτικές εταιρείες (ανεξάρτητα αν την οργάνωσή τους στην πράξη αναλαμβάνουν τρίτοι οι οποίοι ασκούν κατ' επάγγελμα αυτή τη δραστηριότητα), είτε από λοιπούς φορείς, κρατικούς (πανεπιστήμια, κρατικά νοσοκομεία κ.λπ.) ή μη (επιστημονικά σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, επιστημονικές ενώσεις κάθε νομικής μορφής μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κ.λπ.), υπό την αιγίδα των οποίων συμμετέχουν οι φαρμακευτικές εταιρείες.**

**3. Από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και δεδομένου ότι οι ενημερωτικές ημερίδες ή συνέδρια οργανώνονται μετά από προηγούμενη έγκριση του Εθνικού Οργανισμού Φαρμάκων (Ε.Ο.Φ) προκύπτει, ότι στον περιορισμό της περίπτωσης θ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, εμπίπτουν οι αντίστοιχες δαπάνες σίτισης και διαμονής πελατών ή εργαζομένων που συμμετέχουν σε ενημερωτικές ημερίδες ή συνέδρια που οργανώνονται από την ίδια την φαρμακευτική επιχείρηση (αυτοτελώς ή μέσω τρίτων, όπως διευκρινίστηκε πιο πάνω υπό 1).**

**Αντίθετα, για ενημερωτικές ημερίδες οι οποίες πραγματοποιούνται από λοιπούς κρατικούς ή μη φορείς (ανεξάρτητα από το αν διοργανώνονται από τους ίδιους ή από τρίτες εταιρείες που ασκούν κατ' επάγγελμα αυτή τη δραστηριότητα), οι δαπάνες οργάνωσης και διεξαγωγής αυτών που βαρύνουν τις φαρμακευτικές εταιρείες και αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων τους εμπίπτουν στον γενικό κανόνα έκπτωσης, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 .**

**Τα ανωτέρω αποτελούν γενικό κανόνα έκπτωσης για όλες τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν δαπάνες σίτισης και διαμονής πελατών ή εργαζομένων τους στα πλαίσια οργάνωσης και διεξαγωγής ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων, επισημαίνοντας ότι σε κάθε περίπτωση τα αναφερόμενα πιο πάνω ως προς τον εν τοις πράγμασι διοργανωτή συνεδρίου - ενημερωτικής ημερίδας (τρίτο ή την ίδια την εταιρεία) καθώς και γενικότερα οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 22 και 23, θα πρέπει να εξετάζονται σε κάθε περίπτωση ως θέμα πραγματικό από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε δαπάνης.»**

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου άρθρο 76 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:**

**«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 το άρθρο 77 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:**

**«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»**

**Επειδή**, εν προκειμένω και όπως αναφέρθηκε και στο ανωτέρω ιστορικό, στην προσφεύγουσα εταιρεία, με αντικείμενο εργασιών το «Χονδρικό Εμπόριο Φαρμακευτικών Προϊόντων», διενεργήθηκε μερικός έλεγχος επιστροφής φόρου εισοδήματος, για τη φορολογική περίοδο από 01-01-2023 έως 31-12-2023, βάσει της υπ' αριθ. ....../25-11-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. Ο έλεγχος, στα πλαίσια των ελεγκτικών επαληθεύσεων που διενήργησε από τα προσκομισθέντα στοιχεία, διαπίστωσε διαφορές και συγκεκριμένα δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση, όπως δαπάνες ταξιδίων εσωτερικού, δαπάνες διατροφής πωλητών, έξοδα συνεδρίων εξωτερικού και εσωτερικού, δωρεές κλπ (ως αναλυτικά αναφέρει η σχετική από 28-02-2025 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σελ. 10 - 14), συνολικού ποσού 789.307,89 €. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη στον εκ νέου προσδιορισμό των αποτελεσμάτων και κατά συνέπεια της μείωσης του δηλωθέντος ποσού φόρου προς επιστροφή από το ποσό των **182.164,49 €** στο ποσό των **58.302,73 €**.

Οι διαπιστώσεις του ελέγχου και οι προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί, κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα ηλεκτρονικά, με το με αριθ. ....../29-01-2025 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη, με υπόμνημά της απέστειλε στοιχεία και διατύπωσε τις απόψεις της, τις οποίες ο έλεγχος κατόπιν αξιολόγησής τους δεν έλαβε υπόψη και προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της κατά βάση ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή εφάρμοσε τις σχετικές διατάξεις καθώς υφίσταται η δυνατότητα έκπτωσης των δαπανών που πραγματοποίησε, προσκομίζοντας σχετικά αποδεικτικά στοιχεία που αφορούν στους λογαριασμούς: 64.01.00.00 «ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ», 64.01.00.02 «ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΤΡΟΦΗΣ ΠΩΛΗΤΩΝ», 64.02.05.00 «ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΕΔΡΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ», 64.02.05.01 «ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΕΔΡΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ», 64.06.00.01 «ΔΩΡΕΕΣ ΓΙΑ ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΣΧΕΣΕΙΣ», 68.03 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ REBATES» και 84.00.00 «ΠΑΡΟΧΕΣ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ/ΤΕΡΜΑΤΙΣΜΟΥ».

Επίσης η προσφεύγουσα επικαλείται διπλή φορολόγηση ήδη αναμορφωμένων δαπανών στους λογαριασμούς: 64.01.00.02 «ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΤΡΟΦΗΣ ΠΩΛΗΤΩΝ», 64.02.05.00 «ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΕΔΡΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ» και 64.02.05.01 «ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΕΔΡΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ». Προς επίρρωση των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα προσκόμισε σχετικά δικαιολογητικά.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και στα πλαίσια επανεξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, εστάλη από την Υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ...../19-06-2025 έγγραφο της προς το 4<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με το οποίο ζητήθηκαν διευκρινίσεις αναφέροντας τα εξής:

*«Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή της, ισχυρίζεται την έκπτωση των δαπανών στους εξής λογαριασμούς:*

1. Λογ. 64.01.00.00 «ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ» και «64.01.00.02 «ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΤΡΟΦΗΣ ΠΩΛΗΤΩΝ» (σελ. 5 - 13 ενδικοφανούς προσφυγής).
2. Λογ. 64.02.05.00 «ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΕΔΡΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ» (σελ. 13-22 ενδικοφανούς προσφυγής).
3. Λογ. 64.02.05.01 «ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΕΔΡΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ» (σελ. 22-34 ενδικοφανούς προσφυγής).
4. Λογ. 64.06.00.01 «ΔΩΡΕΕΣ ΓΙΑ ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΣΧΕΣΕΙΣ» (σελ. 35-37 ενδικοφανούς προσφυγής).
5. Λογ. 68.03 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ REBATES» (σελ. 38-45 ενδικοφανούς προσφυγής).
6. Λογ. 84.00.00 «ΠΑΡΟΧΕΣ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ/ΤΕΡΜΑΤΙΣΜΟΥ» (σελ. 45-47 ενδικοφανούς προσφυγής).

Επίσης η προσφεύγουσα επικαλείται διπλή φορολόγηση ήδη αναμορφωμένων δαπανών στους λογαριασμούς: 64.01.00.02 «ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΤΡΟΦΗΣ ΠΩΛΗΤΩΝ», 64.02.05.00 «ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΕΔΡΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ» και 64.02.05.01 «ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΕΔΡΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ» (σελ. 48-50 ενδικοφανούς προσφυγής).

Επειδή στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν γίνεται σαφής αναφορά στις δαπάνες και στα δικαιολογητικά τα οποία εξετάστηκαν από τον έλεγχο, ομοίως και στην εισήγηση απόψεων της υπηρεσίας σας δεν γίνεται αναφορά ως προς τα προσκομισθέντα στοιχεία τα οποία επικαλείται και παραθέτει η προσφεύγουσα, παρακαλούμε όπως μας ενημερώσετε εάν τα επικαλούμενα

προσκομισθέντα στοιχεία έχουν αξιολογηθεί από τον έλεγχο και αν αφορούν στα ποσά τα οποία έχουν καταλογισθεί ως διαφορές...».

**Επειδή**, ανταποκρινόμενη η φορολογική αρχή απέστειλε το με αριθ. πρωτ. 4<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤ. .... ΕΞ 2025/07-07-2025 έγγραφο με το οποίο, αξιολογώντας τα προσκομισθέντα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης που επικαλείται η προσφεύγουσα, μας ενημέρωσε για τα εξής:

**1. Λογ.64.01.00.00 «ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ» ποσό 82.468,08**

**Αποδεκτά από τον έλεγχο τα δικαιολογητικά της ελεγχόμενης**

**2. Λογ.64.01.00.02 «ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΤΡΟΦΗΣ ΠΩΛΗΤΩΝ» ποσό 36.645,00**

**Αποδεκτά από τον έλεγχο τα δικαιολογητικά της ελεγχόμενης.**

**3. Λογ.64.02.05.00 «ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΕΔΡΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ» ποσό 57.959,98**

Δεν αποδεικνύεται η εργασιακή σχέση μεταξύ των συμμετεχόντων στα σεμινάρια και της ελεγχόμενης, αφού ως δικαιολογητικά έχει προσκομίσει μόνο τιμολόγια του γραφείου ταξιδίων γεγονός το οποίο δεν τεκμηριώνει τη σχετική δαπάνη.

Συνεπώς απορρίπτεται ποσό 57.959,98-27.390,90(αναμόρφωση)=30.569,08 ευρώ

**4. Λογ.64.02.05.01 «ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΕΔΡΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ» ποσό 325.664,43**

Τα δικαιολογητικά που έχει προσκομίσει χωρίζονται σε δύο κατηγορίες:

α)συμμετοχές σε συνέδρια όπου δεν εμφανίζονται οι συμμετέχοντες ώστε να μπορεί ο έλεγχος να αιτιολογήσει το έξοδο και

β)ενοικίαση χώρων για την ανάρτηση διαφημιστικών πινακίδων της ελεγχόμενης -γεγονός το οποίο αποτελεί διαφήμιση-και προϋποθέτει καταβολή 2% διαφημιστικού τέλους ,το αργότερο ως το τέλος του έτους που αφορά η δαπάνη. Στην περίπτωση που δεν έχει καταβληθεί το διαφ. τέλος δεν αναγνωρίζεται η δαπάνη.

Η ελεγχόμενη αν και της ζητήθηκαν τα διπλότυπα πληρωμής της καταβολής του διαφ. τέλους δεν τα προσκόμισε έως και σήμερα.

Συνεπώς απορρίπτεται ποσό 325.664,43 -42.299,03(αναμόρφωση)=283.365,54 ευρώ

**5. Λογ.64.06.00.01 «ΔΩΡΕΕΣ ΓΙΑ ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΣΧΕΣΕΙΣ» ποσό 35.309,40**

**Αποδεκτά από τον έλεγχο τα δικαιολογητικά της ελεγχόμενης**

**6. Λογ.68.03 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ REBATES» ποσό 115.695,90**

Ο έλεγχος απορρίπτει τη συγκεκριμένη δαπάνη...το συγκεκριμένο κονδύλι φέρεται καταχωρημένο στον λογαριασμό 68.03 (προβλέψεις) κατά παρέκκλιση των αναφερομένων στο άρθρο 23 περίπτωση δ του ν.4172/13.Συνεπώς απορρίπτεται ποσό 115.695,90 ευρώ.

**7. Λογ.84.00.00 «ΠΑΡΟΧΕΣ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ/ΤΕΡΜ» ποσό 135.565,10**

Η ελεγχόμενη δεν έχει αναμορφώσει το ανωτέρω ποσό.(σχετ. πίνακας αναμόρφωσης), ενώ υποχρεούται σύμφωνα με την μελέτη της ΣΟΛ ΑΕ.

Επιπλέον τα παραδείγματα της ελεγχόμενης δε συμφωνούν με το εμφανιζόμενο ποσό στο σχετικό λογαριασμό.

Συνεπώς απορρίπτεται ποσό 135.565,10 ευρώ...».

**Επειδή**, ως προς τις λογιστικές διαφορές οι οποίες παραμένουν και δεν τροποποιήθηκαν από την ελεγκτική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερθείσες διατάξεις, τα ως άνω αναφερθέντα από την ελεγκτική αρχή αλλά και τους προβαλλόμενους με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή λόγους, αναφέρονται τα εξής:

**Α) Έξοδα συνεδρίων Λογ. 64.02.05.00 «ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΕΔΡΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ» ποσό 30.569,08 ευρώ και Λογ. 64.02.05.01 «ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΕΔΡΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ» ποσό 283.365,54 ευρώ**

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έχει την δυνατότητα έκπτωσης των εν λόγω δαπανών και προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών της προσκομίζει στοιχεία (ως παρατίθεται στις σελ. 13 - 34 της υπό κρίση προσφυγής) στα οποία αναφέρονται πληροφορίες σχετικά με τα συνέδρια, το πρόγραμμα των συνεδρίων, συμμετέχοντες ιατροί, αιτήσεις για επιχορήγηση επαγγελματιών υγείας, αιτήσεις για έγκριση συμμετοχής από τον ΕΟΦ, εγκρίσεις του ΕΟΦ, ονόματα ιατρών για τους οποίους εγκρίθηκε η συμμετοχή, αιτήσεις έγκρισης χρηματοδότησης επιστημονικών εκδηλώσεων, αιτήσεις έγκρισης από τον ΕΟΦ για διοργάνωση επιστημονικών εκδηλώσεων και εγκρίσεις ΕΟΦ, στοιχεία φαρμάκων της προσφεύγουσας εταιρείας που σχετίζονται με τις εν λόγω εκδηλώσεις.

Η ελεγκτική αρχή αφενός στην οικεία έκθεση ελέγχου απορρίπτει την έκπτωση αυτών χωρίς ειδική αναφορά στα δικαιολογητικά τα οποία εξέτασε και τις ελλείψεις αυτών, αφετέρου και στα στοιχεία που παρατίθενται από την προσφεύγουσα εταιρεία ανωτέρω δεν παρέχει ομοίως καμία αναλυτική αναφορά από την οποία να προκύπτουν σαφώς τόσο τα ποσά όσο και σχετικά δικαιολογητικά που απορρίπτει, και σε κάθε περίπτωση δεν παρέχει σχετική τεκμηρίωση στο ότι οι αναλυτικά αναφερόμενες πληροφορίες στα προσκομισθέντα στοιχεία (πρόγραμμα συνεδρίων, ονόματα συμμετεχόντων, εγκρίσεις ΕΟΦ, σχετιζόμενα φάρμακα) δεν έχουν καμία σχέση με την δραστηριοποίηση της προσφεύγουσας. Ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας από την πλευρά του ελέγχου βασίμως προβάλλονται και γίνονται αποδεκτοί.

**Β) Προβλέψεις rebate Λογ. 68.03 «ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ REBATES» ποσό 115.695,90 ευρώ**

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έχει δυνατότητα έκπτωσης των εν λόγω δαπανών καθότι πρόκειται για δαπάνες βέβαιες και εκκαθαρισμένες παραθέτοντας αναλυτικά στοιχεία γνωστοποιήσεων του ΕΟΠΠΥ (ως παρατίθεται στις 38-45 της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής) και εσφαλμένα ο έλεγχος διαπίστωσε την εν λόγω λογιστική διαφορά.

Επειδή τα εν λόγω δικαιολογητικά είναι τα εξής:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΚΔΟΣΗΣ	ΑΡ.ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΠΟΣΟ
16.02.2024	.....	8.484,59
14.06.2024	.....	52.449,82
14.06.2024	.....	47.246,08
04.09.2024	.....	7.533,29
		<b>115.713,78</b>

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για τα ποσά για τα οποία τα δικαιολογητικά έχουν εκδοθεί μέχρι τον χρόνο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων και σε κάθε περίπτωση μέχρι τον χρόνο εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (09-08-2024), η προσφεύγουσα δύναται να εκπέσει τα συγκεκριμένα ποσά στο υπό κρίση φορολογικό έτος και είναι αδιάφορο το γεγονός ότι τα εν λόγω ποσά καταχωρήθηκαν εσφαλμένα σε λογαριασμό προβλέψεων, ενώ για το ποσό rebate ύψους 7.533,29 ευρώ για οποίο το σχετικό παραστατικό εκδόθηκε πέραν της ως άνω προθεσμίας, η προσφεύγουσα δεν έχει δικαίωμα έκπτωσής του κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος, αλλά στον χρόνο που εκδόθηκε το εν λόγω παραστατικό. Ως εκ τούτου οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας γίνονται μερικώς δεκτοί.

**Γ) Προβλέψεις προσωπικού Λογ. 84.00.00 «ΠΑΡΟΧΕΣ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ/ΤΕΡΜ» ποσό 135.565,10 ευρώ.**

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι από την πλευρά της προέβη σε προγενέστερο του 2023 έτος, στην δημιουργία πρόβλεψης ύψους 157.735,94 ευρώ με την καταχώρηση του ποσού αυτού στον λογαριασμό 84.00.00. Στο υπό κρίση φορολογικό έτος προέβη στην δημιουργία νέας πρόβλεψης και συγκεκριμένα στην καταχώρηση του ποσού των 135.565,10 ευρώ στον λογαριασμό 84.00.00 ενώ στο εν λόγω έτος ισχυρίζεται ότι καταβλήθηκαν αποζημιώσεις ύψους 157.735,94 ευρώ λόγω εξόδου από την εταιρεία, οι οποίες καταχωρήθηκαν στον λογαριασμό 60.05 για τις οποίες είχε δημιουργήσει στο παρελθόν πρόβλεψη και την οποία είχε αναμορφώσει. Ωστόσο αφενός σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 23 δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση κάθε ποσό προβλέψεων που δημιουργεί η προσφεύγουσα (πλην των αναφερόμενων στο άρθρο 26 του ΚΦΕ), αφετέρου από την πλευρά της δεν τεκμηριώθηκε ότι η ίδια είχε αναμορφώσει στο παρελθόν το ποσό των προβλέψεων που αφορά στις αποζημιώσεις που καταβλήθηκαν στο υπό κρίση έτος. Ως εκ τούτου ορθώς το ποσό των 135.565,10 ευρώ θεωρήθηκε από τον έλεγχο λογιστική διαφορά.

Κατόπιν των ανωτέρω οι τελικές λογιστικές διαφορές διαμορφώνονται, ως εξής:



ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΜΕΙΩΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΕΩΝ	ΠΟΣΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
64.01.00.00	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΕΙΔΙΩΝ	82.468,08	82.468,08	0,00
64.01.00.02	ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΤΡΟΦΗΣ ΠΩΛΗΤΩΝ	36.645,00	36.645,00	0,00
64.02.05.00	ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΕΔΡΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	57.959,98	57.959,98	0,00
64.02.05.01	ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΕΔΡΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ	325.664,43	325.664,43	0,00
64.06.00.01	ΔΩΡΕΕΣ ΓΙΑ ΔΗΜΟΣΙΕΣ ΣΧΕΣΕΙΣ	35.309,40	35.309,40	0,00
68.03	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ REBATES	115.695,90	108.180,49	7.515,41
84.00.00	ΠΑΡΟΧΕΣ ΔΙΑΚΑΝΟΝΙΣΜΟΥ	135.565,10	0,00	135.565,10
		<b>789.307,89</b>	<b>646.227,38</b>	<b>143.080,51</b>

Και τα φορολογητέα αποτελέσματα της προσφεύγουσας διαμορφώνονται ως εξής:

	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΛΕΓΧΟΥ ΚΑΤΟΠΙΝ ΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΕΩΝ ΣΤΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)	(2)	(3)	(3) - (1)
Ακαθάριστα Έσοδα (κωδ. 015)	10.547.330,58	10.547.330,58	10.547.330,58	0,00
Φορολογητέα κέρδη χρήσης (κωδ.016)	280.123,75	280.123,75	280.123,75	0,00
Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (κωδ. 455)	226.299,89	789.307,89	369.380,40	143.080,51
Σύνολο κερδών	506.423,64	1.069.431,64	649.504,15	143.080,51
Χρεωστική διαφορά ανταλ. ομολόγων (PSI) (κωδ. 752)	88.776,74	88.776,74	88.776,74	0,00
Φορολογικά κέρδη χρήσης (κωδ. 048)	<b>417.646,90</b>	<b>980.654,90</b>	<b>560.727,41</b>	<b>143.080,51</b>

**Σημείωση:** Επισημαίνεται σε κάθε περίπτωση ότι ο υπό κρίση έλεγχος πραγματοποιήθηκε στο πλαίσιο επιστροφής φόρου και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ, η φορολογική διοίκηση δύναται να προβεί σε μεταγενέστερο έλεγχο λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 37 του ΚΦΔ.

## Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **02-04-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... (ID: .....) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ ....., και την τροποποίηση της με αριθμό ...../28-02-2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου του 4<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου, ποσό επιστροφής με βάση την παρούσα απόφαση:

**Φορολογικό έτος 2023**

	<b>ΠΟΣΟ ΔΗΛΩΣΗΣ (Α)</b>	<b>ΠΟΣΟ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β)</b>	<b>ΠΟΣΟ ΔΕΔ (Γ)</b>	<b>ΔΙΑΦΟΡΑ (Α - Γ)</b>
Φορολογητέα κέρδη (κωδ.001)	<b>417.646,90</b>	<b>980.654,90</b>	<b>560.727,41</b>	<b>143.080,51</b>
Φόρος που αναλογεί (004)	91.882,32	215.744,08	123.360,03	31.477,71
Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε (κωδ.090)	275.046,81	275.046,81	275.046,81	0,00
Φόρος που προκαταβλήθηκε (κωδ.008)	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Άθροισμα: (619) + (009) + (090) + (008) + (111) (κωδ. 701)</b>	<b>-183.164,49</b>	<b>-59.302,73</b>	<b>-151.686,78</b>	<b>31.477,71</b>
Τέλος Επιτηδεύματος (άρθρο 31 ν.3986/2011) (κωδ.911)	1.000,00	1.000,00	1.000,00	0,00
<b>Πιστωτικό ποσό για επιστροφή (κωδ.750)</b>	<b>-182.164,49</b>	<b>-58.302,73</b>	<b>-150.686,78</b>	<b>31.477,71</b>

(τροποποίηση της με αριθμό ...../28-02-2025 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2023)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου  
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Η Προϊσταμένη 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.