



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1360

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604520

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψιν:

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. του άρθρου 10της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

**2.** Την ΠΟΛ. 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

**3.** Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την από 27/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «..... ΕΕ» ΑΦΜ ....., με κύρια δραστηριότητα «.....», έδρα επί της οδού ..... Τ.Κ. .... Γλυφάδα, η οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία, κατά:

- Της με αριθμό ...../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
- Της με αριθμό ...../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
- Της με αριθμό ...../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
- Της με αριθμό ...../2022 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

**5.** Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.

**6.** Το με αριθμό πρωτ. Δ.Ε.Δ. .... ΕΙ 2023 ΕΜΠ/02-05-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.

7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
8. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης

Επί της από 27/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΕ» ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό ...../2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2016, προσδιορίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 286.859,06 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 143.429,53 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό 430.288,59 ευρώ, το οποίο μετά την προσαρμογή του φόρου κατ' άρθρο 36 παρ. 4 Κ.Φ.Δ., ανήλθε σε 188.743,91 ευρώ (συνολικό ποσό για καταβολή).

Με τη με αριθμό ...../2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017, προσδιορίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 170.927,99 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 85.464,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 256.391,99 ευρώ.

Με τη με αριθμό ...../2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2016, προσδιορίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 130.703,57 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 65.351,78 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 196.055,35 ευρώ και υπόλοιπο φόρου για έκπτωση 51.801,26 ευρώ.

Με τη με αριθμό ...../2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 2<sup>ου</sup> ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικού έτους 2017, προσδιορίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 112.624,55 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 56.312,28 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 168.936,83 ευρώ και υπόλοιπο φόρου για έκπτωση 48.558,15 ευρώ.

Οι ως άνω διαφορές φόρου και τα επιβληθέντα πρόστιμα προέκυψαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., σύμφωνα με την Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Α.1293/2019, κατόπιν της με αριθμό ...../27-09-2022 εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας εταιρείας και λαμβάνοντας υπόψη το με αριθμό πρωτ. .... ΕΞ 2022 ΠΔ/27-12-2022 έγγραφο απόψεων επί του με αριθμό ...../07-12-2022 Σ.Δ.Ε., ο έλεγχος κατέληξε στις κάτωθι διαπιστώσεις:

«Εκδόθηκαν τα κάτωθι πιστωτικά τιμολόγια προς την συνδεδεμένη οντότητα «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» ΑΦΜ ....., βάσει του από 01/01/2011 Ιδιωτικού Συμφωνητικού το οποίο κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και έλαβε αριθμό ...../13-04-2011:

Α/Α	ΑΡ.ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ/ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1	..../30-06-2016	ΠΕΡΙΚΟΠΗ/ΕΚΠΤΩΣΗ Α'ΤΕΤΡΑΜΗΝΟΥ 2014	167.364,50	31.816,66
2	..../30-09-2016	ΠΕΡΙΚΟΠΗ/ΕΚΠΤΩΣΗ Β',Γ'ΤΕΤΡΑΜΗΝΟΥ 2014	334.729,00	63.633,32
3	..../31-12-2016	ΠΕΡΙΚΟΠΗ/ΕΚΠΤΩΣΗ 2015	487.075,58	87.054,83
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>			<b>989.169,08</b>	<b>182.504,81</b>
4	..../30-06-2017	ΠΕΡΙΚΟΠΗ/ΕΚΠΤΩΣΗ Α'ΕΞΑΜΗΝΟΥ 2016	317.741,14	54.690,72
5	..../30-09-2017	ΠΕΡΙΚΟΠΗ/ΕΚΠΤΩΣΗ Β'ΕΞΑΜΗΝΟΥ 2016	317.741,14	54.690,73
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>			<b>635.482,28</b>	<b>109.381,45</b>
6	..../30-12-2017	ΠΕΡΙΚΟΠΗ/ΕΚΠΤΩΣΗ Α'ΕΞΑΜΗΝΟΥ 2017	301.608,20	52.414,75

Από τον έλεγχο προέκυψε ότι οι με α/α 1-5 ανωτέρω συναλλαγές αφορούν εκπτώτικες τιμολογήσεις/πιστωτικά τιμολόγια για πωλήσεις παρελθουσών χρήσεων του χρόνου έκδοσης των πιστωτικών τιμολογίων.

Βάσει των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 47, 21 του ν.4172/2013, και 11, 17 του ν.4308/2014 καθώς και των άρθρων 16 παρ. 1 και 19 του ν. 2859/2000, ο έλεγχος δεν αναγνωρίζει:

- Τη διενεργηθείσα μείωση των ακαθάριστων εσόδων και των φορολογητέων εκροών κατά το ποσό των 989.169,08 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016 με τα Πιστωτικά Τιμολόγια ..../30-06-2016, ..../30-09-2016 και ...../31-12-2016.
- Τη διενεργηθείσα μείωση του φόρου εκροών κατά ποσό 182.504,81 ευρώ, που αντιστοιχεί στα ως άνω τιμολόγια.
- Τη διενεργηθείσα μείωση των ακαθάριστων εσόδων και των φορολογητέων εκροών κατά το ποσό των 635.482,28 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017 με τα Πιστωτικά Τιμολόγια ...../30-06-2017 και ...../30-09-2017.
- Τη διενεργηθείσα μείωση του φόρου εκροών κατά ποσό 109.381,45 ευρώ, που αντιστοιχεί στα ως άνω τιμολόγια.

Σχετικά με το Φ.Π.Α, φορολογητέα αξία βάσει των διατάξεων του άρθρου 19 ν.2859/2000 είναι η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις παράδοσης αγαθών ο προμηθευτής και εν προκειμένω η ελεγχόμενη. Συνεπώς, οι εν προκειμένω εκπτώσεις του φόρου δεν εκπίπτουν κατά το μέρος που αφορούν εκπτώσεις φόρων παλαιών χρήσεων. Εν προκειμένω, τα εκδοθέντα παραστατικά της φορολογικής περιόδου 2016, αφορούν τις αντιπαροχές παρελθόντων ετών (2014-2015). Το ίδιο ισχύει και για μέρος των εκδοθέντων παραστατικών του φορολογικού έτους 2017, που αφορούν το έτος 2016. Η μη αναγνώριση της έκπτωσης του δικαιώματος του φόρου των ανωτέρω περιπτώσεων, δε συνδυάζεται με τις διατάξεις του αρ.32 του ν.2859/2000, διότι δεν αφορά δαπάνη της επιχείρησης, αλλά διακανονισμό εκπτώσεων παρελθόντων ετών».

#### ΙΣΤΟΡΙΚΟ – ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΤΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

Η προσφεύγουσα, δυνάμει του ...../13-04-2011 Ιδιωτικού Συμφωνητικού, προμηθεύει την συνδεδεμένη επιχείρηση με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ»

και ΑΦΜ ..... νοσοκομειακό και υγειονομικό υλικό, το οποίο στη συνέχεια η κλινική χορηγεί στους νοσηλευόμενους ασθενείς της.

Τα έσοδα της προσφεύγουσας για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2016 και 2017, προέρχονται αποκλειστικά από την ως άνω συνδεδεμένη επιχείρηση.

Η επιχείρηση «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ», ως συμβεβλημένος ιδιώτης πάροχος υπηρεσιών υγείας προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. βάσει των διατάξεων του άρθρου 100 του ν. 4172/2013, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της τα εκάστοτε καταβληθέντα ποσά επιστροφής (.....) της παρ. 1 του άρθρου 35 του ν. 3918/2011, με την έκδοση σχετικού πιστωτικού τιμολογίου. Περαιτέρω για τις υπηρεσίες αυτές που παρέχει στον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. και υπάγονται στον Φ.Π.Α., για το υπερβάλλον ποσό που αναζητείται εκ μέρους του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. καθώς και το ποσό επιστροφής (.....) –τα οποία συνιστούν έκπτωση- μειώνει τη φορολογητέα αξία, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 5 περίπτωση α του Κώδικα Φ.Π.Α.

Για την έκδοση του πιστωτικού τιμολογίου ο Φ.Π.Α. υπολογίζεται με εσωτερική υπαίρεση χρησιμοποιώντας το συντελεστή Φ.Π.Α. που ισχύει κατά το χρόνο έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1033/2011.

Για τα ποσά των εκπτώσεων που χορηγεί ως πάροχος υπηρεσιών υγείας προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., εκδίδει πιστωτικά τιμολόγια στη χρήση εντός της οποίας εκκαθαρίζονται και χορηγούνται οι εν λόγω εκπτώσεις, ανεξάρτητα εάν αφορούν συναλλαγές προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 100 του ν. 4172/2013 (ΠΟΛ 1191/2014).

Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσης των ποσών επιστροφής κατ' εφαρμογή των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 100 του ν.4172/2013, όταν αυτά μπορούν να προβλεφθούν στη χρήση που αφορούν, βαρύνουν τη χρήση αυτή, διαφορετικά μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία (ΠΟΛ 1191/2014).

Στην παράγραφο 1.2. του από 13-04-2011 συναφθέντος Ιδιωτικού Συμφωνητικού μεταξύ της προσφεύγουσας και της επιχείρησης με την επωνυμία «.....ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» προβλέπεται ότι

*«1.2. Επιπλέον ρητά συμφωνείται ότι ο Προμηθευτής («..... ΚΑΙ ΣΙΑ ΕΕ» ΑΦΜ .....) δεν δικαιούται να απαιτήσει από την κλινική («..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» ΑΦΜ .....) την είσπραξη οιασδήποτε απαιτήσεων του που αφορούν εν γένει νοσοκομειακό και λοιπό υγειονομικό υλικό (το οποίο ο Προμηθευτής είχε προμηθεύσει στην κλινική και η τελευταία χορήγησε σε ασθενείς ασφαλισμένους στο Δημόσιο και στους εν γένει ασφαλιστικούς οργανισμούς) προ της εκκαθάρισεως αυτού από τους οικείους ασφαλιστικούς οργανισμούς και της συνακόλουθης χρηματικής καταβολής προς την Κλινική και πέραν του ποσού που προκύπτει από τη σχετική εκκαθάριση παραιτούμενος ρητά με την παρούσα από την είσπραξη του οιασδήποτε υπερβάλλοντος ποσού, Στην περίπτωση αυτή ρητώς συμφωνείται ότι ο Προμηθευτής θα εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο προς την Κλινική για το υπερβάλλον ποσό.»*

Βάσει των ανωτέρω η προσφεύγουσα εξέδωσε τα υπό κρίση πιστωτικά τιμολόγια κατά το χρόνο κατά τον οποίο εκκαθαρίστηκαν οι εκπτώσεις που παρείχε η κλινική, ως συμβεβλημένος ιδιώτης πάροχος υπηρεσιών υγείας προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., οι οποίες όμως επιβάρυναν και την ίδια ως προμηθεύτρια της κλινικής. Επιπλέον μείωσε τα ακαθάριστα έσοδα και τις φορολογητέες εκροές των ετών εντός των οποίων εκκαθαρίστηκαν και εκδόθηκαν τα σχετικά στοιχεία, ήτοι μείωσε τα ακαθάριστα έσοδα και τις φορολογητέες εκροές των φορολογικών ετών 2016 και 2017.

Από τον έλεγχο κρίθηκε ότι οι ως άνω συναλλαγές που αντιστοιχούν στα υπ' αριθμό ..../2016, .../2016, ..../2016, ..../2017 και .../2017 πιστωτικά τιμολόγια εκδόσεως της προσφεύγουσας προς την επιχείρηση «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» αφορούν σε εκπώσεις για πωλήσεις προγενέστερες του χρόνου εκδόσεως των πιστωτικών τιμολογίων. Η προσφεύγουσα ως προμηθεύτρια της κλινικής σε νοσοκομειακό και λοιπό υγειονομικό υλικό διενεργεί εμπορικές πράξεις και οποιοδήποτε πιστωτικό τιμολόγιο θα πρέπει να αφορά τη χρήση που εκδίδεται. Σύμφωνα δε με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων επιβάλλεται η αναγνώριση των εσόδων και εξόδων αποκλειστικά στο αποτέλεσμα της χρήσης, εντός της οποίας αυτά έγιναν δεδουλευμένα.

Κατόπιν αυτών ο έλεγχος δεν αναγνώρισε:

- Τη διενεργηθείσα μείωση των ακαθάριστων εσόδων και των φορολογητέων εκροών κατά το ποσό των 989.169,08 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016 με τα Πιστωτικά Τιμολόγια .../30-06-2016, .../30-09-2016 και ..../31-12-2016.
- Τη διενεργηθείσα μείωση του φόρου εκροών κατά ποσό 182.504,81 ευρώ, που αντιστοιχεί στα ως άνω τιμολόγια.
- Τη διενεργηθείσα μείωση των ακαθάριστων εσόδων και των φορολογητέων εκροών κατά το ποσό των 635.482,28 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017 με τα Πιστωτικά Τιμολόγια ..../30-06-2017 και ..../30-09-2017.
- Τη διενεργηθείσα μείωση του φόρου εκροών κατά ποσό 109.381,45 ευρώ, που αντιστοιχεί στα ως άνω τιμολόγια.

Ο έλεγχος επιπλέον, κατά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, εφάρμοσε τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 36 του Κ.Φ.Δ. καθώς και τις οδηγίες που δόθηκαν από τη Διοίκηση με την Ε. 2082/2022, δεδομένου ότι διαπιστώθηκε η ύπαρξη ποσών μειωτικών των εσόδων (πιστωτικά τιμολόγια) που αναδιαμορφώνουν τη φορολογητέα ύλη και αφορούν σε φορολογικά έτη για τα οποία το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να διενεργήσει έλεγχο και να επιβάλλει φόρο έχει παραγραφεί, ήτοι τα φορολογικά έτη 2014 και 2015.

Έγινε δηλαδή υπολογισμός του φόρου που αντιστοιχεί στα ως άνω πιστωτικά τιμολόγια ..../30-06-2016 και .../30-09-2016 κατά το φορολογικό έτος 2014 που αυτά αφορούν και προσαρμόστηκε αντίστοιχα, κατά το ποσό αυτό, ο φόρος για το παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα του ελέγχου δεν είχε παραγραφεί, ήτοι το φορολογικό έτος 2016. Ομοίως υπολογίστηκε ο φόρος που αντιστοιχεί στο ως άνω πιστωτικό τιμολόγιο ..../31-12-2016 κατά το φορολογικό έτος 2015 που αυτό αφορά και προσαρμόστηκε αντίστοιχα, κατά το ποσό αυτό, ο φόρος για το παλαιότερο φορολογικό έτος για το οποίο το δικαίωμα του ελέγχου δεν είχε παραγραφεί, ήτοι το φορολογικό έτος 2016.

Για τα πιστωτικά τιμολόγια ..../30-06-2017 και ..../30-09-2017, τα οποία αφορούν σε περικοπές/εκπτώσεις του φορολογικού έτους 2016, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τη διενεργηθείσα μείωση των ακαθάριστων εσόδων κατά το σύνολο της καθαρής αξίας αυτών, ποσού 635.482,28 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017 και δεν προσαρμόστηκε σύμφωνα με τα ως άνω ο φόρος του φορολογικού έτους 2017, γιατί το έτος 2016 δεν ήταν παραγεγραμμένο κατά το χρόνο έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξεις, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, καθώς και με το με αριθμό πρωτ. Δ.Ε.Δ. .... ΕΙ 2023 ΕΜΠ/02-05-2023 συμπληρωματικό υπόμνημα της, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Ορθή η έκπτωση της δαπάνης από το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας κατά τα έτη εντός των οποίων εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., λόγω της εφαρμογής των μηχανισμών ..... στην αντισυμβαλλόμενη κλινική καθώς και της σύμβασης μεταξύ της προσφεύγουσας και της κλινικής.

Συγκεκριμένα μεταξύ άλλων ισχυρίζεται ότι:

Έχει συνάψει το από 01/01/2011 (...../13-04-2011) Ιδιωτικό Συμφωνητικό με τη συνδεδεμένη εταιρεία «..... Α.Ε.», με διακριτικό τίτλο «.....» και προμηθεύει την τελευταία με νοσοκομειακό και λοιπό υγειονομικό υλικό, το οποίο με τη σειρά της η κλινική χορηγεί στους πάσης φύσεως νοσηλευόμενους ασθενείς της, με σκοπό την κάλυψη των αναγκών τους σε ιατροφαρμακευτική περίθαλψη.

Μετά τις σχετικές εκκαθαρίσεις, η κλινική αποδίδει στον προμηθευτή και, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα, το ποσό που προέρχεται από τη διενέργεια της σχετικής εκκαθάρισης και όχι την ονομαστική αξία της απαιτήσεως, που αντιστοιχεί στην τιμολογηθείσα αξία προς την κλινική.

Και τούτο διότι, όπως ρητώς συνάγεται από την παράγραφο 1.2. του συναφθέντος μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας με την επωνυμία «.....Α.Ε.» Ιδιωτικού Συμφωνητικού (Σχητικό 1) «... ρητώς συμφωνείται ότι ο προμηθευτής δε δικαιούται να απαιτήσει από την κλινική την είσπραξη οιασδήποτε απαιτήσεων του που αφορούν εν γένει νοσοκομειακό και λοιπό υγειονομικό υλικό (το οποίο ο προμηθευτής είχε προμηθεύσει στην κλινική και η τελευταία χορήγησε σε ασθενείς ασφαλισμένους στο Δημόσιο και στους εν γένει ασφαλιστικούς οργανισμούς), προ της εκκαθάρισεως αυτού από τους οικείους ασφαλιστικούς οργανισμούς και της συνακόλουθης χρηματικής καταβολής προς την κλινική και πέραν του ποσού που προκύπτει από την σχετική εκκαθάριση παραιτούμενος ρητά με την παρούσα από την είσπραξη του οιασδήποτε υπερβάλλοντος ποσού.

Στην περίπτωση αυτή ρητώς συμφωνείται ότι ο προμηθευτής θα εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο προς την κλινική για το υπερβάλλον ποσό».

Λόγω της εφαρμογής των μηχανισμών ..... και ..... στους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 100 Ν. 4172/2013, προέκυψε περικοπή κατά την εκκαθάριση των τιμολογίων της κλινικής προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., τα δε τιμολόγια αυτά περιείχαν και υλικά της προσφεύγουσας, ως προμηθεύτριας της κλινικής.

Κατόπιν των ανωτέρω, δυνάμει των οικείων βεβαιώσεων του Ε.Ο.Π.Υ.Υ., που απεστάλησαν στην κλινική, εκκαθαρίσθηκαν εντός των φορολογικών ετών 2016 και 2017 και επεστράφησαν από την κλινική προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. τα αναφερόμενα σε αυτές ποσά ....., τα οποία αφορούσαν σε υπηρεσίες καθώς και υγειονομικό και νοσοκομειακό υλικό της κλινικής προς τους ασφαλισμένους του Ε.Ο.Π.Υ.Υ..

Ένα μέρος των πωλήσεων της κλινικής προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. – εκτός των νοσηλίων, που αφορά σε παροχή υπηρεσιών από την κλινική – συνίσταται σε εν γένει νοσοκομειακό και υγειονομικό υλικό, το οποίο η κλινική χορηγεί στους νοσηλευόμενους ασθενείς με σκοπό την κάλυψη των αναγκών τους σε ιατροφαρμακευτική περίθαλψη. Το υλικό αυτό η κλινική το είχε προμηθευτεί

από την προσφεύγουσα. Ως εκ τούτου, δυνάμει της σχετικής μεταξύ τους συμφωνίας, η προσφεύγουσα έπρεπε να επιβαρυνθεί με το ποσό της έκπτωσης, που χορηγήθηκε από την κλινική προς τον Ε.Ο.Π.Π.Υ. και αντιστοιχούσε στο υλικό αυτό.

Κατόπιν των ανωτέρω, η προσφεύγουσα, συμμορφούμενη με τα οριζόμενα στην από 01/01/2011 (...../13-04-2011) σύμβαση μεταξύ της ίδιας και της εταιρείας «..... ΑΕ» («η .....»), προέβη στην έκδοση πιστωτικών τιμολογίων, βάσει της ως άνω περικοπής, που προέκυψε από την εκκαθάριση των τιμολογίων της ..... προς τον Ε.Ο.Π.Π.Υ.

Χρόνος εκδόσεως των εν λόγω πιστωτικών τιμολογίων, ήταν τα έτη εντός των οποίων εκκαθαρίστηκαν και εκδόθηκαν οι σχετικές βεβαιώσεις από τον Ε.Ο.Π.Π.Υ. προς την .....

Επιπλέον η προσφεύγουσα στα έτη, εντός των οποίων εκκαθαρίστηκαν και εκδόθηκαν οι σχετικές βεβαιώσεις από τον Ε.Ο.Π.Π.Υ. προς την ....., ήτοι τα έτη 2016 και 2017 μείωσε ισόποσα τα ακαθάριστα έσοδά της καθώς και τις φορολογητέες εκροές της στο Φ.Π.Α., Εφόσον, όπως ισχυρίζεται: «με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του ν.4172/2013, τίθεται ως γενικός κανόνας για τον χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν.2238/1994...

Συνεπώς για την υπαγωγή του εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξης του εντός του ίδιου έτους».

2. Εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 36 του Κ.Φ.Δ. καθώς και των διατάξεων της εγκυκλίου Ε.2082/2022 και της εγκυκλίου Ε.2025/2023, ως προς το ύψος του φόρου και ως προς τη βάση υπολογισμού του προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ.

Συγκεκριμένα μεταξύ άλλων ισχυρίζεται ότι:

«Η Φορολογική Αρχή, ως προς το φορολογικό έτος 2016, εφαρμόζοντας ... τις διατάξεις της υπ' αριθμ. Ε.2082/7.12.2022 εγκυκλίου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., προέβη σε υπολογισμό του φόρου, που αντιστοιχούσε στη δαπάνη των παραγεγραμμένων, κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου (2022) φορολογικών ετών 2014 και 2015, με βάση τα ποσά, που αντιστοιχούσαν στα υπ' αριθμ. ..../30.6.2016, ..../30.9.2016 και ...../31.12.2016 πιστωτικά τιμολόγια, τα οποία αφορούσαν, όπως προαναφέρθηκε, αντιστοίχως, τις διενεργηθείσες περικοπές/εκπτώσεις του α' τετραμήνου του έτους 2014, του β' και γ' τετραμήνου του έτους 2014 και το έτος 2015 και, εν συνεχεία, προσάρμοσε λανθασμένα τον αναλογούντα φόρο στο παλαιότερο φορολογικό έτος, για το οποίο το δικαίωμα ελέγχου του Δημοσίου δεν είχε παραγραφεί, εν προκειμένω στο έτος 2016...όλως εσφαλμένως και παντελώς αυθαιρέτως ο έλεγχος δεν εφάρμοσε τα προβλεπόμενα στις διατάξεις της ερμηνευτικής του άρθρου 36 παρ. 4 Ν. 4987/2022 (Α' 206) εγκυκλίου Ε. 2082/2022 και ως προς τα οριστικά αποτελέσματα του φορολογικού έτους 2017, ως προς το οποίο, επίσης, διενεργούνταν έλεγχος...

...ο φορολογικός συντελεστής για τα φορολογικά έτη 2014, και 2015 είναι 26% για κέρδη έως 50.000 ευρώ και 33% για το υπερβάλλον ποσό κερδών (δεδομένου ότι η εταιρεία μας έχει τη μορφή ετερόρρυθμης εταιρείας και τηρεί απλογραφικά βιβλία). Με βάση τους συντελεστές αυτούς, με τους οποίους προκύπτει μεγαλύτερο ποσό φόρου από τον φόρο που προκύπτει στο φορολογικό έτος 2016, ότε ίσχυε συντελεστής 29% για το σύνολο των κερδών (ανεξαρτήτως του ύψους αυτών), με την προσαρμογή του φόρου που αναλογεί στα φορολογικά έτη 2014 και

2015 στο φορολογικό έτος 2016 (αφαίρεση φόρου) πρέπει να προκύψει πιστωτικό υπόλοιπο αντί για χρεωστικό.

... Όσον αφορά στο φορολογικό έτος 2017, η Διεύθυνσή Σας οφείλει να πράξει ό,τι δεν έπραξε, καίτοι είχε σχετική ευχέρεια αλλά και υποχρέωση ο έλεγχος, ήτοι να εφαρμόσει τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 4 ΚΦΔ και της ερμηνευτικής αυτών εγκ. Ε.2082/2022, προβαίνοντας σε προσαρμογή φόρου για το παλαιότερο ελεγχόμενο φορολογικό έτος, το οποίο, εν προκειμένω, είναι το φορολογικό έτος 2017, δεδομένου ότι πλέον το φορολογικό έτος 2016 έχει υποπέσει σε παραγραφή.

...ως προς τη βάση υπολογισμού του προστίμου του άρθρου 58 Ν. 4987/2022 (ΚΦΔ), το οποίο πρέπει να υπολογισθεί στη διαφορά του φόρου, που προκύπτει ΜΕΤΑ από τη σχετική προσαρμογή και όχι στη διαφορά του φόρου που αναλογεί στο φορολογικό έτος 2016 πριν από την προσαρμογή, δυνάμει των διατάξεων της υπ' αριθμ. Ε. 2082/2022 εγκυκλίου».

### 3. Εξέταση των υπό κρίση συναλλαγών υπό το πρίσμα των ενδοομιλικών συναλλαγών και συγκεκριμένα:

«Σε κάθε περίπτωση, οι συναλλαγές μας με την συνδεδεμένη Εταιρεία «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» πρέπει να εξετασθούν υπό το πρίσμα των ενδοομιλικών συναλλαγών και των οικείων διατάξεων, ουδόλως δε ο έλεγχος τυχόν αμφισβητεί ότι πράγματι πρόκειται για ενδοομιλικές συναλλαγές, έχουμε δε προσκομίσει ενώπιον του ελέγχου τους φακέλους τεκμηριώσεως των ελεγχόμενων ετών».

Ως προς τον 1<sup>ο</sup> 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 συστήματός 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 εκπνώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.

#### **Άρθρο 11 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου**

1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάζεται 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 εκπνώσεις, 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 εκπνώσεων εκ των υστέρων, για πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, το (πιστωτικό) τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από το χρόνο που γεννάζεται 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**, στις διατάξεις του άρθρου 47 του ν. 4172/2013, ορίζεται:

#### **Άρθρο 47 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα**

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

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

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

**«Άρθρο 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα**

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

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

.....  
**«Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**

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

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις 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 στην ΠΟΛ. 1113/2015 σχετικά με τις εκπιπόμενες και μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες του ν. 4172/2013 ορίζονται τα εξής:**

**«Άρθρο 22**

**Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**

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

## 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

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

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

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

.....

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

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

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

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

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.

**Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.**

...

Πέραν των ανωτέρω διευκρινίζονται τα ακόλουθα:...

vii) Όσον αφορά στα ποσά εκπώσεων που χορηγούνται από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας προς τον ΕΟΠΥΥ κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης πληρωμής (.....) και του κλιμακούμενου ποσοστού επί των ποσοστών του ΕΟΠΥΥ ..... 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 από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 19 παρ. 1 και 5 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), ερμηνευομένων 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 και ότι η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ως Φ.Π.Α. ποσό υψηλότερο εκείνου που εισέπραξε ο υποκείμενος στον φόρο και έκφραση της οποίας αποτελεί η διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 90 αυτής, η οποία προβλέπει ότι σε περίπτωση, μεταξύ άλλων, μείωσης της τιμής που επέρχεται έπειτα από την πραγματοποίηση της πράξης, τα κράτη μέλη οφείλουν να μειώσουν τη βάση επιβολής του φόρου, άρα και του ποσού του ΦΠΑ που οφείλει να καταβάλλει ο υποκείμενος στον φόρο, όταν, κατόπιν μιας πράξης, ο τελευταίος δεν λαμβάνει την αντιπαροχή ή λαμβάνει μόνο ένα μέρος της.

**Επειδή**, σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των ποσών επιστροφής κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης επιστροφής (.....) και του κλιμακούμενου ποσοστού επί των οφειλών του Ε.Ο.Π.Υ.Υ (.....), από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας, έχουν δοθεί οδηγίες ως εξής:

Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1191/2014 με θέμα «Φορολογική μεταχείριση των ποσών επιστροφής κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης επιστροφής (.....) και του κλιμακούμενου ποσοστού επί των οφειλών του Ε.Ο.Π.Υ.Υ (.....), 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. Δ12B ..... ΕΞ 2013/3.6.2013 και Δ12B ..... 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 .....), 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 εκπώσεις, 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 (.....) 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 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.»

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 (.....) και βάσει της παρ. 3 του άρθρου 35 του ν. 3918/2011 (.....)” 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 (.....) του άρθρου 11 του ν. 4052/2012 για έμμεσες πωλήσεις προς τους Φορείς Κοινωνικής Ασφάλισης (Φ.Κ.Α.)" ή "Εκπτωση-επιστροφή .....) 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.»

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 (.....), συνεπεία περικοπών δαπανών, μετά από έλεγχο των σχετικών δικαιολογητικών":

#### **«Α. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**

##### **α. ΤΜΗΜΑ Δ'**

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 8 του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ 251 Α'/2014), όπως ισχύει, ορίζεται ότι πιστωτικό είναι το τιμολόγιο, που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.

Όπως διευκρινίστηκε με την παράγραφο 11.2.10 περ. γ' της εγκυκλίου ΠΟΛ.1003/31.12.2014 όπως ισχύει, για άλλες διαφορές που έχουν σχέση και επηρεάζουν την αξία ή το περιεχόμενο γενικά του αρχικού τιμολογίου, το πιστωτικό τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα, από τη διαπίστωση των διαφορών (θέμα πραγματικό).

2. Κατόπιν των ανωτέρω, για τα ποσά που αφορούν διαφορές, συνεπεία περικοπών δαπανών στους παρόχους υπηρεσιών υγείας, μετά από έλεγχο των δικαιολογητικών αυτών και επανυπολογισμό του αρχικά βεβαιωθέντος ποσού, κατ' εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης επιστροφής (.....), 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 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 (.....) 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 υπαίρεση εφαρμόζοντας τον συντελεστή του φόρου που ισχύει κατά το χρόνο έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/2011.»

Σύμφωνα με την **Ε.2199/2021 Εγκύκλιο** με θέμα «Φορολογική μεταχείριση των ποσών επιστροφής (.....) που καταβάλλονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 35 του ν.3918/2011, καθώς και των ποσών της αυτόματης επιστροφής (.....) που καταβάλλονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν.4052/2012 για το φορολογικό έτος 2020»:

**«ΠΕΡΙΛΗΨΗ**

#### **Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ**

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

#### **Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ**

Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι η αποσαφήνιση του χρόνου έκπτωσης των ποσών επιστροφής (rebate) καθώς και των ποσών της αυτόματης επιστροφής (.....) 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 (.....) που καταβάλλονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 35 του ν. 3918/2011, καθώς και των ποσών της αυτόματης επιστροφής (.....) 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 (.....) και του κλιμακούμενου ποσοστού επί των ποσοστών του ΕΟΠΥΥ (.....) με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 100 του ν.4172/2013, αυτά μειώνουν τα ακαθάριστα έσοδα του έτους εντός του οποίου εκκαθαρίζονται και εκδίδονται τα σχετικά στοιχεία.

Περαιτέρω με την Ε.2198/2021 εγκύκλιο, με την οποία συμπληρώθηκε η ΠΟΛ.1113/2015, διευκρινίστηκε ότι αναφορικά με τον χρόνο έκπτωσης των ποσών επιστροφής (.....) και αυτόματης επιστροφής (.....) 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 ..... των ..... 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 ..... 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, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε τα κάτωθι πιστωτικά τιμολόγια προς την συνδεδεμένη οντότητα «..... ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» ΑΦΜ ....., βάσει του από 01/01/2011 ιδιωτικού συμφωνητικού το οποίο κατατέθηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και έλαβε αριθμό ...../13-04-2011:

Α/Α	ΑΡ.ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ/ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.
1	.../30-06-2016	ΠΕΡΙΚΟΠΗ/ΕΚΠΤΩΣΗ Α'ΤΕΤΡΑΜΗΝΟΥ 2014	167.364,50	31.816,66
2	.../30-09-2016	ΠΕΡΙΚΟΠΗ/ΕΚΠΤΩΣΗ Β',Γ'ΤΕΤΡΑΜΗΝΟΥ 2014	334.729,00	63.633,32
3	.../31-12-2016	ΠΕΡΙΚΟΠΗ/ΕΚΠΤΩΣΗ 2015	487.075,58	87.054,83
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>			<b>989.169,08</b>	<b>182.504,81</b>
4	.../30-06-2017	ΠΕΡΙΚΟΠΗ/ΕΚΠΤΩΣΗ Α'ΕΞΑΜΗΝΟΥ 2016	317.741,14	54.690,72
5	.../30-09-2017	ΠΕΡΙΚΟΠΗ/ΕΚΠΤΩΣΗ Β'ΕΞΑΜΗΝΟΥ 2016	317.741,14	54.690,73
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>			<b>635.482,28</b>	<b>109.381,45</b>
6	.../30-12-2017	ΠΕΡΙΚΟΠΗ/ΕΚΠΤΩΣΗ Α'ΕΞΑΜΗΝΟΥ 2017	301.608,20	52.414,75

Στη συνέχεια έλεγχος έκρινε ότι οι με α/α 1-5 ανωτέρω συναλλαγές αφορούν εκπρωτικές τιμολογήσεις/πιστωτικά τιμολόγια για πωλήσεις παρελθουσών χρήσεων του χρόνου έκδοσης των πιστωτικών τιμολογίων και δεν αναγνώρισε:

- Τη διενεργηθείσα μείωση των ακαθάριστων εσόδων και των φορολογητέων εκροών κατά το ποσό των 989.169,08 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016 με τα Πιστωτικά Τιμολόγια .../30-06-2016, .../30-09-2016 και .../31-12-2016.
- Τη διενεργηθείσα μείωση του φόρου εκροών κατά ποσό 182.504,81 ευρώ, που αντιστοιχεί στα ως άνω τιμολόγια.
- Τη διενεργηθείσα μείωση των ακαθάριστων εσόδων και των φορολογητέων εκροών κατά το ποσό των 635.482,28 ευρώ για το φορολογικό έτος 2017 με τα Πιστωτικά Τιμολόγια .../30-06-2017 και .../30-09-2017.
- Τη διενεργηθείσα μείωση του φόρου εκροών κατά ποσό 109.381,45 ευρώ, που αντιστοιχεί στα ως άνω τιμολόγια.

Ο έλεγχος επιπλέον, κατά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, εφάρμοσε τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 36 του Κ.Φ.Δ. καθώς και τις οδηγίες που δόθηκαν από τη Διοίκηση με την Ε. 2082/2022, δεδομένου ότι διαπιστώθηκε η ύπαρξη ποσών μειωτικών των εσόδων (πιστωτικά τιμολόγια) που αναδιαμορφώνουν τη φορολογητέα ύλη και αφορούν σε φορολογικά έτη για τα οποία το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να διενεργήσει έλεγχο και να επιβάλλει φόρο έχει παραγραφεί, ήτοι τα φορολογικά έτη 2014 και 2015.

Κατά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, ο έλεγχος πρόσθεσε ως λογιστική διαφορά τη συνολική καθαρή αξία των ως άνω .../2017 & ...../2017 πιστωτικών τιμολογίων ποσού 635.482,28 ευρώ (περικοπές/εκπτώσεις Ε.Ο.Π.Υ.Υ. έτους 2016) στα φορολογητέα αποτελέσματα βάσει δήλωσης του έτους 2017, χωρίς να αναμορφωθούν τα αποτελέσματα του μη παραγεγραμμένου φορολογικού έτους 2016.

**Επειδή**, εν προκειμένω η προσφεύγουσα έχει συνάψει το από 01/01/2011 (...../13-04-2011) ιδιωτικό συμφωνητικό με τη συνδεδεμένη εταιρεία το οποίο έχει κατατεθεί ως προβλέπεται στην αρμόδια φορολογική αρχή και με αυτό ρητώς συμφωνείται ότι :

**«1.2. Επιπλέον ρητά συμφωνείται ότι ο Προμηθευτής δεν δικαιούται να απαιτήσει από την κλινική την είσπραξη οίωνδηποτε απαιτήσεων του που αφορούν εν γένει νοσοκομειακό και λοιπό υγειονομικό υλικό (το οποίο ο Προμηθευτής είχε προμηθεύσει στην κλινική και η τελευταία χορήγησε σε ασθενείς ασφαλισμένους στο Δημόσιο και στους εν γένει ασφαλιστικούς οργανισμούς) προ της εκκαθάρισεως αυτού από τους οικείους ασφαλιστικούς οργανισμούς και της συνακόλουθης χρηματικής καταβολής προς την Κλινική και πέραν του ποσού που προκύπτει από τη σχετική εκκαθάριση παραιτούμενος ρητά με την παρούσα από την είσπραξη του οιουδήποτε υπερβάλλοντος ποσού, Στην περίπτωση αυτή ρητώς συμφωνείται ότι ο Προμηθευτής θα εκδίδει πιστωτικό τιμολόγιο προς την Κλινική για το υπερβάλλον ποσό.»**

**Επειδή**, από τα ανωτέρω διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία έχοντας ως μοναδικό πελάτη τη συνδεδεμένη εταιρεία «.....ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» ΑΦΜ ....., προμηθεύει την τελευταία με νοσοκομειακό και λοιπό υγειονομικό υλικό, το οποίο με τη σειρά της η κλινική χορηγεί στους πάσης φύσεως νοσηλεύμενους ασθενείς της, με σκοπό την κάλυψη των αναγκών τους σε ιατροφαρμακευτική περίθαλψη. Η κλινική είναι συμβεβλημένος ιδιώτης πάροχος υπηρεσιών υγείας προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. βάσει των διατάξεων του άρθρου 100 του ν. 4172/2013. Για τα ποσά των εκπτώσεων που χορηγεί ως πάροχος υπηρεσιών υγείας προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., εκδίδει πιστωτικά τιμολόγια τη χρήση εντός της οποίας εκκαθαρίζονται και χορηγούνται οι εν λόγω εκπτώσεις, ανεξάρτητα εάν αφορούν συναλλαγές προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 100 του ν. 4172/2013.

Μετά δε τις σχετικές εκκαθαρίσεις, η κλινική στο πλαίσιο του ανωτέρω συμφωνητικού απαιτεί από τον προμηθευτή της και, εν προκειμένω, την προσφεύγουσα, να χορηγήσει αντίστοιχη έκπτωση (με έκδοση πιστωτικού τιμολογίου) για το νοσοκομειακό και λοιπό υγειονομικό υλικό που την είχε προμηθεύσει και το οποίο η κλινική χορήγησε σε ασθενείς ασφαλισμένους στο Δημόσιο και στους εν γένει ασφαλιστικούς οργανισμούς.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα έθεσε στη διάθεση του ελέγχου το σύνολο των εγγράφων, 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 εκπτώσεις πωλήσεων λόγω της εφαρμογής των μηχανισμών ....., και ειδικότερα ότι αφορούν σε συγκεκριμένες περικοπές/εκπτώσεις των ετών 2014, 2015 και 2016 οι οποίες προσδιορίσθηκαν κατόπιν της εκκαθάρισης των τιμολογίων της κλινικής προς τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., λόγω της εφαρμογής των μηχανισμών ....., οι οποίες στο πλαίσιο του ανωτέρω συμφωνητικού επιβάρυναν και την προσφεύγουσα εταιρεία. Ο έλεγχος δεν αμφισβήτησε τις υπό κρίση εκπτώσεις ωστόσο δεν αποδέχθηκε τα υπό κρίση πιστωτικά τιμολόγια για τον μόνο λόγο ότι αφορούν σε εκπτώσεις προγενέστερων χρήσεων και ότι δεν αφορούν στα υπό κρίση

φορολογικά έτη και για τον λόγο αυτό έκανε άλλωστε εφαρμογή του άρθρου 36 παρ. 4 του Ν. 4987/2022.

**Επειδή**, τα ποσά των εκπτώσεων που περιλαμβάνονται στα υπό κρίση πιστωτικά τιμολόγια εκδόσεως της προσφεύγουσας προς την εταιρεία «..... Α.Ε.» 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 δε θα μπορούσε να εκδώσει προς την Κλινική 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 (.....) και επιστροφής (.....) μεταξύ του Ε.Ο.Π.Π.Υ. και της κλινικής και τότε αυτά γνωστοποιήθηκαν, αντιστοίχως, από την κλινική στην ίδια.

**Επειδή**, άλλωστε η αναφερόμενη στα υπό κρίση πιστωτικά τιμολόγια έκπτωση αφορά αποκλειστικά σε μεταγενέστερη έκπτωση λόγω της εφαρμογής των μηχανισμών ..... και ....., 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 την δυνατότητα αναγνώρισης αυτών τόσο στην 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 (.....) και αυτόματης επιστροφής (.....) 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 (Σχ.ετ. 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 υφαίρεση εφαρμόζοντας τον συντελεστή του φόρου που ισχύει κατά το χρόνο έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1003/2011.». Εν προκειμένω η χορηγηθείσα έκπτωση κατέστη βέβαιη και εκκαθαρισμένη και αποδεικνύεται με τα υπό κρίση πιστωτικά τιμολόγια.

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

Επειδή, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου το με αριθμό 11 πιστωτικό τιμολόγιο καθαρής αξίας 317.741,14 Ευρώ με αιτιολογία έκδοσης περικοπή/έκπτωση α' εξαμήνου 2016 εκδόθηκε την 30-06-2017 ημερομηνία κατά την οποία γεννήθηκε η υποχρέωση χορήγησης της έκπτωσης και κατέστη βέβαιο και εκκαθαρισμένο το σχετικό ποσό.

Επειδή, κατά τον χρόνο έκδοσης του υπό κρίση πιστωτικού τιμολογίου δεν είχε παρέλθει η προθεσμία για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων (παρ. 3 του άρθρου 6 του ν. 4308/2014 (Α' 251)) του έτους (2016) που αφορούσε η εν λόγω έκπτωση.

Επειδή, το στοιχείο αυτό εκδόθηκε σε χρόνο προγενέστερο της ημερομηνίας σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και αφορούσε στην κλειόμενη χρήση (2016) έπρεπε να μειώσει τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούσε.

Επειδή, ως προς τα λοιπά 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 εκπτώσεις και δεδομένου ότι αφορούν σε πραγματικές συναλλαγές οι οποίες είναι καταχωρισμένες στα

βιβλία της, ορθώς μειώθηκαν τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών εντός των οποίων εκκαθαρίστηκαν και εκδόθηκαν οι σχετικές βεβαιώσεις και τα σχετικά φορολογικά στοιχεία.

Συνεπώς τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας για το φορολογικό έτος 2017 διαμορφώνονται σε 271.665,73 ευρώ, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

2017	
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ/ΖΗΜΙΕΣ ΔΗΛΩΣΗΣ 2017	-46.075,41
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ/ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΕΣΟΔΩΝ	317.741,14
ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΕΔ ΓΙΑ ΤΟ ΕΤΟΣ 2017	271.665,73

**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.

### Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 27/01/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΕ» ΑΦΜ ..... σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

#### Φορολογικό έτος 2016

- Υπ' αρ...../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.  
Σύνολο φόρου για καταβολή: 0,00 €.
- Υπ' αρ...../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ.  
Σύνολο φόρου για καταβολή: 0,00 €.

#### Φορολογικό έτος 2017

- Υπ' αρ...../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος:

		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΠΟΣΑ ΔΕΔ (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Φορολογητέα κέρδη			589.406,87	271.665,73	271.665,73
Ή ζημιά		46.075,41	46.075,41	46.075,41	
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	6.915,55			



		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΠΟΣΑ ΔΕΔ (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
	Χρεωστικό ποσό		164.012,44	71.867,51	78.783,06
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Τέλος επιτηδεύματος		1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ			85.464,00	39.391,53	39.391,53
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτοσήμου					
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή			5.915,55	5.915,55	
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	για καταβολή		256.391,99	118.174,59	<b>118.174,59</b>
	για επιστροφή	5.915,55			5.915,55
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					
Σύνολο φόρου για καταβολή			<b>256.391,99</b>	<b>118.174,59</b>	<b>118.174,59</b>

- Υπ' αρ...../2022 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ.  
Σύνολο φόρου για καταβολή: 0,00 €.

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης  
Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Δημήτριος Μειδάνης**

**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.