



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 08/02/2018

Αριθμός απόφασης: 1256

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 11/10/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ «.....», με έδρα ΠΕΡΙΣΤΕΡΙ, οδός «.....», κατά των υπ' αριθμ.: α) «.....»/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων φορολογικού έτους 2014 και β) «.....»/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων φορολογικού έτους 2015 (εκ παραδρομής αναγράφεται φορολογικό έτος 2016) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ.: α) «.....»/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων φορολογικού έτους 2014 και β) «.....»/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων φορολογικού έτους 2015 (εκ παραδρομής αναγράφεται φορολογικό έτος 2016) των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση καθώς και τις από 07/09/2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

6. Το με αριθμό πρωτ. ΔΕΔ «.....» ΕΙ 2017 /28-11-2017 έγγραφο προσκόμισης συμπληρωματικών εγγράφων της προσφεύγουσας εταιρείας με συνοδευτικό επεξηγηματικό υπόμνημα.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 11/10/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τις υπ' αριθμ.:

1) «.....»/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 415.226,66 €, πλέον 207.613,33 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 622.839,99 €.

2) «.....»/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων φορολογικού έτους 2015 (εκ παραδρομής αναγράφεται φορολογικό έτος 2016) καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 117.773,54 €, πλέον 58.886,77 € πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 176.660,31 €.

Οι ως άνω διαφορές φόρου προέκυψαν κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει των υπ' αριθμ. «.....»/2016 και «.....»/2017 εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων, που αναγράφονται στις από 07/09/2017 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των ελεγκτών της ίδιας Δ.Ο.Υ. «.....» και «.....», σύμφωνα με τα οποία επαναπροσδιορίστηκαν τα αποτελέσματα (κέρδη – ζημίες) των φορολογικών ετών 2014 και 2015, λαμβανομένων υπόψη των παρακάτω, ανά φορολογικό έτος, λογιστικών διαφορών – δαπανών μη εκπιπτόμενων που διαπιστώθηκαν κατά τον έλεγχο:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

1) Λοιπές Προβλέψεις εκμετάλλευσης λογ. 68.09

Ποσό: **1.553.449,05 €**

Το ως άνω ποσό αφορά σχηματισμό προβλέψεων για περικοπές του ΕΟΠΠΥ (Claw back & rebate) ετών 2013 και 2014 και περιλαμβάνεται στο κόστος υπηρεσιών της χρήσης 2014. Σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. «.....»/28-05-2014 έγγραφο του ΕΟΠΠΥ, το ποσό της αυτόματης επιστροφής (Claw back) και επιστροφής (rebate) για το έτος 2013 ανέρχεται στο ποσό των 1.876.564,44 €, ήτοι rebate ποσού 491.935,08 € και Claw back ποσού 1.394.629,36 €. Η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε στο έλεγχο φωτοτυπίες των με αριθμούς 77 έως και 82 πιστωτικών τιμολογίων που εξέδωσε την **16/10/2015**, συνολικού ποσού 1.876.564,44 €, ήτοι καθαρής αξίας 1.694.736,57 € πλέον ΦΠΑ 181.827,87 € που αντιστοιχεί σε rebate ποσού 491.935,08 € και Claw back ποσού 1.394.629,36 €.

Με την έκδοση των ως άνω πιστωτικών τιμολογίων την **16/10/2015** μειώθηκαν τα ακαθάριστα έσοδα του έτους 2015 όπως αυτό προκύπτει από το ισοζύγιο γενικών αναλυτικών καθολικών και των ημερολογιακών εγγραφών του έτους 2015 και με το σχηματισμό πρόβλεψης μειώθηκαν τα μικτά αποτελέσματα (κέρδη) εκμετάλλευσης της χρήσης 2014.

Σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. «.....»/18-11-2014 έγγραφο του ΕΟΠΠΥ, το ποσό της αυτόματης επιστροφής (Claw back) και επιστροφής (rebate) για το α' εξάμηνο του έτους 2014 ανέρχεται στο ποσό των 947.934,21€, ήτοι rebate ποσού 255.460,87 € και Claw back ποσού 692.473,34€.

Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε στο έλεγχο πιστωτικά τιμολόγια για τα ως άνω ποσά rebate και Claw back που αφορούν το α' εξάμηνο του έτους 2014.

2) Αποσβέσεις λογ. 66.00

Ποσό: **40.878,40 €**

Το ως άνω ποσό αφορά διαφορά μεταξύ του υπολογισθέντος βάσει ελέγχου (56.683,36 €) και του δηλωθέντος από τη προσφεύγουσα εταιρεία ποσού των αποσβέσεων (97.561,76 €), καθόσον διενεργήθηκαν από τη προσφεύγουσα εταιρεία αποσβέσεις με συντελεστές διαφορετικούς από τα οριζόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Ν 4172/2013.

3) Τόκοι & συναφή έξοδα λογ. 65

Ποσό: **2.698,16 €**

Το ως άνω ποσό αφορά διαφορά μεταξύ του ποσού του υπολοίπου του λογ. 65 ύψους 25.300,00 € και του συνολικού ποσού των καταβληθέντων δεδουλευμένων τόκων και δεδουλευμένων εξόδων ύψους 22.601,84 €, για το οποίο δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα σχετικά δικαιολογητικά προκειμένου να αναγνωριστεί ως δαπάνη.

Σύνολο λογιστικών διαφορών: **1.597.025,61€**

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

1) Λοιπές Προβλέψεις εκμετάλλευσης λογ. 68.09

Ποσό: **942.517,13 €**

Το ως άνω ποσό αφορά σχηματισμό προβλέψεων για περικοπές του ΕΟΠΠΥ (Claw back & rebate) ετών 2014 και 2015, περιλαμβάνεται στο κόστος υπηρεσιών και επηρεάζει τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης της χρήσης 2015. Με το υπ' αριθμ. πρωτ. Οικ. «.....»/04-04-2017 έγγραφο του ΕΟΠΠΥ, η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε τις ακόλουθες βεβαιώσεις που αφορούν ποσά αυτόματης επιστροφής (Claw back) και επιστροφής (rebate) για τα έτη 2014 και 2015:

Α) Με αρ. πρωτ. «.....»/02.07.2015 Βεβαίωση ποσού αυτόματης επιστροφής (Claw back) και επιστροφής (rebate) έτους 2014 σε αντικατάσταση προηγούμενου υπολογισμού συνολικού ποσού 490.000,34 € (201859,07 € rebate και 288.141,27 € Claw back).

Β) Με αρ. πρωτ. «.....»/07.10.2015 Βεβαίωση ποσού αυτόματης επιστροφής (Claw back) και επιστροφής (rebate) β' εξαμήνου 2014 συνολικού ποσού 310.927,54 € (79.104,96 € rebate και 231.822,58 € Claw back).

Γ) Με αρ. πρωτ. «.....»/21.12.2015 Βεβαίωση ποσού αυτόματης επιστροφής (Claw back) και επιστροφής (rebate) α' εξαμήνου 2015 συνολικού ποσού 435.412,18 € (105.283,91 € rebate και 330.128,27 € Claw back).

Δ) Με αρ. πρωτ. «.....»/11.02.2016 Βεβαίωση ποσού αυτόματης επιστροφής (Claw back) και επιστροφής (rebate) α' εξαμήνου 2015 συνολικού ποσού 195.598,62 € (90.051,90 € rebate και 105.546,72 € Claw back).

Ε) Με αρ. πρωτ. «.....»/06.04.2016 Βεβαίωση ποσού αυτόματης επιστροφής (Claw back) και επιστροφής (rebate) β' εξαμήνου 2015 συνολικού ποσού 641.910,54 € (166.168,86 € rebate και 475.741,68 € Claw back).

Η προσφεύγουσα δεν έχει εκδώσει τα σχετικά φορολογικά στοιχεία (πιστωτικά τιμολόγια) βάσει των ως άνω βεβαιώσεων του ΕΟΠΠΥ, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1113/2015.

2) Αποσβέσεις λογ. 66.00

Ποσό: **39.409,28 €**

Το ως άνω ποσό αφορά διαφορά μεταξύ του υπολογισθέντος βάσει ελέγχου (51.600,89 €) και του δηλωθέντος από τη προσφεύγουσα εταιρεία ποσού των αποσβέσεων (91.010,17 €), καθόσον διενεργήθηκαν από τη προσφεύγουσα εταιρεία αποσβέσεις με συντελεστές διαφορετικούς από τα οριζόμενα στο άρθρο 24 παρ. 4 του Ν 4172/2013.

3) Τόκοι & συναφή έξοδα λογ. 65

Ποσό: **420,01 €**

Το ως άνω ποσό αφορά διαφορά μεταξύ του ποσού του υπολοίπου του λογ. 65 ύψους 13.549,22 € και του συνολικού ποσού των καταβληθέντων δεδουλευμένων τόκων και έξοδα τραπεζής ύψους 13.129,21 €, για το οποίο δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα σχετικά δικαιολογητικά προκειμένου να αναγνωρισθεί ως δαπάνη.

Σύνολο λογιστικών διαφορών: **982.346,42 €**

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή καθώς και με το με αριθμό πρωτ. ΔΕΔ «.....»ΕΙ 2017 /28-11-2017 έγγραφο προσκόμισης συμπληρωματικών εγγράφων - επεξηγηματικό υπόμνημα, ζητά την ακύρωση άλλως τη τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Πλημμελής εφαρμογή του νόμου σχετικά με τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων.

Η φορολογική αρχή εσφαλμένα δεν εφαρμόζει τη διάταξη του αρ. 26 του ν. 4172/2013 περί διαγραφής ληξιπρόθεσμων απαιτήσεων για τα έτη 2014 και 2013, το σφάλμα δε αυτό είναι έτι εμφανέστερο για τα ποσά που αφορούν το έτος 2013. Δεδομένης της κωλυσιεργίας του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. να παράσχει σε όλες τις κλινικές πανελλαδικώς, τις οικονομικές βεβαιώσεις κυρίως της χρήσης 2013 και επιπλέον λόγω της τότε αβέβαιης έκβασης της δικαστικής εκκρεμότητας ενώπιον του ΣτΕ, (η οποία εν τέλει επιλύθηκε στο τέλος του 2015), ήταν απολύτως λογικό να σχηματιστεί σχετική σε βάρος των αποτελεσμάτων πρόβλεψη για το έτος 2013, η οποία δεν εκπέσθηκε αλλά μεταφέρθηκε στην επόμενη χρήση 2014. Μετά δε τη βεβαίωση που εστάλη από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. με τα ακριβή ποσά rebate και clawback κατά το έτος 2014, που αφορούσαν τόσο το έτος 2013, όσο και το α' εξάμηνο του 2014, οι απαιτήσεις καταχωρήθηκαν νομίμως ως προβλέψεις και

εκπέσθηκαν κατά το έτος 2014. Σύμφωνα με την επίσημη βεβαίωση του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. ήτοι το υπ' αρ. πρωτ. «.....»/ 18-11-2014 έγγραφο, για το α' εξάμηνο του έτους 2014, μπορούσαμε να κάνουμε πρόβλεψη για το έτος 2014 σύμφωνα με τις επιταγές της ΠΟΛ. 1191/2014. Η Φορολογική Αρχή, στην Έκθεση Ελέγχου, όλως αορίστως και χωρίς να εκφέρει ειδική κρίση σχετικά με το έτος 2013, δε δέχεται ούτε τα ποσά που σχηματίστηκαν ως πρόβλεψη το έτος 2014 και αφορούσαν το έτος 2013 παρά την πάροδο του προβλεπόμενου 12μηνου.

Για το Φορολογικό Έτος 2015, η Φορολογική Αρχή ακολουθεί το ίδιο εσφαλμένο σκεπτικό που ακολούθησε και κατά τον Έλεγχο του προηγούμενου έτους και δεν κάνει δεκτές τις προβλέψεις εκμετάλλευσης συνολικού ποσού 942.000 ευρώ, τα οποία αποτελούσαν ποσά επιστροφής rebate και clawback του β' εξαμήνου του 2014 για τα οποία εκδόθηκε βεβαίωση εντός του έτους 2015 και ποσά επιστροφής rebate και clawback του έτους 2015 για τα οποία εκδόθηκε βεβαίωση εντός του έτους 2016. Η έκπτωση μέσω πρόβλεψης και όχι μέσω έκδοσης πιστωτικών τιμολογίων, εν όψει της καθυστέρησης της αποστολής των βεβαιώσεων από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. αλλά και της διαρκούς έκδοσης Υπουργικών Αποφάσεων και εγκυκλίων σχετικά με το θέμα του rebate και του clawback, ήταν και η πλέον σωστή και σύννομη λύση.

2) Πλημμελής εφαρμογή του νόμου σχετικά με το χρόνο έκπτωσης των δαπανών.

Η Φορολογική Αρχή, θέτει ως προϋπόθεση την έκδοση του πιστωτικού τιμολογίου προκειμένου να εκπεστούν οι ανωτέρω προβλέψεις ως δαπάνες, και κατ' επέκταση θεωρεί ως χρόνο έκπτωσης των δαπανών, το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου και όχι τον χρόνο που πραγματοποιήθηκε η δαπάνη.

Λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι ο Ε.Ο.Π.Υ.Υ. στέλνει διαρκώς νέες βεβαιώσεις για τα επίμαχα έτη (βλ. υπ αρ. πρωτ. Οικ. «.....»/04-04-2017 έγγραφο, το οποίο μνημονεύεται στην Έκθεση Ελέγχου, και με το οποίο ο Ε.Ο.Π.Υ.Υ. απέστειλε εκ νέου, εν έτει 2017, βεβαιώσεις που αφορούν τα έτη 2014 και 2015, λόγω δικών του σφαλμάτων και δυσλειτουργιών, αλλά και της γενικότερης ρευστότητας γύρω από το θέμα. Εάν είχε ακολουθηθεί η όλως εσφαλμένη λογική της Φορολογικής Αρχής, έπρεπε να μην έχουν εκπεσθεί οι δαπάνες rebate και clawback στη χρήση που πραγματοποιούνται, να εμφανίζεται η χρήση αυτή ως υπερκερδοφόρα καίτι ήταν ζημιογόνος, να καταβάλλονται οι αντίστοιχοι φόροι αναμένοντας να ξεκαθαρίσει την κατάσταση ο Ε.Ο.Π.Υ.Υ. με δύο και τρία έτη καθυστέρησης, αντιμετωπίζοντας τον κίνδυνο ακόμη και να απολεσθεί το δικαίωμα προς επιστροφή των αχρεωστήτως καταβληθέντων φόρων λόγω παραγραφής. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου, παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί.

3. Μη νόμιμη επιβολή προστίμου κατ' αρ. 58 του ν. 4174/2013.

Από τη γραμματική ερμηνεία της διάταξης προκύπτει ευθέως ότι πρόστιμο επιβάλλεται μόνο στις περιπτώσεις όπου ο φορολογούμενος οφείλει να καταβάλει μεγαλύτερο ποσό φόρου από αυτό που είχε αρχικώς καταβάλει και όχι στις περιπτώσεις όπου η Διοίκηση όφειλε να επιστρέψει φόρο στο φορολογούμενο.

Η Φορολογική Αρχή μη νόμιμα έχει επιβάλει πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ειδικά για τη διαχειριστική περίοδο από 1-1-2014 έως 31-12-2014, καθώς όπως έχει ήδη αναφερθεί, κατά τη χρήση αυτή ακολούθησαν τις επιταγές της εγκυκλίου ΠΟΛ 1191/2014, η οποία όριζε ότι όταν τα ποσά επιστροφής (rebate και clawback) μπορούν να προβλεφθούν στη χρήση που αφορούν, βαρύνουν τη χρήση αυτή.

Στη ΠΟΛ. 1113/2015 διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό. Εν προκειμένω οι δαπάνες (αφορώσες τις περικοπές του ΕΟΠΠΥ) όταν καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχείρησης και επέστηκαν, είχαν ήδη πραγματοποιηθεί από την επιχείρηση και είχαν καταστεί βέβαιες και εκκαθαρισμένες όπως γνωστοποιήθηκε και από τον ΕΟΠΠΥ με τις βεβαιώσεις που εξέδωσε.

Η μόνη σύννομη λύση που αφήνει αναλλοίωτα τα αποτελέσματα των χρήσεων και αποτυπώνει ορθώς τα πραγματικά περιστατικά είναι η καταχώρηση και έκπτωση των δαπανών στο έτος που αυτές πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται από τα νόμιμα δικαιολογητικά (βεβαιώσεις ΕΟΠΠΥ). Αντίθετα η φορολογική αρχή υποστηρίζει ότι το νόμιμο θα ήταν να εκπεστούν οι δαπάνες αυτές το χρόνο έκδοσης των πιστωτικών τιμολογίων και όχι το χρόνο που πραγματικά δημιουργήθηκαν. Εκ παραδρομής καταχωρηθήκαν στο φορολογικό έτος 2015 τα πιστωτικά τιμολόγια που αφορούν rebate και clawback του έτους 2013.

Σε κάθε περίπτωση εφόσον η επιχείρηση εφάρμοσε τις ΠΟΛ. οι οποίες συγκλίνουν με την επικαλούμενη νομολογία πρέπει να γίνει δεκτό ότι έδρασε καλόπιστα και κυρίως να μη καταλογιστεί πρόστιμο – πρόσθετο φόρος για ανακρίβεια της δήλωσης.

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 100 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

Άρθρο 100

Εφαρμογή μηχανισμού αυτόματης επιστροφής

1. 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 πιστοποίηση του σε λογαριασμό τραπέζης που θα υποδείξει ο Ε.Ο.Π.Υ.Υ.. Σε περίπτωση απράκτου παρελεύσεως της στο προηγούμενο εδάφιο προθεσμίας, το Διοικητικό Συμβούλιο του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. διακόπτει τη σύμβαση του συμβεβλημένου

παρόχου με τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ., για το χρονικό διάστημα μέχρι την καταβολή του οφειλόμενου από αυτόν (πάροχο) ποσού ή την είσπραξη του κατά τις διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε..

5. 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..

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 1 περ. δ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

δ) προβλέψεις εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26,

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

Άρθρο 26

Επισφαλείς απαιτήσεις

1. Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές αυτών, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στις παραγράφους 5 έως 7 του παρόντος άρθρου, εκπίπτουν για φορολογικούς σκοπούς, ως εξής:

α) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης,

β) για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, σύμφωνα με τον ακόλουθο πίνακα:

Χρόνος υπερημερίας
(σε μήνες)

Προβλέψεις
(σε ποσοστό %)

>12	50
>18	75
>24	100

Επειδή με την ΠΟΛ. 1191 /12-8-2014: “Φορολογική μεταχείριση των ποσών επιστροφής κατ’ εφαρμογή του μηχανισμού αυτόματης επιστροφής (claw back) και του κλιμακούμενου ποσοστού επί των οφειλών του Ε.Ο.Π.Υ.Υ (rebate), από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 100 του ν. 4172/2013”, ορίζεται ότι:

Α. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

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 ΕΞ2013/11.9.2013 έγγραφα μας).

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.

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 (Σ.τ.Ε. 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 έκδοσης 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. 1113/2-6-2015:Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α') ορίζεται ότι:

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013, σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

.....
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.

2. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά.

Επειδή με την ΠΟΛ. 1056/2-3-2015:Φορολογική μεταχείριση των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013).

.....
2. Με τις νέες διατάξεις, οι οποίες εφαρμόζονται για όλα τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, ανεξάρτητα αν τηρούν διπλογραφικά ή απλογραφικά βιβλία, καθώς και για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλάζει ο τρόπος υπολογισμού των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, καθόσον πλέον, δεν σχηματίζονται προβλέψεις ανεξάρτητα από το αν υπάρχουν ή όχι επισφαλείς απαιτήσεις, όπως συνέβαινε με τις διατάξεις της περ. θ''' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 (παλαιός Κ.Φ.Ε.), αλλά αντίθετα, σε κάθε περίπτωση, ικανή και αναγκαία συνθήκη για το σχηματισμό πρόβλεψης ή τη διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων είναι να έχουν αναληφθεί προ του σχηματισμού ή της διαγραφής οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης. Ο υπολογισμός των προβλέψεων γίνεται με βάση το χρόνο κατά τον οποίο παραμένουν ανείσπρακτες οι υπόψη απαιτήσεις και ανάλογα με το ποσό της ληξιπρόθεσμης απαίτησης (οφειλόμενο υπόλοιπο απαίτησης).

.....
3. Για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων και ειδικότερα για την εξεύρεση του ποσού της ληξιπρόθεσμης απαίτησης, αυτό που λαμβάνεται υπόψη δεν είναι το συνολικό ανεξόφλητο υπόλοιπο του εκάστοτε πελάτη ή άλλου χρεώστη αλλά το ανεξόφλητο ποσό της κάθε μίας

συναλλαγής με τον πελάτη αυτόν. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση πελατών επιχείρησης των οποίων οι οφειλές έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμες και με τους οποίους υφίστανται πέραν της μίας συναλλαγής, οι προβλέψεις θα σχηματίζονται με διαφορετικά ποσοστά επί των οφειλομένων ποσών ανά συναλλαγή και επί τη βάσει του χρόνου που αυτά παραμένουν ανείσπρακτα.

Σημειώνεται ότι για το σχηματισμό προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων λαμβάνονται και εκείνες οι επισφαλείς απαιτήσεις που προέκυψαν πριν την 1.1.2014 και δεν έχουν διαγραφεί μέχρι τις 31.12.2013.

Επειδή από την από 07/09/2017 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των ελεγκτών της ίδιας Δ.Ο.Υ. «.....» και «.....», που συντάχθηκε κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της με αριθμό «.....»/2016 εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων και αφορά το φορολογικό έτος 2014, προκύπτει ότι:

1) Από το Ισοζύγιο που προσκόμισε στο έλεγχο η προσφεύγουσα εταιρεία που περιλαμβάνονται οι κινήσεις και τα υπόλοιπα των λογαριασμών όπως διαμορφώθηκαν με τις εγγραφές κλεισίματος ισολογισμού, δεν εμφανίζεται υπόλοιπο στους λογαριασμούς 80.00 "Λογαριασμός Γενικής Εκμετάλλευσης" και 80.01 "Μικτά Αποτελέσματα Εκμετάλλευσης" και δεν συμπεριλαμβάνεται ο λογαριασμός 86 "Αποτελέσματα Χρήσεως". Όπως προκύπτει από την Κατάσταση Ελέγχου Ημερήσιων Κινήσεων Γενικής Λογιστικής της 31/12/2014 δεν έγιναν στο τέλος της χρήσης οι προβλεπόμενες εγγραφές στο λογαριασμό 80 "Γενική Εκμετάλλευση" και στο λογαριασμό 86 "Αποτελέσματα Χρήσεως". Από τις υφιστάμενες εγγραφές προκύπτει ότι κινήθηκε ο λογαριασμός 89.01 "Ισολογισμός Κλεισίματος Χρήσης" ο οποίος χρεώθηκε αντί του 80.00 με την αξία των δεδουλευμένων εξόδων, με πίστωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 6 και πιστώθηκε με την αξία των δεδουλευμένων εσόδων, με χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 7.

Ο λογαριασμός 89.01 χρεώθηκε και με το ποσό των προβλέψεων που σχημάτισε η ελεγχόμενη ύψους 1.553.449,05 €, όπως χρεώθηκε και με τα ποσά των λοιπών λειτουργικών εξόδων.

Από την Κατάσταση Λογαριασμού Εκμετάλλευσης της 31/12/2014 που συντάχθηκε μαζί με το Ισολογισμό, το υπόλοιπο του λογαριασμού 68 "Προβλέψεις" ύψους 1.553.449,05 €, έχει προστεθεί στα λοιπά οργανικά έξοδα, προκειμένου να προσδιοριστούν τα Μικτά Κέρδη της χρήσης.

2) Σύμφωνα με το υπ' αριθμ. «.....»/28-05-2014 βεβαίωση του ΕΟΠΠΥ που εστάλη στην προσφεύγουσα εταιρεία, το ποσό της αυτόματης επιστροφής (Claw back) και επιστροφής (rebate) για το έτος 2013 ανέρχεται στο ποσό των 1.876.564,44 €, ήτοι rebate ποσού 491.935,08 € και Claw back ποσού 1.394.629,36 €.

Η προσφεύγουσα εταιρεία προσκόμισε στο έλεγχο φωτοτυπίες των με αριθμούς 77 έως και 82 πιστωτικών τιμολογίων που εξέδωσε την **16/10/2015**, συνολικού ποσού 1.876.564,44 €, ήτοι καθαρής αξίας 1.694.736,57 € πλέον ΦΠΑ 181.827,87 € που αντιστοιχεί σε rebate ποσού 491.935,08 € και Claw back ποσού 1.394.629,36 € έτους 2013.

Από τον έλεγχο του φορολογικού έτους 2015 που διενεργήθηκε βάσει της με αριθμό «.....»/2017 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων διαπιστώθηκε ότι με την έκδοση των ως άνω πιστωτικών τιμολογίων την **16/10/2015** μειώθηκαν τα ακαθάριστα έσοδα του έτους 2015 με το ποσό των 1.694.736,57 €, όπως αυτό προκύπτει από το ισοζύγιο γενικών αναλυτικών καθολικών και των ημερολογιακών εγγραφών του έτους 2015, ενώ με το σχηματισμό πρόβλεψης μειώθηκαν τα μικτά αποτελέσματα (κέρδη) εκμετάλλευσης της χρήσης 2014, κατά το ποσό των 1.553.449,05 €.

Επειδή 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 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. Κατά συνέπεια ορθώς εξέδωσε η προσφεύγουσα εταιρεία πιστωτικά τιμολόγια συνολικού ποσού 1.876.564,44 €, ήτοι καθαρής αξίας 1.694.736,57 € πλέον ΦΠΑ 181.827,87 € που αντιστοιχούν σε rebate ποσού 491.935,08 € και Claw back ποσού 1.394.629,36 € έτους 2013, καθόσον με βάσει τη υπ'αριθμ. «.....»/28-05-2014 βεβαίωση του ΕΟΠΠΥ, τα σχετικά ποσά καταστήθηκαν βέβαια και εκκαθαρισμένα.

Επειδή δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζουν διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του ν. 4172/2013 και των ως άνω σχετικών διατάξεων προκειμένου να σχηματισθούν προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων ύψους 1.553.449,05 € στο φορολογικό έτος 2014 που να αφορούν τα έτη 2013 και 2014, καθόσον στη προσφεύγουσα εταιρεία εστάλησαν:

α) η υπ'αριθμ. «.....»/28-05-2014 βεβαίωση του ΕΟΠΠΥ, στη οποία περιλαμβάνονται τα ως άνω ποσά αυτόματης επιστροφής (Claw back) και επιστροφής (rebate) έτους 2013.

β) το υπ'αριθμ. πρωτ. «.....»/18-11-2014 έγγραφο του ΕΟΠΠΥ, στο οποίο περιλαμβάνονται τα ποσά της αυτόματης επιστροφής (Claw back) και επιστροφής (rebate) για το α' εξάμηνο του έτους 2014, για τα οποία η προσφεύγουσα εταιρεία δεν εξέδωσε πιστωτικά τιμολόγια προκειμένου να μειωθούν τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας εκκαθαρίζονται.

Κατά συνέπεια ορθώς ο έλεγχος καταλόγισε ως λογιστική διαφορά το ποσό των 1.553.449,05 € στο φορολογικό έτος 2014.

Επειδή από την από 07/09/2017 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των ελεγκτών της ίδιας Δ.Ο.Υ. «.....» και «.....», που συντάχθηκε κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου βάσει της με αριθμό «.....»/2017 εντολή του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων και αφορά το φορολογικό έτος 2015, προκύπτει ότι:

Με το υπ'αριθμ. πρωτ. Οικ. «.....»/04-04-2017 έγγραφο του ΕΟΠΠΥ, η προσφεύγουσα εταιρεία έλαβε τις ακόλουθες βεβαιώσεις που αφορούν ποσά αυτόματης επιστροφής (Claw back) και επιστροφής (rebate) για τα έτη 2014 και 2015:

A) Με αρ. πρωτ. «.....»/02.07.2015 Βεβαίωση ποσού αυτόματης επιστροφής (Claw back) και επιστροφής (rebate) **έτους 2014** σε αντικατάσταση προηγούμενου υπολογισμού συνολικού ποσού 490.000,34 € (201859,07 € rebate και 288.141,27 € Claw back).

B) Με αρ. πρωτ. «.....»/07.10.2015 Βεβαίωση ποσού αυτόματης επιστροφής (Claw back) και επιστροφής (rebate) **β' εξαμήνου 2014** συνολικού ποσού 310.927,54 € (79.104,96 € rebate και 231.822,58 € Claw back).

Γ) Με αρ. πρωτ. «.....»/21.12.2015 Βεβαίωση ποσού αυτόματης επιστροφής (Claw back) και επιστροφής (rebate) **α' εξαμήνου 2015** συνολικού ποσού 435.412,18 € (105.283,91 € rebate και 330.128,27 € Claw back).

Δ) Με αρ. πρωτ. «.....»/11.02.2016 Βεβαίωση ποσού αυτόματης επιστροφής (Claw back) και επιστροφής (rebate) **α' εξαμήνου 2015** συνολικού ποσού 195.598,62 € (90.051,90 € rebate και 105.546,72 € Claw back).

Ε) Με αρ. πρωτ. «.....»/06.04.2016 Βεβαίωση ποσού αυτόματης επιστροφής (Claw back) και επιστροφής (rebate) **β' εξαμήνου 2015** συνολικού ποσού 641.910,54 € (166.168,86 € rebate και 475.741,68 € Claw back).

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία δεν έχει εκδώσει τα σχετικά φορολογικά στοιχεία (πιστωτικά τιμολόγια) βάσει των ως άνω βεβαιώσεων του ΕΟΠΠΥ, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1113/2015, ώστε να μειωθούν τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας εκκαθαρίζονται, εν προκειμένω του φορολογικού έτους 2015.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία προέβη σε σχηματισμό προβλέψεων για περικοπές του ΕΟΠΠΥ (Claw back & rebate) ετών 2014 και 2015 ποσού 942.517,13 €, το οποίο περιλαμβάνεται στο κόστος υπηρεσιών και επηρεάζει τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης της χρήσης 2015.

Επειδή δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζουν διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 26 του ν. 4172/2013 προκειμένου να σχηματισθούν προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων ύψους 942.517,13 €, στο φορολογικό έτος 2015 καθόσον στη προσφεύγουσα εταιρεία εστάλησαν οι ως άνω βεβαιώσεις του ΕΟΠΠΥ, στις οποίες περιλαμβάνονται τα εκκαθαρισμένα ποσά αυτόματης επιστροφής (Claw back) και επιστροφής (rebate) έτους 2014 και 2015. Κατά συνέπεια ορθώς ο έλεγχος καταλόγισε ως λογιστική διαφορά το ποσό των 942.517,13 €, στο φορολογικό έτος 2015.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. γ' του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι:

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Επειδή, ορθά η ελεγκτική υπηρεσία επέβαλε τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του νόμου 4174/13, καθώς σύμφωνα με τις υπό κρίση διαπιστώσεις της υποβλήθηκαν ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 καθόσον:

α) το ποσό του φόρου που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη με βάση τη φορολογική δήλωση φορολογικού έτους 2014 (29.571,68 €) υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου (444.798,34 €) του ιδίου φορολογικού έτους και το ποσό της διαφοράς (444.798,34 € μείον 29.571,68 € = **415.226,66 €**) υπερβαίνει σε ποσοστό το 50% του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση (29.571,68 X 50% = **14.785,84€**)

β) με βάση τη φορολογική δήλωση φορολογικού έτους 2015 προκύπτει ζημία και κατά συνέπεια δεν υφίσταται αναλογών φόρος, ενώ με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου του ιδίου φορολογικού έτους προσδιορίστηκαν φορολογητέα κέρδη επί των οποίων ο αναλογών φόρος ανέρχεται στο ποσό των 117.773,54 €.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 07/09/2017 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων «.....» και «.....», επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγ. Αναργύρων φορολογικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2015, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 11/10/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ «.....».

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

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2014	2015
Διαφορά φόρου	415.226,66 €	117.773,54 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	207.613,33 €	58.886,77 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	622.839,99 €	176.660,31 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.