



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 25/10/2018

Αριθμός απόφασης: 1759

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **04-06-2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «..... του» – **Α.Φ.Μ.**, με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες γυμναστηρίου ενόργανης ή μη γυμναστικής, με διεύθυνση έδρας στη Θεσσαλονίκης, επί της οδού αριθ. .. - Τ.Κ. κατά: α) της με αριθμό//...//**16-04-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, β) της με αριθμό//...//**16-04-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 και γ) της με αριθμό//...//**16-04-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04-06-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ./.../16-04-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 1.967,66 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ύψους 983,83 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 2.951,49 €.

-Με την υπ' αριθ./.../16-04-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 12.685,17 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ύψους 7.406,95 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 2.128,73 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 22.220,85 €.

-Με την υπ' αριθ./.../16-04-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 70.177,18 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013, ύψους 41.534,79 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 12.892,39 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 124.604,36 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στα φορολογικά έτη 2014-2017 από τη Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν. 4172/2013, με βάση το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./30-06-2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθ. πρωτ./.../Υ....-δ'/23-05-2017 Δελτίο Πληροφοριών της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος που διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, με συνημμένη την από 22/05/2017 έκθεση ελέγχου ΚΦΔ.

Κατόπιν ανώνυμης καταγγελίας για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, διενεργήθηκε επιτόπιος φορολογικός έλεγχος στην έδρα της ατομικής επιχείρησης που διατηρούσε η προσφεύγουσα, από την Υποδιεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 44 του Ν. 4249/2014 και της υπ' αριθ. 7001/2/1445-κζ' από

23-7-2012 Κοινής Υπουργικής Απόφασης (Φ.Ε.Κ.Β2232), με σκοπό την διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών της υποχρεώσεων. Από το ληφθέν ηλεκτρονικό αρχείο του εμπορικού προγράμματος της επιχείρησης με τίτλο «Κατάσταση Συνδρομών – Συμβόλαιο Πελατών», από την οποία προέκυψαν μεταξύ άλλων, το ονοματεπώνυμο του πελάτη, το είδος συνδρομής/συμβολαίου, η ημερομηνία έναρξης και λήξης και το αντίστοιχο ποσό, από το ληφθέν σχετικό ηλεκτρονικό αρχείο από το εμπορικό πρόγραμμα της επιχείρησης με τίτλο «Ταμείο Συναλλασσομένων 01/01/2014-08/04/2017» στο οποίο απεικονίζεται το ονοματεπώνυμο του πελάτη, ο αριθμός και η ημερομηνία του εκδοθέντος παραστατικού και το αντίστοιχο ποσό και από τον αντιπαραβολικό έλεγχο των συνδρομών-συμβολαίων πελατών και των εκδοθέντων στοιχείων από την προσφεύγουσα που διενήργησε η Υποδιεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος, προκειμένου να διερευνηθούν τα καταγγελλόμενα, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ/ΣΥΝΔΡΟΜΕΣ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ	ΑΠΟΚΛΙΣΗ
6200	4499	1701
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΩΝ/ΣΥΝΔΡΟΜΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ	ΑΠΟΚΛΙΣΗ
214.134,68€	197.256,97€	16.877,71€

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ/ΣΥΝΔΡΟΜΕΣ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ	ΑΠΟΚΛΙΣΗ
5167	2796	2371
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΩΝ/ΣΥΝΔΡΟΜΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ	ΑΠΟΚΛΙΣΗ
256.790,87€	159.733,06€	97.057,81€

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

Δεδομένου ότι εντός του φορολογικού έτους 2016 μεταβλήθηκε ο συντελεστής Φ.Π.Α. (από 23% σε 24% από την 01/06/2016), έγινε διαχωρισμός των συνδρομών/συμβολαίων με βάση την ημερομηνία λήξης και των εκδοθέντων παραστατικών με βάση την ημερομηνία έκδοσης.

Φορολογική Περίοδος 01/01/2016-31/05/2016

ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ/ΣΥΝΔΡΟΜΕΣ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ	ΑΠΟΚΛΙΣΗ
3307	2265	1042
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΩΝ/ΣΥΝΔΡΟΜΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ	ΑΠΟΚΛΙΣΗ
168.815,77€	70.542,52€	98.273,25€

Φορολογική Περίοδος 01/06/2016-31/12/2016

ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ/ΣΥΝΔΡΟΜΕΣ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ	ΑΠΟΚΛΙΣΗ
4043	1657	2386
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΩΝ/ΣΥΝΔΡΟΜΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ	ΑΠΟΚΛΙΣΗ

255.052,82€	67.090,32€	187.962,50€
-------------	------------	--------------------

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Φορολογική Περίοδος **01/01/2017-31/03/2017**

ΣΥΜΒΟΛΑΙΑ/ΣΥΝΔΡΟΜΕΣ	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ	ΑΠΟΚΛΙΣΗ
1330	281	1049
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΣΥΜΒΟΛΑΙΩΝ/ΣΥΝΔΡΟΜΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ	ΑΠΟΚΛΙΣΗ
70.156,02€	6.471,50€	63.684,52€

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης υιοθετώντας τα συμπεράσματα της από 22/05/2017 έκθεσης ελέγχου ΚΦΔ της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος, επαναπροσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της προσφεύγουσας ανά φορολογικό έτος, ως ακολούθως και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
Ακαθάριστα έσοδα	165.913,72	165.913,72
Πλέον αποκρυβέντα Ακαθάριστα Έσοδα		13.721,72
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	165.913,72	179.635,44

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	-1.879,17	-1.879,17
Α. ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	19,48	19,48
Β. ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΈΣΟΔΑ		13.721,72
ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	-1.859,69	11.862,03

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2015

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
Ακαθάριστα έσοδα	145.893,29	145.893,29
Πλέον αποκρυβέντα Ακαθάριστα Έσοδα		78.908,79
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	145.893,29	224.802,08

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	-49.345,34	-49.345,34
Α. ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	23.653,30	23.653,30
Β. ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΈΣΟΔΑ		78.908,79
ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	-25.692,04	53.216,75

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
Ακαθάριστα έσοδα	115.891,65	115.891,65
Πλέον αποκρυβέντα Ακαθάριστα Έσοδα		231.479,61
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων	115.891,65	347.371,26

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	-95.252,89	-95.252,89
Α. ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	36.455,36	36.455,36
Β. ΑΠΟΚΡΥΒΕΝΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΈΣΟΔΑ		231.479,61
ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	-58.797,53	172.682,08

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/04-06-2018 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Υποθετικός και όχι συμπερασματικός και διαπιστωτικός ο χαρακτήρας του πορίσματος του ελέγχου της συμπροσβαλλόμενης έκθεσης ελέγχου σε σχέση με τα πραγματικά περιστατικά. Εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός των συναλλαγών της επιχείρησης, δεδομένου ότι πρόκειται για αμφοτεροβαρή σύμβαση συνεργασίας μεταξύ επιχειρηματία και πελάτη, διαμορφωμένη από τα συμβαλλόμενα μέρη, σύμφωνα με τη βούληση τους, κατ' εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής της ελευθερίας των συμβάσεων (ΑΚ 361), με συγκεκριμένη και συχνά προκαθορισμένη χρονική διάρκεια, που συνίσταται σε υλοποίηση υπηρεσιών εκγύμνασης.
- 2) Έλλειψη επεξεργασίας και μη διαπίστωση για το εάν τα συμβόλαια που είναι καταγεγραμμένα στο ηλεκτρονικό αρχείο της επιχείρησης εκτελέστηκαν και υλοποιήθηκαν στο σύνολό τους. Μη σύνδεση, από τον έλεγχο, της υποχρέωσης έκδοσης φορολογικών παραστατικών για όλα τα αναφερόμενα στο ηλεκτρονικό αρχείο της επιχείρησης συμβόλαια, με την υλοποίηση της παροχής υπηρεσίας ή μέρους αυτής. Για το φορολογικό έτος 2014, καθίσταται νόμιμη η μετακύλιση στη μετέπειτα χρήση, από την επιχείρηση, της έκδοσης φορολογικών παραστατικών για αναφερόμενα στο ηλεκτρονικό αρχείο της συμβόλαια, λόγω μη υλοποίησης των επίμαχων συναλλαγών, στο ίδιο έτος. Πλημμελής, μη νόμιμη και αόριστη η συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου λόγω της μη αναλυτικής αναφοράς σε αυτήν των επίμαχων συμβολαίων και των σχετικών πελατών για τους οποίους δεν εξεδόθησαν αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί υποθέσεων και εσφαλμένων διαπιστώσεων από τον έλεγχο σε σχέση με τα πραγματικά περιστατικά και περί εσφαλμένου χαρακτηρισμού των συναλλαγών της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι

πρόκειται για αμφοτεροβαρή σύμβαση συνεργασίας μεταξύ επιχειρηματία και πελάτη κατ' εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής της ελευθερίας των συμβάσεων

Επειδή, με τον ν. 2251/1994 (Α' 191) θεσπίστηκαν διατάξεις σχετικά με την προστασία του καταναλωτή. Ο νόμος αυτός τροποποιήθηκε με τον ν. 3587/2007 (Α' 152), με τον οποίο ενσωματώθηκε στην ελληνική έννομη τάξη η **Οδηγία 2005/29** «για τις αθέμιτες εμπορικές πρακτικές των επιχειρήσεων προς τους καταναλωτές στην εσωτερική αγορά ...» του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (ΕΕ L 149). Το άρθρο 1 του ν. 2251/1994, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 1 του ν. 3587/2007, ορίζει ότι: *«τα δικαιώματα και τα συμφέροντα των καταναλωτών τελούν υπό την προστασία του Κράτους»* (παρ. 1), το οποίο μεριμνά, μεταξύ άλλων, για *«τα οικονομικά τους συμφέροντα»* (παρ. 2 περ. β'). Η παρ. 9 του άρθρου 14 του ίδιου νόμου, η οποία προστέθηκε με την παρ. 4 του άρθρου 18 του ν. 3587/2007, ορίζει ότι:

«Με απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης, που εκδίδεται εντός προθεσμίας έξι (6) μηνών από τη δημοσίευση του παρόντος, ρυθμίζονται ο τύπος και οι όροι των συμβάσεων που συνάπτουν οι καταναλωτές με επιχειρήσεις αδυνατίσματος και γυμναστηρίων, και ιδίως το δικαίωμα υπαναχώρησης, ο τρόπος καταβολής του τιμήματος, οι κυρώσεις που επιβάλλονται, σε περίπτωση παράβασης των διατάξεων της απόφασης που εκδίδεται κατά την παράγραφο αυτή, και κάθε ειδικότερο θέμα και σχετική λεπτομέρεια.

Κατ' εξουσιοδότηση του ως άνω νόμου εκδόθηκε η υπ' αριθ. **Ζ1-1262/29.10.2007** απόφαση του Υφυπουργού Ανάπτυξης με τίτλο «Ρύθμιση των τύπων και των όρων των συμβάσεων που συνάπτουν οι καταναλωτές με μονάδες αδυνατίσματος και γυμναστήρια» (Β' 2122/31.10.2007), το άρθρο 1 της οποίας ορίζει ότι: **«Σκοπός της παρούσας απόφασης είναι η ρύθμιση των τύπων και των όρων των συμβάσεων που συνάπτουν οι καταναλωτές με μονάδες αδυνατίσματος κατά την έννοια του άρθρου 1 της υπ' αριθ. Υ 3Β/3215/3.6.1998 (ΦΕΚ 655/Β'/1998) απόφασης και γυμναστήρια, όπως εκάστοτε ισχύουν».**

Βάσει της ως άνω απόφασης, για υπηρεσίες, οι οποίες παρέχονται σε περισσότερες της μίας επίσκεψης οι μονάδες αδυνατίσματος και τα γυμναστήρια, υποχρεούνται, μεταξύ άλλων:

– Να καταρτίζουν έγγραφες συμβάσεις παροχής υπηρεσιών.

–Οι σχετικές συμβάσεις πρέπει να καταρτίζονται σε δύο όμοια πρωτότυπα έγγραφα, ένα εκ των οποίων παραδίδεται στον καταναλωτή. Στις συμβάσεις πρέπει να αναφέρονται όνομα, επωνυμία, διακριτικός τίτλος, πλήρης διεύθυνση του παρόχου των υπηρεσιών, ΑΦΜ, ΔΟΥ, Αριθμός Μητρώου της επιχείρησης, καθώς και όνομα και ιδιότητα αυτού που συμβάλλεται στο όνομα και για λογαριασμό της επιχείρησης, ο αριθμός άδειας λειτουργίας της επιχείρησης, η χρονολογία και ο τόπος κατάρτισης της σύμβασης. Επίσης, πρέπει να γίνεται **αναλυτική περιγραφή της φύσης και των χαρακτηριστικών των υπηρεσιών, ιδίως δε η επιμέρους χρονική διάρκεια κάθε συνεδρίας και να αναφέρεται ο συνολικός αριθμός των συνεδριών ανά κατηγορία υπηρεσιών**, με σαφή διαχωρισμό των τυχόν δωρεάν υπηρεσιών, οι όροι εκτέλεσης της σύμβασης

και ιδίως ο τρόπος και ο χρόνος παροχής των υπηρεσιών και το δικαίωμα υπαναχώρησης εντός 30 ημερολογιακών ημερών και η δυνατότητα εξώδικης επίλυσης διαφορών, με προσφυγή στον Συνήγορο του Καταναλωτή ή στις Επιτροπές Φιλικού Διακανονισμού.

- Να παρέχουν, σε χωριστό έντυπο, υπόδειγμα δήλωσης υπαναχώρησης του καταναλωτή από τη σύμβαση.

- Να επιστρέψουν στον καταναλωτή, εντός 30 ημερολογιακών ημερών από την κοινοποίηση της δήλωσης υπαναχώρησης ή καταγγελίας, τυχόν αχρεωστήτως εισπραχθέντα χρηματικά ποσά και μάλιστα στη συμφωνηθείσα τιμή, χωρίς να προβούν σε επανακοστολόγηση των υπηρεσιών ή να τον απαλλάξουν από την πληρωμή δόσεων καρτών ή υπολοίπου οφειλής που έχει χρεωθεί σε πιστωτική κάρτα, εφόσον δεν αντιστοιχούν σε αποδεδειγμένα παρασχεθείσες υπηρεσίες.

Ο καταναλωτής έχει δικαίωμα:

- Να υπαναχωρήσει αναιτιολογήτως εντός 30 ημερολογιακών ημερών από την επομένη της παραλαβής του πρωτοτύπου της σύμβασης. Η σχετική δήλωση υποβάλλεται είτε αυτοπροσώπως, είτε με τηλεομοιοτυπία, είτε με συστημένη επιστολή προς τον προμηθευτή.

- Να καταγγείλει τη σύμβαση οποτεδήποτε, μετά την παρέλευση της παραπάνω προθεσμίας των 30 ημερών από την παραλαβή της και πριν από τη λήξη του συμφωνημένου προγράμματος και, μάλιστα, χωρίς την επίκληση σπουδαίου λόγου. Στην περίπτωση αυτή ο καταναλωτής υποχρεούται να καταβάλει το αντίτιμο των υπηρεσιών που του έχουν αποδεδειγμένα παρασχεθεί. Εφόσον ο καταναλωτής καταγγείλει τη σύμβαση, ο προμηθευτής δικαιούται αποζημίωσης, η οποία θα ανέρχεται σε ποσοστό μέχρι 2,5% επί της αξίας του υπολοίπου ανεκτέλεστου προγράμματος, το οποίο, όμως, θα πρέπει να προβλέπεται ρητά στη σύμβαση.

- Εάν το τίμημα καλύπτεται κατά ένα μέρος ή στο σύνολό του από πίστωση που χορηγείται στον καταναλωτή είτε από τον προμηθευτή είτε από τρίτο (π.χ. τράπεζα), δυνάμει συμφωνίας που συνάπτεται ανάμεσα στον προμηθευτή και τον τρίτο, τότε, ο καταναλωτής, εφόσον ασκήσει το δικαίωμα υπαναχώρησης από τη σύμβαση ή καταγγελίας της σύμβασης, μπορεί να καταγγείλει και τη σύμβαση πίστωσης με έγγραφη δήλωσή του απευθυνόμενη προς τον πιστωτικό φορέα, ο οποίος υποχρεούται από τη λήψη της δήλωσης να απαλλάξει τον καταναλωτή από τυχόν υπόλοιπα οφειλών που έχουν χρεωθεί στην πιστωτική του κάρτα για μη παρασχεθείσες υπηρεσίες. Σε περίπτωση υπαναχώρησης ή καταγγελίας της σύμβασης από τον καταναλωτή, ο προμηθευτής υποχρεούται εντός 30 ημερολογιακών ημερών από την κοινοποίηση της υπαναχώρησης ή της καταγγελίας, να του επιστρέψει, στη συμφωνηθείσα τιμή, τυχόν αχρεωστήτως εισπραχθέντα χρηματικά ποσά ή να τον απαλλάξει από την πληρωμή δόσεων καρτών ή υπολοίπου οφειλής χρεωμένης σε πιστωτική κάρτα, τα οποία δεν αντιστοιχούν σε αποδεδειγμένα παρασχεθείσες υπηρεσίες.

- Παραίτηση του καταναλωτή από τα δικαιώματα των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 3 είναι άκυρη.

Επειδή, με τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 43 του Συντάγματος παρέχεται στον κοινό νομοθέτη το δικαίωμα να μεταβιβάζει την αρμοδιότητα προς θέσπιση κανόνων δικαίου στην εκτελεστική εξουσία, βάσει της οποίας εκδόθηκε η ως άνω υπουργική απόφαση.

Επειδή, με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι τα συμβαλλόμενα μέρη, σύμφωνα με τη βούληση τους, κατ' εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής της ελευθερίας των συμβάσεων συμβλήθηκαν ελεύθερα για την παροχή και λήψη αντίστοιχα των υπηρεσιών γυμναστηρίου.

Επειδή, βάσει των αρχών που διέπουν τους κανόνες της έννομης τάξης, σε περίπτωση ισοδύναμων κανόνων, βρίσκει εφαρμογή η αρχή «ο ειδικότερος νόμος υπερισχύει του γενικότερου» (lex specialis derogate generali). Σύμφωνα με την προκειμένη αρχή, ο νόμος που περιέχει ειδικότερη ρύθμιση μπορεί να «επισκιάσει» εκείνον με το γενικότερο περιεχόμενο. Εφόσον δε, ο ειδικός Νόμος, είναι μεταγενέστερος του γενικού, δεν υπάρχει πρόβλημα υπερίσχυσης, διότι οι ειδικοί ορισμοί του υπερισχύουν οπωσδήποτε και σαν μεταγενέστεροι.

Επειδή, οι ρυθμίσεις που προβλέπονται με τις διατάξεις του **ν. 3587/2007**, κατισχύουν, ως προς το συγκεκριμένο ζήτημα, των διατάξεων του ΠΔ 456/24- 10-1984 (ΦΕΚ Α'164) (Αστικός Κώδικας και Εισαγωγικός του Νόμος), τις οποίες επικαλείται με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα, ο οποίος έχει γενικό χαρακτήρα, σύμφωνα με το ως άνω ερμηνευτικό αξίωμα.

Επειδή, «η συνταγματική προστασία της οικονομικής ελευθερίας (άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος), στην οποία περιλαμβάνονται η επαγγελματική και η συμβατική ελευθερία, δεν αποκλείει στον κοινό νομοθέτη ή, κατ' εξουσιοδότηση αυτού στη Διοίκηση, να θεσπίζει, κατά τρόπο γενικό και αντικειμενικό, περιορισμούς της ελευθερίας αυτής για λόγους δημόσιου συμφέροντος. Άλλωστε κατά το άρθρο 106 παρ. 2 του Συντάγματος η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται να αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της εθνικής οικονομίας. Οι περιορισμοί όμως αυτοί δεν επιτρέπεται να φθάνουν μέχρι του σημείου να καθίσταται αδύνατη ή υπερμέτρως δυσχερής η πραγματοποίηση των θεμιτών σκοπών της επιχειρηματικής δραστηριότητας, από τους οποίους εξαρτάται η επιβίωση της επιχείρησης ως οικονομικής μονάδας (ΣτΕ 1210/2010 Ολ., βλ. και 3888/2006, 1014/2011, 2227, 4172/2012). Εξάλλου, σύμφωνα με τη συνταγματική αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος εδάφιο τέταρτο) οι επιβαλλόμενοι από τον νόμο περιορισμοί στην επαγγελματική ελευθερία πρέπει να είναι πρόσφοροι και αναγκαίοι για την επίτευξη του επιδιωκόμενου από το νομοθέτη σκοπού δημόσιου ή κοινωνικού συμφέροντος και να μην είναι δυσανάλογοι σε σχέση προς αυτόν. Όσον αφορά τον έλεγχο της προσφορότητας και αναγκαιότητας των μέτρων που θεσπίζονται

για την επίτευξη του εν λόγω σκοπού, ο νομοθέτης –στον οποίο περιλαμβάνεται και ο κανονιστικός νομοθέτης- διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης, για τον καθορισμό των ρυθμίσεων που αυτός κρίνει πρόσφορες και αναγκαίες..... **η προστασία του καταναλωτή συνιστά δημόσιο συμφέρον που δικαιολογεί την επιβολή περιορισμών στην ελευθερία των συμβάσεων και την επιχειρηματική δραστηριότητα**, δεν τίθεται δε ζήτημα υπέρβασης των ορίων που επιβάλλει η αρχή της αναλογικότητας στην περίπτωση που προβλέπεται απλώς, όπως εν προκειμένω, η υποχρέωση των μερών να καθορίσουν εξ αρχής τον χρόνο και μόνο των συνεδριών, εφόσον κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των συμβάσεων παραμένει νομοθετικώς αρρύθμιστο » (ΣτΕ 4568/2015).

Επειδή, τα επίμαχα συμβόλαια, αποτελούν συμβάσεις παροχής υπηρεσιών, τα οποία διέπονται από τα οριζόμενα στην υπ' αριθ. **Z1-1262/29.10.2007** απόφαση του Υφυπουργού Ανάπτυξης, σύμφωνα με την οποία καθορίζονται συγκεκριμένα οι περιπτώσεις που προκύπτει ενοχή για τους αντισυμβαλλόμενους και δημιουργείται χρηματική απαίτηση, καθώς και ο τρόπος υπαναχώρησης του καταναλωτή από τη σύμβαση και κατ' επέκταση ακύρωσης του συμβολαίου.

Επειδή, εν προκειμένω, βάσει της ως άνω απόφασης, κατά την υπογραφή των συμβάσεων μεταξύ της προσφεύγουσας και πελατών της, συνυπογράφεται συμβατική υποχρέωση βάσει της οποίας, η πρώτη παραχωρεί στους δεύτερους, έναντι οικονομικού ανταλλάγματος, το δικαίωμα αξιοποίησης ενός συνόλου παροχών εκγύμνασης που υλοποιείται μέσω σύγχρονων μηχανημάτων και εξοπλισμού, σε προκαθορισμένο αυστηρά χρονικό διάστημα, ενίοτε δε και με την παρουσία γυμναστή που διαθέτει το γυμναστήριο, καθώς και τη μεταφορά τεχνογνωσίας ως προς τον καλύτερο τρόπο οργάνωσης του προγράμματος εκγύμνασης.

Επειδή, βάσει του νόμου παρέχεται η δυνατότητα στην προσφεύγουσα να αποδείξει με νόμιμο τρόπο την τυχόν ακύρωση του συμβολαίου με τον αντισυμβαλλόμενο πελάτη και κατ' επέκταση τη διακοπή ή τη μη παροχή της ως άνω υπηρεσίας. Συνεπώς, ως προς τις περιπτώσεις, που όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, οι πελάτες που σύναψαν τα συμβόλαια, μετανόησαν και δε θέλησαν την υλοποίηση του προγράμματος που αρχικώς συμφώνησαν και ματαίωσαν συνολικά το πρόγραμμα, δεν έχουν προσκομιστεί στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, εκείνα τα στοιχεία (ήτοι δηλώσεις υπαναχώρησης ή καταγγελίες συμβάσεων), που να αποδεικνύουν τους ως άνω ισχυρισμούς.

Ενόψει των ανωτέρω, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί υποθέσεων και εσφαλμένων διαπιστώσεων σε σχέση με τα πραγματικά περιστατικά, κρίνεται ως αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος, δεδομένου ότι δε διαπιστώθηκε από τον έλεγχο μεταγενέστερη τροποποίηση ή λύση των επίμαχων συμβάσεων.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί του ότι παράνομα ο έλεγχος δεν συνέδεσε την υποχρέωση έκδοσης φορολογικών παραστατικών με την υλοποίηση της παροχής υπηρεσίας ή μέρους αυτής και περί του ότι είναι μη νόμιμη, αόριστη και πλημμελής η έκθεση ελέγχου

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή με το Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), με θέμα Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, ορίζονται τα ακόλουθα:

Στο άρθρο 7. Φορολογητέο εισόδημα ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου».

Στο άρθρο 8. Φορολογικό έτος ότι: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία το φορολογικό έτος μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου. Σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες.... 3. Ο φόρος που επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις».

Στο άρθρο 10. Αντικείμενο του φόρου εισοδήματος των φυσικών προσώπων ότι: ««**Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων**» είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στο εισόδημα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα».

Στο άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ότι: «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. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.».

Στο άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα **μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο** ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.».

Επειδή περαιτέρω, με την [ΠΟΛ.1223/08-10-2015](#) της ΓΓΔΕ, με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε.), παρασχέθηκαν οι ακόλουθες διευκρινήσεις: «4. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 4 του άρθρου 8](#) του ν.[4172/2013](#) ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του. ... Με βάση την αιτιολογική έκθεση του [άρθρου 8](#) του ν.[4172/2013](#), με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν.[2238/1994](#), εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για την υπαγωγή 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 εισπραξής του εντός του ίδιου έτους. Οι δύο αυτές προϋποθέσεις για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2015 και μετά είναι ανάλογες με τις τιθέμενες από τα [άρθρα 11](#) και [13](#) του ν.[4308/2014](#) προϋποθέσεις σχετικά με το χρόνο έκδοσης τιμολογίου ή στοιχείου λιανικής πώλησης. Επομένως, το εισόδημα θεωρείται σε κάθε περίπτωση ότι αποκτάται στο χρόνο που υπάρχει υποχρέωση έκδοσης των προβλεπόμενων παραστατικών, καθόσον κατά το χρόνο αυτό πληρούνται και οι δύο ως άνω προϋποθέσεις. Στην περίπτωση που το σχετικό παραστατικό εκδίδεται εντός του επόμενου φορολογικού έτους, όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του ν.[4308/2014](#) (μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα), αλλά αφορά το προηγούμενο φορολογικό έτος, το σχετικό εισόδημα θεωρείται ότι έχει αποκτηθεί στο φορολογικό έτος το οποίο αφορά, δηλαδή το προηγούμενο. Εξαίρεση από τα προαναφερόμενα αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία έχει εκδοθεί εντός του φορολογικού έτους το προβλεπόμενο παραστατικό χωρίς ωστόσο να έχει καταστεί δεδουλευμένο το σχετικό εισόδημα (π.ρ. απόκτηση δικαιώματος λήψης υπηρεσίας όπως συμβαίνει σε γυμναστήρια, υπηρεσίες οδικής βοήθειας, κ.λπ.). Στην περίπτωση αυτή το σχετικό εισόδημα αποκτάται στο φορολογικό έτος που καθίσταται δεδουλευμένο, ήτοι στο χρόνο που παρέχονται οι σχετικές υπηρεσίες. Ομοίως, ποσά που εισπράττονται σε ένα φορολογικό έτος ως προκαταβολή δεν θεωρούνται έσοδα του φορολογικού έτους στο οποίο εισπράχθηκαν, αλλά αυτού το οποίο αφορούν και καθίστανται δεδουλευμένα. Όταν δεν έχει αποκτηθεί δικαίωμα εισπραξής για παροχή υπηρεσίας που διαρκεί πέραν του φορολογικού έτους, διότι δεν έχει ολοκληρωθεί η παροχή του συνόλου ή μέρους της υπηρεσίας αυτής, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του προβλεπόμενου παραστατικού (β' προϋπόθεση), το εισόδημα που καθίσταται λογιστικώς δεδουλευμένο δεν θεωρείται εισόδημα του φορολογικού έτους εντός του οποίου καθίσταται λογιστικώς δεδουλευμένο, αλλά του φορολογικού έτους εντός του οποίου ολοκληρώνεται το σύνολο ή μέρος της παροχής και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του σχετικού παραστατικού.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2014, ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου [2238/1994](#), κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ 1 και 3 του άρθρου 2 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων. 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, περαιτέρω στις παρ 16, 17 και 18 του άρθρου 4 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ορίζεται ότι: «16. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων τηρεί: α) Βιβλίο εσόδων - εξόδων... 17. Στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρούνται διακεκριμένα: α) Το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός και η χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων. β) Τα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, από την παροχή υπηρεσίας και από λοιπές πράξεις. γ) Οι δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, οι δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις. δ) Η αξία αγοράς και πώλησης των παγίων στοιχείων. ε) Ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις. στ) Οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή η ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών. ζ) Τα έσοδα και έξοδα για λογαριασμό τρίτου που αφορούν πράξεις για τις οποίες εκδίδονται εκκαθαρίσεις των παραγράφων 7 και 8 του άρθρου 6 του παρόντος. η) Οι επιστροφές και οι εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες. Το ποσό κάθε πράξης των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' αναλύεται στον χρόνο ενημέρωσής, σε ιδιαίτερες στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις ανάλογα με τις ανάγκες του Φ.Π.Α. 18. Η καταχώρηση - ενημέρωση του βιβλίου εσόδων - εξόδων με τις πιο πάνω πράξεις γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα κάθε ημερολογιακού τριμήνου και όχι πέραν του χρόνου της εμπρόθεσμης υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α..Επιπλέον, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας

εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους καταχωρείται ανακεφαλαιωτικά, συγκεντρωτικά και όχι ανά παραστατικό, ανάλυση των δεδομένων της παραγράφου 17 του άρθρου αυτού, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος και την συμπλήρωση των φορολογικών δηλώσεων ή καταστάσεων που ορίζονται με τις διατάξεις του παρόντος νόμου».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με παρ 14 του άρθρου 6 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε, ορίζεται ότι: «14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. Κατ' εξαίρεση, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία. ... Ειδικά σε περίπτωση παροχής σε πελάτη δικαιώματος λήψης υπηρεσιών, για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, έναντι προκαθορισμένης αμοιβής, ανεξάρτητα αν αυτή αφορά συγκεκριμένο ή μη πλήθος υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που η αμοιβή είναι απαιτητή και ο πελάτης αποκτά το σχετικό δικαίωμα λήψης των υπηρεσιών και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων».

Επειδή περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε, ορίζεται ότι: « 1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών **εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη**, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, **ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών** ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού. 4. Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής: α)... β) **Στην παροχή υπηρεσιών, στο χρόνο που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 14 και του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 15 του άρθρου 6**, με εξαίρεση την περίπτωση παροχής υπηρεσιών από τους ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα προς το Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, όπου η απόδειξη εκδίδεται με κάθε επαγγελματική τους είσπραξη, καθώς και στη περίπτωση παροχής υπηρεσιών θεάματος ή μεταφοράς προσώπων, όπου η έκδοση πραγματοποιείται το αργότερο, κατά το χρόνο έναρξης του θεάματος ή της μεταφοράς. γ)....».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1004/2013** της ΓΓΔΕ, με θέμα (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών- Ερμηνευτική ΚΦΑΣ), στις παρ 1 3, 4, 6 και 8 του άρθρου 2 διευκρινίζεται ότι: «Η

διάταξη της παραγράφου αυτής είναι γενικού περιεχομένου και οριοθετεί γενικά το περιεχόμενο (δεδομένα) των βιβλίων και των στοιχείων, από το οποίο θα πρέπει να παρέχονται στον φορολογικό έλεγχο όλες οι πληροφορίες που είναι αναγκαίες για την εκπλήρωση όλων των φορολογικών υποχρεώσεων του υπόχρεου σε απεικόνιση συναλλαγών. Οι διατάξεις των παραγράφων αυτών είναι αντίστοιχα ομοίου περιεχομένου με τις διατάξεις των άρθρων 18 (παρ. 2), 25 (παρ. 4), 19 (παρ. 4) και 23 (παρ. 2) περίπτωση β' του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων».

Επειδή με την απόφαση ΠΟΛ 1023/20-01-2014 της ΓΓΔΕ, με θέμα (Εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ν. 4093/2012, υποπαράγραφος Ε1) από 1.1.2014, μετά τις τροποποιήσεις που επήλθαν με το άρθρο 51 του ν. 4223/2013 (ΦΕΚ 287 Α'), ορίζεται ότι: «1. Κατάργηση υποχρέωσης παροχής ασφαλών πληροφοριών (πρόσθετων βιβλίων). Με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ., ορίζεται ότι, η παράγραφος αυτή παύει να ισχύει από την 1.1.2014. Κατά συνέπεια, οι εκμεταλλευτές χώρου διαμονής ή φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρων αισθητικής, γυμναστηρίων, χώρου στάθμευσης, καθώς και οι γιατροί και οδοντίατροι, από 1.1.2014, δεν υποχρεούνται στην παροχή ασφαλών πληροφοριών (πρόσθετων βιβλίων)».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ.2 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), ως ίσχυε για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2015, 2016 και 2017 ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)..... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.1, 5, 6 και 12 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: «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. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. 6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων

χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια. 12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα. β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων. δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα. ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες. στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος».

Επειδή περαιτέρω, στην παρ 10 του άρθρου 4 του Ν.4308/2014, ορίζεται ότι: «10. Οι πληροφορίες που απαιτούνται από το παρόν άρθρο δύναται να παρέχονται από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «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 ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) 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. ...7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) **Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.** β) **Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις**

χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ... 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. 11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού. 12. Μετά την οριστικοποίηση των καταχωρήσεων των δεδομένων των συναλλαγών ή γεγονότων στα λογιστικά αρχεία, αλλαγή επιτρέπεται μόνο εφόσον είναι εφικτό να προσδιοριστεί με ασφάλεια το αρχικό περιεχόμενο των αρχείων (δεδομένα των συναλλαγών ή γεγονότων) και η ημερομηνία που έγινε η αλλαγή....14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ.1β' του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) γίνεται ως εξής:.. 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..».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12-Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. **Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.** 2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών. ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά. 3. Για σκοπούς ευχερούς ταυτοποίησης των σχετικών συναλλαγών, δύναται να καθίσταται υποχρεωτική η αναγραφή πρόσθετων στοιχείων στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης ορισμένων κατηγοριών υπηρεσιών ή αγαθών, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος. 4. Στην περίπτωση εκπτώσεων ή επιστροφών εκδίδεται πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των 50 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη. 5. Με στοιχείο

λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

6. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας. 7. **Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης.....**8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. [1809/1988](#) κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.....11. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος, δύνανται να απαλλάσσονται ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων από την υποχρέωση της παραγράφου 8. Οι οντότητες αυτές δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο.....».

Επειδή, περαιτέρω, **στο άρθρο 13**-Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης αγαθών του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση. β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου». (Όπως οι λέξεις «και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση» προστέθηκαν στο δεύτερο εδάφιο της περ α΄ της παρ. 1 του άρθρου 13 και η λέξη «αγαθών» προστέθηκε μετά τις λέξεις «Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής» και πριν τη λέξη «υπηρεσίας» της περιπτ. δ΄ με τις περιπτ. α΄ και β΄ της παρ. 4 του άρθρου 41 του Ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α΄ 141/3-8-2016) και σύμφωνα με το άρθρο 69 του ίδιου νόμου ισχύουν από 3/8/2016 και μετά).

Επειδή στο **άρθρο 44** ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις του νόμου αυτού τίθενται σε ισχύ ως εξής: α) Τα κεφάλαια 4 έως 7, καθώς και οι ορισμοί του Παραρτήματος Α΄ που σχετίζονται με την εφαρμογή των κεφαλαίων αυτών τίθενται σε ισχύ για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014. β) Όλα τα υπόλοιπα κεφάλαια, καθώς και οι ορισμοί του Παραρτήματος Α΄ που σχετίζονται με την

εφαρμογή των κεφαλαίων αυτών τίθενται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2015, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις.

Επειδή περαιτέρω, στο Παράρτημα Α- Ορισμοί του Ν. 4308/2014, ορίζεται ότι:
«Λογιστικό σύστημα (accounting system): Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα λογιστικά αρχεία και τις διαδικασίες για την καταχώρηση των συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά αρχεία, αλλά και τις διαδικασίες και μεθόδους για την καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών και γεγονότων, καθώς και για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. **Τα λογιστικά αρχεία περιλαμβάνουν τόσο τα τηρούμενα «λογιστικά βιβλία», όσο και τα «λογιστικά στοιχεία» (παραστατικά). Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι: ...ι) τα στοιχεία που εκδίδονται για την πληρωμή ή την είσπραξη χρημάτων και χρεογράφων,..., θ) τα τιμολόγια και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδίδει η οντότητα, ή τρίτος για λογαριασμό της, για την πώληση αγαθών και υπηρεσιών, ... ιβ) οι παντός είδους συμβάσεις στις οποίες υπεισέρχεται η οντότητα στα πλαίσια της λειτουργίας της, ιγ) τα παντός είδους έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους, περιλαμβανομένων των φορολογικών ασφαλιστικών και λοιπών εποπτικών και ρυθμιστικών αρχών, ιδ) έγγραφα συντασσόμενα για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (π.χ. δηλώσεις Φ.Π.Α) ή άλλη νομοθεσία».**

Επειδή περαιτέρω, στην ΠΟΛ.1003/31-12-2014 με θέμα (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις), όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1261/3.12.2015 με θέμα (Παροχή συμπληρωματικών οδηγιών και διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις), παρασχέθηκαν οι ακόλουθες διευκρινήσεις:

στην παρ 5.5.1 «Η παράγραφος αυτή καθιερώνει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία)».

στην παρ. 8.1 ορίζεται ότι: «Οι ρυθμίσεις του κεφαλαίου αυτού ενσωματώνουν στο εσωτερικό δίκαιο τις σχετικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, δίνεται ο ορισμός της έννοιας του τιμολογίου, καθορίζεται η ευθύνη του πωλητή για την έκδοση τιμολογίου πώλησης και παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου από άλλα πρόσωπα..... Τέλος, ορίζεται ότι τα εκδοθέντα ή ληφθέντα τιμολόγια, αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας».

στην παρ11.2.3 ορίζεται ότι: «Στην περίπτωση (β) ρυθμίζεται ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της περιόδου 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».

στην παρ11.2.4 ορίζεται ότι: «Διευκρινίζεται ότι για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη υπηρεσία (π.χ. διδασκαλία συγκεκριμένων μαθημάτων, παροχή υπηρεσιών τήρησης λογιστικών αρχείων από το φοροτέχνη-λογιστή, κλπ.) το κρίσιμο στοιχείο είναι το εάν ο πωλητής, βάσει σύμβασης ή της συνήθους επιχειρηματικής πρακτικής δύναται να απαιτήσει/διεκδικήσει πληρωμή για το μέρος των αγαθών ή υπηρεσιών που έχει προσφέρει ή το έργο που έχει παράξει. Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου για συνεχιζόμενη παροχή αγαθών ή υπηρεσιών ή κατασκευής έργου δεν διαφοροποιείται από το γεγονός ότι η έναρξη της παροχής ή κατασκευής μπορεί να ξεκίνησε πριν το τέλος της ετήσιας (διαχειριστικής) περιόδου και συνεχίσθηκε στην επόμενη. Η αναφορά στο νόμο σε «μέρος της αμοιβής που καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί», υποδηλώνει ότι, βάσει της σχετικής σύμβασης (προφορικής ή έγγραφης) των δύο μερών, γίνεται δεκτή τμηματική ολοκλήρωση της υπηρεσίας. Η περίπτωση αυτή δεν πρέπει να συγχέεται με την περίπτωση στην οποία:

- α) έχει συμφωνηθεί να καταβάλλεται χωρίς να συνδέεται με την πρόοδο της παροχής υπηρεσίας ή του έργου, στην έναρξη ή στη διάρκεια της σχετικής περιόδου, ποσό ή ποσά έναντι του συνολικού τιμήματος (προκαταβολή), ακόμη και μέχρι πλήρους εξόφλησης του τιμήματος, και
- β) έχει συμφωνηθεί ότι η υπηρεσία ή το έργο ολοκληρώνεται στο τέλος της σχετικής περιόδου».

στην παρ11.2.7 ορίζεται ότι: «Στην περίπτωση (γ), δηλαδή στην περίπτωση πώλησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας (χονδρική πώληση), συμπεριλαμβάνονται και οι περιπτώσεις συνδρομητών – ληπτών υπηρεσιών, ενδεικτικά αναφέρονται οι υπηρεσίες που παρέχονται, έναντι συνδρομής, από ινστιτούτα αισθητικής, γυμναστήρια, υπηρεσίες οδικής βοήθειας κ.λπ.».

στην παρ12.6.1 ορίζεται ότι: «Με την παράγραφο γίνεται δεκτό ότι το παραστατικό λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ονομασία (τίτλο), ανάλογα με τις επικρατούσες πρακτικές («Απόδειξη», «Απόδειξη λιανικής», «Απόδειξη λιανικής πώλησης», «Απόδειξη παροχής υπηρεσιών» και «Απόδειξη λιανικών συναλλαγών»)).».

στην παρ13.1.4 ορίζεται ότι: «Στην περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσιών που θα παρασχεθούν σε μελλοντικό χρόνο για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, τα στοιχεία λιανικής εκδίδονται με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού, ανεξάρτητα του τρόπου καταβολής (μετρητοίς, επιταγές, πιστωτικές κάρτες κ.λπ.). Τέτοιες περιπτώσεις είναι, μεταξύ άλλων, τα εισιτήρια θεαμάτων, τα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων κ.λπ. Ο χρόνος αυτός μπορεί να είναι πριν από την έναρξη ή με την έναρξη της παροχής της υπηρεσίας, και η έκδοση του σχετικού παραστατικού μπορεί να τίθεται ως προϋπόθεση για να αποκτήσει και να μπορεί να ασκήσει ο πελάτης το δικαίωμα λήψης ή χρήσης των υπηρεσιών, για ορισμένο ή μη χρονικό διάστημα. Σημειώνεται ότι το πλήθος των λήψεων των υπηρεσιών μπορεί να είναι, ή να μην είναι, καθορισμένο».

στην παρ13.1.6 ορίζεται ότι: «Για την περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας ή κατασκευής (τεχνικού) έργου της περίπτωσης δ της παραγράφου 1 του ως άνω άρθρου (π.χ. διδασκαλία συγκεκριμένων μαθημάτων, συμπλήρωση φορολογικής δήλωσης από το φοροτέχνη-λογιστή, κλπ.), ισχύουν όσα αναφέρθηκαν στην παράγραφο 2 του άρθρου 11 του παρόντος νόμου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ.1 Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. **Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.**».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.**».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει **σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου**».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει

τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (ΣΤΕ 1286/2009, 3875/2008, 2705/2006, 2126/2000). Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως καταλογισμού φόρου ή επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε το σχετικό έλεγχο, αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για τον καταλογισμό του φόρου ή την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής, εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣΤΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και Δι.Δικ. 1995, 1027).

Επειδή «οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος καθιερώνουν την αρχή του ετήσιου της φορολογίας και την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με τη δεύτερη αρχή, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων.... Επίσης σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 25 των ΕΛΠ, τα έσοδα αναγνωρίζονται εντός της περιόδου στην οποία καθίστανται δουλευμένα. Κατά συνέπεια τα μεν ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στη χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν, **ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, οι δε δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν. Επίσης, τα ακαθάριστα έσοδα που προεισπράττονται σε κάποια χρήση δεν φορολογούνται στη χρήση κατά την οποία εισπράττονται, αλλά στην επόμενη χρήση, στην οποία πραγματικώς ανήκουν. Όταν λοιπόν, κατ' εξαίρεση, εκδίδονται στοιχεία παροχής υπηρεσιών πριν από την ολοκλήρωση των υπηρεσιών (π.χ. δίδακτρα σχολείων), πρέπει να γίνεται σαφής διάκριση στα φορολογικά στοιχεία, μεταξύ των ποσών που αφορούν την τρέχουσα διαχειριστική χρήση και των μη δεδουλευμένων ποσών που αφορούν την επόμενη, ...**

Ισχύει και εφαρμόζεται η αρχή του δεδουλευμένου

Η τήρηση τόσο του απλογραφικού όσο και του διπλογραφικού συστήματος γίνεται σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή του δεδουλευμένου (*accrual assumption*), κατά την παρ. 1 του άρθρου 17 των ΕΛΠ. Δηλαδή, αναγνωρίζονται και καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά. (Εγκ. ΠΟΛ.1003/2015 § 3.04)». (Δ. Σταματόπουλου-Π. Σταματόπουλου-Γ. Σταματόπουλου, ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ, ΑΝΑΛΥΣΗ-ΕΡΜΗΝΕΙΑ, Αθήνα 2015- σελ 172-173).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, συμβόλαια/συμβάσεις παροχής υπηρεσιών, που να τεκμηριώνεται, βάσει των ανωτέρω, ότι τα προκύπτοντα έσοδα, αφορούν σε άλλο έτος, διαφορετικό από αυτό που καταλογίστηκαν με τις επίμαχες πράξεις.

Επειδή με την [ΠΟΛ.1223/2015](#) εγκύκλιό της ΓΓΔΕ, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του [άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε.](#) (Ν.4172/2013), διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι για την υπαγωγή 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 εισπραξής του εντός του ίδιου έτους. Οι δύο αυτές προϋποθέσεις για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2015 και μετά είναι ανάλογες με τις τιθέμενες από τα [άρθρα 11](#) και [13 του Ν.4308/2014](#) προϋποθέσεις σχετικά με το χρόνο έκδοσης τιμολογίου ή στοιχείου λιανικής πώλησης. Επομένως, το εισόδημα θεωρείται σε κάθε περίπτωση ότι **αποκτάται στο χρόνο που υπάρχει υποχρέωση έκδοσης των προβλεπόμενων παραστατικών, καθόσον κατά το χρόνο αυτό πληρούνται και οι δύο ως άνω προϋποθέσεις**.

Στην περίπτωση που το σχετικό παραστατικό εκδίδεται εντός του επόμενου φορολογικού έτους, όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του Ν.4308/2014, αλλά αφορά το προηγούμενο φορολογικό έτος, το σχετικό εισόδημα θεωρείται ότι έχει αποκτηθεί στο φορολογικό έτος το οποίο αφορά, δηλαδή το προηγούμενο. Όταν δεν έχει αποκτηθεί δικαίωμα εισπράξης για παροχή υπηρεσίας που διαρκεί πέραν του φορολογικού έτους, διότι δεν έχει ολοκληρωθεί η παροχή του συνόλου ή μέρους της υπηρεσίας αυτής, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του προβλεπόμενου παραστατικού (β' προϋπόθεση), το εισόδημα που καθίσταται λογιστικώς δεδουλευμένο δεν θεωρείται εισόδημα του φορολογικού έτους εντός του οποίου καθίσταται λογιστικώς δεδουλευμένο, αλλά του φορολογικού έτους εντός του οποίου ολοκληρώνεται το σύνολο ή μέρος της παροχής και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του σχετικού παραστατικού.

Επειδή από τον έλεγχο για τα υπό κρίση έτη εφαρμόστηκαν οι αντίστοιχες φορολογικές διατάξεις ως ίσχυαν, ως προς τον προβλεπόμενο χρόνο έκδοσης των στοιχείων λιανικής πώλησης για παροχή συνεχιζόμενης υπηρεσίας και του χρόνου κτήσης και κατ' επέκταση φορολόγησης του εισοδήματος της προσφεύγουσας. Εν προκειμένω, για το φορολογικό έτος 2014 εφαρμόστηκε η παράγραφος 4 του άρθρου 7 του Ν. 4093/2012, όπου ορίζεται ότι **η απόδειξη εκδίδεται κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε και δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία** (στην προκειμένη περίπτωση έως 31/12/2014) και πραγματοποιήθηκε επιμερισμός από τον έλεγχο των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν για συμβόλαια/συνδρομές που ξεκίνησαν το φορολογικό έτος 2014 και ολοκληρώθηκαν το 2015, βάσει των οριζόμενων, στο ως άνω άρθρο. Για τα λοιπά φορολογικά έτη, εφαρμόστηκε η αντίστοιχη διάταξη του άρθρου 13 περ δ' της παρ 1 του Ν. 4308/2014, όπου ορίζεται ότι **το παραστατικό εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας.**

Ενόψει των ανωτέρω, για τις συνδρομές/συμβόλαια που ξεκίνησαν το φορολογικό έτος 2014 και έληξαν σε διαφορετικό έτος, επιμερίστηκε η αξία αυτού με βάση τις ημέρες του συμβολαίου που απέμεναν από την έναρξη του συμβολαίου έως την 31/12/2014, ενώ για το υπόλοιπο ποσό η ελεγχόμενη επιχείρηση όφειλε να εκδώσει το παραστατικό το αργότερο με τη λήξη του συμβολαίου. Κατ' αντιστοιχία, **με βάση την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων και την αρχή του δεδουλευμένου των εσόδων, προσδιορίστηκε από τον έλεγχο ανά φορολογικό έτος, ο χρόνος που απέκτησε το εισόδημά της** η προσφεύγουσα και προσδιορίστηκαν τα αντίστοιχα έσοδα.

Επειδή περαιτέρω ως προς τον ισχυρισμό ότι η επίμαχη έκθεση ελέγχου, δεν περιλαμβάνει αναλυτική παρά μόνο συγκεντρωτική αναφορά στα συμβόλαια και στους πελάτες για τους οποίους δεν εξεδόθησαν αποδείξεις παροχής υπηρεσίας, κρίνεται αβάσιμος και αναπόδεικτος, καθόσον οι

από 16.04.2018 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α, παραπέμπουν στην από 22.05.2017 Έκθεση Ελέγχου της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος, 1288 σελίδων, με αναλυτική αναφορά στα επίμαχα συμβόλαια και στους πελάτες. Η ανωτέρω συνημμένη έκθεση αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της ως άνω έκθεσης ελέγχου της φορολογικής αρχής, στο οποίο καταγράφονται πλήρως οι λόγοι απόρριψης των ισχυρισμών της προσφεύγουσας, αποδεικνύεται με σαφήνεια η αλήθεια των λόγων της φορολογικής αρχής, προκύπτει πλήρης τεκμηρίωση των σχετικών παραβάσεων της μη έκδοσης.

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: *«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά».*

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 171 παρ. 4 του ΚΔΔ , οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, από την προσφεύγουσα δεν προσκομίστηκαν περαιτέρω στοιχεία (συμβάσεις παροχής υπηρεσιών και Α.Π.Υ.), πλην την κατάσταση συνδρομών –συμβολαίων πελατών, την οποία και είχε στη διάθεση της η Υποδιεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 16/04/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, 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 από **04/06/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «..... του» – **Α.Φ.Μ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Φορολογικό Έτος 2014	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	1.967,66
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013	983,83
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	2.951,49
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	2.951,49 €

Φορολογικό Έτος 2015	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	12.685,17
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013	7.406,95
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.128,73
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	22.220,85
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	22.220,85 €

Φορολογικό Έτος 2016	
Διαφορά φόρου εισοδήματος με την παρούσα απόφαση	70.177,18
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013	41.534,79
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	12.892,39
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	124.604,36
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	124.604,36 €

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.