



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 12-5-2025

Αριθμός απόφασης: 819

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aaade.gr**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ.
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
 - δ. Την με αρ. Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).
- 2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4 Τη με ημερομηνία κατάθεσης**2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ** κατά: α) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 και β) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από**2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, 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' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **φορολογικού έτους 2020** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., εξαλείφθηκε η ζημία έτους ύψους 172.797,57€ και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας (με αντικείμενο εργασιών τις ιατρικές υπηρεσίες δερματολογίας-αφροδισιολογίας καθώς και το λιανικό εμπόριο καλλυντικών και ειδών καλλωπισμού) φόρος 18.229,74€ και πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 9.114,87€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 27.344,61€, κατόπιν διαπίστωσης μη δήλωσης εισοδημάτων ύψους 248.754,84€.

Με την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **φορολογικού έτους 2021** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., μειώθηκε για την προσφεύγουσα η ζημία έτους και παρελθόντων ετών από 265.793,49€ βάσει δήλωσης σε 81.653,59€ βάσει ελέγχου, ήτοι κατά 184.139,90€, κατόπιν διαπίστωσης μη δήλωσης εισοδημάτων ύψους 11.342,33€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στην από 16.12.2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.4172/2013 της Δ.Ο.Υ., δυνάμει της υπ' αρ.εντολής ελέγχου φορολογικής περιόδου 01.01.2020 - 31.12.2021.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

Παράβαση νόμου-Ανυπαρξία των πραγματικών και νομικών προϋποθέσεων για την έκδοση των προσβαλλόμενων οριστικών πράξεων-Πλημμελής ερμηνεία και εφαρμογή των κείμενων νομοθετικών διατάξεων.

Επειδή με τις παρ. 2 και 4 του αρθ. 84 του ν. 5104/2024 ορίζεται: «2. Τα άρθρα 27 και 28 εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος....4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν».

Επειδή με το άρθρο 86 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν. 4987/2022 (Α' 206), περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70.»

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 27 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: 1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα».

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν 4172/2013 ορίζεται 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 ...»

Επειδή, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) (ΕΛΠ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 3: Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπρώσεων 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...».

Άρθρο 4 παρ. 10: «Οι πληροφορίες που απαιτούνται από το παρόν άρθρο δύναται να παρέχονται από άλλα αρχεία που τηρεί η οντότητα ή από συνδυασμό αρχείων...».

Άρθρο 5: 1. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος «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...[..] 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... 6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη. 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) ην 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.».

Άρθρο 11: «Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:...β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί. γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού».

Άρθρο 13: «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 ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Άρθρο 17: «1. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας, καθώς και τις ακόλουθες γενικές αρχές:γ) Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο. Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων και εσόδων δεν επιτρέπονται, εκτός εάν τέτοιος συμψηφισμός προβλέπεται από τον παρόντα νόμο. δ) .ε) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δουλευμένου. ... 8. Γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου (ημερομηνία αναφοράς), αλλά πριν από την ημερομηνία κατά την οποία το αρμόδιο όργανο εγκρίνει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για δημοσιοποίηση, αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο, εφόσον αναφέρονται σε συνθήκες που υπήρχαν στο τέλος αυτής της περιόδου και επηρεάζουν τα κονδύλια του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1003/2014, με την οποία παρέχονται οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4308/2014: «Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία... Παράγραφος 5. 3.5.1 Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων,

εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση. Η υποχρέωση αυτή είναι αυτονόητη προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας. Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων...Παράγραφος 12 ...: 3.4 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 παράγραφο 1 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου. Δηλαδή, αναγνωρίζονται και καταχωρούνται οι επιπτώσεις των συναλλαγών και γεγονότων όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά»... Άρθρο 11 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου (για χονδρικές πωλήσεις)... 11.1.2. Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου αποσυνδέεται από την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου σχετικά με την αναγνώριση των πωλήσεων. Δηλαδή, η υποχρέωση αναγνώρισης των εσόδων είναι θέμα πραγματικών περιστατικών σύμφωνα με τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης (π.χ. παράδοση αγαθών, παροχή υπηρεσίας) και δεν προϋποθέτει την έκδοση τιμολογίου η οποία μπορεί και να γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των λογιστικών βιβλίων (απλογραφικό ή διπλογραφικό λογιστικό σύστημα... Άρθρο 13. Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης...13.1.4. 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 έτος των υπηρεσιών, για ορισμένο ή μη χρονικό διάστημα. Σημειώνεται ότι το πλήθος των λήψεων των υπηρεσιών μπορεί να είναι, ή να μην είναι, καθορισμένο».

Επειδή, με το άρθρο 8 παρ. 4 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Κατ' εξαίρεση για τις αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος της είσπραξής τους, εκτός από την περίπτωση που εισπράττονται αναδρομικά κατόπιν ένστασης ή δικαστικής απόφασης, όπου χρόνος κτήσης τους δύναται να θεωρείται και ο χρόνος στον οποίο

ανάγονται. Ειδικά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2014 και μετά και εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο ή προκύπτει με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο το έτος στο οποίο ανάγονται, υπάγονται σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται.»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1223/2015,ορίζεται ότι: 5. 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 είσπραξης του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4172/2013 με τις διατάξεις του άρθρου 8 τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν.2238/1994, 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 είσπραξης 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.χ. 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 είσπραξης 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, εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρία τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2020 -2021 δραστηριοποιούνταν σε ιατρικές υπηρεσίες δερματολογίας-αφροδισιολογίας, καθώς και στο λιανικό εμπόριο καλλυντικών και ειδών καλλωπισμούτηρούσε απλογραφικά βιβλία των ΕΛΠ και υπαγόταν σε κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Από το διενεργηθέντα έλεγχο της φορολογικής αρχής διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρία στα φορολογικά έτη 2020 -2021, ως προς τη φορολογία του ΦΠΑ εφαρμόζε την αρχή του απαιτητού του φόρου σύμφωνα με την περ. β της παρ. 2 του άρθρου 16 του Ν. 2859/2000, καθώς οι εκροές των περιοδικών της δηλώσεων συμφωνούσαν κατά κανόνα με τις αξίες των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων από παροχή υπηρεσίας, τα οποία εκδίδονταν πάντα πριν την ολοκλήρωσή της. Όμως ως προς τη φορολογία του εισοδήματος εφαρμόζε την αρχή του δεδουλευμένου με βάση τα δεδομένα ιδιαίτερης στήλης στα βιβλία της, ήτοι της στήλης «εκτελεσθέν εισόδημα», που ενημερωνόταν δυνάμει των Δελτίων Παρουσίας Πελάτη (Δ.Π.Π.), χωρίς ωστόσο να γίνεται ο σχετικός χειρισμός των προσωρινών διαφορών μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης στις οικείες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ώστε να προκύπτει το δεδουλευμένο τμήμα της υπηρεσίας από στοιχεία που είχαν εκδοθεί σε προηγούμενο φορολογικό έτος.

Η φορολογική αρχή επεξεργάστηκε τα δεδομένα περιληπτικών καταστάσεων που προσκόμισε στη φορολογική αρχή η προσφεύγουσα (σελ. 12-15 της έκθεσης) αναφορικά με την προέλευση

του δεδουλευμένου (εκτελεσμένου) τμήματος των παρεχόμενων υπηρεσιών της, σε συνδυασμό με τις εγγραφές στα βιβλία της, τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, και τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, αλλά και από τα αποτελέσματα του ελέγχου που προηγήθηκε από την ίδια φορολογική αρχή για τα φορολογικά έτη 2017 έως και 2022 δυνάμει της υπ' αριθμόν έγγραφης εντολής ελέγχου η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή του υπ' αριθμ. Πρωτ. του τμήματος ... Διεύθυνσης Επιχειρησιακού Σχεδιασμού, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 46 του ν. 4738/2020 «Ρύθμιση οφειλών και παροχή δεύτερης ευκαιρίας και άλλες διατάξεις» (Α' 207/27-10-2020), ύστερα από αίτηση χορήγησης βεβαίωσης χρεών στο πλαίσιο της εξυγίανσης που κατέθεσε η προσφεύγουσα. Η Δ.Ο.Υ. . δεν έκανε δεκτά τα στοιχεία των καταστάσεων της προσφεύγουσας εταιρίας, στο βαθμό που το ανεκτέλεστο τμήμα κάθε υπηρεσίας μεταφερόταν πέρα από το επόμενο φορολογικό έτος και προσδιόρισε το εκτελεσθέν εισόδημα του φορολογικού έτους 2020 στο ποσό των **521.760,12€** και του φορολογικού έτους 2021 στο ποσό των **295.868,74€** ως κάτωθι:

	α	β	γ	δ	ε	στ	ζ	η
	Α.Λ.Σ.		(α+β)	Δ.Π.Π.	(α-δ)		(ε-στ)	(δ+στ)
ΕΤΟΣ	Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών (Α.Λ.Σ.) στη ΧΡΗΣΗ Σε(€)	Πλέον υπόλοιπο από προηγούμενες χρήσεις Σε(€)	ΣΥΝΟΛΟ για εκτέλεση στη χρήση Σε(€)	Εκτελεσθείσα Υπηρεσία (Δελτία Παρουσίας Πελατών Δ.Π.Π.) Σε(€)	Υπόλοιπο για εκτέλεση σε επόμενη χρήση Σε(€)	Ποσό που δεν μεταφέρεται σε μεθεπόμενη ΧΡΗΣΗ Σε(€)	Υπόλοιπο με υποχρέωση εκτέλεσης σε επόμενη χρήση Σε(€)	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΚΑΣΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ (ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ) Σε(€)
2017	369.148,84	0,00	369.148,84	216.023,17	153.125,67	0,00	153.125,67	216.023,17
2018	1.273.666,81	153.125,67	1.426.792,48	389.838,17	1.036.954,31	153.125,67	883.828,64	542.963,84
2019	997.052,79	1.036.954,31	2.034.007,10	748.297,95	1.285.709,15	883.828,64	401.880,51	1.632.126,59
2020	284.347,61	1.285.709,15	1.570.056,76	273.005,28	1.297.051,48	248.754,84	1.048.296,64	521.760,12
2021	266.813,41	1.297.051,48	1.563.864,89	284.526,41	1.279.338,48	11.342,33	1.267.996,15	295.868,74
2022	332.943,69€	1.279.338,48	1.612.282,17	318.612,28	1.293.669,89	-17.713,00	1.311.382,89	300.899,28
ΣΥΝΟΛΟ	3.523.973,15			2.230.303,26				3.509.641,74

Ακολουθως η φορολογική αρχή προέβη στον προσδιορισμό των συνολικών ακαθαρίστων εσόδων και των φορολογητέων κερδών της προσφεύγουσας ως κάτωθι:

	2020	2021
Ακαθάριστα έσοδα δήλωσης	280.345,11 €	418.852,11 €
Πλέον αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα Π.Υ. ελέγχου	248.754,84 €	11.342,33 €
Συνολικά ακαθάριστα έσοδα	529.099,95 €	430.194,44 €
Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Λ.Π./ Ε.Λ.Π.	0,00 €	28.007,53 €
Ή ζημία βάσει χρήσης βάσει Δ.Λ.Π./ Ε.Λ.Π.	-54.788,05 €	0,00 €
(+) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π./ Ε.Λ.Π. - Φ.Β.	127.772,01 €	22.144,29 €
Φορολογικά κέρδη χρήσης ή ζημία χρήσης	72.983,96 €	50.151,82 €
(+, -) Μη εκπιπτόμενες Δαπάνες	2.973,31 €	1.685,92 €
Υπόλοιπο κερδών ή ζημιών	75.957,27 €	51.837,74 €
(+, -) Αφορολόγητα έσοδα	0,00 €	-133.491,33 €
Κέρδη ή ζημία Φορολογικού έτους	75.957,27 €	-81.653,59 €

Ζημία Παρελθουσών χρήσεων	0,00 €	0,00 €
ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΑ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	75.957,27 €	-81.653,59 €

Επειδή, στο άρθρο 77 του Κ.Φ.Δ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, η προσφεύγουσα εταιρία ισχυρίζεται ότι στο πλαίσιο εκπλήρωσης του καταστατικού της σκοπού και προκειμένου να προσελκύσει πελατεία και να αυξήσει τα ακαθάριστα έσοδά της παρέχει στους πελάτες της πακέτα υπηρεσιών και προσφορών, μέσω των οποίων οι πελάτες της επί της ουσίας προπληρώνουν την παροχή των υπηρεσιών, τις οποίες λαμβάνουν εν τέλει σε μελλοντικό και αόριστο χρόνο. Όταν ένας πελάτης αγοράζει πακέτο υπηρεσιών και καταβάλλει το σχετικό τίμημα, η εταιρία εκδίδει το φορολογικό στοιχείο και αποδίδει τον αναλογούντα και εισπραχθέντα ΦΠΑ μέσω της οικείας περιοδικής δήλωσης. Με βάση την αρχή του δεδουλευμένου, η καταχώριση του σχετικού εσόδου στα βιβλία της και της συμπερίληψής του στην οικεία φορολογική δήλωση, αυτό εξαρτάται από τον χρόνο εκτέλεσης της σχετικής υπηρεσίας προς τον πελάτη, αναλόγως των παρουσιών του – επισκέψεών του στην επιχείρηση. Για τον λόγο αυτό η εταιρεία καταχωρεί στα βιβλία της δύο στήλες, στην πρώτη (η οποία αφορά τον τρόπο υπολογισμού και απόδοσης εν τέλει του ΦΠΑ) καταχωρούνται οι εισπράξεις και στην δεύτερη καταχωρούνται οι εκτελέσεις του εισοδήματος, ήτοι η εν τοις πράγμασι παροχή της υπηρεσίας προς τον πελάτη και η αξία αυτής, η οποία, σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου, περιλαμβάνεται στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Σημειωτέον, ότι στις περισσότερες περιπτώσεις (όχι σε όλες) παρατηρείται υπόλοιπο δηλαδή οφειλή προς τους πελάτες της. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι οι πελάτες της, όπως προαναφέρθηκε, έχουν προπληρώσει τα πακέτα των υπηρεσιών και δεν έχουν προλάβει ή δεν έχουν επιλέξει να λάβουν ακόμη τις σχετικές υπηρεσίες, τις οποίες λαμβάνουν σε επόμενες διαχειριστικές περιόδους.

Επειδή, από τα στοιχεία που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, αλλά και τα συνυποβληθέντα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, δεν δύναται να επαληθευτεί η παροχή των υπηρεσιών που αγόρασαν οι πελάτες της επιχείρησης (με κάθε πακέτο υπηρεσιών αισθητικής ή ιατρικής) και άρα η αξία του εκτελεσμένου (δεδουλευμένου) εισοδήματος και συνακόλουθα το ύψος του ανεκτέλεστου τμήματος (μη δεδουλευμένου) κάθε πακέτου, αν μεταφέρεται σε επόμενα έτη και στην περίπτωση που τελικώς δεν εκτελέστηκε, αν εκδόθηκαν τα προβλεπόμενα φορολογικά

στοιχεία (πιστωτικά). Δεν προσκομίσθηκαν αρχεία-καρτέλες όλων των πελατών της (με πληροφορίες για την ημερομηνία που αγοράστηκε το πακέτο παροχής υπηρεσιών, τη χρονική περίοδο που κάλυπτε και τον αριθμό των επισκέψεων που δύνατο να πραγματοποιήσει ο κάθε πελάτης, η αξία -με ή χωρίς ΦΠΑ- του συνόλου των παρεχόμενων υπηρεσιών), συμφωνητικά παραστατικά εξόφλησης των συναλλαγών (όπως αποδείξεις είσπραξης), κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση αντίκειται στην συναλλακτική πρακτική, αλλά και στην κοινή λογική η προπληρωμή του συνολικού ποσού για την απόκτηση δικαιώματος λήψης υπηρεσιών και η πραγματοποίησή της εν τέλει σε μελλοντικό και αόριστο χρόνο.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ.πρωτ./..2025 ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

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

Η με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	ποσό σε €
Μη αναγνωρισθείσα ζημία έτους	172.797,57
Φορολογητέα κέρδη	75.957,27
Υπόλοιπο φόρου	18.229,74
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022	9.114,87
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	27.344,61

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Ν.5104/2024.

Η με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

	ποσό σε €
Αναγνωρισθείσα ζημία ελέγχου	81.653,59
Μη αναγνωρισθείσα ζημία έτους	184.139,90

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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

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

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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