



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 14/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1473

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

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 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

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

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

4. Την από 14/01/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην, οδός, κατά: α) της υπ' αριθμ. /23-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2018, και β) της υπ' αριθμ. /23-12-2024 οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2019, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 23/12/2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

6. Τις απόψεις του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής.

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

Επί της από 14/01/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με την υπ' αριθμ./23-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 174.374,75 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 87.187,38 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **261.562,13 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

β) Με την υπ' αριθμ./23-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 21.965,94 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 10.982,97 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **32.948,91 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 54 του ν.5104/2024.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της από 23/12/2024 οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ./30-05-2024 εντολής ελέγχου. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, από τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων εφαρμογής των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος, του ΦΠΑ, του ΚΦΔ και των ΕΛΠ και την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που απορρέουν από αυτές, την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου από την προσφεύγουσα, καθώς και από την επεξεργασία των δεδομένων και στοιχείων που τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων και ειδικότερα στα συστήματα Taxis και Elenxis, διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Στα φορολογικά έτη 2018 και 2019 η προσφεύγουσα εταιρεία είχε ως αντικείμενο δραστηριότητας την παροχή ιατρικών υπηρεσιών ειδικότητας, πλαστικής χειρουργικής και λιανικό εμπόριο καλλυντικών και ειδών καλλωπισμού και τα ακαθάριστα έσοδά της στα φορολογικά έτη 2018 και 2019, σύμφωνα με τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία και τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος είχαν ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ	2018	2019
ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ	5.021,03	5.392,48

ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	1.453.813,19	1.166.510,60
ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ	12.225,00	31.588,63
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ	1,22	1,24
ΣΥΝΟΛΟ	1.471.060,44	1.203.492,95

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά την υπογραφή του πακέτου παροχής υπηρεσιών προς τον πελάτη της εκδίδει άμεσα φορολογικό στοιχείο αξίας για την συναλλαγή, διότι κατά κανόνα ο πελάτης εξοφλεί το πακέτο παροχής υπηρεσιών που συμφωνήθηκε προκαταβολικά πριν από την έναρξη των υπηρεσιών που συμφωνήθηκαν. Έτσι ο πελάτης αποκτά δικαίωμα λήψης υπηρεσιών που θα του παρασχεθούν σε μελλοντικό χρόνο. Τα έσοδα αυτά (εισπράξεις) απεικονίζονται στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων (ΜΥΦ) που υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, όμως τα έσοδα αυτά στη φορολογία εισοδήματος διαφέρουν, διότι ο χρόνος που αναγνωρίζονται ως έσοδα είναι ο χρόνος της εκτέλεσης των υπηρεσιών (εκτελέσεις - εφαρμογή της Αρχής του Δεδουλευμένου). Στην περίπτωση αυτή και επειδή οι υπηρεσίες καλύπτουν περισσότερες της μιας χρήσεις τα έσοδα αποκτώνται κατά το χρόνο που παρέχονται οι υπηρεσίες. Συνεπώς το έσοδο που τιμολογήθηκε πρέπει να κατανεμηθεί κατάλληλα στις χρήσεις που καλύπτει η αμοιβή με χρησιμοποίηση του μεταβατικού λογαριασμού 56.00 «έσοδα επομένων χρήσεων». Απαραίτητη προϋπόθεση και για να είναι ευχερείς οι ελεγκτικές επαληθεύσεις πρέπει να προκύπτει το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα για το οποίο ο πελάτης απέκτησε το δικαίωμα λήψης υπηρεσιών και στην προκειμένη περίπτωση να προκύπτει από το συμβόλαιο που υπογράφηκε, και εφόσον οι υπηρεσίες θα παρασχεθούν και πέραν της χρήσης, να αναγράφονται διακεκριμένα τα ποσά που αντιστοιχούν στο τμήμα της κάθε περιόδου, ώστε να γίνεται η ενημέρωση των τηρουμένων λογιστικών αρχείων για τα έσοδα της παρούσας και των επομένων χρήσεων. Στα συμβόλαια που έχει υπογράψει η προσφεύγουσα με τους πελάτες της η διάρκεια της παροχής των υπηρεσιών είναι αόριστη. Περαιτέρω, βάσει των λογιστικών της αρχείων, το μεγαλύτερο μέρος των υπηρεσιών που παρείχε στα φορολογικά έτη 2018 και 2019 σχετίζεται με ιατρικές υπηρεσίες χωρίς ΦΠΑ σε ποσοστό 78% για το έτος 2018 και 64% για το έτος 2019.

Από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο στοιχεία και από το εμπορικό πρόγραμμα που τηρεί η προσφεύγουσα προέκυψε ότι μεταφέρονται από προηγούμενες φορολογικές περιόδους ανεκτέλεστες ιατρικές υπηρεσίες χωρίς ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, στο φορολογικό έτος 2018 από το μεταφερόμενο ποσό των 190.588,49 ευρώ (λογ: 56.00.00.0000) εκτελείται ποσό 167.754,25 ευρώ και μεταφέρεται για επόμενη χρήση το ποσό των 22.834,24 ευρώ, το οποίο και δεν εκτελείται ούτε στο φορολογικό έτος 2019. Επίσης, στο φορολογικό έτος 2018 (λογ: 56.00.00.17000) μεταφέρεται το ποσό των 578.457,45 ευρώ, το οποίο και δεν εκτελείται ούτε στη χρήση 2018 ούτε και στη χρήση 2019. Στο φορολογικό έτος 2019 (λογ: 56.00.00.1900) δεν εκτελείται ποσό 91.524,73 ευρώ. Επιπλέον, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι μέχρι την ημέρα ολοκλήρωσης του ελέγχου εκκρεμεί υπόλοιπο ανεκτέλεστων ιατρικών υπηρεσιών άνευ ΦΠΑ.

Με βάση όλα τα ανωτέρω, ο έλεγχος εξετάζοντας τα πραγματικά περιστατικά και λαμβάνοντας υπόψη τη λίστα των ιατρικών υπηρεσιών που κατέθεσε και ισχυρίζεται ότι παρέχει η προσφεύγουσα και το γεγονός ότι όλες οι αμοιβές εξοφλούνται κατά την ημερομηνία σύνταξης των συμβολαίων, οπότε εκδίδονται και οι αντίστοιχες Α.Π.Υ., έκρινε ότι **δεν μπορεί να γίνει δεκτός ο φορολογικός χειρισμός της προσφεύγουσας ως προς τις καθαρά παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες και ότι οι εν λόγω ιατρικές υπηρεσίες πρέπει να εκτελούνται και να φορολογούνται εντός της εκάστοτε χρήσης, καθώς αφορούν ιατρικά περιστατικά που χρήζουν άμεσης**

αντιμετώπισης, ενώ όσον αφορά τις παρεχόμενες υπηρεσίες αισθητικής με ΦΠΑ 24% δεν αμφισβήτησε την αρχή του δεδουλευμένου. Ως εκ τούτου προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 προσθέτοντας στα δηλωθέντα έσοδά της το ποσό των ανεκτέλεστων εισπραχθεισών υπηρεσιών που αφορούν ιατρικές υπηρεσίες άνευ ΦΠΑ ύψους 601.291,69 ευρώ και 91.524,73 ευρώ αντίστοιχα.

Στη συνέχεια, με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής οι με αριθμ./23-12-2024 και/23-12-2024 προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 και 2019.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενη παράβαση νόμου, ανυπαρξία των πραγματικών και νομικών προϋποθέσεων για την έκδοση των υπό κρίση οριστικών πράξεων και πλημμελή ερμηνεία και εφαρμογή των κείμενων νομοθετικών διατάξεων, καθώς η εταιρεία τηρεί απολύτως αξιόπιστο λογιστικό σύστημα, στο οποίο απεικονίζονται με ακρίβεια τα πραγματοποιηθέντα έσοδά της για τα οικεία φορολογικά έτη, όπως και για τα ελεγχόμενα, ο έλεγχος δε που διενεργήθηκε στην εταιρεία υπήρξε απολύτως πλημμελής και επιφανειακός, με αποτέλεσμα οι δήθεν προκύπτουσες διαφορές να τυγχάνουν πλασματικές και ανακριβείς.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), όπως ισχύουν κατά τα κρινόμενα έτη:

«Άρθρο 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης

.....

Άρθρο 8 Φορολογικό έτος

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.

.....

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 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 με την ΠΟΛ. 1223/2015, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 8 του νέου ΚΦΕ (ν.4172/2013) αναφορικά με την έννοια του φορολογικού έτους και το χρόνο κτήσης του εισοδήματος, διευκρινίστηκαν τα εξής:

«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 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.

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 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.

Τα ως άνω εφαρμόζονται και στην περίπτωση που παρέχονται υπηρεσίες στο Ελληνικό Δημόσιο και τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, δεδομένου ότι δεν προβλέπεται πλέον ως χρόνος κτήσης του εισοδήματος ο χρόνος είσπραξής του, όπως οριζόταν με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 48 του Ν.2238/1994.

.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 1 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα έτη:

«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.»

Επειδή, περαιτέρω, στις διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζονται τα ακόλουθα:

«Άρθρο 3 Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού

.....

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 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

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

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

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

.....

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.

.....

Άρθρο 12 Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

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.

.....

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.

.....

Άρθρο 13 Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

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.

.....

Άρθρο 16 Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

1. Όλες οι συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου, βάσει των διατάξεων του παρόντος νόμου.

2. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν εύλογα (εύλογη παρουσίαση), τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία (στοιχεία του ενεργητικού), τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

.....

Άρθρο 17 Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

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:

α) Οι λογιστικές πολιτικές χρησιμοποιούνται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο, ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Σε περιπτώσεις αλλαγής αυτών, έχει εφαρμογή το άρθρο 28 αυτού του νόμου.

β) Όταν τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (ή περιόδων, όταν παρουσιάζονται περισσότερες περιόδοι) δεν είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της τρέχουσας περιόδου, τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (περιόδων) προσαρμόζονται αναλόγως, ώστε να γίνουν συγκρίσιμα.

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) Όλες οι αρνητικές προσαρμογές της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο που λαμβάνουν χώρα, ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα της περιόδου είναι κέρδος ή ζημία.

ε) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δουλευμένου.

στ) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο, αλλά δεν έχουν αναγνωριστεί κατάλληλα βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο, σύμφωνα με το άρθρο 28 του παρόντος νόμου.

ζ) Με την επιφύλαξη του άρθρου 28 του παρόντος νόμου, τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού σε κάθε περίοδο συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου.

η) Η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας αξιολογείται τουλάχιστον για διάστημα 12 μηνών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

θ) Με την επιφύλαξη του άρθρου 24 του παρόντος νόμου, κέρδη που δεν έχουν πραγματοποιηθεί

την ημερομηνία του ισολογισμού, δεν αναγνωρίζονται.

.....
Άρθρο 25 Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων

1. Τα στοιχεία του παρόντος άρθρου αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων στο ενδεδειγμένο κατά περίπτωση κονδύλι και βάσει των παραγράφων 2 έως 14 κατωτέρω.
2. Τα έσοδα αναγνωρίζονται εντός της περιόδου στην οποία καθίστανται δουλευμένα.
3. Τα έσοδα από πώληση αγαθών αναγνωρίζονται όταν πληρούνται όλα τα παρακάτω:
 - α) Μεταβιβάζονται στον αγοραστή οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητά τους.
 - β) Τα αγαθά γίνονται αποδεκτά από τον αγοραστή.
 - γ) Τα οικονομικά οφέλη από τη συναλλαγή μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα και θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή τους στην οντότητα.
4. Τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης (μέθοδος του ποσοστού ολοκλήρωσης) και εφόσον θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή του οικονομικού οφέλους της συναλλαγής. Εναλλακτικά, μπορεί να εφαρμόζεται η μέθοδος της ολοκληρωμένης σύμβασης, όταν δεν επηρεάζονται σημαντικά τα μεγέθη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Επειδή περαιτέρω, στην ΠΟΛ. 1003/2014, με την οποία παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του ν. 4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1024/21.1.2015, τη Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» και την ΠΟΛ.1261/3.12.2015 αναφέρονται τα εξής:

«Άρθρο 13: Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

Παράγραφος 1

- 13.1.1 Με την παράγραφο αυτή καθορίζεται ο χρόνος έκδοσης παραστατικών λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή τιμολόγιο, κατά περίπτωση), ανάλογα με το αντικείμενο της πώλησης [περιπτώσεις (α) έως (δ)].
- 13.1.2 Για την περίπτωση πώλησης αγαθών (περίπτωση α), το παραστατικό εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη αποστολής.

.....
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 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.

13.1.5 Ειδικά για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών σε συνεχή ροή (π.χ. ηλεκτρικό ρεύμα, φυσικό αέριο κ.λπ.), κατ' αναλογία της ρύθμισης της περίπτωσης (β) της παραγράφου 2 του άρθρου 11, το στοιχείο λιανικής μπορεί να εκδοθεί μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά που έχουν πωληθεί.

13.1.6 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.

.....
Άρθρο 11: Χρόνος έκδοσης τιμολογίου (για χονδρικές πωλήσεις)

.....
Παράγραφος 2

11.2.1 Με την παράγραφο αυτή καθορίζονται οι προθεσμίες έκδοσης τιμολογίου για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών [περιπτώσεις (α) έως (ε)].

Η γενική αρχή είναι ότι τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της παροχής της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

11.2.2 Για παράδειγμα, για μια πώληση/παράδοση αγαθών στις 4 Νοεμβρίου 20Χ1 και μία παροχή υπηρεσίας στις 28 Νοεμβρίου 20Χ1 τα αντίστοιχα τιμολόγια πρέπει να εκδοθούν μέχρι και την 15 Δεκεμβρίου 20Χ1, φέροντας την ημερομηνία έκδοσής τους (π.χ. 12 Δεκεμβρίου ή 15 Δεκεμβρίου 20Χ1. Ομοίως, για παροχή υπηρεσίας στις 3 Δεκεμβρίου 20Χ1 και μια πώληση/παράδοση αγαθών στις 23 Δεκεμβρίου 20Χ1 τα αντίστοιχα τιμολόγια πρέπει να εκδοθούν μέχρι και την 15 Ιανουαρίου 20Χ2, φέροντας την ημερομηνία έκδοσής τους (π.χ. 5 Ιανουαρίου ή 15 Ιανουαρίου 20Χ2).

Η ίδια γενική αρχή ακολουθείται και για το συγκεντρωτικό τιμολόγιο (περίπτωση δ). Υπενθυμίζεται (βλέπε 11.1.2) ότι βάσει της αρχής του δεδουλευμένου το έσοδο της παροχής υπηρεσίας και της πώλησης/παράδοσης αγαθών του Δεκεμβρίου θα αναγνωριστεί υποχρεωτικά στην περίοδο 20Χ1 (Δεκέμβριος), έστω και εάν το τιμολόγιο εκδοθεί τον Ιανουάριο του 20Χ2 (αποσύνδεση τιμολόγησης από την αναγνώριση του εσόδου).

11.2.3 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.

11.2.4 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 συνεχίστηκε 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.

Παράδειγμα 11.2.1 - Χρόνος έκδοσης τιμολογίου σε συνεχιζόμενη υπηρεσία

Επιχείρηση επαγγελματικής εκπαίδευσης συμφώνησε με άλλη οντότητα να αναλάβει την εκπαίδευση προσωπικού για το διάστημα 1η Σεπτεμβρίου 20Χ5 έως 30η Ιουνίου 20Χ6 με αμοιβή 10.000 ευρώ. Εάν έχει συμφωνηθεί η πληρωμή να γίνει με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας (30η Ιουνίου), το τιμολόγιο πρέπει να εκδοθεί μέχρι 15 Ιουλίου 20Χ6.

Στην περίπτωση αυτή, ωστόσο, με βάση την αρχή του δουλευμένου η επιχείρηση επαγγελματικής εκπαίδευσης οφείλει να αναγνωρίσει την αναλογία του εσόδου που αφορά το 20Χ5, ανεξάρτητα από την μη υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου. Το ίδιο ισχύει και για το αντισυμβαλλόμενο μέρος που οφείλει να αναγνωρίσει την αναλογία του εξόδου του 20Χ5.

Εάν όμως έχει συμφωνηθεί και καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, π.χ. 2.000 ευρώ κάθε δίμηνο, το σχετικό τιμολόγιο για το πρώτο δίμηνο (Σεπτέμβριος – Οκτώβριος 20Χ5) θα εκδοθεί μέχρι 15 Νοεμβρίου 20Χ5 με ποσό 2.000 ευρώ. Σε κάθε περίπτωση, όταν ολοκληρωθεί η συνεχιζόμενη παροχή υπηρεσίας ή το έργο, το τιμολόγιο πρέπει να εκδίδεται κατ' ανώτατο στο χρόνο της περίπτωσης (α) της παραγράφου 2 του άρθρου 11, δηλαδή μέχρι την 15 η ημέρα του επόμενου μήνα από το μήνα που ολοκληρώθηκε η παροχή της υπηρεσίας.

Διευκρινίζεται ότι το ανωτέρω παράδειγμα είναι ενδεικτικό και δεν περιορίζεται στο είδος της υπηρεσίας. Δηλαδή το ίδιο ισχύει για κάθε οντότητα ανεξάρτητα από το είδος της υπηρεσίας που προσφέρει μια οντότητα (π.χ. υπηρεσίες λογιστικού-φοροτεχνικού γραφείου, δικηγορικές υπηρεσίες, ιατρικές υπηρεσίες, υπηρεσίες συντήρησης, κλπ.).

Παράδειγμα 11.2.2 - Χρόνος έκδοσης παραστατικού πώλησης σε συνεχιζόμενη υπηρεσία.

Μαθητής εγγράφεται σε εκπαιδευτήριο για να παρακολουθήσει την 2α Γυμνασίου στις 5 Σεπτεμβρίου 20Χ1 με συνολικό κόστος ευρώ 10.000. Βάσει της σύμβασης, ο μαθητής καταβάλλει έναντι του συνολικού τιμήματος ευρώ 1.000 με την εγγραφή, ευρώ 3.000 στις 30 Νοεμβρίου, ευρώ 3.000 στις 10 Μαρτίου, ευρώ 1.000 στις 5 Μαΐου και ευρώ 2.000 στις 20 Ιουνίου.

Με βάσει τα δεδομένα, το τιμολόγιο θα εκδοθεί μέχρι της 15 Ιουλίου 20Χ2 καθόσον η υπηρεσία βάσει της σύμβασης ολοκληρώνεται στις 20 Ιουνίου, οι δε καταβολές έχουν γίνει έναντι του συνολικού τιμήματος, δηλαδή ήταν προκαταβολές. Συνεπώς, δεν απαιτείται η έκδοση παραστατικού πώλησης για τις ενδιάμεσες εισπράξεις.

11.2.5 Στην περίπτωση που λαμβάνεται προκαταβολή για μη προσφερθέν έργο, δε γεννάται υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου. Για τεκμηρίωση της είσπραξης εκδίδεται απλή «Απόδειξη είσπραξης» και στη συνέχεια εκδίδεται το τιμολόγιο, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα.

11.2.6 Στην περίπτωση (β) εμπίπτει και η περίπτωση συνεχιζόμενων πωλήσεων αγαθών μέσω δικτύου συνεχούς ροής (πωλήσεις ηλεκτρικού ρεύματος, ύδατος, φυσικού αερίου κ.λπ.).

Για παράδειγμα, σύμφωνα με τη συγκεκριμένη διάταξη, για πωλήσεις ηλεκτρικής ενέργειας περιόδου από 20 Ιανουαρίου 20Χ5 έως 20 Μαρτίου του 20Χ5, το παραστατικό πώλησης (στη συγκεκριμένη περίπτωση «Λογαριασμός» κατά την καθιερωμένη ονομασία) θα εκδοθεί έως την 15η Απριλίου 20Χ5.

11.2.7 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.

11.2.8 Στην περίπτωση (δ) ορίζεται η προθεσμία έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου.

Διευκρινίζεται ότι, σύμφωνα με τη διατύπωση της διάταξης, εάν οι διαφορετικές (επαναλαμβανόμενες) παραδόσεις (πωλήσεις) αγαθών ή υπηρεσιών λαμβάνουν χώρα εντός δύο διαφορετικών ημερολογιακών μηνών, οι παραδόσεις κάθε μήνα υπόκεινται σε ξεχωριστή

τιμολόγηση, εντός του επόμενου μήνα από το μήνα που έγιναν οι παραδόσεις ή η παροχή υπηρεσίας. Για παράδειγμα, εάν οι διαφορετικές (επαναλαμβανόμενες) παραδόσεις αγαθών έλαβαν χώρα το διάστημα 13 Σεπτεμβρίου έως 11 Οκτωβρίου 20Χ5, οι παραδόσεις του Σεπτεμβρίου θα τιμολογηθούν μέχρι 15 Οκτωβρίου και οι παραδόσεις Οκτωβρίου μέχρι 15 Νοεμβρίου.

.....»

Επειδή, εν προκειμένω, δυνάμει της με αριθμ./30-05-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής διενεργήθηκε έλεγχος των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος, του ΦΠΑ, του ΚΦΔ και των ΕΛΠ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2019 στην προσφεύγουσα εταιρεία, με αντικείμενο δραστηριότητας την παροχή ιατρικών υπηρεσιών ειδικότητας, πλαστικής χειρουργικής και λιανικό εμπόριο καλλυντικών και ειδών. Από την επεξεργασία των τηρούμενων αρχείων και των δεδομένων που τέθηκαν υπόψη του ελέγχου από την ίδια την προσφεύγουσα, καθώς και από την επεξεργασία των δεδομένων των υποβληθείσων δηλώσεων φόρου εισοδήματος, διαπιστώθηκε ότι το μεγαλύτερο μέρος των υπηρεσιών που παρείχε η προσφεύγουσα στα φορολογικά έτη 2018 και 2019 σχετίζεται με ιατρικές υπηρεσίες χωρίς ΦΠΑ σε ποσοστό 78% για το έτος 2018 και 64% για το έτος 2019. Περαιτέρω, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά την άσκηση της δραστηριότητάς της υπογράφει με τους πελάτες της πακέτα παροχής υπηρεσιών και εκδίδει άμεσα φορολογικό στοιχείο αξίας για τη συναλλαγή, καθώς ο πελάτης εξοφλεί το πακέτο παροχής υπηρεσιών που συμφωνήθηκε προκαταβολικά πριν από την έναρξη των υπηρεσιών που συμφωνήθηκαν, αποκτώντας το δικαίωμα λήψης υπηρεσιών που θα του παρασχεθούν σε μελλοντικό χρόνο. Τα έσοδα αυτά (εισπράξεις) απεικονίζονται στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ και στις συγκεντρωτικές καταστάσεις εσόδων (ΜΥΦ) που υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, όμως τα έσοδα αυτά στη φορολογία εισοδήματος διαφέρουν, διότι ο χρόνος που αναγνωρίζονται ως έσοδα είναι ο χρόνος της εκτέλεσης των υπηρεσιών (εκτελέσεις - εφαρμογή της Αρχής του Δεδουλευμένου). Στην προκειμένη περίπτωση δεδομένου ότι οι υπηρεσίες καλύπτουν περισσότερες της μιας χρήσεις η προσφεύγουσα χρησιμοποιεί τους μεταβατικούς λογαριασμούς του 56.00 «έσοδα επομένων χρήσεων», στους οποίους καταχωρεί τη διαφορά μεταξύ εισπράξεων και εκτελέσεων, προκειμένου, όπως ισχυρίζεται, το έσοδο που τιμολογεί να κατανεμηθεί κατάλληλα στις χρήσεις που παρέχονται οι υπηρεσίες.

Από τις καρτέλες του λογαριασμού 56.00 που η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο, και συγκεκριμένα των λογαριασμών «56.00.00.0000 ΑΞΙΑ ΜΗ ΕΚΤΕΛΕΣΘΕΝΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜ. ΑΝΕΥ ΦΠΑ», «56.00.00.1700 ΑΞΙΑ ΜΗ ΕΚΤΕΛΕΣΘΕΝΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜ. ΑΝΕΥ ΦΠΑ» και «56.00.00.1900 ΑΞΙΑ ΜΗ ΕΚΤΕΛΕΣΘΕΝΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜ. ΑΝΕΥ ΦΠΑ», προέκυψε ότι μεταφέρονται από προηγούμενες φορολογικές περιόδους ανεκτέλεστες ιατρικές υπηρεσίες χωρίς ΦΠΑ. Ειδικότερα, στο φορολογικό έτος 2018 από το μεταφερόμενο ποσό των 190.588,49 ευρώ (λογ. 56.00.00.0000) εκτελείται ποσό 167.754,25 ευρώ και μεταφέρεται για επόμενη χρήση το ποσό των 22.834,24 ευρώ, το οποίο δεν εκτελείται ούτε στο φορολογικό έτος 2019. Επιπρόσθετα, στο φορολογικό έτος 2018 (λογ. 56.00.00.17000) μεταφέρεται το ποσό των 578.457,45 ευρώ, το οποίο και δεν εκτελείται ούτε στη χρήση 2018 ούτε και στη χρήση 2019. Στο φορολογικό έτος 2019 (λογ. 56.00.00.1900) δεν εκτελείται ποσό 91.524,73 ευρώ. Επιπλέον σημειώνεται από τον έλεγχο ότι έως και την ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης ελέγχου εκκρεμούσε υπόλοιπο ανεκτέλεστων ιατρικών υπηρεσιών άνευ ΦΠΑ.

Από τα συμβόλαια που είχε υπογράψει η προσφεύγουσα με τους πελάτες της, τα οποία προσκομίστηκαν στον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι το είδος αλλά και η διάρκεια της παροχής των υπηρεσιών είναι αόριστη, ωστόσο απαραίτητη προϋπόθεση και για να είναι ευχερείς οι ελεγκτικές επαληθεύσεις πρέπει να προκύπτει το συγκεκριμένο χρονικό διάστημα για το οποίο ο πελάτης απέκτησε το δικαίωμα λήψης υπηρεσιών και στην προκειμένη περίπτωση να προκύπτει από το συμβόλαιο που υπογράφηκε, και εφόσον οι υπηρεσίες θα παρασχεθούν και πέραν της χρήσης, να αναγράφονται διακεκριμένα τα ποσά που αντιστοιχούν στο τμήμα της κάθε περιόδου, ώστε να γίνεται η ενημέρωση των τηρουμένων λογιστικών αρχείων για τα έσοδα της παρούσας και των επομένων χρήσεων. Στους λογαριασμούς «56.00.00.0000 ΑΞΙΑ ΜΗ ΕΚΤΕΛΕΣΘΕΝΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜ. ΑΝΕΥ ΦΠΑ», «56.00.00.1700 ΑΞΙΑ ΜΗ ΕΚΤΕΛΙΝΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤ. ΑΝΕΥ ΦΠΑ» και 56.00.00.1900 ΑΞΙΑ ΜΗ ΕΚΤΕΛΕΣΘΕΝΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜ. ΑΝΕΥ ΦΠΑ» δεν υφίστανται αναλυτικές εγγραφές με ονόματα πελατών, με ημερομηνίες έναρξης και λήξης των παρεχόμενων υπηρεσιών, με εκτελεσθείσες και μη υπηρεσίες, παρόλο που η ανάλυση του λογαριασμού 56.00, σύμφωνα με τις διατάξεις των ΕΛΠ, πρέπει να είναι αντίστοιχη των αναλύσεων των λογαριασμών εσόδων στους οποίους μεταφέρονται τα κονδύλια που αφορούν τη νέα (επόμενη) χρήση αμέσως μετά την έναρξη της, έτσι ώστε να τεκμηριώνεται η πραγματοποίηση η μη της συναλλαγής και να υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τη λίστα των ιατρικών υπηρεσιών που παρασχέθηκε στον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι αυτές περιλαμβάνουν υπηρεσίες όπως αποκατάσταση συνδρόμου καρπιαίου σωλήνα, ακανθοκυπαρικό καρκίνωμα, μορφώματα, λιπώματα, κύστες, αιμαγγειώματα, αποκατάσταση μαστού, διορθωτική επέμβαση γυναικομαστίας, μολυσματική τέρμινθος, πυογόνο κοκκίωμα, μυρμηγκιές κλπ. Με γνώμονα την κοινή λογική και τη συνήθη πρακτική, ο έλεγχος εξετάζοντας όλα τα ανωτέρω, αλλά και τα πραγματικά περιστατικά έκρινε ότι δεν μπορεί να γίνει δεκτός ο φορολογικός χειρισμός της προσφεύγουσας **ως προς τις καθαρά παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες** και ότι οι εν λόγω ιατρικές υπηρεσίες πρέπει να εκτελούνται και να φορολογούνται εντός της εκάστοτε χρήσης, καθώς αφορούν ιατρικά περιστατικά που χρήζουν άμεσης αντιμετώπισης, ήτοι ένας ασθενής που αντιμετωπίζει ιατρικά προβλήματα επισκέπτεται έναν ειδικό ιατρό (δερματολόγο, γενικό χειρουργό κ.λπ.) από τον οποίο λαμβάνει σχετική διάγνωση και εν συνεχεία προβαίνει στην αντιμετώπιση της ασθένειας με ιατρική θεραπεία, χειρουργείο, καυτηριασμό κ.λπ. σε άμεσο χρόνο. Μετά από εύλογο χρονικό διάστημα, η εν λόγω πάθηση έχει αντιμετωπισθεί ή απαιτείται εκ νέου διάγνωση και αντιμετώπιση με πρόσθετες ή διαφορετικές θεραπείες. Στην περίπτωση προσφεύγουσας διαπιστώθηκε αντίφαση στους ισχυρισμούς της, καθώς ο ασθενής εξοφλεί προκαταβολικά την όποια θεραπεία-χειρουργείο απαιτείται, στην πλειοψηφία των περιπτώσεων, όμως δεν προβαίνει στην αντιμετώπιση του σχετικού ιατρικού προβλήματος, το οποίο προφανώς δεν υφίσταται σήμερα ή έχει αντιμετωπιστεί με κάποιο άλλο τρόπο.

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 προσθέτοντας στα δηλωθέντα έσοδά της το ποσό των ανεκτέλεστων εισπραχθεισών υπηρεσιών **που αφορούν ιατρικές υπηρεσίες άνευ ΦΠΑ ύψους 601.291,69 ευρώ και 91.524,73 ευρώ αντίστοιχα**, ενώ για τις παρεχόμενες υπηρεσίες αισθητικής με ΦΠΑ 24% δεν αμφισβήτησε το φορολογικό χειρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας.

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα επαναλαμβάνει τους ίδιους ισχυρισμούς που είχε προβάλλει στο με αριθμ. πρωτ./10-12-2024 υπόμνημά της σε

απάντηση του με αριθμ./21-11-2024 σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου, οι οποίοι έχουν απορριφθεί αναλυτικά και αιτιολογημένα στις σελίδες 57 έως 59 της οικείας έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, ειδικότερα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται τα κάτωθι:

- Η φορολογική αρχή έχει προσθέσει στα έσοδα του φορολογικού έτους 2019 το ποσό των 91.524,73 ευρώ, το οποίο αντιστοιχεί στις εισπράξεις με συντελεστή ΦΠΑ 0% (ιατρικές υπηρεσίες), θεωρώντας έτσι, μη νόμιμα, άπασες τις εισπράξεις της εταιρείας για το εν λόγω φορολογικό έτος ως παρασχεθείσες υπηρεσίες, γεγονός το οποίο ασφαλώς δεν ισχύει και παραβιάζει την αρχή του δεδουλευμένου.
- Την ίδια στιγμή η φορολογική αρχή στο φορολογικό έτος 2018, όπου διαπιστώνεται ότι πράγματι οι παραχθείσες υπηρεσίες (εκτελέσεις) ανέρχονται σε 1.453.813,19 ευρώ και άρα υπερβαίνουν τις πωλήσεις υπηρεσιών του έτους (εισπράξεις) που ήταν 1.395.350,35 ευρώ, η εν λόγω προκύπτουσα διαφορά των 58.462,84 ευρώ δεν αφαιρείται από τη φορολογική αρχή, προκειμένου να ακολουθηθεί η ίδια μεθοδολογία που ακολουθήθηκε και κατά το έτος 2019 (μη αναγνώριση της αρχής του δεδουλευμένου και φορολόγηση βάσει πωλήσεων υπηρεσιών).
- Τέλος, κατά το ίδιο φορολογικό έτος 2018 η φορολογική αρχή έχει προσθέσει στα αποτελέσματα το σύνολο των ανεκτέλεστων (μη δεδουλευμένων υπηρεσιών) παρελθόντων ετών (2017 και παλαιότερα), θεωρώντας, και πάλι όλως πλημμελώς, μη νομίμως και αυθαιρέτως, ότι οι εν λόγω υπηρεσίες είχαν ήδη εντός του 2018, παρά μάλιστα το γεγονός ότι με βάση την μεθοδολογία της φορολογικής αρχής (εξίσωση εκτελέσεων με εισπράξεις), το ποσό των 578.457,45 ευρώ που αφορά υπηρεσίες που πωλήθηκαν (εισπράχθηκαν) στο 2017 θα έπρεπε με την ίδια λογική να φορολογηθεί στο 2017 και το ποσό των 22.834,24 ευρώ που αφορά το φορολογικό έτος 2016 και παλαιότερα θα έπρεπε να φορολογηθεί στα αντίστοιχα έτη, τα οποία όμως έχουν υποπέσει σε παραγραφή.

Επειδή, σε αντίκρουση των ανωτέρω ισχυρισμών αναφέρονται τα παρακάτω:

- Η θεμελιώδης αρχή του δεδουλευμένου για την αναγνώριση των επιπτώσεων των συναλλαγών και γεγονότων της οντότητας και τη συμπερίληψή τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις στο χρόνο που προκύπτουν και όχι στο χρόνο που διακανονίζονται, δεν αμφισβητήθηκε από τον έλεγχο όσον αφορά τις παρεχόμενες υπηρεσίες αισθητικής με ΦΠΑ 24%. Ωστόσο, η προσφεύγουσα παρουσιάζει ανεκτέλεστες ιατρικές υπηρεσίες άνευ ΦΠΑ (σύμφωνα με τον ενδιάμεσο λογαριασμό παθητικού που τηρεί «56.00-έσοδα επόμενων χρήσεων»), οι οποίες «αγοράζονται» σύμφωνα με την κοινή λογική όταν προκύπτει το σχετικό ιατρικό πρόβλημα και αντιμετωπίζονται άμεσα, δε δύνανται να μην εκτελούνται και να μεταφέρονται σε επόμενες χρήσεις που ενδεχόμενα δε θα υφίσταται και το ιατρικό πρόβλημα και λόγω της φύσης της παρεχόμενης υπηρεσίας και της αμεσότητας αυτής, ως είθισται. Ο ισχυρισμός, δε, της προσφεύγουσας ότι προκειμένου να προσελκύσει πελατεία και να αυξήσει τα ακαθάριστα έσοδά της, η εταιρεία λειτουργεί κυρίως μέσω της παροχής προς τους πελάτες της πακέτων υπηρεσιών και προσφορών, μέσω των οποίων οι πελάτες επί της ουσίας προπληρώνουν την παροχή των υπηρεσιών, τις οποίες λαμβάνουν εν τέλει σε μελλοντικό και αόριστο χρόνο, δε συνάδει με παροχή υπηρεσιών ιατρικής φύσης αλλά παραπέμπει σε παροχή υπηρεσιών αισθητικής, καθώς δεν είθισται να προσφέρονται ιατρικά πακέτα παρακολούθησης ασθενών για την αντιμετώπιση ιατρικών παθήσεων. Από τα ενδεικτικά δελτία προσφοράς που προσκομίστηκαν στον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι αφενός δεν αναφέρονται αναλυτικά οι παρεχόμενες ιατρικές υπηρεσίες και αφετέρου αυτές ορίζονται ως ιατρικές υπηρεσίες

αορίστου χρόνου. Ως εκ τούτου ορθώς ο έλεγχος πρόσθεσε στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας για το φορολογικό έτος 2019 το ποσό των **91.524,73 ευρώ που αντιστοιχεί στο ποσό των ανεκτέλεστων εισπραχθεισών υπηρεσιών που αφορούν ιατρικές υπηρεσίες άνευ ΦΠΑ**, καθώς δε συνάδει με την κοινή λογική πελάτης να αγοράζει ιατρικές υπηρεσίες που χρήζουν άμεσης αντιμετώπισης, για μελλοντικό και αβέβαιο ιατρικό πρόβλημα, να πληρώνει το πακέτο παροχών και να μην το εκτελεί, ακόμη μέχρι και σήμερα.

- Όσον αφορά τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας για το φορολογικό έτος 2018, ο έλεγχος πρόσθεσε στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα τα πιστωτικά υπόλοιπα των λογαριασμών «56.00.00.0000 ΑΞΙΑ ΜΗ ΕΚΤΕΛΕΣΘΕΝΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜ. ΑΝΕΥ ΦΠΑ» και «56.00.00.1700 ΑΞΙΑ ΜΗ ΕΚΤΕΛΙΝΤΩΝ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤ. ΑΝΕΥ ΦΠΑ», ποσού 22.834,24 ευρώ (ποσό από μεταφορά 190.588,49 ευρώ μείον το ποσό των 167.754,25 ευρώ που είχε συμπεριληφθεί από την προσφεύγουσα στα έσοδα της χρήσης 2018) και 578.457,45 ευρώ (ποσό από μεταφορά) αντίστοιχα, ήτοι συνολικά 601.291,69 ευρώ. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η προκύπτουσα διαφορά εκτελέσεων-εισπράξεων, ποσού 58.462,84 ευρώ, δε λήφθηκε υπόψη αφαιρετικά από τον έλεγχο αβασίμως προβάλλεται, καθώς η εν λόγω διαφορά αφορά εγγραφή εσόδων με ΦΠΑ 24% και όχι ιατρικές υπηρεσίες άνευ ΦΠΑ.

- Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ) τροποποιητική φορολογική δήλωση μπορεί να υποβληθεί έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού του φόρου. Στο με αριθμ...../21-11-2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου που κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 21/11/2024 αναγράφεται η κρίση του ελέγχου σχετικά με τον φορολογικό χειρισμό των παρεχόμενων ιατρικών υπηρεσιών, οι οποίες κρίθηκαν ότι πρέπει να εκτελούνται και να φορολογούνται εντός της εκάστοτε χρήσης καθώς αφορούν ιατρικά περιστατικά που χρήζουν άμεσης αντιμετώπισης και ως εκ τούτου δεν μπορούν να εκτελεστούν σε απροσδιόριστο χρόνο. Η προσφεύγουσα μετά την κοινοποίηση του ως άνω σημειώματος είχε τη δυνατότητα να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, με τις οποίες θα μπορούσε να φορολογηθεί με τα εισοδήματα που αντιστοιχούν σε κάθε φορολογικό έτος, πράγμα ωστόσο που δεν έκανε και ως εκ τούτου τα ποσά αυτά σωστά φορολογήθηκαν στο πρώτο ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2018.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 77 του ν. 5104/2024:

«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, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αορίστως αμφισβητεί το πόρισμα του ελέγχου, καθώς δεν προσκομίζει κάποιο αποδεικτικό στοιχείο που να ανατρέπει τα αποτελέσματα του ελέγχου.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 23/12/2024 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 14/01/2025 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ και την επικύρωση: α) της υπ' αριθμ. /23-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2018, και β) της υπ' αριθμ. /23-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής, φορολογικού έτους 2019.

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

Α. Φορολογικό έτος 2018

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη	125.863,15	727.154,84	727.154,84	601.291,69
ή ζημιά				
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	11.890,57	186.265,32	174.374,75
Προκαταβολή φόρου	22.134,82	22.134,82	22.134,82	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	89,25	89,25	89,25	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	17,85	17,85	17,85	
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.		87.187,38	87.187,38	87.187,38
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	35.132,49	296.694,62	296.694,62	261.562,13
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ				

(ως η υπ' αριθμ. /23-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛΚΕ Αττικής)

Β. Φορολογικό έτος 2019

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη	152.783,52	244.308,25	244.308,25	91.524,73

ή ζημιά					
	Πιστωτικό ποσό				
ΦΟΡΟΣ	Χρεωστικό ποσό	14.533,22	36.499,16	36.499,16	21.965,94
Προκαταβολή φόρου		11.000,41	11.000,41	11.000,41	
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		126,00	126,00	126,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		25,20	25,20	25,20	
Τέλος επιτηδεύματος		1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.			10.982,97	10.982,97	10.982,97
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου					
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ		26.684,83	59.633,74	59.633,74	32.948,91
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ					

(ως η υπ' αριθμ./23-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛΚΕ Αττικής)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.