



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 28-4-2025

Αριθμός απόφασης: 679

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@aade.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 ...**2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «..... με **ΑΦΜ** κατά: α) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, β) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 και γ) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις

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

Επί της από **30.12.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης 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, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας (με κύρια δραστηριότητα τις ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας πλαστικής χειρουργικής) φόρος 40.447,52€ και πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 20.223,76€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 60.671,28€, κατόπιν α) διαπίστωσης αποκρυβείσας ύλης ύψους 122.918,17€ και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της καθαρής αξίας ι) ύψους 17.240,00 € δαπανών, λόγω μη εξόφλησης των οικείων φορολογικών στοιχείων (καθαρής αξίας άνω των 500,00€) με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ιι) ύψους 28.373,60€ ενοικίων, λόγω μη εξόφλησής τους με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών και προσθήκης αυτών στα καθαρά κέρδη, ως λογιστικών διαφορών.

Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος 41.799,81€ και πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 20.899,91€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 62.699,72€, κατόπιν α) διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεως ύλης ύψους 139.143,02€ και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της καθαρής αξίας ι) ύψους 23.368,09€ δαπανών, λόγω μη εξόφλησης των οικείων φορολογικών στοιχείων (καθαρής αξίας άνω των 500,00€) με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής ιι) ύψους 27.488,02€ ενοικίων, λόγω μη εξόφλησής τους με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών και προσθήκης αυτών στα καθαρά κέρδη, ως λογιστικών διαφορών.

Με την υπ' αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας φόρος 58.038,84€ και πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 29.019,42€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 87.058,26€, κατόπιν α) διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεως ύλης ύψους 214.905,44€ και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της καθαρής αξίας ι) ύψους 24.379,10€ δαπανών, λόγω μη εξόφλησης των οικείων φορολογικών στοιχείων (καθαρής αξίας άνω των 500,00€) με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής ιι) ύψους 24.528,40€ ενοικίων, λόγω μη εξόφλησής τους με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών και προσθήκης αυτών στα καθαρά κέρδη, ως λογιστικών διαφορών.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στην από 05.12.2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.4172/2013, δυνάμει της υπ' αρ.2023 εντολής ελέγχου φορολογικής περιόδου 01.01.2020 - 31.12.2022.

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.

-Παράβαση νόμου-Πλημμελής και μη νόμιμη η μη αναγνώριση και μη έκπτωση δαπανών της. Πλημμελής και μη νόμιμος καταλογισμός των σχετικών διαφορών στη φορολογία εισοδήματος των υπό κρίση ετών 2020-2022.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο. 84 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «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, στο άρθρο 23 του ν.4987/2022, που ίσχυσε έως 18/04/2024, (νυν άρθρο 27 του Ν. 5104/2024) οριζόταν 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 76 του Ν. 5104/2024 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, 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, 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...».

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: α) ...β)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. στ) ..ζ) η) .θ) 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: «στην παρ 5 του άρθρου 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία, ορίζεται ότι: «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..... Περαιτέρω στην παρ 12 του ιδίου ως άνω άρθρου ορίζεται ότι: «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. 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 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.

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 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, 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 είσπραξής 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 κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2019 δραστηριοποιούνταν σε ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας πλαστικής χειρουργικής στη, τηρούσε απλογραφικά βιβλία των ΕΛΠ και υπαγόταν σε κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Από το διενεργηθέντα έλεγχο της φορολογικής αρχής, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρία στο φορολογικό έτος 2019 πραγματοποίησε έσοδα από «Εκτελεσθέν» Εισόδημα από «Παροχή Υπηρεσίας» με ΦΠΑ και χωρίς ΦΠΑ» και λοιπά έσοδα εξαιρουμένων πιστωτικών τόκων. Στην με αρ.2020 υποβληθείσα Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 και στην Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων (έντυπο Ε3), η προσφεύγουσα στα ακαθάριστα έσοδά της συμπεριέλαβε το συνολικό ποσό των **197.784,66** ευρώ που αφορούν το «Εκτελεσθέν Εισόδημα», από τα πακέτα προσφορών των πελατών της.

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρία κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2020, 2021 και 2022 δραστηριοποιούνταν σε ιατρικές υπηρεσίες ειδικότητας -πλαστικής χειρουργικής στη, τηρούσε απλογραφικά βιβλία των ΕΛΠ και υπαγόταν σε κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Από την επεξεργασία των τηρηθέντων βιβλίων και των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α διαπιστώθηκε από τη φορολογική αρχή σημαντική απόκλιση μεταξύ των συνολικών εκροών στις δηλώσεις Φ.Π.Α και των ακαθάριστων εσόδων στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ως κάτωθι:

Πίνακας 1 Διαφορά εκροών Φ.Π.Α – εσόδων φορ. εισοδήματος

έτος	Σύνολο εκροών	Ακαθάριστα έσοδα εισοδήματος	Διαφορά	% διαφοράς
2019	336.291,73	198.399,24	137.892,49	41%
2020	340.875,56	217.735,40	123.140,16	36%
2021	370.904,94	231.761,92	139.143,02	38%
2022	531.616,03	316.815,23	214.800,80	40%

Σύνολα	1.579.688,26	964.711,79	614.976,47	39%
--------	--------------	------------	------------	-----

Ζητήθηκαν διευκρινίσεις για την ανωτέρω διαφορά από την επιχείρηση με μήνυμα ηλεκτρονικής αλληλογραφίας και με το με αρ.2023 αίτημα παροχής διευκρινίσεων άρθρου 14 ν. 4987/2022 και υποβλήθηκε μέσω ηλεκτρονικής αλληλογραφίας επεξηγηματικό υπόμνημα με το οποίο διευκρινίστηκε ότι η ανωτέρω διαφορά οφείλεται στον τρόπο λειτουργίας της οντότητας και συγκεκριμένα στην αναγνώριση των δεδουλευμένων εσόδων κάθε χρήσης με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας βάσει των οριζόμενων στην ΠΟΛ 1003/14 (άρθρο 13) και στην παρ. 2 άρθρου 11 ν. 4308/2024 (Ε.Λ.Π). Το δεδουλευμένο έσοδο κάθε χρήσης εμφανίζεται σε διακριτές στήλες στα τηρηθέντα βιβλία με εγγραφές που αντιστοιχούν σε δελτία παρουσίας των πελατών στα πλαίσια ενός πακέτου παροχών που περιλαμβάνει περισσότερες της μιας επισκέψεων.

Επειδή, στο άρθρο 77 του Ν. 5104/2024 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 τους, 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. Όσον αφορά όμως το θέμα της καταχώρισης του σχετικού εσόδου στα βιβλία και της συμπερίληψής του στην οικεία φορολογική δήλωση, αυτό, με βάση την αρχή του δεδουλευμένου εξαρτάται αποκλειστικά και μόνο από τον χρόνο εκτέλεσης της σχετικής υπηρεσίας προς τον πελάτη, αναλόγως των παρουσιών του – επισκέψεων του στην επιχείρηση. Για τον λόγο αυτό η εταιρεία καταχωρεί στα βιβλία της δύο στήλες, εκ των οποίων στην πρώτη καταχωρούνται οι εισπράξεις (από όπου υπολογίζεται και ο προς απόδοση Φ.Π.Α.) 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. Οι καρτέλες μελών-πελατών περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων, δύο στήλες, μια με τίτλο «Χρέωση» και

μια με τίτλο «Πίστωση». Στη στήλη «Χρέωση» καταγράφεται η αξία της παρασχεθείσας υπηρεσίας (εκτελεσμένο εισόδημα) και στη στήλη «Πίστωση» καταγράφονται οι εισπράξεις. Η προσφεύγουσα διατείνεται ότι καταγράφει και καταχωρεί στα βιβλία της άπαντα τα έσοδά της, εφαρμόζοντας με τον τρόπο αυτό τις διατάξεις του ν. 4308/2014. Κατά συνέπεια, υποστηρίζει ότι έχει συμπεριλάβει στην οικεία φορολογική δήλωση το εισόδημα που έχει πραγματοποιηθεί από την παροχή υπηρεσιών προς τους πελάτες της εντός του οικείου φορολογικού έτους (ήτοι το εκτελεσμένο εισόδημα).

Προς επίρρωση του ισχυρισμού της παραθέτει εκ νέου με την ενδικοφανή προσφυγή τους παρακάτω πίνακες (που ήδη είχαν υποβληθεί και στο στάδιο του ελέγχου) από τους οποίους προκύπτει προοδευτικά το ποσοστό του εκτελεσμένου εισοδήματός της από το έτος 2019 έως και το 2024:

ΕΤΟΣ	Εισπράξεις.	Εκτελέσεις.	Επιστροφές.	Ανεκτέλεστο.	Ποσοστό εκτελέσεων.
2019	335,694.11	196,310.71	1,390.97	137,992.43	80.08%
2020	0.00	37,679.53	2,804.91	97,507.99	
2021	0.00	14,457.11	696.55	82,354.33	
2022	0.00	7,523.32	1,500.00	73,331.01	
2023	0.00	3,952.80	497.65	68,880.56	
2024	0.00	1,998.87	0.00	66,881.69	
ΣΥΝΟΛΟ	335,694.11	261,922.34	6,890.08	66,881.69	

ΕΤΟΣ	Εισπράξεις.	Εκτελέσεις.	Επιστροφές.	Ανεκτέλεστο.	Ποσοστό εκτελέσεων.
2020	337,560.92	175,417.25	2,077.66	160,066.01	77.89%
2021	0.00	59,087.67	789.04	100,189.30	
2022	0.00	18,021.67	50.00	82,117.63	
2023	0.00	5,269.89	1,204.25	75,643.49	
2024	0.00	993.29	0.00	74,650.20	
ΣΥΝΟΛΟ	337,560.92	258,789.77	4,120.95	74,650.20	

ΕΤΟΣ	Εισπράξεις.	Εκτελέσεις.	Επιστροφές.	Ανεκτέλεστο.	Ποσοστό εκτελέσεων.
2021	371,006.16	156,077.67	2,758.83	212,169.66	77.98%
2022	0.00	99,941.88	1,019.90	111,207.88	
2023	0.00	22,895.25	1,041.94	87,270.69	
2024	0.00	5,578.38	0.00	81,692.31	
ΣΥΝΟΛΟ	371,006.16	284,493.18	4,820.67	81,692.31	

ΕΤΟΣ	Εισπράξεις.	Εκτελέσεις.	Επιστροφές.	Ανεκτέλεστο	Ποσοστό εκτελέσεων.
2022	496,468.16	158,348.86	2,311.29	335,808.01	65.55%
2023	0.00	132,316.45	6,357.31	197,134.25	
2024	0.00	25,167.44	934.00	171,032.81	
ΣΥΝΟΛΟ	496,468.16	315,832.75	9,602.60	171,032.81	

Ωστόσο το προοδευτικό ανεκτέλεστο υπόλοιπο που προκύπτει από τους ανωτέρω πίνακες κατά τα έτη 2019-2022 δεν δύναται να διασταυρωθεί από τα δεδομένα των τηρηθέντων βιβλίων καθώς η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ούτε στο στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής έθεσε στον έλεγχο σχετικό αντίγραφο σε ηλεκτρονική μορφή του συγκεντρωτικού αρχείου, από όπου να προκύπτουν τα δεδομένα των ανωτέρω πινάκων, επικαλούμενη τον μεγάλο όγκο των δεδομένων και τη δυσχέρεια διαβίβασής τους, παρόλο που ο έλεγχος είχε τη δυνατότητα να τα ελέγξει.

Περαιτέρω, από την επισκόπηση των πινάκων παρατηρήθηκε διαρκής μείωση του ποσοστού εκτέλεσης των προπληρωμένων εργασιών στα έτη 2019-2022 και διαρκής αύξηση του ποσοστού του ανεκτέλεστο εισοδήματος της χρονιάς, το οποίο έφτασε στο έτος 2022 στο 68%:

Έτος	Εισπράξεις	Ανεκτέλεστο	% Ανεκτέλεστου
2019	335.694,11	137.992,43	41%
2020	337.560,92	160.066,01	47%
2021	371.006,16	212.169,66	57%
2022	496.468,16	335.808,01	68%

Στο έτος 2022 φέρεται να εκτελέστηκαν υπηρεσίες προηγούμενων ετών συνολικής αξίας **125.486,87€** (7.523,32€ από το έτος 2019, 18.021,67€ από το έτος 2020 και 99.941,88€ από το έτος 2021), ενώ οι εκτελέσεις υπηρεσιών της ίδιας χρονιάς ήταν **158.348,86€** ήτοι ποσοστό 32% των συνολικών εισπράξεων της χρονιάς.

Στο έτος 2024 εκτελέστηκαν υπηρεσίες συνολικής αξίας 1.998,87€, οι οποίες αφορούν ανεκτέλεστο υπόλοιπο του έτους 2019, ενώ παραμένει στο τέλος του 2024 συνολικό ανεκτέλεστο υπόλοιπο του έτους 2019 ποσού **66.881,69€**.

Η διαχρονική απόκλιση 39-41% μεταξύ των δηλούμενων εκροών στις δηλώσεις Φ.Π.Α και των ακαθάριστων εσόδων στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος δεν δικαιολογείται και η συνεχής αύξηση του ποσοστού του ανεκτέλεστο εισοδήματος δεν συνάδει ούτε με την κοινή συναλλακτική πρακτική ούτε με την αρχή του δεδουλευμένου, που επικαλείται η

προσφεύγουσα. Υπό φυσιολογικές συνθήκες θα ανέμενε κανείς ότι οι ιατρικές υπηρεσίες (που είθισται να χρήζουν άμεσης εκτέλεσης) θα παρέχονταν σε ορισμένο αριθμό επισκέψεων και χωρίς μεγάλη καθυστέρηση, και τα ακαθάριστα έσοδα από αυτές θα παρουσίαζαν μικρές αποκλίσεις ανά έτος μεταξύ του λογιστικού και δεδουλευμένου εσόδου.

Από την επεξεργασία δε των αρχείων «Κατάσταση αποδείξεων» και «Δελτίο Παρουσίας Πελατών» που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου προέκυψε ότι από τους **2231** πελάτες που εμφανίζουν πίστωση στα έτη 2019-2022, δηλαδή που πλήρωσαν κυρίως για ιατρικές υπηρεσίες, από τους **2231** πελάτες που είχαν κάποια χρέωση στα έτη 2019-2022, δηλαδή πλήρωσαν για παροχή υπηρεσίας, οι **409**, δηλαδή ποσοστό **18%**, δεν εκτέλεσαν καμία υπηρεσία στα έτη 2019-2022. Συγκεκριμένα δεν εκτέλεσαν καμία υπηρεσία **131** πελάτες στο έτος 2019, **104** πελάτες στο έτος 2020 και οι **55** πελάτες στο έτος 2021, διαπίστωση που αντιβαίνει κατά πολύ στην κοινή λογική. Από τις υποβληθείσες δε δηλώσεις ΦΠΑ της προσφεύγουσας για το έτος 2019 προκύπτει ότι το **79,72%** των παρεχόμενων υπηρεσιών της αφορά απαλλασσόμενες υπηρεσίες, ήτοι υπηρεσίες ιατρικής (που είθισται να εκτελούνται άμεσα, όπως προαναφέρθηκε) και όχι αισθητικής.

Παρατηρήθηκε μάλιστα, ότι το ποσοστό του ανεκτέλεστου εισοδήματος ήταν πολύ μεγαλύτερο στους πελάτες με μεγάλη αξία συναλλαγών. Ειδικότερα, από την επισκόπηση των επισκέψεων των δέκα πελατών με την μεγαλύτερη χρέωση στα έτη 2019-2022 (βάσει της αξίας των εκδοθεισών ΑΠΥ) προέκυψε ποσοστό εκτέλεσης **54%**, όπως φαίνεται στον πίνακα που ακολουθεί:

α/α	Ονοματεπώνυμο	Σύνολο Χρέωσης	Σύνολο Πίστωσης	Ανεκτέλεστο	% ανεκτέλεστου
1		57.791,00	17.137,53	40.653,47	70%
2		52.250,00	28.330,88	23.919,12	46%
3		43.439,00	13.140,14	30.298,86	70%
4		27.833,00	13.541,98	14.291,02	51%
5		26.397,00	14.023,82	12.373,18	47%
6	...	21.471,00	10.656,88	10.814,12	50%
7		21.307,80	16.179,28	5.128,52	24%
8	...	17.970,00	9.804,79	8.165,21	45%
9		15.964,00	11.099,19	4.864,81	30%
10		14.481,00	3.298,58	11.182,42	77%
	Σύνολα	298.903,80	137.213,07	161.690,73	54%

Από την επεξεργασία των αρχείων «Κατάσταση αποδείξεων» και «Δελτίο Παρουσίας Πελατών» προέκυψαν τα κάτωθι δεδομένα για τον πελάτη (με την μεγαλύτερη αξία παρασχεθεισών υπηρεσιών στα έτη 2020-2022) προέκυψε ότι, ενώ στις 28.05.2022 υπήρχε ήδη ανεκτέλεστο υπόλοιπο ποσού **26.497,06€**, ο ανωτέρω πελάτης κατέβαλε την ίδια ημερομηνία

ποσό **5.000,00€** (1.200,00€, 3.000,00€ και 800,00€ευρώ) βάσει των ΑΠΥ ... και A..... και φέρεται να εκτέλεσε την ημέρα εκείνη παρουσίες συνολικής αξίας **162,50€**, διαπίστωση που αντιβαίνει και αυτή την κοινή λογική. Επισημαίνεται δε ότι οι δυο εκ των τριών ΑΠΥ, (οι ... και), εκδόθηκαν χωρίς ΦΠΑ – δηλαδή αφορούν παροχή ιατρικής και όχι αισθητικής υπηρεσίας.

Σημειώνεται τέλος, ότι στην με αρ.08.2024 υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2023 δεν δηλώθηκε το ανεκτέλεστο υπόλοιπο των προηγούμενων ετών αφού τα δηλωθέντα έσοδα ταυτίζονται με τις εκροές (την καθαρή αξία των εκδοθεισών Α.Π.Υ. του έτους) των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α του ιδίου έτους.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων η φορολογική αρχή έκρινε μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα της προσφεύγουσας ως προς τον υπολογισμό του εκτελεσθέντος εισοδήματος βάσει της αρχής του δεδουλευμένου και προσδιόρισε τα αποτελέσματα των φορολογικών ετών 2020, 2021, 2022 ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2020

Περιγραφή	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Έσοδα παροχής υπηρεσίας	214.072,51	336.990,68	122.918,17
Λοιπά έσοδα	3.662,89	3.662,89	-
Σύνολο εσόδων	217.735,40	340.653,57	122.918,17
Δαπάνες	244.431,67	244.431,67	-
Αποτέλεσμα προ φόρου	- 26.696,27	96.221,90	122.918,17
Πλέον θετική διαφορά λογιστικής - φορ. βάσης	50.137,35	50.137,35	-
Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες	220,44	47.450,22	47.229,78
Φορολογητέα αποτελέσματα	23.661,52	193.809,47	170.147,95

Φορολογικό έτος 2021

Περιγραφή	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Έσοδα παροχής υπηρεσίας	230.288,48	369.431,50	139.143,02
Λοιπά έσοδα	1.473,44	1.473,44	-
Σύνολο εσόδων	231.761,92	370.904,94	139.143,02
Δαπάνες	175.775,31	175.775,31	-
Αποτέλεσμα προ φόρου	55.986,61	195.129,63	139.143,02
Πλέον θετική διαφορά λογιστικής - φορ. βάσης	20.745,05	20.745,05	-
Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες	111,98	52.808,84	52.696,86
Φορολογητέα αποτελέσματα	76.843,64	268.683,52	191.839,88

Φορολογικό έτος 2022

Περιγραφή	Δήλωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Έσοδα παροχής υπηρεσίας	284.455,89	499.361,33	214.905,44
Λοιπά έσοδα (πλην αφορολόγητων εσόδων)	4.474,38	4.474,38	-
Σύνολο εσόδων	288.930,27	503.835,71	214.905,44
Δαπάνες	282.027,35	282.027,35	-

Αποτέλεσμα προ φόρου	6.902,92	221.808,36	214.905,44
Πλέον θετική διαφορά λογιστικής - φορ. βάσης	37.329,47	37.329,47	-
Πλέον δαπάνες μη εκπιπόμενες	206,60	51.237,36	51.030,76
Φορολογητέα αποτελέσματα	44.438,99	310.375,19	265.936,20

Επειδή, ούτε κατά τη διάρκεια του ελέγχου, ούτε στο στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, παρασχέθηκαν από την προσφεύγουσα πληροφορίες και στοιχεία που να τεκμηριώνουν την πραγματοποίηση της παρεχόμενης υπηρεσίας και την αξία των εκτελεσθεισών υπηρεσιών από κάθε αγορασθέν πακέτο πελάτη και συνακόλουθα το ύψος του ανεκτέλεστου τμήματος (μη δεδουλευμένου), όπως: αρχεία όλων των πελατών της (ως προς το εκτελεσθέν εισόδημα), τις υπηρεσίες που τους παρείχε, την ημερομηνία που συνάφθηκε το κάθε πακέτο παροχής υπηρεσιών, τη χρονική περίοδο που κάλυπτε το χρηματικό ποσό του συνόλου των παρεχόμενων υπηρεσιών, τον αριθμό των επισκέψεων που δύνατο να πραγματοποιήσει ο κάθε πελάτης, πόσες από τις επισκέψεις, που περιλαμβάνονται στο πακέτο, πραγματοποιήθηκαν σε κάθε έτος από τον κάθε πελάτη και πόσες μεταφέρθηκαν σε επόμενο έτος ή πόσες από αυτές δεν θα πραγματοποιηθούν τελικά για κάποιο λόγο.

Περαιτέρω η προσφεύγουσα δεν πραγματοποίησε καταχωρίσεις στα βιβλία της, ούτε προσκόμισε/επέδειξε πρόσθετα βοηθητικά αρχεία που να προσδιορίζουν το τελικώς μη εκτελεσθέν εισόδημα, δηλαδή το μη μεταφερόμενο σε επόμενο ή επόμενα φορολογικά έτη, για το οποίο όφειλε να εκδώσει και τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία (πιστωτικά τιμολόγια) και να κατέχει παραστατικά που να τεκμηριώνουν την επιστροφή των χρημάτων στους πελάτες.

Επίσης, δεν προσκομίστηκαν συμφωνητικά με τους πελάτες, παραστατικά εξόφλησης των συναλλαγών (όπως αποδείξεις είσπραξης) ή κινήσεις τραπεζικού λογαριασμού.

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 τους εν τέλει σε μελλοντικό και αόριστο χρόνο, χωρίς να ορίζεται μέχρι ποιο έτος κατά μέγιστο εκτείνεται η εκτέλεση του πακέτου υπηρεσιών.

Επειδή, η προσφεύγουσα, ούτε στο στάδιο του ελέγχου από τη φορολογική αρχή ούτε στο πλαίσιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής παρείχε επαρκείς εξηγήσεις ως προς τον τρόπο (μέσω ιδιαίτερων λογιστικών αρχείων) παρακολούθησης για το μη εκτελεσθέν εισόδημα που αποδεδειγμένα να είχε μεταφερθεί σε επόμενα έτη οπότε και να φορολογήθηκε.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον 2^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 23 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ... ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών...».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1113/2015 -Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α') ορίζεται ότι:

« Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

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

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

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

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

...β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίου μας..... ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.»

Επειδή, με τις παρ. 2, 4, 5 & 8 της ΠΟΛ.1216/1.10.2014 ορίζεται ότι:

«**2.** Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.[..]

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής. [..]

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.»

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ.1055/2016, δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 σε περίπτωση εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών και πιστωτών από τρίτους. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4172/2013, με τις οποίες καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β').

2. Με την ΠΟΛ.1216/2014 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, ότι για την εφαρμογή της περίπτωσης β' του άρθρου αυτού, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και

βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρίας που πραγματοποιεί την πληρωμή, η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων. [..]

4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).

5. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή - πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, κατ' εντολή της επιχείρησης, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο.

Ομοίως, σε περίπτωση που, με βάση τα ανωτέρω, η εξόφληση γίνεται, κατ' εντολή της επιχείρησης, από τρίτο, πελάτη της, προς απόσβεση δικής του υποχρέωσης από αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από την επιχείρηση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του τρίτου με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις και εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις που τίθενται για την εκπαισιμότητα των δαπανών με τις διατάξεις του ν. 4172/2013, παρόλο που ο τραπεζικός λογαριασμός στον οποίο κατατέθηκαν τα μετρητά ή μεταφέρθηκαν τα σχετικά εμβάσματα δεν ανήκει σε πρόσωπο έναντι του οποίου υφίστατο και η σχετική υποχρέωση. 6. Τέλος, διευκρινίζεται ότι για την εξασφάλιση του δικαιώματος έκπτωσης μιας δαπάνης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, η

καταβολή μπορεί να γίνεται και σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή σε αλλοδαπή τράπεζα, του νόμου μη διακρίνοντος.»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1061/2017 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4446/2016 προστίθεται νέα περίπτωση ιδ' στον κατάλογο των μη εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Συγκεκριμένα, τίθεται περιορισμός στην έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, ανεξαρτήτως ποσού, όταν η τμηματική ή ολική εξόφληση αυτών δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. 2. Ως «ηλεκτρονικό μέσο πληρωμής», για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται κάθε μέσο πληρωμής, κατά την έννοια της περ. ιδ' του άρθρου 62 του νόμου αυτού, που απαιτεί τη μεσολάβηση ενός τηλεπικοινωνιακού ή ηλεκτρονικού δικτύου, όπως π.χ. η μεταφορά χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών («e-banking»), καρτών, το «ηλεκτρονικό πορτοφόλι», κ.λπ., ενώ η έννοια του «παρόχου υπηρεσιών πληρωμών» ορίζεται με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 62 του ν. 4446/2016 και είναι ευρύτερη από αυτή της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 3862/2010. Επομένως, στους παρόχους υπηρεσιών πληρωμών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, τα πιστωτικά ιδρύματα, τα γραφεία ταχυδρομικών επιταγών και τα ιδρύματα πληρωμών, ανεξάρτητα αν έχουν την έδρα τους στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (Ε.Ε., τρίτες χώρες). 3. Κατόπιν των ανωτέρω, πέραν της μεταφοράς χρημάτων μέσω ειδικών διαδικτυακών εφαρμογών και της χρήσης χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών, ως κατάλληλα μέσα πληρωμής για την έκπτωση των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης νοούνται ενδεικτικά και τα ακόλουθα: -Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του μισθωτού, έστω και αν υπάρχουν περισσότεροι συνδικαιούχοι, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), -Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων, -Η χρήση τραπεζικής επιταγής, -Η έκδοση επιταγής σε διαταγή του μισθωτού. 4. Κατά ρητή διατύπωση των σχετικών διατάξεων, σε περίπτωση που μέρος των δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης δεν εξοφληθεί με κάποιο από τα μέσα που παρατίθενται πιο πάνω, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση το σύνολο της δαπάνης. Εξαίρεση αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία μέρος του μισθού παρακρατείται από τον εργοδότη με σκοπό την εξόφληση υποχρεώσεων του (π.χ. δάνειο που του έχει χορηγήσει ο εργοδότης) ή την εκτέλεση κατάσχεσης απαίτησης εις χείρας τρίτου (π.χ. οφειλές του εργαζόμενου προς το Δημόσιο), οπότε η σχετική δαπάνη εκπίπτει στο σύνολό της όταν το εναπομείναν ποσό έχει εξοφληθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω

παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. 5. Επισημαίνεται ότι οι κοινοποιούμενες διατάξεις καταλαμβάνουν όλες τις περιπτώσεις δαπανών που καταβάλλονται δυνάμει εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013. Επομένως, η έκπτωση των δαπανών αναφορικά με τη λήψη υπηρεσιών, βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, από πρόσωπα που δεν αποκτούν την εμπορική ιδιότητα, που προσδίδουν την έννοια της εργασιακής σχέσης ή από δικηγόρους βάσει πάγιας αντιμισθίας, κ.λπ. εξετάζονται υπό το πρίσμα της νέας περίπτωσης ιδ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 και όχι με βάση την περ. β' του άρθρου αυτού. Εξαίρεση από τα ανωτέρω αποτελούν οι παροχές σε είδος που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις προς τους εργαζομένους τους, οι οποίες εξακολουθούν να εκπίπτουν με τον περιορισμό που θέτουν οι διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, καθώς και οι δαπάνες που εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος των δικαιούχων από μισθωτή εργασία και συντάξεις με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 του νόμου αυτού. [...]. 6. Δεδομένου ότι οι εν λόγω διατάξεις ρυθμίζουν ζήτημα έκπτωσης δαπανών, η εφαρμογή τους καταλαμβάνει τις δαπάνες εκείνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης μετά τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (22.12.2016) και επομένως, εφαρμόζονται για δαπάνες μισθοδοσίας του μηνός Ιανουαρίου 2017 και μετά. Εξαιρετικά, για τις αμοιβές που αφορούν τον μήνα Ιανουάριο 2017 και λόγω της πρώτης εφαρμογής των υπόψη διατάξεων, τυχόν προκαταβολές που έχουν καταβληθεί πριν τη δημοσίευση του νόμου θα αναγνωρίζονται προς έκπτωση ανεξαρτήτως του τρόπου εξόφλησής τους. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους, αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή διαμεσολάβηση παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους που αφορά η δαπάνη, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.»

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 05-12-2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, για το φορολογικά έτη 2020, 2021 και 2022 , μεταξύ άλλων, από την προσφεύγουσα πραγματοποιήθηκε εξόφληση των κάτωθι δαπανών χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας άνω των πεντακοσίων ευρώ

(500,00€) της παρ.1 περ. β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013, κατά τα υπό κρίση έτη 2020, 2021 και 2022:

Φορολογικό έτος 2020

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Καθαρή αξία	ΦΠΑ Εξόδων
31/1/2020	.	.	1.280,00	307,20
29/2/2020			1.680,00	403,20
31/3/2020			1.260,00	302,40
30/6/2020			1.460,00	350,40
31/7/2020	...		800,00	192,00
30/9/2020	...		700,00	168,00
31/12/2020	.		4.060,00	974,40
31/12/2020			6.000,00	1.440,00
		Σύνολα	17.240,00	4.137,60

Φορολογικό έτος 2021

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Καθαρή αξία	ΦΠΑ Εξόδων
31/3/2021			2.080,00	499,20
27/5/2021			558,85	126,03
30/6/2021	...	.	3.020,00	724,80
16/7/2021	.	...	524,20	117,35
21/9/2021		...	679,00	153,18
30/9/2021			500,40	115,71
30/9/2021			1.860,00	446,40
28/12/2021			851,90	183,49
30/12/2021	...		2.370,99	504,07
31/12/2021		..	6.000,00	1.440,00
31/12/2021			2.302,75	552,66
31/12/2021	..	.	2.620,00	628,80
		Σύνολα	23.368,09	5.491,69

Φορολογικό έτος 2022

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Καθαρή αξία	ΦΠΑ Εξόδων
31/1/2022			762,05	173,44
31/5/2022			596,66	125,13
5/8/2022		..	761,54	182,77
20/10/2022	..	...	1.039,80	247,79
5/11/2022	...		790,35	189,68
21/12/2022			2.680,00	643,20
21/12/2022			1.880,00	451,20
29/12/2022			800,00	192,00
29/12/2022	...		880,00	211,20
29/12/2022	...		1.037,40	243,26

30/12/2022			6.551,30	1.572,31
30/12/2022			6.000,00	1.440,00
31/12/2022			600,00	144,00
Σύνολα			24.379,10	5.815,98

Παρατηρείται ότι οι ως άνω συναλλαγές αφορούν στο σύνολο τους τιμολόγια που εκδόθηκαν από συνδεδεμένες μεταξύ τους επιχειρήσεις που έχουν ως διαχειριστή τον ο οποίος είναι και διαχειριστής της προσφεύγουσας εταιρίας.

Επειδή, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι προμηθεύτηκε και έλαβε προϊόντα και υπηρεσίες απολύτως απαραίτητα για την άσκηση της δραστηριότητάς της και τονίζει ότι τα ποσά όλων των τιμολογίων, ακόμη και αυτών που εξοφλήθηκαν με μετρητά, κατετίθεντο στον τραπεζικό λογαριασμό της εκάστοτε εκδότριας εταιρίας.

Ωστόσο, ορθώς από τη φορολογική αρχή οι ως άνω δαπάνες καθαρής αξίας άνω των πεντακοσίων ευρώ (500,00€) της παρ.1 περ. β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν πραγματοποιήθηκε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής με την προσθήκη αυτών στα καθαρά κέρδη ως λογιστικές διαφορές.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ.πρωτ./**30-12-2024** ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «..... με ΑΦΜ

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

Η υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου

	ποσό σε €
Διαφορά φορολογητέου εισοδήματος	168.531,33
Υπόλοιπο φόρου	40.447,52
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022	20.223,76
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	60.671,28

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 υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου

	ποσό σε €
Διαφορά φορολογητέου εισοδήματος	189.999,13
Υπόλοιπο φόρου	41.799,81
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022	20.899,91
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	62.699,72

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 υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου

	ποσό σε €
Διαφορά φορολογητέου εισοδήματος	263.812,94
Υπόλοιπο φόρου	58.038,84
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022	29.919,42
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	87.058,26

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.

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