



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



Α.Α.Δ.Ε.
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 12-5-2025

Αριθμός απόφασης: 818

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

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αρ. Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

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

4 Τη με ημερομηνία κατάθεσης **..2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «..... με **ΑΦΜ**, κατά: α) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, β) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, γ) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, δ) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 και ε) της υπ' αρ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις του

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

Επί της από**2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρίας με την επωνυμία «..... με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **φορολογικού έτους 2018** του Προϊσταμένου του, μειώθηκε για την προσφεύγουσα (με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες αισθητικής και δίαιτας) η ζημία έτους και παρελθόντων ετών από 90.164,64€ σε 65.260,08€ βάσει ελέγχου ήτοι κατά 24.904,56€, κατόπιν προσθήκης στα καθαρά αποτελέσματά της ως λογιστικής διαφοράς, της καθαρής αξίας δαπανών, που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, ήτοι: α) δαπανών άνω των 500,00€ έκαστη, συνολικού ύψους 2.093,64€, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013) και β) δαπανών μισθοδοσίας ύψους 12.505,33€, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. ιδ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013).

Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **φορολογικού έτους 2019** του Προϊσταμένου του, εξαλείφθηκε η ζημία έτους και παρελθόντων ετών ύψους 17.180,74€ και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 7.182,35€ και πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 3.591,18€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 10.773,53€, κατόπιν προσθήκης στα καθαρά αποτελέσματά της ως λογιστικής διαφοράς, της καθαρής αξίας δαπανών, που δεν αναγνωρίσθηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, ήτοι: α) δαπανών άνω των 500,00€ έκαστη, συνολικού ύψους 8.089,93€, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013) β) δαπανών μισθοδοσίας ύψους 13.910,72€, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. ιδ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013) και γ) επιπλέον δηλούμενων (από τις διενεργηθείσες με βάση το μητρώο παγίων) αποσβέσεων ύψους 201,99€ (άρθρου 24 του ν. 4172/2013).

Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **φορολογικού έτους 2020** του Προϊσταμένου του, εξαλείφθηκε η ζημία έτους και παρελθόντων ετών ύψους 63.284,98€ και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 2.196,57€ και πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 1.098,29€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 3.294,86€, κατόπιν α) προσθήκης στα καθαρά αποτελέσματά της ως λογιστικής διαφοράς, της καθαρής αξίας δαπανών, που δεν αναγνωρίσθηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, ήτοι i) δαπανών μισθοδοσίας ύψους 4.203,16€, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. ιδ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013) και ii) δαπανών ενοικίων ύψους 4.678,64€ για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. ιε' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013) και β) διαπίστωσης μη δηλωθέντων εισοδημάτων ύψους 46.374,80€.

Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **φορολογικού έτους 2021** του Προϊσταμένου του, εξαλείφθηκε η ζημία έτους και παρελθόντων ετών ύψους 67.504,15€ και καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 2.295,17€ και πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ποσού 1.147,59€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 3.442,76€, κατόπιν α) προσθήκης στα καθαρά αποτελέσματά της ως λογιστικής διαφοράς, της καθαρής αξίας δαπανών μισθοδοσίας ύψους 346,32€, για τις οποίες

δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. ιδ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013) και δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, και β) διαπίστωσης μη δηλωθέντων εισοδημάτων ύψους 14.305,43€.

Με την υπ' αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του, μειώθηκε για την προσφεύγουσα η ζημία έτους και παρελθόντων ετών από 140.089,81€ βάσει δήλωσης σε 58.159,08€ βάσει ελέγχου ήτοι κατά 81.930,73€ κατόπιν α) προσθήκης στα καθαρά αποτελέσματά της ως λογιστικής διαφοράς, της καθαρής αξίας δαπανών μισθοδοσίας ύψους 1.553,57€, για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. ιδ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013) και δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, και β) διαπίστωσης μη δηλωθέντων εισοδημάτων ύψους 12.873,01€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από 12.12.2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.4172/2013 του, δυνάμει της υπ' αρ. εντολής ελέγχου φορολογικής περιόδου 01.01.2017 - 31.12.2022.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων 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 εταιρείας – Πλημμελής και μη νόμιμος καταλογισμός των σχετικών διαφορών στην φορολογία εισοδήματος για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη.

Ως προς τον 1ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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

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

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4987/2022, που ίσχυσε έως 18/04/2024, 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 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:γ) Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο. Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων και εσόδων δεν επιτρέπονται, εκτός εάν τέτοιος συμψηφισμός προβλέπεται από τον παρόντα νόμο. δ) .ε) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δουλευμένου. ... 8. Γεγονότα που έγιναν εμφανή μετά τη λήξη της περιόδου (ημερομηνία αναφοράς), αλλά πριν από την ημερομηνία κατά την οποία το αρμόδιο όργανο εγκρίνει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για δημοσιοποίηση, αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο, εφόσον αναφέρονται σε συνθήκες που υπήρχαν στο τέλος αυτής της περιόδου και επηρεάζουν τα κονδύλια του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1003/2014, με την οποία παρέχονται οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4308/2014: «Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία... Παράγραφος 5. 3.5.1 Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση. Η υποχρέωση αυτή είναι αυτονόητη προϋπόθεση για την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων της οντότητας. Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με οποιοδήποτε πρόσφορο και ασφαλή τρόπο, ώστε να μπορούν να εξαχθούν οι απαραίτητες πληροφορίες για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τη σύνταξη των φορολογικών δηλώσεων, και τη διασφάλιση της δυνατότητας διενέργειας ελέγχων...Παράγραφος 12 ...: 3.4 Η τήρηση τόσο του απλογραφικού όσο και του διπλογραφικού συστήματος γίνεται σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή του δεδουλευμένου (accrual assumption) κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου. Δηλαδή, αναγνωρίζονται και καταχωρούνται οι επιπτώσεις των συναλλαγών και γεγονότων όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά»... Άρθρο 11 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου (για χονδρικές πωλήσεις)... 11.1.2. Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου αποσυνδέεται από την εφαρμογή της αρχής του δεδουλευμένου σχετικά με την αναγνώριση των πωλήσεων. Δηλαδή, η υποχρέωση αναγνώρισης των εσόδων είναι θέμα πραγματικών περιστατικών σύμφωνα με τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης (π.χ. παράδοση

αγαθών, παροχή υπηρεσίας) και δεν προϋποθέτει την έκδοση τιμολογίου η οποία μπορεί και να γίνεται σε μεταγενέστερο χρόνο. Αυτό ισχύει ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των λογιστικών βιβλίων (απλογραφικό ή διπλογραφικό λογιστικό σύστημα... Άρθρο 13. Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης...13.1.4. Στην περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσιών που θα παρασχεθούν σε μελλοντικό χρόνο για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, τα στοιχεία λιανικής εκδίδονται με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού, ανεξάρτητα του τρόπου καταβολής (μετρητοίς, επιταγές, πιστωτικές κάρτες κ.λπ.). Τέτοιες περιπτώσεις είναι, μεταξύ άλλων, τα εισιτήρια θεαμάτων, τα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων κ.λπ. Ο χρόνος αυτός μπορεί να είναι πριν από την έναρξη ή με την έναρξη της παροχής της υπηρεσίας, και η έκδοση του σχετικού παραστατικού μπορεί να τίθεται ως προϋπόθεση για να αποκτήσει και να μπορεί να ασκήσει ο πελάτης το δικαίωμα λήψης ή έτος των υπηρεσιών, για ορισμένο ή μη χρονικό διάστημα. Σημειώνεται ότι το πλήθος των λήψεων των υπηρεσιών μπορεί να είναι, ή να μην είναι, καθορισμένο».

Επειδή, με το άρθρο 8 παρ. 4 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Κατ' εξαίρεση για τις αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος της είσπραξής τους, εκτός από την περίπτωση που εισπράττονται αναδρομικά κατόπιν ένστασης ή δικαστικής απόφασης, όπου χρόνος κτήσης τους δύναται να θεωρείται και ο χρόνος στον οποίο ανάγονται. Ειδικά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2014 και μετά και εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο ή προκύπτει με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο το έτος στο οποίο ανάγονται, υπάγονται σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται.»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1223/2015,ορίζεται ότι: 5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα 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 τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018 -2022 δραστηριοποιούνταν σε υπηρεσίες διαιτολογικών μονάδων (πολυδύναμων μονάδων συνδυασμού άσκησης, αισθητικής και δίαιτας), τηρούσε απλογραφικά βιβλία των ΕΛΠ και υπαγόταν σε κανονικό καθεστώς ΦΠΑ

Από το αντιπαραβολικό έλεγχο των δεδομένων των λογιστικών αρχείων (βιβλίων εσόδων-εξόδων) με τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 - 2022 διαπιστώθηκαν διαφορές αναφορικά με τα έσοδα από παροχή υπηρεσίας. Συγκεκριμένα, με εξαίρεση το φορολογικό έτος 2019, στα λοιπά φορολογικά έτη η προσφεύγουσα δήλωνε λιγότερα έσοδα από παροχή υπηρεσίας από αυτά που είχε καταχωρημένα στα βιβλία της.

Σύμφωνα με διευκρινίσεις που παρείχε κατά τη διάρκεια του ελέγχου η προσφεύγουσα, με την πώληση πακέτου υπηρεσιών σε πελάτες της και την είσπραξη των ποσών, εκδίδει αποδείξεις λιανικών συναλλαγών η δε καταχώριση των σχετικών εσόδων στα βιβλία της γίνεται σε δύο στήλες. Στη μία καταχωρούνται οι Α.Λ.Σ. και στην άλλη που την ονομάζει «Εκτελεσθέν Εισόδημα» τα Δελτία Παρουσίας Πελάτη (Δ.Π.Π.), ήτοι τα έσοδα που προκύπτουν από τις παρουσίες των πελατών που έχουν αγοράσει ένα πακέτο παροχών, κάθε δε εγγραφή εσόδου περιέχει πλήθος Α.Λ.Σ. και πλήθος Δ.Π.Π. πελατών. Στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και δη στα έσοδα από παροχή υπηρεσιών περιλαμβάνει το «Εκτελεσθέν Εισόδημα».

Ωστόσο, από τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας δεν προέκυπτε ο τρόπος προσδιορισμού του μη εκτελεσθέντος εισοδήματος.

Αναλυτικά, προέκυψαν από τον έλεγχο οι κάτωθι διαφορές μεταξύ των δηλωθέντων εσόδων από παροχή υπηρεσιών στις Καταστάσεις Οικονομικών Στοιχείων Ε3 των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2018-2022 της προσφεύγουσας και των καταχωρηθέντων εσόδων στα λογιστικά της αρχεία:

	ΒΙΒΛΙΑ	ΔΗΛΩΣΗ (Ε3)	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΕΤΟΣ 2018	366.924,92	312.843,03	54.081,89
ΕΤΟΣ 2019	346.113,08	420.723,50	-74.610,42
ΕΤΟΣ 2020	142.672,28	96.297,48	46.374,80
ΕΤΟΣ 2021	94.437,43	80.132,00	14.305,43

ΕΤΟΣ 2022	90.376,61	77.503,60	12.873,01
ΣΥΝΟΛΟ	1.061.052,85	987.499,61	

Σημειώνεται ότι στο πλαίσιο της χρηστής διοίκησης, η φορολογική αρχή θεώρησε την αρνητική διαφορά που προέκυψε μεταξύ βιβλίων και δήλωσης στο φορολογικό έτος 2019 ως έσοδα του φορολογικού έτους 2018 που δηλώθηκαν το επόμενο έτος. Συνεπώς αποδέχτηκε ως ειλικρινή τα δηλωθέντα έσοδα των φορολογικών ετών 2018 και 2019 ως κάτωθι:

	ΒΙΒΛΙΑ	ΔΗΛΩΣΗ (Ε3)	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΕΤΟΣ 2018	366.924,92	312.843,03	0,00
ΕΤΟΣ 2019	346.113,08	420.723,50	0,00
ΕΤΟΣ 2020	142.672,28	96.297,48	46.374,80
ΕΤΟΣ 2021	94.437,43	80.132,00	14.305,43
ΕΤΟΣ 2022	90.376,61	77.503,60	12.873,01
ΣΥΝΟΛΟ	1.061.052,85	987.499,61	73.553,24

Επειδή, στο άρθρο 77 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία ισχυρίζεται ότι στο πλαίσιο εκπλήρωσης του καταστατικού της σκοπού και προκειμένου να προσελκύσει πελατεία και να αυξήσει τα ακαθάριστα έσοδά της παρέχει στους πελάτες της πακέτα υπηρεσιών και προσφορών, μέσω των οποίων οι πελάτες της επί της ουσίας προπληρώνουν την παροχή των υπηρεσιών, τις οποίες λαμβάνουν εν τέλει σε μελλοντικό και αόριστο χρόνο. Όταν ένας πελάτης αγοράζει πακέτο υπηρεσιών και καταβάλλει το σχετικό τίμημα, η εταιρία εκδίδει το φορολογικό στοιχείο και αποδίδει τον αναλογούντα και εισπραχθέντα ΦΠΑ μέσω της οικείας περιοδικής δήλωσης. Με βάση την αρχή του δεδουλευμένου, η καταχώριση του σχετικού εσόδου στα βιβλία της και της συμπερίληψής του στην οικεία φορολογική δήλωση, αυτό εξαρτάται από τον χρόνο εκτέλεσης της σχετικής υπηρεσίας προς τον πελάτη, αναλόγως των παρουσιών του – επισκέψεων του στην επιχείρηση. Για τον λόγο αυτό η εταιρεία καταχωρεί στα βιβλία της δύο στήλες, στην πρώτη (η οποία αφορά τον τρόπο υπολογισμού και απόδοσης εν τέλει του ΦΠΑ) καταχωρούνται οι εισπράξεις και στην δεύτερη καταχωρούνται οι εκτελέσεις του εισοδήματος, ήτοι η εν τοις πράγμασι παροχή της

υπηρεσίας προς τον πελάτη και η αξία αυτής, η οποία, σύμφωνα με την αρχή του δεδουλευμένου, περιλαμβάνεται στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Σημειωτέον, ότι στις περισσότερες περιπτώσεις (όχι σε όλες) παρατηρείται υπόλοιπο δηλαδή οφειλή προς τους πελάτες της. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι οι πελάτες της, όπως προαναφέρθηκε, έχουν προπληρώσει τα πακέτα των υπηρεσιών και δεν έχουν προλάβει ή δεν έχουν επιλέξει να λάβουν ακόμη τις σχετικές υπηρεσίες, τις οποίες λαμβάνουν σε επόμενες διαχειριστικές περιόδους.

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 2018 έως και το 2024:

Φορολογικό έτος 2018 με ποσοστό εκτέλεσης 98,63%

έτος	Εισπράξεις	Εκτελέσεις	Επιστροφές	Ανεκτέλεστο
2018	355.448,93	249.286,35	1.547,78	104.614,80
2019	0.00	95.974,82	2.612,65	6.027,33
2020	0.00	631,03	0.00	5.396,30
2021	0.00	237,53	0.00	5.158,77
2022	0.00	106,05	0.00	5.052,72
2023	0.00	147,12	0.00	4.905,60
2024	0.00	44,35	0.00	4.861,25
ΣΥΝΟΛΟ	355.448,93	346.427,25	4.160,43	4.861,25

Φορολογικό έτος 2019 με ποσοστό εκτέλεσης 95,98%

έτος	Εισπράξεις	Εκτελέσεις	Επιστροφές	Ανεκτέλεστο
2019	344.553,95	303.335,32	673,46	40.545,17
2020	0.00	19.798,36	1.045,38	19.701,43
2021	0.00	4.355,04	37,81	15.308,58
2022	0.00	928,90	0.00	14.379,68
2023	0.00	355,32	0.00	14.024,36
2024	0.00	181,34	0.00	13.843,02
ΣΥΝΟΛΟ	344.553,95	328.954,28	1.756,65	13.843,02

Φορολογικό έτος 2020 με ποσοστό εκτέλεσης 82,87%

έτος	Εισπράξεις	Εκτελέσεις	Επιστροφές	Ανεκτέλεστο
2020	140.822,65	75.284,24	1.226,71	64.311,70
2021	0.00	28.239,68	335,48	35.736,54
2022	0.00	7.792,18	0.00	27.944,36
2023	0.00	2.705,94	4,03	25.234,39

2024	0.00	1.108,35	0.00	24.126,04
ΣΥΝΟΛΟ	140.822,65	115.130,39	1.566,22	24.126,04

Φορολογικό έτος 2021 με ποσοστό εκτέλεσης 82,94%

έτος	Εισπράξεις	Εκτελέσεις	Επιστροφές	Ανεκτέλεστο
2021	93.695,96	46.178,98	553,06	46.963,92
2022	0.00	23.860,96	363,71	22.739,25
2023	0.00	5.296,38	0.00	17.442,87
2024	0.00	1.460,76	0.00	15.982,11
ΣΥΝΟΛΟ	93.695,96	76.797,08	916,77	15.982,11

Φορολογικό έτος 2022 με ποσοστό εκτέλεσης 72,48%

έτος	Εισπράξεις	Εκτελέσεις	Επιστροφές	Ανεκτέλεστο
2022	88.625,81	44.116,69	16,13	44.492,99
2023	0.00	16.984,33	1.200,77	26.307,89
2024	0.00	1.805,69	116,13	24.386,07
ΣΥΝΟΛΟ	88.625,81	62.906,71	1.333,03	24.386,07

Ωστόσο, το ποσά που απεικονίζονται στους ανωτέρω πίνακες ως εισπράξεις κάθε έτους δεν συμφωνούν με τα ποσά εσόδων βάσει εκδοθεισών Α.Λ.Σ., που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της αλλά ούτε και με αυτά που έχουν συμπεριληφθεί ως έσοδα στη δήλωση φορολογίας Εισοδήματος.

Επιπλέον το προοδευτικό ανεκτέλεστο υπόλοιπο που προκύπτει από τους ανωτέρω πίνακες κατά τα έτη 2018-2024 δεν δύναται να διασταυρωθεί από τα δεδομένα των τηρηθέντων βιβλίων καθώς η προσφεύγουσα, δεν απεικονίζει στα βιβλία της ούτε από ποιο φορολογικό έτος προέρχεται το «εκτελεσθέν εισόδημα» αλλά ούτε και το ύψος του ανεκτέλεστου εισοδήματος έκαστου φορολογικού έτους που μεταφέρεται σε επόμενες χρήσεις.

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

περίοδο που κάλυπτε και τον αριθμό των επισκέψεων που δύνατο να πραγματοποιήσει ο κάθε πελάτης, η αξία -με ή χωρίς ΦΠΑ- του συνόλου των παρεχόμενων υπηρεσιών), παραστατικά εξόφλησης των συναλλαγών (όπως αποδείξεις είσπραξης), κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών.

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

Κατόπιν των ανωτέρω, 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 ανωτέρω 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 έτος τραπεζικού μέσου πληρωμής... ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, 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 έτος τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίους μας...ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών».

Επειδή, στην 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 έτος 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 έτος 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 ιδίου 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 έτος χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή, - Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, - Η έτος συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, - Η έτος 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 έτος 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 έτος 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 έτος 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 έτος 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 έτος χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρίας που πραγματοποιεί την πληρωμή, η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, η έτος συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, η έτος 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 από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων), συνάγεται ότι η επιχείρηση οφείλει, όχι μόνο να διασφαλίζει την αυθεντικότητα των στοιχείων και του περιεχομένου τους, αλλά και να είναι σε θέση, να έχει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι και το διακανονισμό της. Ουσιαστικά οι διατάξεις αυτές, διευρύνουν το πεδίο των απαιτούμενων δικαιολογητικών στοιχείων για κάθε συναλλαγή, καθώς απαιτείται να υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων, να υπάρχει μια ελεγκτική αλυσίδα που να αποδεικνύει το πραγματικό γεγονός και να παρέχει επαλήθευση της αυθεντικότητας του στοιχείου (ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ - Ανάλυση ερμηνεία - Δημ. Σταματόπουλος, Αθήνα Νοέμβριος 2015, σελ. 248). Δηλαδή, στα Ε.Λ.Π. δεν τίθενται συγκεκριμένοι τρόποι διασφάλισης της αυθεντικότητας των στοιχείων, η οντότητα μπορεί να επιλέξει μόνη της, τις δικλείδες εκείνες που θα αποδεικνύουν την αυθεντικότητα αυτή. Για παράδειγμα εάν ένα τιμολόγιο αποτελεί τη συνέχεια κάποιου συμφωνητικού ή παραγγελίας που διαφυλάσσεται και αποδείξεων εξόφλησής του ιδίως με τραπεζικό μέσο πληρωμής, υπάρχει μια αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων, η οποία θεωρείται ότι διασφαλίζει την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του τιμολογίου. (ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ - κατ' άρθρο ερμηνεία του ν. 4308/2014 - παραδείγματα - εφαρμογές -σχόλια - Σγουρινάκης, Βλησμάς, Μιχελινάκης, Ναουμ, Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2018, σελ. 58).

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, από τα διαλαμβανόμενα στην από 12-12-2024 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του, για το φορολογικά έτη 2018, 2019, 2020, 2021 και 2022, μεταξύ άλλων, προκύπτει ότι:

Α) πραγματοποιήθηκε εξόφληση 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, ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος	Αξία
2018	2.093,64€
2019	8.089,93€

Επειδή, η προσφεύγουσα ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής για τις ανωτέρω δαπάνες συνεπώς αυτές δεν δύναται να αναγνωριστούν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 με την προσθήκη αυτών στα καθαρά κέρδη ως λογιστικές διαφορές και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Β) Πραγματοποιήθηκε εξόφληση των δαπανών μισθοδοσίας χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής της παρ.1 περ. ιδ' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013, ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος	Αξία
2018	12.505,33€
2019	13.910,72€
2020	4.203,16€
2021	346,32€
2022	1.553,57€

Επειδή, αναφορικά με τους καταβληθέντες μισθούς σε εργαζομένους της, η προσφεύγουσα ούτε στον έλεγχο αλλά ούτε και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε αποδεικτικά στοιχεία εξόφλησης με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής για τις ανωτέρω δαπάνες,

συνεπώς αυτές δεν δύναται να αναγνωριστούν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση ιδ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013. Για την διαφορά των ως άνω δαπανών η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό.

Γ) Πραγματοποιήθηκε το φορολογικό έτος 2020 εξόφληση των δαπανών ενοικίων ύψους 4.678,64€ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής παρ.1 περ. ιε' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013.

Σύμφωνα και με την Ε.2109/2021 «Προϋπόθεση για την αναγνώριση δαπάνης ενοικίου – Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 (Α' 167), όπως τροποποιήθηκαν με τον Ν.4646/2019 (Α' 201) ορίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4646/2019 προστέθηκε στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) νέα περίπτωση ιε', σύμφωνα με την οποία δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. Πιο συγκεκριμένα, με τις υπόψη διατάξεις αναγνωρίζονται προς έκπτωση οι δαπάνες των ενοικίων μόνο στην περίπτωση που αυτές εξοφλούνται με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών».

Κατόπιν των ανωτέρω ορθώς από τη φορολογική αρχή οι ως άνω δαπάνες της παρ.1 περ. ιε' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντος εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν πραγματοποιήθηκε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής με την προσθήκη αυτών στα καθαρά κέρδη ως λογιστικές διαφορές. Για την διαφορά των ως άνω δαπανών η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό.

Δ) Εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδά της αποσβέσεις μεγαλύτερες από την αξία κτήσης παγίων που δηλώθηκε στο μητρώο παγίων κατά το ποσό των 201,99€ (αξία μητρώου παγίων 14.252,41€ – αξία δήλωσης 14.454,40€).

Επειδή, το ποσό της φορολογικής απόσβεσης δεν δύναται να υπερβεί το κόστος κτήσης βάσει των άρθρων 22 και 24 του ν. 4172/2013, το επιπλέον ποσό των 201,99€ δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας με την προσθήκη αυτών στα καθαρά κέρδη ως λογιστικές διαφορές. Για την διαφορά αυτή η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν συνυπέβαλε νέα στοιχεία πέραν αυτών που είχε προσκομίσει στη φορολογική αρχή (σχετ.σελ. 50-51 της οικείας έκθεσης ελέγχου), τα οποία ελήφθησαν υπόψη για τη διαμόρφωση του πορίσματος ελέγχου και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Αποφασίζουμε

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

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

Η με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του

	ποσό σε €
Αναγνωρισθείσα ζημία ελέγχου	65.260,08
Μη αναγνωρισθείσα ζημία	24.904,56

Η με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του

	ποσό σε €
Μη αναγνωρισθείσα ζημία	17.180,74
Υπόλοιπο φόρου	7.182,35
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022	3.591,18
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	10.773,53

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

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

	ποσό σε €
Μη αναγνωρισθείσα ζημία	63.284,98
Υπόλοιπο φόρου	2.196,57
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022	1.098,29
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	3.294,86

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

Η με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του

	ποσό σε €
Μη αναγνωρισθείσα ζημία	67.504,15
Υπόλοιπο φόρου	2.295,17
Πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022	1.147,59
Σύνολο φόρων, εισφορών για καταβολή	3.442,76

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

Η με αρ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου του

	ποσό σε €
Αναγνωρισθείσα ζημία ελέγχου	58.159,08
Μη αναγνωρισθείσα ζημία	81.930,73

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