



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 03.02.2026

Αριθμός απόφασης: 257

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19.04.2024), εφεξής Κ.Φ.Δ.,

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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την από 07.10.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.», ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά των υπ' αριθ. /27.08.2025 και /27.08.2025 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2020 και 2021 αντίστοιχα και της υπ' αριθ. /27.08.2025 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 07.10.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «..... I.K.E.», ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /27.08.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων εξαλείφθηκαν οι δηλωθείσες ζημίες ύψους 15.303,23€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία, με αντικείμενο εργασιών το εμπόριο, για το φορολογικό έτος 2020, κύριος φόρος ποσού 5.057,20€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 2.528,60€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 7.585,80€, κατόπιν α) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της καθαρής αξίας ύψους 2.808,00€ δαπανών (δαπανών Ε.Ι.Χ αυτοκινήτων), καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013 και β) μείωσης της μεταφερθείσας δηλωθείσας ζημίας προηγούμενου φορολογικού έτους από 60.017,16€ σε 26.450,28€ (μείωση κατά 33.566,88€) που προέρχεται από προηγούμενο έλεγχο.

Με την υπ' αριθ. /27.08.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία, για το φορολογικό έτος 2021, κύριος φόρος ποσού 6.150,98€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 Ν.4987/2022 ποσού 3.075,49€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 9.226,47€, κατόπιν i) λογιστικού προσδιορισμού του φορολογικού αποτελέσματος (κέρδους) του οικείου έτους από 36.564,95€ σε 49.220,71€ λόγω α) αύξησης των ακαθαρίστων εσόδων του σε 1.106.357,42€ βάσει βιβλίων και ελέγχου έναντι 1.084.164,93€ βάσει δήλωσης, β) αύξησης του κόστους πωληθέντων σε 122.043,06€ βάσει βιβλίων και ελέγχου έναντι 93.563,06€ βάσει δήλωσης, γ) μείωσης των εξόδων χρήσης σε 944.034,29€ βάσει βιβλίων και ελέγχου έναντι 956.609,31€ βάσει δήλωσης, δ) προσθήκης λογιστικών διαφορών (επιπλέον των δηλωθεισών) καθαρής αξίας ύψους 6.368,25€ (1.759,09€ προσωπικών καταναλωτικών δαπανών και 4.609,16€ δαπανών Ε.Ι.Χ αυτοκινήτων), καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013 και ii) μη αναγνώρισης δηλωθείσας ζημίας προηγούμενων χρήσεων ύψους 15.303,23€.

Με την υπ' αριθ. /27.08.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020-31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία φόρος ποσού 7.597,64€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν. 4987/2022 ποσού 3.798,82€, δη σύνολο φόρου για καταβολή ποσού 11.396,46€, κατόπιν μείωσης του αναγνωρισθέντος πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου κατά ποσό ύψους 7.597,64€ (από 17.462,38€ σε 9.864,74€).

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από 08.2025 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος (ν. 4172/2013) και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, σε εκτέλεση της υπ' αριθ. /26.02.2025 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αρ. /11.12.2024 εσωτερικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων.

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

1) Εσφαλμένη κρίση της ελεγκτικής αρχής για τα έτη 2018 και 2019 περί αποδοχής εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, στηριζόμενη στην προκαταβολή που κατατέθηκε σε τραπεζικό λογαριασμό της «..... LTD». Ενώ ο φορολογικός έλεγχος αποδέχθηκε τα προσκομισθέντα στοιχεία της προσφεύγουσας και

αναγνώρισε ότι οι συναλλαγές (αγορές δύο οχημάτων) ήταν υπαρκτές, δεν της αναγνώρισε το τεκμήριο της «καλής πίστης» για την αγορά του οχήματος Φ.Ι.Χ. μάρκας Mercendes Benz το φορ. έτος 2019, με αποτέλεσμα την αναπροσαρμογή και των αποτελεσμάτων των ετών 2020 και 2021 λόγω μείωσης των δηλωθεισών ζημιών και μη αναγνώρισης πιστωτικού υπολοίπου προς μεταφορά στη δήλωση ΦΠΑ.

2) Εσφαλμένη κρίση της ελεγκτικής αρχής αναφορικά με την ύπαρξη λογιστικών διαφορών.

-Λανθασμένη απόρριψη της δαπάνης των αεροπορικών εισιτηρίων για την Κύπρο για τα έτη 2018 και 2019 με την αιτιολογία ότι δεν υφίσταται συνεργασία της με κυπριακές εταιρίες, ενώ αυτά αφορούσαν μετακινήσεις για αναζήτηση επιχειρηματικών ευκαιριών.

-Ως προς τις δαπάνες κίνησης και συντήρησης των οχημάτων για τα έτη 2018-2021, θα έπρεπε να εκπέσει μεγαλύτερο ποσοστό και όχι μόνο 40% καθότι τα συγκεκριμένα οχήματα εξυπηρετούν παραγωγικές ανάγκες της εταιρίας κατά μεγαλύτερο ποσοστό που υπερβαίνει το 90%. Η εταιρία δραστηριοποιείται σε όλη τη Θεσσαλία και ο βασικός της προμηθευτής (..... Α.Ε.) κατά την ελεγχόμενη περίοδο βρισκόταν στην Ξάνθη. Επιπροσθέτως υπήρχε άλλο ιδιόκτητο όχημα (αρ. κυκλοφορίας) για τα προσωπικά ταξίδια των μελών της εταιρίας.

- Λανθασμένη απόρριψη της δαπάνης σε δύο περιπτώσεις διαμονής στην Κέρκυρα και την Καβάλα τον Αύγουστο του 2021, καθώς πρόκειται για επαγγελματικά ταξίδια σε περιοχές όμορες με τη γεωγραφική περιοχή που ήδη δραστηριοποιείται η εταιρία (Θεσσαλία, Δυτική και Κεντρική Μακεδονία)

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

Επειδή, με το άρθρο 7 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.»

Επειδή, με το 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους....»

Επειδή, με το 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 συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, 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. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να

εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου. ...»

Επειδή, με το άρθρο 23 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: « Άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού (άρθρου 22) 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. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), ... 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. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών... γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά... **3.** Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48...

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:... ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. Διευκρινίζεται ότι όποια δαπάνη έχει χαρακτηριστεί ως παροχή σε είδος με βάση το άρθρο 13 του Ν. 4172/2013 (ΠΟΛ. 1219/2014 εγκύκλιός μας) και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης (άρθρο 22 περ. α΄) και εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περ. β΄ και γ΄ του άρθρου 22. Λοιπές δαπάνες που δεν εμπίπτουν στην έννοια των παροχών σε είδος (π.χ. διατακτικές μέχρι 6 ευρώ, παροχές μέχρι 300 ευρώ, χρήση κινητών τηλεφώνων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1219/2014 , παραχώρηση εταιρικών οχημάτων για το 70% του κόστους των αναφερομένων στις διατάξεις της παρ. 2 του

άρθρου 13 δαπανών, καύσιμα και διόδια εταιρικών οχημάτων, κ.λπ.) εκπίπτουν υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 22»

Επειδή, με το άρθρο 27 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους.»

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: « Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" (Φ.Π.Α.) σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου. »

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα...»

Επειδή, με το άρθρο 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,....»

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.»

Επειδή, με το άρθρο 32 παρ. 1 και 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1.Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου....

3.Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.»

Επειδή, με το 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, στην παράγραφο 6 του άρθρου 36 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: « Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου).»

Επειδή, για την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών ερευνάται η συνδρομή των σχετικών προϋποθέσεων, όπως αν ο προς έκπτωση φόρος έχει βαρύνει δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στον φόρο για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων και δεν ερευνάται η παραγωγικότητα της δαπάνης, όπως συμβαίνει στη φορολογία εισοδήματος (ΣτΕ Τμ. Β' 3153/2006).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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, με το άρθρο 1 παρ. 2α του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.»

Επειδή, με το άρθρο 8 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας...».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών. ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες. στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.».

Επειδή, με το άρθρο 10 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις: α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή β) όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο της παρ. 3 του άρθρου 8. ...»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 περί των ΕΛΠ και διευκρινίστηκε ότι εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός

κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του εν λόγω νόμου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης. Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών. Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να ισοδυναμεί με υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης από τις αποδείξεις λιανικής. Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής. Στις περιπτώσεις αυτές, η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την περιγραφή της δραστηριότητας - επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά. Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστάσεων.

Επειδή, δυνάμει προγενέστερης εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων (υπ' αριθμό/15.03.2023), είχε διενεργηθεί έλεγχος φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ στη προσφεύγουσα εταιρία για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, στα πλαίσια του οποίου η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα (φορολογητέες εκροές) των αντίστοιχων φορ. περιόδων δαπάνες (ύψους 5.971,40€ στο φορ. έτος 2018 και 7.095,48€ στο φορ. έτος 2019) καθώς και την καθαρή αξία ενός ληφθέντος εικονικού φορ. στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη στο φορ. έτος 2019, καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013 και των άρθρων 30 παρ. 4 και 32 του ν. 2859/2000. Συνεπεία του ελέγχου, είχαν εκδοθεί α) οι υπ' αριθμ./10.12.2024 και/10.12.2024 αντίστοιχα οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με τις οποίες περιορίστηκαν οι μεταφερόμενες φορολογικές ζημιές της προσφεύγουσας, με αποτέλεσμα οι βάσει ελέγχου μεταφερόμενες φορολογικές ζημιές από το 2019 στο 2020 να ανέρχονται σε 26.450,28€ από 60.017,16€ που είχε δηλώσει η προσφεύγουσα, ήτοι μειωμένες κατά 33.566,88€ και β) οι υπ' αριθμ./10.12.2024 και/10.12.2024 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, με τις οποίες περιορίστηκε το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο από το 2019 στο 2020 σε 9.864,74€ από 17.462,38€, ήτοι μειωμένο κατά 7.597,64€. Κατά των ανωτέρω οριστικών πράξεων είχε ασκηθεί η υπ' αριθμ./10.01.2025 ενδικοφανής προσφυγή, η οποία είχε απορριφθεί με την υπ' αριθμ./12.05.2025 Απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Επειδή η φορολογική αρχή ως ζημία προηγούμενων χρήσεων ορθώς έλαβε το προσδιορισθέν από προηγούμενο έλεγχο ποσό 26.450,28€ και ως πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου το προσδιορισθέν από προηγούμενο έλεγχο ποσό των 9.864,74€, στα πλαίσια της/26.02.2025 εντολής ελέγχου της.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρία ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένη η κρίση της ελεγκτικής αρχής περί αποδοχής των εικονικών ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικών στοιχείων, μη αναγνωρίζοντας καλή πίστη στο πρόσωπό της, κατά τα έτη 2018 και 2019. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα την αναπροσαρμογή των αποτελεσμάτων τόσο των φορολογικών ετών 2018 και 2019, όσο και των επόμενων ετών 2020 και 2021, λόγω περιορισμού του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ και των μεταφερόμενων ζημιών από τα έτη 2018 και 2019. Διατείνεται δε ότι συγκεκριμένες μετακινήσεις για τα έτη 2018 και 2019 προς Κύπρο αφορούσαν επαγγελματικά ταξίδια προς αναζήτηση επιχειρηματικών ευκαιριών που εν τέλει δεν

ευοδώθηκαν και ως εκ τούτου εσφαλμένα κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ότι δε συνιστούν δαπάνες προς το συμφέρον της.

Επειδή η Υπηρεσία μας έχει ήδη αποφανθεί επί των λογιστικών διαφορών που προέκυψαν στον προηγούμενο έλεγχο φορολογικών ετών 2018 και 2019 που είχαν ως αποτέλεσμα τη μειωμένη μεταφερόμενη φορολογική ζημιά στα έτη 2020 και 2021 και το μειωμένο πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020-31/12/2020 και έχει προβεί στην έκδοση της υπ' αρ./12.05.2025 απορριπτικής απόφασης.

Επειδή στα πλαίσια του τελευταίου ελέγχου των φορολογικών ετών 2020-2021, πέραν των μειωμένων μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών και του πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης χρήσης κατά το ποσό που είχαν μειωθεί στο τελευταίο ελεγχθέν φορολογικό έτος (2019), διαπιστώθηκαν στη φορολογία εισοδήματος και λοιπές λογιστικές διαφορές. Ειδικότερα από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρίας, μεταξύ άλλων, δαπάνες για διαμονή σε ξενοδοχεία της Κέρκυρας και της Καβάλας κατά το μήνα Αύγουστο του έτους 2021 κρίνοντάς αυτές ως μη παραγωγικές και εκπεστές, αλλά ως προσωπικές και καταναλωτικές.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρία αναφέρει ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν αφορούσαν αναψυχή των μελών της εταιρίας, αλλά επαγγελματικά ταξίδια προς δυνατότητα επέκτασης των δραστηριοτήτων της εταιρίας σε Κέρκυρα και Καβάλα, ωστόσο δεν υποβάλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή κανένα σχετικό αποδεικτικό στοιχείο (π.χ. ηλεκτρονική αλληλογραφία για τυχόν προγραμματισμένες συναντήσεις, δελτίο συμμετοχής/επίσκεψης σε έκθεση προϊόντων κλπ.), από όπου να αποδεικνύεται ότι τα επίμαχα ταξίδια πραγματοποιήθηκαν για επαγγελματικούς σκοπούς.

Επειδή, περαιτέρω η προσφεύγουσα εταιρία ισχυρίζεται ότι η απόρριψη δαπανών (service και καυσίμων) ΕΙΧ αυτοκινήτων ποσοστού 60% είναι εσφαλμένη, διότι τα εν λόγω οχήματα εξυπηρετούν παραγωγικές ανάγκες της επιχείρησης, καθώς η εταιρία δραστηριοποιείται σε όλη τη Θεσσαλία και ο βασικός προμηθευτής κατά την ελεγχόμενη περίοδο βρισκόταν στην Ξάνθη. Σημειώνεται δε ότι υπήρχε άλλο ιδιόκτητο όχημα (με προηγούμενο αρ. κυκλοφορίας) για τα προσωπικά ταξίδια των μελών της εταιρίας. Από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρία, εκτός των επαγγελματικών οχημάτων που διαθέτει, για τα οποία οι σχετικές δαπάνες εκπέσθηκαν στο σύνολό τους από τα ακαθάριστα έσοδα, είχε στην κατοχή της ένα ΕΙΧ με αριθμό κυκλοφορίας, μάρκας JAGUAR LAND ROVER, 2.179, κ.εκ. και ένα ΕΙΧ με αριθμό κυκλοφορίας (με προηγούμενο αρ. κυκλοφορίας), μάρκας JAGUAR LAND ROVER, 2.179 κ.εκ., ήτοι Ε.Ι.Χ. πολυτελείας. Η προσφεύγουσα εταιρία ουδέν στοιχείο προσκόμισε, από το οποίο να προκύπτει ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στις με ημερομηνία 27.08.2025 μερικού φορολογικού ελέγχου εκθέσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις φορολογικής ετών 2020 και 2021, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρίας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./07.10.2025 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «..... Ι.Κ.Ε.», ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης.

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

Υπ' αριθ./27.08.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020

Κύριος φόρος	5.057,20€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	2.528,60€
Σύνολο φόρου για καταβολή	7.585,80€

Υπ' αριθ./27.08.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021

Κύριος φόρος	6.150,98€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022	3.075,49€
Σύνολο φόρου για καταβολή	9.226,47€

Υπ' αριθ./27.08.2025 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φόρου φορολογικής πειόδου 01/01/2020-31/12/2020

Διαφορά φόρου	7.597,64€
Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν. 4987/2022	3.798,82€
Σύνολο φόρου για καταβολή	11.396,46€

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ..

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

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.