



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 12.05.2025

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

Αριθμός απόφασης: 810

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

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 10.01.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «..... I.K.E.», ΑΦΜ, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά των υπ' αριθ. /10.12.2024 και /10.12.2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2018 και 2019 αντίστοιχα και των υπ' αριθ. /10.12.2024 και /10.12.2024 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικών

περιόδων 01/01/2018-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019 αντίστοιχα 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 10.01.2025 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./10.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων μειώθηκαν οι δηλωθείσες από την προσφεύγουσα εταιρία με αντικείμενο εργασιών το εμπόριο, ζημίες από 32.510,46€ σε 26.539,06€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της καθαρής αξίας ύψους 5.971,40€ δαπανών (1.599,51€ προσωπικών καταναλωτικών δαπανών και 4.371,89€ δαπανών Ε.Ι.Χ αυτοκινήτων), καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013.

Με την υπ' αριθ./10.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων μειώθηκαν οι δηλωθείσες από την προσφεύγουσα εταιρία ζημίες από 60.017,16€ σε 26.450,28€, κατόπιν α) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, της καθαρής αξίας i) 20.500,00€ του ληφθέντος υπ' αρ./27.06.2019 φορολογικού στοιχείου (Δ.Α.Τ.) από την επιχείρηση «..... Μον/πη I.K.E.» με Α.Φ.Μ. εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, ii) 7.095,48€ δαπανών (958,00€ προσωπικών καταναλωτικών δαπανών και 6.137,48€ 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 κατά 5.971,40€.

Με την υπ' αριθ./10.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση από 1.614,56€ (βάσει δήλωσης) σε 355,11€ κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο εκρών του Φ.Π.Α. ποσού 1.259,45€ δαπανών καθαρής αξίας ύψους 5.971,40€ καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013.

Με την υπ' αριθ./10.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση από 17.462,38€ (βάσει δήλωσης) σε 9.864,74€ κατόπιν α) μη αναγνωρισθέντος πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης περιόδου ποσού 1.259,45€ και β) μη αναγνώρισης προς έκπτωση από το φόρο εκρών του Φ.Π.Α. ποσού i) 4.920,00€ του ληφθέντος από την επιχείρηση «..... Μον/πη I.K.E.» με Α.Φ.Μ. υπ' αρ./27.06.2019 φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη και ii) ποσού 1.418,19€ δαπανών ύψους 7.095,48€ καθώς δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 30 παρ. 4 και 32 του ν. 2859/2000.

Οι εν λόγω πράξεις εδράζονται επί των από 10.12.2024 εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014) και Κ.Φ.Δ. (ν.5104/2024) της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, σε εκτέλεση της υπ' αριθ.

..../15.03.2023 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Μετά την έκδοση της εντολής ελέγχου απεστάλη στη Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, η από 02.01.2024 έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Λάρισας για την «..... Μον/πη Ι.Κ.Ε.» με Α.Φ.Μ. σύμφωνα με την οποία η ως άνω εταιρία εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία προς πλήθος επιχειρήσεων μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνεται και η προσφεύγουσα εταιρία.

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

1) Εσφαλμένη κρίση της ελεγκτικής αρχής 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.

2) Εσφαλμένη κρίση της ελεγκτικής αρχής αναφορικά με την ύπαρξη λογιστικών διαφορών.
-Λανθασμένη απόρριψη της δαπάνης των αεροπορικών εισιτηρίων για την Κύπρο 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 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 (..... A.E.) κατά την ελεγχόμενη περίοδο βρισκόταν στην Ξάνθη. Επιπροσθέτως υπήρχε άλλο ιδιόκτητο όχημα (αρ. κυκλοφορίας) για τα προσωπικά ταξίδια των μελών της εταιρίας.

Ως προς τον 1^ο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του Κώδικα ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.»

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με το άρθρο 5 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών

νόμος... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

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. ...»

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 συνήθεις 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 την ΠΟΛ.1113/2015 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 και διευκρινίστηκε ότι: «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 συνήθεις 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 συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει 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...»

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 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... 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, ...»

Επειδή, σύμφωνα με τη με αρ. 170/2.6.2014 γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ με θέμα «Έκπτωση δαπάνης ή μη στα ακαθάριστα έσοδα λήπτη εικονικού ως προς τον εκδότη φορολογικού στοιχείου – Επιτρεπτή ή μη έκπτωση δαπάνης λόγω εικονικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής», απόσπασμα της οποίας κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ.1071/2015 του Υπουργείου Οικονομικών: « ... 2.Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1 β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης.

Η ερμηνευτική αυτή θέση, η οποία εξυψώνει το υποκειμενικό στοιχείο της φορολογικής συμπεριφοράς του επιτηδευματία σε βασικό κριτήριο της, εν προκειμένω, αντιμετώπισής του από τις φορολογικές αρχές, συνάδει απόλυτα και προς την ως άνω (κεφ. ΙΙ1Γ') παρατεθείσα συναφή νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΣτΕ, με την οποία γίνεται δεκτό ότι δεν είναι επιτρεπτή η έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, «εφόσον αποδεικνύεται, λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών στοιχείων που παρέσχον οι φορολογικές αρχές, ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση δικαιώματος εκπώσεως έλαβε χώρα στο πλαίσιο φορολογικής απάτης» (δηλαδή εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη). ... Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομοφώνως ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις: Α. Στο πρώτο ερώτημα ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τη με αρ. 134/2016 γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ με θέμα την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου, απόσπασμα της οποίας κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ.1097/2016 του Υπουργείου Οικονομικών: «...13. Από το πραγματικό του τεθέντος πρώτου ερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολο τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) και προερχόταν από φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο, με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή.

14. Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση του ΦΠΑ, το γεγονός δε ότι ενδεχομένως ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοώντας τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία. Τούτο δε, ανεξάρτητα από το ζήτημα αν η συγκεκριμένη περίπτωση συνιστά ή όχι παράβαση των διατάξεων που προβλέπουν ποινικές κυρώσεις ή επισύρουν ή όχι την επιβολή ποινικών κυρώσεων και προστίμου, καθόσον είναι διαφορετικό το ζήτημα της εκπώσεως από το ζήτημα της επιβολής ποινικών κυρώσεων ή προστίμου και του ύψους αυτού για τη διάπραξη της φορολογικής παράβασης της φοροδιαφυγής (πρβλ ΣτΕ 4033/1999, ΟΛΝΣΚ 28/2015, ΝΣΚ 572/2011).

15. Και ναι μεν η ως άνω συμπαιγνία του εκδότη του στοιχείου και του υποκρυπτόμενου τρίτου θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο αυτών, με τις εντεύθεν εις βάρος τους έννομες συνέπειες, πλην όμως, αυτή δεν μπορεί επ' ουδενί να έχει δυσμενή επίδραση και στο πρόσωπο του καλόπιστου λήπτη νομότυπου φορολογικού στοιχείου υπαρκτής συναλλαγής και δαπάνης, ούτε δύναται να μετατρέψει το εν λόγω στοιχείο σε μη νομότυπο, κατά την ως άνω εκτεθείσα έννοια.

16. Αντιθέτως, δεν υφίσταται δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν στον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι

εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή), διότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της έκπτωσης, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής.

17. Η ορθότητα των ως άνω ερμηνευτικών παραδοχών επιβεβαιώνεται πλήρως και από την πάγια νομολογία τόσο του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε.) όσο και του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατά τη διερεύνηση του επίμαχου ζητήματος περί της δυνατότητας έκπτωσης ή μη του φόρου προστιθέμενης αξίας, τον οποίο κατέβαλε ο, υποκείμενος στο φόρο, καλόπιστος λήπτης επί των εισροών του (ήτοι επί των δαπανών αυτού) και ο οποίος αναγράφεται σε φορολογικό στοιχείο, το οποίο είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη. ...

... 24. Σημειωτέον εν προκειμένω, ότι επί συναφών ερωτημάτων της διοικήσεως, τα οποία αφορούσαν έκπτωση δαπανών από το εισόδημα κατ' άρθρο 31 του Ν. 2238/1994 και 22 του Ν. 4172/2013, έγιναν δεκτά τα εξής: (α) Με την υπ' αριθμ. 170/2014 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήματος), ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου, (β) Με την υπ' αριθμ. 28/2015 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Α' Τακτική Ολομέλεια), ότι λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του. Οι ως άνω γνωμοδοτήσεις έγιναν αρμοδίως αποδεκτές (ΠΟΛ. 1071/2015 και υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. Β1 1168040 ΕΞ 2015/31-12-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών) και οδηγήθηκαν στο πόρισμά τους με σκέψεις και αιτιολογίες ως οι ανωτέρω εκτιθέμενες στην παρούσα, μάλιστα δε στηρίχθηκαν σε νομολογιακά δεδομένα, τα οποία αφορούσαν την έκπτωση του ΦΠΑ, όπως στην περίπτωση των ερωτημάτων που πραγματεύεται η παρούσα.

25. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί, ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις: Α. Στο πρώτο ερώτημα, κατά πλειοψηφία, ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τον ΦΠΑ, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν. ...».

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, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: « 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για

τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον πρώτο. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις αυτής, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣτΕ 1404/2015).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η εικονικότητα του υπό κρίση τιμολογίου και ο προσδιορισμός του εισοδήματος και Φ.Π.Α αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά, σαφώς και εμπεριστατωμένα στις οικείες εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου του ν. 4308/2014 και ν. 5104/2024, φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων ερειδόμενες στην από 02.01.2024 έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Λάρισας.

Ειδικότερα αναφέρονται για την εκδότρια των φορολογικών στοιχείων «..... ΜΟΝ. ΙΚΕ», με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο επιβατηγών μηχανοκίνητων οχημάτων τα κάτωθι:

- Ουδέποτε λειτούργησε στη δηλωθείσα και αναγραφείσα επί των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων έδρα, δηλαδή στην οδό 1, στην Δεν είχε ιδιόκτητες ή μισθωμένες κτιριακές εγκαταστάσεις και αποθηκευτικούς χώρους ώστε να είναι σε θέση να παραλαμβάνει, να διακινεί και να πραγματοποιεί πωλήσεις εμπορευμάτων.

- Δεν απασχόλησε εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.

- Δεν πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων και άλλων πρώτων υλών από ενάρξεως των εργασιών της.

- Δεν κατείχε μηχανολογικό εξοπλισμό, ούτε μηχανήματα έργου ώστε να είναι σε θέση να αναλαμβάνει και να εκτελεί τεχνικές και λοιπές εργασίες.

- Δεν αποδείχθηκε μεταφορά εμπορευμάτων.
- Δεν αποδείχθηκε η εκτέλεση εργασιών.
- Δεν αποδείχθηκε πραγματική εξόφληση όλων των τιμολογίων που εξέδωσε.
- Δεν προσκόμισε λογιστικά βιβλία και στοιχεία στην ελεγκτική αρχή. Δεν υπέβαλε δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Υπέβαλε δηλώσεις ΦΠΑ μόνο για το έτος 2018 και ακόμα και τα ελάχιστα ποσά φόρου που έχουν βεβαιωθεί παραμένουν ανεξόφλητα.

- Διενεργούσε πωλήσεις αυτοκινήτων σε διάφορες οντότητες, μεταξύ αυτών και προς τις εταιρίες «..... MONΟΠΡΟΣΩΠΗ Ι.Κ.Ε.» με Α.Φ.Μ....., «..... MONΟΠΡΟΣΩΠΗ Α.Ε.» με Α.Φ.Μ. και «..... LTD» με ΑΦΜ: που όπως διαπιστώθηκε είχαν τον ίδιο διαχειριστή, του με ΑΦΜ: και έδρα στο ... χλμ της Π.Ο.-..... σε εκθεσιακό χώρο πώλησης αυτοκινήτων. Από την εταιρία «..... LTD» η ελεγχόμενη οντότητα πραγματοποιούσε και αγορές οχημάτων. Η εξόφληση των εν λόγω συναλλαγών, ήτοι των πωλήσεων προς τις ανωτέρω τρεις οντότητες, και οι αγορές από την «..... LTD» γίνονταν με μετρητά (μία επιταγή που εκδόθηκε προς εξόφληση συναλλαγής δεν εξοφλήθηκε ποτέ). Συνεπώς η εξόφληση των ανωτέρω συναλλαγών δεν αποδεικνύεται.

- Τα αυτοκίνητα που η πουλούσε στην «..... LTD» με Α.Φ.Μ. είχαν αγοραστεί από την βουλγάρικη εταιρία «..... LTD» με Α.Φ.Μ.: Η οντότητα «..... LTD» με Α.Φ.Μ. αποτελεί υποκατάστημα της βουλγάρικης εταιρίας «..... LTD» με Α.Φ.Μ. σύμφωνα με τη σχετική ανακοίνωση που καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.Μ.Η. την 01.10.2015 (με ΚΑΚ). Δηλαδή η βουλγάρικη εταιρία «..... LTD» με Α.Φ.Μ. πουλούσε τα οχήματα στην «..... MON. ΙΚΕ» και αυτή στη συνέχεια πουλούσε τα συγκεκριμένα αυτοκίνητα στο υποκατάστημά της (πρώτης) στην Ελλάδα (ήτοι στην «..... LTD» με Α.Φ.Μ.).

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρία έλαβε από την «..... MON. ΙΚΕ», με ΑΦΜ τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία:

α. το Τ.Π.-Δ.Α/05.07.2018 καθαρής αξίας 20.000,00€ για την αγορά ΕΙΧ μεταχειρισμένου μάρκας με αριθμό κυκλοφορίας ... (στις 18.01.2019 αντικαταστάθηκε ο αρ. κυκλοφορίας του εν λόγω Ε.Ι.Χ. σε ...-.....)

β. το Τ.Π.-Δ.Α/27.06.2019 καθαρής αξίας 20.500,00€ πλέον ΦΠΑ 4.920,00€ για την αγορά μεταχειρισμένου Φ.Δ.Χ. μάρκας με αριθμό κυκλοφορίας ... (μεταγενέστερα με αρ. κυκλοφορίας ...-...).

Επειδή ο έλεγχος έκρινε ότι οι αγορές των δύο αυτοκινήτων είναι πραγματικές. Το Ε.Ι.Χ. μάρκας αφίχθηκε στις07.2018 από το, εκτελωνίσθηκε την ίδια μέρα στο Β' τελωνείο Πειραιά και παραλήφθηκε από την εταιρία «..... MON. ΙΚΕ» ως ιδιοκτήτρια του οχήματος με αρ. κυκλοφορίας Πωλήθηκε στην προσφεύγουσα στις07.2018 και στις07.2018 εκδόθηκε σε αυτήν η άδεια κυκλοφορίας. Το Φ.Δ.Χ. μάρκας αφίχθηκε στις04.2019 από τη εκτελωνίσθηκε στις06.2019 στο τελωνείο Λάρισας και παραλήφθηκε από την εταιρία «..... MON. ΙΚΕ» ως ιδιοκτήτρια του οχήματος με αρ. κυκλοφορίας Με το/27.06.2019 τιμολόγιο πωλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία. Ακολούθως με το υπ' αρ./01.08.2019 τιμολόγιο η προσφεύγουσα πούλησε το Φ.Δ.Χ. στον αυτοκινητιστή, ΑΦΜ με αξία πώλησης 26.040,00€. Με το υπ' ατ./17.09.2019 τιμολόγιο ο πούλησε το Φ.Δ.Χ. στην προσφεύγουσα με την ίδια αξία πώλησης.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρία κατά τη διαδικασία του ελέγχου προσκόμισε: α) Ως προς την εξόφληση του πρώτου τιμολογίου, αντίγραφα τεσσάρων επιταγών της Τράπεζας αξίας 5.000,00€ η κάθε μία και τα

αντίστοιχα extrait όπου εμφανίζεται η πληρωμή τους. Σύμφωνα με την κίνηση του λογαριασμού της προσφεύγουσας στηνΤράπεζα οι εν λόγω επιταγές εξαργυρώθηκαν στις ...09.2018,...11.2018,...01.2019 και03.2019 και β) Ως προς την εξόφληση του δεύτερου τιμολογίου ένα αντίγραφο εμβάσματος ποσού 25.000,00€ με ημερομηνία 18.12.2018 μέσω της τράπεζας Η προσφεύγουσα ισχυρίστηκε ότι το εν λόγω έμβασμα διενεργήθηκε προς την «..... LTD» ύστερα από σχετική υπόδειξη του (διαχειριστή της «..... MON. ΙΚΕ») διότι είχαν ανοιχτό υπόλοιπο μεταξύ τους. Ο ισχυρισμός αυτός όμως δεν αποδείχθηκε με οποιοδήποτε έγγραφο. Το δε έμβασμα διενεργήθηκε στις 18.12.2018 και το τιμολόγιο για την αγορά του δεύτερου οχήματος εκδόθηκε στις 27.06.2019, δηλαδή έξι μήνες αργότερα. Η δε προπληρωμή για την αγορά οχήματος από εταιρία την ύπαρξη της οποίας δεν γνώριζε πριν ο συναλλασσόμενος δεν θεωρήθηκε σύμφωνα με τα συναλλακτικά ήθη.

Επειδή, ο έλεγχος θεώρησε ότι η προσφεύγουσα εταιρία ενήργησε καλόπιστα στην αγορά του Ε.Ι.Χ. καθώς η εξόφληση του υπ' αρ./05.07.2018 τιμολογίου πραγματοποιήθηκε προς τη εταιρία «..... MON. ΙΚΕ», ενώ στην περίπτωση της αγοράς του Φ.Δ.Χ. θεώρησε ότι ενήργησε κακόπιστα εξοφλώντας το υπ' αρ./27.06.2019 τιμολόγιο προς εταιρία «..... LTD», ΑΦΜ που (όπως και η ατομική επιχείρηση του) εμπλέκεται στην εικονικότητα των συναλλαγών της «..... MON. ΙΚΕ».

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, προς επίρρωση του ισχυρισμού της ότι τελούσε σε καλή πίστη, η προσφεύγουσα εταιρία υπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αντίγραφο μεταφοράς χρημάτων από λογαριασμό που τηρεί στην BANK στις 18.12.2018 ποσού ύψους 25.000,00€ στον υπ' αρ. GR..... λογαριασμό που τηρεί η «..... LTD» με αιτιολογία «προς δικαιούχο "..... Ι.Κ.Ε." και μήνυμα «ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΓΙΑ ΑΓΟΡΑ ΒΥΤΙΩΝ ΥΓΡΑΕΡΙΟΥ» και αντίγραφο κινήσεως του λογαριασμού της στην ανωτέρω τράπεζα για το επίμαχο χρονικό διάστημα από το οποίο φαίνεται η χρέωση 25.000,00€ με αιτιολογία «..... CARS». Από τα συνυποβαλλόμενα έγγραφα ωστόσο δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατέθεσε το ποσό των 25.000,00€ στο λογαριασμό της «..... LTD» κατ' εντολή της εκδότριας «..... MON. ΙΚΕ». Κατά συνέπεια από τα προσκομισθέντα στοιχεία προκύπτει η πραγματοποίηση της συναλλαγής ωστόσο δεν αποδεικνύεται η συνδρομή καλής πίστης ως προς το πρόσωπο του εκδότη, του λήπτη των εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου ως προς την καλή πίστη της ως λήπτριας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Ως προς τον 2^ο ισχυρισμό

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

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: «...1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες 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 30 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «... 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: ... δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης, ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.».

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 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 περιστατικών.

Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρίας, μεταξύ άλλων, δαπάνες για αεροπορικά εισιτήρια από Θεσσαλονίκη προς Λάρνακα συνολικού ύψους 598,00€, με την αιτιολογία ότι δεν διαπιστώθηκαν συναλλαγές της προσφεύγουσας με κυπριακές εταιρίες.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται αόριστα ότι οι συγκεκριμένες μετακινήσεις αφορούσαν επαγγελματικά ταξίδια προς αναζήτηση επιχειρηματικών ευκαιριών που εν τέλει δεν ευοδώθηκαν, 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, η προσφεύγουσα εταιρεία 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 εταιρεία, 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, 2.179, κ.εκ. και ένα ΕΙΧ με αριθμό κυκλοφορίας (με προηγούμενο αρ. κυκλοφορίας), μάρκας, 2.179 κ.εκ., ήτοι Ε.Ι.Χ. πολυτελείας. Η προσφεύγουσα εταιρεία ουδέν στοιχείο προσκόμισε από το οποίο να προκύπτει ότι οι εν λόγω δαπάνες πραγματοποιήθηκαν για τους παραγωγικούς σκοπούς της.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στις με ημερομηνία 10.12.2024 μερικού φορολογικού ελέγχου εκθέσεις εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014) και Κ.Φ.Δ. (ν.5104/2024) επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις φορολογικής ετών 2018 και 2019, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ./10.01.2025 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:

π' αριθ. /10.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018

Μη αναγνωριζόμενη ζημία	-5.971,40€
-------------------------	------------

Υπ' αριθ. /10.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019

Μη αναγνωριζόμενη ζημία	-33.566,88€
-------------------------	-------------

Υπ' αριθ. /10.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φόρου φορολογικής πειόδου 01/01/2018-31/12/2018

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	355,11€
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.259,45€

Υπ' αριθ. /10.12.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φόρου φορολογικής πειόδου 01/01/2019-31/12/2019

Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	9.864,74€
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	7.597,64€

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
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.