



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13-06-2025

Αριθμός απόφασης: 1112

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail:ded.thess@aaade.gr

Url:www.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 ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (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 15-01-2025 και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** της, με **ΑΦΜ**, κατοίκου, κατά:

α) της υπ' αριθμ./19-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων,

β)της υπ'αριθμ./19-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων,

γ)της υπ'αριθμ./19-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01-01-2020 έως 31-12-2020, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων και

δ)της υπ'αριθμ./19-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01-01-2021 έως 31-12-2021, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Ιωαννίνων.

7. Τα νέα στοιχεία που αναρτήθηκαν ηλεκτρονικά στις 05-04-2025 και στις 07-05-2025 από την προσφεύγουσα στο σύστημα elenxis της ΔΕΔ με το συμπληρωματικό υπόμνημα με ID/05-04-2025.

8. Την υπ' αριθμ./09-05-2025 απόφαση παράτασης της προθεσμίας εξέτασης της από 15-01-2025 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής για επιπλέον τριάντα μέρες από τη λήξη της.

9. Την με αριθμό/09-05-2025 Πράξη Αναπομπής της Υπηρεσίας μας προς τη ΔΟΥ Ιωαννίνων.

10. Την από 28-05-2025 έκθεση απόψεων-συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων επί νέων προσκομισθέντων στοιχείων, της ΔΟΥ Ιωαννίνων.

11. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 15-01-2025 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./19-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 350,07€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 175,04€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 525,11€.

Με την υπ' αριθμ./19-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 230.983,05€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 ύψους 115.491,53€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 346.474,58€.

Με την υπ' αριθμ./19-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01-01-2020 έως 31-12-2020, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων, μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση από 30.125,15€ σε 24.219,73€.

Με την υπ' αριθμ./19-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01-01-2021 έως 31-12-2021, του Προϊσταμένου

της ΔΟΥ Ιωαννίνων, μηδενίστηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 32.012,33€, προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο ύψους 57.337,23€ και επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58^Α Ν.4987/2022 ύψους 28.668,62€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 86.005,85€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί του πορίσματος των από 19-12-2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ της ΔΟΥ Ιωαννίνων, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε, δυνάμει της υπ' αριθμ. /09-03-2023 εντολής του Προϊσταμένου της.

Κατόπιν της ανωτέρω εντολής ελέγχου, διενεργήθηκε φορολογικός έλεγχος, σύμφωνα με την Α.1293/23-07-2019 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, στην προσφεύγουσα με κύρια δραστηριότητα «Λιανικό Εμπόριο Ελαιολάδου», για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι :

α)η προσφεύγουσα, το φορολογικό έτος 2020, εξέδωσε και καταχώρησε στα βιβλία της επιχείρησης, ένα μερικώς εικονικό, ως προς την αξία και την ποσότητα, φορολογικό στοιχείο με λήπτρια την οντότητα «.....», ΑΦΜ,

β)η προσφεύγουσα, το φορολογικό έτος 2021, (i)εξέδωσε ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της καθαρής αξίας 33.657,40€ πλέον ΦΠΑ 4.375,46€ και έξι μερικώς εικονικά, ως προς την αξία και την ποσότητα, φορολογικά στοιχεία και με λήπτρια την οντότητα «.....», ΑΦΜ και (ii)έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της είκοσι φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές από την οντότητα «.....», με ΑΦΜ, συνολικής καθαρής αξίας 581.299,30€ πλέον ΦΠΑ 75.568,74€.

γ) για δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 2.683,50€ το έτος 2020 και 5.939,20€ το έτος 2021, αξίας εκάστης άνω των 500,00€, η εξόφληση δεν πραγματοποιήθηκε με τραπεζικό μέσο πληρωμής,

δ)δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 5.748,58€ πλέον ΦΠΑ 924,26€ το έτος 2020, δεν αποδεικνύονται με τα κατάλληλα δικαιολογητικά,

ε)δεν αποδείχθηκε η μεταφορά των πωληθέντων αγαθών, για ενδοκοινοτικές παραδόσεις συνολικής αξίας 38.316,56€ το έτος 2020 και 60.580,05€ το έτος 2021.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις, οι δαπάνες, για τις οποίες ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα, είναι ύψους $(2.683,50 + 5.748,58) = 8.432,08€$ το φορολογικό έτος 2020 και $(581.299,30 + 5.939,20) = 587.238,50€$ το φορολογικό έτος 2021. Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, ο έλεγχος, δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης φόρου εισροών ύψους 924,26€ το έτος 2020 και 75.568,74€ το έτος 2021. Επιπλέον, καταλόγισε τον αναλογούντα ΦΠΑ συνολικής αξίας 4.981,15€ το έτος 2020 και 7.875,41€ το έτος 2021, στις εκροές της επιχείρησης για τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε χωρίς ΦΠΑ για ενδοκοινοτικές παραδόσεις συνολικής αξίας 38.316,56€ το έτος 2020 και 60.580,05€ το έτος 2021.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το υπ'αριθμ. /20-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών από την επίδοση. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αρ. πρωτ. /09-12-2024 υπόμνημα με τις απόψεις της που δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή άλλως τη μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς :

1. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Ενώ προσκόμισε τα ζητηθέντα με το με αρ. πρωτ. /16-03-2023 αίτημα παροχής στοιχείων, δεν συντάχθηκε απόδειξη παραλαβής και

συντάχθηκε στις 03-12-2024 έκθεση κατάσχεσης για τα τιμολόγια μόνο και όχι για το σύνολο των προσκομισθέντων και μάλιστα μετά την επίδοση του υπ'αριθμ./20-11-2024 ΣΔΕ.

2. Για την απόδειξη εξόφλησης δαπανών μέσω τραπέζης, προσκόμισε στον έλεγχο το από 04-12-2024 αποδεικτικό της Τράπεζας Πειραιώς, με το οποίο εξοφλείται το υπ'αριθμ. .../14-09-2020 τιμολόγιο καθαρής αξίας 870,00€ και το με α/α .../04-12-2024 γραμμάτιο είσπραξης της Εθνικής Τράπεζας, με το οποίο εξοφλείται το υπ'αριθμ. .../28-09-2020 τιμολόγιο καθαρής αξίας 1.813,50€. Επιπλέον, για το έτος 2021, προσκόμισε στον έλεγχο τα από 04-12-2024 παραστατικά της τράπεζας Πειραιώς, για την απόδειξη εξόφλησης μέσω τραπέζης του υπ'αριθμ./03-10-2021 τιμολογίου καθαρής αξίας 1.800,00€ και των υπ'αριθμ....../05-02-2021 και ../09-02-2021 τιμολογίων καθαρής αξίας 1.184,24€ και 3.493,06€ αντίστοιχα.

3. Το υπ'αριθμ./06-10-2020 τιμολόγιο που εξέδωσε η προσφεύγουσα με λήπτρια την οντότητα «.....», ΑΦΜ, και κρίθηκε από τον έλεγχο μερικώς εικονικό, αφορά πραγματική συναλλαγή πώλησης ελαιολάδου. Υπήρχε λάδι παρελθούσης διατηρησιμότητας, ο σύζυγός της είχε ελαιοπαραγωγή και η απογραφή ήταν εσφαλμένη. Σχετικά, προσκομίζει τιμολόγια έκδοσης του συζύγου τηςπου διαχειριζόταν και την επιχείρηση της προσφεύγουσας και επικαλείται ότι μέρος της παραγωγής του ενδέχεται να το διέθετε με τιμολόγια πώλησης έκδοσης της προσφεύγουσας.

4. Ως προς τα ληφθέντα τιμολόγια από την οντότητα «.....», με ΑΦΜ που κρίθηκε από τον έλεγχο ότι αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους : α) την μεταφορά είχε αναλάβει η εκδότρια οντότητα για τα έξι τιμολόγια όπου αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας ΑΧΝ....., και για τις δέκα τέσσερις μεταφορές που πραγματοποιήθηκαν με το φορτηγό της επιχείρησης της προσφεύγουσας, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν πραγματοποιήθηκε καμία μεταφορά, ενώ το φορτηγό είχε διανύσει 1.102 χλμ, β) η εξόφληση έγινε με επιταγές που εξέδωσε σε διαταγή της εκδότριας επιχείρησης, γ) η εκδότρια επιχείρηση είχε δεξαμενές μισθωμένες σε ελαιοτριβεία στα, δ) η εκδότρια επιχείρηση δεν ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη, διότι απασχόλησε προσωπικό τους μήνες Νοέμβριο και Δεκέμβριο του 2018 και τον Φεβρουάριο του 2020 και την εταιρία διοικούσε στην πραγματικότητα ο κ., με τον οποίο συναλλάχθηκε ο σύζυγος της προσφεύγουσας.

5. Τόσο οι αγορές, όσο και οι πωλήσεις, είναι πραγματικές συναλλαγές.

6. Με το από 05-04-2025 συμπληρωματικό υπόμνημα, η προσφεύγουσα προσκομίζει τα υπ'αριθμ./01-09-2020 και/02-09-2020 τιμολόγια έκδοσης, ΑΦΜκαι το υπ'αριθμ./14-09-2020 τιμολόγιο έκδοσης, ΑΦΜ, για δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 5.748,58€ πλέον ΦΠΑ 924,26€, για τις οποίες δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης, επειδή δεν αποδεικνύονταν με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επιπλέον, προσκομίζει αποδεικτικά εξόφλησης μέσω τραπέζης.

7. Από την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών που προσκομίζει, προκύπτει η καταβολή τιμήματος από τις αλλοδαπές επιχειρήσεις, για τις οποίες πραγματοποιήθηκαν οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Επιπλέον, προσκομίζει αποδεικτικό μεταφοράς για το υπ'αριθμ./31-01-2020 τιμολόγιο πώλησης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Ν.4987/2022, όπως ίσχυε : **«Άρθρο 14. Πληροφορίες από τον φορολογούμενο 2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο**

φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων...

Άρθρο 24. Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα..... 2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τη μορφή των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή. 3. Ο υπάλληλος που έχει ορίσει η Φορολογική Διοίκηση δύναται να κατάσχει βιβλία και στοιχεία που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από το όργανο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα λοιπά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλάται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες του. Για την κατάσχεση βιβλίων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.»

Επειδή, ομοίως, στο άρθρο 29 ΚΦΔ ορίζεται : «.....3. Ο υπάλληλος της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργεί τον έλεγχο δύναται να κατάσχει λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών. 4. Για την εφαρμογή της παρ. 3 συντάσσεται έκθεση κατάσχεσης, η οποία υπογράφεται από τον υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης που ενεργεί την κατάσχεση και τον ίδιο τον φορολογούμενο ή τον παρόντα κατά τη διενέργεια της κατάσχεσης υπάλληλο ή εκπρόσωπό του ή λογιστή του, ή, στην περίπτωση των νομικών προσώπων και οντοτήτων, εκτός των ανωτέρω προσώπων, από οποιονδήποτε εταίρο ή οποιοδήποτε μέλος της διοίκησής τους ή φορολογικό εκπρόσωπό τους. Αντίγραφο της έκθεσης κατάσχεσης παραδίδεται στον φορολογούμενο ή στα λοιπά πρόσωπα του πρώτου εδαφίου. Σε περίπτωση άρνησης των παραπάνω προσώπων να υπογράψουν, η έκθεση θυροκολλάται. Ο φορολογούμενος δικαιούται να λάβει αντίγραφα ή φωτοτυπίες των κατασχεθέντων με δαπάνες

του. Για την κατάσχεση λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή άλλων εγγράφων τρίτου φορολογούμενου δεν απαιτείται επίδοση της έκθεσης κατάσχεσης σε αυτόν.»

Επειδή σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Ν. 2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) :

«Άρθρο 62

1. Το δικαστήριο απαγγέλλει την ακυρότητα των διαδικαστικών πράξεων οι οποίες διενεργήθηκαν, από το ίδιο ή από διάδικο, κατά παράβαση των διατάξεων που τις ρυθμίζουν. 2. Η κατά την προηγούμενη παράγραφο ακυρότητα απαγγέλλεται από το δικαστήριο:

α) αυτεπαγγέλτως, αν τούτο προβλέπεται ρητώς από το νόμο, ή αν η διαδικαστική πράξη προέρχεται από αναρμόδιο όργανο, ή αν αυτή έγινε κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας,

β) ύστερα από αίτηση του διαδίκου σε κάθε άλλη περίπτωση και εφόσον κριθεί ότι η παράβαση προκάλεσε σε αυτόν βλάβη, η οποία δεν είναι δυνατόν να αποκατασταθεί με άλλον τρόπο. 3. Η αίτηση του διαδίκου στην περ. β' της προηγούμενης παραγράφου, είναι अपαραδέκτη:

α) αν δεν υποβληθεί κατά την πρώτη, μετά την παράβαση, συζήτηση,

β) αν υποβληθεί από διάδικο που έχει προκαλέσει την παράβαση ή που έχει συντελέσει σε αυτήν ή που έχει παραιτηθεί ρητώς ή σιωπηρώς, μετά τη διενέργεια της διαδικαστικής πράξης, από την υποβολή αίτησης. 4. Μετά την απαγγελία της ακυρότητας, το δικαστήριο διατάζει να επαναληφθεί η πράξη, εκτός αν έχει ήδη επέλθει απώλεια του σχετικού δικαιώματος ή η επανάληψη αποκλείεται για άλλον λόγο.» και σύμφωνα με το άρθρο 79 παρ.5 του ίδιου νόμου : «...β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης...»

Επειδή, στην υπό εξέταση υπόθεση, συντάχθηκε η υπ'αριθμ./03-12-2024 έκθεση κατάσχεσης, με την οποία κατασχέθηκαν φορολογικά στοιχεία και έγγραφα έκδοσης της προσφεύγουσας και της οντότητας «.....», με ΑΦΜ, με σκοπό τη διασφάλιση της αποδεικτικής αξίας αυτών, ως προς την κρίση του ελέγχου για την έκδοση και λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων. Αντίθετα, η προσφεύγουσα επικαλείται την παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθώς δεν συντάχθηκε απόδειξη παραλαβής των προσκομισθέντων μετά το υπ'αριθμ./16-03-2023 αίτημα παροχής στοιχείων, χωρίς, ωστόσο, να επικαλείται ή να αποδεικνύει βλάβη από την εν λόγω παράλειψη. Συγκεκριμένα, αναφέρει αόριστα ότι «μεταξύ των διαπιστώσεων, περιλαμβάνεται και η μη ύπαρξη αντιγράφων τιμολογίων, τα οποία προέκυπταν από τις ΜΥΦ και τα βιβλία μου αλλά δεν βρέθηκε το σώμα τους κατά την διάρκεια του ελέγχου», χωρίς, ωστόσο, να αρνείται την διαπίστωση του ελέγχου, προσκομίζει δε αντίγραφα των τιμολογίων δαπανών με την υπό εξέταση ενδικοφανή προσφυγή, τα οποία αναπέμφθηκαν και εξετάστηκαν από τη ΔΟΥ Ιωαννίνων και έγινε δεκτή η έκπτωση των δαπανών και του φόρου εισροών, όπως αναλυτικά εκτίθεται κατωτέρω.

Συνεπώς, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο έως έκτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 36 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «.....6. 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, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4172/2013 :«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.....» και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου : «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:..... β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2.6.2015 Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α') : «.....**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:..... 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.

Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.....

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:..... β) Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίους μας...»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/1.10.2014 Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 : «.....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.....Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ.

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

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

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν.2859/2000 : «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, στο άρθρο 66 παρ.5 του Ν.4987/2022 δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου ως εξής : «.....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 εταιρεία, 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο έχει καταχωρισθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδώσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό.»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά (116/2013 ΣτΕ) ότι, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψης τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, ν' αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

Επειδή, επιπλέον, 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). Εξ άλλου, δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ' ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.

Επειδή, στο άρθρο 171 παρ.1 και 4 του Ν.2717/1999 ορίζεται 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 εφ' όσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά 2. (...). 4. 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, δεν υπάρχει παράλειψη τήρησης ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή, έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2633/2002).

Επειδή, περαιτέρω, 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, στην υπό εξέταση περίπτωση, κατά τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα, το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα, εξέπεσε δαπάνες για αγορά αγαθών καθαρής αξίας άνω των 500,00€ έκαστη, και η εξόφληση των τιμολογίων δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Τα σχετικά τιμολόγια αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα :

Ημερομηνία	Παραστατικό	ΑΝΤΙΣΥΜΒ/ΝΟΣ	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
14/09/2020	ΤΙΜ ΑΓ Γ ....	.....	870,00	0,00	870,00
28/09/2020	ΤΙΜ ΑΓ Γ .....	.....	1.813,50	0,00	1.813,50
		ΣΥΝΟΛΟ 2020 :	2.683,50		
05/02/2021	ΤΠ ...	.....	1.048,00	136,24	1.184,24
09/02/2021	ΤΠ ...	.....	3.091,20	401,86	3.493,06
03/10/2021	ΤΠ ..	.....	1.800,00	0,00	1.800,00
		ΣΥΝΟΛΟ 2021 :	5.939,20		

Επειδή, η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο παραστατικά τραπεζής που φέρουν ημερομηνία συναλλαγής 04-12-2024, ήτοι μετά την επίδοση του υπ'αριθμ. υπ'αριθμ./20-11-2024 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου. Συνεπώς, δεν μπορούν να γίνουν αποδεκτά για την απόδειξη εξόφλησης με τραπεζικό μέσο πληρωμής συναλλαγών που αφορούν τα έτη 2020 και 2021, παραστατικά τραπεζής για τραπεζικές συναλλαγές που έλαβαν χώρα κατόπιν ελέγχου, στις 04-12-2024, πολλώ δε μάλλον όταν δεν είναι γνωστό αν υπάρχουν άλλες συναλλαγές μεταξύ των συμβαλλόμενων μερών τα έτη 2022 έως 2024 που δεν είναι ελεγχόμενα.

Επειδή, επιπλέον, ο έλεγχος της ΔΟΥ Ιωαννίνων διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εξέπεσε δαπάνες που δεν αποδεικνύονται με τα κατάλληλα παραστατικά, όπως αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα :

Ημερομηνία	Παραστατικό	ΑΝΤΙΣΥΜΒ/ΝΟΣ	Καθαρή Αξία	ΦΠΑ	Συνολική Αξία
14/09/2020	ΤΠ .....	.....	4.140,00	538,20	4.678,20
01/09/2020	ΤΠ-ΔΑ .....	.....	515,68	123,76	639,44
02/09/2020	ΤΠ-ΔΑ .....	.....	1.092,90	262,30	1.355,20
		ΣΥΝΟΛΟ 2020 :	5.748,58	924,26	6.672,84

Επειδή, τα νέα στοιχεία που υποβλήθηκαν με το συμπληρωματικό υπόμνημα αναπέμφθηκαν στη φορολογική αρχή με την με αριθ./09-05-2025 Πράξη Αναπομπής της Υπηρεσίας μας, προκειμένου να εξετασθεί εάν τα νέα προσκομισθέντα στοιχεία μπορούν να επηρεάσουν την κρίση του ελέγχου. Επιπλέον, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η με αριθμό πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΞ 2025 ΕΜΠ/09-05-2025 κλήση σε ακρόαση, με ηλεκτρονική ανάρτηση και ειδοποίηση στις 09-05-2025 που αναγνώστηκε στις 10-05-2025 και επί της οποίας η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη και αξιολογώντας τα προσκομιζόμενα νέα στοιχεία που στάλθηκαν με την παραπάνω πράξη αναπομπής, η ΔΟΥ Ιωαννίνων απέστειλε στην υπηρεσία μας την από 28-05-2025 έκθεση απόψεων-συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων με το με αριθμ.πρωτ./28-05-2025 έγγραφό της.

Επειδή, ειδικότερα, ως προς τις δαπάνες συνολικής καθαρής αξίας 5.748,58€ πλέον ΦΠΑ 924,26€, η ΔΟΥ Ιωαννίνων, εξέτασε τα προσκομιζόμενα παραστατικά και σύμφωνα με την από 28-05-2025 έκθεση απόψεων-συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, έκρινε ότι :

«Σχετικά με την αναγνώριση από τον έλεγχο των προσκομισθέντων νέων στοιχείων, παρατίθενται τα ακόλουθα:

Α) ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΔΑΠΑΝΩΝ

Φόρος Εισοδήματος

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης τριών δαπανών συνολικής αξίας 6.672,84€ (Καθαρή αξία **5.748,58€ + ΦΠΑ 924,26€**), καθώς δεν αποδεικνύονταν με τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Η ελεγχόμενη προσκόμισε ενώπιον της ΔΕΔ τα κάτωθι τρία παραστατικά που αντιστοιχούν στις ανωτέρω δαπάνες.

Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Συνολική Αξία	Καθαρή Αξία	Φ.Π.Α.
14/09/2020	ΤΠ .....	.....	4.678,20	4.140,00	538,20
01/09/2020	ΤΠ-ΔΑ .....	.....	639,44	515,68	123,76
02/09/2020	ΤΠ-ΔΑ .....	.....	1.355,20	1.092,90	262,30
Σύνολο			6.672,84	5.748,58	924,26

Τα ανωτέρω παραστατικά αφορούν αγορά αγαθών αξίας άνω των 500,00 ευρώ των οποίων η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους όφειλε να πραγματοποιηθεί με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, βάσει των διατάξεων του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.

Σύμφωνα με την αναλυτική κίνηση του επαγγελματικού λογαριασμού της ελεγχόμενης στις 19/04/2020 εξοφλήθηκε το Τιμολόγιο Πώλησης του «.....» με ΑΦΜ Συνεπώς, **το αίτημα για έκπτωση της δαπάνης των 4.140,00€ γίνεται δεκτό από τον έλεγχο.**

Η προσφεύγουσα, για την εξόφληση των ΤΠ-ΔΑ και ΤΠ-ΔΑ της επιχείρησης «.....» πέραν της καρτέλας πελάτη δεν προσκόμισε κανένα νέο στοιχείο που να αποδεικνύει ότι η τμηματική ή ολική εξόφληση έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Ως εκ τούτου, **απορρίπτεται το αίτημά της για έκπτωση των ανωτέρω δαπανών συνολικής καθαρής αξίας 1.608,58€, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα.**

Φ.Π.Α

Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση του ΦΠΑ για τις συναλλαγές που περιγράφονται στην προηγούμενη ενότητα (ΤΠ, ΤΠ-ΔΑ, ΤΠ-ΔΑ) συνολικής αξίας 6.672,84€ (Καθαρή αξία 5.748,58€ + ΦΠΑ 924,26€), καθώς δεν αποδεικνύονταν με τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Όπως προαναφέρθηκε, η προσφεύγουσα προσκόμισε ενώπιον της ΔΕΔ τα τρία παραστατικά, συνεπώς, **το αίτημα για έκπτωση του ΦΠΑ (924,26€) των ανωτέρω δαπανών γίνεται δεκτό από τον έλεγχο.»**

Συνεπώς, ο έλεγχος εισηγήθηκε την αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνης καθαρής αξίας 4.140,00€ και ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, την αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης φόρου εισροών ύψους 924,26€.

Επειδή, περαιτέρω, η ΔΟΥ Ιωαννίνων έκρινε ότι το υπ'αριθμ./06-10-2020 τιμολόγιο που εξέδωσε η προσφεύγουσα με λήπτρια την οντότητα «.....», ΑΦΜ, είναι μερικώς εικονικό, με εικονική αξία ύψους 25.098,83€, βάσει των κάτωθι διαπιστώσεων :

- Το υπό εξέταση τιμολόγιο καθαρής αξίας 30.979,20€ πλέον ΦΠΑ 4.027,30€ αφορά πώληση βιομηχανικού ελαιολάδου ποσότητας 33.780,00kg
- Η προσφεύγουσα εμπορεύεται τρεις κατηγορίες ελαιολάδου : βιομηχανικό, παρθένο και έξτρα παρθένο
- Η λήπτρια οντότητα είναι η μοναδική πελάτης της προσφεύγουσας, το έτος 2020, που αγόρασε βιομηχανικό ελαιόλαδο
- Η προσφεύγουσα δεν έχει δικιά της παραγωγή ελαιολάδου, αλλά οι ποσότητες που προμηθεύει προκύπτουν από αντίστοιχες αγορές
- Ο έλεγχος κατέγραψε με ημερολογιακή σειρά τις ποσότητες βιομηχανικού ελαιολάδου που αγοράστηκαν και πωλήθηκαν το 2020 και προέκυψε ότι στις 27-09-2020, ημερομηνία κατά την οποία φέρεται να μεταφέρθηκε η ποσότητα βιομηχανικού ελαιολάδου στη λήπτρια οντότητα βάσει των υπ'αριθμ. και/27-09-2020 δελτίων αποστολής, η προσφεύγουσα είχε αγοράσει 2.816 κιλά βιομηχανικού ελαιολάδου. Επιπλέον, βάσει απογραφής, τα αποθέματα σε βιομηχανικό ελαιόλαδο ανέρχονταν στα 1.212 κιλά. Συνεπώς, στις 27-09-2020, η προσφεύγουσα διέθετε (2.816+1.212=)4.028 κιλά και δεν είχε τη δυνατότητα να πωλήσει στην οντότητα τη διαφορά (33.780-4.028=)29.752 κιλά βιομηχανικού ελαιολάδου.
- Η εικονική αξία αποτυπώνεται στον κάτωθι πίνακα, όπου καταγράφονται η ποσότητα και η αξία ανά τιμή μονάδος βάσει του τιμολογίου, βάσει των αγορών και αποθεμάτων και η προκύπτουσα διαφορά:

	ΤΠ ...../06-10-2020			ΠΩΛΗΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΒΑΣΕΙ ΑΓΟΡΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ			ΔΙΑΦΟΡΑ		
	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ	ΑΞΙΑ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΤΙΜΗ	ΑΞΙΑ
	19.720	0,53	10.451,60				19.720	0,53	10.451,60
	14.060,00	1,46	20.527,60	4.028,00	1,46	5.880,88	10.032,00	1,46	14.646,72
ΣΥΝΟΛΟ:	33.780,00		30.979,20	4.028,00		5.880,88	29.752,00		25.098,32

Εν συνεχεία, ο έλεγχος της ΔΟΥ Ιωαννίνων, για το έτος 2021, διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της καθαρής αξίας 33.657,40€ πλέον ΦΠΑ 4.375,46€ και έξι μερικώς εικονικά, ως προς την αξία και την ποσότητα, φορολογικά στοιχεία και με λήπτρια την οντότητα «.....», ΑΦΜ, με βάση τις κάτωθι ελεγκτικές επαληθεύσεις :

- Οι αγορές της προσφεύγουσας είναι συνολικής καθαρής αξίας 268.604,82€ και οι πωλήσεις προς την οντότητα «.....» είναι συνολικής καθαρής αξίας 539.793,50€

- Μοναδικός πελάτης της προσφεύγουσας, στον οποίο φέρεται να πωλεί βιομηχανικό ελαιόλαδο είναι η ως άνω οντότητα, στην οποία φέρεται να πωλεί 159.530kg βιομηχανικό ελαιόλαδο, ενώ η ποσότητα που διαθέτει, βάσει των αγορών και των αποθεμάτων, είναι 67.633,50kg
- Από τον έλεγχο των δελτίων αποστολής και την καταγραφή με ημερολογιακή σειρά των ποσοτήτων που αγοράστηκαν και πωλήθηκαν το 2021, προέκυψαν οι πωλήσεις, για τις οποίες η προσφεύγουσα δεν διέθετε την απαιτούμενη ποσότητα, όπως αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα :

α/α	Ημερομηνία δελτίου αποστολής	Παραστατικό	Διαθέσιμη ποσότητα	Ποσότητα δελτίου αποστολής	διαφορά
1	17/03/2021	ΤΠ ...../12-04-2021	7.191,00	26.950,00	19.759,00
2	28/03/2021	ΤΠ ...../27-04-2021	0,00	16.640,00	16.640,00
3	17/04/2021	ΤΠ ...../20-04-2021	10.170,50	25.930,00	15.759,50
4	26/04/2021	ΤΠ ...../27-04-2021	22.672,00	26.430,00	3.758,00
5	26/05/2021	ΤΠ ...../28-05-2021	13.300,00	28.620,00	15.320,00
6	05/07/2021	ΤΠ-ΔΑ ...../05-07-2021	721,00	12.980,00	12.259,00
7	19/12/2021	ΤΠ ...../20-12-2021	4.499,00	14.660,00	10.161,00

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει ότι το υπ' αριθμ./27-04-2021 τιμολόγιο καθαρής αξίας 33.657,40€ πλέον ΦΠΑ 4.375,46€ είναι εικονικό για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της και τα υπόλοιπα τιμολόγια είναι μερικώς εικονικά, με βάση τη διαφορά ποσότητας και αξίας. Η εικονική αξία των υπόλοιπων έξι τιμολογίων αποτυπώνεται στον κάτωθι πίνακα :

α/α	Ημερομηνία	Παραστατικό	Καθαρή Αξία	Τιμή μονάδος	Μη διαθέσιμη ποσότητα	Εικονική αξία
1	12/04/2021	ΤΠ	57.403,50	2,13	19.759,00	42.086,67
2	20/04/2021	ΤΠ	58.342,50	2,25	15.759,50	35.458,88
3	27/04/2021	ΤΠ	67.660,80	2,56	3.758,00	9.620,48
4	28/05/2021	ΤΠ	74.984,40	2,62	15.320,00	40.138,40
5	05/07/2021	ΤΠ-ΔΑ	56.923,20	2,54	12.259,00	31.137,86
6	20/12/2021	ΤΠ	38.409,20	2,62	10.161,00	26.621,82
		ΣΥΝΟΛΟ :	353.723,60			185.064,11

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η κρίση του ελέγχου σχετικά με την εικονικότητα των τιμολογίων που εξέδωσε η προσφεύγουσα το έτος 2020 και 2021 με λήπτρια την οντότητα «.....», ΑΦΜ, είναι νόμιμη, βάσιμη και αιτιολογημένη. Αντίθετα, η προσφεύγουσα επικαλείται αόριστα ότι υπήρχε λάδι παρελθούσης διατηρησιμότητας, ο σύζυγός της είχε ελαιοπαραγωγή και η απογραφή ήταν εσφαλμένη.

Επειδή, η ΔΟΥ Ιωαννίνων, εξέτασε τα προσκομιζόμενα παραστατικά και σύμφωνα με την από 28-05-2025 έκθεση απόψεων-συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, έκρινε ότι :

«Γ) ΤΙΜ. ΑΓΟΡΑΣ-ΑΥΤΟΤΙΜΟΛΟΓΗΣΗΣ, Τ.Π.Υ.

Η προσφεύγουσα προσκόμισε ενώπιον της ΔΕΔ τα υπ' αριθμούς Τιμ. Αγοράς-Αυτοτιμολόγησης/06.12.2024,/13.12.2024,/15.12.2024,/16.12.2024,/22.12.2024,/27.12.2024,/29.12.2024, καθώς και τα υπ' αριθμούς Τ.Π.Υ./06.12.2024,/13.12.2024,/15.12.2024,/16.12.2024,/22.12.2024,/27.12.2024,/29.12.2024, καθώς και τα Τιμ. Αυτοτιμολόγησης με αριθμούς/27.12.2024 και/31.12.2024 και τα Τιμ. - Δελτία Αποστολών με αριθμούς/27.12.2024 και/31.12.2024 των εταιρειών ".....", με Α.Φ.Μ.: και "....." με Α.Φ.Μ.: (ΕΛΑΙΟΤΡΙΒΕΙΑ), αντίστοιχα, με προμηθευτή την ατομική επιχείρηση του συζύγου της, με

ΑΦΜ, τα οποία επικαλείται για να στηρίξει τον ισχυρισμό ότι ενδεχομένως να διέθετε μέρος της παραγωγής του συζύγου της μέσω της δικής της επιχείρησης.

Ο ανωτέρω ισχυρισμός όμως απορρίπτεται ως αόριστος και αναπόδεικτος, καθώς δεν υπάρχουν παραστατικά που να αποδεικνύουν οποιαδήποτε συναλλαγή μεταξύ της με ΑΦΜ και του με ΑΦΜ, για τα έτη 2020 και 2021.»

Επειδή από τα τιμολόγια που προσκόμισε η προσφεύγουσα και αφορούν την επιχείρηση του συζύγου της δεν αποδεικνύεται ο ισχυρισμός της ότι διαχειριζόταν και την επιχείρηση της προσφεύγουσας και ότι μέρος της παραγωγής του ενδέχεται να το διέθετε με τιμολόγια πώλησης έκδοσης της προσφεύγουσας. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι συναλλαγές οι σχετικές με τα τιμολόγια που εξέδωσε είναι πραγματικές, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, η ΔΟΥ Ιωαννίνων έκρινε ότι η προσφεύγουσα έλαβε, το έτος 2021, από την οντότητα «.....», με ΑΦΜ, είκοσι τιμολόγια εικονικά για ανύπαρκτες στο σύνολό τους συναλλαγές, συνολικής καθαρής αξίας 581.299,30€ πλέον ΦΠΑ 75.568,74€, με βάση τις κάτωθι διαπιστώσεις :

- Δεν αποδείχθηκε η μεταφορά των εμπορευμάτων. Το με αριθμό κυκλοφορίας ΑΧΝ όχημα που αναγράφεται σε έξι τιμολόγια-δελτία αποστολής, είναι επιβατικό ΙΧ, με το οποίο δεν θα μπορούσε να πραγματοποιηθεί η μεταφορά των αναγραφόμενων στα τιμολόγια ειδών. Ο ιδιοκτήτης του ΙΧ δήλωσε ότι δεν έχει καμία σχέση με την «.....». Στα υπόλοιπα δέκα τέσσερα τιμολόγια αναγράφεται, ως μεταφορικό μέσο, το ΦΙΧ ΗΝΕ, ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας. Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις προέκυψε ότι το ΦΙΧ, κατά την περίοδο που φέρεται να πραγματοποιήθηκε η μεταφορά των εμπορευμάτων από την Πάτρα προς το Γαρδίκι Νομού Θεσπρωτίας, διένυσε 1.102 χιλιόμετρα, ενώ θα απαιτείτο να διανύσει 5.936 χλμ. Επιπλέον, η προσφεύγουσα δεν έχει καταχωρήσει στα βιβλία της δαπάνες καυσίμων και διοδίων. Εν προκειμένω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος έπρεπε να αξιολογήσει ποιο τιμολόγιο αφορά η πραγματοποίηση 1.102 χιλιομέτρων, απορρίπτεται ως αόριστος.
- Οι τραπεζικές κινήσεις που αφορούν την εξόφληση των ληφθέντων τιμολογίων, έλαβαν χώρα για να προσδώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές, καθώς δεν προέκυψε είσπραξη των επιταγών από την εκδότρια επιχείρηση. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα προσκόμισε επιταγές συνολικής αξίας 426.114,37€ που εισπράχθηκαν στο σύνολό τους από τον, ο οποίος δεν φέρεται να έχει συναλλαγές ή σχέση με την εκδότρια επιχείρηση. Επιπλέον, προσκόμισε κίνηση του επαγγελματικού τραπεζικού λογαριασμού της επιχείρησής της, από την οποία προέκυψε έκδοση επιταγών από την προσφεύγουσα σε διαταγή της εκδότριας επιχείρησης, συνολικής αξίας 341.804,45€, που εισπράχθηκαν από τρίτα πρόσωπα που δεν έχουν σχέση και συναλλαγές με την εκδότρια επιχείρηση, εκτός από τον που λειτουργούσε βάσει πληρεξουσίου για λογαριασμό της εκδότριας επιχείρησης και εισέπραξε μόνο δύο επιταγές ποσού 22.000€ και 19.000€. Αντίθετα, ο φέρεται να εισέπραξε συνολικά 505.217,77€ από την Επιπρόσθετα, ο που εισέπραξε επιταγές συνολικού ποσού 221.701,05€, φέρεται να πραγματοποιεί καταθέσεις σε λογαριασμό της προσφεύγουσας.
- Για την εκδότρια επιχείρηση «.....», με ΑΦΜ, πραγματοποιήθηκε έλεγχος από την ΥΕΔΔΕ Πάτρας και διαπιστώθηκε ότι η οντότητα εμπλέκεται σε κύκλωμα έκδοσης-λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων και για τα έτη 2018, 2019 και 2020 είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση που δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει τις φερόμενες πωλήσεις εμπορευμάτων, καθώς δεν είχε έδρα, υλικοτεχνική υποδομή και πάγιο εξοπλισμό,

επαγγελματικό αυτοκίνητο. Δεν είχε μισθώσει φορτηγά δημοσίας χρήσης για μεταφορά εμπορευμάτων και δεν προέκυψαν δαπάνες καυσίμων, διοδίων και ξενοδοχείων, ενώ φέρεται να έχει διενεργήσει μεγάλο αριθμό πωλήσεων εκτός των επαγγελματικών της εγκαταστάσεων. Επιπλέον, δεν διέθετε, ούτε ενοίκιασε αποθηκευτικούς χώρους.

Αντίθετα, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η εκδότρια επιχείρηση είχε δεξαμενές μισθωμένες σε ελαιοτριβεία στα, χωρίς ο ισχυρισμός της να συνοδεύεται από αποδεικτικά στοιχεία. Επιπλέον, προβάλλει τον ισχυρισμό ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν ήταν συναλλακτικά ανύπαρκτη, διότι απασχόλησε προσωπικό τους μήνες Νοέμβριο και Δεκέμβριο του 2018 και τον Φεβρουάριο του 2020, ενώ η κρίση του ελέγχου προέκυψε από τη συνολική και συνθετική αξιοποίηση των δεδομένων, όπως προεκτέθηκαν.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, καθώς δεν προσκομίζει προς ανταπόδειξη στοιχεία, τα οποία θα έθεταν σε αμφισβήτηση τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου, ούτε απέδειξε ότι συνεργάστηκε με τρίτο πρόσωπο, ώστε στη συνέχεια να εξεταστεί ενδεχόμενη καλοπιστία της κατά τη λήψη των υπό κρίση τιμολογίων. Αντίθετα, αόριστα προβάλλει ότι την εταιρία διοικούσε στην πραγματικότητα ο κ., με τον οποίο συναλλάχθηκε ο σύζυγός της.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.2859/2000 : «1. Απαλλάσσονται από τον φόρο:

α) η παράδοση αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

αα) τα αγαθά παραδίδονται σε άλλον υποκείμενο στον φόρο ή σε νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα σε άλλο κράτος μέλος,

αβ) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για τους οποίους πραγματοποιείται η παράδοση, διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε άλλο κράτος μέλος και τον έχει γνωστοποιήσει στον προμηθευτή...

1α. Η απαλλαγή που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο της περ. α' της παρ. 1 δεν εφαρμόζεται, όταν ο προμηθευτής δεν έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις σχετικά με την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα ή όταν ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας, που έχει υποβάλει, δεν περιέχει τις ορθές πληροφορίες σχετικά με την εν λόγω παράδοση, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό στις αρμόδιες αρχές.»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2019/2022 Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4714/2020 (Α' 148) που αφορούν τα αποθέματα στη διάθεση συγκεκριμένου αποκτώντος, τις αλυσιδωτές συναλλαγές, τις προϋποθέσεις απαλλαγής των ενδοκοινοτικών παραδόσεων αγαθών, καθώς και την κοινοποίηση του Εκτ. Κανονισμού 2018/1912: «..... Γ. Η ΑΠΑΛΛΑΓΗ ΤΩΝ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΠΑΡΑΔΟΣΕΩΝ ΑΓΑΘΩΝ β. Οι νέες διατάξεις στον Κώδικα ΦΠΑ

Με την νέα διάταξη του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ εξακολουθεί να υφίσταται η απαλλαγή του φόρου για την παράδοση των αγαθών σε άλλο κ-μ, τα οποία παραδίδονται σε υποκείμενο στον φόρο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, αλλά απαιτείται πλέον:

i) ο υποκείμενος στον οποίο πραγματοποιείται η παράδοση να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ σε κ-μ διαφορετικό από το κ-μ της αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς των αγαθών και να γνωστοποιεί τον αριθμό αυτό στον προμηθευτή (άρθρο 28 παρ. 1)

ii) ο προμηθευτής να εκπληρώσει τις υποχρεώσεις του για την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα, ο οποίος θα πρέπει να περιέχει τις σωστές πληροφορίες, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως και με ικανοποιητικό τρόπο ενώπιον των αρμόδιων φορολογικών αρχών ενδεχόμενη παράλειψή του (άρθρο 28 παρ. 1α του Κώδικα ΦΠΑ)

..... Δ. Η ΑΠΟΔΕΙΞΗ ΦΥΣΙΚΗΣ ΜΕΤΑΦΟΡΑΣ ΣΤΙΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΠΑΡΑΔΟΣΕΙΣ ΑΓΑΘΩΝ

α. Γενικά

Με την παρούσα εγκύκλιο κοινοποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 2018/1912 του Συμβουλίου, της 4ης Δεκεμβρίου 2018, σύμφωνα με τον οποίο τροποποιείται ο Κανονισμός (ΕΕ) 282/2011 όσον αφορά ορισμένες απαλλαγές συνδεδεμένες με τις ενδοκοινοτικές πράξεις με την εισαγωγή του νέου άρθρου 45α. Από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή κρίθηκε αναγκαίο να διευκρινισθούν και να εναρμονισθούν οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορούν να εφαρμοσθούν οι απαλλαγές αυτές δεδομένου ότι η διασυννοριακή απάτη στον τομέα του ΦΠΑ συνδέεται πρωτίστως με την απαλλαγή στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Προκειμένου να παρασχεθεί μια πρακτική λύση για τις επιχειρήσεις και διασφάλιση για τις φορολογικές διοικήσεις, στον Εκτελεστικό Κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 282/2011 καθιερώνονται πλέον δύο μαχητά τεκμήρια ως προς τη διενέργεια της ενδοκοινοτικής μεταφοράς των αγαθών.

Σημειώνεται πως η πλήρωση αυτών των δύο μαχητών τεκμηρίων αφορά μόνο την απόδειξη ότι έχει υπάρξει φυσική μεταφορά ή αποστολή των αγαθών από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ για τους σκοπούς εφαρμογής των απαλλαγών των παραγράφων 1 και 1α του άρθρου 28 του Κώδικα ΦΠΑ, όπως ισχύει (αντίστοιχο άρθρο 138 της Οδηγίας ΦΠΑ). Κατά τα λοιπά, η απαλλαγή ή μη της υποκείμενης ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών από τον ΦΠΑ στο κ-μ αναχώρησης της αποστολής ή μεταφοράς, εξαρτάται επιπλέον και από την πλήρωση των λοιπών προϋποθέσεων των ως άνω διατάξεων...

Με την παράγραφο αυτή εισάγονται δύο περιπτώσεις τεκμηρίων προκειμένου να αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ, ανάλογα με το ποιος αναλαμβάνει την ευθύνη μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών.

Περίπτωση α

Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο πωλητής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του).

Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής μπορεί να αποδείξει τη διενέργεια της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών με δύο τρόπους:

Είτε διαθέτει τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1, όπως αυτή αναλύεται στη συνέχεια, τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Είτε (α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 της ιδίας παραγράφου και (β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, όπως αυτή αναλύεται στην συνέχεια, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών. Τα εν λόγω στοιχεία (κατηγοριών 1 και 2) έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Περίπτωση β

Την ευθύνη της μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών αναλαμβάνει ο αγοραστής (ο ίδιος ή μέσω τρίτου για λογαριασμό του).

Στην περίπτωση αυτή ο πωλητής έχει στην κατοχή του τα κάτωθι στοιχεία:

i) γραπτή δήλωση από τον αποκτώντα (αγοραστή), σύμφωνα με την οποία τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον αποκτώντα ή από τρίτο για λογαριασμό του αποκτώντος και στην οποία προσδιορίζεται το κ-μ προορισμού των αγαθών.

Η εν λόγω γραπτή δήλωση περιέχει τα εξής στοιχεία:

- την ημερομηνία έκδοσής της
- το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του αποκτώντος
- τη φύση και την ποσότητα των αγαθών
- την ημερομηνία και τον τόπο άφιξης των αγαθών
- στην περίπτωση παράδοσης μεταφορικού μέσου, τον αριθμό αναγνώρισης του μεταφορικού μέσου
- τα στοιχεία ταυτότητας του προσώπου που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό του αποκτώντος

ii) τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1 τα οποία έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Είτε (α) διαθέτει οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο της κατηγορίας 1 και

(β) οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2, που επιβεβαιώνει την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών.

Τα εν λόγω στοιχεία των κατηγοριών 1 και 2 έχουν εκδώσει δύο διαφορετικά μέρη ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Η προθεσμία που έχει ο αποκτών για υποβολή της γραπτής δήλωσης στον πωλητή είναι έως την δέκατη μέρα του μήνα που έπεται της παράδοσης αγαθών.

Παράγραφος 2

Με την παράγραφο αυτή η φορολογική αρχή μπορεί να αμφισβητήσει τα τεκμήρια που έχουν υποβληθεί στις περιπτώσεις α' και β'. Περαιτέρω ανάλυση παρέχεται παρακάτω.

Παράγραφος 3

Όσον αφορά τα αποδεικτικά στοιχεία για την φυσική αποστολή ή μεταφορά των αγαθών, διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

Στην κατηγορία 1 τα έγγραφα που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών, όπως υπογεγραμμένο έγγραφο ή δελτίο παράδοσης CMR, φορτωτική, τιμολόγιο αερομεταφοράς ή τιμολόγιο από τον μεταφορέα των αγαθών.

Στην κατηγορία 2 τα κάτωθι έγγραφα:

- i) ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών
- ii) επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, συμπεριλαμβανομένων των συμβολαιογραφικών εγγράφων με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κ-μ προορισμού
- iii) απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κ-μ προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κ-μ.....

ε. Έναρξη ισχύος

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Εκτ. Καν. 282/11, ο παρών Κανονισμός εφαρμόζεται από την 1η Ιανουαρίου 2020. Συνεπώς, καταλαμβάνει ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών, των οποίων ο χρόνος γένεσης φορολογικής υποχρέωσης, επήλθε από την 1η Ιανουαρίου 2020 και μετέπειτα....»

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1806/2024 : «.....Κατά πάγια, εξάλλου, νομολογία, “η απαλλαγή της ενδοκοινοτικής παραδόσεως αγαθού εφαρμόζεται μόνον εάν το δικαίωμα να

διαθέτει κανείς το αγαθό ως κύριος μεταβιβάζεται στον αποκτώντα, εάν ο πωλητής αποδεικνύει ότι το αγαθό αυτό απεστάλη ή μεταφέρθηκε σε άλλο κράτος μέλος και εάν, κατόπιν της εν λόγω αποστολής ή μεταφοράς, το εν λόγω αγαθό έχει απομακρυνθεί υλικώς από το έδαφος του κράτους μέλους παραδόσεως.....

..... α) αντικείμενο της δίκης δεν ήταν η διαπίστωση της διάπραξης διοικητικής παραβάσεως, αλλά η αναγνώριση δικαιώματος φορολογικής απαλλαγής, το βάρος απόδειξης του οποίου φέρει αυτός που το επικαλείται (προαναφερθείσες αποφάσεις ΔΕΕ R, σκ.46, *Twoh International*, σκ. 26, *Enteco Baltic UAB* σκ.67)-β) κατά τη νομολογία του ΔΕΕ, οι φορτωτικές CMR δεν παρέχουν άμεση και πλήρη απόδειξη για το ότι αγαθό απεστάλη ή μεταφέρθηκε εκτός του κράτους μέλους παραδόσεως, όπως εσφαλμένα υπολαμβάνει ο αναιρεσείων, αλλά στοιχεία δυνάμενα κατ' αρχήν να αποδείξουν την ως άνω αποστολή ή μεταφορά, στο δε δικαστήριο της ουσίας εναπόκειται, κατά την ουσιαστική περί πραγμάτων κρίση του, "να εκτιμήσει την αποδεικτική ισχύ των αποδεικτικών στοιχείων που προσκομίστηκαν στο πλαίσιο της διαφοράς" (απόφαση ΔΕΕ *Enteco Baltic UAB* σκ.71). "

Επειδή, στην υπό εξέταση περίπτωση, ο έλεγχος έκρινε ότι δεν αποδείχθηκε η μεταφορά των πωληθέντων αγαθών, για ενδοκοινοτικές παραδόσεις συνολικής αξίας 38.316,56€ το έτος 2020 και 60.580,05€ το έτος 2021. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος καταλόγισε τον αναλογούντα ΦΠΑ συνολικής αξίας 4.981,15€ το έτος 2020 και 7.875,41€ το έτος 2021, στις εκροές της επιχείρησης για τα φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε χωρίς ΦΠΑ για ενδοκοινοτικές παραδόσεις συνολικής αξίας 38.316,56€ το έτος 2020 και 60.580,05€ το έτος 2021.

Επειδή, η ΔΟΥ Ιωαννίνων, εξέτασε τα προσκομιζόμενα παραστατικά και σύμφωνα με την από 28-05-2025 έκθεση απόψεων-συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων, έκρινε ότι :

«Β)Αναφορικά με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο από 1/1/2020 και μετά, από τα αναφερόμενα στην Ε.2019/2022, εισάγονται δύο περιπτώσεις τεκμηρίων προκειμένου να αποδεικνύεται ότι τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από ένα κ-μ προς ένα άλλο κ-μ, ανάλογα με το ποιος αναλαμβάνει την ευθύνη μεταφοράς ή αποστολής των αγαθών. Ειδικότερα, κατά τις ανωτέρω διατάξεις, αν η πωλήτρια -προσφεύγουσα αναλάμβανε την ως άνω ευθύνη μεταφοράς των προϊόντων, θα έπρεπε να αποδείξει τη μεταφορά με τους εξής εναλλακτικούς τρόπους: α) είτε προσκομίζοντας τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1 (Ε.2019/2022), ήτοι έγγραφα που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών (όπως υπογεγραμμένο έγγραφο ή δελτίο παράδοσης CMR, φορτωτική, τιμολόγιο αερομεταφοράς ή τιμολόγιο από το μεταφορέα των αγαθών), τα οποία να έχουν εκδοθεί δυο διαφορετικά μέρη, ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα, β) είτε διαθέτοντας οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο από τα ως άνω αναφερθέντα και σωρευτικά οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2 (Ε.2019/2022), ήτοι ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών, επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, συμπεριλαμβανομένων των συμβολαιογραφικών εγγράφων με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κ-μ προορισμού, απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κ-μ προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κ-μ., άπαντα εκδοθέντα από δυο διαφορετικά μέρη, ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα. Αντίστοιχα, κατά τις ανωτέρω διατάξεις, αν η ως άνω ευθύνη μεταφοράς των προϊόντων βαρύνει την αγοράστρια επιχείρηση, τότε η προσφεύγουσα θα έπρεπε να αποδείξει τη μεταφορά προσκομίζοντας, ως όφειλε, σωρευτικά τα εξής έγγραφα : ι) γραπτή δή-

λωση από τον αποκτώντα (αγοραστή), σύμφωνα με την οποία τα αγαθά έχουν αποσταλεί ή μεταφερθεί από τον αποκτώντα ή από τρίτο για λογαριασμό του αποκτώντος και στην οποία προσδιορίζεται το κ-μ προορισμού των αγαθών, καθώς και ü) περαιτέρω αποδεικτικά στοιχεία συνιστάμενα διαζευκτικά είτε σε τουλάχιστον δύο μη αντιφατικά αποδεικτικά στοιχεία της κατηγορίας 1 (E.2019/2022), ήτοι που σχετίζονται με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών (όπως υπογεγραμμένο έγγραφο ή δελτίο παράδοσης CMR, φορτωτική, τιμολόγιο αερομεταφοράς ή τιμολόγιο από τον μεταφορέα των αγαθών) τα οποία να έχουν εκδοθεί από δυο διαφορετικά μέρη, ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα, είτε σε οποιοδήποτε μεμονωμένο στοιχείο από τα ως άνω αναφερθέντα και σωρευτικά οποιοδήποτε μεμονωμένο μη αντιφατικό αποδεικτικό στοιχείο της κατηγορίας 2 (E.2019/2022), ήτοι ασφαλιστήριο συμβόλαιο σχετικά με την αποστολή ή τη μεταφορά των αγαθών ή τραπεζικά έγγραφα που αποδεικνύουν την πληρωμή της αποστολής ή μεταφοράς των αγαθών, επίσημα έγγραφα που εκδίδονται από δημόσια αρχή, συμπεριλαμβανομένων των συμβολαιογραφικών εγγράφων με τα οποία επιβεβαιώνεται η άφιξη των αγαθών στο κ-μ προορισμού, απόδειξη παραλαβής που εκδίδεται από αποθηκευτή στο κ-μ προορισμού, με την οποία επιβεβαιώνεται η αποθήκευση των αγαθών στο εν λόγω κ-μ., άπαντα εκδοθέντα από δυο διαφορετικά μέρη, ανεξάρτητα το ένα από το άλλο, από τον πωλητή και από τον αποκτώντα.

Η προσφεύγουσα προσκόμισε ενώπιον της ΔΕΔ το υπ' αριθ./31.01.2020 τιμολόγιο πώλησης αγαθών αξίας 2.860,00€ και το διεθνές φορτωτικό έγγραφο (CMR), αριθμ. Πλην του CMR δεν τέθηκαν υπόψη της ΔΕΔ άλλα παραστατικά που να αποδεικνύουν την αποστολή ή την μεταφορά των αγαθών, όπως αναφέρονται παραπάνω.

Για τα υπόλοιπα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία προσκόμισε αντίγραφο της κίνησης των τραπεζικών της λογαριασμών και ηλεκτρονικά μηνύματα από την ίδια προς τους συναλλασσόμενους πελάτες. Ουδέποτε όμως προσκόμισε κάποιο από τα παραστατικά που απαιτούνται για την πλήρωση κάποιου εκ των δύο τεκμηρίων μεταφοράς των προϊόντων από το ένα κ-μ προς το άλλο κ-μ, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 45α του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 282/2011 και στην E.2019/22-2-2022 Εγκύκλιο Διοικητή.

Ο έλεγχος συνεπώς κρίνει τα ανωτέρω προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα στοιχεία ελλιπή και αποφαινεται ότι δεν πληρούνται οι απαραίτητες σωρευτικά προϋποθέσεις για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών παραδόσεων και κατ' επέκταση η έκδοση από τον Έλληνα πωλητή τιμολογίου χωρίς Φ.Π.Α.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί πραγματοποίησης ενδοκοινοτικών παραδόσεων συνολικής αξίας 38.316,56 € για το έτος 2020 και 60.580,05 € για το έτος 2021, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.»

Επειδή, η προσφεύγουσα αλυσιτελώς προβάλλει ότι οι αλλοδαπές επιχειρήσεις κατέβαλαν το τίμημα, σύμφωνα με την κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών που προσκομίζει, καθώς οι προϋποθέσεις που ορίζουν οι ανωτέρω διατάξεις για την απαλλαγή ΦΠΑ, μεταξύ των οποίων η μεταφορά των αγαθών από ένα κράτος-μέλος σε άλλο, πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά. Επιπλέον, ως προς το υπ' αριθμ./28-01-2020 τιμολόγιο αξίας 2.860,00€, η προσφεύγουσα προσκομίζει την από 31-01-2020 Φορτωτική Διεθνών Οδικών Μεταφορών, η οποία, ωστόσο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις, δεν επαρκεί για την απόδειξη της φυσικής μεταφοράς εμπορευμάτων.

Επειδή δεν συντρέχουν οι απαιτούμενες προϋποθέσεις για την απαλλαγή ΦΠΑ για τις υπό εξέταση εκροές, ορθά ο έλεγχος καταλόγισε τον αναλογούντα ΦΠΑ με τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, τα νέα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα και, κατόπιν της προαναφερθείσας αναπομπής, περιήλθαν σε γνώση του ελέγχου, επηρεάζουν την τελική κρίση των οριστικών αποτελεσμάτων για το φορολογικό έτος 2020. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος προσδιορίζει τις μη εκπιπόμενες δαπάνες στο ύψος των 4.292,08€ για το φορολογικό έτος 2020 και επαναπροσδιορίζει τα κέρδη/ζημίες των υπό κρίση φορολογικών ετών, ως ακολούθως:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2020	
Καθαρά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα	42.155,99
Ζημίες προηγούμενων ετών επιχειρηματικής δραστηριότητας	-46.698,16
Πλέον: Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται	4.292,08
Ζημίες επιχειρηματικής δραστηριότητας βάσει ελέγχου	-250,09
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 2021	
Ζημίες επιχειρηματικής δραστηριότητας δήλωσης	-43.867,79
Ζημίες προηγούμενων ετών επιχειρηματικής δραστηριότητας	-250,09
Πλέον: Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται	587.238,50
Φορολογητέο Εισόδημα επιχειρηματικής δραστηριότητας ελέγχου	543.120,62

Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, ο έλεγχος προσδιορίζει τις φορολογητέες εισροές στο ύψος των 31.108,93€ πλέον ΦΠΑ 5.234,58€ για το τρίτο τρίμηνο του 2020, όπως και η δήλωση της προσφεύγουσας.

Κατόπιν των ανωτέρω,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **εν μέρει αποδοχή** της από 15-01-2025 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ και την **τροποποίηση** :

α)της υπ'αριθμ. /19-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων,

β)της υπ'αριθμ. /19-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων και

γ)της υπ'αριθμ. /19-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01-01-2020 έως 31-12-2020, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων και

δ)της υπ'αριθμ. /19-12-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01-01-2021 έως 31-12-2021, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ιωαννίνων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020				
Η υπ'αριθμ. ....../19-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα υπόχρεου				
Φορολογητέο εισόδημα συζύγου	0,11	3.890,02	0,11	0,00
Ζημία από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας	4.542,17		250,09	4.292,08
φόρος	πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	350,07		
Πρόστιμο άρθρ.58 Ν.4987/2022		175,04		
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο για καταβολή:	650,00	1.175,11	650,00	0,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2021				
Η υπ'αριθμ. ....../19-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα υπόχρεου				
Φορολογητέο εισόδημα συζύγου	0,39	543.371,10	543.121,01	543.120,62
φόρος	πιστωτικό ποσό			
	Χρεωστικό ποσό	230.983,05	230.873,01	230.873,01
Πρόστιμο άρθρ.58 Ν.4987/2022		115.491,53	115.436,51	115.436,51
Ειδ. Εισφ. Αλληλεγγύης				
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00
Σύνολο για καταβολή:	650,00	347.124,58	346.959,52	346.309,52

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 ΚΦΔ.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2020-31/12/2020				
Υπ' αριθμ. ....../19-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020- 31/12/2020	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	134.625,81	172.942,37	172.942,37	38.316,56
Αξία φορολογητέων εισροών	119.972,76	114.224,18	119.972,76	0,00
Φόρος εκροών	17.516,51	22.497,67	22.497,67	4.981,16
Σύνολο φόρου εισροών	21.657,91	20.733,65	21.657,91	0,00
Αφαιρούμενα ποσά από το σύνολο φόρων εισροών	0,16	0,16	0,16	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	21.657,75	20.733,49	21.657,75	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		1.764,18	839,92	
Πιστωτικό υπόλοιπο	4.141,24			
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου	25.983,91	25.983,91	25.983,91	
Τελικό Πιστωτικό υπόλοιπο	30.125,15	24.219,73	25.143,99	4.981,16
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση :	30.125,15	24.219,73	25.143,99	4.981,16

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2021-31/12/2021				
Υπ' αριθμ. ....../19-12-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικής	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΟΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ

περιόδου 01/01/2021-31/12/2021				
Αξία φορολογητέων εκροών	689.245,18	749.825,23	749.825,23	60.580,05
Αξία φορολογητέων εισροών	674.289,34	92.990,04	92.990,04	581.299,30
Φόρος εκροών	89.696,14	97.571,54	97.571,54	7.875,40
Σύνολο φόρου εισροών	91.583,47	16.014,73	16.014,73	75.568,74
Αφαιρούμενα ποσά από το σύνολο φόρων εισροών	0,15	0,15	0,15	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	91.583,32	16.014,58	16.014,58	75.568,74
Χρεωστικό υπόλοιπο		81.556,96	81.556,96	
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.887,18			
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου	30.125,15	24.219,73	25.143,99	
Τελικό πιστωτικό υπόλοιπο	32.012,33			
Τελικό Χρεωστικό υπόλοιπο		57.337,23	56.412,97	56.412,97
Πρόστιμο άρθρου 58 ^A Ν.4987/2022		28.668,62	28.206,49	28.206,49
Σύνολο για καταβολή :		86.005,85	84.619,46	84.619,46
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση :	32.012,33	0,00	0,00	32.012,33

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής, σύμφωνα με το άρθρο 52 του ΚΦΔ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεο.

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.