



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01/04/2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 529

Ταχ. Δ/ση : Αθ. Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332246
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), 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 υπ' αριθ. 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 **06/12/2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «..... με **ΑΦΜ**, κατά: α) της υπ' αριθ.

...../30.10.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/05/2018-31/12/2018, β) της υπ' αριθ./30.10.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 και γ) της υπ' αριθ./30.10.2024 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **06.12.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «..... με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/30-10-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/05/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Φ.Π.Α. ύψους 7.577,73 € πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4987/2022 ύψους 3.788,86 €, ήτοι συνολικό ποσό **11.366,59 €** και δεν του αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 23.906,18 €.

Με την υπ' αριθ./30.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 23.170,94€, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν.4987/2022 ποσού 11.585,47€, ήτοι συνολικό ποσό **34.756,41€**.

Με την υπ' αριθ./30.10.2024 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 250,00€, καθώς δεν ανταποκρίθηκε στα με αριθμό/14.05.2024 και/12.09.2024 αιτήματα της φορολογικής αρχής κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 14 και 53§1 του Ν.5104/2024 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 53§2 του Ν.5104/2024.

Δυνάμει της υπ'αριθ./1/14.05.2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας διενεργήθηκε έλεγχος φορολογίας Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για το φορολογικό έτος 2018, στην προσφεύγουσα με αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό εμπόριο φρούτων και λαχανικών».

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ./04-02-2019 έγγραφο της Δ.Ο.Υ Βέροιας για διενέργεια έρευνας σχετικά με συναλλαγή που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα με την επιχείρηση ΑΦΜ: αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Βέροιας. Η Δ.Ο.Υ. Έδεσσας προκειμένου να διεξάγει την συγκεκριμένη έρευνα εφαρμογής διατάξεων Ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων εξέδωσε την εντολή ελέγχου/0/2019 /12.02.2019 η οποία τροποποιήθηκε από την/0/...../16.09.2020 εντολή ελέγχου.

Κατά την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων ο έλεγχος επεκτάθηκε στην εφαρμογή των διατάξεων του Εισοδήματος και του Φ.Π.Α. με τις εντολές ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας/1/...../14.05.2024 και/2/...../11.09.2024 έπειτα από την διαβίβαση του με αριθμό πρωτ./26.04.2024 εγγράφου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς.

Η Δ.Ο.Υ. Έδεσσας επειδή διαπίστωσε για την προσφεύγουσα αποκλίσεις εξόδων στις ΜΥΦ του έτους 2018, ζήτησε με το με αριθμό πρωτ./12.03.2024 έγγραφο από την Δ.Ο.Υ. Καστοριάς να διενεργήσει έρευνα για τον ΑΦΜ, προκειμένου να διαπιστώσει εάν για την συγκεκριμένη επιχείρηση εφαρμόστηκαν ορθά οι διατάξεις του Ν.4308/2014 και του Ν.2859/2000 για τα φορολογικά στοιχεία που επισυνάφθηκαν στο έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΕΔΕΣΣΑΣ. Πρόκειται για τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων τα οποία εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα ως αγοράστρια και ως πωλητής αναγράφεται ο ανωτέρω φορολογούμενος για τον οποίο ζητήθηκε να διενεργηθεί έρευνα από την Δ.Ο.Υ. ΚΑΣΤΟΡΙΑΣ.

Η Δ.Ο.Υ. Καστοριάς με την με αριθ.πρωτ./26-04-2024 έγγραφό της ενημέρωσε την Δ.Ο.Υ. Έδεσσας ότι Ο με ΑΦΜ κατά την κρινόμενη περίοδο δεν ήταν εν ζωή καθώς είχε αποβιώσει από 17.06.2017.

Από τον παρόντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα καταχώρισε στα τηρούμενα απλογραφικά της βιβλία στην στήλη των εξόδων τιμολόγια αγοράς με προμηθευτή τον ΑΦΜ: ως κάτωθι:

Α/Α	Ημερ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	ΑΞΙΑ €	ΦΠΑ €
1	31/07/2018	ΤΠ/Α ...	.....	17.486,40	2.273,23

2	31/07/2018	ΤΠ/Α .. Β	.....	420,20	54,62
3	01/08/2018	ΤΠ/Α ...	.....	442,20	57,48
4	03/08/2018	ΤΠ/Α ... Β	.....	395,00	51,35
5	04/08/2018	ΤΠ/Α ... Β	.....	416,00	54,08
6	05/08/2018	ΤΠ/Α ... Β	.....	418,60	54,41
7	07/08/2018	ΤΠ/Α ... Β	.....	423,80	55,09
8	07/08/2018	ΤΠ/Α ... Β	.....	436,80	56,78
9	08/08/2018	ΤΠ/Α ... Β	.....	429,00	55,77
10	09/08/2018	ΤΠ/Α ... Β	.....	416,00	54,08
11	10/08/2018	Τ/ΑΓΟΡ.... Β	.....	436,80	56,78
12	12/08/2018	Τ/ΑΓΟΡ.....	.....	434,20	56,44
13	12/08/2018	Τ/ΑΓΟΡ.... Β	.....	429,00	55,77
14	12/08/2018	Τ/ΑΓΟΡ.... Β	.....	420,00	54,60
15	16/08/2018	Τ/ΑΓΟΡ..... Β	.....	425,70	55,34
16	16/08/2018	Τ/ΑΓΟΡ.... Β	.....	435,00	56,55
17	17/08/2018	Τ/ΑΓΟΡ..... Β	.....	432,00	56,16
18	17/08/2018	Τ/ΑΓΟΡ.... Β	.....	422,40	54,91
19	18/08/2018	Τ/ΑΓΟΡ..... Β	.....	435,20	56,57
20	18/08/2018	Τ/ΑΓΟΡ.... Β	.....	432,00	56,16
21	18/08/2018	ΤΠ/Α ....	.....	429,00	55,77
22	18/08/2018	ΤΠ/Α ....	.....	432,00	56,16
23	24/08/2018	ΤΠ/Α ...	.....	20.857,50	2.711,47
24	25/08/2018	ΤΠ/Α ...	.....	18.741,00	2.436,33
25	26/08/2018	ΤΠ/Α ..	.....	13.854,00	1.801,02
			Σύνολο	79.899,80	10.386,92

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας στην οντότητα της προσφεύγουσας, βάσει των ελεγκτικών ενεργειών και διασταυρώσεων που διενήργησε στα συγκεντρωθέντα στοιχεία, έκρινε ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε τα ως άνω (25) φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια αγοράς) εικονικά ως προς την συναλλαγή με εικονική αξία 79.899,80 € πλέον Φ.Π.Α. 10.386,92. Ως εκ τούτου προσδιόρισε τα αποτελέσματα και την εκκαθάριση του Φ.Π.Α. του ελεγχόμενου έτους με την αφαίρεση από τις δαπάνες, καθώς και από τις φορολογητέες εισροές και το φόρο εισροών τα ποσά των επίμαχων εικονικών φορολογικών στοιχείων. Στη συνέχεια, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το με αρ./24-09-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – κλήση προς ακρόαση με συνημμένους τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου, κατόπιν τούτου, η προσφεύγουσα, κατέθεσε το με αριθμ. πρωτ./21-10-2024 σημείωμα υποβολής απόψεων διατυπώνοντας τις απόψεις της επί του σημειώματος διαπιστώσεων και αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου, οι οποίες ελήφθησαν υπόψη, αξιολογήθηκαν, αντικρούστηκαν και εν τέλει δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο. Εν συνεχεία, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις που κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα με ε κοινοποίηση με ημερομηνία ανάρτησης στις 07/11/2024.

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

1. Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας των στοιχείων όταν τα πρόσωπα που εμπλέκονται είναι φορολογικώς υπαρκτά πρόσωπα.
2. Η προσφεύγουσα σε κάθε περίπτωση τελούσε σε καλή πίστη, οι συναλλαγές ήταν εικονικές ως προς το πρόσωπο του εκδότη.
3. Ο μόνος που φέρει ευθύνη είναι ο κληρονόμος του, ήτοι ο γιος του καθώς ο ίδιος πραγματοποιούσε τις συναλλαγές αποκρύπτοντας τον θάνατο του πατέρα του.
4. Η πλειοψηφία των επίμαχων τιμολογίων αφορούσε ποσά μικρότερα των 500 ευρώ και ως εκ τούτου δεν υφίσταται υποχρέωση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

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 ίδιου νόμου 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 22 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. ...».

Επειδή, 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: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,... 3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1216/2014 ορίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) του ν. [4172/2013](#) καθορίζονται οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη

υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.....».

Επειδή, το άρθρο 76 του ν. 5104/2024 ορίζει 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, με το άρθρο 33 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 εμπεριστατωμένα 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, στο άρθρο 36 του ν. 5104/2024 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, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου 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, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο, όπως παγίως γίνεται δεκτό, αρκεί, κατ' αρχήν, η φορολογική αρχή να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του, ούτε είχε θεωρήσει βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή *(οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων)*, είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικός ανύπαρκτο ή ότι ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από τη

συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή [οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 1404/2015)]. Τέλος, είναι αυτονόητο ότι, στην περίπτωση που αποδεικνύεται η μη πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής, δεν τίθεται καν ζήτημα καλής πίστης του λήπτη, ανεξαρτήτως του αν ο εκδότης ήταν πρόσωπο φορολογικός ή συναλλακτικός ανύπαρκτο(βλ. ΣτΕ 223/2015, 1314/2013, 505-6/2012, 403 7-4039/2011 7μ., 2011/2011, 3 711/2011, 1402/2011, 1498/2011, 3528/2010, 1184/2010, 2079/2009, 629/2008, 1653, 552, 547, 347/2006, 1219, 511/2005).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσδιορισμός της διαφοράς κυρίου φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. μετά των οικείων προστίμων των άρθρων 58 & 58Α του ν.4987/2022 για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2018 αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπειριστατωμένα στις με ημερομηνία θεώρησης 30-10-2024 τρεις (3) Εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος Ν. 4172/2013, Φ.Π.Α. & ΕΛΠ της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.

Επειδή, από τις προαναφερόμενες εκθέσεις ελέγχου προκύπτουν τα ακόλουθα:

1. Η προσφεύγουσα εξέδωσε το φορολογικό έτος 2018, τιμολόγια αγοράς αγροτικών προϊόντων ως αγοράστρια, με πωλητή τον με ΑΦΜ, ενώ σύμφωνα με το με αριθμό πρωτ./26.04.2024 έγγραφό της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, ο ως άνω φερόμενος πωλητής είχε αποβιώσει την 17.06.2017.
2. Η φορολογική αρχή με το με αριθμό πρωτ./12.09.2024 έγγραφό της ζήτησε από την προσφεύγουσα να διευκρινίσει: **α)** τον τόπο παραλαβής των ροδάκινων που αγοράσθηκαν με τα κρινόμενα τιμολόγια, **β)** τα μεταφορικά μέσα με τα οποία μεταφέρθηκαν τα ροδάκινα στον χώρο συγκέντρωσης φρούτων, **γ)** τον τρόπο εξόφλησης των κρινόμενων τιμολογίων **δεδομένου ότι υπάρχουν τιμολόγια για τα οποία υπήρχε υποχρέωση εξόφλησης με τραπεζικό μέσο τα οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. δ)** εάν γνώριζε προσωπικά τον προμηθευτή της, **δεδομένου ότι σχεδόν καθημερινά τον μήνα Αύγουστο του έτους 2018 φέρεται να έκανε παραλαβές φρούτων από αυτόν ενώ αυτός είχε αποβιώσει από το 2017 και η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στο παραπάνω αίτημα της φορολογικής αρχής.**

Βάσει, λοιπόν, όλων όσων ανωτέρω αναφέρθηκαν, της επεξεργασίας των συγκεντρωθέντων στοιχείων, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, όπως προκύπτει από τη με ημερομηνία θεώρησης 30-10-2024 Έκθεση μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. για την προσφεύγουσα, έκρινε ότι το σύνολο των τιμολογίων αγοράς εκδόσεως της προσφεύγουσας προς τον προμηθευτή με ΑΦΜ κατά το φορολογικό έτος 2018, είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή, καθώς αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές, τα επίμαχα προαναφερόμενα τιμολόγια αγοράς αναφέρονται στον κάτωθι πίνακα:

Α/Α	Ημερ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	ΑΞΙΑ €	ΦΠΑ €
1	31/07/2018	ΤΠ/Α ...	.....	17.486,40	2.273,23
2	31/07/2018	ΤΠ/Α Β	.....	420,20	54,62
3	01/08/2018	ΤΠ/Α ....Β	.....	442,20	57,48
4	03/08/2018	ΤΠ/Α ... Β	.....	395,00	51,35
5	04/08/2018	ΤΠ/Α .. Β	.....	416,00	54,08
6	05/08/2018	ΤΠ/Α .. Β	.....	418,60	54,41
7	07/08/2018	ΤΠ/Α .. Β	.....	423,80	55,09
8	07/08/2018	ΤΠ/Α .. Β	.....	436,80	56,78
9	08/08/2018	ΤΠ/Α .. Β	.....	429,00	55,77
10	09/08/2018	ΤΠ/Α .. Β	.....	416,00	54,08
11	10/08/2018	Τ/ΑΓΟΡ.. Β	.....	436,80	56,78
12	12/08/2018	Τ/ΑΓΟΡ..	.....	434,20	56,44
13	12/08/2018	Τ/ΑΓΟΡ...Β	.....	429,00	55,77
14	12/08/2018	Τ/ΑΓΟΡ... Β	.....	420,00	54,60
15	16/08/2018	Τ/ΑΓΟΡ.... Β	.....	425,70	55,34
16	16/08/2018	Τ/ΑΓΟΡ.... Β	.....	435,00	56,55
17	17/08/2018	Τ/ΑΓΟΡ.... Β	.....	432,00	56,16
18	17/08/2018	Τ/ΑΓΟΡ.... Β	.....	422,40	54,91
19	18/08/2018	Τ/ΑΓΟΡ..... Β	.....	435,20	56,57
20	18/08/2018	Τ/ΑΓΟΡ.... Β	.....	432,00	56,16
21	18/08/2018	ΤΠ/Α ....	.....	429,00	55,77
22	18/08/2018	ΤΠ/Α ...	.....	432,00	56,16
23	24/08/2018	ΤΠ/Α ..	.....	20.857,50	2.711,47
24	25/08/2018	ΤΠ/Α ..	.....	18.741,00	2.436,33
25	26/08/2018	ΤΠ/Α ..	.....	13.854,00	1.801,02
			Σύνολο	79.899,80	10.386,92

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου η αξία των επίμαχων εικοσιπέντε (25) εικονικών φορολογικών στοιχείων (τιμολόγια αγορών) συνολικής καθαρής αξίας 79.899,80 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. 10.386,92€ εκδόσεως της προσφεύγουσας, δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας στο επίμαχο φορολογικό έτος 2018, και ο έλεγχος προχώρησε στο λογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών της προσφεύγουσας του

ελεγχόμενου έτους με την πρόσθεση των διαπιστωθεισών λογιστικών διαφορών, ενώ επιπλέον, μεταξύ άλλων, καταλόγισε εις βάρος της προσφεύγουσας το ποσό του Φ.Π.Α. των εικονικών στο σύνολό τους τιμολογίων που αυτός εξέπεσε, εκδίδοντας σχετικά τις προσβαλλόμενες με την υπό κρίση προσφυγή οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του ελεγχόμενου φορολογικού έτους 2018. Επιπλέον, για το φορολογικό έτος 2024 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα η υπ'αρ...../30-10-2024 πράξη επιβολής προστίμου αρ.53 του ν.5104/2024 καθώς η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στα με αριθμό/14.05.2024 και/12.09.2024 αιτήματα της φορολογικής αρχής κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 και 53§1 του Ν.5104/2024 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 53§2 του Ν.5104/2024.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της ως προς την καλοπιστία της ως λήπτρια, όπως τραπεζικά έγγραφα εξόφλησης των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, ως είχε υποχρέωση καθώς υπάρχουν τιμολόγια με αξία άνω των 500,00€ και συγκεκριμένα:

Α/Α	Ημερ/νία	Παραστατικό	Αιτιολογία	ΑΞΙΑ €	ΦΠΑ €
1	31/07/2018	ΤΠ/Α ..	.....	17.486,40	2.273,23
23	24/08/2018	ΤΠ/Α ..	.....	20.857,50	2.711,47
24	25/08/2018	ΤΠ/Α ..	.....	18.741,00	2.436,33
25	26/08/2018	ΤΠ/Α ..	.....	13.854,00	1.801,02

Επιπλέον, υπάρχουν πολλές περιπτώσεις που η προσφεύγουσα εξέδωσε περισσότερα από ένα τιμολόγια αγοράς την ίδια ημέρα με προφανή λόγο να ξεπεράσει τον σκόπελο της τραπεζικής εξόφλησης.

Επειδή, η εικονικότητα των επίδικων φορολογικών στοιχείων (Τιμολογίων αγορών) φορολογικού έτους 2018 αποδείχθηκε από τη φορολογική αρχή πέραν πάσης αμφιβολίας διότι **στις επίμαχες από 30/10/2024 τρεις (3) εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α. & Ε.Λ.Π. της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας προσδιορίζεται σαφώς και ξεκάθαρα, δίχως να καταλείπεται καμία αμφιβολία, ότι τα επίμαχα τιμολόγια αγορών είναι εικονικά ως προς τη συναλλαγή, ήτοι αφορούν ανύπαρκτες συναλλαγές και οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.**

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, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε ούτε στον φορολογικό έλεγχο, ούτε κατά την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής αποδεικτικά στοιχεία για την πραγματοποίηση των συναλλαγών, προκειμένου να αποδομήσει το πόρισμα του ελέγχου.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της υπ' αριθ. πρωτ./**06.12.2024** ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «..... με **ΑΦΜ**

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

Υπ' αριθ./30.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/05/2018-31/12/2018

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ €	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ €	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	1.348.271,10	1.348.271,10	1.348.271,10	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	1.142.326,18	900.141,35	900.141,35	242.184,83
Φόρος εκροών	176.421,89	176.421,89	176.421,89	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	200.328,07	168.844,16	168.844,16	31.483,91
Πιστωτικό υπόλοιπο	23.906,18			23.906,18
Χρεωστικό υπόλοιπο		7.577,73	7.577,73	7.577,73
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^Α του ΚΦΔ		3.788,86	3.788,86	3.788,86
Σύνολο φόρου για καταβολή		11.366,59	11.366,59	11.366,59
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	23.906,18	0,00	0,00	23.906,18

Υπ' αριθ./30.10.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018.

			ΒΑΣΕΙ	
--	--	--	--------------	--

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ €	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΑΠΟΦΑΣΗΣ €	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέο εισόδημα	35.215,86	115.115,66	115.115,66	79.899,80
Πιστωτικό ποσό				
Χρεωστικό ποσό	10.212,60	33.383,54	33.383,54	23.170,94
Προκαταβολή φόρου	5.106,30	5.106,30	5.106,30	
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4987/2022		11.585,47	11.585,47	11.585,47
Τέλος επιτηδεύματος	833,33	833,33	833,33	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε για επιστροφή				
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών για καταβολή	16.152,23	50.908,64	50.908,64	34.756,41

Υπ' αριθ./30.10.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 του Ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ €
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ.53 Ν.5104/2024	250,00	250,00

Επί των οφειλόμενων φόρων κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ν. 5104/2024.

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

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.