



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 25/09/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8

Ταχ. Κώδικας : 10440 ΑΘΗΝΑ

Τηλέφωνο : 2131312382

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αριθμός απόφασης: 2622

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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 (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

δ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

ε. 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 Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 08/05/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονική ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, ατομικά και ως πρώην διαχειριστή και εταίρο της ΑΦΜ, κατοίκου,ΑΘΗΝΑ, κατά της υπ. αριθμ.

...../09-04-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019 του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω αναφερόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/05/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής ενδικοφανούς προσφυγής του 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/09-04-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019 του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην ΑΦΜ διαφορά φόρου ποσού 517098,41 ευρώ, πλέον προστίμου άρθρου 58 ν 4174/2013 ποσού 258549,20 ευρώ, ήτοι σύνολο 775647,61 ευρώ.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της με αριθμό/04.04.2023 εντολής του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος για τις φορολογίες Εισοδήματος και ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 16/01/2019 - 31/12/2019 στην ως άνω Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία με την επωνυμία «..... και ΑΦΜ στην οποία ο προσφεύγων υπήρξε μέτοχος και διαχειριστής.

Η ως άνω εντολή εκδόθηκε συνεπεία του υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΛ Ζ ΕΞ 2021 ΕΜΠ/28.04.2021 εγγράφου της Διεύθυνσης Ελέγχων και των υπ' αρ. πρωτ./06.07.2022, 2414/06.07.2022,/06.07.2022,/04.11.2022,/29.06.2023 εγγράφων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου, με συνημμένη την από 06/07/2022 έκθεση ελέγχου ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της ΥΕΔΔΕ Ηρακλείου – από τα οποία προκύπτει ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση ΙΚΕ με ΑΦΜ εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία για το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2019 καθώς και για το φορολογικό έτος 2020 - τα οποία διαβιβάστηκαν αρχικά στην Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών και στην συνέχεια στο 1ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθότι μεταφέρθηκε η ελεγκτική αρμοδιότητα.

Στα πλαίσια του ελέγχου, κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην ελεγχόμενη το με αρ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ 1 ΑΤ ΕΞ 2023 ΕΜΠ/06.04.2023 η εντολή ελέγχου και της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού σε εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 70 παρ. 15 του Ν. 4987/2022 (Α'206). Επίσης γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα για περιορισμό του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παρ. 2, 59 ή 70 παρ. 14 του Ν. 4987/2022 ή του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του Ν. 2523/1997, κατά περίπτωση, στο εξήντα τοις εκατό (60%), σε περίπτωση που η προκύπτουσα οφειλή εξοφληθεί εντός τριάντα (30) ημερών από τον προσδιορισμό του φόρου.

Στην συνέχεια συντάχθηκε το με αριθ. πρωτ. ΕΛ.ΚΕ 1 ΑΤ ΕΞ 2023/26.07.2023 αίτημα παροχής πληροφοριών (πρόσκληση) άρθρου 14 ν.4987/2022 για προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων κατά την ελεγχόμενη περίοδο 16/01/2019-31/12/2019, το οποίο επίσης κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην ελεγχόμενη επιχείρηση και στον διαχειριστή της

Η ελεγχόμενη επιχείρηση και ο διαχειριστής της δεν ανταποκρίθηκαν στην πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 §2 του Ν. 4987/2022.

Κατόπιν αυτών ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν είναι δυνατή η διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων της ΠΟΛ.1067/2018 και το εισόδημα της ελεγχόμενης επιχείρησης προσδιορίστηκε σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, δηλαδή με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ως ακολούθως

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΩΝ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019	
	<u>ΠΟΣΟ</u>
Έσοδα βάσει ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Ηρακλείου	2.194.582,07 €
Ακαθάριστα Έσοδα βάσει δήλωσης φορολογίας εισοδήματος	-
Φορολογητέες Εκροές Φ.Π.Α 24% βάσει δηλώσεων Φ.Π.Α.	2.027.417,05 €
Έσοδα σύμφωνα με τις υποβληθείσες Συγκεντρωτικές κατ/σεις τιμολογίων / ΜΥΦ της ελεγχόμενης	2.200.432,08 €
Έσοδα σύμφωνα με τις υποβληθείσες Συγκεντρωτικές κατ/σεις τιμολογίων / ΜΥΦ τρίτων αντισυμβαλλομένων	2.097.193,86 €
Ακαθάριστα Έσοδα Ελέγχου/ Φορολογητέες Εκροές Ελέγχου	2.200.432,08 €

Σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000, τα ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκρών και τον προσδιορισμό του αναλογούντος ΦΠΑ, χωρίς να αναγνωρίζεται λόγω μη προσκόμισης καμία δαπάνη προς έκπτωση.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 16/01/2019 - 31/12/2019		
	Ποσά Δήλωσης	Ποσά ελέγχου
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εκρών	2.027.417,05	2.200.432,08

ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εκροών	486.580,09	528.103,69
ΣΥΝΟΛΟ Αξίας φορολογητέων εισροών	1.981.664,20	0,00
ΣΥΝΟΛΟ Φόρου εισροών	475.599,41	0,00
Προστιθέμενα ποσά στο σύνολο του φόρου εισροών	0,00	0,00
Αφαιρούμενα ποσά από το στο σύνολο του φόρου εισροών	0,00	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου	0,00	0,00
Φ.Π.Α. που καταβλήθηκε με δηλώσεις (όχι έκτακτες)	11.005,28	11.005,28
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	0,00	0,00
ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	0,00	0,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	11.005,28	517.098,41

Ακολούθως, ο έλεγχος κοινοποίησε ηλεκτρονικά στις 08/09/2023 στην ελεγχόμενη επιχείρηση και στον διαχειριστή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 του ν. 4987/2022, το υπ αριθ./08.09.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου καθώς και τον με αριθμό/08.09.2023 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 με τα οποία της γνωστοποιήθηκαν οι διαφορές φόρου που προέκυψαν από τον παρόντα έλεγχο και εκλήθησαν όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της κοινοποίησής του να γνωρίσουν τις απόψεις τους.

Η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε και ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση της υπό κρίση πράξης, η οποία κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά (eΚοινοποίηση) στους λογαριασμούς της ελεγχόμενης επιχείρησης και του διαχειριστή στις 09/04/2024.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη επικαλούμενος

- 1) Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή του νόμου, που διέπει την επίδικη σχέση, και, συγκεκριμένα, των διατάξεων του άρθρου 25 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όσον αφορά στην παράνομη έκδοση της εντολής ελέγχου λόγω μη αναφοράς της διαρκείας του ελέγχου,
- 2) Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή του νόμου, που διέπει την επίδικη σχέση, και, συγκεκριμένα, των διατάξεων του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όσον αφορά στην έκδοση

των καταλογιστικών πράξεων κατά παράβαση της κατά χρόνον αρμοδιότητος της Φορολογικής Αρχής, λόγω υπερβάσεως της αποκλειστικής προθεσμίας, που τίθεται με τις προαναφερθείσες διατάξεις,

3) Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελή εφαρμογή του νόμου, που διέπει την επίδικη σχέση, και, ειδικότερα, των διατάξεων του άρθρου 19 του Ν. 2523/1997 και των διατάξεων των άρθρων 144 και 145 του Ν. 2717/1999 σχετικά με τη νομιμότητα του χαρακτηρισμού των επιδίκων τιμολογίων συναλλαγών ως εικονικών και την εκπλήρωση του σχετικού βάρους αποδείξεως της Φορολογικής Αρχής

4) Προσωπική απαλλαγή του από κάθε ευθύνη λόγω αποχώρησής του στις 15-07-2019, με αποτέλεσμα να ευθύνεται επιμεριστικά ήτοι για την χρονική περίοδο από 1-1-2019 έως 15-7-2019 και με δεδομένο ότι μέχρι την ημέρα αποχωρησής του το δηλωθέν ΦΠΑ ανήρχετο στο ποσόν των 51.429,68 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4646/2019:

«1. Τα πρόσωπα που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φ.Π.Α. και του ΕΝ.Φ.Ι.Α., που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους, ως και για τους τόκους, πρόστιμα, προσαυξήσεις και οποιεσδήποτε διοικητικές χρηματικές κυρώσεις επιβάλλονται επ' αυτών, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

α) τα ανωτέρω πρόσωπα είχαν μια από τις ανωτέρω ιδιότητες είτε κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας είτε κατά τον χρόνο λύσης, διάλυσης ή συγχώνευσής τους είτε κατά τη διάρκεια της εκκαθάρισής τους,

β) οι οφειλές κατέστησαν ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας τους υπό κάποια εκ των ανωτέρω ιδιοτήτων με την επιφύλαξη των επόμενων εδαφίων.

Αν οι οφειλές διαπιστώνονται μετά από έλεγχο, ως αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα κατά την έννοια της παρούσας παραγράφου νοούνται μόνο τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των περ. α' και γ' κατά το φορολογικό έτος ή την περίοδο στην οποία ανάγονται οι οφειλές αυτές. Σε περίπτωση που οι φορολογικές οφειλές της παρούσας παραγράφου έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, η αλληλέγγυα ευθύνη βαρύνει και τα πρόσωπα στα οποία συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις των περ. α' και γ' κατά τον χρόνο που κάθε δόση της ρύθμισης κατέστη ληξιπρόθεσμη ή η ρύθμιση απωλέσθηκε. Για τα ποσά των τόκων, των προσαυξήσεων, των προστίμων και των λοιπών χρηματικών κυρώσεων, η αλληλέγγυα ευθύνη βαρύνει τα πρόσωπα που είναι αλληλεγγύως υπεύθυνα για την κύρια οφειλή επί της οποίας υπολογίζονται και επιβάλλονται τα ποσά αυτά,

γ) οι εν λόγω οφειλές δεν καταβλήθηκαν ή δεν αποδόθηκαν στο Δημόσιο από υπαιτιότητα των ανωτέρω προσώπων. Το βάρος απόδειξης για τη μη ύπαρξη υπαιτιότητας φέρουν τα πρόσωπα της παρούσας παραγράφου. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή δύνανται να ορίζονται ενδεικτικά περιπτώσεις έλλειψης υπαιτιότητας.

2. Στα νομικά πρόσωπα που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως με τα πρόσωπα της παρ. 1 για την πληρωμή των οφειλόμενων φόρου εισοδήματος, παρακρατούμενου φόρου, κάθε επιρριπτόμενου φόρου, Φ.Π.Α. και του ΕΝ.Φ.Ι.Α. και των επ' αυτών τόκων, προστίμων, προσαυξήσεων και οποιωνδήποτε χρηματικών κυρώσεων του διαλυόμενου νομικού προσώπου και εκείνο που το απορρόφησε ή το νέο νομικό πρόσωπο που συστήθηκε, ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους.

3. Οι τελευταίοι κύριοι ή ψιλοί κύριοι ή επικαρπωτές ή επιφανειούχοι των ακινήτων ευθύνονται σε ολόκληρο μαζί με τους υπόχρεους για την πληρωμή του ΕΝ.Φ.Ι.Α. που βαρύνει το δικαίωμα που απέκτησαν, εκτός εάν αυτό αποκτήθηκε από επαχθή αιτία. Τα πρόσωπα αυτά έχουν δικαίωμα να προσφύγουν στη διαδικασία του άρθρου 63 εντός εξήντα (60) ημερών από την κοινοποίηση με συστημένη επιστολή της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης.

4. Πρόσωπα ευθυνόμενα για την καταβολή φόρου εκ μέρους του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας σύμφωνα με το παρόν άρθρο δύνανται να ασκήσουν έναντι της Φορολογικής Διοίκησης, παράλληλα με το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, οποιοδήποτε δικαίωμα θα είχε στη διάθεσή του το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα.

5. Από τις ανωτέρω διατάξεις εξαιρούνται οι αρχηγοί των διπλωματικών αποστολών και των προξενικών αρχών για τα χρέη του διαπιστευόντος ή αποστέλλοντος κράτους αντίστοιχα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5 του ν. 4308/2014, 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.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) 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.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.»

Επειδή, με το άρθρο 15 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, 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. 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.....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως 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 ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣτΕ 506/08-02-2012), σε περίπτωση δε, 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. ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 1405/2015, ΣτΕ 4629/2014, ΣτΕ 4473/2014, ΣτΕ 721/2014, ΣτΕ 4328/2013, ΣτΕ 533/2013).

Σε κάθε περίπτωση, η καλοπιστία του λήπτη δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικά ανύπαρκτος.(ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014).

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση ΣτΕ 1404/2015:

«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. Η απόδειξη της εικονικότητας μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο».

Επειδή, με την ΣΤΕ 1238/2018, κρίθηκε μεταξύ άλλων:

«Επειδή, περαιτέρω, κατά τα παγίως κριθέντα (ΣΤΕ 394/2013, ΣΤΕ 4328/2013, ΣΤΕ 4570/2014, ΣΤΕ 4269/ 2014, 1405, 3336-40, ΣΤΕ 3347/2015, ΣΤΕ 3399/2015, ΣΤΕ 336/2018) κρίθηκε, όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως 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 φορολογικού στοιχείου είναι φορολογικώς ανύπαρκτος, ήτοι δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος 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 ανωτέρω εκδότης είναι φορολογικώς μεν υπαρκτός αλλά, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την 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 ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει ότι πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, στην οποία αφορά το φορολογικό στοιχείο).....».

Επειδή, στο άρθρο 22 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.».

Επειδή, στην παρ. 2 περ. β του άρθρου 11 του ν.4308/2014, ορίζεται ότι:

«β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή της υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1.Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2.Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρεωσεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.

[...]

3.Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48Α παρ.1 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

« 1. Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο, τις ήδη διαπιστωμένες παραβάσεις και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, τα δελτία πληροφοριών, τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, τα στοιχεία και τις πληροφορίες των προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 του ν. 3842/2010, καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., προκύπτει ότι ο υπόχρεος στο φόρο παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει από το γραφείο μερική πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο ακόμα και χωρίς έλεγχο όλων των βιβλίων και στοιχείων και χωρίς να είναι αναγκαία η διενέργεια ελέγχου σε άλλες φορολογίες.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58Α παρ.2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη βασίζεται στην από 09/04/2024 Έκθεση Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ η οποία περιέχει στο σώμα ρητή αναφορά των κανόνων δικαίου, που οδήγησαν στην έκδοσή της.

Επειδή, ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε σε συνέχεια προηγούμενου μερικού επιτόπιου ελέγχου που ολοκληρώθηκε στις 06/07/2022 κατόπιν της/2021 εντολής ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ/ΤΜΗΜΑ Α2 στον οποίο είχαν εντοπιστεί μεταξύ άλλων για την ελεγχόμενη οντότητα τα παρακάτω:

1. Μη προσκόμιση των τηρούμενων της βιβλίων και στοιχείων
2. η δηλωθείσα επαγγελματική εγκατάσταση επί της οδού ΑΘΗΝΑ, ΤΚ:....., δεν έχει ουσιαστικά χρησιμοποιηθεί ποτέ, και ούτε θα ήταν ικανή να ανταποκριθεί στον ιδιαίτερα υψηλό κύκλο εργασιών που φέρεται να διενεργεί.

3. η ελεγχόμενη οντότητα δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό.
4. κατά τις χρήσεις 2019 και 2020 δεν εμφανίζεται να προβαίνει σε προμήθεια αγαθών/εμπορευμάτων (καθότι δεν υποβάλλει σχετική συγκεντρωτική κατάσταση προμηθευτών, ούτε και εντοπίστηκε από τον παρόντα έλεγχο αντίστοιχη συγκεντρωτική κατάσταση υποβληθείσα από τους τυχόν αντισυμβαλλόμενους της).
5. δεν εμφανίζεται να λαμβάνει πληρωμές μέσω του τραπεζικού συστήματος προς εξόφληση των επίμαχων τιμολογίων που φέρεται να εξέδωσε προς τις ανωτέρω επιχειρήσεις, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με τη συνήθη συναλλακτική πρακτική των επιχειρήσεων.
6. δεν διενεργεί κατά τις κρινόμενες χρήσεις λειτουργικές δαπάνες μέσω του τραπεζικού συστήματος.
7. κατά την επεξεργασία των τραπεζικών κινήσεων διαπιστώθηκε ότι συστηματικά εντός αμέσου χρόνου εκ της εκάστοτε διενεργούμενης κατάθεσης λάμβανε χώρα σχεδόν ισόποση ανάληψη, τακτική που είχε σαν αποτέλεσμα το υπόλοιπο του τραπεζικού λογαριασμού να μην μεταβάλλεται και να παραμένει μικρό έως μηδενικό, γεγονός το οποίο δεν συνάδει με τη συνήθη επιχειρηματική πρακτική.
8. διαπιστώνεται μεγάλη απόκλιση μεταξύ των φερόμενων πωλήσεων σε σχέση με τις καταθέσεις που έχουν διενεργηθεί προς εξόφληση αυτών των συναλλαγών (πωλήσεων).
9. προέκυψε η εμπλοκή/ανάμειξη στις τραπεζικές αναλήψεις – μεταφορά εμβασμάτων της εδώ ελεγχόμενης οντότητας και άρα στη διακίνηση του χρήματος προς τρίτων εταιρειών οι οποίες (εταιρείες) που λάμβαναν τα χρήματα είχαν σχεδόν όλες κοινή έδρα ενώ σε όλες συμμετείχε σαν μέλος ή διαχειριστής ο κύριος με ΑΦΜ:.....
10. Δεν αποθηκεύθηκε ποτέ και δεν διακινήθηκε κανένα εμπόρευμα τουλάχιστον για τα έτη 2019-2020.
11. δεν έχει στην κατοχή της επαγγελματικό αυτοκίνητο για τη μεταφορά των εμπορευμάτων, ούτε μηχανήμα έργων τα οποία είναι απαραίτητα για την εκτέλεση κατασκευαστικών εργασιών.
12. στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια πώλησης – δελτία αποστολής) εμφανίζονται υλικά και εμπορεύματα τα οποία η ίδια ουδέποτε είχε αγοράσει.

Από τα ανωτέρω η ΥΕΔΔΕ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ διαπίστωσε την ανυπαρξία των συναλλαγών που φέρεται να διενήργησε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις η επιχείρηση με ΑΦΜ στο σύνολό τους, καθώς η ανωτέρω επιχείρηση δημιουργήθηκε εικονικά με σκοπό, την έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για συναλλαγές οι οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν, με σκοπό να διευκολύνει τις λήπτριες επιχειρήσεις, ώστε να εμφανίζουν διογκωμένα έξοδα ή προκειμένου να καλύψουν διακινήσεις προϊόντων οι οποίες έγιναν από τρίτα πρόσωπα.

Επειδή, στη συνέχεια ο έλεγχος κατ' αντικειμενική κρίση/εκτίμηση του συνόλου των ανωτέρω ευρημάτων – αποδεικτικών στοιχείων και σύμφωνα με τα διδάγματα της πείρας και της κοινής λογικής στα πλαίσια του επιχειρείν και των συναλλακτικών ηθών και εθίμων, διαπίστωσε την ανυπαρξία των συναλλαγών που φέρεται να διενήργησε κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις η ελεγχόμενη οντότητα στο σύνολό τους.

Η επιχείρηση ΙΚΕ με ΑΦΜ τυγχάνει φορολογικώς μεν υπαρκτό πρόσωπο αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτη επιχείρηση, υπό την έννοια ότι ενόψει των επιχειρηματικών της δυνατοτήτων, όπως προέκυψαν από τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής της συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών της - ήτοι δηλαδή την ελλιπή/ανύπαρκτη επαγγελματική της εγκατάσταση, την ελλιπή υλικοτεχνική υποδομή της, το ανύπαρκτο απασχολούμενο προσωπικό της, την παντελή απουσία αγορών, ήτοι δηλαδή δεν διέθετε τα μέσα, τα υλικά και το προσωπικό - δεν ήταν δυνατό να ήταν σε θέση να εκπληρώσει τις επίμαχες πωλήσεις στο σύνολό τους, και ως εκ τούτου συμπεραίνεται ότι τα σχετικώς εκδοθέντα από πλευράς της ελεγχόμενης οντότητας φορολογικά στοιχεία δεν αντικατοπτρίζουν αληθείς και πραγματικώς στο σύνολό τους τελεσθείσες συναλλαγές.

Επειδή, στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, η οποία συμπληρώνει θεμιτά την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης και συνιστά στοιχείο του φακέλου της υπόθεσης, περιέχεται λεπτομερής αναφορά των πραγματικών περιστατικών επί τη βάση των οποίων στηρίζεται η διαπίστωση της μη ορθής εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ).

Επειδή, από τις διατάξεις του Ν.4308/2014 (περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων), συνάγεται ότι η επιχείρηση οφείλει, όχι μόνο να διασφαλίζει την αυθεντικότητα των στοιχείων και του περιεχομένου τους, αλλά και να είναι σε θέση, να έχει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι και το διακανονισμό της. Ουσιαστικά οι διατάξεις αυτές, διευρύνουν το πεδίο των απαιτούμενων δικαιολογητικών στοιχείων για κάθε συναλλαγή, καθώς απαιτείται να υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων, να υπάρχει μια ελεγκτική αλυσίδα που να αποδεικνύει το πραγματικό γεγονός και να παρέχει επαλήθευση της αυθεντικότητας του στοιχείου (ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ -Ανάλυση ερμηνεία - Δημ. Σταματόπουλος, Αθήνα Νοέμβριος 2015, σελ. 248).

Επειδή, ούτε η ΙΚΕ με ΑΦΜούτε ο προσφεύγων δεν προσκόμισαν – παρόλο που κλήθηκαν – βιβλία και στοιχεία.

Επειδή, ούτε η ΙΚΕ με ΑΦΜ ούτε ο προσφεύγων, έως την έκδοση της έκθεσης ελέγχου δεν προσκόμισαν στοιχεία ως ανταπόδειξη στα συμπεράσματα του ελέγχου και δεν υπέβαλλαν απόψεις στο με αριθμ...../08-09-2023 σημείωμα διαπιστώσεων.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή, και ενώ αμφισβητεί το πόρισμα του ελέγχου, ως έχων το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ, δεν προσκόμισε κανένα νέο στοιχείο από το οποίο να τεκμηριώνονται οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του.

Επειδή, ο ισχυρισμός περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης λόγω υπερβάσεως της αποκλειστικής προθεσμίας που τίθεται με τις διατάξεις του αρ. 28§2 ΚΦΔ, τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος, καθώς ούτε η ελεγχόμενη επιχείρηση ούτε ο προσφεύγων προσκόμισαν μέχρι και την σύνταξη της από 09.04.2024 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, απόψεις επί του υπ' αριθμ. /08.09.2023 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση, η φορολογική Διοίκηση έχει το δικαίωμα να εκδώσει οριστικές πράξεις προσδιορισμού του φόρου έως την παραγραφή του ελεγχόμενου έτους.

Επειδή, στην με αριθ./04.04.2024 εκδοθείσα εντολή ελέγχου του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, προσδιορίζεται επακριβώς η διάρκεια του ελέγχου, ήτοι έως 31/12/2025.

Επειδή, λόγω της μη προσκόμισης στον έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων τα ακαθάριστα έσοδα και οι φορολογητέες εκροές της υπό κρίση επιχείρησης προσδιορίστηκαν με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ήτοι βάσει των ΜΥΦ της ελεγχόμενης και δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών έως την 15/07/2019(ημερομηνία που δηλώθηκε στο taxis η διακοπή της σχέσης του προσφεύγοντος ως διαχειριστή της Ως εκ τούτου δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός των οφειλών, ώστε να προκύπτουν αδιάσειστα εκείνες, για τις οποίες ευθύνεται έκαστος διαχειριστής.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 09/04/2024 εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ Αττικής επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της 08/05/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ, και την **επικύρωση** της υπ. αριθμ./09-04-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΠΡΑΞΗΣ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019 του προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση σύμφωνα με την παρούσα απόφαση

Φορολογική περίοδος 01/01/2019 – 31/12/2019

υπ. αριθμ./09-04-2024 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΠΡΑΞΗ ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΥ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ ΦΠΑ / ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ

	Ε Λ Ε Γ Χ Ο Υ	Δ Ε Δ
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	517098,41	517098,41
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡΘΡΟΥ 58Α	258549,20	258549,20
ΣΥΝΟΛΟ	775647,61 ευρώ	775647,61 ευρώ

ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΑ ΕΥΘΥΝΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΝ ΛΟΓΩ ΠΡΑΞΗ : ΝΑΙ, ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΩΣ ΑΝΩ ΕΚΤΕΘΕΝΤΑ

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.