



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/06/2022

Αριθμός απόφασης: 2291Α

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604529

Fax : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

3. Την από **11/02/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ., με έδρα στην επί της οδού κατά: α) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017, β) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ ΦΠΑ/Επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018, γ) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 και δ) της υπ' αριθ. /2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης **31/12/2021** έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 11/02/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολή προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 96.808,05 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 48.404,03 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **145.212,08 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολή προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 742.945,88 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 371.472,94 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.114.418,82 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολή προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 903.570,93 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 451.785,47 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.355.356,40 ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ. /2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολή προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ποσού 1.838.206,91 ευρώ, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ποσού 919.103,46 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **2.757.310,37 ευρώ**.

Στον προσφεύγοντα διενεργήθηκε μερικός έλεγχος ΦΠΑ στα έτη 2017, 2018, 2019 και 2020 σύμφωνα με τις με αριθμ. /2021 & /2021 εντολές ελέγχου του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ Αθηνών, οι οποίες εξεδόθησαν συνεπεία των με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2021 ΕΜΠ, ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2021 ΕΜΠ και ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2021 ΕΜΠ Δελτίων για Διενέργεια Έρευνας, του ΣΤ Τμήματος Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του ΦΠΑ της Διεύθυνσης Ελέγχων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων (αρ. πρωτ. εισερχομένων /2021, /2021 και /2021 αντίστοιχα). Το παραπάνω τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων, ζήτησε να απαντηθούν συγκεκριμένα ερωτήματα τα οποία τέθηκαν με αφορμή τα αίτημα των υπουργείων Οικονομικών της Ρουμανίας και της Βουλγαρίας στα πλαίσια της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής μεταξύ των κρατών-μελών της Ε.Ε. στον τομέα του Φ.Π.Α., σύμφωνα με τον Κανονισμό 904/2010 για τις επιχειρήσεις
α) (ΑΦΜ/ΦΠΑ:.....), β)

(ΑΦΜ/ΦΠΑ:.....) και γ) (ΑΦΜ/ΦΠΑ:.....)

για τις οποίες υπήρχαν υποψίες εμπλοκής σε απάτη στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές. Καθώς ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο με αρ. πρωτ./2021 Αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, ήτοι δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα τηρούμενα βιβλία και τα φορολογικά στοιχεία του για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, κατέστη αντικειμενικά αδύνατος ο λογιστικός προσδιορισμός των φορολογητέων εκροών. Επομένως διαπιστώθηκε ότι πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν.4172/2013 και ως εκ τούτου ο έλεγχος προσδιόρισε τις εκροές λαμβάνοντας υπόψη αφενός τα αποτελέσματα του ελέγχου που προηγήθηκε (για την χρήση 2017) και αφετέρου κάθε διαθέσιμο στοιχείο. Δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο οι απαλλασσόμενες από τον Φ.Π.Α. εκροές καθώς και οι εκροές που βρίσκονται στο μειωμένο συντελεστή Φ.Π.Α., όπως επίσης και το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών κατά το μέρος που οι συναλλαγές δεν αποδείχτηκαν κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 32 του ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.). Επίσης δεν έτυχε απαλλαγής από το Φ.Π.Α. στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών γιατί δεν αποδείχθηκε η νόμιμη πραγματοποίηση αυτών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι:

- Έχει συνταχθεί τυπικά η από 01/12/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας η οποία είναι παντελώς αόριστη και οι προσβαλλόμενες πράξεις νομικά πλημμελείς και ως τέτοιες πρέπει να ακυρωθούν. Δεν προσδιορίζει από που προέρχεται η αξία των φορολογητέων εκροών που έχει προσδιορίσει αυθαίρετα, δεν γίνεται διαχωρισμός των προσδιορισθέντων κατά τα άνω φορολογητέων εκροών κατά συντελεστή ΦΠΑ, ποίο μέρος από αυτά αποτελούσαν ενδοκοινοτική συναλλαγή δεδομένου ότι από το πνεύμα της Εκθέσεως αόριστα προκύπτει ότι υπάρχουν ενδοκοινοτικές συναλλαγές, όπως στο ιστορικό του Ελέγχου αναφέρεται.
- Ο έλεγχος έλαβε τα υποτιθέμενα ακαθάριστα έσοδα για το ΦΠΑ από τα στοιχεία που υποβλήθηκαν από τρίτους πελάτες στη ΜΥΦ του Υπουργείου Οικονομικών χωρίς να προβεί σε αυτοτελή προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων κατ' είδος, κατά συντελεστή ΦΠΑ, απαλλασσόμενα του ΦΠΑ και τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές οι οποίες αντιμετωπίζονται ως προς το ΦΠΑ ξεχωριστά.
- Για την Ελεγκτική Αρχή δεν πηγάζει από το άρθρο 15 Ν.4174/2013 μόνον δικαίωμα, αλλά και υποχρέωση να αναζητήσει πληροφορίες από τρίτα πρόσωπα ώστε να εκτελέσει το έργο της με διαφάνεια, ακρίβεια και να αιτιολογήσει τον οποιοδήποτε καταλογισμό φόρου.
- Έλλειψη αιτιολογίας σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας της εκθέσεως ελέγχου.

Επειδή, με το άρθρο 14 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι «1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες

αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν εγγράφου αιτήματος της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των βιβλίων και στοιχείων ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών 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.....»

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, την 27/08/2021 και ώρα 13:30 ο έλεγχος θέλοντας να διενεργήσει αυτοψία μετέβη στην δηλωμένη ως έδρα της επιχείρησης του προσφεύγοντος επί της οδού στην, πλην όμως ήταν αδύνατος ο εντοπισμός της έδρας γιατί δεν υπήρχε ταμπέλα στον εξωτερικό χώρο και επισήμανση στα κουδούνια της οικοδομής. Στο εν λόγω κτίριο και σύμφωνα με το ηλεκτρονικό μισθωτήριο ο προσφεύγων μίσθωνε γραφείο στο 2ο όροφο επί της οδού στην, για τους σκοπούς της δραστηριότητάς του. Ωστόσο, δεν βρέθηκε στην δηλωθείσα ως έδρα διεύθυνση από τον έλεγχο καθότι δεν είχε αναρτηθεί ταμπέλα με την επωνυμία και δεν βρέθηκε κουδούνι ενημερωμένο στην είσοδο της πολυκατοικίας επί της ανωτέρω έδρας της επιχείρησης του προσφεύγοντος. Σημειώνεται ότι το ηλεκτρ. μισθωτήριο/2017 όριζε διάρκεια μίσθωσης την περίοδο 15/04/2017 - 31/12/2017 και τροποποιήθηκε με τις με αριθμ./2017 και/2017 δηλώσεις μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, ενώ την 15/10/2020 αναρτήθηκε το υπ' αριθμ. ηλεκτρονικό μισθωτήριο για το ίδιο ακίνητο με διάρκεια μίσθωσης την περίοδο 01/09/2020 - 01/09/2021. Την 10/09/2021 εμφανίστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών ο εξουσιοδοτούμενος (με την από 10/06/2021 εξουσιοδότηση και εν συνεχεία την από 27/09/2021 εξουσιοδότηση) του προσφεύγοντος κος, ο οποίος ενημερώθηκε για όλα τα ανωτέρω, για τον έλεγχο που θα διενεργήσει η Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών καθώς και τα στοιχεία και τις διευκρινίσεις-πληροφορίες που έπρεπε να παρέχει, όπως αναφέρονταν στην με αρ. πρωτ./2021 Πρόσκληση αρθ.14 Ν.4174/2013 που κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά και για την αυτοψία που επρόκειτο να γίνει στην έδρα του. Ωστόσο μέχρι και την σύνταξη της οικείας εκθέσεως ελέγχου ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α 167/23-7-2013), ορίζουν, ότι:

«Άρθρο 28. Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων

1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή
β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή
γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.

2. Το εισόδημα φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, μπορεί επίσης να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή έμμεσες μεθόδους ελέγχου σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όταν το ποσό του δηλούμενου εισοδήματος δεν επαρκεί για την κάλυψη των προσωπικών δαπανών διαβίωσης ή σε περίπτωση που υπάρχει προσαύξηση περιουσίας η οποία δεν καλύπτεται από το δηλούμενο εισόδημα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν. 2859/2000: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

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

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

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

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

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.2859/2000, ορίζεται: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν.

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 ΔΟΥ 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.

...

6. Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου....»

Επειδή σύμφωνα με την Ε 2140/2019 με ΘΕΜΑ: “ Οδηγίες σχετικά με την εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων καθώς και την επιστροφή φόρου εισοδήματος σε νομικά πρόσωπα / νομικές οντότητες και πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α., σε περίπτωση μη προσκόμισης δικαιολογητικών”: «...3. Στις περιπτώσεις επιστροφής Φ.Π.Α. κατόπιν ελέγχου και μη ανταπόκρισης στην πρόσκληση του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., πέραν της επιβολής του προβλεπόμενου από τις σχετικές διατάξεις προστίμου, δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών κατά το μέρος που οι συναλλαγές δεν αποδεικνύονται κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 32 του ν.2859/2000 (Κώδικας Φ.Π.Α.) ή/και καταλογίζεται το μέρος του φόρου εκροών που αναλογεί σε απαλλασσόμενες εκροές που δεν αποδεικνύονται και ο έλεγχος ολοκληρώνεται με την έκδοση των οικείων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ύστερα και από τη διαδικασία που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. Σε περίπτωση που στην ελεγχόμενη περίοδο δηλώνεται μέρος του πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση, η διαφορά φόρου που προκύπτει σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο αρχικά περιορίζει το προς επιστροφή ποσό...»

Επειδή διαπιστώθηκε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις για να εφαρμοστούν οι σχετικές διατάξεις του άρθρου 28 του ν. 4172/2013, που ορίζουν ότι το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας μεταξύ άλλων όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. Ο έλεγχος, δεδομένου ότι δεν τέθηκαν στη διάθεση του τα βιβλία και στοιχεία των υπό κρίση φορολογικών ετών, ορθώς προσδιόρισε τις εκροές λαμβάνοντας υπόψη αφενός τα αποτελέσματα του ελέγχου που προηγήθηκε (για την χρήση 2017) και αφετέρου κάθε διαθέσιμο στοιχείο όπως ορίζεται στο άρθρο 28 του Ν 4172/2013, ήτοι:

α) τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α για τις προς έλεγχο χρήσεις και

β) τα στοιχεία των δηλώσεων τρίτων προς την Α.Α.ΔΕ, (Συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών & ΜΥΦ από το πληροφοριακό σύστημα Taxis-Elenxis) σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013 και στη συνέχεια καταλόγισε το μεγαλύτερο εξ αυτών στην κάθε ελεγχόμενη κρίση.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας): «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 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».

Εν προκειμένω, η οικεία έκθεση ελέγχου αιτιολογεί πλήρως τις περιπτώσεις κατά τις οποίες υφίσταται αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, η οποία (αδυναμία) οφείλεται αποκλειστικά στην μη προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων από τον προσφεύγοντα τόσο κατά την έναρξη του ελέγχου, οπότε και του κοινοποιήθηκε το σχετικό αίτημα παροχής πληροφοριών όσο και κατόπιν της κοινοποίησης σε εκείνον του υπ' αριθμ./2021 Σημειώματος Διαπιστώσεων με τις σχετικές προσωρινές πράξεις καταλογισμού φόρου ΦΠΑ.

Επειδή, η οικεία έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί την αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξεως, ενώ στο κεφάλαιο «Διαπιστώσεις Ελέγχου», εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων και τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στο ίδιο σημείο γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στην προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός του φόρου και των αναλογούντων προσαυξήσεων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της αμφισβητούμενης πράξεως δεν είναι ελλιπής, όπως ανυπόστατα υποστηρίζει η προσφεύγουσα.

Ως εκ τούτου, η οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται διεξοδικά τόσο στη νομική βάση, όσο και στα γεγονότα και τα πραγματικά περιστατικά που ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο

και επομένως, καλύπτεται η υποχρέωση της φορολογικής Διοίκησης περί επαρκούς αιτιολογίας, έτσι όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 64 του Ν. 4174/13.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης με ημερομηνία θεώρησης **31/12/2021** έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνεται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **11/02/2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση:

α) της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2017 - 31/12/2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	96.808,05 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	48.404,03 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	145.212,08 €

β) της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ΦΠΑ/Επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	742.945.88 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	371.472,94 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.114.418,82 €

γ) της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	903.570,93 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	451.785,47 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.355.356,40 €

δ) της υπ' αριθ./2021 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ/Επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	1.838.206,91 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	919.103,46 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.757.310,37 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.