



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 29/05/2018

Αριθμός Απόφασης: 2744

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. 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.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 26/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Οργανισμού Τοπικής Αυτοδιοίκησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, Τ.Κ., κατά των : 1) υπ' αριθμ. /2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 2011, 2) υπ' αριθμ. /2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, 3) υπ' αριθμ. /2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 2011, 4) με αριθμό /2017 έκθεσης μερικού ελέγχου ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ. Χανίων, 5) με αριθμό /2017 έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Χανίων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις : 1) υπ' αριθμ. /2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 2011, 2) υπ' αριθμ. /2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, 3) υπ' αριθμ. /2017 Οριστική

Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 2011, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 28/12/2017 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου ΚΒΣ και ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

6. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 26/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. άρθρου 7 παρ.3 του ν.4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού ύψους 4.200,00 €, για τη διαχειριστική περίοδο 2011. Το εν λόγω ποσό προκύπτει από α) την παράβαση της μη έκδοσης 13.130 αποδείξεων συνολικού ύψους 46.941,00 ευρώ (αξίας μικρότερης των 1.200,00 ευρώ η κάθε μία) που επιφέρει τις κυρώσεις των άρθ. 5 παρ. 1 και 9 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθ. 7 παρ. 3 ζ' του ν. 4337/2015, ήτοι {15(οροφή) Χ 800,00 ευρώ Χ 1/3 = 4.000,00 ευρώ} και β) την παράβαση της μη τήρησης θεωρημένων βιβλίων εσόδων – εξόδων κατά παράβαση των άρθ. 2 και 6 του Π.Δ.186/92 που επιφέρει τις κυρώσεις του άρθ.5 του ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με το άρθ. 7 παρ. 3 ζ' του ν.4337/2015, ήτοι πρόστιμο ίσο με 1 Χ 600,00 ευρώ Χ 1/3 = 200,00 ευρώ.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 28/12/2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου ΚΒΣ, των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

Με την υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., άρθ. 4 του ν. 2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 300,00 ευρώ για τη μη υποβολή περιοδικής δήλωση ΦΠΑ Β' τριμήνου 2011 και για την υποβολή ανακριβών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ Γ' και Δ' τριμήνου 2011.

Με την υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο του προσφεύγοντος από 71.869,10 ευρώ σε 63.091,51 ευρώ για τη διαχειριστική περίοδο 2011, λόγω της μη έκδοσης αποδείξεων συνολικού ύψους 46.941,00 ευρώ και κατά συνέπεια της μη απόδοσης του αναλογούντος ΦΠΑ.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 28/12/2017 αντίστοιχης Έκθεσης Μερικού Ελέγχου ΦΠΑ των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

Ιστορικό

Σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην Έκθεση Ελέγχου και στο έγγραφο απόψεων της Δ.Ο.Υ. Χανίων, ανάμεσα στους φακέλους με τις μεταφερόμενες προς έλεγχο υποθέσεις από την

περιφερειακή Δ/νση του Σ.Δ.Ο.Ε. Κρήτης που παραδόθηκαν στην εν λόγω Δ.Ο.Υ. στις 7.11.2017, συγκαταλέγεται και φάκελος με επιβαρυντικά για τον στοιχεία, συγκεκριμένα για έσοδα του από την εκμετάλλευση πάρκινγκ. Ως εκ τούτου, εκδόθηκε η αριθμ./17 εντολή ελέγχου της προϋσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων και στις 1.12.2017 οι αρμόδιοι ελεγκτές μετέβησαν στην έδρα του στη, προκειμένου να παραλάβουν στοιχεία σχετικά με την έκδοση αποδείξεων για την είσπραξη των εσόδων από την παραπάνω αναφερόμενη δραστηριότητα του Αυτό δεν κατέστη δυνατόν καθότι απουσίαζε ο και ο αρμόδιος Οι υπάλληλοι της οικονομικής υπηρεσίας του δήλωσαν ότι δεν υπάρχουν στοιχεία σχετικά με την έκδοση αποδείξεων και για την είσπραξη εσόδων από την εκμετάλλευση των πάρκινγκ.

Κατόπιν τούτου, οι αρμόδιοι υπάλληλοι προέβησαν σε αυτοψία από την οποία διαπιστώθηκε ότι έχουν διαμορφωθεί με την κατάλληλη γραμμογράφηση επί της ασφάλτου σε χώρους στάθμευσης μία πλατεία δίπλα στο αρτοποιείο ως χώρος Ε.Ι.Χ., μία μικρότερη πλατεία κατά μήκος του δρόμου απέναντι αυτής για τα τουριστικά λεωφορεία, καθώς και χώρος στάθμευσης στο της Στις 4.12.2017 προσήλθε στη Δ.Ο.Υ. Χανίων ο και δήλωσε ότι δεν εισπράττονταν έσοδα από το πάρκινγκ και ότι ο Δήμος δεν έχει να προσκομίσει αντίγραφα εισιτηρίων. Μόνο από το Σεπτέμβριο 2017 εισπράττονται δικαιώματα από το πάρκινγκ με τη χρήση της Φ.Τ.Μ. Συνοψίζοντας, οι ελεγκτές κατέληξαν στις ακόλουθες διαπιστώσεις:

Α) Από το μητρώο της Δ.Ο.Υ. Χανίων προκύπτει ότι ο υπέβαλε δήλωση μεταβολής στις 9.6.2016 για υπηρεσίες χώρου στάθμευσης στη, ενώ στο TAXIS έχει δηλωθεί η χρήση Φ.Τ.Μ. από τις 13.9.2017. Β) Ανάμεσα στα στοιχεία του φακέλου που διαβιβάστηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. περιέχεται αντίγραφο του αριθμ./2011 εγγράφου του προς τους συνδέσμους ταξιδιωτικών πρακτόρων Κρήτης και Δυτικής Κρήτης το οποίο αναφέρεται στην αριθμ./2011 Απόφαση του Δημοτικού Συμβουλίου και στην λειτουργία του πάρκινγκ λεωφορείων στη από 10.6.2011 και ορίζεται η τιμολογιακή πολιτική που έχει ως εξής: 10 ευρώ για τα μεγάλα λεωφορεία και 7 ευρώ για τα μικρά. Γ) Η αριθμ./2011 απόφαση του με την οποία καθορίζονται οι χώροι στάθμευσης στη με αμοιβή, ήτοι πάρκινγκ στην πλατεία για Ε.Ι.Χ., πάρκινγκ απέναντι της πλατείας για λεωφορεία και πάρκινγκ στον Δ) Επίσης ανάμεσα στα στοιχεία του φακέλου υπάρχει φωτοτυπία απόδειξης είσπραξης για χρήση πάρκινγκ από τουριστικά λεωφορεία στον χώρο απέναντι από το πάρκινγκ Ε.Ι.Χ. με ποσό 10 ευρώ. Η απόδειξη φέρει αύξοντα αριθμό Ε) Υπάρχει απόδειξη για στάθμευση Ε.Ι.Χ. με ποσό 3 ευρώ που φέρει αύξοντα αριθμό ΣΤ) Από φωτογραφίες του χώρου του πάρκινγκ που έχουν ληφθεί μέσω Google maps φαίνεται η χωρητικότητα των τριών πάρκινγκ. Ζ) Η χωρητικότητα των πάρκινγκ επαληθεύτηκε και από τη διενεργηθείσα στις 1.12.2017 αυτοψία των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Χανίων με τις διαγραμμίσεις επί της ασφάλτου να είναι ορατές.

Ο προσφεύγων Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι:

- «Για την αρ. /2011 απόφαση του του Η απόφαση αυτή αφορά την οριοθέτηση κι μόνο των επιτρεπτών θέσεων στάθμευσης στους κοινόχρηστους χώρους της και όχι την λειτουργία συστήματος ελεγχόμενης στάθμευσης με κάρτες, παρκόμετρα ή άλλο τρόπο πληρωμής, η οποία απαιτεί α) δέσμευση χώρων, β) μελέτη για τον περιορισμό της κυκλοφοριακής ικανότητας των πλατειών κι της χερσαίας λιμενικής ζώνης, γ) ειδική σήμανση ότι οι χώροι αυτοί είναι χώροι ελεγχόμενης στάθμευσης και δ) έκδοση κανονιστικής πράξης.»
- «Για το με αρ. /2011 έγγραφο προς τους Συνδέσμους ταξιδιωτικών πρακτόρων Κρήτης και Δυτικής Κρήτης. Στην πάνω πλατεία στη είναι η στάση των λεωφορείων του Επειδή η συγκεκριμένη πλατεία έχει περιορισμένη, σε σχέση με τις ανάγκες στάθμευσης, χωρητικότητα δημιουργούνται πολύ συχνά εντάσεις μεταξύ των οδηγών του ΚΤΕΛ και των τουριστικών λεωφορείων, επειδή οι τελευταίοι στάθμευαν τα οχήματά τους όλη τη μέρα και απέκλειαν τη χρήση του χώρου από τα λεωφορεία του ΚΤΕΛ. Ως αντικίνητρο στη στάθμευση των τουριστικών λεωφορείων στείλαμε την άνω επιστολή προς τους Συνδέσμους ταξιδιωτικών πρακτόρων Κρήτης και Δυτικής Κρήτης, όπου τους γνωρίσαμε ότι εφόσον επιθυμούν να σταθμεύουν εκεί θα έχουν χρηματική επιβάρυνση 7 έως 10 ευρώ. Τα μέλη του άνω συνδέσμου αντέδρασαν και οι οδηγοί των λεωφορείων τα στάθμευαν εφεξής πριν τον οικισμό της Συνεπώς το άνω έγγραφο μας ουδέν αποδεικνύει.»
- «Για τις με αριθμούς και (χωρίς ημεροχρονολογία) δύο αποδείξεις είσπραξης ποσού 10€ από τουριστικά λεωφορεία και 3 € από ΙΧ. Όπως προαναφέραμε η προηγούμενη δημοτική αρχή, το έτος 2009, επιχείρησε να αντιμετωπίσει την ανεξέλεγκτη στάθμευση στις πλατείες της με την επιβολή χρηματικής επιβάρυνσης σε όσους στάθμευαν σ' αυτές και οι άνω αποδείξεις είσπραξης που επικαλείται ο έλεγχος είναι από αυτήν την περίοδο και όχι από το 2011.» Επιπλέον αναφέρουν ότι αφορμή για τον έλεγχο στάθηκε καταγγελία η οποία εκτός από το Σ.Δ.Ο.Ε. κοινοποιήθηκε και στον Επιθεωρητή Δημόσιας Διοίκησης, στην Εισαγγελέα του Α.Π. και στη Βουλή, χωρίς από την έρευνα που διενεργήθηκε να προκύψει το παραμικρό στοιχείο που να την υποστηρίζει. Αντίθετα αποδείχθηκε ότι ήταν ψευδείς οι αιτιάσεις για παράνομο πλουτισμό, για αδήλωτα έσοδα του από την είσπραξη εισιτηρίου στο (..... της και εισιτηρίου στο του Συνεπώς οι «αποδείξεις» αυτές δεν μπορούν να αποτελέσουν - είτε μόνες τους είτε σε συνδυασμό με άλλες «αποδείξεις» - στοιχείο από το οποίο, αναμφίβολα, θα αιτιολογείται η κρίση της ελεγκτικής αρχής για έσοδα του από την εκμετάλλευση του παρκινγκ.
- «Για τη «διαγράμμιση και την αυτοψία των ελεγκτών. Ο έλεγχος υποστηρίζει ότι βάσει της

αυτοψίας που ενήργησαν την 1-12-2017 οι ελεγκτές «διαπίστωσαν ότι έχουν διαμορφωθεί με την κατάλληλη γραμμογράφηση επί της ασφάλτου σε χώρους στάθμευσης μια πλατεία δίπλα στο αρτοποιείο ως χώρος ΕΙΧ, μια μικρότερη πλατεία κατά μήκος του δρόμου, απέναντι αυτής για τα τουριστικά λεωφορεία καθώς και χώρος στάθμευσης στον λιμένα της» Σε απόκρουση αυτών επισημαίνουμε κατ' αρχήν, ότι ο λόγος που επισκέφθηκαν τα οι προαναφερόμενοι ελεγκτές δεν ήταν η αυτοψία στο χώρο (αφού ευχερώς θα μπορούσαν να διαπιστώσουν τα ίδια και από το “Google maps” του διαδικτυακού τόπου του οποίου έκαναν χρήση) αλλά η έρευνα και (ενδεχομένως) κατάσχεση των στοιχείων που θα αποδείκνυαν τη βασιμότητα της έρευνας. Και επειδή δεν βρήκαν το παραμικρό τέτοιο στοιχείο (αν, όπως ισχυρίζεται ο έλεγχος η έρευνα δεν τελεσφόρησε γιατί έλλειπε ο και ο θα μπορούσαν να τον επαναλάβουν τις επόμενες μέρες) αρκέστηκαν να μετρήσουν τις θέσεις στάθμευσης χωρίς όμως να καταγράψουν στην έκθεση τους το πιο σημαντικό. Ότι δεν υπήρχε καμιά σήμανση ή πινακίδα που να πληροφορεί ότι στο χώρο αυτό εφαρμόζεται το σύστημα της ελεγχόμενης στάθμευσης με καταβολή αντιτίμου.»

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, η Υπηρεσία μας απέστειλε το με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 2018 ΕΜΠ/2018 έγγραφο στη Δ.Ο.Υ. Χανίων, με το οποίο ζητήσαμε τον πλήρη φάκελο του Σ.Δ.Ο.Ε. με τα συνημμένα του, καθώς και κάθε άλλο πρόσθετο στοιχείο ή έγγραφο που θα μπορούσε να συμβάλλει στην διαμόρφωση αντικειμενικής κρίσης και να στηρίξει τις διαπιστώσεις του ελέγχου. Με το με αριθμ. πρωτ./2018 έγγραφό της, η Δ.Ο.Υ. Χανίων απέστειλε στην Υπηρεσία μας τον πλήρη φάκελο της υπόθεσης, από τον οποίο όμως δεν προέκυψε κάποιο ενισχυτικό στοιχείο για τις διαπιστώσεις του ελέγχου.

Επειδή, από τη συνολική εξέταση του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτουν τα εξής: Η υπ' αριθμ. προσκομισθείσα απόδειξη σε φωτοτυπία φέρει δυσδιάκριτα την ημερομηνία 8-7-2014, ενώ η ελεγχόμενη χρήση αφορά το έτος 2011. Η υπ' αριθμ. προσκομισθείσα απόδειξη σε φωτοτυπία φέρει δυσδιάκριτα ημερομηνία 30/4 χωρίς να αναγράφεται σε αυτήν το έτος. Ως εκ τούτου, δεν προκύπτει, ούτε από τον έλεγχο ούτε από την ύπαρξη τυχόν κατασχεμένων παραστατικών, να έχουν βρεθεί αποδεικτικά στοιχεία για συναλλαγές στην ελεγχόμενη χρήση. Στην υπό κρίση Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Χανίων δεν υπάρχουν ελεγκτικές επαληθεύσεις ούτε διαπιστώσεις της ελεγκτικής αρχής που να τεκμηριώνουν με σαφήνεια και ακρίβεια τις παραβάσεις που αποδίδονται στον προσφεύγοντα. Αντιθέτως, ο προσδιορισμός των εσόδων από εισπράξεις για χρήση πάρκινγκ προκύπτει από μία εντελώς θεωρητική υπόθεση που στηρίζεται στην παραδοχή του γεγονότος ότι όντως υφίσταται σύστημα ελεγχόμενης στάθμευσης χωρίς να αναφέρονται συγκεκριμένα στοιχεία και χωρίς να έχουν πραγματοποιηθεί οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις. Η από 01/12/2017

αυτοψία του ελέγχου αρκέστηκε στη διαπίστωση ότι υπήρχαν ορατές διαγραφμίσσεις επί της ασφάλτου και με μία θεωρητική προσέγγιση της τουριστικής κίνησης κατά τους μήνες Ιούνιο έως και Οκτώβριο προέβη σε καταλογισμό των υπό κρίση προστίμων και προσδιορισμό του αναλογούντος ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ. 1 & 4 του άρθρου 171 του Ν. 2717/1999 (ΚΔΔ):

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

.....
4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 Αποδεικτική δύναμη.»

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου) , δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Επειδή, σύμφωνα με το αρθ.17 παρ. 1 και 2 του Ν.2690/1999 «1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει Αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2.Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013: «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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. **Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου**

περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, ο υποχρεωτικός τύπος της διαδικασίας του ελέγχου ο οποίος διέπεται από τις διατάξεις του **άρθρου 21 του Π.Δ. 16/1989** (έκθεση ελέγχου), στην παρ. 1 δ' του οποίου ρητά αναφέρει ότι οι «εκθέσεις πρέπει να διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια, πληρότητα. Να διατυπώνονται με σαφήνεια συντομία, σοβαρό ύφος, στη δημοτική γλώσσα, το μονοτονικό σύστημα και να είναι, καθαρογραμμένες. Στην παράγραφο 2 ζ' του ιδίου άρθρου αναφέρεται ότι στο περιεχόμενο της έκθεσης ελέγχου πρέπει να περιλαμβάνονται «οι διαφορές που διαπιστώθηκαν με αποδεικτικά στοιχεία.».

Επειδή, με τις αποφάσεις ΣτΕ 4384/1977 και 4387/1977, έγινε δεκτό ότι αναπαισιολόγητη παρίσταται και η πράξη στην οποία παρατίθενται ορισμένα στοιχεία του πραγματικού χωρίς όμως αυτά να συνδέονται με αξιολογήσεις και νομικά πλημμελής είναι επίσης η πράξη όταν η αιτιολογία της δεν στηρίζεται επαρκώς στα πορίσματα ελέγχου (ΣτΕ 3764/1990 ΔΦΝ 45, 1289). Η παντελής δε αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη επιβολής προστίμου νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/2016, ΔΕφΑΘ 1075/2011).

Ειδικότερα η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης (ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994). Εάν η οικεία έκθεση Ελέγχου δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν. Σύμφωνη ως προς το θέμα αυτό είναι και η θεωρία, σύμφωνα με την οποία, η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της (Ευαγγ.Τσακίρη Διοκ. Δικαστή, Φορολ. Έλεγχοι και Δικαιώματα Φορολογουμένων, Σεπτέμβριος 2008 σελ.25).

Επειδή, στις υπό κρίση Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου ΚΒΣ και ΦΠΑ των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις προσδιορίζονται τα έσοδα του από πάρκινγκ με τον κάτωθι υποθετικό συλλογισμό:

«....σε συνδυασμό με την χωρητικότητα του πάρκινγκ πλατείας για ΕΙΧ (80 θέσεις) Λεωφορείων (14 θέσεις) Λιμένος (40 θέσεις) και την αυξημένη πληρότητα που παρατηρείται τους καλοκαιρινούς μήνες λόγω του φαραγγιού της επίσκεψης στο, την και στην (αναχώρηση από των πλοίων) προκύπτουν εισπράξεις από πάρκινγκ ως εξής:

Τους μήνες αιχμής Ιούλιο, Αύγουστο και Σεπτέμβριο πληρότητα 80%

Θέσεις ΕΙΧ $120 \times 92 \text{ ημέρες} \times 80\% \times 3 \text{ €} = 26.496 \text{ €}$

Θέσεις Λεωφορείων $7 \times 92 \text{ ημέρες} \times 80\% \times 10 \text{ €} = 5.152 \text{ €}$

Θέσεις Λεωφορείων $7 \times 92 \text{ ημέρες} \times 80\% \times 7 \text{ €} = \underline{3.606 \text{ €}}$
35.254 €

Τους μήνες Ιούνιο (10.6) και Οκτώβριο πληρότητα 40%

Θέσεις ΕΙΧ $120 \times 61 \text{ ημέρες} \times 40\% \times 3 \text{ €} = 8.784 \text{ €}$

Θέσεις Λεωφορείων $7 \times 61 \text{ ημέρες} \times 40\% \times 10 \text{ €} = 1.708 \text{ €}$

Θέσεις Λεωφορείων $7 \times 61 \text{ ημέρες} \times 40\% \times 7 \text{ €} = \underline{1.195 \text{ €}}$
11.687 €

Ήτοι σύνολο εισπράξεων 2011 ($35.254 + 11.687 = 46.941 \text{ €}$)

Στα παραπάνω εισπραχθέντα ποσά εμπεριέχεται ΦΠΑ 23% ήτοι καθαρό ποσό ($46.941 : 1,23 = 38.163,42 \text{ €}$, πλέον ΦΠΑ 8.777,58 €.)»

Ωστόσο, ο ανωτέρω υπολογισμός εσόδων δεν βασίζεται σε πραγματικά γεγονότα και σε διαπιστώσεις του ελέγχου σύμφωνα με αυτά, αντίθετα αποτελεί μία θεωρητική προσέγγιση λαμβάνοντας ως δεδομένο γεγονός το ότι ο εισέπραττε έσοδα από την εκμετάλλευση πάρκινγκ χωρίς όμως να το αποδεικνύει με συγκεκριμένα στοιχεία.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση οι από 28/12/2017 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου ΚΒΣ και ΦΠΑ των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. Χανίων, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν παρέχουν καμία αιτιολογία και ουδεμία ελεγκτική επαλήθευση σύμφωνα με τα ανωτέρω, καθίστανται δε αόριστες καθότι δεν εξειδικεύουν, ούτε παραθέτουν στο σώμα τους τις ελεγκτικές εκείνες επαληθεύσεις στις οποίες βασίσθηκε ο έλεγχος για τη θεμελίωση της κρίσης του και τον καταλογισμό των προσβαλλόμενων πράξεων. Η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά τις προσβαλλόμενες πράξεις νομικώς πλημμελείς και ακυρωτέες σύμφωνα με τα ανωτέρω και ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος γίνονται δεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 26/01/2018 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του Οργανισμού Τοπικής Αυτοδιοίκησης με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την ακύρωση : 1) της υπ' αριθμ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 2011, 2) της υπ' αριθμ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, 3) της υπ' αριθμ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 2011.

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

1. Υπ' αριθμ./2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 2011: Ποσόν **ΜΗΔΕΝ**
2. Υπ' αριθμ./2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων : Ποσόν **ΜΗΔΕΝ**
3. Υπ' αριθμ./2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Χανίων, διαχειριστικής περιόδου 2011 : **Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση 71.869,10 ευρώ**

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

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.

