



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 11-1-2022

Αριθμός απόφασης: 60

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1036990 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)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 13-09-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, κατά των: α) με αριθ...../22-4-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-16/10/2015, β) με αριθ...../22-4-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α ν.4174/2013, διαχειριστικής περιόδου 17/10/2015-24/07/2016 και γ) με αριθ...../22-4-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α ν.4174/2013 διαχειριστικής περιόδου 25/07/2016-31/12/2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Χαλκίδας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 13-09-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. /22-04-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 παρ.1 περ.θ' και παρ.2 περ.γ' του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Χαλκίδας, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-16/10/2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 30.000,00€, διότι δεν εξέδωσε διακόσια είκοσι (220) φορολογικά στοιχεία εσόδων, συνολικής καθαρής αξίας 8.943,09 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του ν.4308/2014 και του άρθρου 13§1 του ν.4174/2013.

Με την με αριθ. /22-04-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α παρ. 1 του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Χαλκίδας, διαχειριστικής περιόδου 17/10/2015-24/07/2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 392,69 €, διότι δεν εξέδωσε ογδόντα τέσσερα (84) φορολογικά στοιχεία εσόδων, συνολικής καθαρής αξίας 3.414,63 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του ν.4308/2014 και του άρθρου 13§1 του ν.4174/2013.

Με την με αριθ. /22-04-2021 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α παρ. 1 του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Χαλκίδας διαχειριστικής περιόδου 25/07/2016-31/12/2018, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο, ποσού 3.033,87 €, διότι δεν εξέδωσε εξακόσια είκοσι επτά (627) φορολογικά στοιχεία εσόδων, συνολικής καθαρής αξίας 25.282,26 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12 και 14 του ν.4308/2014 και του άρθρου 13§1 του ν.4174/2013.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στα πλαίσια διεξαγωγής γενικότερης έρευνας σε προμηθευτές και συναλλασσόμενες επιχειρήσεις της ευρύτερης περιοχής της Βορείου Εύβοιας με τον Δήμο, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με την αριθμ. πρωτ. /21-02-2019 Πρόσκληση, ζήτησε από την ανωτέρω Δημοτική Αρχή, να τους χορηγήσει τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της, από το

υφιστάμενο αρχείο και τα τηρούμενα βιβλία εισόδου στο χώρο του Βιολογικού Καθαρισμού, για όλες τις μεταφορές και εναποθέσεις λυμάτων στις εγκαταστάσεις της, που πραγματοποιήθηκαν με διελεύσεις Φ.Δ.Χ. Βυτιοφόρων οχημάτων, κατά το χρονικό διάστημα από 01/01/2015 έως και 31/12/2018.

Η Δημοτική Αρχή ανταποκρινόμενη στην με αριθμ. πρωτ. /21-02-2019 Πρόσκληση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, απέστειλε με το με αριθμ. πρωτ. /07-03-2019 διαβιβαστικό έγγραφο, τα στοιχεία των αντίστοιχων ημερολογιακών καταστάσεων, από τις οποίες προκύπτουν ποιοι ιδιοκτήτες – εκμεταλλευτές βυτιοφόρων οχημάτων εισήλθαν κατά το ανωτέρω χρονικό διάστημα και ανά ημερομηνία, στις εγκαταστάσεις του Βιολογικού Καθαρισμού, διαχειρίσεως του Δήμου και εναπόθεσαν λύματα.

Μεταξύ των ιδιοκτητών – εκμεταλλευτών των βυτιοφόρων οχημάτων, που μετέφεραν και εναπόθεταν λύματα στις εγκαταστάσεις του ΒΙΟ.ΚΑ ήταν και η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Στις 19/06/2019 επιδόθηκε στο γραφείο του λογιστή-φοροτεχνικού του προσφεύγοντος,, η με αριθμ. /19-06-2019 Πρόσκληση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, δυνάμει της οποίας κλήθηκε ο προσφεύγων να προσκομίσει τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής του επιχείρησης για τις χρήσεις 2015, 2016, 2017 και 2018, τα οποία και υπέβαλε.

Εν συνεχεία, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ προχώρησε στην διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων και διασταυρώσεων μεταξύ των εκδοθέντων λογιστικών στοιχείων της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και των στοιχείων των ημερολογιακών καταστάσεων διελεύσεων – εισόδων στο χώρο Βιολογικού Καθαρισμού που χορήγησε ο Δήμος

Ύστερα, από τον έλεγχο αντιπαραβολής των ανωτέρω στοιχείων, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ προέβη στον οριστικό προσδιορισμό και την καταγραφή των τελικών διαπιστώσεων συντάσσοντας την από 07/10/2020 Έκθεση Ελέγχου – Επεξεργασίας Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Ακολούθως, η αρμόδια ΔΟΥ Χαλκίδας, βάσει της ως άνω έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η κρίση του ελέγχου περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων από την επιχείρησή του για τα φορολογικά έτη 2015 έως 2018 ήταν παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη, διότι ο έλεγχος, αφενός στηρίχθηκε σε ανακριβή πληροφοριακά στοιχεία της δημοτικής αρχής και αφετέρου εφαρμόσε εσφαλμένη και αυθαίρετη μεθοδολογία προσδιορισμού.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), 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 εμπεριστατωμένα 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «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 τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999) όπως τροποποιήθηκε και ισχύει ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο 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 στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου 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.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, σύμφωνα με την από 07/10/2020 Έκθεση Ελέγχου – Επεξεργασίας Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, αναφέρεται ότι : «ο έλεγχος στα πλαίσια της επεξεργασίας και για τις περιπτώσεις διελεύσεων – εισόδων και εναπόθεσης λυμάτων του..... Φ.Δ.Χ. Βυτιοφόρου, στο χώρο του Βιολογικού Καθαρισμού του Δήμου, οι οποίες δεν καθίσταται δυνατό να αντιστοιχηθούν ως πράξεις ανά ημερομηνία, με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία της ελεγχόμενης οντότητας και τα δρομολόγια βυτίων – διελεύσεις που αντιστοιχούν σε αυτά, προσδιορίζει αυτές τις διαφορές στον αριθμό των διελεύσεων (υπερβάλλουσες διελεύσεις), ως πράξεις που συνδέονται με παροχή υπηρεσιών (αποκομιδή και μεταφορά λυμάτων) και για τις οποίες δεν

προκύπτει η έκδοση των αντίστοιχων φορολογικών στοιχείων εκ μέρους της ελεγχόμενης οντότητας».

Επειδή, η έκδοση των πράξεων στηρίχθηκε σε υποθετικές διαπιστώσεις και όχι στην ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι: α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής) όπου ο σκοπός ύπαρξης της αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα Δικαστήρια.

Επειδή, στην από 07/10/2020 Έκθεση Ελέγχου – Επεξεργασίας Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, προκύπτει ότι ο έλεγχος δεν έχει λάβει υπόψη του, το σύνολο των εκδοθέντων τιμολογίων αλλά έχει προβεί σε επιλεκτική ημερολογιακή αντιστοιχία των ημερολογιακών καταστάσεων διελεύσεων – εισόδων στο χώρο Βιολογικού καθαρισμού που χορήγησε ο Δήμος με τα εκδοθέντα από την ελεγχόμενη οντότητα φορολογικά στοιχεία με αποτέλεσμα να αποκλειστούν τα τιμολόγια που εκδόθηκαν μεταγενέστερα της παρεχόμενης υπηρεσίας καθώς δεν ζητηθήκαν από τον προσφεύγοντα να προσκομίσει και τα δελτία διακίνησης ώστε να διασταυρώσει και να επαληθεύσει τις διελεύσεις που είχε καταγράψει ο Δήμος με τα εκδοθέντα δελτία διακίνησης ανά ημερομηνία και εν συνεχεία τα εκδοθέντα δελτία διακίνησης με τα τιμολόγια του προσφεύγοντος.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι η κρίση του ελέγχου περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων από την επιχείρησή του ήταν παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη, κρίνεται βάσιμος και αποδεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ.6 του άρθρου 63 του ν.4174/2013, όπως προστέθηκε με το άρθρο 49 παρ.5 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287/31-12-2013) και του άρθρου 4 παρ.3 της ΠΟΛ.1064/2017, σε συνδυασμό με τη διάταξη των παρ.1 και 2γ' του άρθρου 36 του ν.4174/2013, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, τηρώντας την προβλεπόμενη από το νόμο διαδικασία.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η από 07/10/2020 Έκθεση Ελέγχου – Επεξεργασίας Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, είναι αόριστη, ως εκ τούτου κρίνεται ότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας και οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 13-09-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση των: α) με αριθ...../22-4-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-16/10/2015, β) με αριθ...../22-4-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α ν.4174/2013, διαχειριστικής περιόδου 17/10/2015-24/07/2016 και γ) με αριθ...../22-4-2021 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α ν.4174/2013 διαχειριστικής περιόδου 25/07/2016-31/12/2018, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Χαλκίδας, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

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

Πρόστιμο άρθρου 54 ν.4174/2013 Διαχ. Περίοδος 01/01/2015-16/10/2015: 0,00€

Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013 Διαχ. Περίοδος 17/10/2015-24/07/2016: 0,00€

Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013 Διαχ. Περίοδος 25/07/2016-31/12/2018: 0,00€

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

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.