



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 09/02/2022

Αριθμός απόφασης: 396

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α6**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 2131604536

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

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 με ημερομηνία κατάθεσης 12/10/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., με Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου ....., κατά των κάτωθι πράξεων:

| A/A | Αριθμός πράξης | Ημερομηνία πράξης | Είδος προστίμου | Διαχειριστική περίοδος |
|-----|----------------|-------------------|-----------------|------------------------|
| 1   | .....          | 10-09-2021        | ΕΙΣΟΔΗΜΑ        | 01/01/15-31/12/15      |
| 2   | .....          | 10-09-2021        | ΕΙΣΟΔΗΜΑ        | 01/01/16-31/12/16      |
| 3   | .....          | 10-09-2021        | ΕΙΣΟΔΗΜΑ        | 01/01/17-31/12/17      |
| 4   | .....          | 10-09-2021        | ΕΙΣΟΔΗΜΑ        | 01/01/18-31/12/18      |
| 5   | .....          | 10-09-2021        | Φ.Π.Α.          | 01/01/15-31/12/15      |
| 6   | .....          | 10-09-2021        | Φ.Π.Α.          | 01/01/16-31/12/16      |
| 7   | .....          | 10-09-2021        | Φ.Π.Α.          | 01/01/17-31/12/17      |

|   |       |            |        |                   |
|---|-------|------------|--------|-------------------|
| 8 | ..... | 10-09-2021 | Φ.Π.Α. | 01/01/18-31/12/18 |
|---|-------|------------|--------|-------------------|

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 Πράξεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, φορολογικών ετών 2015-2018, αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 10/09/2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12/10/2021 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' αριθ. ....../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου ποσού 1.430,00 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 715,00 €, ήτοι συνολικός φόρος ποσού 2.145,00 €.

Με την υπ' αριθ. ....../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου ποσού 242,00 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 60,50 €, ήτοι συνολικός φόρος ποσού 302,50 €.

Με την υπ' αριθ. ....../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου ποσού 2.501,35 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 1.250,68 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 327,35 €, ήτοι συνολικός φόρος ποσού 4.079,38 €.

Με την υπ' αριθ. ....../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά κύριου φόρου ποσού 223,70 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 53,93 €, ήτοι συνολικός φόρος ποσού 279,63 €.

Με την υπ' αριθ. ....../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2015- 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, δεν αναγνωρίστηκε στον προσφεύγοντα έκπτωση φόρου εισροών Φ.Π.Α. συνολικού ποσού 1.672,63€, με αποτέλεσμα να μειώνεται το αιτούμενο προς έκπτωση πιστωτικό υπόλοιπο ποσό από 2.937,63 ευρώ σε 1.265,00 ευρώ.

Με την υπ' αριθ. ....../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016- 31/12/2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου, ποσού 1.527,00€ πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58Α του Κ.Φ.Δ. ποσού 763,50 € .

Με την υπ' αριθ. ....../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2017- 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου, ποσού 2.352,00€ πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 /58Α του Κ.Φ.Δ. 1.176,00 €.

Με την υπ' αριθ. ....../2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2018- 31/12/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά χρεωστικού υπολοίπου φόρου, ποσού 816,00€ πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 /58Α του Κ.Φ.Δ. 408,00 €.

## **ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

Στα πλαίσια διεξαγωγής γενικότερης έρευνας σε προμηθευτές και συναλλασσόμενες επιχειρήσεις της ευρύτερης περιοχής της ..... με τον Δήμο ..... – ....., η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ με την αριθμ. πρωτ. ....../2019 Πρόσκληση, ζήτησε από την ανωτέρω Δημοτική Αρχή, να της 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 εν λόγω υπηρεσία απέστειλε με το με αριθμ. πρωτ. ....../2019 διαβιβαστικό έγγραφο, τα στοιχεία των αντίστοιχων ημερολογιακών καταστάσεων, από τις οποίες προκύπτουν ποιοι εκμεταλλευτές βυτιοφόρων οχημάτων εισήλθαν κατά το ανωτέρω χρονικό διάστημα και ανά ημερομηνία, στις εγκαταστάσεις του Βιολογικού Καθαρισμού (ΒΙΟ.ΚΑ) ....., διαχειρίσεως του Δήμου και εναπόθεσαν λύματα.

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

Στις 19/06/2019 επιδόθηκε στον προσφεύγοντα η αριθ. ....../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 άμεσα.

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 17/11/2020 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Η ανωτέρω Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ διαβιβάστηκε με το με αριθ. πρωτ. Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤ. .... ΕΞ 2020 στην Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ λόγω αρμοδιότητας.

Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ στις 06/04/2021 εξέδωσε και κοινοποίησε την με αριθμ. πρωτ. ..../2021 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, μαζί με την συνημμένη εντολή ελέγχου Νο. ..../2021. Επίσης στις 06/04/2021 εξέδωσε και απέστειλε το με αριθμ. πρωτ. ..../2021 αίτημα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ. με το οποίο ζητήθηκαν οι λογιστικές καταστάσεις – βιβλία εισόδων εξόδων καθώς και τα στοιχεία που εκδόθηκαν ή λήφθηκαν από την επιχείρηση για το ελεγχόμενο χρονικά διάστημα. Ο φορολογούμενος ανταποκρίθηκε προσκομίζοντας όλα τα στοιχεία που ζητήθηκαν.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ λαμβάνοντας υπόψη αφενός τα ανωτέρω στοιχεία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής και αφετέρου τις διαπιστώσεις που προέκυψαν από τον έλεγχο που διενήργησε η Δ.Ο.Υ., συντάχθηκαν οι από 10/09/2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α.. Με βάση τις ανωτέρω εκθέσεις ελέγχου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ εξέδωσε τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι ήταν παράνομη, εσφαλμένη και αναιτιολόγητη η κρίση του ελέγχου περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων από την επιχείρησή του για τα φορολογικά έτη 2015 έως 2018, διότι ο έλεγχος, αφενός στηρίχθηκε σε ανακριβή πληροφοριακά στοιχεία της δημοτικής αρχής ..... – ..... και αφετέρου εφάρμοσε 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 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**, 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 ελεγχόμενου, 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,** με την ενδικοφανή του προσφυγή ο προσφεύγων επικαλείται τα κάτωθι:

- Καταρχάς, κατά την κοινή συναλλακτική πρακτική των επιχειρήσεων, έτσι και στην δική του επιχείρηση, σε ορισμένες περιπτώσεις πελατών του, κατά την παροχή υπηρεσιών του σε αυτούς (μεταφορά λυμάτων), δεν εκδίδει ταυτόχρονα και το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, αλλά αντ' αυτού εκδίδει το δελτίο διακίνησης και εν συνεχεία σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο εκδίδει και το τιμολόγιο, σύμφωνα με τη περ. β' παρ. 2 αρ. 11 του ν. 4308/2014 «μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα». Επιπλέον, πολλά εκ των ελεγχόμενων τιμολογίων εκδόθηκαν στον Δήμο ..... – ..... (όπως άλλωστε αναφέρει και ο έλεγχος) και σύμφωνα με την περ. ε' παρ. 2 αρ. 11 του ν. 4308/2014 «το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου». Ακόμη, πολλά εκ των ελεγχόμενων τιμολογίων είναι συγκεντρωτικά (παρ. 3 άρθρο 10 ν. 4308/2014) και αφορούν παροχές υπηρεσιών σε διαφορετικές ημέρες. Συνεπώς, η ημερομηνία έκδοσης των φορολογικών στοιχείων δεν ταυτίζεται πάντα με την ημερομηνία παροχής των υπηρεσιών αυτών, αλλά υπάρχουν περιπτώσεις όπου εκδίδεται πρώτα το δελτίο διακίνησης και μεταγενέστερα το τιμολόγιο.
- Ειδικότερα, μέρος των εκδοθέντων τιμολογίων αφορούν υπηρεσίες παρεχόμενες σε προγενέστερο χρονικό σημείο, ήτοι αντιστοιχούν σε προγενέστερες εισόδους – διελεύσεις στο ΒΙΟ.ΚΑ. Εντούτοις, ο έλεγχος χαρακτήρισε αυθαίρετως αυτές τις διελεύσεις ως «υπερβάλλουσες διελεύσεις» και τελείως εσφαλμένα καταλόγισε για αυτές πρόστιμα περί δήθεν μη έκδοσης παραστατικών. Ήτοι, ο έλεγχος, δεν έλαβε υπόψη το σύνολο των εκδοθέντων τιμολογίων, αλλά προέβη αυθαίρετως σε επιλεκτική αντιστοιχία ορισμένων μόνο τιμολογίων, αποκλείοντας παντελώς από την μεθοδολογία του τα τιμολόγια που εκδόθηκαν μεταγενέστερα της παρεχόμενης υπηρεσίας.
- Επιπλέον, έχουν εκδοθεί πληθώρα συγκεντρωτικών τιμολογίων κατά τα ελεγχόμενα έτη. Εντούτοις, ο έλεγχος όλως εσφαλμένως δεν έλαβε καθόλου υπόψη τις διελεύσεις των συγκεντρωτικών τιμολογίων (ή έλαβε υπόψη ελάχιστο μέρος αυτών), θεωρώντας όλως αυθαίρετως και παρανόμως ότι όλες οι υπηρεσίες των συγκεντρωτικών τιμολογίων παρέχονταν αποκλειστικά την ίδια ημέρα εκδόσεως αυτών.
- Περαιτέρω, ο έλεγχος στην σελ. 7 της οικείας έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ αναφέρει ότι το ποσό της αμοιβής που εισέπραττε η επιχείρηση για έκαστη πράξη παροχής υπηρεσίας αποκομιδής και μεταφοράς λυμάτων προσδιορίζεται από τον έλεγχο, στο ύψος

των 100,00 ευρώ (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α) για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2015 έως 2018. Εντούτοις όπως προκύπτει από τα εκδοθέντα παραστατικά το ποσό της αμοιβής είναι κατά πολύ χαμηλότερο.

- Περαιτέρω, στον πίνακα της οικείας έκθεσης, ο έλεγχος θεωρεί αυθαίρετα ότι, για πληθώρα εκ των εκδοθέντων τιμολογίων, έκαστο Τ.Π.Υ. αφορά ένα μόνο μεμονωμένο δρομολόγιο του βυτιοφόρου και μάλιστα όλως εσφαλμένως κα αυθαιρέτως τιμολογεί αυτό με την διπλάσια αμοιβή από αυτή που ισχύει (ήτοι 100,00 ευρώ), με αποτέλεσμα για έκαστο τιμολόγιο, ο έλεγχος να θεωρεί ότι αυτό αφορά λιγότερες διελεύσεις από όσες πραγματοποιήθηκαν.
- Επιπλέον, ο ΒΙΟ.ΚΑ. του Δήμου ..... – ..... κατά τα ελεγχόμενα έτη 2015 έως 2018 αφενός δεν διέθετε προσωπικό στην είσοδο του χώρου ΒΙΟ.ΚΑ για όλες τις ημέρες και ώρες λειτουργίας του και αφετέρου δεν είχε τοποθετηθεί μπάρα ελέγχου στην είσοδο. Προς απόδειξη αυτών, προσκομίζει την υπ' αριθ. ....../2021 Απόφαση της οικονομικής επιτροπής του Δήμου ..... – ....., η οποία καταλήγει στις εξής διαπιστώσεις: «1. Την υπό εξέταση χρονική περίοδο υπεύθυνη για την διαχείριση των εγκαταστάσεων του ΒΙΟΚΑ ..... δεν ήταν κάποια από τις υπηρεσίες του Δήμου, ούτε είχε ανατεθεί σε κάποια εξειδικευμένη ιδιωτική εταιρεία. 2. Δεν μπορεί να ελεγχθεί με αξιοπιστία εάν και από πότε είχε εγκατασταθεί ηλεκτρονικό σύστημα καταγραφής εισόδου λυματοφόρων, αν αυτό λειτουργούσε σωστά, ποιος ήλεγχε την απρόσκοπτη λειτουργία του και ποιος έκανε συλλογή των δεδομένων του. Τον παραπάνω ισχυρισμό ενισχύει δε το γεγονός ότι μετά από σχετική αναζήτηση στο αρχείο του Δήμου, προκύπτει ότι προμήθεια σχετικού εξοπλισμού δηλαδή ηλεκτρονικού συστήματος καταγραφής εισόδου έχει πραγματοποιηθεί από ιδιωτική επιχείρηση στις 28/12/2018, χρονική δηλαδή στιγμή η οποία είναι πολύ μεταγενέστερη της υποτιθέμενης περιόδου σύμφωνα με τις υπηρεσίες λειτουργίας με σύστημα καταγραφής εισόδου. 3. Οι υπάλληλοι που απασχολούνταν στο ΒΙΟΚΑ ..... ήταν συμβασιούχοι ορισμένου χρόνου και όχι μόνιμοι δημοτικοί υπάλληλοι. Φέρεται δε για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα να έχει υπογράψει καταστάσεις εισόδου λυματοφόρων υπάλληλος ο οποίος δεν είχε καν σύμβαση με το Δήμο την συγκεκριμένη περίοδο. 4. Από τις περιόδους που εργάζονταν οι υπάλληλοι στο ΒΙΟΚΑ ..... σύμφωνα με τις υπηρεσίες, προκύπτουν σαφώς διαστήματα που δεν εργαζόταν κανείς υπάλληλος.»

**Επειδή**, σύμφωνα με την από 17/11/2020 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΉΣ, αναφέρεται ότι: «Στις 19/06/2019 επιδόθηκε στο ..... η αριθμ. ....../209 Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, η οποία παραλήφθηκε για λογαριασμό του ελεγχόμενου και απουσιάζοντας του ιδίου, από τον σύνοικο και πατέρα αυτού ....., δυνάμει της οποίας κλήθηκε ο ελεγχόμενος ....., όπως εντός πέντε (5) ημερών από την επίδοση της πρόσκλησης αυτής, να προσκομίσει στα γραφεία της Υπηρεσίας, τα τηρούμενα βιβλία και τα εκδοθέντα στοιχεία για το διάστημα των Φορολογικών Ετών-Χρήσεων 2015, 2016, 2017 και 2018.

Ο ελεγχόμενος ανταποκρινόμενος στην ως άνω πρόσκληση, προσκόμισε στην Υπηρεσία τα αιτηθέντα με αυτήν βιβλία και στοιχεία των Φορολογικών ετών – Χρήσεων 2015, 2016, 2017 και 2018 για έλεγχο, τα οποία παρελήφθησαν από τους υπαλλήλους της Υπηρεσίας μας: α) ..... και β) ....., δυνάμει της αριθμ. ....../2019 Έκθεσης Κατάσχεσης Βιβλίων-Στοιχείων-Αρχείων και δυνάμει της οικείας αριθμ. ....../2019 εντολής ελέγχου (εντός της Υπηρεσίας), συνεπεία της αριθμ. ....../2019 Πρόσκλησης, προκειμένου να διενεργηθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις και διασταυρώσεις με τα στοιχεία που μας απέστειλε ο Δήμος .....-.....[...].

Με την αριθμ. ....../2019 Έκθεση Κατάσχεσης, παρελήφθησαν από την Υπηρεσία μας τα παρακάτω λογιστικά αρχεία (βιβλία-στοιχεία) της ελεγχόμενης επιχείρησης:

1. Μηνιαίες Καταστάσεις Βιβλίων Εσόδων - Εξόδων για τις Χρήσεις-Φορολογικά Έτη 2015, 2016, 2017 και 2018.

2. Επτά (7) Στελέχη-Μπλοκ Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) Αθεώρητα, των πενήντα (50) φύλλων έκαστο, αύξουσας αρίθμησης 01-50, 01-50, 51-100, 101-150, 01-50, 51-100, 101-150 και αντίστοιχα.

3. Τέσσερα (4) Στελέχη-Μπλοκ Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών (Α.Π.Υ) Αθεώρητα των πενήντα (50) φύλλων έκαστο, αύξουσας αρίθμησης 01-50, 51-100, 01-50, 51-100.».

**Επειδή**, σύμφωνα με την από 17/11/2020 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι των από 10/09/2020 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, αναφέρεται το εξής: «ο έλεγχος στα πλαίσια της επεξεργασίας και για τις περιπτώσεις διελεύσεων –εισόδων και εναπόθεσης λυμάτων του αριθμ. .... 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**, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, όσον αφορά την επιβολή κυρώσεων ως προς τον Κ.Φ.Δ. για τις ως άνω διαπιστώσεις του ελέγχου, εξέδωσε τις υπ' αριθμ. ....../2021 Πράξεις Επιβολής Προστίμου του ν.4174/2013 για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01/2015 – 06/10/2015, 07/10/2015-24/07/2016 και 25/07/2016-31/12/2018 αντίστοιχα, κατά των οποίων ασκήθηκε η με αριθμό πρωτοκόλλου ...../27.07.2021 ενδικοφανή προσφυγή, η οποία

έγινε δεκτή από την υπηρεσία μας, με βάση την υπ' αριθμ 4192/2021 απόφαση, καθόσον οι πράξεις αυτές κρίθηκαν πλημμελώς αιτιολογημένες.

**Επειδή**, από τις από 10/09/2021 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, 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.

**Επειδή**, εν προκειμένω, 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

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας ότι είναι αόριστη και ασαφής η αιτιολογία των εκθέσεων ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ 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 το αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03-11-2015 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων, της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Διοίκησης, της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα: «Παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου» στο κεφάλαιο Β. Λοιπά θέματα στην παράγραφο 1 εδάφιο 4 & 5

αναφέρεται ότι: «Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθειςών με δικαστική απόφαση ή με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωση τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25-02-2014 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοσης της ακυρωθείσας πράξης».

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι κρινόμενες εκθέσεις ελέγχου είναι παντελώς αόριστες και συνεπώς κρίνεται ότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας και οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν.

### **Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την αποδοχή της από 12/10/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., με Α.Φ.Μ. ...., και την ακύρωση των κάτωθι πράξεων:

| A/A | Αριθμός πράξης | Ημερομηνία πράξης | Είδος προστίμου | Διαχειριστική περίοδος |
|-----|----------------|-------------------|-----------------|------------------------|
| 1   | .....          | 10-09-2021        | ΕΙΣΟΔΗΜΑ        | 01/01/15-31/12/15      |
| 2   | .....          | 10-09-2021        | ΕΙΣΟΔΗΜΑ        | 01/01/16-31/12/16      |
| 3   | .....          | 10-09-2021        | ΕΙΣΟΔΗΜΑ        | 01/01/17-31/12/17      |
| 4   | .....          | 10-09-2021        | ΕΙΣΟΔΗΜΑ        | 01/01/18-31/12/18      |
| 5   | .....          | 10-09-2021        | Φ.Π.Α.          | 01/01/15-31/12/15      |
| 6   | .....          | 10-09-2021        | Φ.Π.Α.          | 01/01/16-31/12/16      |
| 7   | .....          | 10-09-2021        | Φ.Π.Α.          | 01/01/17-31/12/17      |
| 8   | .....          | 10-09-2021        | Φ.Π.Α.          | 01/01/18-31/12/18      |

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΧΑΛΚΙΔΑΣ, λόγω τυπικής πλημμέλειας.

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

|                   |                                  |                       |
|-------------------|----------------------------------|-----------------------|
| Φόρος εισοδήματος | Διαχ. Περίοδος 01/01/15-31/12/15 | Συν ποσό <b>0,00€</b> |
| Φόρος εισοδήματος | Διαχ. Περίοδος 01/01/16-31/12/16 | Συν ποσό <b>0,00€</b> |
| Φόρος εισοδήματος | Διαχ. Περίοδος 01/01/17-31/12/17 | Συν ποσό <b>0,00€</b> |
| Φόρος εισοδήματος | Διαχ. Περίοδος 01/01/18-31/12/18 | Συν ποσό <b>0,00€</b> |
| Φ.Π.Α.            | Διαχ. Περίοδος 01/01/15-31/12/15 | Συν ποσό <b>0,00€</b> |
| Φ.Π.Α.            | Διαχ. Περίοδος 01/01/16-31/12/16 | Συν ποσό <b>0,00€</b> |
| Φ.Π.Α.            | Διαχ. Περίοδος 01/01/17-31/12/17 | Συν ποσό <b>0,00€</b> |
| Φ.Π.Α.            | Διαχ. Περίοδος 01/01/18-31/12/18 | Συν ποσό <b>0,00€</b> |

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

**Ακριβές Αντίγραφο  
Υπάλληλος του 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.