



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 06/03/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 451

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-332249

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. 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.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΙ 2022 ενδικοφανή προσφυγή του του με Α.Φ.Μ. κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης:

α) της υπ' αρ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019

β) της υπ' αρ.2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020

5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ΕΙ 2022 ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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 με αριθμό2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 3.286,78€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 1.643,39€, και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 131,11€, ήτοι συνολικό ποσό 5.061,28€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης ύψους 14.940,00€, η οποία χαρακτηρίστηκε ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, προσαυξάνοντας τα ακαθάριστα έσοδα του οικείου φορολογικού έτους.

Με την με αριθμό2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ύψους 2.537,44€ πλέον προστίμου άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 1.268,72€, ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης 129,60€, ήτοι συνολικό ποσό 3.935,76€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης ύψους 16.800,00€, η οποία χαρακτηρίστηκε ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, προσαυξάνοντας τα ακαθάριστα έσοδα του οικείου φορολογικού έτους.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από2022 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα δυνάμει της υπ' αρ./31.08.2022 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ.-2021 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Νέων Μουδανιών με το οποίο απεστάλη στην Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης η από2021 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 για την επιχείρηση του προσφεύγοντος (με αντικείμενο τις οδικές μεταφορές με φορτηγό αυτοκίνητο).

Ειδικότερα, βάσει των πορισμάτων της ως άνω έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Νέων Μουδανιών, καταλογίσθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος οι ακόλουθες παραβάσεις:

α) Για το φορολογικό έτος 2019, μη έκδοση ΑΠΥ ή ΤΠΥ ή άλλου φορολογικού παραστατικού παροχής υπηρεσιών, σε 332 περιπτώσεις εκκένωσης βόθρων και συλλογής λυμάτων σε ιδιώτες και επιχειρήσεις από το με αρ. κυκλοφορίας Φ.Δ.Χ., καθαρής αξίας έκαστης (παρεχόμενης υπηρεσίας) 45,00 ευρώ και συνολικής καθαρής αξίας 14.940,00 ευρώ (πλέον Φ.Π.Α.) κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8,12 και 13 περ. α' του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)

β) Για το φορολογικό έτος 2020, μη έκδοση ΑΠΥ ή ΤΠΥ ή άλλου φορολογικού παραστατικού παροχής υπηρεσιών, σε 336 περιπτώσεις εκκένωσης βόθρων και συλλογής λυμάτων σε ιδιώτες και επιχειρήσεις από με αρ. κυκλοφορίας Φ.Δ.Χ., καθαρής αξίας έκαστης (παρεχόμενης υπηρεσίας) 50,00 ευρώ και συνολικής καθαρής αξίας 16.800,00 ευρώ (πλέον Φ.Π.Α.) κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8,12 και 13 περ. α' του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση του άρθρου 28 του ν. 4174/2013- χρονική αναρμοδιότητα ελεγκτικού οργάνου- ακυρότητα της διαδικασίας του ελέγχου – οι επίδικες οριστικές πράξεις εκδόθηκαν μετά το πέρας της προβλεπόμενης από το άρθρο 28 αποκλειστικής προθεσμίας.
2. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας – Παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης αρ. 20 Συντάγματος.
3. Έλλειψη επαρκών στοιχείων για την συναγωγή ασφαλούς συμπεράσματος – Πράξεις πλημμελώς αιτιολογημένες –Παράνομη κατανομή βάρους απόδειξης.
4. Άλλως και όλως επικουρικώς –εσφαλμένος προσδιορισμός φόρου- δεν ελήφθησαν ορθά υπόψιν τα εκδιδόμενα συγκεντρωτικά τιμολόγια με τα οποία καλύπτονταν προγενέστερες ή και μεταγενέστερες εκκενώσεις.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι:
«Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο – Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια») αλλά και τη νομολογία (Στε 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012). Όπως κρίθηκε με την με αρ. 90/2022 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Πατρών: «...η άπρακτη πάροδος της πιο πάνω προθεσμίας δεν καθιστά τις πράξεις αυτές ακυρωτές, αφού σύμφωνα και με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, οι προθεσμίες που τάσσονται από το νόμο στη Διοίκηση προς ενέργεια είναι, κατά κανόνα, ενδεικτικές (ΣτΕ 129, 590/2021, 2993/2014, 1083/2013, 4311, 4876, 2809/2012 κ.α.), εκτός αν από τις διατάξεις που τις διέπουν, προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Στην προκειμένη δε περίπτωση, εφόσον δεν ορίζεται άλλως από την αναφερόμενη στην έκτη σκέψη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, αλλά και ενόψει του σκοπού της εύρυθμης και αποτελεσματικής λειτουργίας της Φορολογικής Διοίκησης, στην οποία αποβλέπει η εν λόγω διάταξη, η προβλεπόμενη από αυτήν προθεσμία για την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου είναι ενδεικτική, ενέχουσα τον χαρακτήρα έντονης υπόδειξης προς τη Φορολογική Διοίκηση να επιταχύνει την

ολοκλήρωση της σχετικής διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου (πρβλ ΣΤΕ 73/2021 και ΣΤΕ 304, 306/2021 - Ολομ. κ.α.).»

Με την με αρ. 2341/2017 απόφαση του ΣΤΕ η οποία επανέλαβε την υφιστάμενη επί του θέματος νομολογία, κρίθηκε ότι δεν υφίσταται υποχρέωση ολοκλήρωσεως του ελέγχου εντός συγκεκριμένου χρόνου από τότε που δόθηκε εντολή για τη διενέργειά του, υπό την προϋπόθεση πάντως ότι το δικαίωμα της φορολογικής αρχής για την έκδοση των σχετικών πράξεων και την επιβολή των αναλογουσών επιβαρύνσεων δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή (πρβλ. ΣΤΕ 309/2012, 4265/2001).

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω η προβλεπόμενη από το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 προθεσμία ενός μηνός για την έκδοση οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση πράξης, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του Ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 & 11 του Ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης προκύπτουν τα ακόλουθα:

Αρχικά εκδόθηκε η υπ' αριθ./02-12-2021 εντολή για τη διενέργεια μερικού ελέγχου εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων των φορολογικών ετών 2019 και 2020 του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, βάσει της οποίας εστάλη στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ./2022 σημείωμα διαπιστώσεων άρθρου 28 και 62 ν.4172/2013-κλήση προς ακρόαση (ως προς το εισόδημα και τον Φ.Π.Α.).

Ενώ ο έλεγχος ήταν σε εξέλιξη έπαυσε η λειτουργία του τμήματος ελέγχου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσ/νίκης και η αρμοδιότητα του μεταβιβάστηκε, όσον αφορά τον έλεγχο της επίδικης υπόθεσης στο 2ο ΕΛΚΕ. Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με την με αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α' 1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22.07.2022) Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Δεδομένου ότι η έναρξη λειτουργίας των ΕΛΚΕ έλαβε χώρα στις 29/07/2022 ήταν αναγκαία η έκδοση νέας εντολής ελέγχου, ήτοι της με αριθμό/31-8-2022 τροποποιητικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης και μάλιστα ταυτάριθμης με την προηγούμενη, γεγονός που δηλώνει τη συνέχεια του ελέγχου. Ακολούθως, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με αρ./2022 και/2022 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 και 2019 αντίστοιχα, οι οποίες κοινοποιήθηκαν νομίμως στον προσφεύγοντα.

Επειδή, με βάση τα παραπάνω, οι προσβαλλόμενες διοικητικές πράξεις, οι οποίες στηρίζονται σε έγκυρη εντολή ελέγχου και εκδόθηκαν εντός ευλόγου χρόνου ήτοι στις 10.10.2022 είναι

καθόλα νόμιμες. Η υπέρβαση δε της προθεσμίας του άρθρου 28 ν. 4174/2013 δεν συνεπάγεται τη χρονική αναρμοδιότητα της υπηρεσίας για έκδοση των επίμαχων πράξεων ούτε την ακυρότητά τους, λαμβάνοντας υπόψη και τη σχετική νομολογία, καθώς και τη μεταβίβαση της αρμοδιότητας του εκκρεμούς ελέγχου της υπόθεσης από τη Ζ' Δ.Ο.Υ. στο 2^ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

Επειδή, με την παρ. 5 του άρθρου 79 του Ν 2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται ότι:

*«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:...
β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη Διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης».*

Επειδή, εν προκειμένω τέτοια περίπτωση δεν συντρέχει, καθώς ο προσφεύγων ούτε αποστερήθηκε του δικαιώματός του να εκθέσει τις απόψεις του ούτε άλλη βλάβη επικαλείται δια της ενδικοφανούς προσφυγής του, πέραν της μη κλήσης του σε ακρόαση, το οποίο κρίνεται στον επόμενο ισχυρισμό.

Ως εκ τούτου, ο εν ισχυρισμός περί παραβίασης του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, χρονικής αναρμοδιότητας του ελεγκτικού οργάνου και ακυρότητας της διαδικασίας του ελέγχου προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».*

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίηση.....».

Επειδή, με την υπ' αρ. 3382/2010 απόφαση του ΣΤΕ έγινε δεκτό ότι για την ακύρωση της διοικητικής πράξης δεν αρκεί η εκ μέρους του διοικουμένου απλή επίκληση της παράβασης του

δικαιώματος ακρόασης, αλλά θα πρέπει να γίνεται κατά τρόπο ειδικό και συγκεκριμένο επίκληση της ύπαρξης κρίσιμων στοιχείων, τα οποία αν έθετε υπ' όψιν της Διοίκησης, θα οδηγούσαν σε διαφορετικό αποτέλεσμα. Περαιτέρω, με το άρθρο 79 του ΚΔΔ, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το αρ. 20 του Ν.3900/2010, στις φορολογικές διαφορές, προκειμένου να ακυρωθεί πράξη για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, αξιώνεται ρητή επίκληση και απόδειξη συνδρομής βλάβης του διοικουμένου, εξαιτίας της πλημμέλειας της πράξης.

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε, η φορολογική αρχή κοινοποίησε στις 18/05/2022 στον προσφεύγοντα τις διαπιστώσεις της με το αριθ.2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου βάσει του άρθρου 28 ν. 4174/2013-Κλήση προς ακρόαση, με συνημμένα την από 12-11-2021 συνταχθείσα έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Νέων Μουδανιών και τις Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Εισοδήματος φορ. ετών 2019 και 2020, δίνοντας του την δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, στην οποία ανταποκρίθηκε, υποβάλλοντας το υπ' αρ. πρωτ.2022 υπόμνημα απόψεων.

Επειδή, ως προς την επικαλούμενη μη ικανοποίηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης λόγω μη κοινοποίησης, κατόπιν αιτήσεως του προσφεύγοντος, αντιγράφου του με αρ. πρωτ.2020 εγγράφου που απέστειλε ο Δήμος Θέρμης προς τη Δ.Ο.Υ. Νέων Μουδανιών, κρίνεται ότι προβάλλεται παρελκυστικά αφενός διότι πρόκειται για έγγραφο μεγάλου όγκου (εκατοντάδων σελίδων), στο οποίο αναφέρονται και στοιχεία τρίτων επιχειρήσεων και αφετέρου διότι υπήρξε, σύμφωνα με όσα ο ίδιος ο προσφεύγων αναφέρει στην ενδικοφανή προσφυγή του (σελ. 11), ενημέρωση από την αρμόδια ελεγκτή σχετικά με το περιεχόμενο του αρχείου.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

Αναφορικά με τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό

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 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού

φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, με το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ97Α/17-05-1999) 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 μόνον 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 παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, με το άρθρο 23 παρ. 1 και 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για

τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου...».

Επειδή, στο άρθρο 21§§1&2 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....».

Επειδή στο άρθρο 1§2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι:

«2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου.... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη..... 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή στο άρθρο 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου..... 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. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων..... 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.....».

Επειδή στο άρθρο 12 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι:

«1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. ...8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.....9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών».

Επειδή στο άρθρο 15 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) 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 οποιοσδήποτε 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 14 του ν. 4174/2013:

«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 οποιοδήποτε 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, εν προκειμένω η από 10.10.2022 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης προσδιόρισε τον φόρο εισοδήματος του προσφεύγοντος για τα φορολογικά έτη 2019 & 2020, αφού υιοθέτησε τα πορίσματα και τις αναλυτικές διαπιστώσεις της από2021 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 και ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Ν. Μουδανιών, από την οποία προέκυψε ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε α) κατά το φορολογικό έτος 2019, 332 φορολογικά στοιχεία εσόδου, αξίας εκάστου 45 ευρώ και συνολικής καθαρής αξίας 14.940,00€ πλέον Φ.Π.Α. 3.585,60€ και β) κατά το φορολογικό έτος 2020, 336 φορολογικά στοιχεία, αξίας εκάστου 50 ευρώ και συνολικής καθαρής αξίας 16.800,00€, πλέον Φ.Π.Α. 4.032,00€.

Επειδή, με το 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».*

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή, η οποία φέρει κατ' αρχήν το βάρος της απόδειξης δεν απέδειξε τις αποδιδόμενες σε αυτόν παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων στα φορολογικά έτη 2019 και 2020, Ειδικότερα, διατείνεται ότι το έγγραφο που απέστειλε ο Δήμος Θέρμης ουδεμία αποδεικτική ισχύ έχει, καθόσον δεν αναγράφεται ολογράφως ο αριθμός κυκλοφορίας του εν λόγω βυτίου αλλά μόνο ο αριθμός ενώ παράλληλα δεν γίνεται καμία αναφορά στον τρόπο καταγραφής των εισερχόμενων οχημάτων.

Κατά συνέπεια, ως υποστηρίζει τα δεδομένα που είχε στην διάθεσή του ο έλεγχος ήταν ανεπαρκή, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατή η εξαγωγή ασφαλούς συμπεράσματος ως προς τον αριθμό των επισκέψεων του εν λόγω βυτίου στους σταθμούς λυμάτων της Θέρμης. Περαιτέρω, επισημαίνει ότι η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της τα εκδιδόμενα συγκεντρωτικά τιμολόγια με τα οποία καλύπτονταν προγενέστερες ή και μεταγενέστερες εκκενώσεις.

Επειδή, σε αφορά τις παραπάνω αιτιάσεις η υπηρεσία μας, έχει ήδη διατυπώσει την κρίση της με την υπ' αρ.2022 απόφασή της, η οποία εκδόθηκε δυνάμει της με αρ. πρωτ.2022 ενδικοφανούς προσφυγής του κατά των υπ' αρ. &2022 πράξεων επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Ν. 4174/2013 φορολογικών ετών 2019 & 2020 του Προϊσταμένου της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης.

Κατόπιν των ανωτέρω οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί έλλειψης επαρκών στοιχείων για την συναγωγή ασφαλούς συμπεράσματος και εσφαλμένου προσδιορισμού φόρου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμ. πρωτ. ΕΙ 2022/.....2022 ενδικοφανούς προσφυγής του του, Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό καταλογισμού
Διαφορά φόρου εισοδήματος	3.286,78€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4174/2013	1.643,39€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	131,11€
Συνολικό ποσό για καταβολή	5.061,28€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

Υπ' αριθ.2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/
πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛΚΕ
Θεσσαλονίκης

	Ποσό καταλογισμού
Διαφορά φόρου εισοδήματος	2.537,44€
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν. 4174/2013	1.268,72€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	129,60€
Συνολικό ποσό για καταβολή	3.935,76€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.