



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 04.03.2020

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 459

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 968/2017) 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 09/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, κατά: α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2014 – 31/12/2014 και β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2015 – 31/12/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. και οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01/01/2014 – 31/12/2014 και 01/01/2015 – 31/12/2015 αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ2020 ΕΜΠ 03.02.2020 συμπληρωματικό υπόμνημα της προσφεύγουσας.
7. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
8. Την υπ' αριθ. 02/05.02.2020 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας για παράταση της προθεσμίας εξέτασης της ενδικοφανούς προσφυγής βάσει της παρ. 2 του άρθρου 68 του ν.4587/2018.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 09/10/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:, 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, καθώς και των πρόσθετων λόγων που προβάλλει η προσφεύγουσα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ2020 ΕΜΠ 03.02.2020 συμπληρωματικό υπόμνημα που κατέθεσε στην Υπηρεσία μας, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 – 31/12/2014, κύριος φόρος ποσού 6.992,71€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 3.496,36€, ήτοι συνολικό ποσό 10.489,07€, λόγω διαπίστωσης πραγματοποίησης φορολογητέων εκροών ποσού 153.099,82€ πλέον ΦΠΑ 19.902,98€ και φορολογητέων εισροών και δαπανών ποσού 56.891,37€ πλέον Φ.Π.Α. 12.910,27€ και μη υποβολής δηλώσεων Φ.Π.Α.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2015 – 31/12/2015, κύριος φόρος ποσού 18.888,35€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 ποσού 9.444,18€, ήτοι συνολικό ποσό 28.332,53€, λόγω διαπίστωσης πραγματοποίησης φορολογητέων εκροών ποσού 151.143,43€ πλέον ΦΠΑ 25.393,77€ και φορολογητέων εισροών και δαπανών ποσού 29.143,37€ πλέον Φ.Π.Α. 6.505,42€ και μη υποβολής δηλώσεων Φ.Π.Α.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 20/08/2019 έκθεσης ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προαναφερθείσες πράξεις,

προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η ελεγκτική αρχή ερμήνευσε εσφαλμένα και εφάρμοσε πλημμελώς το άρθρο 22 παρ. 1 περ. ε' του ν.2859/2000 περί απαλλαγής των παρεχόμενων ιατρικών υπηρεσιών από τον ΦΠΑ. Επιπροσθέτως, η κρίση του ελέγχου είναι ατεκμηρίωτη διότι δεν έκρινε για την εκάστοτε παρασχεθείσα υπηρεσία αν επρόκειτο για αποκατάσταση της ανωμαλίας της υγείας του ασθενούς ή αν είχε αμιγώς αισθητικό χαρακτήρα.

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: *«Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου».*

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: *«1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, ...».*

Επειδή, με το άρθρο 3 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: *«1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...».*

Επειδή, με το άρθρο 22 παρ. 1 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: *«Απαλλάσσονται από το φόρο: ... ε) οι παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελματιών, ...».*

Επειδή, με την ΠΟΛ.1334/1996 παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του ΦΠΑ περί απαλλαγής στην παροχή υπηρεσιών ιατρικής φροντίδας, περίθαλψης και διάγνωσης και διευκρινίστηκε ότι οι υπηρεσίες που παρέχουν οι ιατροί, οι οδοντίατροι, οι μαιές, οι νοσοκόμοι και φυσιοθεραπευτές, στα πλαίσια της άσκησης ελευθέριου επαγγέλματος, για πράξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του Ν.1642/86, απαλλάσσονται από το ΦΠΑ και από τέλη χαρτοσήμου. Επισημαίνεται ότι, οι πράξεις που απαλλάσσονται από Φ.Π.Α., είναι μόνο αυτές που παρέχονται στα πλαίσια των παραπάνω διατάξεων, δηλαδή αφορούν ιατρικές πράξεις, όπως αυτές προσδιορίζονται κάθε φορά από το Υπουργείο Υγείας και Πρόνοιας. Ενδεικτικά σας γνωρίζουμε ότι τέτοιες υπηρεσίες είναι η διάγνωση (ιατρική εξέταση, εργαστηριακές εξετάσεις κ.λπ.), η περίθαλψη (νοσηλεία, φυσιοθεραπεία, κινησιοθεραπεία, εργασιοθεραπεία, διαθερμίες, υπέρηχα, ηλεκτροθεραπεία κ.λπ.), καθώς και λοιπές ιατρικές υπηρεσίες που παρέχονται από τα παραπάνω πρόσωπα, στα πλαίσια πάντα του ιατρικού ελευθερίου επαγγέλματος. Κατά συνέπεια, απαλλάσσονται από το ΦΠΑ οι υπηρεσίες ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης που παρέχονται από τα παραπάνω πρόσωπα σε ασθενείς, ανεξάρτητα αν η αμοιβή καταβάλλεται από τον ίδιο τον ασθενή, τον ασφαλιστικό του φορέα (δημόσιο ή ιδιωτικό, κύριας ή επικουρικής ασφάλισης) ή από οποιοδήποτε τρίτο φυσικό ή νομικό πρόσωπο. Διευκρινίζεται ότι οι ψυχολόγοι, οι διατροφολόγοι, οι διαιτολόγοι, οι ομοιοπαθητικοί, οι βελονιστές, οι ποδοθεραπευτές κ.λπ., απαλλάσσονται από το ΦΠΑ μόνον εφόσον είναι ιατροί.

Επειδή, με την ΠΟΛ.1100/2010 παρασχέθηκαν για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του ΦΠΑ, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με το άρθρο 62 του ν.3842/2010 και

διευκρινίστηκε ότι με την αντικατάσταση της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 συνεχίζουν να απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α. οι παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελματιών. Η απαλλαγή αυτή καλύπτει την παροχή ιατρικών υπηρεσιών με σκοπό τη διάγνωση, περίθαλψη, πρόληψη και στο μέτρο του δυνατού θεραπεία ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας του ανθρώπου, οι οποίες πραγματοποιούνται από ιατρούς ή οδοντιάτρους στο πλαίσιο της πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή του παρέχοντος (φυσικό ή νομικό πρόσωπο). Υπηρεσίες από δερματολόγους, χειρουργούς και ιατρούς άλλων ειδικοτήτων, ατομικές επιχειρήσεις ή εταιρείες, με τη χρήση λέιζερ ή με άλλες τεχνικές της ιατρικής επιστήμης, οι οποίες δεν αποσκοπούν στην θεραπεία ασθένειας ή στην αποκατάσταση της υγείας, αλλά γίνονται για λόγους αισθητικής, υπάγονται στο φόρο με τον χαμηλό συντελεστή. Επομένως για την επιβολή ή μη Φ.Π.Α. σε κάθε περίπτωση, η διάκριση για την φορολογική μεταχείριση γίνεται ανάλογα με το σκοπό για τον οποίο παρέχεται η υπηρεσία.

Επειδή, με το 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 το 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, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου»*.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του 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, 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 έως 519]. 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 μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, ως λόγοι τυπικής παρανομίας νοούνται αυτοί που αφορούν είτε την εξωτερική είτε την εσωτερική τυπική νομιμότητα της διοικητικής πράξης, δηλαδή τα εξωτερικά χαρακτηριστικά της και την τήρηση των διαδικαστικών κανόνων της (έγγραφος τύπος, χρονολογία, αρμοδιότητα, αιτιολογία, διαδικαστικοί τύποι κ.λπ.) [Ιάκωβος Γ. Μαθιουδάκης, Λέκτορας Τμήματος Νομικής Α.Π.Θ., Τυπική παρανομία και αποκαθιστάμενη ζημία στην κρατική ευθύνη].

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα της από 20/08/2019 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ προκύπτει ότι, η προσφεύγουσα ως Ιατρός και μέλος Ιατρικού Συλλόγου δεν είχε υπαχθεί σε καθεστώς ΦΠΑ και εξέδιδε αποδείξεις λιανικής (παροχής υπηρεσιών) με χρήση ταμειακής μηχανής. Για την ανάπτυξη των δραστηριοτήτων της είχε καταχωρήσεις σε διάφορες ιστοσελίδες του διαδικτύου στις οποίες αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα παρέχει υπηρεσίες αισθητικού βελονισμού, αδυνατίσματος, ενεργειακού βελονισμού, ηλεκτροβελονισμού κ.α. που παραπέμπουν σε υπηρεσίες καλλωπισμού. Η ελεγκτική αρχή, ορμώμενη εκ της ανωτέρω διαπίστωσης, θεώρησε αβάσιμα ότι το σύνολο των συναλλαγών της προσφεύγουσας αφορούσε δραστηριότητα υπαγόμενη σε καθεστώς ΦΠΑ, δίχως να πραγματοποιήσει άλλη ελεγκτική επαλήθευση ώστε να σχηματίσει πλήρη πεποίθηση ως προς τη διάπραξη των παραβάσεων και να προβεί σε αξιολόγηση καθεμιάς από τις παρασχεθείσες υπηρεσίες, προκειμένου αιτιολογημένα και όχι υποθετικά να διαπιστώσει αν αφορούσαν τη θεραπεία ή την αισθητική και κατά συνέπεια αν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 1 περ. ε' του ν.2859/2000 περί απαλλαγής των ιατρικών υπηρεσιών από το ΦΠΑ.

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, η προσφεύγουσα, προς επίρρωση των ισχυρισμών της περί παροχής υπηρεσιών υπαγόμενων στην απαλλακτική διάταξη της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 22 του ν.2859/2000, προσκόμισε ενδεικτικώς με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ ΕΙ2020 ΕΜΠ 03.02.2020 συμπληρωματικό υπόμνημα υπεύθυνες δηλώσεις (άρθρου 8 παρ. 4 ν.1599/1986) με βεβαίωση του γνησίου της υπογραφής των με τις οποίες δηλώνεται ότι, έπειτα από συστάσεις θεραπόντων ιατρών υποβλήθηκαν σε θεραπευτικούς βελονισμούς για την αποκατάσταση της πληγείσας υγείας τους.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα διαφαίνεται ότι η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ μετά των επιβληθέντων προστίμων ΚΦΔ (άρθρου 58Α

παρ. 1 ν.4174/2013), όπως αυτή αποτυπώνεται στο σώμα τους και στην από 20/08/2019 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ (ν.2859/2000), στερείται ειδικότητας και πληρότητας, προκαλώντας αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου, την υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου και τελικώς, την τήρηση ή μη της αρχής της νομιμότητας. Ως εκ τούτου, η αιτιολογία κρίνεται ελαττωματική και μη νόμιμη, επιφέροντας, ως ουσιώδης τύπος των προσβαλλόμενων ατομικών διοικητικών πράξεων, το ακυρώσιμο αυτών, πρέπει δε να αναπεμφθεί η υπό κρίση υπόθεση στην αρμόδια Υπηρεσία, προκειμένου να αποσαφηνίσει και να συμπληρώσει την αιτιολογία της πράξης με την υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών σε κανόνες δικαίου ώστε με πληρότητα, επάρκεια, εξειδίκευση και σαφήνεια να προκύπτει η μη εκπλήρωση φορολογικών υποχρεώσεων και να καταλογιστεί ο αναλογών φόρος μετά των σχετικών προσαυξήσεων.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. [...] Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».*

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα την 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 παρ. 1 εδάφιο 4 και 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 της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια), καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.02.2014 Απόφασης του 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 επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».*

Επειδή, με το άρθρο 36 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση*

απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά...».

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, η προσβαλλόμενη υπ' αριθ. 493/632/2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ακυρώνεται δια της παρούσας απόφασης για τυπική πλημμέλεια, λόγω ελλιπούς αιτιολογίας. Καλείται δε η φορολογική αρχή να εκδώσει νέα πράξη, απαλλαγμένη από την τυπική πλημμέλεια, ήτοι αφότου τηρήσει τα οριζόμενα στα άρθρα 28 παρ. 2 και 64 του ν.4174/2013 και συμπληρώσει την αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν τον καταλογισμό του φόρου προστιθέμενης αξίας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ./09.10.2019 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ:, και την ακύρωση των υπ' αριθ. και οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01/01/2014 – 31/12/2014 και 01/01/2015 – 31/12/2015 αντιστοίχως, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δ' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, για λόγους τυπικής πλημμέλειας. Καλείται δε ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας, όπως ενεργήσει σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρούσα απόφαση.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.