



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 23/10/2019

Αριθμός απόφασης: 2918

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

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 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).»

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 07/06/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία '.....', ΑΦΜ, με έδρα την και υποκατάστημα στην ΕΛΛΑΔΑ, επί της οδού, κατά των υπ' αριθ. : α)/2019 (α/α ελεγχis/2019) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014, β) α/α ελεγχis/2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015, γ)/2019 (α/α ελεγχis/2019) οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθ. : α)/2019 (α/α ελεγχis/2019) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014, β) α/α ελεγχis/2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015, γ)/2019 (α/α ελεγχis/2019) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016 των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 15/04/2019 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Πλοίων.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 07/06/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ‘.....’, 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 τις υπ' αριθ. :

α)/2019 (α/α ελεγχ./2019) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2014, μηδενίστηκε το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της ως άνω φορολογικής περιόδου ύψους 893,95 €.

β) α/α ελεγχ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2015, μηδενίστηκε το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της ως άνω φορολογικής περιόδου ύψους 376,80 €.

γ)/2019 (α/α ελεγχ./2019) οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2016, μηδενίστηκε το δηλωθέν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ της ως άνω φορολογικής περιόδου ύψους 1.221,61 €.

Σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην από 15/04/2019 έκθεση μερικού ελέγχου Φόρου Προστιθεμένης Αξίας της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Πλοίων,, επί της οποίας εδράζονται οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κατόπιν των αποτελεσμάτων του ελέγχου που διενεργήθηκε συνέπεια των υποβληθέντων, από την προσφεύγουσα εταιρεία, με αριθ. πρωτ./2017 και/2017 αιτήσεων, απορρίφθηκαν τα αιτήματά της περί επιστροφής Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2014 και 2016 αντίστοιχα.

Συγκεκριμένα ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν δικαιούται τα αιτούμενα προς επιστροφή ποσά ύψους € 893,95 και € 1.221,61, φορολογικών ετών 2014 και 2016 αντίστοιχα (το Π.Υ. χρήσης 2015 ποσού € 376,80 μεταφέρθηκε προς έκπτωση στη χρήση 2016), καθόσον δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση ο αναλογών Φ.Π.Α. δαπανών αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών, οι οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια άσκησης της δραστηριότητας της επιχείρησης.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Ο έλεγχος δεν προσδιορίζει επακριβώς για ποιο λόγο κρίνει τις δηλώσεις (περί επιστροφής ΦΠΑ) ανακριβείς .

α. Ομολογείται από την εποπτεύουσα αρχή ότι δεν υπάρχουν διαφορές ανάμεσα στα ληφθέντα παραστατικά και στις εγγραφές των βιβλίων

β. Το σύνολο του ΦΠΑ στα βιβλία των ετών 2014, 2015 και 2016 αφορά μερικώς παραστατικά των οποίων το ΦΠΑ εκπίπτει και μερικώς παραστατικά των οποίων το ΦΠΑ δεν εκπίπτει. Για το έτος 2014 από το σύνολο των ευρώ 4.192,58€ εκπίπτει μόνο το ποσό των ευρώ 893,95€, το οποίο αιτείται προς επιστροφή μέσω των υποβληθέντων δηλώσεων. Για το έτος 2015 από το σύνολο των ευρώ 3.893,77€ εκπίπτει μόνο το ποσό των ευρώ 376,80€, το οποίο αιτείται προς επιστροφή μέσω

των υποβληθέντων δηλώσεων. Για το έτος 2016 από το σύνολο των ευρώ 908,96€ εκπίπτει μόνο το ποσό των ευρώ 844,81€ το οποίο αιτείται προς επιστροφή μέσω των υποβληθέντων δηλώσεων.

2) Τα αιτούμενα ποσά επιστροφής Φ.Π.Α. καθεαυτά είναι σε κάθε περίπτωση μικρά και δεν προξενούν δυσανάλογη ζημία στη συνέχεια της επιχειρηματικής δραστηριότητας της εταιρείας, ωστόσο η φορολογική αρχή απαράδεκτα εδράζει την απόφασή της να μην αναγνωρίσει δικαίωμα επιστροφής ΦΠΑ για τα φορολογικά έτη 2014 έως 2016 στις διαπιστώσεις ότι δήθεν διενεργήθηκαν από την εταιρεία αγορές και δαπάνες εκτός του σκοπού δραστηριότητάς της και ότι δήθεν δεν διαπιστώθηκε δραστηριοποίησή της σύμφωνα με τα οριζόμενα στη παρ. 1 του άρθρου 25 του Ν. 27/1975.

3) Στην περίπτωση της ναυλομεσιτικής δραστηριότητας είναι προφανές ότι η άσκηση ή η αμφισβήτηση της άσκησης της δραστηριότητάς της δεν αποδεικνύεται στο πλαίσιο του ελέγχου περί επιστροφής ΦΠΑ και μόνο από την αμφισβήτηση δαπανών στο πλαίσιο ελέγχου περί επιστροφής ΦΠΑ όπως έγινε εν προκειμένω. Συγκεκριμένα η δήθεν μη εφαρμογή του άρθρου 25 του Ν. 27/1975, δεν αποδεικνύεται στην Έκθεση Μερικού Ελέγχου από πραγματικά γεγονότα αλλά αυθαίρετα μόνο, καθώς επικαλείται μόνο η επισκόπηση των δαπανών στο πλαίσιο επιστροφής ΦΠΑ, χωρίς να αναφέρεται ότι εξετάστηκαν τα ναυλοσύμφωνα που προσκομίστηκαν στον έλεγχο κατόπιν αιτήματός του για την απόδειξη της ναυλομεσιτικής δραστηριότητας της εταιρείας.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν 2859/2000, ορίζονται τα ακόλουθα:

Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

.....
4. Δεν παρέχεται Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

- α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανικών προϊόντων,
- β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινόπνευματων ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων.
- γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,
- δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,
- ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής

χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν 2859/2000, ορίζονται τα ακόλουθα:

Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 8 § § 1 και 2 του ν 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014)

“Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις”, ορίζονται τα ακόλουθα:

1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

Επειδή στην από 15/04/2019 έκθεση μερικού ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Πλοίων,, αναγράφονται τα ακόλουθα:

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

«1. Από δειγματοληπτικό έλεγχο των ληφθέντων παραστατικών με τις εγγραφές στα βιβλία, δεν προέκυψαν διαφορές.

2. Από την αντιπαραβολή των δεδομένων των βιβλίων με τις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ έχουμε τα εξής για τις ελεγχόμενες χρήσεις:

-χρήση 2014: από τις εγγραφές στα βιβλία προκύπτει ποσό ΦΠΑ εισροών € 4.192,58 έχει δε μεταφερθεί στις δηλώσεις ποσό ΦΠΑ εισροών € 893,95

-χρήση 2015: από τις εγγραφές στα βιβλία προκύπτει ποσό ΦΠΑ εισροών € 3.744,04 έχει δε μεταφερθεί στις δηλώσεις ποσό ΦΠΑ εισροών € 376,80

-χρήση 2016: από τις εγγραφές στα βιβλία προκύπτει ποσό ΦΠΑ εισροών € 908,96 έχει δε μεταφερθεί στις δηλώσεις ποσό ΦΠΑ εισροών € 403,00

3. Από τον έλεγχο των βιβλίων **δεν διαπιστώθηκε η καταβολή μισθών σε υπαλλήλους**

4. Από τον έλεγχο των πραγματοποιηθέντων δαπανών **διαπιστώθηκε ότι στο σύνολό τους αφορούν δαπάνες:**

-ΔΕΗ - ΟΤΕ - ΕΥΔΑΠ,

-καυσίμων και λιπαντικών αυτοκινήτων, χωρίς ωστόσο να υπάρχουν μεταφορικά μέσα στο όνομα της ελεγχόμενης επιχείρησης,

-τροφίμων και ποτών: όπως κύβοι κνογ, μανιτάρια, καρότα, ριτσατο, ραπανάκια, φιλέτο γαύρου, μπρόκολο, πίτσες, σούπα ελαφρύ, σούπα ουράς μόσχου, κοφτό μακαρονάκι, ηλιέλαιο, χόρτα σέσκουλα, κιμάς φάβα, ποτά κλπ

-φυτών και ειδών κήπου: όπως κωνοφόρα φυτά , τρυπάνι κλπ

-ειδών οικιακής χρήσεως: όπως κατασάρολες, κουρευτική μηχανή, ποτήρια σαμπάνιας, καλύμματα, τραπεζομάντηλα, πετσέτες, πλυντήριο ρούχων, ψυγείο κλπ

-ρουχισμός : όπως γυναικείες ζακέτες και πουλόβερ , ανδρικές μπλούζες , κάλτσες , πιτζάμες , μποτάκια , μπουφάν , γυναικεία καλσόν , πουκάμισα , ισοθερμικά κολάν κλπ)

και λοιπές δαπάνες οι οποίες **δεν πραγματοποιήθηκαν στα πλαίσια άσκησης της δραστηριότητας της επιχείρησης.**

Κατόπιν αυτών δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση τα παρακάτω ποσά Φ.Π.Α. δαπανών αγοράς αγαθών και λήψης υπηρεσιών ανά χρήση

2014 : ευρώ 893,95

2015 : ευρώ 376,80

2016 : ευρώ 844,81

και συνεπώς ο έλεγχος κρίνει ότι η ελεγχόμενη δεν δικαιούται τα ζητούμενα προς επιστροφή ποσά από τα πιστωτικά υπόλοιπα των δηλώσεων των φορολογικών ετών 2014 ύψους € 893,95 και 2016 ύψους € 1.221,61 (το Π.Υ. χρήσης 2015 ποσού € 376,80 μεταφέρθηκε προς έκπτωση στη χρήση 2016).»

Επειδή στην ως άνω έκθεση μερικού ελέγχου Φόρου Προστιθεμένης Αξίας, ο έλεγχος δεν αναφέρει :

1) Αν οι διαφορές μεταξύ των δεδομένων των βιβλίων και αυτών που έχουν δηλωθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ, αφορούν δαπάνες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

2) Αν η αξία των δαπανών **καυσίμων και λιπαντικών αυτοκινήτων, τροφίμων και ποτών, φυτών και ειδών κήπου, ειδών οικιακής χρήσεως, ρουχισμού,** περιλαμβάνεται στη δηλωθείσα αξία των φορολογητέων εισροών και αν έχει εκπεστεί ο αναλογών ΦΠΑ αυτών.

3) Αν η αξία των φορολογητέων εισροών και ο αναλογών ΦΠΑ αυτών, που δηλώθηκε στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ, αφορούν δαπάνες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών (ΔΕΗ, ΟΤΕ, ΕΥΔΑΠ).

4) Τους λόγους για τους οποίους απορρίπτει τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας που προβάλλεται με το υπ' αριθμ. πρωτ./2019 έγγραφό της, ότι «Οι δαπάνες τις οποίες αιτούμεθα προς επιστροφή Φ.Π.Α. αφορούν ως επί το πλείστον λογαριασμούς ΔΕΗ,ΟΤΕ, ΕΥΔΑΠ.....»

5) Αναλυτικά τα ποσά των δαπανών που απορρίπτονται και έχουν συμπεριληφθεί στη αξία των φορολογητέων εισροών των δηλώσεων ΦΠΑ που υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα (τι

αφορά η δαπάνη, ημερομηνία καταχώρησης στο τηρούμενο βιβλίο, α/α στοιχείου, ποσό, αναλογών ΦΠΑ) και οι διατάξεις του Ν 2859/2000 βάσει των οποίων απορρίπτονται.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 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 εμπειριστатωμένα 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 με τις διατάξεις του άρθρου 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, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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».

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 (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του (ΣτΕ 1542/2016).

Επειδή σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, η φορολογική διοίκηση δεν παρείχε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία, ως είχε την υποχρέωση βάσει του άρθρου 64 του ν.4174/2013, τα γεγονότα, τα στοιχεία τα οποία οδήγησαν στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Κατά συνέπεια οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Πλοίων, είναι τυπικώς πλημμελείς και πρέπει να ακυρωθούν.

Σημειώνεται ότι:

Α) 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 Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31.12.2013) και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ. 1064/2017 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.

Β) 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».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 07/06/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία '.....', ΑΦΜ, για τυπικούς λόγους.

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.