



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604536
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 17/12/2021

Αριθμός απόφασης: 4548

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' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. 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.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 19-07-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....» με γαλλικό ΑΦΜ και με ελληνικό ΑΦΜ το οποίο έλαβε βάσει της πολ. 1113/2013 από την Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, που εδρεύει στην ΓΑΛΛΙΑ επί της οδού

....., κατά α) της υπ' αριθ./2021 (α/α ELENXIS/2021, I.D. ELENXIS/2021) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. αρ. 58^Α παρ. 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) περιόδου 01/10/20-31/12/20 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, με την οποία καταλογίζεται στην προσφεύγουσα οντότητα πρόστιμο ύψους 44.111,80 ευρώ και β) της υπ' αριθ./2021 (α/α ELENXIS/2021, I.D. ELENXIS/2021) οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ περιόδου 01/10/20-31/12/20 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, με την οποία μειώνεται το αιτούμενο προς επιστροφή πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 88.611,00 ευρώ σε 387,40 ευρώ, ήτοι διαφορά φόρου 88.223,60 ευρώ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4, προσβαλλόμενες πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και τις από 19-05-2021 οικείες εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ.

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

Επί της από 19-07-2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία «.....» με γαλλικό ΑΦΜ και με ελληνικό ΑΦΜ το οποίο έλαβε βάσει της πολ. 1113/2013 από την Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01/10/2020 – 31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, δεν αναγνωρίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία έκπτωση φόρου εισροών Φ.Π.Α., συνολικού ποσού 88.223,60 ευρώ, με αποτέλεσμα να μειώνεται το αιτούμενο προς επιστροφή πιστωτικό υπόλοιπο ποσό από 88.611,00 ευρώ σε 387,40 ευρώ.

Με την με αριθ./2021 οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν.4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/10/2020 – 31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο, ποσού 44.111,80 ευρώ, λόγω μη έκδοσης ενός (1) τουλάχιστον δελτίου αποστολής – τιμολογίου πώλησης ή άλλου φορολογικού στοιχείου για πώληση φαρμάκων στο εσωτερικό της χώρας ελάχιστης αξίας 1.470.393,37 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8 και 9 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π) όπως ισχύουν σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ). Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Ν.4174/2013.

Ιστορικό

Στις 18/07/2019 το μη εγκατεστημένο νομικό πρόσωπο υπό την επωνυμία με αντικείμενο εργασιών χονδρικό εμπόριο φαρμάκων, υπέβαλε ηλεκτρονικά την με α/α δήλωση έναρξης εργασιών – απόδοσης Α.Φ.Μ. βάσει της πολ. 1113/2013 η οποία και εγκρίθηκε από την Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ. Εκ τότε και μέχρι σήμερα η οντότητα υποβάλλει περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. ενώ δεν είναι υπόχρεη σε τήρηση βιβλίων και υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος.

Ο παρών έλεγχος διενεργήθηκε βάσει της/2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ η οποία εκδόθηκε κατόπιν αιτήματος επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. περιόδου 01/10/2020-31/12/2020 που υπέβαλε η προσφεύγουσα εταιρεία. Συγκεκριμένα η μη εγκατεστημένη οντότητα με την υποβολή της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 01/10/2020 -31/12/2020, η οποία έλαβε α/α/2021 ζήτησε να της επιστραφεί πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 88.610,55 ευρώ. Το ποσό αυτό υπολογίστηκε λαμβάνοντας υπόψη ότι το πιστωτικό υπόλοιπο της ελεγχόμενης περιόδου 01/10/2020-31/12/2020 ανέρχεται σε 88.610,55 ευρώ και σε αυτό προστίθενται 0,81 ευρώ ως μεταφερόμενο υπόλοιπο εκ της προηγούμενης δήλωσης Φ.Π.Α. περιόδου 01/07/2020-30/09/2020. Το προς επιστροφή υπόλοιπο προέκυψε διότι η προσφεύγουσα εταιρεία εισήγαγε φαρμακευτικά προϊόντα από την Αμερική καταβάλλοντας το αναλογούν Φ.Π.Α. στο τελωνείο και στη συνέχεια - κατά δήλωσή της - εξήγαγε αυτά στην Ιταλία (απαλλασσόμενη του Φ.Π.Α. ενδοκοινοτική παράδοση).

Κατόπιν της ως άνω εντολής ελέγχου, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ απέστειλε το υπ' αρ. πρωτ./2020 αίτημα παροχής πληροφοριών του αρ. 14 του ν.4174/2013 και γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού σύμφωνα με τον ν. 4512/2018 με την οποία κλήθηκε η προσφεύγουσα εταιρεία εντός προθεσμίας πέντε (5) ημερών από την λήψη της, να προσκομίσει και να θέσει στη διάθεση του ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ τα στοιχεία της, της διαχειριστικής περιόδου 01/10/2020 -31/12/2020 με σκοπό την διενέργεια φορολογικού ελέγχου με βάση την ως άνω εντολή ελέγχου. Η ελεγχόμενη οντότητα ανταποκρίθηκε προσκομίζοντάς τα στοιχεία που της ζήτησε ο έλεγχος.

Μετά από έλεγχο των παραληφθέντων στοιχείων, ο έλεγχος έκδωσε και κοινοποίησε ηλεκτρονικά το με αριθ. καταχώρησης/2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), αναφορικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου, προκειμένου η προσφεύγουσα εταιρεία να υποβάλλει τις απόψεις της επ' αυτών εντός είκοσι (20) ημερών στο οποίο και ανταποκρίθηκε.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και τις από 19-05-2021 α) έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α και β) έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. φορολογικής περιόδου 01/10/2020 – 31/12/2020.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Πλάνη περί τα πράγματα, καθόσον η κρίση της φορολογικής αρχής περί υποτιθέμενης ποσότητας που απέμεινε ύστερα από τη δευτερογενή συσκευασία της βασίζεται σε παρανοήσεις για τα επίμαχα φαρμακευτικά σκευάσματα και τη διαδικασία εισαγωγής, συσκευασίας και πώλησής τους.
- Ακόμη και αν ήθελε υποτεθεί ότι υπήρξε μια ποσότητα φαρμάκων, η οποία απέμεινε ύστερα από τη δευτερογενή συσκευασία που πραγματοποίησε η ελληνική εταιρεία στα ημιέτοιμα προϊόντα που εισήγαγε η εταιρεία μας, ο έλεγχος δεν αποδεικνύει ότι η υποτιθέμενη αυτή ποσότητα πωλήθηκε.

Ως προς το εμπρόθεσμο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. α'-γ' ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζεται το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1, 2 περ. α' και 6 ν.4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το χρόνο έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν.3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, [...] 6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα

ημερών από την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται όλες οι αναγκαίες προϋποθέσεις για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής κοινοποίησης και ιδίως τα σχετικά με την επικαιροποίηση των στοιχείων ηλεκτρονικής επικοινωνίας των φορολογουμένων, το σημείο ανάρτησης στο λογαριασμό της κοινοποιούμενης πράξης, ο τρόπος πιστοποίησης των ηλεκτρονικών ιχνών παραλαβής, η δημιουργία πιστοποιητικού παραλαβής και τα στοιχεία της ηλεκτρονικής ειδοποίησης.»

Επειδή, οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στο λογαριασμό της οντότητας στο TAXISNET στις 24/05/2021.

Επειδή, σύμφωνα με το άρ. 5 παρ. 6 του ν. 4174/2014 ορίζεται ότι στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την **παρέλευση δέκα ημερών** από την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της.

Επειδή, η παραπάνω οντότητα έχει έδρα στο εξωτερικό και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. α'-γ' ν. 4174/2013, ορίζεται ότι «.... η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.» Για το λόγο αυτό, και δεδομένου ότι δεν έχουν παρέλθει κατά την ημερομηνία κατάθεσης της ενδικοφανούς προσφυγής την 19/07/2021, οι παραπάνω προθεσμίες (των 10+60 ημερών) από την ημερομηνία της ηλεκτρονικής κοινοποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων στο λογαριασμό της οντότητας στο TAXISNET στις 24/05/2021, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε εμπρόθεσμα, και συνεπώς παραδεκτά

Ως προς τον 1 και 2 ισχυρισμό.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.** Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

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

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣΤΕ 565/2008, 2054/1995, ΣΤΕ1542/2016).

Επειδή, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται τα κάτωθι:

«Η εταιρεία μας με την επωνυμία είναι γαλλική εταιρεία με έδρα στο Παρίσι, έχει γαλλικό Α.Φ.Μ. και ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικείμενο την παραγωγή και εμπορία φαρμάκων. Στο πλαίσιο της παραπάνω δραστηριότητας, η εταιρεία είναι -μεταξύ άλλων- ο κάτοχος άδειας κυκλοφορίας (Marketing Authorisation Holder) στην Ιταλία ενός φαρμακευτικού σκευάσματος με τη μορφή διαδερμικών εμπλάστρων (.....patch), το οποίο ονομάζεται

Η παρασκευή των παραπάνω σκευασμάτων από την εταιρεία γίνεται ως εξής: Καταρχάς, η πρωτογενής παραγωγή γίνεται στις Η.Π.Α. και τα παραχθέντα έμπλαστρα τοποθετούνται «χύδην» (bulk form) σε σακούλες (pouches). Ακολούθως λαμβάνει χώρα η δευτερογενής επεξεργασία, μέσω της οποίας τα «χύδην» έμπλαστρα συσκευάζονται ανά δύο σε κουτιά και το προϊόν λαμβάνει την τελική μορφή του, ώστε στη συνέχεια να διατεθεί προς πώληση.

Για τις ανάγκες της προπεριγραφείσης δευτερογενούς επεξεργασίας η εταιρεία συνεργάζεται με την ελληνική εταιρεία με την επωνυμία (Α.Φ.Μ.), η οποία διαθέτει τεχνογνωσία, μεγάλη εμπειρία καθώς και τις απαραίτητες εγκαταστάσεις και προσωπικό για τη συσκευασία φαρμακευτικών προϊόντων. Στο πλαίσιο αυτό, η εταιρεία συνήψε στις 26 Ιουλίου 2019 σύμβαση με την προαναφερθείσα εταιρεία για παροχή υπηρεσιών δευτερογενούς συσκευασίας φαρμακευτικού υλικού και, το οποίο εισάγεται με τη μορφή ημιέτοιμου προϊόντος από τις ΗΠΑ με βάση τη σχετική έγκριση από τον Ε.Ο.Φ. (εφεξής «η Σύμβαση»). Με βάση τη Σύμβαση η εταιρεία ανέθεσε στη τη δευτερογενή συσκευασία του χύδην φαρμακευτικού υλικού που της αποστέλλει χωρίς μεταβίβαση της κυριότητας του (φαρμακευτικού υλικού), με αποκλειστικό σκοπό την εξαγωγή όπως προβλέπεται από τη σχετική άδεια του Ε.Ο.Φ. Η εταιρεία επεξεργάζεται το φαρμακευτικό υλικό, προσθέτοντας υλικά τελειοποίησης και συσκευασίας, ώστε τα τελικά προϊόντα και να είναι κατάλληλα σύμφωνα με τον εγκεκριμένο φάκελο από την αρμόδια ιταλική Υπηρεσία Φαρμάκων (AIFA) για διάθεση στην φαρμακευτική αγορά της Ιταλίας.

Σε εκτέλεση της παραπάνω σύμβασης η εταιρεία κατά το επίμαχο χρονικό διάστημα πραγματοποίησε εισαγωγή από τις Η.Π.Α. με τιμολόγιο από την εταιρεία για ευαίσθητο υλικό patch και σε πρωτογενή μορφή ημιέτοιμου προϊόντος. Για τις ανάγκες της εισαγωγής του ως άνω ημιέτοιμου προϊόντος, η εταιρεία απέκτησε ελληνικό

Α.Φ.Μ. σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του ενωσιακού και εθνικού δικαίου (Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1113/2013), οι οποίες προβλέπουν τη σχετική διαδικασία. Υπεύθυνος εισαγωγής στην Ελλάδα ήταν η εταιρεία με καταβολή του αντίστοιχου Φ.Π.Α. στο τελωνείο και απευθείας αποστολή με στοιχεία του εκτελωνιστή στην που εδρεύει στην Ελλάδα για δευτερογενή συσκευασία, σύμφωνα με την Εγκ. Υπ. Οικ. ΠΟΛ.1156/9.5.1997. Για τις υπηρεσίες και τα υλικά της δευτερογενούς συσκευασίας των τελειοποιημένων πλέον φαρμάκων, η εξέδωσε τιμολόγια προς την εταιρεία Τα παραπάνω φάρμακα παραδόθηκαν απευθείας στην ιταλική εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ιταλικό Α.Φ.Μ., προς την οποία η εταιρεία εξέδωσε τα σχετικά τιμολόγια τελικού προϊόντος με βάση τη μεταξύ τους σύμβαση.

Η διαχείριση των δηλώσεων, όπως υποβολή περιοδικής δήλωσης, LISTING, INTRASTAT, έγινε από την κάθε εταιρεία με βάση τα εκδοθέντα στοιχεία και σύμφωνα με τους γενικούς και ειδικούς κανόνες που ισχύουν σε κάθε χώρα της ΕΕ. Για τα ανωτέρω έχουν εκδοθεί όλα τα νόμιμα παραστατικά αξίας και αποστολής όπως και τα μεταφορικά έγγραφα αποστολών και παραδόσεων. Τα στοιχεία και τα έγγραφα στάλθηκαν μέσω email για την διεκπεραίωση του ελέγχου. Επίσης έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα όλες οι απαιτούμενες δηλώσεις που αφορούν τις ανωτέρω συναλλαγές.[...].

Η δήλωση Φ.Π.Α. της εταιρείας από την οποία προκύπτει το πιστωτικό υπόλοιπο των 88.611,00 ευρώ, ήταν ακριβής και η τιμολόγηση των συναλλαγών της εταιρείας ήταν αληθής. Ειδικότερα, τα στοιχεία που αφορούν την εισαγωγή ημιέτοιμων προϊόντων, τη συσκευασία τους και την πώληση των έτοιμων προϊόντων συμφωνούν απόλυτα. Κατά συνέπεια, η φορολογική αρχή, η οποία θεώρησε ότι από τη δευτερογενή συσκευασία των εισαχθεισών ποσοτήτων εμπλάστρων προκύπτει μια αδήλωτη ποσότητα σκευασμάτων, υπέπεσε σε πλάνη περί τα πράγματα.[...]

Ο έλεγχος δεν προσκομίζει ούτε επικαλείται κανένα αποδεικτικό στοιχείο σχετικά με τον χρόνο πώλησης, την τιμή πώλησης, τον φερόμενο ως αγοραστή ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο της εν λόγω πώλησης. Σε κάθε περίπτωση, μια τέτοια πώληση όπως η υποτιθέμενη πώληση ποσότητας φαρμάκων από την εταιρεία στην Ελλάδα είναι ιδιαιτέρως δυσχερής, καθότι τα επίμαχα προϊόντα διαδερμικών εμπλάστρων και δεν έχουν άδεια κυκλοφορίας στην Ελλάδα. Επομένως, σύμφωνα με τις διατάξεις της φαρμακευτικής νομοθεσίας και των κανονισμών του Ε.Ο.Φ., καμία φαρμακευτική εταιρεία δεν μπορεί να διαθέσει τα προϊόντα αυτά εντός της Ελλάδας και κανένας χονδρέμπορος ή φαρμακοποιός δεν δύναται να τα αγοράσει και να τα διαθέσει περαιτέρω στον τελικό Έλληνα καταναλωτή.».

Επειδή, τα ανωτέρω ετέθησαν και στην απάντηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 28 Κ.Φ.Δ.

Επειδή, από τα στοιχεία που προσκόμισε και επικαλείται η προσφεύγουσα εταιρεία είναι τα κάτωθι:

1. Σύμβαση μεταξύ της εταιρείας στη Γαλλία με την εταιρεία
2. Αντίγραφα 12 τιμολογίων πώλησης χρονικής περιόδου 01/10/2020-31/12/2020 της εταιρείας στη Γαλλία, προς την ιταλική εταιρεία τα οποία έχουν εκδοθεί στο γαλλικό ΑΦΜ.
3. Αντίγραφα 3 Διεθνών φορτωτικών (CMR) για την αποστολή προϊόντων από την εταιρεία με τόπο παράδοσης την Ιταλία.
4. Αντίγραφα 3 δηλώσεων Intrastat της εταιρείας στη Γαλλία για τριγωνικές συναλλαγές.
5. Αντίγραφα 2 Τιμολογίων εκδόσεως της εταιρείας προς την εταιρεία στη Γαλλία για πώληση προϊόντων.
6. Αντίγραφα 3 Δελτίων αποστολής της εταιρείας προς την εταιρεία στη Γαλλία με παραλήπτη την ιταλική εταιρεία
7. Αντίγραφα 3 Τιμολογίων εκδόσεως της εταιρείας προς την εταιρεία στη Γαλλία.
8. Αντίγραφο αιτήματος με αριθ. πρωτ./2019 της εταιρείας στη Γαλλία προς τον Εθνικό Οργανισμό Φαρμάκων (Ε.Ο.Φ.)
9. Αντίγραφο άδεια εισαγωγής ημιέτοιμου από τον Εθνικό Οργανισμό Φαρμάκων (Ε.Ο.Φ.) με αριθ. πρωτ./2019.
10. Αντίγραφο αδείας κυκλοφορίας του στην Ιταλία.
11. Χορήγηση από τον Εθνικό Οργανισμό Φαρμάκων (Ε.Ο.Φ.) άδειας δευτερογενούς συσκευασίας για εξαγωγή του με αριθ. πρωτ./2019.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως προκύπτουν σύμφωνα με τις από 19/05/2021 α) έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. και β) έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου προστίμου Φ.Π.Α. του άρθρου 58^Α παρ. 1 του Κ.Φ.Δ. φορολογικής περιόδου 01/10/2020 – 31/12/2020, είναι οι κάτωθι:

- Στην ελεγχόμενη περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. δεν εμφανίζονται ενδοκοινοτικές συναλλαγές και οι εκροές –απαλλασσόμενες και μη- είναι μηδενικές
- Δεν έχουν υποβληθεί δηλώσεις listing ή intrastat ή άλλες σχετικές με ενδοκοινοτικές συναλλαγές δηλώσεις.
- Στο σύστημα ELENXIS δεν εμφανίζονται διαφορές που να προκύπτουν από τις ηλεκτρονικές διασταυρώσεις του συστήματος vies. Οι μηδενικές διαφορές στο σύστημα vies βάσει της αντιπαραβολής των δηλώσεων της ελεγχόμενης με τις δηλώσεις που έχουν

υποβληθεί σε άλλα κράτη και αφορούν την ελεγχόμενη επιβεβαιώνουν την μη ύπαρξη ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

- Από τα στοιχεία εισαγωγών-εξαγωγών που προέκυψαν από τα ηλεκτρονικά αρχεία της ΓΔΗΛΕΔ επιβεβαιώθηκαν οι εισαγωγές αλλά δεν προέκυψαν εξαγωγές.

Επειδή, με βάσει τα ανωτέρω στοιχεία, προκύπτουν τα κάτωθι:

- Υπεύθυνος εισαγωγής στην Ελλάδα είναι η εταιρεία μέσω του ελληνικού ΑΦΜ το οποίο έλαβε βάσει της ΠΟΛ.1113/2013.
- Η εταιρεία πραγματοποίησε εισαγωγή από τις Η.Π.Α. με αριθμούς τιμολόγιων και από την εταιρεία για ευαίσθητο υλικό patch και σε πρωτογενή μορφή ημιέτοιμου προϊόντος με καταβολή του αντίστοιχου Φ.Π.Α. στο τελωνείο.
- Η εταιρεία μέσω του ελληνικού ΑΦΜ δεν έχει δηλώσει εγκατάσταση γραφείων και αποθήκης και δεδομένης της φύσης και της ευπάθειας των φαρμάκων αυτών προκύπτει ότι γίνεται απευθείας αποστολή με στοιχεία του εκτελωνιστή στην που εδρεύει στην Ελλάδα για δευτερογενή συσκευασία, σύμφωνα με την Εγκ. Υπ. Οικ. ΠΟΛ.1156/9.5.1997.
- Σύμφωνα με τη Σύμβαση μεταξύ της εταιρείας και της προκύπτει ότι η, προσέθεσε ειδικό διαδερμικό σύστημα καθώς και συσκευασία φαρμάκων (ενδεικτικά κουτί, οδηγίες, ετικέτες σύμφωνα με τις ιταλικές προδιαγραφές διάθεσης του φαρμάκου).
- Επιπλέον, για τις υπηρεσίες και τα υλικά της δευτερογενούς συσκευασίας των τελειοποιημένων πλέον φαρμάκων, η εξέδωσε τιμολόγια προς την εταιρεία
- Τα παραπάνω φάρμακα παραδόθηκαν απευθείας στην ιταλική εταιρεία με την επωνυμία με ιταλικό Α.Φ.Μ., προς την οποία η εταιρεία εξέδωσε τα σχετικά τιμολόγια τελικού προϊόντος με βάση τη μεταξύ τους σύμβαση.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1113/2013 με θέμα «Διαδικασία χορήγησης Α.Φ.Μ. και υποβολής περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ για την καταβολή του φόρου από υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.» αναφέρεται ότι:

«...Καθορίζεται διαδικασία χορήγησης Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.)/ έναρξης εργασιών και η διαδικασία υποβολής περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. και καταβολής του φόρου, για υποκείμενους στο φόρο εγκατεστημένους σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, που δεν διαθέτουν ΑΦΜ στην Ελλάδα και αιτούνται τη χορήγησή του, για την καταβολή του φόρου που οφείλεται για πράξεις που φορολογούνται στο εσωτερικό της Χώρας, χωρίς να

ορίσουν φορολογικό αντιπρόσωπο στην Ελλάδα. Η διαδικασία αυτή θα εφαρμόζεται μέχρι την ολοκλήρωση της διαδικασίας χορήγησης ΑΦΜ με ηλεκτρονικό τρόπο.

Άρθρο 1: Διαδικασία χορήγησης Α.Φ.Μ.

1. Οι υποκείμενοι στο φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στην Ελλάδα αλλά εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος και πραγματοποιούν πράξεις, για τις οποίες είναι υπόχρεοι για την καταβολή του ΦΠΑ στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1.β' του άρθρου 35 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000) υποχρεούνται, να υποβάλλουν δήλωση έναρξης εργασιών σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 36 του ίδιου Κώδικα. Στις περιπτώσεις που οι ως άνω υποκείμενοι δεν ορίζουν φορολογικό αντιπρόσωπο, ο Α.Φ.Μ. χορηγείται με την υποβολή της δήλωσης του Παραρτήματος Ι της παρούσας, η οποία αποτελεί, για τις ανάγκες εφαρμογής της και μόνο, δήλωση απόδοσης Α.Φ.Μ./έναρξης εργασιών. Η εν λόγω δήλωση, η οποία ανακτάται από την ηλεκτρονική διεύθυνση του Υπουργείου Οικονομικών:

«http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis_site/Services/Polites/documents_e_entipa_2/declofactivity.doc» υποβάλλεται με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο στην Α' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, η οποία ορίζεται αρμόδια για τις ανάγκες της παρούσας καθώς και για τον έλεγχο και την επιβολή του φόρου, στην ηλεκτρονική διεύθυνση: «doyaathinon@1836.syzefxis.gov.gr».[...].

Άρθρο 2 : Υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ και καταβολή του φόρου.

1. Τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 1, υποχρεούνται να υποβάλλουν περιοδική δήλωση, με ηλεκτρονικό τρόπο, για κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20η ημέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο, εάν με βάση τη δήλωση αυτή προκύπτει ποσό για καταβολή και μέχρι την τελευταία ημέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο, εάν από τη δήλωση δεν προκύπτει ποσό για καταβολή.[...]

3. Τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 1 υποχρεούνται επίσης στην υποβολή εκκαθαριστικής δήλωσης, με ηλεκτρονικό τρόπο, για κάθε ημερολογιακό έτος, μέχρι την 20η Μαΐου του επόμενου ημερολογιακού έτους.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1153/2016 με θέμα « Τροποποίηση και συμπλήρωση της ΠΟΛ. 1113/13 απόφασης Υπουργού και Υφυπουργού Οικονομικών “Διαδικασία χορήγησης Α.Φ.Μ. και υποβολής περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. για την καταβολή του φόρου από υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.”.» αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 4: Υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α. και καταβολή του φόρου

Οι υποκείμενοι του άρθρου 1 υποχρεούνται να υποβάλλουν με ηλεκτρονικό τρόπο δήλωση Φ.Π.Α. και να καταβάλλουν το τυχόν οφειλόμενο ποσό για κάθε φορολογική περίοδο σύμφωνα με

τα οριζόμενα στο άρθρο 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000 - ΦΕΚ 248 Α΄/7-11-2000), όπως ισχύει.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1113/2013, η οποία τροποποιήθηκε από την ΠΟΛ. 1153/2016, μεταξύ των υποχρεώσεων, της εταιρείας με ελληνικό ΑΦΜ το οποίο έλαβε βάσει της ΠΟΛ.1113/2013, είναι και η υποβολή δηλώσεων του Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1182/2015, η οποία τροποποιήθηκε από την ΠΟΛ. 1084/2016, με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο του εντύπου της δήλωσης ΦΠΑ «050 -ΦΠΑ ΕΚΔΟΣΗ 2016, Φ2 TAXIS».» αναφέρεται ότι:

«2. Το έντυπο της παραγράφου 1 ισχύει για δηλώσεις ΦΠΑ που αφορούν πράξεις που πραγματοποιούνται από 1.7.2016 και εφεξής ανεξαρτήτως του χρόνου υποβολής των δηλώσεων, για όλους τους υποκείμενους που έχουν υποχρέωση υποβολής δήλωσης ΦΠΑ, ανεξαρτήτως εάν υποχρεούνται σε τήρηση διπλογραφικού, απλογραφικού λογιστικού συστήματος, ή είναι μη υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1182/2015 η εταιρεία με ελληνικό ΑΦΜ το οποίο έλαβε βάσει της ΠΟΛ.1113/2013, στην υποβολή της ελεγχόμενης περιοδικής της δήλωσης Φ.Π.Α. θα έπρεπε να εμφανίζονται στην στήλη των εκροών οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές της από την Ελλάδα, κάτι στο οποίο δεν έγινε, με αποτέλεσμα ο έλεγχος να μην μπορεί να εξακριβώσει την ύπαρξη των ενδοκοινοτικών της συναλλαγών διότι με τα λεγόμενα της προσφεύγουσας εταιρείας οι ενδοκοινοτικές της συναλλαγές και η έκδοση των ενδοκοινοτικών τιμολογίων της έγιναν μέσω της

Επειδή, η εισαγωγή σε πρωτογενή μορφή ημιέτοιμου προϊόντος ευαίσθητου υλικού patch και, που εισήχθη από τις Η.Π.Α. με υπεύθυνο εισαγωγής στην Ελλάδα την εταιρεία με ελληνικό ΑΦΜ για την καταβολή του αντίστοιχου Φ.Π.Α. στο τελωνείο, έγινε με απευθείας αποστολή με στοιχεία του εκτελωνιστή στην που εδρεύει στην Ελλάδα για δευτερογενή συσκευασία.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση προκύπτει ότι η διακίνηση (εισαγωγή, συσκευασία, φόρτωση) έχουν γίνει από την διότι για τις υπηρεσίες και τα υλικά της δευτερογενούς συσκευασίας των τελειοποιημένων πλέον φαρμάκων, η εξέδωσε τιμολόγια προς την εταιρεία Επιπλέον, τα παραπάνω φάρμακα παραδόθηκαν απευθείας στην ιταλική εταιρεία με την επωνυμία με ιταλικό Α.Φ.Μ., μέσω της στην οποία η εταιρεία εξέδωσε τα σχετικά τιμολόγια τελικού προϊόντος με βάση τη μεταξύ τους σύμβαση. Επομένως, τυχόν πώληση χωρίς τιμολόγια στην Ελλάδα όλης ή μέρους της ποσότητας της πρωτογενούς μορφής του ημιέτοιμου προϊόντος ευαίσθητου υλικού patch και που εισήχθη από τις Η.Π.Α. θα μπορούσε να αποδειχθεί μόνο κατόπιν ελέγχου των

παραστατικών διακίνησης, των βιβλίων και της σχετικής απογραφής στις εγκαταστάσεις της εταιρεία

Επειδή, από τα παραπάνω προκύπτει ότι το συμπέρασμα του ελέγχου περί πώλησης των φαρμάκων στην Ελλάδα από την εταιρεία (τουλάχιστον στο κόστος εισαγωγής τους, χωρίς να εκδώσει τιμολόγιο πώλησης ή άλλο φορολογικό παραστατικό και χωρίς να αποδώσει Φ.Π.Α. 6%) δεν στοιχειοθετείται δίχως να γίνει έλεγχος των στοιχείων διακίνησης στην εταιρεία

Επειδή, η έκδοση των πράξεων στηρίχθηκε σε υποθετικές - ελλιπείς 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. Α' ΑΘΗΝΩΝ ως προς την πώληση των φαρμάκων στην Ελλάδα τουλάχιστον στο κόστος εισαγωγής τους χωρίς να εκδώσει τιμολόγιο πώλησης ή άλλο φορολογικό παραστατικό και χωρίς να αποδώσει Φ.Π.Α. 6%, 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 ακύρωσή 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 επανέκδοση 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 π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθ. πρωτ. / 19-07-2021 ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία με γαλλικό ΑΦΜ και με ελληνικό ΑΦΜ το οποίο έλαβε βάσει της πολ. 1113/2013 από την Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, και την ακύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ' αριθ. /2021 (α/α ELENXIS /2021, I.D. ELENXIS /2021) οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. αρ. 58^Α παρ. 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) περιόδου 01/10/20-31/12/20 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, με την οποία καταλογίζεται στην προσφεύγουσα οντότητα πρόστιμο ύψους 44.111,80 ευρώ και

2) της υπ' αριθ. /2021 (α/α ELENXIS /2021, I.D. ELENXIS /2021) οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ περιόδου 01/10/20-31/12/20 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ, με την οποία μειώνεται το αιτούμενο προς επιστροφή πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 88.611,00 ευρώ σε 387,40 ευρώ, ήτοι διαφορά φόρου 88.223,60 ευρώ, λόγω τυπικής πλημμέλειας, προκειμένου ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Α' ΑΘΗΝΩΝ να ενεργήσει αναλόγως σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.