



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 16/10/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2801

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 03.06.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ», ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, με έδρα στην Αθήνα, οδός αριθμός, νόμιμα εκπροσωπούμενης, κατά δήλωσή της με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, κατά α) της υπ' αριθμ./16.4.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.04.2023-30.11.2023 του Προϊσταμένου του 1^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής και β) της υπ' αριθμ./16.4.2024 πράξης επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου και β) επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 16.4.2024 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 03.06.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

I. ΦΠΑ

Με την υπ' αριθμ. /16.4.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.04.2023-30.11.2023 του Προϊσταμένου του 1^{ου} Ελεγκτικού Κέντρου (ΕΛ.ΚΕ.) Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 1.499.266,75 €, πλέον 749.633,39 € προστίμου άρθρου 58Α Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών μηνιαίων δηλώσεων της ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.04.2023-30.11.2023, ήτοι συνολικό ποσό 2.248.900,14 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει».

Η διαφορά αυτή ΦΠΑ προέκυψε επί τη βάσει της από 16.4.2024 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν:

α) αφενός οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας κατά την ως άνω ελεγχθείσα περίοδο 01.04.2023-30.11.2023 με την προσθήκη στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εκροών συνολικού ύψους **5.400.944,33 €** λόγω μη απόδειξης εκ μέρους της των σχετικών δηλωθεισών-επικαλούμενων από αυτήν ενδοκοινοτικών παραδόσεων και

β) αφετέρου οι φορολογητέες εισροές της κατά την ίδια ως άνω ελεγχθείσα περίοδο με την αφαίρεση από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **3.635.433,53 €** λόγω μη απόδειξης εκ μέρους της των σχετικών δηλωθεισών-επικαλούμενων από αυτήν φορολογητέων εισροών,

επί τη βάσει της μη προσκόμισης στον υπό κρίση έλεγχο του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής κανενός εκ των εγγράφων που είχαν ζητηθεί με τις υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1 ΑΤΤ ΕΞ 2024/12.1.2024 (πρώτη) και υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1 ΑΤΤ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/19.2.2024 (δεύτερη) προσκλήσεις του Προϊσταμένου του για παροχή εγγράφων («πληροφοριών»), ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές	Φορολογητέες εισροές
---------------------	---------------------	----------------------

	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.04.2023-30.11.2023	846.000,44 €	6.246.944,77 €	3.635.433,53 €	-

II. Πρόστιμα άρθρου 54 ΚΦΔ

- 1) Με την υπ' αριθμ. /16.4.2024 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. δ' ΚΦΔ (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. δ' ΚΦΔ) ύψους 500,00 € λόγω μη ανταπόκρισης στις υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1 ΑΤΤΕΞ 2024/12.1.2024 (πρώτη) και υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1 ΑΤΤ ΕΞ 2024/ 31.1.2024 (δεύτερη) προσκλήσεις του για διάθεση λογιστικών αρχείων και συγκεκριμέ-να λόγω μη προσκόμισης στον υπό κρίση έλεγχο του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής των τηρούμενων φορολογικών βιβλίων και στοιχείων για την περίοδο 14.03.2023-30.09.2023, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 14 παρ. 1 και 2 και 54 παρ. 1 περ. δ' ΚΦΔ.
- 2) Με την υπ' αριθμ. /16.4.2024 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' ΚΦΔ (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ) ύψους 100,00 € λόγω μη ενημέρωσης της Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών εντός τριάντα (30) ημερών περί της μεταβολής της διεύθυνσης της έδρας της, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 10 παρ. 3 και 54 παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των ως άνω πράξεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Πλήρωση των ουσιαστικών προϋποθέσεων των ενδοκοινοτικών παραδόσεων.
- 2) Παραβίαση θεμελιωδών αρχών, μεταξύ των οποίων των αρχών της χρηστής διοίκησης και των συνταγματικών αρχών της αναλογικότητας και της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας.
- 3) Ελλιπής αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ.
- 4) Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό αναφορικά με τα δύο (2) πρόστιμα που της επιβλήθηκαν με την ως άνω υπ' αριθμ. /16.4.2024 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής. Από αυτό συνάγεται ότι σε κάθε περίπτωση **αποδέχεται**, καταρχήν, τα πρόστιμα αυτά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1, 2 και 4 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός της περιόδου 01.04.2023-30.11.2023: «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. 2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας **ημερολογιακός μήνας**, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν **διπλογραφικό** λογιστικό σύστημα [...], β) ένα **ημερολογιακό τρίμηνο**, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν **απλογραφικό** λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. 2α. [...]. 4. Η δήλωση ΦΠΑ

υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 38 Κώδικα ΦΠΑ (όπως αυτές ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός της περιόδου 01.04.2023-30.11.2023), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (όπως εν προκειμένω η προσφεύγουσα) ήταν **η τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα**.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169 Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ΚΔΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2717/1999), όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα, τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο. 2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη [...]. 3. Θεωρούνται επίσης έγγραφα, κατά τις διακρίσεις των προηγούμενων παραγράφων: α) τα βιβλία των οποίων την τήρηση επιβάλλουν οι κείμενες διατάξεις και β) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 170 ΚΔΔ, όπως ισχύει (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Τα δημόσια και τα ιδιωτικά έγγραφα, τα οποία προσάγονται στο δικαστήριο, πρέπει να έχουν συνταχθεί κατά τους νόμιμους τύπους σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ή, αν ο νόμος που διέπει τη σχέση απαιτεί ειδικό τύπο, κατά τον τύπο αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 ΚΔΔ, όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «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. [...]. 2. [...]. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα **έχουν**, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, **την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη**. 5. [...]. 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται μόνο εφόσον ο νόμος που διέπει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 148 ΚΔΔ, όπως ισχύει (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά.»

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι εν προκειμένω έχουν τηρηθεί όλες οι ουσιαστικές προϋποθέσεις που αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων και η τυχόν έλλειψη ορισμένων τυπικών προϋποθέσεων ουδόλως αποτελεί ισχυρό λόγο μη απαλλαγής από τον ΦΠΑ, καθώς διαφορετικά παραβιάζεται κατάφορα η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας (απόφαση της 09.02.2017, C-21/2016, Euro Tyre BV), η κρίση δε της φορολογικής αρχής

θεμελιώνεται σε αόριστους και εντελώς ανυπόστατους ισχυρισμούς, οι οποίοι καμία σχέση δεν έχουν με το αν εν τέλει απαλλάσσεται του ΦΠΑ, ενώ αντίθετα η ίδια έχει αποδείξει πλήρως ότι πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την απαλλαγή της αυτή, ήτοι ότι μεταβιβάστηκε στις αγοράστριες εταιρείες το δικαίωμα να διαθέτουν ως κύριες τα εμπορεύματα, ότι τα αγαθά αυτά απεστάλησαν σε έτερο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ότι απομακρύνθηκαν υλικώς από το ελληνικό έδαφος, ειδικότερα δε:

α) Η φορολογική αρχή έχει θεμελιώσει το συμπέρασμά της περί ανυπαρξίας των ουσιαστικών προϋποθέσεων των ενδοκοινοτικών της παραδόσεων σε έμμεσα συμπεράσματα παρά το γεγονός ότι τα εμπορεύματα αναμφίβολα και αποδεδειγμένα εξήλθαν της ελληνικής επικράτειας και εισήλθαν σε έτερο κράτος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, οι δε ενδείξεις που επικαλείται η φορολογική αρχή δεν αρκούν για να στοιχειοθετήσουν τη μη παράδοση και τη μη απαλλαγή της από τον αναλογούντα ΦΠΑ (βλ. υπ' αριθμ./2022 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου). Επιπρόσθετα, είναι εντελώς αδιάφορος ο τελικός προορισμός και τόπος που πραγματοποιήθηκε η εν λόγω παράδοση των εμπορευμάτων, δεδομένου ότι κρίσιμο ουσιαστικό στοιχείο απόδειξης ενδοκοινοτικής παράδοσης αποτελεί η μεταφορά του εμπορεύματος σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, γεγονός που εν προκειμένω συντελείται με βεβαιότητα. Άλλωστε, έχει γίνει δεκτό ότι αρκεί ο εισαγωγέας να αποδείξει ότι τα εμπορεύματα προορίζονται να αποσταλούν ή να μεταφερθούν και στη συνέχεια πράγματι αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος, χωρίς να απαιτείται να αποδειχθεί ότι προορισμός τους είναι συγκεκριμένα η διεύθυνση του αποκτώντος τα αγαθά αυτά ούτε και ο τελικός παραλήπτης τους (απόφαση της 27.9.2007, C-409/04, Teleos). Όσον αφορά δε τις φορτωτικές CMR, αυτές καταρτίζονται πριν από την αποστολή ή τη μεταφορά στο κράτος-μέλος προορισμού και περιέχουν μνεία, μεταξύ άλλων, του τόπου αποστολής, του αγοραστή, του τόπου παραλαβής και των οχημάτων μεταφοράς, συνεπώς μπορούν να αποδείξουν ότι τα επίμαχα αγαθά προορίζονται για αποστολή ή μεταφορά προς το εν λόγω κράτος και να ληφθούν υπόψη βάσει του άρθρου 143 παρ. 2 στ. γ' της οδηγίας ΦΠΑ, καθόσον προσκομίστηκαν κατά τη στιγμή της εισαγωγής (βλ. C-108/17 - Enteco Baltic, σκέψη 70).

Περαιτέρω, η έλλειψη υπογραφής επί ορισμένων φορτωτικών CMR δεν μπορεί να θέσει εν αμφιβόλω την παραλαβή των επίμαχων εμπορευμάτων.

β) Εξάλλου, δεν αμφισβητείται η εξόφληση των τιμολογίων και μάλιστα μέσω τραπεζικού ιδρύματος νομίμως, όπως προβλέπεται, και σε καμία περίπτωση δεν υφίσταται κανένας ισχυρισμός, ούτε καν υπόνοια, της φορολογικής αρχής ότι οι επίμαχες ενδοκοινοτικές παραδόσεις χαρακτηρίζονται ως εικονικές. Απεναντίας, κατά το στάδιο του εκτελωνισμού έχει προσκομίσει όλα τα απαραίτητα έγγραφα, τα οποία έγιναν αποδεκτά από τη Διοίκηση. Πέραν τούτου έχει επιδείξει κάθε δυνατή επιμέλεια, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν. 4557/2018, καθώς οι επίμαχες εταιρείες είχαν ενεργό ΑΦΜ κατά το χρόνο της αποστολής των εμπορευμάτων και ήταν εγγεγραμμένες στον κατάλογο VIES.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως ουσία και εν μέρει ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως προκύπτει σαφώς από τη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./16.4.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.04.2023-30.11.2023 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 16.4.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου -που κατά τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 171 παρ. 4 και 1 ΚΔΔ σε συνδυασμό με εκείνες των

άρθρων 169 και 170 ΚΔΔ (όλες αυτές οι διατάξεις ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας) αποτελεί ως προς αυτό το σημείο πλήρη απόδειξη-, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε ούτε στην υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1 ΑΤΤ ΕΞ 2024/12.1.2024 (πρώτη) ούτε στην υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1 ΑΤΤΕΞ 2024 ΕΜΠ/19.2.2024 (δεύτερη) πρόσκληση του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής για παροχή εγγράφων («πληροφοριών») και κυρίως των αιτηθέντων φορολογικών παραστατικών και των σχετικών δικαιολογητικών (συμβάσεις με πελάτες και προμηθευτές, μεταφορικά, ασφάλιση, πληρωμές) που τεκμηριώνουν (ως πραγματοποιηθείσες) τις επικαλούμενες σχετικές συναλλαγές (ενδοκοινοτικές παραδόσεις) και συνακόλουθα την προβαλλόμενη απαλλαγή από ΦΠΑ, κατ' επέκταση δε το υποβληθέν αίτημα επιστροφής ΦΠΑ, αλλά ούτε και προσκόμισε κανένα από τα εν λόγω έγγραφα τόσο μετά την κοινοποίηση σ' αυτήν (με την πάροδο της 19^{ης}.3.2024) του σχετικού υπ' αριθμ./6.3.2024 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου (επί των οποίων εξάλλου δεν τοποθετήθηκε καθόλου) όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή της προσφυγή.

β) Και ναι μεν, στο πλαίσιο αυτό, η τήρηση και η προσκόμιση σε κάθε νόμιμο έλεγχο όλων των απαραίτητων εγγράφων που τεκμηριώνουν την εκάστοτε ενδοκοινοτική παράδοση αποτελούν τυπικές προϋποθέσεις για την αναγνώριση της σχετικής απαλλαγής στο πεδίο του ΦΠΑ, ωστόσο η μη προσκόμιση κανενός εξ αυτών στα πλαίσια ενός φορολογικού ελέγχου (όπως εν προκειμένω) και μάλιστα των πλέον ουσιωδών εξ αυτών έχει ως αυτονόητη συνέπεια τη μη τεκμηρίωση-απόδειξη των ουσιαστικών προϋποθέσεων και συνακόλουθα της σχετικής απαλλαγής από το ΦΠΑ (κατ' επέκταση δε και του σχετικού αιτήματος επιστροφής ΦΠΑ), υπό αυτό το πρίσμα η πλήρωση των τυπικών προϋποθέσεων δεν είναι χωρίς καμιά σημασία στο πεδίο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, όπως φαίνεται να υπολαμβάνει η προσφεύγουσα, αλλά η μη τήρηση κανενός εξ αυτών συνεπάγεται τη μη πλήρωση και των ουσιαστικών προϋποθέσεων.

Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως ουσία και εν μέρει ως νόμω αβάσιμοι, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς τους δεύτερο και τέταρτο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.04.2023-30.11.2023 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο 01.04.2023-30.11.2023 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος)): «*Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν. Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού, και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.*»

Επειδή, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός διοικητικού μέτρου ή περιορισμού μιας ατομικής ελευθερίας (εν προκειμένω, της ελευθερίας συμμετοχής στην οικονομική ζωή της χώρας) με τη θεμελιωθείσα στην προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος

αρχή της αναλογικότητας εξετάζεται α) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (περιορισμός) είναι κατάλληλο προς επίτευξη του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού (καταλληλότητα), β) αν το μέσο (μέτρο) αυτό (περιορισμός) είναι, σε σχέση με όλα τα άλλα κατάλληλα μέσα (μέτρα), το ηπιότερο δυνατό και συνεπώς είναι αναγκαία η χρησιμοποίηση αποκλειστικά αυτού, και μόνο αυτού, για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (αναγκαιότητα) και γ) αν, κατά τη στάθμιση της βλάβης που τυχόν θα προκύψει από τη χρησιμοποίηση (επιβολή) του μέσου (μέτρου) αυτού (περιορισμού) και της ωφέλειας που επιδιώκεται με την εφαρμογή του -ενόψει και του επιδιωκόμενου με αυτό νόμιμου σκοπού-, η ωφέλεια βαρύνει κατ' αποτέλεσμα περισσότερο από την προκληθησόμενη στον διοικούμενο (φορολογούμενο) βλάβη (εν στενή εννοία (*stricto sensu*) αναλογικότητα).

Επειδή, με το **δεύτερο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι στην υπό κρίση περίπτωση παραβιάστηκαν θεμελιώδεις αρχές, μεταξύ των οποίων οι αρχές της χρηστής διοίκησης, της αναλογικότητας και της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας, ειδικότερα δε ότι εν προκειμένω είναι προφανής η παραβίαση πλήθους θεμελιωδών αρχών με τον καταλογισμό ενός υπέρογκου ποσού ως ΦΠΑ, από τον οποίο έχει απαλλαγεί λόγω της διενέργειας ενδοκοινοτικών παραδόσεων προς άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ξεπερνάει δε κάθε λογική η τυπολατρία που διακατέχει τη φορολογική αρχή και η άρνηση μη χορήγησης απαλλαγής από τον ΦΠΑ τη στιγμή που όλα τα πραγματικά και ουσιαστικά δεδομένα αποδεικνύουν εξόφθαλμα ότι πράγματι έχουν πραγματοποιηθεί οι εν λόγω παραδόσεις, περαιτέρω δε επισημαίνει ότι εν προκειμένω αφενός τίποτα από όσα επιτάσσει η θεμελιώδης αρχή της χρηστής διοίκησης δεν έχει τηρηθεί, αφετέρου ο αυθαίρετος και παράνομος καταλογισμός του προαναφερθέντος υπέρογκου ποσού δύναται να την αποστερήσει να αναπτύξει την επιχειρηματική της δραστηριότητα.

Επειδή, με τον **τέταρτο** λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα αφενός επαναλαμβάνει ότι με την ως άνω προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./16.4.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.04.2023-30.11.2023 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής της καταλογίζεται ένα άκρως υπέρογκο ποσό για παραβάσεις που ουδόλως αιτιολογούνται και αποδεικνύονται και αφετέρου προβάλλει ότι η διάταξη του άρθρου 58Α ν. 4174/2013 καθιερώνει αντικειμενικό τρόπο επιμέτρησης των επιβλητέων προστίμων για την υποβολή ανακριβούς φορολογικής δήλωσης και για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ και δεν προβλέπεται δυνατότητα της φορολογικής αρχής ή των διοικητικών δικαστηρίων να προβούν σε επιμέτρηση του ύψους του προστίμου ανάλογα με τις συγκεκριμένες κάθε φορά περιστάσεις, εν προκειμένω δε με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ύψους 749.633,39 €, του οποίου ο τρόπος υπολογισμού, καθώς και το τελικά καταλογισθέν ποσό, παραβιάζουν κατάφορα την αρχή της αναλογικότητας, δεδομένου ότι το πρόστιμο υπολογίστηκε με αντικειμενικά κριτήρια, χωρίς η Διοίκηση να λαμβάνει υπόψη το βαθμό υπαιτιότητας και τις εν γένει οικονομικές συνθήκες που επικρατούν ούτε φυσικά τα οικονομικά της δεδομένα.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως αόριστοι και εν μέρει ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

Α) Με αυτούς δεν εξειδικεύεται (με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστούν και να κριθούν στην ουσία τους) κατά τι στην υπό κρίση περίπτωση με την έκδοση της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ./16.4.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ /

επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.04.2023-30.11.2023 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής παραβιάστηκε:

α) η αρχή της χρηστής διοίκησης και ειδικότερα κατά τι η έκδοση και κοινοποίηση της καταλογιστικής αυτής πράξης, υπό το δεδομένο της μη προσκόμισης στον υπό κρίση έλεγχο του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής των αιτηθέντων με τις υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1 ΑΤΤ ΕΞ 2024/12.1.2024 (πρώτη) και υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1 ΑΤΤΕΞ 2024 ΕΜΠ/19.2.2024 (δεύτερη) προσκλήσεις για παροχή εγγράφων («πληροφοριών») του Προϊσταμένου του και κυρίως των αιτηθέντων φορολογικών παραστατικών και των σχετικών δικαιολογητικών (συμβάσεις με πελάτες και προμηθευτές, μεταφορικά, ασφάλιση, πληρωμές) που τεκμηριώνουν (ως πραγματοποιηθείσες) τις επικαλούμενες σχετικές συναλλαγές (ενδοκοινοτικές παραδόσεις) και συνακόλουθα την προβαλλόμενη απαλλαγή από ΦΠΑ, κατ' επέκταση δε το υποβληθέν αίτημα επιστροφής ΦΠΑ, αποτελεί ανεπιεική ενέργεια εκ μέρους της (Φορολογικής) Διοίκησης·

β) η αρχή της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας, στην ειδικότερη έκφασή της της ελεύθερης συμμετοχής στην οικονομική δραστηριότητα, και ειδικότερα αν όντως εν προκειμένω η επιβολή του ως άνω υπό κρίση ποσού ΦΠΑ -ενός μάλιστα μετακυλιόμενου φόρου, ο οποίος είναι έτσι διαρθρωμένος, ώστε να μην αποτελεί κόστος για τους υποκείμενους στο φόρο, σύμφωνα με τη διαπνέουσα όλο το σύστημα του ΦΠΑ αρχή της ουδετερότητας-, όπως αυτό προβλεπόταν από τις ισχύουσες κατά τις ως άνω κρίσιμες ημερομηνίες διατάξεις, την εμποδίζει σε τέτοιο βαθμό να αναπτύξει την επιχειρηματική της δραστηριότητα, ώστε να παραβιάζεται η οικονομική της ελευθερία· και

γ) η αρχή της αναλογικότητας, δεδομένου ότι:

(i) Καταρχήν, κατά τον έλεγχο της συμφωνίας ενός περιορισμού μιας ατομικής ελευθερίας (εν προκειμένω, της ελευθερίας συμμετοχής στην οικονομική ζωή της χώρας) με την αρχή της αναλογικότητας και ειδικότερα κατά τον έλεγχο στο τρίτο ως άνω επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του περιορισμού με την αρχή αυτή (ήτοι στο επίπεδο ελέγχου της συμφωνίας του με την εν στενή εννοία αναλογικότητα), στο οποίο φαίνεται να αφορά, καθ' ερμηνεία του, ο ως άνω προβαλλόμενος σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος, δεν ελέγχεται το ανάλογο ή το δυσανάλογο του επιβληθέντος περιορισμού (εν προκειμένω, φόρου) με τις οικονομικές του δυνατότητες, όπως εσφαλμένα (νόμω αβάσιμα) υπολαμβάνει και προβάλλει ο προσφεύγων, αλλά το αν κατά τη στάθμιση του οφέλους που επιδιώκεται με την επιβολή του συγκεκριμένου περιορισμού (φόρου), ενόψει και του επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, με τη βλάβη που προκαλείται στον διοικούμενο από την επιβολή του το όφελος υπερिशύει της βλάβης, δεν υπάρχει δηλαδή υπέρβαση του εύλογου μέτρου (δυσαναλογία) μεταξύ οφέλους και βλάβης (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3474/2011 (σκέψη 4, ομόφωνα) και 990/2004 (σκέψη 12, ομόφωνα) αποφάσεις της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας και υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ., σκέψη 4, ομόφωνα), 479/2017 (5μ., σκέψη 3, ομόφωνα), 1195/2016 (5μ., σκέψη 10, ομόφωνα), 2301/2015 (5μ., σκέψη 9, ομόφωνα) και 3130/2014 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του ιδίου δικαστηρίου· πάγια νομολογία).

(ii) Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα δεν εξειδικεύει κατά τι στην υπό κρίση περίπτωση κατά τη στάθμιση του οφέλους που επιδιώκεται με την επιβολή του υπό κρίση επιβληθέντος με την ως άνω προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./16.4.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.04.2023-30.11.2023 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ΦΠΑ, ενόψει και του επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, με τη βλάβη που

προκαλείται στην ίδια από την επιβολή του η βλάβη υπερσχύει του οφέλους, υπάρχει δηλαδή υπέρβαση του εύλογου μέτρου (δυσαναλογία) μεταξύ οφέλους και βλάβης.

Β) Στην προκειμένη πάντως περίπτωση, ούτε ορωμένου του ύψους του επιβληθέντος ΦΠΑ ως **απόλυτου μεγέθους** ούτε ορωμένου του ύψους του **σε σύγκριση με το ύψος της φορολογητέας ύλης** τίθεται ζήτημα δυσαναλογίας μεταξύ του οφέλους που επιδιώκεται με το φόρο αυτό και της βλάβης που προκαλείται με την επιβολή του στον προσφεύγοντα, αφού ο προβλεπόμενος ΦΠΑ στοχεύει στην πραγμάτωση της κατά το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος συμμετοχής όλων των πολιτών στην κάλυψη των αναγκών του δημόσιου ταμείου κατά το λόγο των δυνάμεών τους, ενόψει δε του σκοπού αυτού η προκαλούμενη στον προσφεύγοντα βλάβη δεν μπορεί να θεωρηθεί δυσανάλογα βαριά σε σχέση με το επιδιωκόμενο σχετικό όφελος, δεδομένου μάλιστα ότι ο ΦΠΑ είναι μετακυλιόμενος φόρος, ο οποίος είναι έτσι διαρθρωμένος, ώστε να μην αποτελεί κόστος για τους υποκείμενους στο φόρο, σύμφωνα με τη διαπνέουσα όλο το σύστημα του ΦΠΑ αρχή της ουδετερότητας.

Γ) Εξάλλου, ήδη από το 2014 με την υπ' αριθμ. 1040/2014 απόφαση του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (5μ.) έχει κριθεί (σκέψεις 7-9, ομόφωνα) ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 10 περ. α' ν. 2523/1997 περί επιβολής προστίμου ίσου με το **100%** της αξίας της συναλλαγής επί ανακριβούς (ως προς την αξία) έκδοσης φορολογικού παραστατικού εικονικού ως προς τη συναλλαγή **δεν αντίκειται**, ως προς τη μη πρόβλεψη δυνατότητας επιμέτρησης από τη Φορολογική Διοίκηση και το δικαστήριο αναλόγως της βαρύτητας και γενικά των συνθηκών της τελεσθείσας παράβασης, ούτε στο άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος ούτε στο άρθρο 6 της ΕΣΔΑ (πάγια νομολογία, βλ. τη μεταγενέστερη υπ' αριθμ. 2221/2018 απόφαση του ιδίου Δικαστηρίου (5μ., σκέψη 14, ομόφωνα), από αυτό συνάγεται δε ότι οι διατάξεις του άρθρου 58Α ΚΦΔ περί επιβολής προστίμου ίσου με το **1/2** του φόρου που αναλογεί στην αποκρυβείσα (μη δηλωθείσα) φορολογητέα ύλη **πολλώ μάλλον δεν αντίκεινται** (επιχείρημα «από το μείζον στο έλασσον»), αναφορικά με τη μη πρόβλεψη δυνατότητας επιμέτρησης από τη Φορολογική Διοίκηση και το δικαστήριο αναλόγως της βαρύτητας και γενικά των συνθηκών της τελεσθείσας παράβασης, ούτε στο άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος.

Υπό αυτό το πρίσμα, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα (ως προς την αρχή της αναλογικότητας) η φορολογική αρχή δεν έχει από τις διατάξεις του άρθρου 58Α ΚΦΔ τη δυνατότητα (διακριτική ευχέρεια) να επιμετρήσει το επιβλητέο πρόστιμο με εκτίμηση των ιδιαίτερων συνθηκών της εκάστοτε υπό κρίση περίπτωσης (αναλόγως της βαρύτητας και των ειδικότερων συνθηκών της τελεσθείσας παράβασης, συμπεριλαμβανομένου του βαθμού υπαιτιότητας και των συγκεκριμένων οικονομικών δεδομένων του παραβάτη, καθώς και των εν γένει οικονομικών συνθηκών που επικρατούν), δεδομένου ότι πάντως το ύψος του προστίμου κλιμακώνεται ήδη, κατά τα προεκτεθέντα, από τον ίδιο το φορολογικό νομοθέτη ανάλογα με το ύψος του εκάστοτε οφειλόμενου και μη έγκαιρα κατά νόμον (εμπρόθεσμα) αποδοθέντος φόρου (πρβλ. και υπ' αριθμ. 3474/2011 (σκέψη 6, ομόφωνα) απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, καθώς και υπ' αριθμ. 2402/2010 (7μ., σκέψη 6, ομόφωνα), 479/2017 (5μ., σκέψη 6, ομόφωνα), 1195/2016 (5μ., σκέψη 11, ομόφωνα), 3130/2014 (5μ., σκέψη 8, ομόφωνα) και 3704/2012 (5μ., σκέψη 5, ομόφωνα) αποφάσεις του Β' Τμήματος του ιδίου δικαστηρίου).

Για τους λόγους αυτούς, οι δεύτερος και τέταρτος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως αόριστοι και εν μέρει ως νόμω αβάσιμοι, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς τον τρίτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 76 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ./16.4.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.04.2023-30.11.2023 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (02.05.2024): «*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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.*»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. β' ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ./16.4.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.04.2023-30.11.2023 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (02.05.2024): «*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση.*»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 2 εδ. β' ν. 5104/2024, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ./16.4.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.04.2023-30.11.2023 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (02.05.2024): «*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, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 38 εδ. β' περ. ζ' ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ./16.4.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.04.2023-30.11.2023 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής (02.05.2024): «*Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες: α) [...], ζ) τους λόγους, για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου, και τον τρόπο, με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου, η) [...].*»

Επειδή, με τον τρίτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./16.4.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.04.2023-30.11.2023 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από 16.4.2024 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου περιέχει ελλιπή αιτιολογία της εν λόγω προσβαλλόμενης πράξης, ειδικότερα δε ότι πάσχει από πλημμελή αιτιολογία, δεδομένου ότι η ίδια έχει καταχωρήσει νόμιμα και εμπρόθεσμα στους Μηνιαίους Ανακεφαλαιωτικούς Πίνακες το σύνολο των ενδοκοινοτικών της παραδόσεων, από τους πίνακες δε αυτούς αποδεικνύεται η απαλλαγή του ΦΠΑ, ωστόσο η φορολογική αρχή, παραθέτοντας μια πληθώρα διατάξεων, επικαλείται μερικές τυπικές πλημμέλειες που ουδόλως είναι ικανές να ανατρέψουν την απαλλαγή της από το κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, το γεγονός δε ότι δεν προσκομίστηκαν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά δεν αρκεί για τη μη απαλλαγή της από την απόδοση ΦΠΑ, καθώς τα δικαιολογητικά αυτά προσκομίστηκαν κατά το στάδιο του εκτελωνισμού των εμπορευμάτων και έχουν ήδη γίνει αποδεκτά από τη Διοίκηση, επομένως είναι εμφανές ότι ένας έλεγχος και κατ' επέκταση μία έκθεση ελέγχου με τόσο σοβαρές ελλείψεις και

ανύπαρκτη αιτιολογία δεν δύναται να επαρκούν για τον καταλογισμό του ποσού των 2.248.300,14 €.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως αόριστοι και εν μέρει ως ουσία αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Με αυτούς δεν εξειδικεύεται:

(i) σε τι έγκεινται οι ελλείψεις της αιτιολογίας (κατά τι είναι «ελλιπής» η αιτιολογία) της ως άνω προσβαλλόμενης υπ' αριθμ. /16.4.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.04.2023-30.11.2023 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και

(ii) για ποιο/ποιους λόγο/-ους οι αξιολογούμενες από την προσφεύγουσα ως τυπικές πλημμέλειες δεν είναι ουδόλως ικανές να ανατρέψουν την απαλλαγή της από το ΦΠΑ,

με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστούν και να κριθούν στην ουσία τους οι ισχυρισμοί αυτοί.

β) Εξάλλου, η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει αποδεικτικώς έγγραφα, από τα οποία να τεκμηριώνεται με βεβαιότητα (πλήρης απόδειξη) ο ισχυρισμός της ότι τα αιτηθέντα από τον υπό κρίση έλεγχο του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής με τις υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1 ΑΤΤ ΕΞ 2024/12.1.2024 (πρώτη) και υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1 ΑΤΤ ΕΞ 2024 ΕΜΠ/19.2.2024 (δεύτερη) προσκλήσεις για παροχή εγγράφων («πληροφοριών») του Προϊσταμένου του είχαν ήδη προσκομιστεί στη Φορολογική Διοίκηση κατά το στάδιο του εκτελωνισμού των οικείων εμπορευμάτων και είχαν γίνει ήδη αποδεκτά από αυτήν (αν ήθελε υποθεθεί ότι ένας τέτοιος ισχυρισμός προβάλλεται με τρόπο ορισμένο, αφού η προσφεύγουσα δεν εξειδικεύει τα δικαιολογητικά που, κατά τους ισχυρισμούς της, προσκόμισε κατά τον εκτελωνισμό των εκάστοτε συγκεκριμένων εμπορευμάτων ούτε και τα κατά περίπτωση εμπορεύματα, κατ' είδος και ποσότητα).

Για τους λόγους αυτούς, ο τρίτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως αόριστος και εν μέρει ως ουσία αβάσιμος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 ν. 5104/2024, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση **απόρριψης** της ενδικοφανούς προσφυγής, **η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων** της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. [...]»

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από 16.4.2024 οικείες εκθέσεις ελέγχου α) επιστροφής ΦΠΑ και β) εφαρμογής των διατάξεων των ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί των οποίων εδράζονται αντίστοιχα οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 6 εδ. β' ν. 5104/2024 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 03.06.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΙΚΕ», ΑΦΜ, **και την επικύρωση** των α) υπ' αριθμ. /16.4.2024 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.04.2023-30.11.2023 και β) υπ' αριθμ. /16.4.2024 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Η συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

I. ΦΠΑ

Φορολογική περίοδος 01.04.2023-30.11.2023

Διαφορά κύριου φόρου	1.499.266,75 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών μηνιαίων δηλώσεων ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.04.2023-30.11.2023	749.633,39 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>2.248.900,14 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. /16.4.2024 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.04.2023-30.11.2023 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

II. Πρόστιμα άρθρου 54 ΚΦΔ

Φορολογικό έτος 2024

1.) Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' ΚΦΔ συνολικού ύψους 100,00 €

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. /16.4.2024 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

2.) Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. δ' ΚΦΔ συνολικού ύψους 500,00 €

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. /16.4.2024 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.