



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 09-02-2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 389

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604537
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την, με διεύθυνση άσκησης δραστηριότητας κατά της α) υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2016 και της β) υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως τροποποίηση.
6. Τις απόψεις του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα από τον Πρόεδρο και Δ/ντα Σύμβουλοκαι μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 949.362,00€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 474.681,00€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους **1.424.043,00€**.

Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου ύψους 279.160,56€ πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ ύψους 139.580,28€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ύψους **418.740,84€**.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται από την από έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του **1ου ΕΛΚΕ Αττικής** συνεπεία των με αριθμό πρωτ.διαβιβαστικών εγγράφων της ΥΕΔΔΕ Αττικής τα οποία περιελάμβαναν αντίστοιχα το από Δελτίο Πληροφοριών, την από έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου και το από Δελτίο Πληροφοριών της.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η κύρια δραστηριότητα της προσφεύγουσας είναι το χονδρικό εμπόριο τηλεπικοινωνιακού εξοπλισμού και εξαρτημάτων.

Σύμφωνα με τα από Δελτία Πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα κατόπιν της με αριθμόεντολής ελέγχου της αρμόδιας υπηρεσίας για το φορολογικό έτος 2016 και 2017 για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των ΕΛΠ και ΦΠΑ καθώς προέκυψαν **συναλλαγές της οι οποίες χρίζουν διερεύνησης στα πλαίσια της καταπολέμησης της απάτης στον ΦΠΑ των ενδοκοινοτικών συναλλαγών και της διακίνησης εικονικών φορολογικών στοιχείων**. Ο έλεγχος έστειλε το με αρ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤαίτημα διοικητικής συνδρομής στις αλλοδαπές φορολογικές αρχές της Βουλγαρίας. Σύμφωνα με το με αρ. πρωτ. ΔΕΛ απαντητικό έγγραφο οι αλλοδαπές φορολογικές αρχές απάντησαν μεταξύ άλλων ότι η **βουλγαρική επιχείρηση είναι εξαφανισμένος έμπορος δεν άσκησε πραγματική οικονομική δραστηριότητα κατά το διάστημα 01-09-2016 έως 30-06-2017 και συνεπώς οι δηλωθείσες ενδοκοινοτικές παραδόσεις της προσφεύγουσας κρίθηκαν από τον έλεγχο ως ουδέποτε πραγματοποιηθείσες καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 και 2 του Κ282/2011 και διατέθηκαν στο εσωτερικό της χώρας σε φορολογητέες δραστηριότητες**. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ ΦΑΕ Αθηνών **προχώρησε σε αναστολή χρήσης του ΑΦΜ της για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών**. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ' αριθμ. πρωτ. ΕΛΚΕ 1 υπόμνημα στο 1ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ βάσει του οποίου προσκόμισε τα όσα αναφέρονται λεπτομερώς στην οικεία έκθεση ελέγχου ζητώντας την άρση αναστολής χρήσης ΑΦΜ. Εκδόθηκε η με αριθμό εντολή ελέγχου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και η με αριθμό πρωτ. ΕΛΚΕ 1 Πρόσκληση χορήγησης πληροφοριών και προσκόμισε τα ζητηθέντα με το με αριθμό πρωτ. ΕΛ.ΚΕ 1υπόμνημά της. Κατόπιν των ελεγκτικών επαληθεύσεων με αντικείμενο τον ΦΠΑ όσον αφορά τα διαλαμβανόμενα στα ανωτέρα Δελτία Πληροφοριών εκδόθηκε το υπ' αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων του ελέγχου και οι υπ' αριθμ. προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί ΦΠΑ. Η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε και εκδόθηκαν οι οριστικές προσαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την επανεξέταση, ακύρωση άλλως τροποποίηση των ανωτέρω προσαλλόμενων πράξεων και επιστροφή εντόκως κάθε

ποσού που κατέβαλε ή θα καταβάλει εκουσίως ή αναγκαστικώς στο ελληνικό δημόσιο δυνάμει των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη τα εξής:

1. Παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής διοίκησης για έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης φορολογικού έτους 2016.
2. Επί της ουσίας εσφαλμένη κρίση της φορολογικής αρχής περί ανακριβούς δηλώσεως ενδοκοινοτικών παραδόσεων φορολογικών ετών 2016 - 2017 σχετικά με την εταιρεία
3. Πλημμελής αιτιολογία της εκθέσεως ελέγχου.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΠΡΩΤΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα της φορολογικής διοίκησης για έκδοση και επίδοση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2016 από πλευράς παραγραφής παρήλθε την **23-09-2023**, δηλαδή ένα έτος από την παραλαβή της απάντησης της βουλγαρικής αρχής στο αίτημα διοικητικής συνδρομής δεδομένου ότι η πράξη επεδόθη στις με δικαστικό επιμελητή. Επίσης, θεωρεί ότι δεν μπορεί να γίνει επίκληση της δεκαετούς παραγραφής σε περίπτωση φοροδιαφυγής καθώς η εικοσαετής προθεσμία παραγραφής έχει κριθεί με απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας ως αντισυνταγματική.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ΚΦΔ όπως ίσχυαν το κρινόμενο φορολογικό έτος:

«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:

α) εάν ο φορολογούμενος υποβάλει αρχική ή τροποποιητική δήλωση εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, για περίοδο ενός έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση,

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.

3. Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής μπορεί να εκδοθεί εντός είκοσι (20) ετών από τη λήξη του φορολογικού έτους..»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ΚΦΔ όπως ίσχυαν το κρινόμενο φορολογικό έτος:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) ή ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή ή περιουσιακά στοιχεία, ιδίως παραλείποντας να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλοντας ανακριβή δήλωση ή καταχωρίζοντας στα λογιστικά αρχεία εικονικές (ολικά ή μερικά) δαπάνες ή επικαλούμενος στη φορολογική δήλωση τέτοιες δαπάνες, ώστε να μην εμφανίζεται φορολογητέα ύλη ή να εμφανίζεται αυτή μειωμένη,

β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών, του φόρου ασφαλίσεων και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών, δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς, καθώς και όποιος παραπλανά τη Φορολογική Διοίκηση με την παράσταση ψευδών γεγονότων ως αληθινών ή με την αθέμιτη παρασιώπηση ή απόκρυψη αληθινών γεγονότων και δεν αποδίδει ή

αποδίδει ανακριβώς ή συμψηφίζει ή εκπίπτει ανακριβώς αυτούς ή λαμβάνει επιστροφή, καθώς και όποιος διακρατεί τέτοιους φόρους, τέλη ή εισφορές,

γ) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου πλοίων δεν αποδίδει ή αποδίδει ανακριβώς στο Δημόσιο το φόρο αυτόν.

2. Παρακρατούμενοι φόροι, τέλη και εισφορές είναι εκείνοι που ρητά ορίζονται σε επί μέρους διατάξεις ότι παρακρατούνται και τελικά αποδίδονται στο Δημόσιο ή άλλο φορέα από πρόσωπο διάφορο του πραγματικού φορολογούμενου.

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στη παράγραφο 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών:

α) αν ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα εισοδήματα ή στα περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκρυσταλλωθεί υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, ή

β) αν το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς που δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ή επεστράφη ή συμψηφίστηκε ή εξέπεσε ή διακρατείται υπερβαίνει ανά φορολογικό ή διαχειριστικό έτος:

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά φόρο προστιθέμενης αξίας ή

ββ) τις εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ ανά είδος φόρου, τέλους ή εισφοράς σε κάθε άλλη περίπτωση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 παρ. 27 περ. α' του Ν.4646/2019 ορίζεται ότι:

«Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης [...]».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε. 2057/25-09-2023 διευκρινίστηκε ότι:

«3. Επιπλέον, με τις διατάξεις του β' εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 ορίζεται ότι: «ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης».

4. Για την εφαρμογή των ως άνω διατάξεων επισημαίνονται τα εξής:

4.1. Για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014-2017, πράξεις προσδιορισμού φόρου μπορούν να εκδοθούν εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης, για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 66 του ΚΦΔ. Συνεπώς, για πληροφορίες που περιέρχονται σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και αφορούν σε φοροδιαφυγή, πράξεις προσδιορισμού φόρου εκδίδονται μόνο εφόσον πρόκειται για ποσά φόρων που υπερβαίνουν τα πηθέμενα στην παρ. 3 του άρθρου 66 όρια.

Στην περίπτωση που οι πληροφορίες περί φοροδιαφυγής περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης μετά την οριζόμενη στην παρ. 1 του άρθρου 36 του ΚΦΔ περίοδο (πενταετία), οι πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου εκδίδονται αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις πληροφορίες αυτές και για το έτος στο οποίο αφορούν.»

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι το καταλογισθέν ποσό ΦΠΑ για το φορολογικό έτος 2016 ανέρχεται σε 1.424.043,00€, ήτοι άνω των 50.000,00€. Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε την και κοινοποιήθηκε νόμιμα στην προσφεύγουσα την

Επειδή η διαπιστωθείσα παράβαση εντάσσεται στα εγκλήματα φοροδιαφυγής, όπως αυτά περιγράφονται με τις διατάξεις του άρθρου του 66 Κ.Φ.Δ., και ως εκ τούτου υποπίπτει στη

δεκαετή παραγραφή της προπαρατεθείσας παραγράφου 27 του άρθρου 66 του Ν.4646/2019.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω το εν λόγω δικαίωμα του δημοσίου για επιβολή φόρου παραγράφεται την **31-12-2027** και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη ορθώς εκδόθηκε καθόσον το δικαίωμα παραγραφής δεν είχε υποπέσει σε παραγραφή. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί αντισυνταγματικότητας της δεκαετούς προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς καταλογισμό φόρων και προστίμων, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ ΔΕΥΤΕΡΟ ΚΑΙ ΤΡΙΤΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» παρ. 2 του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: *«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...».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κ.Φ.Δ., 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 65 «Βάρος απόδειξης» του Κ.Φ.Δ., 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, 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 ελεγχόμενου, 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 μετ' έλεγχου 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).

Επειδή, η από οικεία έκθεση ελέγχου της αρμόδιας φορολογικής αρχής βάσει των οποίων εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις χαρακτηρίζονται από πληρότητα καθώς τεκμηριώνουν τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά (4. ΑΙΤΙΑ ΤΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ, 7. ΔΙΑΠΙΣΤΩΘΕΙΣΕΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ, ΕΝΕΡΓΕΙΕΣ ΠΑΡΟΝΤΟΣ ΕΛΕΓΧΟΥ – ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ – ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ 9. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ) που αποτελούν την αιτιολογία των πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με το με αρ. πρωτ.: ΔΕΛ απαντητικό έγγραφο του τμήματος ΣΤ' Διοικητικής Συνεργασίας και Ανταλλαγής Πληροφοριών στον τομέα του ΦΠΑ της Δ/σης Ελέγχων της ΑΑΔΕ:

«...Στο έδαφος της Βουλγαρίας δεν έχει διαπιστωθεί καμία εμπορική δραστηριότητα εκ μέρους της επιχείρησης

ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ: Στην πραγματικότητα δεν παρελήφθησαν αγαθά στο έδαφος της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας με προμηθευτή την επιχείρησηκαι παραλήπτη την

Η επιχείρησηδεν ασκεί δραστηριότητα στο έδαφος της Βουλγαρίας, δεν διαθέτει εγκαταστάσεις ιδιόκτητες ή μισθωμένες ούτε απασχολεί προσωπικό. Η επιχείρηση είναι εξαφανισμένος έμπορος. Βάσει των ανωτέρω, θεωρούμε ότι η βουλγάρικη επιχείρηση δεν άσκησε πραγματική οικονομική δραστηριότητα κατά το διάστημα 01/09/2016-30/06/2017 και έπειτα.

Ύστερα από την ανωτέρω απάντηση των αλλοδαπών φορολογικών αρχών οι δηλωθείσες ενδοκοινοτικές παραδόσεις της ελεγχόμενης κρίνονται από τον έλεγχο ως ουδέποτε

πραγματοποιηθείσες και θεωρεί ότι τα εμπορεύματα αυτά διατέθηκαν στο εσωτερικό της χώρας, σε φορολογητέες δραστηριότητες.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ:

«Υστερα από την ανωτέρω απάντηση των αλλοδαπών φορολογικών αρχών οι δηλωθείσες ενδοκοινοτικές παραδόσεις της ελεγχόμενης κρίνονται από τον έλεγχο ως ουδέποτε πραγματοποιηθείσες και θεωρεί ότι τα εμπορεύματα αυτά διατέθηκαν στο εσωτερικό της χώρας, σε φορολογητέες δραστηριότητες [..]

Από τα προσκομισθέντα λογιστικά αρχεία και συγκεκριμένα από την καρτέλα πελάτηφορολογικού έτους 2016 προκύπτει ότι το σύνολο του ποσού των 3.955.675,00€ παραμένει ανεξόφλητο.

-Η ελεγχόμενη οντότητα δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό είσπραξης για την ανωτέρω απαίτηση.

-Η αγωγή εκ μέρους της ελεγχόμενης επιχείρησης και για το ανεξόφλητο ποσό του 2016 κατά της Βουλγαρικής αγοράστριας επιχείρησης με αρ. δικογράφου κατατέθηκε στις

Υποβλήθηκαν ανακριβώς οι δηλώσεις ανακεφαλαιωτικών πινάκων ενδοκοινοτικών παραδόσεων για τον 9ο, 10ο, 11ο, και τον 12ο/2016 ποσού 1.267.500,00€, 561.300,00€, 822.500,00€ και 1.304.375,00€ αντίστοιχα.

Τα παραπάνω ποσά έχουν αποτυπωθεί (ανακριβώς) και στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τον 9ο, 10ο, 11ο, και τον 12ο/2016 ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις ενώ θα έπρεπε να συμπεριληφθούν στις φορολογητέες εκροές και να αποδοθεί ΦΠΑ εκροών ποσού 304.200,00€, 134.712,00€, 197.400,€ και 313.050,00€ αντίστοιχα. [..]

Οι δηλωθείσες ενδοκοινοτικές παραδόσεις ποσού 1.163.169,00€ της ελεγχόμενης κρίνονται από τον έλεγχο ως ουδέποτε πραγματοποιηθείσες και θεωρεί ότι τα εμπορεύματα αυτά διατέθηκαν στο εσωτερικό της χώρας, σε φορολογητέες δραστηριότητες.

Υποβλήθηκε ανακριβώς η δήλωση ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών παραδόσεων για τον 4^ο/2017 ποσού 1.163.169,00€.

Τα παραπάνω ποσό έχει αποτυπωθεί (ανακριβώς) και στην υποβληθείσα περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. για τον 4^ο/2017 ως ενδοκοινοτικές παραδόσεις, ενώ θα έπρεπε να συμπεριληφθούν στις φορολογητέες εκροές και να αποδοθεί ΦΠΑ εκροών ποσού 279.160,56€.»

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου του 1ου ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ:

«Τα αντίστοιχα CMRs φέρουν υπογραφή και σφραγίδα Κυριλλικού αλφαβήτου της Βουλγαρικής εταιρείαςκαι αντίστοιχα υπογραφή και σφραγίδα Λατινικού αλφαβήτου της φερόμενης Βουλγαρικής μεταφορικής εταιρείας Επίσης, αναγράφονται ως μεταφορικά μέσα, τα οχήματα με αριθμούς κυκλοφορίας Στο απαντητικό έγγραφο της Βουλγαρικής Φορολογικής Αρχής αναγράφεται ότι μόνο το όχημα με αριθμό κυκλοφορίας ανήκει στην εταιρεία, ενώ τα υπόλοιπα ανήκουν σε άλλες εταιρείες [..] Όπως αναγράφεται στην καρτέλα πελάτη με κωδικό με εγγραφές από 08/09/2016 έως 18/07/2019, οι χρεώσεις του λογαριασμού (Τ.Δ.Α.) ανέρχονται σε 5.118.844,00€, ενώ οι πιστώσεις (Εμβάσματα) ανέρχονται σε 379.876,00€. Η αγωγή η οποία κατατέθηκε από την ελεγχόμενη, κατά της αγοράστριας Βουλγαρικής εταιρείας, Ενώπιον του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, πραγματοποιήθηκε στις»

Επειδή, όπως αναφέρεται λεπτομερώς στην οικεία έκθεση ελέγχου το 1ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ έλαβε υπόψιν του τα ανωτέρω δελτία πληροφοριών και τις διαπιστώσεις της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, την απάντηση στο αίτημα διοικητικής συνδρομής της αλλοδαπής βουλγαρικής αρχής και προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει των προσκομισθέντων στις προσκλήσεις προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων (φορολογικά στοιχεία, τραπεζικά, μεταφορικά και λοιπά έγγραφα, δεδομένα λογιστικών βιβλίων) του πληροφοριακού συστήματος taxisnet και αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις χρήσης 2017 ενώ αποδέχτηκε τις διαπιστώσεις τις ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ σχετικά με τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι πρόκειται για παντελώς αόριστη, ατεκμηρίωτη και αναιτιολόγητη κρίση της φορολογικής αρχής απορρίπτεται ως ανυπόστατος.

Επειδή, με το άρθρο 28 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος - μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος - μέλος.

αβ) ο υποκείμενος στον φόρο ή το μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο για τους οποίους πραγματοποιείται η παράδοση, διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε άλλο κράτος-μέλος και έχει γνωστοποιήσει αυτόν τον αριθμό φορολογικού μητρώου στον προμηθευτή. [..]

1α. Η απαλλαγή που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο της περ. α' της παρ. 1 δεν εφαρμόζεται, όταν ο προμηθευτής δεν έχει εκπληρώσει τις υποχρεώσεις σχετικά με την υποβολή ανακεφαλαιωτικού πίνακα ή όταν ο ανακεφαλαιωτικός πίνακας, που έχει υποβάλει, δεν περιέχει τις ορθές πληροφορίες σχετικά με την εν λόγω παράδοση, εκτός εάν ο προμηθευτής μπορεί να αιτιολογήσει δεόντως την παράλειψή του κατά τρόπο ικανοποιητικό στις αρμόδιες αρχές.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1201/29-10-1999 μεταξύ άλλων διευκρινίζεται ότι:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22α' παρ. 1 του Ν.1642/1986, όπως ισχύει, απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται στην Ελλάδα προς αγοραστή υποκείμενο στο φόρο ή προς Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον αγοραστή ή από τον πωλητή προς άλλο κράτος - μέλος όπου ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος.

Η έννοια του "υποκείμενου στο φόρο" και του "Νομικού Προσώπου που δεν υπάγεται στο φόρο", προκειμένου να εφαρμοστεί η ανωτέρω απαλλαγή, προκύπτει από τις διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 10α' του Ν.1642/1986.

2. Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι, για τη χορήγηση της απαλλαγής αυτής, πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο.

β) Ο αγοραστής να είναι υποκείμενος στο φόρο ή Νομικό Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, εφόσον δεν υπάγεται στην εξαίρεση του άρθρου 10α', παρ. 2 του Ν.1642/1986.

γ) Η εγγραφή, τόσο του πωλητή, όσο και του αγοραστή, στο σύστημα VIES.

δ) Τα αγαθά να μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος - μέλος.

Οι παραπάνω προϋποθέσεις θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης και κατά συνέπεια, για την έκδοση Τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ από τον Έλληνα πωλητή των αγαθών.

3. Κατά συνέπεια, για κάθε ενδοκοινοτική παράδοση, οι Έλληνες πωλητές θα πρέπει να προβαίνουν στις παρακάτω ενέργειες:

α) Εγγραφή στο σύστημα VIES, με υποβολή της σχετικής δήλωσης μεταβολών.

β) Επαλήθευση του ΑΦΜ/ΦΠΑ του αλλοδαπού αγοραστή, αν δηλαδή είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στη χώρα του και

γ) Να έχουν στην κατοχή τους κάθε στοιχείο, από το οποίο να αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος.

4. Κατόπιν των ανωτέρω, για τη νομότυπη απαλλαγή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, απαιτούνται:

α) Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης ή Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης, όπως αυτά προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. Στα ανωτέρω στοιχεία αναγράφεται, εκτός των άλλων, υποχρεωτικά και ο ΑΦΜ του αγοραστή.

β) Επαλήθευση ότι ο αγοραστής είναι εγγεγραμμένος στο σύστημα VIES στο κράτος - μέλος της εγκατάστασής του.

γ) Αποδεικτικά περί μεταφοράς των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος - μέλος. Όσον αφορά στα αποδεικτικά αυτά, διευκρινίζουμε τα εξής, ανάλογα με τον τρόπο μεταφοράς:

[..] γγ) Μεταφορά με Ιδιωτικής Χρήσης μεταφορικά μέσα του αγοραστή Στην περίπτωση αυτή απαιτούνται: - Στο Δελτίο Αποστολής ή στο Δελτίο Αποστολής - Τιμολόγιο Πώλησης θα πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου του αγοραστή και υπογραφή του

παραλαμβάνοντας τα αγαθά, καθώς επίσης και βεβαίωση του ιδίου ότι προτίθεται να τα μεταφέρει στο άλλο κράτος - μέλος. Επίσης, ο πωλητής θα πρέπει να κατέχει φωτοαντίγραφο της άδειας κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και του διαβατηρίου του παραλαμβάντος.

- Αντίγραφο (φωτοτυπίες) των φορτωτικών ή άλλων αποδεικτικών στοιχείων του θαλάσσιου μέσου μεταφοράς που εκδίδεται για τη μεταφορά του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, τόσο για την άφιξη του στην Ελλάδα, όσο και για τη μεταφορά του στο άλλο κράτος - μέλος, για τα οποία ο πωλητής θα πρέπει να επιμελείται ώστε να περιέρχονται στα χέρια του, έστω και εκ των υστέρων.

- Αντίγραφο (φωτοτυπίες) των αποδείξεων διοδίων, τελών διέλευσης ή άλλων επιβαρύνσεων και δαπανών που πραγματοποιήθηκαν κατά τη μεταφορά, τόσο εντός της χώρας, όσο και εκτός αυτής, καθώς και κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο αποδεικνύεται η άφιξη του αυτοκινήτου στην Ελλάδα, καθώς και η επιστροφή του στο άλλο κράτος - μέλος.

Οι προϋποθέσεις, που τίθενται με την ΠΟΛ.1201/29.10.1999, θα πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά για την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικής παράδοσης αγαθών προς άλλο κράτος μέλος και την έκδοση των Τιμολογίων χωρίς ΦΠΑ.

5. Ελεγκτικές διαδικασίες

Η ύπαρξη των ανωτέρω δικαιολογητικών διασφαλίζει, κατ' αρχήν, τη νομιμότητα της μη επιβολής ΦΠΑ στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές και, κατά συνέπεια, το δικαίωμα επιστροφής στους υποκείμενους του φόρου εισροών που αναλογεί στις ενδοκοινοτικές αυτές παραδόσεις. Οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ, όμως, έχουν την ευχέρεια να ελέγχουν και κάθε άλλο στοιχείο, το οποίο, κατά την κρίση τους, θεωρείται απαραίτητο, όπως π.χ. την ύπαρξη εμβάσματος σε τραπεζικό λογαριασμό, τη δήλωση της ενδοκοινοτικής απόκτησης από τον αλλοδαπό υποκείμενο κ.λπ. Η αναζήτηση στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η πραγματοποίηση μιας ενδοκοινοτικής παράδοσης, εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής, όπως π.χ. το γεγονός ότι η μεταφορά των χελιών δεν είναι δυνατό να πραγματοποιηθεί, τουλάχιστον προς το παρόν, με Δημόσιας Χρήσης αυτοκίνητα, αλλά, κατά το πλείστον, με ειδικά διαμορφωμένα μεταφορικά μέσα των αγοραστών, η εν γένει συμπεριφορά των υποκείμενων κ.λπ.

Σε κάθε περίπτωση αμφισβήτησης της νομιμότητας των ενδοκοινοτικών παραδόσεων οι Προϊστάμενοι των ΔΟΥ έχουν την υποχρέωση προσφυγής στη διαδικασία της διοικητικής βοήθειας, υποβάλλοντας σχετικό ερώτημα στη Διεύθυνσή μας, 14η Διεύθυνση ΦΠΑ, Τμήμα Δ` VIES, ώστε να αναζητηθούν πληροφορίες από τη φορολογική διοίκηση του κράτους εγκατάστασης των αγοραστών.

Η διαδικασία αυτή θα πρέπει να ακολουθείται με γνώμονα, αφενός, τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου και, αφετέρου, τη μη παρακώλυση των εργασιών των υγιών επιχειρήσεων.

Επισημαίνουμε, τέλος, ότι είναι προς το συμφέρον των Ελλήνων υποκείμενων να κατέχουν όσο το δυνατόν περισσότερα στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η νόμιμη πραγματοποίηση των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ώστε να είναι σε θέση να υποστηρίξουν την πραγματοποίηση αυτή, στην περίπτωση που υπάρξει αμφισβήτηση από τους αγοραστές και να μην υποχρεωθούν στην καταβολή του αναλογούντος ΦΠΑ.

Σε κάθε περίπτωση επιστροφής, θα εξετάζονται και οι προσωρινές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί, θα γίνεται επαλήθευση των ΑΦΜ των αγοραστών και, εφόσον κρίνεται σκόπιμο, θα αποστέλλεται ερώτημα στη Διεύθυνση ΦΠΑ - Τμήμα Δ` (VIES), προκειμένου να ελεγχθεί η δήλωση των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων από τους αλλοδαπούς αγοραστές. Επίσης, θα πρέπει να ελέγχονται τυχόν ερωτήματα που έχουν υποβληθεί από άλλα κράτη - μέλη και αφορούν τις συγκεκριμένες αυτές επιχειρήσεις πριν από την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1106/26.4.1999 ΕΔΥΟ:

«γ. Σε περίπτωση μεταφοράς των αγαθών με μεταφορικά μέσα του αλλοδαπού αγοραστή κατά τη στιγμή της έκδοσης του φορολογικού στοιχείου από τον πωλητή δεν αποδεικνύεται η μεταφορά των αγαθών σε άλλο κράτος μέλος». Η αποστολή ή η μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στο άλλο κράτος-μέλος, πρέπει οπωσδήποτε να αποδεικνύεται εγγράφως. Κατά τη στιγμή της έκδοσης του τιμολογίου χωρίς ΦΠΑ, ο Έλληνας πωλητής πρέπει να είναι βέβαιος για τη μεταφορά των αγαθών στο άλλο κράτος-μέλος. Συνεπώς η αποστολή ή η μεταφορά πρέπει να αποδεικνύεται με φορτωτικά ή άλλα συνοδευτικά έγγραφα των αγαθών.

Στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με όλα τα ανωτέρω προκύπτει ότι δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του αρ. 28 ν. 2859/2000 των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, δεν αποδεικνύεται η φυσική μεταφορά των εμπορευμάτων στη Βουλγαρία, κατά τα οριζόμενα του άρθρου 28 του ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με την ΠΟΛ 1201/1999 δεδομένου ότι η βουλγαρική εταιρεία δεν ασκεί πραγματική οικονομική δραστηριότητα και τα τέσσερα από τα πέντε μεταφορικά μέσα που χρησιμοποιούνται δεν ανήκουν στην εν λόγω μεταφορική εταιρεία. Δεν αποδεικνύεται ότι η παραλαβή των εμπορευμάτων διενεργήθηκε για λογαριασμό του πελάτη της προσφεύγουσας. Η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει έγγραφα - συμβάσεις σχετικά με τους όρους συνεργασίας με την εν λόγω Βουλγαρική εταιρεία και την μεταφορική εταιρεία πολλών δε μάλλον σχετικά με την υποχρέωση μεταφοράς των αγαθών και την εξόφληση των φορολογικών στοιχείων. Ως εκ τούτου, ορθώς οι άνω ενδοκοινοτικές παραδόσεις επιβαρύνθηκαν από τη φορολογική αρχή με ΦΠΑ για τα εν λόγω φορολογικά έτη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ, 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 δεν προσκόμισε ικανά αποδεικτικά στοιχεία που να αποδεικνύουν τις υπό κρίση συναλλαγές και τα οποία θα έθεταν σε αμφισβήτηση τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου. Ο έλεγχος προέβη σε ελεγκτικές επαληθεύσεις όπως αναφέρονται στις οικείες εκθέσεις ελέγχου που περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα που διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Ως εκ τούτου, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την και την επικύρωση της α) υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2016 και της β) υπ' αριθμ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Αττικής.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

1. Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2016.

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	949.362,00€
Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ	474.681,00€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.424.043,00€

2. Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2017.

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α.	279.160,56€
-------------------------------------	-------------

Πρόστιμο άρθρου 58/58Α ΚΦΔ	139.580,28€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	418.740,84€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/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.