



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 28/03/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 830

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία Κέντρο Φορολογικών Διαδικασιών και Εξυπηρέτησης (ΚΕΦΟΔΕ) Αττικής, με έδρα στην νόμιμα εκπροσωπούμενης, κατά δήλωσή της με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, κατά της υπ' αριθμ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕΜΕΕΠ), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου του ίδιου 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου του Κέντρου Ελέγχου Μεγάλων Επιχειρήσεων (ΚΕΜΕΕΠ) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 969.099,60 €, πλέον 484.549,80 € προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών μηνιαίων δηλώσεων της ΦΠΑ Οκτωβρίου, Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019, ήτοι συνολικό ποσό 1.453.649,40 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του άρθρου 52 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΠΑ, ενώ παράλληλα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 1.555,46 €.

Η διαφορά αυτή ΦΠΑ προέκυψε επί τη βάση της από οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας κατά την ως άνω ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2019-31.12.2019 με την προσθήκη στις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εκροές της της περιόδου αυτής ποσού φορολογητέων εκρών συνολικού ύψους **4.037.915,00 €** λόγω μη απόδειξης εκ μέρους της των σχετικών δηλωθεισών-επικαλούμενων από αυτήν ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2019-31.12.2019	8.441.393,49	12.479.308,49 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω πράξης, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Εσφαλμένη η κρίση της φορολογικής αρχής περί δήθεν μη πραγματοποίησης των κρίσιμων ενδοκοινοτικών παραδόσεων.
- 2) Έλλειψη αιτιολογίας.

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 01.10.2019-31.12.2019: «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 ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός της περιόδου 01.10.2019-31.12.2019, κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα (όπως εν προκειμένω η προσφεύγουσα) ήταν η τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 1 περ. α' εδ. α' Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την 31.10.2019, την 30.11.2019 και την 31.12.2019 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για τον Οκτώβριο, το Νοέμβριο και το Δεκέμβριο 2019 αντίστοιχα (μήνες, εντός των οποίων φέρονται να πραγματοποιήθηκαν αντίστοιχα οι παραδόσεις των ως άνω υπό κρίση αγαθών) για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ που χρησιμοποιούσαν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα): «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 τον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 76 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «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 84 παρ. 2 ν. 5104/2024, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης: «Τα άρθρα 27 και 28 εφαρμόζονται για ελέγχους που γίνονται με βάση εντολή που εκδίδεται μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 28 παρ. 2 εδ. β' Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, δεδομένου ότι η οικεία εντολή ελέγχου εκδόθηκε στις: «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 πράξης: «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 πράξης: «*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, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β΄ Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), «...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α΄ του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ΄ του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, **τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 εππαμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 εππαμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 εππαμ., 1934/2013 εππαμ., 2365/2013 εππαμ., 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά**

αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 εππαμ., 2780/2012 εππαμ.). [...].»

Ως προς τους πρώτο και δεύτερο λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι το ΚΕΜΕΕΠ παντελώς εσφαλμένα έκρινε ως μη πραγματοποιηθείσες τις δηλωθείσες κατά το φορολογικό έτος 2019 ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς την επιχείρηση, διότι κατά τους ισχυρισμούς της από το σύνολο των εγγράφων που προσκόμισε ενώπιον του ελέγχου και προσκομίζει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της προκύπτει ότι οι εν λόγω συναλλαγές έλαβαν πράγματι χώρα και τα εμπορεύματα παραδόθηκαν όντως στην επιχείρηση αυτή στη Βουλγαρία, η ίδια εξέδωσε δε τα αντίστοιχα παραστατικά και συγκέντρωσε όλα τα απαιτούμενα εκ του νόμου έγγραφα, ειδικότερα δε ότι:

α) Για την απόδειξη της πραγματοποίησης των υπό κρίση συναλλαγών προσκομίστηκαν και προσκομίζονται και οι αντίστοιχες φορτωτικές (CMR) της εταιρείας, από τις οποίες προκύπτει ότι τα κρίσιμα εμπορεύματα πράγματι μεταφέρθηκαν στη Βουλγαρία και παραδόθηκαν στην εταιρεία

Το γεγονός αυτό προκύπτει αναντίρρητα εξάλλου και από τη σφραγίδα της τελευταίας, η οποία έχει τεθεί σε όλες αυτές τις φορτωτικές, αλλά και από το γεγονός ότι αυτή δήλωσε στο σύστημα VIES την απόκτηση των εν λόγω εμπορευμάτων.

Προς επίρρωση δε της πραγματοποίησης των συναλλαγών προσκομίζονται και τα τιμολόγια που εξέδωσε προς την ίδια η εταιρεία (μεταφορέας) για την παροχή των υπηρεσιών μεταφοράς των κρίσιμων εμπορευμάτων, καθώς και (αντίστοιχα) τα με ημερομηνία και παραστατικά της τράπεζας, από τα οποία προκύπτει η εξόφληση των κρίσιμων παραστατικών.

Συνεπώς, πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις που τίθενται από το άρθρο 28 Κώδικα ΦΠΑ και την ΠΟΛ.1201/1999 για την απόδειξη της παράδοσης των κρίσιμων αγαθών σε άλλο κράτος μέλος (Βουλγαρία), επικαλείται δε την υπ' αριθμ. απόφαση (Θεσσαλονίκη) της Υπηρεσίας μας και την υπ' αριθμ. απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών.

β) Η φορολογική αρχή απέρριψε τα προσκομισθέντα αποδεικτικά έγγραφα και έκρινε υπέρ της μη πραγματοποίησης των κρίσιμων ενδοκοινοτικών συναλλαγών επί τη βάση δύο επιχειρημάτων: αφενός του ότι τα τιμολόγια που εξέδωσε προς την φαίνεται ότι δεν έχουν εξοφληθεί και αφετέρου ότι με βάση τα στοιχεία που παρείχαν οι βουλγαρικές φορολογικές αρχές η μεν είναι δήθεν εξαφανισμένος έμπορος, η δε δεν είχε δηλώσει τις κρίσιμες παραδόσεις στα λογιστικά της αρχεία.

Ωστόσο, η ασφαλώς και δεν ήταν κατά το χρόνο διενέργειας των επίμαχων συναλλαγών εξαφανισμένος έμπορος. Οι φορολογικές αρχές της Βουλγαρίας κατέληξαν στο πόρισμα αυτό, επειδή δήθεν δεν μπόρεσαν να την εντοπίσουν στις δηλωθείσες εγκαταστάσεις της το 2021. Πλην όμως είχε παύσει τη δραστηριότητά της ήδη από 03.08.2021 και επομένως δεν ήταν δυνατό να εντοπιστεί στην έδρα της, πολλώ δε μάλλον να λειτουργεί, από τη στιγμή που ήδη κατά το χρόνο του ελέγχου είχε διακόψει τις εργασίες της.

Ομοίως τυχόν απενεργοποίηση του ΦΠΑ της το 2020 δε συνεπάγεται άνευ ετέρου ότι κατά το κρίσιμο έτος 2019 δεν μπορούσε να προβεί σε ενδοκοινοτικές αγορές αγαθών, ιδίως

από τη στιγμή που από τις προσκομιζόμενες δηλώσεις της στο σύστημα VIES προκύπτει ότι εκείνη είχε καταχωρήσει νόμιμα την απόκτηση των κρίσιμων αγαθών.

Περαιτέρω, ούτε και το γεγονός ότι δεν είχε εξοφλήσει στο σύνολό τους τα υπό κρίση τιμολόγια αρκεί για να προσδώσει πλημμέλεια στις υπό κρίση συναλλαγές. Και αυτό διότι είναι αρκετά σύνηθες στην επιχειρηματική πρακτική τα τιμολόγια να εξοφλούνται μετά την παροχή των υπηρεσιών τμηματικά ή ακόμη και με πίστωση, ιδίως όταν τα μέρη συναλλάσσονται πολύ συχνά (όπως συμβαίνει εν προκειμένω). Αν μη τι άλλο, το γεγονός αυτό συνιστά ένδειξη εμπιστοσύνης και καλής πίστης ανάμεσα στα μέρη. Εν προκειμένω, λόγω οικονομικών δυσκολιών της η δεν κατάφερε να εξοφλήσει τα υπό κρίση τιμολόγια. Πλην όμως διαβεβαίωσε διαρκώς την προσφεύγουσα ότι θα προέβαινε σε εξόφληση τμηματικά κι έτσι η προσφεύγουσα της παρείχε καλή τη πίστει πίστωση χρόνου, ενώ παράλληλα βρισκόταν διαρκώς σε επικοινωνία με τον νόμιμο εκπρόσωπό της, προκειμένου να εξασφαλίσει την εξόφληση. Προς τούτο τον κάλεσε μάλιστα πολλές φορές να έρθει στην Ελλάδα, προκειμένου να συζητήσουν την προοπτική σταθερής συνεργασίας μεταξύ τους και να διευθετήσουν και τις οικονομικές εκκρεμότητες μεταξύ μας. Το γεγονός της μη εξόφλησης των τιμολογίων δεν καθιστά ωστόσο τις οικείες συναλλαγές εικονικές, καθόσον η ίδια τις συμπεριέλαβε τόσο στις δηλώσεις ΦΠΑ όσο και στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος. Αν μη τι άλλο, ζημιώθηκε κιόλας, δεδομένου ότι φορολογήθηκε τελικά για ποσά που δεν έχει μέχρι σήμερα εισπράξει και δεν πρόκειται να εισπράξει καν άμεσα (δεδομένου ότι ο νόμιμος εκπρόσωπος της απεβίωσε στις 31.7.2022).

γ) Σ' ό,τι αφορά στη, τυχόν πλημμελής εκπλήρωση των φορολογικών της υποχρεώσεων (ήτοι η μη δήλωση καν της παροχής προς την ίδια υπηρεσιών μεταφοράς στη φορολογική αρχή) αφορά και αντανακλά τη συμπεριφορά τη δική της απέναντι στην αρμόδια φορολογική αρχή και είναι άσχετη με την ίδια, που δε γνώριζε το γεγονός αυτό ούτε βέβαια υποχρεούνταν προς αυτό, τουλάχιστον για το σκέλος της επίδειξης της δέουσας συμπεριφοράς ως μέση συναλλασσόμενη. Υπό το πρίσμα αυτό, η όποια φορολογική αταξία της εν λόγω επιχείρησης δε δύναται να επηρεάζει την καλή πίστη και εν γένει την αξιοπιστία τη δική της, ιδίως αν ληφθεί υπόψη ότι η ίδια έλαβε όλα τα έγγραφα που έπρεπε από αυτήν (φορτωτικές, τιμολόγια παροχής υπηρεσιών) και εξόφλησε τα σχετικά τιμολόγια τραπεζικά. Αν πράγματι είχε κάποια υπόνοια περί έκνομης δραστηριότητάς της, ασφαλώς και δε θα συναλλασσόταν μαζί της, πολλώ δε μάλλον δε θα εξοφλούσε τα σχετικά τιμολόγια και μάλιστα ενδοτραπεζικά.

δ) Το πόρισμα του ελέγχου περί μη πραγματοποίησης των κρίσιμων ενδοκοινοτικών παραδόσεων στηρίζεται κατά κύριο λόγο στην πλημμελή συμμόρφωση της με τις φορολογικές της υποχρεώσεις και όχι στην έλλειψη πράγματι αποδεικτικών στοιχείων, από τα οποία να προκύπτει η φυσική μεταφορά των αγαθών από την Ελλάδα στη Βουλγαρία. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει και από το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΙ.Ε.Σ.ΕΛ έγγραφο των Βουλγαρικών Αρχών, η δεν προσκόμισε ούτε είχε καταχωρήσει στα βιβλία της τιμολόγια και έγγραφα που να αφορούν συναλλαγές με την ίδια για το κρίσιμο έτος, ενώ δεν υπέβαλε παραστατικά μεταφοράς για τη μεταφορά των αγαθών προς την Περαιτέρω, στην ίδια την έκθεση ελέγχου (βλ. σελ. 38) αναφέρεται ότι «Οι εισπραχθείσες πληρωμές <300,00€> και <600,00€> καταχωρήθηκαν στα λογιστικά βιβλία της βουλγαρικής εταιρείας και λανθασμένα αναγράφηκε άλλος συμβαλλόμενος». Με άλλα λόγια, από την έκθεση ελέγχου προκύπτει με σαφήνεια και χωρίς καμία αμφιβολία ότι η δεν ήταν επιμελής ούτε κατά την τήρηση των βιβλίων της ούτε κατά την υποβολή των δηλώσεών της και την εν γένει εκπλήρωση των φορολογικών της υποχρεώσεων, αφού αυτή υπέκυπτε διαρκώς σε φορολογικές

παραβάσεις και ανακρίβειες, ενώ ακόμη και τις εξοφλήσεις των τιμολογίων της τις είχε εσφαλμένα καταχωρήσει με τα στοιχεία άλλου αντισυμβαλλομένου.

Από την άποψη αυτή επομένως καθίσταται σαφές ότι η εν γένει φορολογική αταξία της ως άνω εταιρείας και η μη ορθή ανταπόκρισή της στα αιτήματα της φορολογικής αρχής, όπως και η τυχόν μη διατήρηση των παραστατικών εκ μέρους της, δεν μπορεί να αποτελέσει άνευ ετέρου τεκμήριο περί μη πραγματοποίησης των κρίσιμων ενδοκοινοτικών παραδόσεων, ιδίως από τη στιγμή που από την ίδια την έκθεση ελέγχου αποδεικνύεται ότι αυτή δεν είναι καθόλου αξιόπιστη ως προς την τήρηση του λογιστικού της συστήματος (ενδεχομένως δε γι' αυτό δεν κράτησε αρχείο και για την παράδοση των υπό κρίση εμπορευμάτων στην).

Επειδή, εξάλλου, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι η οικεία έκθεση ελέγχου στερείται παντελώς αιτιολογίας, δεδομένου ότι:

α) Αφενός σε αυτήν δεν αναφέρεται καν αναλυτικά και με ακρίβεια σε ποια στοιχεία βασίστηκε ο έλεγχος προκειμένου να καταλήξει στο πόρισμα περί δήθεν διάθεσης των κρίσιμων προϊόντων στο εσωτερικό της χώρας. Πέραν της παραπομπής στα έγγραφα που έλαβε ως απάντηση από τις βουλγαρικές φορολογικές αρχές, στα οποία αναφέρονταν μόνο πλημμέλειες που άγονταν στο πρόσωπο των αντισυμβαλλομένων της ως προς τη (μη) ανταπόκρισή τους στις φορολογικές τους υποχρεώσεις, η φορολογική αρχή ουδέν άλλο έγγραφο επικαλέστηκε, από το οποίο να προκύπτει πράγματι ότι τα κρίσιμα αγαθά δε μεταφέρθηκαν στη Βουλγαρία -ιδίως από τη στιγμή που από το σύνολο των προσκομισθέντων εγγράφων προκύπτει αναντίρρητα το ακριβώς αντίθετο.

β) Αφετέρου, πάντως, ο έλεγχος απέρριψε τα προσκομισθέντα έγγραφα και τους ισχυρισμούς της, δίχως επί της ουσίας να εισφέρει τίποτα επί αυτών. Ειδικότερα, προκύπτει αναντίρρητα ότι το υπόμνημα και τα προσκομισθέντα έγγραφά της δεν εξετάστηκαν από τον έλεγχο επί της ουσίας και ως εκ τούτου δεν ελήφθησαν πραγματικά υπόψη, κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 33 ν. 5104/2024 και της παρ. 3 του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας.

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

α) Η προσφεύγουσα εσφαλμένα υπολαμβάνει ότι ο υπό κρίση έλεγχος απέρριψε τις επικαλούμενες από αυτήν ενδοκοινοτικές παραδόσεις επί τη βάσει αφενός του ότι τα τιμολόγια που εξέδωσε προς τη φερόμενη ως αγοράστρια φαίνεται ότι δεν έχουν εξοφληθεί και αφετέρου ότι με βάση τα στοιχεία που παρείχαν οι βουλγαρικές φορολογικές αρχές η εν λόγω φερόμενη ως αγοράστρια είναι δήθεν εξαφανισμένος έμπορος, η δε δεν είχε δηλώσει τις κρίσιμες παραδόσεις στα λογιστικά της αρχεία, δεδομένου ότι από τη συμπροσβαλλόμενη με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, οικεία έκθεση ελέγχου (και συγκεκριμένα από τις σελ. 26-27 και 35-38 αυτής) συνάγεται σαφώς ότι ο έλεγχος βάσισε το συμπέρασμά του στα δεδομένα-πληροφορίες που του έγιναν γνωστά από τις βουλγαρικές φορολογικές αρχές αναφορικά με τη φερόμενη ως αγοράστρια των ως άνω υπό κρίση αγαθών στα πλαίσια της αιτηθείσας διοικητικής συνδρομής και ειδικότερα:

- (i) στο γεγονός της μη προσκόμισης από την τελευταία στις βουλγαρικές φορολογικές αρχές εγγράφων που να τεκμηριώνουν τις δηλωθείσες από αυτήν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις των εν λόγω αγαθών από την προσφεύγουσα· και

- (ii) στο γεγονός ότι η φερόμενη ως διενεργήσασα τις επικαλούμενες μεταφορές των ως άνω υπό κρίση αγαθών όχι μόνο δεν έχει δηλώσει, αλλά ούτε καν έχει διενεργήσει εγγραφές στα λογιστικά της βιβλία αναφορικά με φόρτωση των ως άνω υπό κρίση εμπορευμάτων από την προσφεύγουσα και εκφόρτωσή τους στη φερόμενη ως αγοράστρια, καθώς και παροχή υπηρεσιών προς την προσφεύγουσα ή/και προς τη φερόμενη ως αγοράστρια αναφορικά με την υπό κρίση περίοδο Οκτώβριος 2019 - Δεκέμβριος 2019, ούτε και προσκόμισε στις βουλγαρικές φορολογικές αρχές σχετικά έγγραφα (παραστατικά τιμολόγησης (τιμολόγια) και μεταφοράς (φορτωτικές), συμβάσεις, παραρτήματα, παραγγελίες κ.ά.) που να τεκμηριώνουν τα γεγονότα αυτά -και μάλιστα ούτε και τα επικαλούμενα και προσκομισθέντα από την προσφεύγουσα τιμολόγια που κατά τους ισχυρισμούς της εκδόθηκαν από τον μεταφορέα προς αυτήν-, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να τεκμηριωθεί η πραγματοποίηση των φερόμενων υπό κρίση ενδοκοινοτικών συναλλαγών και ειδικότερα το κρίσιμο πραγματικό γεγονός της μεταφοράς των ως άνω υπό κρίση αγαθών από την Ελλάδα στη Βουλγαρία.

β) Υπό αυτό το πρίσμα, τα ακόλουθα πραγματικά γεγονότα, ήτοι:

- (i) το γεγονός ότι η φερόμενη ως αγοράστρια αφενός δεν εντοπίστηκε, κατόπιν επανειλημμένων προσπαθειών, στη δηλωθείσα από αυτήν στις βουλγαρικές φορολογικές αρχές διεύθυνση αλληλογραφίας της και αφετέρου, και ακόμη περισσότερο, σε πολύ σύντομο χρονικό σημείο μετά τις φερόμενες ως άνω υπό κρίση συναλλαγές (17.2.2020) απενεργοποιήθηκε για σκοπούς ΦΠΑ και κρίθηκε έτσι ως «εξαφανισμένος έμπορος» («missing trader») από τις βουλγαρικές φορολογικές αρχές (κατά τη σχετική ορολογία που χρησιμοποιείται σε υποθέσεις απάτης στον ΦΠΑ στο ενδοκοινοτικό εμπόριο),
- (ii) το γεγονός ότι μέχρι την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης το συνολικό ποσό που αφορά στα υπό κρίση τιμολόγια, ιδιαιτέρως μάλιστα μεγάλου ύψους (4.037.915,00 €), παραμένει ανεξόφλητο, η δε προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο συμβάσεις ή συμφωνίες αναφορικά με την τιμή τιμολόγησης και μεταφοράς και αναφορικά με τους όρους αποπληρωμής των επικαλούμενων υπό κρίση συναλλαγών, αλληλογραφία με τη φερόμενη ως αγοράστρια και τον φερόμενο ως μεταφορέα αναφορικά με τη διεκπεραίωσή τους, τις σχετικές παραγγελίες και την αποπληρωμή του τιμήματος, εγγραφές στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία) αναφορικά με το χαρακτηρισμό και την αντιμετώπιση των συναλλαγών ως επισφαλών και έγγραφα που να τεκμηριώνουν την ανάληψη νομικών (εξωδικαστικών ή/και δικαστικών) ενεργειών για την εξασφάλιση της είσπραξης του τιμήματος, και
- (iii) το γεγονός ότι η φερόμενη ως διενεργήσασα τις επικαλούμενες μεταφορές των ως άνω υπό κρίση αγαθών καταχώρισε στα λογιστικά της βιβλία μία (1) πληρωμή για ποσό 300,00 € και μία (1) πληρωμή για ποσό 600,00 € από την προσφεύγουσα, αλλά με αναγραφή άλλου αντισυμβαλλομένου της και χωρίς οι πληρωμές αυτές να συσχετίζονται με εκδοθέντα από την ίδια προς την προσφεύγουσα τιμολόγια και άλλα έγγραφα (παρά τους περί του αντιθέτου ισχυρισμούς της τελευταίας και τα περί του αντιθέτου προσκομιζόμενα από αυτήν έγγραφα),

αποτελούν περαιτέρω «αντικειμενικές ενδείξεις» (κατά την ορολογία που χρησιμοποιείται στην πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας) που, συνεκτιμώμενες με τις ως άνω διαπιστώσεις, θεμελιώνουν σαφώς το συμπέρασμα περί της μη πραγματοποίησης των

επικαλούμενων από την προσφεύγουσα υπό κρίση ενδοκοινοτικών συναλλαγών, στο ευρύτερο πλαίσιο της απόδειξης με έμμεσες αποδείξεις στην υπό κρίση περίπτωση (πρβλ. την προπαρατεθείσα σκέψη 8 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας)).

γ) Λαμβάνοντας υπόψη και συνεκτιμώντας ο υπό κρίση έλεγχος του ΚΕΜΕΕΠ όλα τα ως άνω στοιχεία και κυρίως τα αναφερόμενα ως άνω υπό (α) (i) και (ii) βάσει τελικά το πόρισμά του περί μη τεκμηρίωσης στην υπό κρίση περίπτωση των επικαλούμενων από την προσφεύγουσα ενδοκοινοτικών παραδόσεων σε «έμμεσες αποδείξεις», ήτοι σε «αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, συνολικά θεωρούμενες», σύμφωνα με τα ως άνω κριθέντα (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα σκέψη 8 της υπ' αριθμ. 884/2016 απόφασης (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας) και επομένως ανταποκρίθηκε πλήρως στην προβλεπόμενη από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 76 ν. 5104/2024 σε συνδυασμό με τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 33 παρ. 2 εδ. β' ν. 5104/2024 και 38 εδ. β' περ. ζ' ν. 5104/2024 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης) υποχρέωσή του να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν εν προκειμένω την έκδοση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης και την επιβολή δι' αυτής του οικείου ΦΠΑ σε βάρος της προσφεύγουσας.

Για τους λόγους αυτούς, οι πρώτος και δεύτερος λόγοι της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι.

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 οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, επί της οποίας εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, 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 π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία **και την επικύρω-ση** της υπ' αριθμ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ.

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:

ΦΠΑ

Φορολογική περίοδος 01.01.2019-31.12.2019

Διαφορά κύριου φόρου	969.099,60 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 54 παρ. 2 ν. 5104/2024 λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών μηνιαίων δηλώσεων ΦΠΑ Οκτωβρίου, Νοεμβρίου και Δεκεμβρίου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019	484.549,80 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>1.453.649,40 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>1.555,46 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ)

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**

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.