

ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 15-11-2022

Αριθμός απόφασης: 3657

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 17-06-2022και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ:....., με έδρα στη κατά υπ' αρ./19-05-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/03/2020-31/03/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αρ./19-05-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/03/2020-31/03/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας της οποία ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 19-05-2022 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Γλυφάδας.

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

Επί της από 17-06-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ: η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αρ./19-05-2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/03/2020-31/03/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ προς επιστροφή ύψους **94.512,00€**.

Η ως άνω διαφορά πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ διαπιστώθηκε στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων ΦΠΑ (ν. 2859/2000) για την φορολογική περίοδο 01/03/2020-30/06/2020 δυνάμει των υπ' αρ./12-5-2020,/25-6-2020,/7-7-2020 &/22-9-2020 εντολών μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Γλυφάδας, οι οποίες εκδόθηκαν συνεπεία των με αρ. πρωτ./30-4-2020,/27-5-2020,/24-6-2020 &/21-7-2020 αιτήσεων επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ Μαρτίου 2020 ύψους 134.481,29€, Απριλίου 2020 ποσού 98.683,56€, Μαΐου 2020 ποσού 195.747,48€ και Ιουνίου 2020 ποσού 340.435,89€. Από το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου προσδιορίστηκε τελικώς πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή ύψους **39.969,29€** για τον μήνα Μάρτιο 2020 έναντι του αιτηθέντος ποσού προς επιστροφή ύψους **134.481,29€**, ήτοι διαφορά πιστωτικού υπολοίπου προς επιστροφή ύψους **94.512,00€**.

Ειδικότερα ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, προέβη μεταξύ άλλων και σε διασταυρωτικούς ελέγχους στους εγχώριους προμηθευτές της προσφεύγουσας και στο πλαίσιο αυτό διαπιστώθηκε, ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση στην φορολογική περίοδο 1/3/2020 – 31/3/2020 φέρεται να προμηθεύτηκε ακουστικά «.....» μέσω τρίτων επιχειρήσεων με πολύπλοκες «τριγωνικές» συναλλαγές από εξαφανισμένους «εμπόρους», ήτοι την με ΑΦΜ, την ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ με ΑΦΜ : & την με ΑΦΜ:, οι οποίοι αναπτύσσουν κοινή και συντονισμένη δράση με σκοπό

την παράνομη ιδιοποίηση των αναλογούντων φόρων (ΦΠΑ & Φόρου Εισοδήματος) από πώληση κινητών τηλεφώνων και λοιπών προϊόντων τεχνολογίας, και οι οποίες μέσω των ενδιάμεσων - μεσολαβητών επιχειρήσεων με ΑΦΜ:, με ΑΦΜ:..... και της με ΑΦΜ:, φέρονται ότι προμήθευσαν την τελική επιχείρηση «..... με ΑΦΜ:, που τελικώς φέρεται να προμηθεύει την προσφεύγουσα, εκδίδοντας έξι (6) φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας **393.800,00 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 24% 94.512,00 ευρώ.**

Συμπερασματικά, το πόρισμα του ελέγχου ήταν ότι η προσφεύγουσα προέβη στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για αγορές εμπορευμάτων από εξαφανισμένους εμπόρους που εκδόθηκαν για ανύπαρκτες συναλλαγές, με τη διαμεσολάβηση ενδιάμεσων τρίτων επιχειρήσεων (προκειμένου να διαστρεβλώνονται οι έρευνες για τον Φ.Π.Α. και να δυσχεραίνεται το ελεγκτικό έργο), με σκοπό τη συμμετοχή της σε απάτη ενδοκοινοτικού Φ.Π.Α.

Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών των τιμολογίων που έλαβε η προσφεύγουσα, δεδομένου ότι αυτά κρίθηκαν στο σύνολό τους εικονικά κατά παράβαση της παρ. 5 του άρθρου 66 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) και του αρθ.5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ήτοι δεν πληρείτο η προϋπόθεση έκπτωσης του φόρου εισροών του άρθρου 32, παρ. 1 του Ν. 2859/2000.

Σημειώνεται πως τα αποτελέσματα όλων των διασταυρωτικών ελέγχων και των πληροφοριών από τις αλλοδαπές φορολογικές αρχές που οδηγούν στο ανωτέρω πόρισμα περιγράφονται ιδιαίτερα επαρκώς και αναλυτικά στην οικεία Έκθεση Ελέγχου επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη με την οποία δεν έγινε τελικώς δεκτή η έκπτωση ΦΠΑ εισροών ποσού **94.512,00 ευρώ** που αντιστοιχούν στα εν λόγω τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα, λόγω μη πλήρωσης της προϋπόθεσης του άρθρου 32, παρ. 1 του Ν. 2859/2000 περί ύπαρξης νόμιμου τιμολογίου δεδομένου ότι αυτά κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο της συναλλαγής.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης και την επιστροφή του συνόλου του αιτούμενου ποσού ΦΠΑ νομιμοτόκως, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. **Παράβαση άρθρου 28 ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.):** α) Υπέρβαση της τιθέμενης προθεσμίας για έκδοση της οριστικής πράξης. Στην προκειμένη περίπτωση ο ένας μήνας που τάσσει ο νόμος έχει παρέλθει διότι η προσβαλλόμενη της επιδόθηκε την 19.05.2022 συνεπώς η έκδοση και κοινοποίηση της υπό κρίση πράξης μετά την πάροδο της αποκλειστικής αυτής προθεσμίας καθιστά ακυρωτέα την προσβαλλόμενη πράξη ως κατά χρόνο αναρμοδίως εκδοθείσα, η δε βλάβη είναι αυτόθροη και προκαλείται άμα τη εκδόσει της με την αυτόματη βεβαίωσή της διότι συνιστά έτερο

εκτελεστό τίτλο που θέτει μερικώς εκ ποδών την περιοδική μας δήλωση και επιφέρει ως έννομη συνέπεια τον χαρακτηρισμό της εταιρείας ως τελούσας φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ με όλες τις δυσμενείς έννομες συνέπειες σε βάρος της εταιρείας μας (βλ. κλείσιμο VIES, μηνυτήρια αναφορά κλπ., μη λήψη αποδεικτικού ενημερότητας). β) Μη τήρηση προηγούμενης ακρόασης-Απόκρυψη κρίσιμων στοιχείων του ελέγχου με το Σημείωμα Διαπιστώσεων.

2. Μη συνδρομή προϋποθέσεων του νόμου - Μη απόδειξη εικονικότητας – Μη απόδειξη φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ – Μη απόδειξη Κυκλικής απάτης.

Σημειώνεται ότι κατά τη διάρκεια επανεξέτασης της υπόθεσης, η προσφεύγουσα υπέβαλλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας (μέσω ηλεκτρονικής αλληλογραφίας) την με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΕΙ 2022 ΕΜΠ/07-11-2022** Αίτηση χορήγησης παράτασης προθεσμίας εξέτασης της παρούσας κατά τριάντα (30) ημέρες, κατ' εφαρμογή της διάταξης της παρ.5 του άρθρου 63 του ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.),συνυποβάλλοντας την ανάθεση αιτήματος για βεβαίωση κερδοφορίας συναλλαγών καθώς και την από 4-11-2022 (αρ.) έκθεση επίδοσης των από 4-11-2022 ΚΛΗΣΕΩΝ-ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ-ΕΞΕΤΑΣΗΣ ΜΑΡΤΥΡΑ κατ' αρθ. 185 του Κ.Δ.Δ (Ν.2717/99) οι οποίες κατατέθηκαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και μας διαβιβάστηκαν από την τελευταία με το με αρ. πρωτ./7-11-2022 (ΔΕΔ ΕΙ2022ΕΜΠ/11-11-2022) διαβιβαστικό έγγραφο.Ακολουθώντας και σε συνέχεια της ως άνω αίτησης, υπεβλήθη από την προσφεύγουσα το με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΕΙ2022ΕΜΠ/08-11-2022 Υπόμνημα** (μέσω ηλεκτρονικής αλληλογραφίας) με το οποίο προσκομίζει καρτέλες ειδών και αναλυτικά τιμολόγια και δελτία αποστολής, μεταφορές ποσών μεταξύ των συμβαλλόμενων εταιρειών (προσφεύγουσα και) και τέλος την από 25 Οκτωβρίου 2022 έκθεση προσδιορισμού μικτής κερδοφορίας συγκεκριμένων κωδικών εμπορευμάτων της προσφεύγουσας για το διάστημα από 01/01-31/12/2020, κατόπιν ανάθεση αυτής σε ιδιωτική εταιρεία παροχής ελεγκτικών, φορολογικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών την οποία κατέθεσε και εγγράφως με το με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΕΙ2022ΕΜΠ/10-11-2022 Συμπληρωματικό Υπόμνημα** ενώπιον της Υπηρεσίας. Περαιτέρω, κατατέθηκαν με το με αρ. πρωτ. **ΔΕΔ ΕΙΕΜΠ/14-11-2022 Έγγραφο Υπόμνημα Εκθέσεις Ένορκης εξέτασης μαρτύρων** επίσης με το με της διαβίβασε και τις από 15/11/2022 μαρτυρικές καταθέσεις του,, καθώς και τις ένορκες βεβαιώσεις του, του και του (ΣΧΕΤΙΚΑ ΤΑ ΜΕ αριθμ.πρωτ.ΔΕΔ..... ΕΙ, ΔΕΔ.....ΕΙ, ΔΕΔ.....ΕΙ/15-11-2022).

Ως προς το υποβληθέν αίτημα παράτασης εξέτασης της υπό κρίση προσφυγής και λαμβάνοντας τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ.5 του ΚΦΔ και του ΚΕΦ.Β. της εγκυκλίου με αριθμ. Ε.2010/2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και από τη συνολική αξιολόγηση των προσκομισθέντων στοιχείων προκύπτει ότι στην υπό κρίση περίπτωση δεν τυγχάνουν

εφαρμογής οι διατάξεις της παρ.5 του αρθ. 25 ν. 4174/2013 περί παράτασης προθεσμίας εξέτασης της υπό εξέταση προσφυγής, καθόσον τα προσκομισθέντα τιμολόγια-δελτία αποστολής ήταν στη διάθεση της φορολογικής αρχής κατά τη διάρκεια του ελέγχου ενώ από τον διενεργηθέντα έλεγχο δεν αμφισβητήθηκε ούτε η τιμολόγηση των υπό κρίση συναλλαγών ούτε και η σχετική καταχώρησή τους στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας αλλά η κατ' ουσία η πραγματοποίηση των εν λόγω συναλλαγών και η μη πλήρωση των σχετικών προϋποθέσεων έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών με τον οποίο επιβαρύνθηκαν σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του αρθ. 32 ν. 2859/00 και συνεπώς η προσκόμιση στοιχείων αναφορικά με την απεικόνιση των συναλλαγών στα τηρούμενα βιβλία όσο και η σύνδεση τους με την κερδοφορία σε σχέση με τις συνακόλουθες πωλήσεις όπως και οι μαρτυρικές καταθέσεις προσώπων που σχετίζονται με την προσφεύγουσα και τις εμπλεκόμενες επιχειρήσεις δεν μπορούν να θεωρηθούν ως «νέα» στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων του αρθ.25 παρ. 1 του ΚΦΔ.

Ως προς την επικαλούμενη παραβίαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι:

« 1.Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου κατά τη διάρκεια του υπό κρίση ελέγχου, εκδόθηκε το με αριθ./1-12-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων — Πρόσκληση Βάσει του άρθρου 62 Ν. 4174/13 & Κλήση προς Ακρόαση του άρθρου 6 Ν. 2690/99, με τα αποτελέσματα του Φορολογικού Ελέγχου μαζί με τον με αρ./1-12-2021 Προσωρινό Διορθωτικό Προσδιορισμό ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 113-31/3/2020, τα οποία κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν. 4174/13 στην δηλωθείσα ηλεκτρονική Δ/νση στο taxis την 1-12-2021 και αναγνώστηκαν αυθημερόν από την ελεγχόμενη, προκειμένου να υποβάλλει εντός 20 ημερών από την κοινοποίηση αυτού, εγγράφως τις απόψεις επί των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη στο ως άνω Σ.Δ.Ε., κατέθεσε, εντός της τασσόμενης προθεσμίας, στις 24-12-2021 στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. το με αρ. πρωτ./24-12-2021 Υπόμνημα με τις απόψεις της/αντιρρήσεις επί των διαπιστώσεων του ελέγχου. Ακολούθως συντάχθηκε η από 19-5-2022 έκθεση ελέγχου και εκδόθηκε η με αρ./19-5-2021 προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή η προσφεύγουσα με την παρούσα επικαλείται 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 του άρθρου 28 του Ν. 4174/13 και συνεπώς η προσβαλλόμενη πράξη, λόγω υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας κατά την έκδοσή της, καθίσταται ακυρωτέα.

Επειδή ωστόσο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης λόγω τυπικής πλημμέλειας όσον αφορά στην τήρηση των προθεσμιών που αναφέρονται στο άρθρο 28 ν.4174/2013 κατά την έκδοση της καταλογιστικής πράξης τυγχάνει απορριπτέος καθόσον η προθεσμία που αναφέρεται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 για τη δράση της Διοίκησης είναι αναμφιβόλως ενδεικτική, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, διότι δεν χαρακτηρίζεται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστική ούτε προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη, αλλά περιέχει έντονη υπόδειξη προς την Διοίκηση να ολοκληρώσει την σχετική διαδικασία μέσα σε σύντομο, και πάντως εύλογο, χρόνο (βλ. σχετ. και ΣτΕ 483/2011 σκ. 7, πρβλ. ΣτΕ 3762/2009 σκ. 9).

Κατά συνέπεια η υπέρβαση της προθεσμίας αυτής δεν δημιουργεί οπωσδήποτε ακυρότητα της προσβαλλόμενης πράξης, αφού η αρμόδια φορολογική αρχή έδρασε εντός ευλόγου χρόνου. Εξάλλου, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει τη συγκεκριμένη βλάβη που αυτή υπέστη από την ως άνω επικαλούμενη από την ίδια πλημμέλεια, η οποία μάλιστα δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 6 περ. β του Κ.Δ.Δ., ο σχετικός λόγος της υπό κρίση προσφυγής είναι απορριπτέος.

Επειδή η προσφεύγουσα επικαλείται περαιτέρω ότι η Φορολογική Διοίκηση προέβη σε παραβίασή του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης διότι απέκρυψε κρίσιμα στοιχεία του ελέγχου με το Σημείωμα Διαπιστώσεων που εξέδωσε, και συγκεκριμένα δεν συμπεριέλαβε τα Πορίσματα της Αμοιβαίας Διοικητικής Συνδρομής με τις Φορολογικές Αρχές χωρών της Ε.Ε. που συναλλάχθηκε, αλλά ούτε τις συμπεριέλαβε στην από 30-12-2021 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων ν. 4308/14 (ΕΛΠ) & ν. 4174/13 (ΚΦΔ).

Επειδή σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 64 Ν. 4174/2013: «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 στην από 19-5-2022 έκθεση μερικού ελέγχου Ν.2859/00 (ΦΠΑ) η οποία αποτελεί την πλήρη και αναγκαία αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ κατ' αρθ. 64 Ν. 4174/2013 και η οποία συγκοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με την προσβαλλόμενη πράξη, αναφέρονται πλήρως και επαρκώς όλα τα κρίσιμα στοιχεία στα οποία βασίστηκε ο έλεγχος, χρησιμοποιώντας όλα τα επιτρεπόμενα αποδεικτικά μέσα, μεταξύ των οποίων και τα Πορίσματα της Αμοιβαίας Διοικητικής συνδρομής με τις φορολογικές αρχές χωρών της ΕΕ, προκειμένου να στοιχειοθετήσει τη συνδρομή των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης ΦΠΑ, ενώ στο με αρ./1-12-2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων του ελέγχου περιλαμβάνονται τα αποτελέσματα του ελέγχου όπως ορίζεται στις διατάξεις του αρθ.28 ν. 4174/2013 και συνεπώς ο προβαλλόμενος λόγος περί απόκρυψης κρίσιμων στοιχείων που αφορούν την αιτιολογία της πράξης δεν ευσταθεί και τυγχάνει αβάσιμος.

Ως προς τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς περί μη συνδρομής των προϋποθέσεων του νόμου - Μη απόδειξη εικονικότητας - Μη απόδειξη φοροδιαφυγής στο ΦΠΑ - Μη απόδειξη Κυκλικής απάτης

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5, παρ. 5 του Ν. 4308/2014 «Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή επίσης σύμφωνα με το άρθρο 66, παρ. 1 και 5 του Ν. 4174/2013:

«1.Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

α) ..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...»

5....Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο...».

Επειδή όταν αποδίδεται σε επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλομένου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της

συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο) (βλ. ΣΤΕ 506/08-02-2012, ΣΤΕ 116/2013).

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 30 ν. 2859/00 (ΦΠΑ)** ορίζεται ότι:

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρθ. 32 ν. 2859/00** ορίζεται ότι:

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

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

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

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.».

Επειδή σύμφωνα με διαπιστώσεις ελέγχων των φορολογικών και οικονομικών αρχών (ΥΠΕΕ Αρ.Πρ. 1506/30.01.07), στην απλούστερη μορφή της η κυκλική απάτη λειτουργεί ως εξής : Έμπορος Α εγγεγραμμένος στα μητρώα Φ.Π.Α. κράτους - μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης πωλεί φορολογητέα αγαθά σε έμπορο Β εγγεγραμμένο στα μητρώα Φ.Π.Α. άλλου κράτους μέλους. Ο Β θα έπρεπε να δηλώσει την αγορά αυτή ως ενδοκοινοτική απόκτηση και να καταβάλει το Φ.Π.Α. στο δικό του κράτος μέλος και στη συνέχεια, βάσει του ότι σκοπεύει να χρησιμοποιήσει τα αγαθά αυτά για να προβεί σε επακόλουθη φορολογητέα παράδοση, να

πιστώσει το ίδιο ποσό ως φόρο επί των εισροών. Συνήθως, αν συμμετέχει στο σύστημα κυκλικής απάτης, δεν κάνει τίποτα από αυτά. Ο Β, πριν γίνει αντιληπτό ότι είναι ή πρόκειται να γίνει εξαφανισμένος έμπορος, πωλεί τα αγαθά σε άλλο έμπορο Γ εγγεγραμμένο στα μητρώα Φ.Π.Α. του δικού του κράτους μέλους, χρεώνοντας και λαμβάνοντας Φ.Π.Α. εξ επαχθούς αιτίας. Εντούτοις, δεν αποδίδει στις φορολογικές αρχές το Φ.Π.Α. αυτόν και εξαφανίζεται. Είναι αυτός που αναφέρεται ως «εξαφανισμένος έμπορος». Ο Γ (που μπορεί να λειτουργεί εν προκειμένω ως «μεσάζων») πωλεί στη συνέχεια τα αγαθά σε έμπορο καταχωρημένο στα μητρώα Φ.Π.Α. άλλου κράτους μέλους. Το χαρακτηριστικό γνώρισμα της απλούστερης μορφής της απάτης αυτής είναι ότι ο αγοραστής αυτός είναι ο Α, από την κυκλικότητα δε αυτή προέκυψε η ονομασία «κυκλική απάτη». Ο Γ πιστώνει το φόρο επί των εισροών αλλά, επειδή στην πώλησή του προς τον Α εφαρμόζεται μηδενικός συντελεστής στο κράτος μέλος του Γ (ενδοκοινοτική παράδοση), δεν απαιτείται να αποδώσει Φ.Π.Α. επί των εκροών, και δύναται να ζητήσει επιστροφή του Φ.Π.Α. Το αποτέλεσμα είναι ότι, αν η απάτη επιτύχει, ο Β έλαβε, αλλά δεν απέδωσε, το Φ.Π.Α. τον οποίο οι φορολογικές αρχές πρέπει να καταβάλουν στον Γ ως επιστροφή. Ο Γ όμως μπορεί να συμμετέχει στο κύκλωμα ή να αγνοεί παντελώς το τι συνέβη και το πώς χρησιμοποιήθηκε στις εν λόγω συναλλαγές. Ο στόχος του Β, δεν είναι να αγοράσει και να πωλήσει κατά τη συνήθη πορεία των συναλλαγών, αλλά να βρεθεί σε τέτοια θέση ώστε να εισπράξει το Φ.Π.Α. επί των εκροών του τον οποίο ποτέ δεν θα αποδώσει. Στην περίπτωση που ο Α και ο Β ενεργούν από κοινού, η αγορά εκ νέου από τον Α είναι επιθυμητή, εν μέρει για λόγους ελέγχου και εν μέρει διότι είναι απλούστερο και φθηνότερο να χρησιμοποιείται μία περιορισμένη ποσότητα αγαθών αρκετές φορές από το να αγοράζεται νέο εμπόρευμα στην ελεύθερη αγορά για κάθε νέο κύκλο. Ο Β, προκειμένου να εξασφαλίσει την πώληση, γνωρίζοντας ότι θα αποκομίσει κέρδος από τη μη απόδοση του Φ.Π.Α. επί των εκροών, έχει τη δυνατότητα να πωλήσει αγαθά στον Γ σε τιμή κατώτερη από αυτήν που πλήρωσε στον Α και θα το κάνει αυτό, αν είναι αναγκαίο. Στην πιο σύνθετη μορφή της στην περίπτωση αυτή, μπορεί να δραστηριοποιούνται πολλές επιχειρήσεις και να εμφανίζονται στο κύκλωμα πάνω από δύο εξαφανισμένοι έμποροι και σε πολλές περιπτώσεις να ζητείται επιστροφή από πολλές εμπλεκόμενες επιχειρήσεις, με αποτέλεσμα να υπάρχει πολλαπλάσια απώλεια από την επιστροφή Φ.Π.Α.

3. Πέραν των ανωτέρω περιπτώσεων υπάρχουν και επιχειρήσεις που εμπλέκονται σε κυκλώματα (αντί των εξαφανισμένων εμπόρων ή των κλεμμένων Α.Φ.Μ.), οι οποίες δεν καταβάλλουν στο Δημόσιο τον οφειλόμενο Φ.Π.Α.. Αγοράζουν αγαθά από την Ε.Ε. με μηδενικό συντελεστή Φ.Π.Α. ως ενδοκοινοτική απόκτηση. Δεν δηλώνουν όμως ενδοκοινοτική απόκτηση και δεν συμψηφίζουν καθόλου Φ.Π.Α. Στη συνέχεια, πωλούν τα αγαθά με ένα πολύ μικρό περιθώριο κέρδους σε άλλους ενδιάμεσους εμπλεκόμενους σε κύκλωμα. Η τελική πώληση των αγαθών πραγματοποιείται από άλλη εμπλεκόμενη στο κύκλωμα επιχείρηση η οποία πωλεί τα

ίδια αγαθά σε άλλο Κράτος Μέλος με μηδενικό συντελεστή Φ.Π.Α. (ενδοκοινοτική παράδοση) ή τα εξάγει σε Τρίτη χώρα και ζητάει επιστροφή του Φ.Π.Α. εισροών. Τα αγαθά αυτά επανέρχονται στην αγορά του πρώτου Κράτους Μέλους και η κυκλική απάτη αρχίζει εκ νέου. Οι επιχειρήσεις αυτές (επισφαλείς οφειλέτες) δημιουργούν ένα τεράστιο χρέος οφειλόμενου Φ.Π.Α. γιατί δεν έχουν φόρο εισροών για να εκπέσουν το Φ.Π.Α. εκροών. Δεν έχουν πόρους για να πληρώσουν το χρέος του και απλά συνεχίζουν τη δράση τους μέχρι να γίνουν αντιληπτοί από τη Φορολογική Αρχή.

4. Επιπρόσθετα για τις ανωτέρω εικονικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές (αποκτήσεις - παραδόσεις) από ένα κράτος μέλος σε άλλο Κράτος Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης χωρίς να χρεωθεί ο Φ.Π.Α., ή τις εικονικές εξαγωγές εμπορευμάτων σε Τρίτη χώρα, αναφέρουμε τα εξής:

α. Η τεχνική δραστηριοποίησης των επιχειρήσεων που εμπλέκονται στις ανωτέρω συναλλαγές, συνίσταται στο να προστεθούν μια σειρά εικονικών συναλλαγών που θα χρησιμοποιηθούν για να καλύψουν τις αγορές στο εξωτερικό και τις πωλήσεις μέσα στη χώρα, δηλαδή συνίστανται σε εικονικές ανύπαρκτες εθνικές αγορές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις ή εξαγωγές.

β. Σε κάποιες από τις παραπάνω περιπτώσεις μπορεί να εμπλέκονται επιχειρήσεις εικονικές που παίζουν το ρόλο του αχυράνθρωπου. Δεν ασκούν πραγματικές δραστηριότητες, ούτε διαθέτουν έδρα της επιχείρησης ή μόνιμη εγκατάσταση. Ο πραγματικός διοργανωτής κυκλώματος, στις περιπτώσεις αυτές, ενεργεί μόνο με αυτούς που εισπράττει, επομένως ο αχυράνθρωπος δεν ενημερώνεται για την πραγματική ταυτότητα αυτών που τον χρησιμοποιούν, για να λάβει τα μέτρα του. Αυτοί που κινούν τα νήματα είναι αυτοί που συνεργάζονται από τη μια με τους αλλοδαπούς προμηθευτές και από την άλλη με τους μεσάζοντες. Σε αυτή την κατηγορία συναντώνται οι πιο πολλές περιπτώσεις φοροδιαφυγής.

Οι μεσάζοντες στις περιπτώσεις αυτές έχουν έναν διπλό αλλά ουσιαστικό ρόλο: να μπερδεύουν τους ελεγκτές και να εκδίδουν νομιμοφανή τιμολόγια που θα καταλήξουν σε εμπόρους νόμιμα εγκατεστημένους. Είναι οι πελάτες του «εξαφανισμένου εμπόρου». Η φορολογική κατάστασή τους είναι συχνά δύσκολο να γίνει αντιληπτή χωρίς να ανακαλυφθεί το σύνολο του κυκλώματος.

γ. Η μέθοδος με διεθνείς μεσάζοντες συνίσταται στη συστηματική παράδοση αγαθών, με τη συνεργασία των πελατών και των προμηθευτών, προς ανύπαρκτους εγκατεστημένους στο εξωτερικό. Σε αρκετές περιπτώσεις, τα αγαθά έχουν προέλευση τη χώρα παράδοσης.».

Επειδή από τους ελέγχους που έχουν διενεργηθεί και την σχετική βιβλιογραφία ως προς το θέμα της κυκλικής απάτης διακρίνονται τα παρακάτω χαρακτηριστικά των εμπλεκόμενων προσώπων που λειτουργούν ως δράστες στο κύκλωμα κυκλικής απάτης στο ΦΠΑ :

Ο Αφανής επιτηδευματίας ή εξαφανισμένος έμπορος (Missingtrader) : Ο εξαφανισμένος έμπορος διαδραματίζει τον πιο σημαντικό ρόλο μέσα σε κάθε κύκλωμα απάτης στο ΦΠΑ. Γενικά, ο εξαφανισμένος έμπορος δεν ανταποκρίνεται σε καμία από τις φορολογικές του υποχρεώσεις σχετικά με τον ΦΠΑ, δεν ανταποκρίνεται επίσης στους φορολογικούς ελέγχους και δεν είναι δυνατή η εύρεση των νόμιμων εκπροσώπων του, εφόσον αυτοί υπάρχουν. Δεν έχει σαφή εμπορική δραστηριότητα και η ύπαρξή του συχνά περιορίζεται σε έναν αριθμό φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) που έχει λάβει κατά την έναρξη της επιχείρησής του, ενώ ο πραγματικός δικαιούχος είναι στις περισσότερες των περιπτώσεων, άγνωστος στις φορολογικές αρχές. Γενικά, οι εξαφανισμένοι έμποροι κυρίως πρόσφατα συσταθείσες, νέες επιχειρήσεις, ή επανενεργοποιηθείσες αδρανείς επιχειρήσεις. Οι εξαφανισμένοι έμποροι ενδέχεται να μην εντοπιστούν άμεσα. Οι διοργανωτές της απάτης για την δημιουργία εξαφανισμένων εμπόρων χρησιμοποιούν αχυράνθρωπους, πλαστές ταυτότητες, αλλοδαπά φυσικά πρόσωπα ή αλλοδαπές επιχειρήσεις. Το γεγονός αυτό δυσχεραίνει την φορολογική διοίκηση και την πρόσβασή της στους λογαριασμούς ή σε άλλα έγγραφα, τα οποία θα οδηγούσαν στην εξακρίβωση των εμπορικών δεσμών που αναπτύσσονται στην αλυσίδα απάτης. Αυτές οι επιχειρήσεις εξαφανίζονται γρήγορα, δυσκολεύοντας τους ελέγχους. Ανεξαρτήτως του τύπου απάτης που χρησιμοποιείται κάθε φορά, στόχος των πραγματικών διοργανωτών είναι να επωφεληθούν από τη μη πληρωμή της οφειλής ΦΠΑ στις φορολογικές αρχές ή την παράνομη λήψη επιστροφής ΦΠΑ.

Ο Απομακρυσμένος εξαφανισμένος έμπορος (remotemissingtrader) Ο απομακρυσμένος εξαφανισμένος έμπορος (remotemissingtrader) είναι επίσης γνωστός ως εξαφανισμένη αρχική επιχείρηση (missingconduitcompany). Ομοίως με ανωτέρω οι επιχειρήσεις αυτές δεν θα εκπληρώσουν τις υποχρεώσεις ΦΠΑ, ακριβώς όπως ένας κανονικός εξαφανισμένος έμπορος. Παρόλα αυτά, η βασική διαφορά συνίσταται στο ότι αυτές οι οντότητες μόνο προσποιούνται πως πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από το Κ-Μ 1 προς το Κ-Μ 2. Στην πραγματικότητα, η ενδοκοινοτική παράδοση των αγαθών διενεργείται απευθείας σε μια άγνωστη επιχείρηση στο Κ-Μ 3. Γενικά, ιδιοκτήτες του απομακρυσμένου εξαφανισμένου εμπόρου είναι αχυράνθρωποι, οι οποίοι εκτελούν εντολές του πραγματικού εμπόρου που υποκρύπτεται. Δεν υφίσταται εμπορική δραστηριότητα στην εγχώρια αγορά και συνεπώς δεν προκύπτει απώλεια ΦΠΑ στο Κ-Μ 2. Ο εξαφανισμένος έμπορος στο Κ-Μ 3 προκαλεί απώλεια ΦΠΑ στο Κ-Μ 3.

Ο Απομονωτής ή ρυθμιστής (Buffer) Ο απομονωτής είναι μια επιχείρηση που ο κύριος ρόλος του είναι να δυσχεράνει τους πιθανούς ελέγχους ΦΠΑ. Λειτουργεί ως κανονικός επιτηδευματίας αγοράζοντας και προμηθεύοντας αγαθά και/ ή υπηρεσίες στην εγχώρια αγορά. Ο απομονωτής συναντάται μετά τον εξαφανισμένο έμπορο στην εφοδιαστική αλυσίδα. Χρησιμοποιείται ως ενδιάμεσος με σκοπό να δημιουργήσει με την παρουσία του μια απόσταση

μεταξύ του εξαφανισμένου εμπόρου και του μεσολαβητή. Υπάρχει περίπτωση να υφίστανται περισσότεροι του ενός απομονωτές στην εφοδιαστική αλυσίδα. Χαρακτηριστικά του απομονωτή: • Συμπεριφορά συμμορφούμενη με την φορολογία και τις πληρωμές, Ο ΦΠΑ προς καταβολή (ΦΠΑ εκροών – ΦΠΑ εισροών) είναι συνήθως πολύ χαμηλού ύψους σε σχέση με τον κύκλο εργασιών ενώ αν διαπιστωθεί μια ραγδαία αύξηση του ΦΠΑ εκροών και εισροών (ο πληρωτέος ΦΠΑ εξακολουθεί να είναι μικρής αξίας), πιθανόν να αποτελεί ένδειξη εμπλοκής σε αλυσίδα εικονικών τιμολογήσεων.

Ο δεύτερος ή επακόλουθος απομονωτής (Buffer) Ο επακόλουθος απομονωτής μπορεί επίσης να είναι γνωστός επιτηδευματίας, συνήθως είναι ενήμερος ότι εμπλέκεται σε κύκλωμα απάτης. Ανάλογα με το σχήμα της απάτης, δύναται να δρουν αρκετοί απομονωτές σε ένα κύκλωμα απάτης. Από την άλλη πλευρά, θα μπορούσε ο ίδιος απομονωτής να εμφανίζεται σε αρκετές αλυσίδες τιμολογήσεων/ απάτες. Ο έλεγχος των δραστηριοτήτων του απομονωτή μπορεί να διαπιστώσει πως το σύνολο των αγαθών/ υπηρεσιών ήταν υπαρκτά, ή ότι ορισμένες μόνο εξ αυτών των συναλλαγών ήταν υπαρκτές, ή ότι κανένα από τα αγαθά/ υπηρεσίες δεν υπήρξε ποτέ. Για να δημιουργήσει ακόμη περισσότερα εμπόδια στους ελέγχους ΦΠΑ, ο απομονωτής μπορεί να γίνει ακολούθως εξαφανισμένος έμπορος. Οι απομονωτές που υφίστανται μεταξύ του εξαφανισμένου εμπόρου και του μεσολαβητή χρησιμοποιούνται ως αναφέρθηκε με σκοπό για να δημιουργήσουν μια απόσταση μεταξύ του εξαφανισμένου εμπόρου και του μεσολαβητή και με αυτόν τον τρόπο να καθυστερήσει η αποκάλυψη της απάτης.

Ο Μεσάζων ή Μεσολαβητής (Broker or Profittaker) Γενικά, ο μεσολαβητής είναι ο τελικός κρίκος και μια εκ των επιχειρήσεων μεταξύ των οποίων μοιράζονται τα κέρδη της αλυσίδας απάτης. Η επιχείρηση αυτή έχει την έδρα της εντός του ίδιου κράτους μέλους με τον εξαφανισμένο έμπορο. Η επιχείρηση – μεσολαβητής αγοράζει αγαθά και υπηρεσίες από τον απομονωτή και τα προμηθεύει σε μια επιχείρηση στην εγχώρια αγορά ή σε άλλο κράτος μέλος. Σε περίπτωση που πραγματοποιεί ενδοκοινοτική παράδοση, **υποβάλλει αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ που κατέβαλε για τις αγορές της.** Επίσης, ο μεσολαβητής ενδέχεται να έχει και τον ρόλο του απομονωτή. Μπορεί, λόγου χάριν, να δρά και με άλλους επιτηδευματίες συναλλαγές, οι οποίες συνδέονται με απάτη, εντός του ίδιου κράτους μέλους. Εάν πραγματοποιεί παραδόσεις σε χαμηλές τιμές στην εγχώρια αγορά, τότε θα καταβάλει την αμελητέα διαφορά μεταξύ ΦΠΑ εκροών και εισροών στην φορολογική Διοίκηση. Η συμμετοχή του σε έναν μηχανισμό απάτης ΦΠΑ προσφέρει στον μεσολαβητή συνήθως κέρδη που δημιουργήθηκαν από την απάτη που διέπραξε ο εξαφανισμένος έμπορος και η οποία τελικώς οργανώθηκε από τον ίδιο, την αρχική επιχείρηση ή ακόμη και από τρίτο πρόσωπο εκτός της αλυσίδας. Συνήθως δραστηριοποιείται ένας μεσολαβητής ανά κράτος μέλος. Ωστόσο στην περίπτωση κατά την οποία μετέχουν στην

αλυσίδα συναλλαγών περισσότερα από δύο κράτη μέλη, μπορεί να δραστηριοποιούνται στην ίδια αλυσίδα συναλλαγών περισσότεροι μεσολαβητές σε διάφορα κράτη μέλη.

Ο Διοργανωτής ή Αρχική επιχείρηση (ConduitCompany) Διοργανωτής είναι το κεντρικό πρόσωπο μέσα στο κύκλωμα της απάτης χρησιμοποιώντας αχυρανθρώπους και μεσάζοντες. Σε κάποιες περιπτώσεις, ο διοργανωτής θα χρησιμοποιήσει απομονωτή, και τότε θα τηρήσει νόμιμα λογιστικά βιβλία και θα ανταποκρίνεται στις φορολογικές του υποχρεώσεις όσον αφορά στο ΦΠΑ. Ο διοργανωτής προφασίζεται την νομιμότητα και προσπαθεί να το αποδείξει με το να τηρεί σωστή λογιστική. Αυτή η λογιστική ωστόσο αποτελείται από μια ροή τιμολογίων που προέρχονται από εξαφανισμένους εμπόρους και μεσάζοντες.

Επειδή από τις ανωτέρω εταιρείες της αλυσίδας, συνήθως η εισάγουσα τα αγαθά (ο αφανής εξαφανισμένος έμπορος-misssingtrader), **δεν καταβάλλει τον ΦΠΑ στον κρατικό προϋπολογισμό παρά το γεγονός ότι τον χρεώνει στον επόμενο αγοραστή**, διαπράττοντας με τον τρόπο αυτό απάτη και φοροδιαφυγή. Η εταιρεία αυτή συνήθως εξαφανίζεται χωρίς ίχνη αμέσως μετά τη συναλλαγή (**εξαφανισμένος έμπορος**) Το γεγονός της εξαφάνισης των εμπόρων και της μη συνεργασίας αυτών με τις φορολογικές αρχές δυσχεραίνει τους ελέγχους στο να πραγματοποιήσουν ουσιαστικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων, των τραπεζικών τους λογαριασμών και να συσχετίσουν με τα πραγματικά πρόσωπα του κυκλώματος καθώς πολλές φορές έχουν παρατηρηθεί φαινομενικές πληρωμές μέσω κατασκευασμένες τραπεζικές καταθέσεις. Η είσπραξη του φόρου στο στάδιο αυτό είναι συνεπώς αδύνατη στη χώρα στην οποία καταναλώνονται τα αγαθά ή οι υπηρεσίες. Ωστόσο, οι άλλοι αγοραστές πιθανόν τα πραγματικά πρόσωπα του κυκλώματος ζητούν να τους επιστραφεί ο ΦΠΑ από τον κρατικό προϋπολογισμό μετά τη μεταπώληση των αγαθών συνήθως όταν πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Έτσι, **το κράτος επιστρέφει ΦΠΑ για ΦΠΑ που δεν εισέπραξε και η ζημιά με αυτό τον τρόπο να είναι διπλή**, καθώς έχει απωλέσει το 24% της αξίας των εμπορευμάτων και επιστρέφει το 24% της αξίας τους. Ένα άλλο χαρακτηριστικό του κυκλώματος είναι τα αγαθά ή οι υπηρεσίες μπορεί στην πραγματικότητα να μην μετακινήθηκαν ή να μην υπάρχουν καν, δηλαδή πολλές φορές μπορεί να πρόκειται για **ανύπαρκτες συναλλαγές**.

Επίσης, εάν δεν εντοπιστούν οι ως άνω εταιρείες, ο τελικός αγοραστής της αλυσίδας στην εγχώρια αγορά πολλές φορές μεταπωλεί τα αγαθά στον αρχικό προμηθευτή (εξαφανισμένο έμπορο), δηλαδή την εταιρεία που εισήγαγε τα αγαθά στη χώρα και ξεκινά εκ νέου τη διαδικασία. Η τελευταία αυτή συναλλαγή, ως διασυνοριακή, απαλλάσσεται και πάλι από τον ΦΠΑ.

Η διάρθρωση της απάτης τύπου καρουζέλ, μέσω εξαφανισμένων εμπόρων από τους πρόσφατους ελέγχους οικονομικών υπηρεσιών αποτυπώνεται κυρίως σε τρία βήματα

Πρώτο βήμα: Ο κύκλος της απάτης ξεκινά με την «Εταιρεία Α», που βρίσκεται στο «Κράτος Μέλος 1» η οποία πουλά αγαθά στην «Εταιρεία Β» στο «Κράτος Μέλος 2». Η «Εταιρεία Α» δεν χρεώνει ΦΠΑ επί της συναλλαγής εφόσον είναι η «Εταιρεία Β» που έχει την υποχρέωση καταβολής του ΦΠΑ μέσω της μεθόδου της διπλής καταχώρησης (χρέωση-πίστωση). Αυτό σημαίνει πως η «Εταιρεία Β» χρεώνει τον εαυτό της ΦΠΑ και την ίδια στιγμή διεκδικεί αυτόν τον ΦΠΑ, με αποτέλεσμα να μην έχει να καταβάλει φόρο στο Τμήμα Φορολογίας του «Κράτους Μέλους 2». Αυτές οι συναλλαγές, ωστόσο καταχωρούνται στο σύστημα VIES,

Δεύτερο βήμα: Όταν η «Εταιρεία Β», που απέκτησε τα αγαθά ΦΠΑ μέσω της μεθόδου της διπλής καταχώρησης (χρέωση-πίστωση), πωλήσει αυτά στην «Εταιρεία Γ», για αξία συναλλαγής έστω 10.000 ευρώ, εντός του «Κράτους Μέλους 2», η πράξη θα περιλαμβάνει ΦΠΑ του «Κράτους Μέλους 2», για παράδειγμα 24%, εφόσον έχει πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας. Κανονικά, η «Εταιρεία Β» οφείλει να δηλώσει και να καταβάλει τον ΦΠΑ που εισέπραξε, δηλαδή 2.400 ευρώ, στη φορολογική αρχή. Η «Εταιρεία Β», όμως, στο περιγραφόμενο κύκλωμα έχει τον ρόλο του «εξαφανισμένου εμπόρου-missing trader» και δεν θα καταβάλει τελικά οποιονδήποτε ΦΠΑ εισέπραξε από την Εταιρεία Γ.

Τρίτο βήμα: Οι συναλλαγές συνεχίζονται με πωλήσεις εντός του «Κράτους Μέλους 2», από την «Εταιρεία Γ» στην «Εταιρεία Δ», που μεταπωλεί στην «Εταιρεία Ε». Οι έμποροι μετά την «Εταιρεία Β», έχουν το ρόλο των «απομονωτών-buffers», έχουν επιβάλει, εισπράξει και αποδώσει κανονικά στις αρχές τον ΦΠΑ καθώς έχει διαπιστωθεί ότι οι φορολογητέες εισροές τους είναι όμοιας αξίας με τις φορολογητέες εκροές τους και για συναλλαγές μεγάλης τελικά αξίας αποδίδουν μικρά ποσά στο Κράτος. Η «Εταιρεία Ε» (Ο Μεσάζων ή Μεσολαβητής (Broker or Profit taker) που είναι και ο τελευταίος αποδέκτης των αγορών στο εσωτερικό της χώρας πολλές φορές πωλεί τα ίδια αγαθά πίσω στην «Εταιρεία Α» στο «Κράτος Μέλος 1», όπου πάλι δεν επιβάλλεται ΦΠΑ εφόσον εφαρμόζεται η διπλή καταχώρηση από την «Εταιρεία Α» ωστόσο ζητάει την επιστροφή του ΦΠΑ εισροών.

Στο παράδειγμά ανωτέρω το «Κράτος Μέλος 2» χάνει 2.400 ευρώ, τα οποία δεν εισέπραξε από την «Εταιρεία Β», αλλά που υποχρεούται ωστόσο να τα επιστρέψει στην «Εταιρεία Γ» εφόσον η εταιρεία αυτή στο κύκλωμα φέρεται να έχει το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής. Όλα αυτά συμβαίνουν μέσα σε ένα βραχύ διάστημα. Όταν η φορολογική αρχή αναζητήσει την «Εταιρεία Β», δεν θα βρει τίποτα, δεν θα μπορέσει να την ελέγξει ουσιαστικά ώστε να αποκαλυφθούν άμεσα οι πραγματικοί διοργανωτές του κυκλώματος και οι κατασκευασμένες συναλλαγές ενός κυκλώματος απάτης με τους παραπάνω ρόλους των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων, οι οποίοι μπορεί να έχουν τόσο εισπράξει το ΦΠΑ και να μην το έχουν αποδώσει αλλά και να το αιτούνται και μέσω επιστροφής από το Κράτος, με αποτέλεσμα ως αναφέρθηκε το Δημόσιο να ζημιώνεται διπλά.

Επειδή από ευρήματα ελέγχων των φορολογικών αρχών τόσο της χώρας μας όσο και της αλλοδαπής, η μορφή της κυκλικής απάτης του ΦΠΑ μέσω του «εξαφανισμένου εμπόρου» (missingtrader) έχει διαπιστωθεί σε περιπτώσεις διακίνησης κυρίως αγαθών μικρού όγκου και σημαντικής αξίας (smartphones, τάμπλετς, πολύτιμα μέταλλα κ.λπ.) και σε πολλές περιπτώσεις, βέβαια, η διακίνηση των αγαθών δεν είναι πραγματική, δηλαδή πραγματοποιείται εικονικά με τη συμμετοχή στο κύκλωμα και μεταφορικών εταιρειών. Το κύκλωμα του «εξαφανισμένου εμπόρου», επωφελείται της δυνατότητάς να αγοράσει στο εξωτερικό χωρίς Φ.Π.Α., για να μεταπωλήσει στην εσωτερική-εθνική αγορά, έχοντας υπόψη του ότι θα εισπράξει Φ.Π.Α. τον οποίο όμως δεν θα αποδώσει ποτέ στο Δημόσιο αλλά θα τον οικειοποιηθεί και αρκετές φορές καταλήγει ο τελευταίος στην σειρά του κυκλώματος να αιτηθεί την επιστροφή του. Οι επιχειρήσεις που δρούν μέσα σε μια αλυσίδα συναλλαγών εξαφανισμένων εμπόρων τις περισσότερες φορές δεν υποβάλλουν δηλώσεις, μερικές φορές υποβάλλουν μηδενικές δηλώσεις ή ανακριβείς δηλώσεις με πολύ μικρές αποδόσεις φόρου παρά τις πολύ μεγάλες αγορές που πραγματοποιούν από το εξωτερικό. Επειδή το κύκλωμα αυτό των επιχειρήσεων έχει κερδίσει εκ των προτέρων τα ποσά που επιθυμεί, έχει τη δυνατότητα να διαθέσει τα αγαθά του στην εσωτερική αγορά σε πολύ χαμηλές τιμές - με ζημία.

Επειδή στην Απόφαση της ΓΓΔΕ ΠΟΛ 1200/2015 με θέμα «Καθορισμός διαδικασίας αναστολής του Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών.» όπως τροποποιήθηκε με την Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ΠΟΛ1088/2017 ορίζονται τα εξής:

«Η Φορολογική Διοίκηση αναστέλλει τη χρήση Α.Φ.Μ. για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών στις περιπτώσεις που:

α) υφίστανται στοιχεία, τα οποία υποδηλώνουν ότι ο φορολογούμενος έχει παύσει να ασκεί οικονομική δραστηριότητα ή ότι διαπράττει φοροδιαφυγή. Ως στοιχεία τέτοια νοούνται:

i. η μη υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α. και ανακεφαλαιωτικών πινάκων, επί ένα έτος μετά την εκπνοή της προθεσμίας που ίσχυε για την πρώτη δήλωση ή ανακεφαλαιωτικό πίνακα που δεν υποβλήθηκε,

ii. η υποβολή μηδενικών δηλώσεων Φ.Π.Α. επί ένα έτος. Ως μηδενική δήλωση Φ.Π.Α. για την εφαρμογή της παρούσας, θεωρείται η δήλωση στην οποία δεν αναγράφεται οποιοδήποτε ποσό,

iii. η διαπίστωση μετά από επιτόπιο έλεγχο και έρευνα αρμόδιας Φορολογικής Αρχής, ότι ο φορολογούμενος δε βρίσκεται στη διεύθυνση που έχει δηλώσει ως έδρα ή ότι έχει παύσει ή έχει αναστείλει την οικονομική του δραστηριότητα και δεν έχει ενημερώσει την αρμόδια Φορολογική Αρχή, με την υποβολή των σχετικών δηλώσεων,

«iv. η διαπίστωση φοροδιαφυγής όσον αφορά το Φ.Π.Α., κατά την έννοια και τα όρια του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. όπως ισχύει.

v. η διαπίστωση ότι ο Α.Φ.Μ./Φ.Π.Α. μη εγκατεστημένου κοινοτικού υποκείμενου, στον οποίο έχει χορηγηθεί Α.Φ.Μ. για σκοπούς Φ.Π.Α. στη χώρα μας, έχει καταστεί μη έγκυρος, λόγω του ότι έχει κριθεί «εξαφανισμένος έμπορος» στο Κράτος Μέλος εγκατάστασής του. Οι πληροφορίες αυτές προέρχονται είτε μέσω της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής μεταξύ των Κρατών Μελών της Ε.Ε. είτε από κάθε άλλη πληροφορία που προέρχεται από τα κοινοτικά Δίκτυα Ανταλλαγής Δεδομένων,

vi. η άρνηση του φορολογουμένου να επιδείξει ή να παράσχει πρόσβαση σε αντίγραφα των βιβλίων και στοιχείων καθώς και λοιπών εγγράφων τα οποία ζητούνται από την Φορολογική Διοίκηση».

β) Α.Φ.Μ. για οποιοδήποτε λόγο καθίσταται από τη Φορολογική Διοίκηση «απενεργοποιημένος» και φέρει τη σχετική ένδειξη στο Υποσύστημα Μητρώου των Φορολογουμένων στο TAXIS.».

Επειδή, δυνάμει του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα τα οποία να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, τα οποία βεβαίως δεν πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη αυτών των σκοπών και την αποφυγή των καταστρατηγήσεων. Μέσα στα πλαίσια του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας και της νομολογίας του Δ.Ε.Ε. κινείται και η διάταξη του [άρθρου 32 §1 περ. β του Ν. 2859/2000](#), η οποία αποτελεί κατά κύριο λόγο μεταφορά στο ελληνικό δίκαιο αντίστοιχης διάταξης που περιέχεται στο άρθρο 18 παράγραφος 1 στοιχ. α της άνω Οδηγίας για το Φ.Π.Α., θεσπίστηκε δε και απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο για άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ ακριβώς για τη διασφάλιση της λειτουργίας του μηχανισμού της έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών αυτού και για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω αυτού του μηχανισμού. Υπό αυτή την έννοια τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και τις λεπτομέρειες βάσει των οποίων παρέχεται το δικαίωμα στον υποκείμενο στο φόρο να ενεργεί έκπτωση. (Βλ. C-392/09 σκ.37, C 90/02 σκ. 47, C -95/07 & C-96/07 σκ.6,3,8).

Επειδή από τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε.) τα στοιχεία που εγγράφονται στα λογιστικά βιβλία πρέπει να είναι γνήσια, αξιόπιστα και ορθά τόσο από τυπικής απόψεως όσο και από απόψεως περιεχομένου (Βλ. C-368/09 σκ.13, 25).

Επειδή, στις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (άρθρο 178.α. τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης), ορίζεται ότι, «για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί

τις ακόλουθες προϋποθέσεις: για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240», ήτοι να περιέχει, μεταξύ άλλων, ως υποχρεωτικές ενδείξεις για σκοπούς ΦΠΑ, την ημερομηνία έκδοσης, τον αλληλοδιάδοχο αριθμό, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο, τον ΑΦΜ-ΦΠΑ, την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών, το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του υποκειμένου στο φόρο, ο οποίος πραγματοποίησε την πράξη παράδοσης ή παροχής των υπηρεσιών.

Επειδή, «...όταν η φορολογική αρχή προσκομίζει συγκεκριμένα στοιχεία σχετικά με την ύπαρξη απάτης, η οδηγία 2006/112 και η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν αντιτίθενται στην εξακρίβωση εκ μέρους του εθνικού δικαστηρίου, βάσει σφαιρικής εξετάσεως του συνόλου των περιστάσεων της συγκεκριμένης υποθέσεως, κατά πόσον ο εκδότης του τιμολογίου πραγματοποίησε ο ίδιος την επίδικη πράξη. Πάντως, σε κατάσταση όπως αυτή της κύριας δίκης, το δικαίωμα προς έκπτωση μπορεί να μην αναγνωρίζεται μόνον όταν η φορολογική αρχή αποδείξει, με βάση αντικειμενικά στοιχεία, ότι ο αποδέκτης του τιμολογίου είχε ή όφειλε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η πράξη η οποία προβάλλεται προς θεμελίωση του δικαιώματος προς έκπτωση έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο εκδότης του τιμολογίου ή άλλος φορέας σε προηγούμενο στάδιο της αλυσίδας των παροχών.» (C-324/11, πρβλ. αποφάσεις της 6ης Δεκεμβρίου 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψεις 38 έως 40, καθώς και της 13ης Φεβρουαρίου 2014, MaksPen, C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψεις 27 και 28).).

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1097/2016 Εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με θέμα «κοινοποίηση της με αρ.134/2016 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου», ορίζεται ότι:

«Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας κοινοποιούμε προς ενημέρωσή σας την με αριθ. 134/2016 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Β' Τμήμα), η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:

α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι το πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή,

β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή,

γ) το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ.).».

Επειδή ειδικότερα, στην με αρ.134/2016 προαναφερόμενη γνωμοδότηση του ΝΣΚ , αναφέρονται ως προς τις προϋποθέσεις έκπτωσης από τον λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο φορολογικού στοιχείου τα κάτωθι:

« [...]14. Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση του ΦΠΑ, το γεγονός δε ότι ενδεχομένως ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με , αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία. Τούτο δε, ανεξάρτητα από το ζήτημα αν η συγκεκριμένη περίπτωση συνιστά ή όχι παράβαση των διατάξεων που προβλέπουν ποινικές κυρώσεις ή επισύρουν ή όχι την επιβολή ποινικών κυρώσεων και προστίμου, καθόσον είναι διαφορετικό το ζήτημα της εκπτώσεως από το ζήτημα της επιβολής ποινικών κυρώσεων ή προστίμου και του ύψους αυτού για τη διάπραξη της φορολογικής παράβασης της φοροδιαφυγής (πρβλΣτΕ 4033/1999, ΟλΝΣΚ 28/2015, ΝΣΚ 572/2011).

15. Και ναι μεν η ως άνω συμπαιγνία του εκδότη του στοιχείου και του υποκρυπτόμενου τρίτου θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο αυτών, με τις εντεύθεν εις βάρος τους έννομες συνέπειες, πλην όμως, αυτή δεν μπορεί επ' ουδενί να έχει δυσμενή επίδραση και στο πρόσωπο του καλόπιστου λήπτη νομότυπου φορολογικού στοιχείου υπαρκτής συναλλαγής και δαπάνης, ούτε δύναται να μετατρέψει το εν λόγω στοιχείο σε μη νομότυπο, κατά την ως άνω εκτεθείσα έννοια.

16. Αντιθέτως, δεν υφίσταται δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν στον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή), διότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της εκπτώσεως, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με

συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής.

17. Η ορθότητα των ως άνω ερμηνευτικών παραδοχών επιβεβαιώνεται πλήρως και από την πάγια νομολογία τόσο του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε.) όσο και του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατά τη διερεύνηση του επίμαχου ζητήματος περί της δυνατότητας έκπτωσης ή μη του φόρου προστιθέμενης αξίας, τον οποίο κατέβαλε ο, υποκείμενος στο φόρο, καλόπιστος λήπτης επί των εισροών του (ήτοι επί των δαπανών αυτού) και ο οποίος αναγράφεται σε φορολογικό στοιχείο, το οποίο είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

20. Στην προκειμένη περίπτωση, όμως, το ληφθέν φορολογικό στοιχείο, ως προβλεπόμενο στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (και του [Κ.Φ.Α.Σ.](#)) και ως προερχόμενο από φορολογικώς υπαρκτό επιτηδευματία, δεν δύναται να εξομοιωθεί με το «πλαστό», άρα με μη νομότυπο, στοιχείο (περί του οποίου οι ως άνω αναφερόμενες κρίσεις) και, ως εκ τούτου, δεν δύναται να ανακύψει αμφιβολία ως προς τη νόμιμη δυνατότητα έκπτωσης της αναγραφόμενης σε αυτό παραγωγικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα του καλόπιστου λήπτη και κατ' επέκταση ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης του αναλογούντος σε αυτή φόρου εισροών από το φόρο εκροών του ως άνω λήπτη.

21. Η ερμηνευτική αυτή θέση, η οποία εξυψώνει το υποκειμενικό στοιχείο της φορολογικής συμπεριφοράς του επιτηδευματία σε βασικό κριτήριο της, εν προκειμένω, αντιμετώπισής του από τις φορολογικές αρχές, συνάδει απόλυτα και προς την ως άνω παρατεθείσα συναφή νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΣτΕ, με την οποία γίνεται δεκτό ότι δεν είναι επιτρεπτή η έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, «εφόσον αποδεικνύεται, λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών στοιχείων που παρέσχον οι φορολογικές αρχές, ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση δικαιώματος εκπτώσεως έλαβε χώρα στο πλαίσιο φορολογικής απάτης» ...»

Επειδή στο άρθρο 65 του ν.4174/2013 ορίζονται:

«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 εν προκειμένω σύμφωνα με την από 19-5-2022 Έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2859/00 (ΦΠΑ) και της από 30-12-2021 Έκθεσης ελέγχου εφαρμογής

των διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, στο πλαίσιο διενέργειας φορολογικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ Μηνός Μαρτίου 2020 με αιτούμενο ποσό επιστροφής ύψους 134.481,29€, διαπιστώθηκε ότι κύριος προμηθευτής εμπορευμάτων εσωτερικού με ΦΠΑ για τον εν λόγω μήνα ήταν η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, (αρμοδιότητας Δ.Ο.Υ. Ε ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ) η οποία προμήθευσε την προσφεύγουσα 2.600 τεμάχια ακουστικών «.....» συνολικής καθαρής αξίας 393.800,00€ πλέον ΦΠΑ 94.512,00€ μέσω τριγωνικών συναλλαγών, ήτοι τα εν λόγω εμπορεύματα παραδίδονταν στο Υποκατάστημα της προσφεύγουσας με Δελτία Αποστολής εκδόσεως επιχειρήσεων της Αττικής της « » με ΑΦΜ:..... (ΧΩΡΙΚΗΣ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑΣ Δ.Ο.Υ. Α ΠΕΙΡΑΙΑ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) & της «.....» με ΑΦΜ: (ΧΩΡΙΚΗΣ ΑΡΜΟΔΟΤΗΤΑΣ Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.) κατ' εντολή της, η οποία στη συνέχεια τιμολογούσε την προσφεύγουσα. Οι εν λόγω συναλλαγές αφορούν στα κάτωθι τιμολόγια:

ΑΡ. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΗΜΕΡ. ΤΙΜΟΛ.	ΔΑ (.....)	ΔΑ (.....)	ΕΙΔΗ ΜΕ ΦΠΑ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΑΞΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ
31	5/3/2020	1ΜΟΔΑΠ01/3-3-2020		.....	500	53.000,00	12.720,00
34	24/3/2020	1ΜΟΔΑ01/17-3-2020		.....	200	41.900,00	10.056,00
35	24/3/2020	1ΜΟΔΑΠ0421/11-3-2020		.....	400	85.300,00	20.472,00
9	31/3/2020	1ΜΟΔΑ02/24-3-2020		.....	400	84.200,00	20.208,00
32	9/3/2020		2100/5-3-2020	.....	1000	108.000,00	25.920,00
33	17/3/2020		2107/10-3-2020	.....	100	21.400,00	5.136,00
ΣΥΝΟΛΟ					2.600	393.800,00	94.512,00

Επειδή από τον έλεγχο των ως άνω φορολογικών παραστατικών αγορών διαπιστώθηκε καταρχήν ότι δεν αναφέρουν ποιοτικά χαρακτηριστικά των ακουστικών ούτε serialnumber αυτών, ώστε να διενεργηθούν οι αναγκαίες και απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις, (συσχέτισης με πωληθέντα φορολογικά στοιχεία) περαιτέρω, όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα φέρεται να πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές παραδόσεις στην ΕΕ, και στο πλαίσιο αυτό η προσφεύγουσα αιτείται την επιστροφή ποσού ΦΠΑ εισροών της.

Επειδή ωστόσο για τις αγορές από τις ως άνω ενδιάμεσες προμηθεύτριες εταιρείες «.....» με ΑΦΜ:.....& της «.....» με ΑΦΜ: έχουν διενεργηθεί διασταυρωτικοί έλεγχοι (ΥΕΔΔΕ και άλλων Δ.Ο.Υ.) και όπως διαπιστώνεται και στο αρχείο υποθέσεων της Υπηρεσίας μας, έχουν αποτελέσει και προμηθευτές άλλων επιχειρήσεων που αιτούνται επιστροφής ΦΠΑ στο ίδιο ως άνω πλαίσιο. Από τους ελέγχους των φορολογικών

αρχών διαπιστώθηκε ως αναφέρεται αναλυτικά στην οικεία έκθεση ελέγχου ότι οι ως άνω προμηθευτές φέρονταν να είχαν προμηθευτεί τις επίμαχες ποσότητες από συγκεκριμένους άλλους προμηθευτές, με την αλυσίδα των συναλλαγών να καταλήγει σε συγκεκριμένους αρχικούς «εξαφανισμένους» εμπόρους (missingtrader). Αναλυτικότερα για τις ως άνω ενδιάμεσες προμηθευτικές εταιρείες διαπιστώθηκαν τα εξής :

Α) Ως προς την ΑΦΜ με αντικείμενο εργασιών χονδρικό εμπόριο συσκευών κινητής τηλεφωνίας, διενεργεί αγορές από το εσωτερικό της χώρας καθώς και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ενώ οι πωλήσεις αφορούν κυρίως χονδρικές στο εσωτερικό της χώρας με ΦΠΑ και με τις διατάξεις του άρθρου 39^α του ν.2859/2000 καθώς και ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Από την εικόνα των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ που υποβάλλει στα έτη 2019, 2020 αλλά και από συστάσεως της (έτος 2015) προκύπτει ότι δηλώνονται εκροές και εισροές μεγάλα ποσά παρουσιάζοντας συνήθως πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ενώ το χρεωστικό υπόλοιπο που προκύπτει να καταβάλλει τελικά στο Δημόσιο είναι μικροποσά (ο ΦΠΑ που έχει καταβάλλει από συστάσεως συνολικά ανέρχεται σε **28.200 ευρώ σε συνολικά Ακαθάριστα Έσοδα 2015-2020 **151.000.000 ευρώ**) ενώ ποτέ δεν έχει αιτηθεί την επιστροφή ΦΠΑ. Η εν λόγω εταιρεία για λογαριασμό της προμήθευσε την προσφεύγουσα τόσο το 2019 όσο και το υπό κρίση φορολογικό έτος 2020 με τεμάχια διαφόρων τύπων (για το σύνολο αυτών γίνεται αναλυτική αναφορά στην σελίδα 15 της οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ), ειδικότερα για την υπό κρίση φορολογική περίοδο προμήθευσε με τα παρακάτω τεμάχια τα οποία και βάσει των παρακάτω παραστατικών διαβιβάσθηκαν στην ελεγχόμενη και προσφεύγουσα ως εξής :**

ΑΡ. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Υ	ΗΜΕΡ. ΤΙΜΟΑ	ΔΑ (.....)	ΕΙΔΗ ΜΕ ΦΠΑ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΑΞΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ
32	9/3/2020	2100/5- 3-2020	.....	1000	108.000,00	25.920,00
33	17/3/2020	2107/10- 3-2020	.....	100	21.400,00	5.136,00

Από τους ελέγχους που διενεργήθηκαν στα βιβλία της διαπιστώθηκε ότι τα ως άνω προϊόντα (όπως και αυτά που αφορούσαν και στις αγορές **2.680 τεμαχίων** του έτους 2019 και **3.780 τεμαχίων** των προγενέστερων περιόδων του 2020) εισήχθησαν στην αποθήκη με Δελτία Αποστολής της εταιρείας ΑΦΜ με ιδιοκτήτη εμπορευμάτων την εταιρεία, ΑΦΜ, (ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑΣ Δ.Ο.Υ. ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ) για την οποία έχει ανασταλεί το ΑΦΜ ως **ΕΞΑΦΑΝΙΣΜΕΝΟΣ ΕΜΠΟΡΟΣ** πλην 1.000 τεμαχίων που εισήχθησαν από την εταιρεία ΑΦΜ

Για την με Α.Φ.Μ. από τους ελέγχους της **ΥΕΔΔΕ** διαπιστώθηκαν τα εξής: Έχει συσταθεί την 28/07/2009 με αρχικό αντικείμενο εργασιών το χονδρικό εμπόριο αρωμάτων και καλλυντικών. Από την φορολογική της εικόνα διαπιστώνεται ότι δηλώνονται φορολογητέες εκροές και εισροές μεγάλα ποσά παρουσιάζοντας συνήθως πιστωτικό υπόλοιπο

ΦΠΑ ενώ το χρεωστικό της υπόλοιπο είναι μικροποσά και δεν έχει αιτηθεί ποτέ επιστροφή ΦΠΑ. Δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, και δεν έχει δημοσιεύσει ισολογισμούς ή οικονομικές καταστάσεις. Από τις καταστάσεις ΜΥΦ που υπέβαλε το 2019 δηλώνει συνολικές πωλήσεις 25.379.231,56 ευρώ πλέον ΦΠΑ 5.857.592,48 ευρώ από τις οποίες **18.340.391,91 ευρώ πλέον ΦΠΑ 4.377.694,01 ευρώ** πραγματοποιήθηκαν στην ανωτέρω εταιρεία, και για το 2020 δηλώνει συνολικές πωλήσεις ποσού **19.168.174,04 ευρώ πλέον ΦΠΑ 4.506.028,99 ευρώ** από τις οποίες **17.240.550,27 ευρώ πλέον ΦΠΑ 4.137.732,08 ευρώ** πραγματοποιήθηκαν στην Όπως προκύπτει από το υποσύστημα TAXIS έχουν εκδοθεί σε βάρος της εν λόγω εταιρείας πράξεις επιβολής προστίμου για το 2018 και για το 2020 διότι δεν ανταποκρίθηκε σε αίτημα της φορολογικής διοίκησης και δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά της αρχεία και στοιχεία. Επισημαίνεται ακόμη ότι κυριότερος προμηθευτής της ήταν η Κυπριακή εταιρεία με Α.Φ.Μ., η οποία στο πλαίσιο παράλληλου ελέγχου από την ίδια φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι εμπλέκεται με την σε κυκλική απάτη μέσω τριγωνικών συναλλαγών. Δηλαδή, ο απώτερος προμηθευτής της προσφεύγουσας φέρεται να εμπλέκεται σε κυκλική συναλλαγή. Σημειώνεται ότι με απόφαση του Αντιεισαγγελέα Αρείου Πάγου ε.τ., ως Προέδρου της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες του άρθρου 47 του Ν. 4557/2018, έχει διαταχθεί η δέσμευση κάθε περιουσιακού στοιχείου της «..... με ΑΦΜ, καθώς και της Διαχειρίστριας και μοναδικής εταίρου αυτής όπως και πλήθος άλλων οντοτήτων επειδή αναπτύσσουν κοινή και συντονισμένη δράση με σκοπό την παράνομη ιδιοποίηση των αναλογούντων φόρων από πώληση κινητών τηλεφώνων και λοιπών προϊόντων τεχνολογίας στους τελικούς καταναλωτές. Μέσω της διενέργειας πολλαπλών συναλλαγών με την εμπλοκή μεγάλου αριθμού νομικών προσώπων -εξαφανισμένων έμπορων και ενδιάμεσων επιχειρήσεων με την έκδοση μεγάλου αριθμού φορολογικών παραστατικών τα οποία σε πολλές περιπτώσεις συγκεντρώνουν τα χαρακτηριστικά των εικονικών συναλλαγών κατορθώνουν να ισοσκελίζουν τον ΦΠΑ που προέρχεται από τις λιανικές πωλήσεις παρουσιάζοντας στις εκάστοτε περιοδικές δηλώσεις ίσα ποσά ΦΠΑ εκροών και εισροών ούτως ώστε να επιτυγχάνεται η παράνομη ιδιοποίηση του ΦΠΑ και η αποφυγή καταβολής λοιπών φόρων.

Β) «» με ΑΦΜ:..... με αντικείμενο εργασιών χονδρικό εμπόριο συσκευών κινητής τηλεφωνίας, διενεργεί αγορές από το εσωτερικό της χώρας καθώς και ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ενώ οι πωλήσεις αφορούν κυρίως χονδρικές στο εσωτερικό της χώρας με ΦΠΑ και με τις διατάξεις του άρθρου 39^α του ν.2859/2000 καθώς και ενδοκοινοτικές παραδόσεις. Από την εικόνα των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ που υποβάλλει στα έτη 2019, 2020 προκύπτει επίσης ότι δηλώνονται εκροές και εισροές μεγάλα ποσά παρουσιάζοντας συνήθως πιστωτικό

υπόλοιπο ΦΠΑ ενώ το χρεωστικό υπόλοιπο που προκύπτει να καταβάλλει τελικά στο Δημόσιο είναι μικροποσά (ο ΦΠΑ που έχει καταβάλλει για τα έτη 2019 και 2020 συνολικά ανέρχεται σε 15.392 ευρώ σε συνολικά Ακαθάριστα Έσοδα 2019-2020 **44.246.000 ευρώ**) ενώ την 21.12.2021 αιτήθηκε επιστροφή ΦΠΑ ποσού 250.000 ευρώ. Η εν λόγω εταιρεία προμήθευσε για λογαριασμό της την προσφεύγουσα τόσο το 2019 όσο και το υπό κρίση φορολογικό έτος 2020 με τεμάχια διαφόρων τύπων (για το σύνολο αυτών γίνεται αναλυτική αναφορά στην σελίδα 17 της οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ) και ειδικότερα για την υπό κρίση φορολογική περίοδο προμήθευσε με τα παρακάτω τεμάχια τα οποία και βάσει των παρακάτω παραστατικών διαβιβάσθηκαν στην ελεγχόμενη και προσφεύγουσα ως εξής :

ΑΡ. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Υ	ΗΜΕΡ. ΤΙΜΟΑ	ΔΑ(..... .)	ΕΙΔΗ ΜΕ ΦΠΑ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ	ΑΞΙΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΑΞΙΑ ΦΠΑ
31	5/3/2020	1ΜΟΔΑΠ01/3-3-2020	.....	500	53.000,00	12.720,00
34	24/3/2020	1ΜΟΔΑ01/17-3-2020	.....	200	41.900,00	10.056,00
35	24/3/2020	1ΜΟΔΑΠ0421/1-3-2020	.....	400	85.300,00	20.472,00
9	31/3/2020	1ΜΟΔΑ02/24-3-2020	.....	400	84.200,00	20.208,00

Από τους ελέγχους που διενεργήθηκαν στα βιβλία της «.....» διαπιστώθηκε ότι τα ως άνω προϊόντα (όπως και αυτά που αφορούσαν και στις αγορές **5.450 τεμαχίων** του έτους 2019 και **7.500 τεμαχίων** των προγενέστερων περιόδων του 2020) εισήχθησαν στην αποθήκη ως εξής :

-200 τεμάχια με δελτία αποστολής της **ΑΦΜ** (**ΧΩΡΙΚΗΣ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΟΣ Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ**)

-13.140 τεμάχια με δελτία αποστολής της **ΜΕ ΑΦΜ** (**ΧΩΡΙΚΗΣ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΟΣ Δ.Ο.Υ. ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ**)

-310 τεμάχια με δελτία αποστολής της **ΑΦΜ** (**ΧΩΡΙΚΗΣ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΟΣ Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ**)

-1000 τεμάχια με δελτία αποστολής της **ΜΕ ΑΦΜ** (**ΧΩΡΙΚΗΣ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΟΣ Α ΑΘΗΝΩΝ**)

Ήτοι συνολικά **14.650 τεμάχια**

Από το υποσύστημα μητρώου και ΜΥΦ της φορολογικής αρχής προκύπτει ότι οι ως άνω προμηθευτές επιχειρήσεις της εταιρίας έχουν πραγματοποιήσει τις αγορές τους από άλλες επιχειρήσεις για τις οποίες έχει ανασταλεί η χρήση του ΑΦΜ για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών διότι κρίθηκαν ότι είναι **ΕΞΑΦΑΝΙΣΜΕΝΟΙ ΕΜΠΟΡΟΙ** (ΠΟΛ1200/2-9-2015 και ΠΟΛ 1088/2017). Ειδικότερα :

-Η **ΜΕ ΑΦΜ** έχει ως βασικούς προμηθευτές την **ΜΕ ΑΦΜ** και την **με ΑΦΜ** (**ΧΩΡΙΚΗΣ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΟΣ Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ**)

για τις οποίες έχει ανασταλεί το ΑΦΜ και έχουν κριθεί ως **ΕΞΑΦΑΝΙΣΜΕΝΟΙ ΕΜΠΟΡΟΙ**. Από την φορολογική εικόνα των εν λόγω εταιρειών διαπιστώθηκε ότι δεν διενεργούν εισαγωγές ή ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αλλά και ούτε αγορές εσωτερικού, ωστόσο έχουν δηλώσει στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών που υπέβαλαν πωλήσεις η πρώτη αναφερόμενη για το έτος 2019 ποσού 8.818.626,09 ευρώ πλέον ΦΠΑ και η δεύτερη για το έτος 2019 ποσού 1.068.596,05 ευρώ. Επίσης δεν έχουν υποβάλλει δηλώσεις ΦΠΑ αλλά ούτε και εισοδήματος από ενάρξεως μέχρι και σήμερα, δεν έχουν δημοσιεύσει ισολογισμό ή οικονομικές καταστάσεις για κανένα έτος και τέλος έχουν επιβληθεί πρόστιμα από την φορολογική αρχή για το 2019 διότι οι εν λόγω δεν ανταποκρίθηκαν στα αιτήματα των φορολογικών αρχών και δεν έθεσαν στην διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά τους βιβλία και στοιχεία.

-..... **ΜΕ ΑΦΜ** (**ΧΩΡΙΚΗΣ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΑΣ Δ.Ο.Υ. ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ**) έχει ως βασικούς προμηθευτές την «**ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ** **ΜΕ ΑΦΜ** (**ΧΩΡΙΚΗΣ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΟΣ Δ.Ο.Υ. ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ**) και την με **ΑΦΜ** (**ΧΩΡΙΚΗΣ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΟΣ Δ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**) για τις οποίες έχει ανασταλεί το ΑΦΜ και έχουν κριθεί ως **ΕΞΑΦΑΝΙΣΜΕΝΟΙ ΕΜΠΟΡΟΙ**.

Όσον αφορά την «**ΥΠΟ ΕΚΚΑΘΑΡΙΗ** **ΜΕ ΑΦΜ**, συστάθηκε την 2-5-2017 και τέθηκε σε Εκκαθάριση 01/11/2019, με κύριο αντικείμενο εργασιών Υπηρεσίες που παρέχονται από Διαφημιστικά Γραφεία. Από την εικόνα των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ που υποβάλλει στα έτη 2019, 2020 αλλά και από συστάσεως προκύπτει επίσης ότι δηλώνονται εκροές και εισροές μεγάλα ποσά παρουσιάζοντας συνήθως χρεωστικό υπόλοιπο που προκύπτει να καταβάλλει τελικά στο Δημόσιο μικροποσά, ενώ μέχρι σήμερα, δεν έχει δημοσιεύσει Ισολογισμούς ή Οικονομικές Καταστάσεις των ετών 2017, 2018 & 2020 παρά μόνο του έτους 2019 και οι μοναδικές δημοσιεύσεις αφορούν μόνο την Τροποποίηση του Καταστατικού της για την πώληση εταιρικών μεριδίων στο έτος 2017 και όταν τέθηκε σε Εκκαθάριση. Στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών -Προμηθευτών που υπέβαλε το έτος 2019 δήλωσε πωλήσεις ποσού **9.568.534,30 ευρώ πλέον ΦΠΑ**, ενώ οι αγορές της συνολικού ποσού **7.275.113,73 ευρώ πλέον ΦΠΑ** έχουν γίνει από την με **ΑΦΜ**: (**ΧΩΡΙΚΗΣ ΑΡΜΟΔΙΟΤΗΤΟΣ Α ΑΘΗΝΩΝ**) για την οποία και για αυτή έχει ανασταλεί η χρήση του ΑΦΜ της για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών, διότι κρίθηκε ως **ΕΞΑΦΑΝΙΣΜΕΝΟΙ ΕΜΠΟΡΟΣ** (ΠΟΛ 1200/2-9-2015 & ΠΟΛ 1088/21-6-2017 Α Υ Ο).

Όσον αφορά την με **ΑΦΜ** συστάθηκε την 18-09-2019 με κύριο αντικείμενο εργασιών Υπηρεσίες που παρέχονται από Διαφημιστικά Γραφεία, δεν προκύπτει να διενεργεί αγορές από το εσωτερικό της χώρας παρά μόνο ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ενώ οι πωλήσεις της αφορούν κυρίως χονδρικές στο εσωτερικό της χώρας με ΦΠΑ. Από την εικόνα των περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ που υποβάλλει στα έτη 2019, 2020 προκύπτει επίσης ότι δηλώνονται εκροές και εισροές μεγάλα ποσά παρουσιάζοντας συνήθως χρεωστικό υπόλοιπο

που προκύπτει να καταβάλλει τελικά στο Δημόσιο μικροποσά, ενώ μέχρι σήμερα, δεν έχει δημοσιεύσει Ισολογισμούς ή Οικονομικές Καταστάσεις. Στις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Πελατών που υπέβαλε το έτος 2019 δήλωσε πωλήσεις ποσού **2.903.798,22 ευρώ πλέον ΦΠΑ**, χωρίς να δηλώσει αγορές και επίσης δεν έχει υποβάλλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για κανένα έτος. Τέλος όπως προκύπτει στο υποσύστημα παραβάσεων έχουν επιβληθεί πρόστιμα από την φορολογική αρχή για το 2020 στις ανωτέρω επιχειρήσεις διότι δεν ανταποκρίθηκαν στα αιτήματα των φορολογικών αρχών και δεν έθεσαν στην διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά τους βιβλία και στοιχεία.

-Η **ΑΦΜ** έχει ως κύριο προμηθευτή ως αναφέρθηκε την, ΑΦΜ για την οποία έχει ανασταλεί το ΑΦΜ και έχει κριθεί ως **ΕΞΑΦΑΝΙΣΜΕΝΟΣ ΕΜΠΟΡΟΣ** (ως αναλυτικά αναφέρθηκε ανωτέρω).

Επειδή από τους ελέγχους της φορολογικής διοίκησης διαπιστώθηκε ότι οι εμπλεκόμενες επιχειρήσεις που φέρονται ότι αρχικά διέθεσαν τα εν λόγω εμπορεύματα μέσω τρίτων επιχειρήσεων, φέρουν τα γνωρίσματα ενός «εξαφανισμένου εμπόρου» που δεν έχει δραστηριότητα, δεν εκπληρώνει καμία εκ των υποχρεώσεων του σχετικά με τον ΦΠΑ, ή δεν ανταποκρίνεται στους φορολογικούς ελέγχους και δεν είναι δυνατή η εύρεση των νόμιμων εκπροσώπων του. Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα με τη χρήση μιας πολύπλοκης αλληλουχίας τριγωνικών συναλλαγών μέσω άλλων Οντοτήτων από διάφορα μέρη του εσωτερικού της χώρας (Αθήνα, Κόρινθο, Θεσσαλονίκη, κ.λ.π.), προέβη σε φερόμενες αγορές εμπορευμάτων από εξαφανισμένους εμπόρους τα οποία αφού διακινήθηκαν μεταξύ τρίτων επιχειρήσεων (ως ενδιάμεσων απομονωτών) (με πολύ μικρό κέρδος ως αναλύεται στην σελίδα 23-24 της οικείας έκθεσης ελέγχου) κατέληξαν τελικά στην ελεγχόμενη και παραδόθηκαν με επίσης χαμηλό ποσοστό κέρδους σε χώρες της Ε.Ε. χωρίς ΦΠΑ, επιδιώκοντας τεχνηέντως την σταδιακή αύξηση του φόρου εισροών της προκειμένου να τύχει μεγαλύτερης επιστροφής ΦΠΑ. Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος έκρινε ότι οι αρχικοί έμποροι στην αλυσίδα των συναλλαγών ήταν συναλλακτικώς ανύπαρκτοι, με αποτέλεσμα και οι οντότητες που τιμολόγησαν την ίδια την προσφεύγουσα στο πλαίσιο αυτό να τυγχάνουν με τη σειρά τους και αυτές συναλλακτικώς ανύπαρκτες και τα τιμολόγια που εξέδωσαν προς την προσφεύγουσα να είναι **εικονικά στο σύνολό τους** και καταλόγισε στην προσφεύγουσα την παράβαση λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με την **παρ.5 του άρθρου 66 του ν.4174/2013** για φοροδιαφυγή και υποβλήθηκε η σχετική μηνυτήρια αναφορά και βάσει των ως άνω δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του ΦΠΑ εισροών των υπό κρίση συναλλαγών.

Επειδή η προσφεύγουσα και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αφενός ισχυρίζεται την πραγματοποίηση των συναλλαγών λόγω της ενδοκοινοτικής μεταπώλησης των συγκεκριμένων αγαθών (κατά τη διάρκεια εξέτασης της παρούσας και προς αντίκρουση των διαπιστώσεων του

ελέγχου προσκομίζει επίσης βεβαίωση κερδοφορίας των αγορασθέντων εμπορευμάτων σε σχέση με την μεταπώλησή τους από την οποία προκύπτει για την περίοδο 01/03-31/03/2020 ποσοστό μικτού κέρδους επί των πωλήσεων των συγκεκριμένων ειδών ύψους 2,10%), αφετέρου ισχυρίζεται ότι η αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση είναι φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή, συνεργάζεται αρκετά χρόνια και δεν είχε κανένα λόγο να αμφισβητήσει την φορολογική και επιχειρηματική της ύπαρξη και το γεγονός ότι η εταιρεία αιτήθηκε επιστροφής ΦΠΑ δεν συνεπάγεται την εικονικότητα των συναλλαγών και ενορχήστρωση του carousel και κυκλικής απάτης.

Επειδή ωστόσο από τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης και την επισκόπηση των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων στις υπό κρίση συναλλαγές και του τρόπου που αυτές υφίστανται και δραστηριοποιούνται, τεκμηριώνεται ασφαλώς ότι απεικονίζεται ένα κύκλωμα προμήθειας αγαθών από εξαφανισμένους εμπόρους (missingtraders), ενδιάμεσες εταιρείες που έπαιξαν τον ρόλο των απομονωτών και με τελικό αποδέκτη στο περιγραφόμενο κύκλωμα την προσφεύγουσα. Η προσφεύγουσα εξακολουθεί να ισχυρίζεται την πραγματοποίηση των συναλλαγών και να επιμένει ότι προμηθεύθηκε τα αγαθά στην ανωτέρω αλυσίδα συναλλαγών και μάλιστα μεταπώλησε αυτά. Ισχυρίζεται μάλιστα ότι συνεργάζεται χρόνια με την εταιρεία και δεν είχε λόγο να αμφισβητήσει την φορολογική και συναλλακτική της ύπαρξη ωστόσο από τον τρόπο προμήθειας των συγκεκριμένων αγαθών (τριγωνικές συναλλαγές) η προσφεύγουσα δεν φαίνεται να συναλλάχθηκε μόνο με την αλλά και με τις ενδιάμεσες εταιρείες « » με ΑΦΜ:..... & της «.....» με ΑΦΜ: (εκδόθηκαν από τις εν λόγω εταιρείες δελτία αποστολής καθώς η παράδοση των αγαθών φέρεται να έγινε από αυτές για λογαριασμό της) για τις οποίες ωστόσο ανωτέρω διαπιστώθηκε από τις ελεγκτικές αρχές ότι λειτούργησαν ως ενδιάμεσες απομονωτές με μοναδικούς προμηθευτές αυτών τους εξαφανισμένους εμπόρους. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται την πραγματοποίηση των συναλλαγών βασιζόμενη στην μεταπώληση αυτών μέσω ενδοκοινοτικών παραδόσεων. Ωστόσο λαμβάνοντας υπόψη τον τρόπο λειτουργίας του κυκλώματος απάτης εξαφανισμένων εμπόρων, συνηθώς η οικειοποίηση του ΦΠΑ γίνεται και μέσω αίτησης επιστροφής του ΦΠΑ λόγω ενδοκοινοτικών παραδόσεων του τελευταίου αποδέκτη των συναλλαγών. Στην οικεία έκθεση ελέγχου καταγράφηκε η ροή των υπό κρίση συναλλαγών αγορών (σελίδα 22 οικείας έκθεσης ελέγχου), και μέσω μιας σειράς τριγωνικών συναλλαγών μέσω άλλων Οντοτήτων από διάφορα μέρη του εσωτερικού της χώρας (Αθήνα, Κόρινθο, Θεσσαλονίκη, κ.λ.π.), η προσφεύγουσα προέβη σε φερόμενες αγορές εμπορευμάτων από εξαφανισμένους εμπόρους τα οποία αφού διακινήθηκαν μεταξύ τρίτων επιχειρήσεων (ως ενδιάμεσων-απομονωτών) (με πολύ μικρό κέρδος ως αναλύεται στην σελίδα 23-24 της οικείας έκθεσης ελέγχου και με τον τρόπο αυτό τόσο οι αρχικές προμηθεύτριες εταιρείες όσο και οι ενδιάμεσες επιχειρήσεις δεν απέδιδαν ΦΠΑ) φέρεται να κατέληξαν τελικά στην ίδια και εν συνεχεία φέρεται να παραδόθηκαν με

επίσης χαμηλό ποσοστό κέρδους σε χώρες της Ε.Ε. χωρίς ΦΠΑ, έχοντας τελικώς ως κύριο σκοπό από τις φερόμενες συναλλαγές την επιστροφή του ΦΠΑ και τεχνηέντως η όλη αυτή φερόμενη διακίνηση των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, σκοπό είχε την αύξηση του φόρου εισροών της προκειμένου να τύχει έτσι μεγαλύτερης επιστροφής ΦΠΑ λόγω παράδοσης αυτών σε χώρες της ΕΕ. Επισημαίνεται άλλωστε ότι από όλες τις αναφερόμενες επιχειρήσεις ανωτέρω, η ίδια φέρεται ως η μοναδική οντότητα της παραπάνω αλυσίδας προμήθειας να αιτείται και να λαμβάνει μεγάλες επιστροφές ΦΠΑ από την φορολογική διοίκηση.

Επειδή ως προς τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί νομότυπης πραγματοποίησης των συγκεκριμένων αγορών λόγω μεταπώλησης αυτών σε επιχειρήσεις χωρών ΕΕ (Ουγγαρία, Βουλγαρία, Σλοβακία, Ιταλία) από τις απαντήσεις που δόθηκαν στο πλαίσιο της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής σημειώνονται τα εξής:

Α) πρόκειται για παραδόσεις γενικά αγαθών, AirPods, Apple AirPods, διαφορετικών ποσοτήτων και αξίας, αλλά και άλλων ειδών, χωρίς να αποδεικνύεται και συσχέτιση με τις υπό κρίση συναλλαγές αγορών,

Β) για την Ουγγρική εταιρεία αναφέρεται ότι είχε εμπλακεί σε ενέργειες δικτύου , που στόχευαν στην απενεργοποίηση των συνεργατών εξαφανισμένων εμπόρων,

Γ) η επικοινωνία της ως άνω εταιρείας με την προσφεύγουσα γίνονταν μέσω του ο οποίος ήταν και το πρόσωπο επικοινωνίας με την και ότι τα δύο ηλεκτρονικά καταστήματα (.....) αναφέρεται ότι ανήκουν σε ένα όμιλο,

Δ) από τις πληροφορίες της διοικητικής συνδρομής με την Σλοβακία και για την εταιρεία «.....» προκύπτει ότι η εν λόγω εταιρεία με διαχειριστή τον προμηθεύτηκε από την προσφεύγουσα , δεν έχει υπαλλήλους, δεν κατέχει περιουσιακά στοιχεία. Τα προϊόντα που παραδόθηκαν στην εν λόγω εταιρεία στην Σλοβακία, τελικώς παραδόθηκαν από αυτήν όχι στο εσωτερικό της Σλοβακίας αλλά στην Ουγγαρία (.....-εταιρεία εμπλεκόμενη σε έλεγχο εξαφανισμένων εμπόρων και που ήταν επίσης πελάτης της προσφεύγουσας) και σε εξαφανισμένους εμπόρους με έδρα την Ελλάδα (.....,) ήτοι συναλλαγές κυκλικού χαρακτήρα.

Ε) από τις πληροφορίες της διοικητικής συνδρομής με την Ιταλία για την Ιταλική εταιρεία αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι επίσης το συναλλασσόμενο πρόσωπο για την προσφεύγουσα είναι ο , ο οποίος αναφέρεται ότι ενεργεί τόσο για την προσφεύγουσα όσο και για την , και επίσης ο ίδιος κατά την επικοινωνία του με την Ιταλική αναφέρει ότι η τιμολόγηση δεν θα γίνεται απαραίτητα από την προσφεύγουσα.

Από τα ανωτέρω διαπιστώνεται ότι:

-έχουν πραγματοποιηθεί ενδοκοινοτικές παραδόσεις σε επιχειρήσεις εμπλεκόμενες σε ελέγχους εξαφανισμένων εμπόρων (.....),

-σε ορισμένες περιπτώσεις τα εμπορεύματα δεν πωλούνται στην χώρα που απεστάλησαν (Η περίπτωση της εταιρείας «.....») αλλά τελικώς μεταφέρονται είτε στην Ουγγαρία με την οποία η προσφεύγουσα ως αναφέρθηκε φέρεται να έχει πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές παραδόσεις (..... -εταιρεία εμπλεκόμενη σε έλεγχο εξαφανισμένων εμπορών) είτε επιστρέφουν στην Ελλάδα σε εξαφανισμένους εμπόρους (.....,)(κυκλικές συναλλαγές),

-το πρόσωπο με το οποίο επικοινωνήσαν οι κοινοτικές επιχειρήσεις δεν ήταν υπάλληλος της επιχείρησης ή νόμιμος εκπρόσωπος αυτής αλλά ο διαχειριστής της (τόσο στην περίπτωση των παραδόσεων στην ουγγρική εταιρεία (.....-εταιρεία εμπλεκόμενη σε έλεγχο εξαφανισμένων εμπορών) όσο και στην Ιταλική (.....)), ήτοι διαπιστώνεται ότι στις ενδοκοινοτικές παραδόσεις ενεργεί για παραγγελίες και τιμολόγηση στην ουσία η, από την τιμολόγηση των υπό κρίση εμπορευμάτων ως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου δεν διαφαίνεται να προκύπτει κέρδος, ήτοι διαπιστώνεται ότι η η τελευταία από τις ενδιάμεσες εταιρείες που προμήθευσαν την προσφεύγουσα στην ανωτέρω αλυσίδα συναλλαγών εμπλέκεται και στην φερόμενη μεταπώληση αυτών, γεγονός που δείχνει ότι η προσφεύγουσα δεν δρά ανεξάρτητα από το κύκλωμα των εταιρειών που την προμήθευσαν ως η ίδια ισχυρίζεται.

Κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί πραγματοποίησης των συναλλαγών αγοράς των υπό κρίση αγαθών βασιζόμενη στην ανεξάρτητη δράση της και στην μεταπώληση αυτών από την πλευρά της δεν τεκμηριώνονται.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις (σχετ.ΣΤΕ 1404/2015), συνολικά θεωρούμενες και λόγω έλλειψης εύλογης και αρκούστως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, από την προσφεύγουσα εταιρεία ως προς το νομότυπο των ενεργειών της, προσδίδεται καταρχήν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα ότι πρόκειται για κύκλωμα φορολογικής απάτης μέσω προμήθειας αγαθών από εξαφανισμένους εμπόρους και ενδιάμεσες επιχειρήσεις που δρούν ως απομονωτές και μεσολαβητές με σκοπό την οικειοποίηση του ΦΠΑ, συγκεκριμένα διαπιστώθηκε:

-η προέλευση των υπό κρίση συναλλαγών από εξαφανισμένους εμπόρους,

-πλαίσιο συναλλαγών από τους εξαφανισμένους εμπόρους και μη απόδοση ΦΠΑ, (.....)

-οι επιχειρήσεις που έπαιξαν τον ρόλο των απομονωτών εν συνεχεία επίσης εξαφανίσθηκαν και δεν έθεσαν υπόψη των ελεγκτικών αρχών τα οικονομικά και λογιστικά τους αρχεία και στοιχεία με αποτέλεσμα να δυσχεράνουν τον ουσιαστικό έλεγχο των συναλλαγών αυτών από τις ελεγκτικές αρχές (.....)

-άλλες ενδιάμεσες επιχειρήσεις που έπαιξαν επίσης των ρόλων των απομονωτών απέδωσαν πολύ μικρά ποσά στο Δημόσιο για συναλλαγές σημαντικής αξίας, (.....)

-κατά τον έλεγχο της αλυσίδας προμήθειας των συναλλαγών διαπιστώθηκαν κυκλικές συναλλαγές (συναλλαγές της που ήταν κυριότερος προμηθευτής της η Κυπριακή εταιρείαμε Α.Φ.Μ., η οποία στο πλαίσιο παράλληλου ελέγχου από την ίδια φορολογική αρχή διαπιστώθηκε ότι εμπλέκεται με την σε κυκλική απάτη μέσω τριγωνικών συναλλαγών. Δηλαδή, ο απώτερος προμηθευτής της προσφεύγουσας φέρεται να εμπλέκεται σε κυκλική συναλλαγή)

-λόγω μη δυνατότητας ελέγχου των εμπλεκόμενων-εξαφανισμένων επιχειρήσεων (δεν ανταποκρίθηκαν στους ελέγχους της φορολογικής αρχής) δεν προκύπτουν και ασφαλή συμπεράσματα ως προς την πραγματοποίηση και των υπό κρίση συναλλαγών αγορών και των τραπεζικών συναλλαγών που πραγματοποιήθηκαν στο ανωτέρω πλαίσιο,

-κατά τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών παραδόσεων από τον τελικό αποδέκτη στο κύκλωμα - την προσφεύγουσα διαπιστώθηκαν επίσης κυκλικές συναλλαγές (τα εμπορεύματα δεν πωλούνται στην χώρα που απεστάλησαν (Η περίπτωση της εταιρείας «.....») αλλά τελικώς μεταφέρονται είτε στην Ουγγαρία με την οποία η προσφεύγουσα ως αναφέρθηκε φέρεται να έχει πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές παραδόσεις (..... -εταιρεία εμπλεκόμενη σε έλεγχο εξαφανισμένων εμπορών) είτε επιστρέφουν στην Ελλάδα σε εξαφανισμένους εμπόρους (.....) (κυκλικές συναλλαγές), και δεν αποδεικνύεται ότι οι υπό κρίση συναλλαγές δεν σχετίζονται με τις ανωτέρω κυκλικές συναλλαγές,

-η προσφεύγουσα δεν ενεργεί αυτοτελώς και ανεξάρτητα του ανωτέρω κυκλώματος στο μετέπειτα στάδιο της μεταπώλησης και των ενδοκοινοτικών παραδόσεων, καθώς για λογαριασμό της ενεργεί στην ουσία πρόσωπο που παίζει καθοριστικό ρόλο στην αλυσίδα προμήθειας του ανωτέρω κυκλώματος,

και η προσφεύγουσα ως δρούσα εντός του ανωτέρω κυκλώματος θεμελίωσε το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου εισροών των συγκεκριμένων συναλλαγών αγοράς στο πλαίσιο αυτής της απάτης ενώ δεν διαπιστώνεται από τις ανωτέρω πληροφορίες που χορηγήθηκαν στο πλαίσιο της διοικητικής συνδρομής ότι δεν τελούσε σε γνώση της απάτης αυτής δεδομένου ότι ως αναφέρθηκε από τις συναλλαγές μεταπώλησης και ενδοκοινοτικής παράδοσης που η ίδια επικαλείται ως βάση των ισχυρισμών της, προκύπτει αφενός ότι η προσφεύγουσα δεν ενεργεί ανεξάρτητα από τις εμπλεκόμενες προμηθεύτριες και ενδιάμεσες επιχειρήσεις αφετέρου διαπιστώθηκε ότι υφίστανται συναλλαγές κυκλικού χαρακτήρα καθώς φέρεται να παραδίδονται αγαθά σε μια χώρα της ΕΕ αλλά τελικώς να παραδίδονται σε επιχείρηση άλλης χώρας ΕΕ η οποία είναι ήδη είτε πελάτης της προσφεύγουσας και θα μπορούσε τα εμπορεύματα να έχουν αποσταλεί εξ αρχής άμεσα από την προσφεύγουσα είτε τα αγαθά να επιστρέφονται σε εξαφανισμένους εμπόρους στην Ελλάδα είτε στους αρχικούς προμηθευτές της αλυσίδας προμήθειας. Ήτοι δεν αποδεικνύεται για τις υπό κρίση συναλλαγές

ότι η προσφεύγουσα δεν δρά συνειδητά ως μέρος του κυκλώματος απάτης και ότι δρά ως ανεξάρτητη οντότητα από αυτό.

Κατόπιν των ανωτέρω πραγματικών δεδομένων της υπόθεσης, και λαμβάνοντας υπόψη τόσο το προαναφερθέν ευρωπαϊκό όσο και το εθνικό νομικό πλαίσιο ως προς την μη θεμελίωση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ στις περιπτώσεις που υφίσταται αντικειμενική διαπίστωση φορολογικής απάτης, ορθώς δεν αναγνωρίσθηκε από την φορολογική αρχή το υπό κρίση δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής ΦΠΑ καθότι αφορά σε πράξεις που διενεργήθηκαν στο πλαίσιο συναλλαγών κυκλικής απάτης μεταξύ της προσφεύγουσας και εξαφανισμένων εμπόρων και επιχειρήσεων που έδρασαν αποκλειστικά ως απομονωτές -μεσολαβητές με κύριο σκοπό την οικειοποίηση του ΦΠΑ (μέσω είσπραξης κα μη απόδοσης ΦΠΑ και παράλληλα αίτησης για επιστροφή), γεγονός που σε κάθε περίπτωση καθιστά και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία (βάσει των οποίων αιτείται και την επιστροφή και έκπτωση ΦΠΑ) μη νομιμοτύπως εκδοθέντα (C-324/11 C-285/11, C-18/13, ΝΣΚ 134/2016) ήτοι σε κάθε περίπτωση δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης των προαναφερθεισών διατάξεων του ν. 2859/2000.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **17-06-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., και την επικύρωση της υπ' αρ./19-05-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/03/2020-31/03/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/03/2020-31/03/2020

Υπ' αρ./19-05-2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ:

Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή: 39.969,29€

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

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.