



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 20.11.2023

Αριθμός απόφασης: 1076

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αρ. Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης2023 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....», δια του αντιπροσώπου της,

ως μοναδικός νόμιμος εκπρόσωπος κατά: α) της υπ' αρ. **378/16.05.2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **φορολογικού έτους 2021**, β) της υπ' αρ.**2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.04.2021 - 31.12.2021**, γ) της υπ' αρ.**2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.01.2022 - 30.04.2022**, και της της υπ' αρ.**2023** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.05.2022 - 31.07.2022**, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από**2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου) ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «....., δια του αντιπροσώπου της, ως **μοναδικός νόμιμος εκπρόσωπος**, 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.**2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος **φορολογικού έτους 2021** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας μονοπρόσωπης ΙΚΕ, με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο ξηρών καρπών και δευτερεύουσα το χονδρικό εμπόριο τροφίμων, ενδυμάτων, ειδών γραφείου, ηλεκτρονικών υπολογιστών, ειδών τηλεπικοινωνίας καθώς και την παροχή υπηρεσιών τεχνικής υποστήριξης στον τομέα των ηλεκτρονικών υπολογιστών, κύριος φόρος ύψους 561.654,88€ και πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ, ύψους 260.827,44€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 782.482,32€, λόγω μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα (βάσει δήλωσης 2.366.909,40€) **φορολογικών στοιχείων** (αγορών - ενδοκοινοτικών αποκτήσεων) καθαρής αξίας **2.371.158,55€** τα οποία κρίθηκαν **εικονικά** ως προς το σύνολο των συναλλαγών και προσθήκης τους στα δηλωθέντα καθαρά κέρδη ως λογιστικές διαφορές, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν 4172/2013.

-Με την υπ' αρ.**2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.04.2021 - 31.12.2021** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, δεν

αναγνωρίσθηκε πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ύψους 670,00€ από το φόρο εκροών σε επόμενη φορολογική περίοδο και προς επιστροφή ύψους 60.000,00€ και επιπλέον καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 774.721,65€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ύψους 387.360,83€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.162.082,48€, κατόπιν διαπίστωσης ότι: α) δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς τις βουλγαρικές επιχειρήσεις με την επωνυμία «..... για τις οποίες εξέδωσε φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **1.109.640,00€** χωρίς ΦΠΑ, επειδή κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών με αποτέλεσμα τον καταλογισμό του αναλογούντος Φ.Π.Α. (με συντελεστή 24%) ποσού 266.313,60€ και β) δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις έκπτωσης του φόρου εισροών του άρθρου 32, παρ. 1 του Ν. 2859/2000, ήτοι φόρου ύψους **304.290,85€** των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων συνολικής καθαρής αξίας **1.267.878,55€** από τις βουλγαρικές επιχειρήσεις και φόρος ύψους **264.787,20€** των φορολογητέων αγορών ύψους **1.103.680,00€** από την ελληνική επιχείρηση (όπως παρατίθενται στις σελ. 17, 38 της οικείας έκθεσης ΦΠΑ) επειδή τα ως άνω ληφθέντα φορολογικά στοιχεία **κρίθηκαν** εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών.

-Με την υπ' αρ.**2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.01.2022 - 30.04.2022** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 894.752,80€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ύψους 447.376,41€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.342.129,21€, κατόπιν διαπίστωσης ότι δεν πληρούνταν η προϋπόθεση έκπτωσης του φόρου εισροών του άρθρου 32, παρ. 1 του Ν. 2859/2000, ήτοι φόρου **491.986,78€** των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων συνολικής καθαρής αξίας **2.207.215,25€** από τις βουλγαρικές και φόρος εισροών **402.096,00€** των φορολογητέων εισροών (αγορών) **1.675.400,00€** από τις ελληνικές (όπως παρατίθενται στις σελ.18 -38 της οικείας έκθεσης ΦΠΑ), επειδή τα ως άνω ληφθέντα φορολογικά στοιχεία **κρίθηκαν** εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών.

-Με την υπ' αρ.**2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.05.2022 - 31.07.2022** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 228.826,14€ και πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ύψους 114.413,07€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 343.239,21€, κατόπιν διαπίστωσης ότι: α) δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 για τις ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς τη βουλγαρική επιχείρηση συνολικής καθαρής αξίας

32.482,60€ χωρίς ΦΠΑ επειδή τα ως άνω φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε η προσφεύγουσα κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών με αποτέλεσμα τον καταλογισμό του αναλογούντος Φ.Π.Α. (με συντελεστή 24%) ποσού 7.795,82€ και β) δεν πληρούνταν η προϋπόθεση έκπτωσης του φόρου εισροών του άρθρου 32, παρ. 1 του Ν. 2859/2000, ήτοι φόρου ύψους 111.360,00€ των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων συνολικής καθαρής αξίας 464.000,00€ από τη βουλγαρική επιχείρηση και φόρου ύψους 109.670,32€ των φορολογητέων εισροών (αγορών) 456.959,65€ από τις ελληνικές επιχειρήσεις (όπως παρατίθενται στις σελ.18- 38 της οικείας έκθεσης ΦΠΑ) επειδή τα ως άνω ληφθέντα φορολογικά στοιχεία κρίθηκαν εικονικά ως προς το σύνολο των συναλλαγών.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται στις από2023 εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του ν.4172/2013 και των ΠΟΛ 1124/2015 & 1067/2018 και Φ.Π.Α του ν.2859/2000 του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, δυνάμει των υπ' αρ. εντολών ελέγχου.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αρ./02.02.2022 τροποποιητική δήλωση ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.12.2021-31.12.2021 που υποβλήθηκε από την προσφεύγουσα με αιτούμενο ποσό για επιστροφή 60.000,00€ (κωδ 503) στη Δ.Ο.Υ. και εκδόθηκαν οι με αριθμό2022 και-2022 Εντολές Ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ύστερα όμως από το από 20.06.2022 αίτημα της Βουλγαρικής Φορολογικής Αρχής η υπόθεση ελέγχου εντάχθηκε στο πλαίσιο των Ταυτόχρονων (Πολυμερών) Ελέγχων, για την περίοδο 22.04.2021 – 31.07.2022.

Ακολούθως, διενεργήθηκε από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης μερικός έλεγχος εισοδήματος και ΦΠΑ στη προσφεύγουσα που τελεί υπό εκκαθάριση από την 02.09.2022 (σχετ. α) η με αρ. πρωτ.2022 ανακοίνωση κατ'ορθή επανάληψη της καταχώρησης στο ΓΕ.ΜΗ με αρ. του πρακτικού συνέλευσης των εταίρων περί λύσης της προσφεύγουσας β) η με αρ. πρωτ.2022 ανακοίνωση καταχώρησης στο ΓΕ.ΜΗ με αρ. του τελικού ισολογισμού λόγω πέρατος εκκαθάρισης της προσφεύγουσας και γ) η με αρ. πρωτ.2022 ανακοίνωση καταχώρησης με αρ. στο ΓΕ.ΜΗ του ισολογισμού έναρξης εκκαθάρισης της προσφεύγουσας, δυνάμει των υπ' αρ.-2022 για την φορολογική περίοδο 22.04.2021 – 31.12.2021,2022 για την φορολογική περίοδο 01.01.2022 – 30.04.2022 και2022 για την φορολογική περίοδο 01.05.2022 -31.07.2022 εντολών ελέγχου.

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

1) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι φόροι που επιβλήθηκαν με τις προσβαλλόμενες πράξεις εισοδήματος και ΦΠΑ από τον Προϊστάμενο 1ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης είναι προφανώς δυσανάλογοι της υποτιθέμενης παράβασης διότι επιβλήθηκαν με το αντικειμενικό σύστημα επιβολής κυρώσεων, άνευ νόμου. Πρόκειται στην πραγματικότητα συγκεκαλυμμένη κύρωση που επιβάλλεται για λόγους γενικής πρόληψης, χωρίς τις εγγυήσεις δικαστικής προστασίας που επιβάλλονται από το άρθρο 6 Ε.Σ.Δ.Α. (δικαίωμα σε δίκαιη δίκη), συνεπώς, ο αντικειμενικός τρόπος προσδιορισμού των επιβλητέων φόρων και προστίμων αντίκειται στο άρθρο 25 παρ.1 του Συντάγματος και το Κοινοτικό δίκαιο

Η κρίση των φορολογικών οργάνων περί εικονικότητας των εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων δεν δικαιολογείται με πραγματικά περιστατικά, δεν είναι σαφής δεν στηρίζεται σε συγκεκριμένα στοιχεία. Πρόκειται περί παραπλανητικών εκτιμήσεων και πλασματικών θεμελιώσεων που δεν έχουν ούτε τα τυπικά κριτήρια που ορίζει ο νόμος.

2) Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης. Ο έλεγχος αρκέστηκε σε πληροφοριακή στοιχεία και όχι αποδείξεις για τους εκδότες και του λήπτες των φορολογικών στοιχείων.

3) Δεν υπήρξε εικονικότητα των τιμολογίων, ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα, νομίμως δηλωθείσα, τηρούσε βιβλία και εξέδιδε στοιχεία σύμφωνα με τον Ν.4308/2014, συναλλασσόμενη μέσω τραπεζικών λογαριασμών με πραγματικούς προμηθευτές και πελάτες αποδίδοντας αλλά και ζητώντας τον αναλογούντα ΦΠΑ του Ν. 2859/2000.

Για την περίοδο 1/11/2021 έως 30/11/2021 υπεβλήθη δήλωση περιοδική ΦΠΑ υπ' αρ.-2022 taxisnet με χρεωστικό ύψους 47.635,47€ το οποίο και βεβαιώθηκε υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου, η απόδοση αυτή προέκυψε από ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που διατέθηκαν (πωλήθηκαν) στην Ελληνική Επικράτεια με χρέωση του αναλογούντος ΦΠΑ. Για την περίοδο 01/12/2021 έως 31/12/2021 υπεβλήθη δήλωση ΦΠΑ υπ' αρ.-2022 taxisnet με πιστωτικό ύψους 60.670,00€ από το οποίο ζητήθηκε επιστροφή ποσό 60.000,00€ και προς έκπτωση ποσό 670,00€. Το αποτέλεσμα τούτο προέκυψε διότι στην περίοδο αυτή έγιναν αγορές από το εσωτερικό της Ελληνικής Επικράτειας και διατέθηκαν στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Για την περίοδο 01/1/2022 έως 31/01/2022 υπεβλήθη δήλωση ΦΠΑ υπ' αρ.-2-2022 taxisnet με χρεωστικό ύψους 22.299,89€, η απόδοση αυτή προέκυψε από ενδοκοινοτικές αποκτήσεις που διατέθηκαν (πωλήθηκαν) στην Ελληνική Επικράτεια με χρέωση του αναλογούντος ΦΠΑ.

Από τα παραπάνω δεδομένα προκύπτει σαφέστατα ότι είχε ασκηθεί επιχειρηματική δραστηριότητα και είχε παραχθεί προστιθέμενη αξία με όφελος του Ελληνικού Δημοσίου με την απόδοση χρεωστικού υπολοίπου και δημιουργούνται τουλάχιστον τα ερωτήματα:

- α) Οι συμμετέχοντες σε παράνομες πράξεις τύπου carousel κιάλας αποδίδουν ΦΠΑ;
- β) Οι συμμετέχοντες σε παράνομες πράξεις τύπου carousel κιάλας δεν τροποποιούν την προηγούμενη δήλωση (1/12/2021-31/12/2021) με αύξηση του πιστωτικού υπολοίπου και μείωση του ποσού προς επιστροφή ώστε να μην αποδώσουν ΦΠΑ στην επόμενη δήλωση (01/01/2022-31/01/2022); και το αποδίδουν;

Ακόμη και να επιστρεφόταν ο ΦΠΑ δεν θα το εισέπραττε διότι η επιστροφή θα απόσβενε τις οφειλές της εντός ρύθμισης. Είναι πασιφανές ότι ασκήθηκε επιχειρηματική δραστηριότητα με σκοπό το κέρδος και όχι απάτη τύπου carousel για την εξαπάτηση του Ελληνικού Δημοσίου και της Ευρωπαϊκής Ένωσης για να εισπραχθεί παράνομα Φ.Π.Α

4) Παραβίαση των άρθρων 4 παρ. 1 και 17 παρ. 1 του Συντάγματος

Ως προς τον 1^ο, 2^ο και 4^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, το άρθρο 4 του Συντάγματος ορίζει ότι : «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου...5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 παρ. 1 του Συντάγματος: «1. Η ιδιοκτησία τελεί υπό την προστασία του Κράτους, τα δικαιώματα όμως που απορρέουν από αυτή δεν μπορούν να ασκούνται σε βάρος του γενικού συμφέροντος.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος: «Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους. Όλα τα κρατικά όργανα υποχρεούνται να διασφαλίζουν την ανεμπόδιστη και αποτελεσματική άσκησή τους. Τα δικαιώματα αυτά ισχύουν και στις σχέσεις μεταξύ ιδιωτών στις οποίες προσιδιάζουν.

Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας αποτελεί συνταγματικό περιορισμό των νομοθετικών περιορισμών των συνταγματικών θεμελιωδών δικαιωμάτων, που επιτάσσει ότι μεταξύ του νόμιμου σκοπού που επιδιώκει ένας περιορισμός του δικαιώματος και του συγκεκριμένου περιορισμού πρέπει να υπάρχει εύλογη σχέση (Δαγτόγλου, Ατομικά Δικαιώματα, τ. Α, σελ. 176 επόμ., του ιδίου, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, 4η έκδοση, σελ. 184, Στ. Ματθίας, ΕΛΛΔνη 2006. 2)

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, κατά τη νομολογία του ΔΕΕ, επιτρέπει στα κ-μ να λαμβάνουν μέτρα ή να θέτουν προϋποθέσεις, -όταν το επιτρέπει η οδηγία-, που σκοπό έχουν την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή την αντιμετώπιση της φορολογικής απάτης. Τα μέτρα αυτά κρίνονται ότι είναι συμβατά με το κοινοτικό δίκαιο όταν: α) δεν καθιστούν δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων, β) είναι αναγκαία για τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων και γ) δεν είναι δυσανάλογα σε σχέση με τις αρχές και τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ (C-177/99 και 181/99).» (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 819).

Το ΔΕΕ έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα Κ.-Μ. έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν, δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C -188/09, σκ. 26).

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Στην προκειμένη περίπτωση η Διοίκηση δεν διαπιστώθηκε να έχει προβεί σε καμία (θετική) ενέργεια, ικανή να προκαλέσει την εύλογη πεποίθηση στην προσφεύγουσα ότι δεν προτίθεται να προβεί σε οποιονδήποτε καταλογισμό φόρου ή προστίμου σε βάρος της.

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

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

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παραβίασης των αρχών της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης καθώς και συνταγματικών διατάξεων, προβάλλονται αβασίμως και απορρίπτονται.

Ως προς τον 3^ο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 23 του ΚΦΔ ορίζεται : «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια

επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.» και στο άρθρο 15 του ίδιου νόμου ορίζεται «1. Κατόπιν έγγραφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Γενικού Γραμματέα, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι: “ 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.... ”

Επειδή, στο άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, του ίδιου ως άνω νόμου, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

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. 5 του ΚΦΔ:

«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, όπως έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 Απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα επταμ.) «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 Σ.), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' Σ.), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' Σ.) 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 (πρβλ. ΔΕΕ 21.1.2016, C-74/14 Eturas, σκέψη 38 και ΔΕΕ 23.12.2009, C-45/08, Spector Photo Group, σκέψεις 42-44), 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, ΣΤΕ 2442/2013, ΣΤΕ 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, διότι 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 ύπαρξής 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 ελλείπει 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, ΣΤΕ 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., ΣΤΕ 4134/2001, ΣΤΕ 428/1996, ΣΤΕ 4026/1983, ΣΤΕ 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, ΣΤΕ 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, ΣΤΕ 2967/2004, ΣΤΕ 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παραβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, ΣΤΕ 747/2015, ΣΤΕ 1351/2014 επταμ., ΣΤΕ 2951/2013, ΣΤΕ 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ., ΣΤΕ 1934/2013 επταμ., ΣΤΕ

2365/2013 επταμ., ΣτΕ 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 επταμ., ΣτΕ 2780/2012 επταμ.)».

Επειδή, στο ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα φόρου προστιθέμενης αξίας»-(Α' 248) ορίζονται μεταξύ άλλων τα εξής:

Στο άρθρο 5 ότι: «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά.

2. Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομα του, θεωρείται ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, αγοραστής ή πωλητής ως προς τον παραγγελέα».

Στο άρθρο 11 παρ.1 ότι: «1. Ενδοκοινοτική απόκτηση, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται η απόκτηση της εξουσίας να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, που αποστέλλονται ή μεταφέρονται στον αποκτώντα από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό τους, στο εσωτερικό της χώρας από άλλο κράτος - μέλος, από το οποίο αναχώρησε η αποστολή ή η μεταφορά του αγαθού.....»

Στο άρθρο 12 παρ.1 περ.γ ότι: «1. Θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2: γ) η μετακίνηση αγαθών από άλλο κράτος - μέλος στο εσωτερικό της χώρας, κατά ανάλογη εφαρμογή του δεύτερου και τρίτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 7 του παρόντος.

Στο άρθρο 15 παρ.1 ότι: «1. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον τα αγαθά κατά το χρόνο της άφιξης της αποστολής ή της μεταφοράς προς τον αποκτώντα βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας.»

Στο άρθρο 18 παρ.1 ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται κατά το χρόνο που τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. 2. Ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή

άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15η του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση»

Στο άρθρο 19 παρ. 1 ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή».

Στο άρθρο 28 ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: α) η παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται σε άλλο κράτος-μέλος από τον πωλητή ή τον αποκτώντα ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό τους, προς άλλον υποκείμενο στο φόρο ή προς μη υποκείμενο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή σε άλλο κράτος-μέλος.»

Στο άρθρο 30 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.»

Στο άρθρο 32 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 α' της 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, από τις εμπλεκόμενες εταιρείες σε κύκλωμα carousel, συνήθως η εισάγουσα τα αγαθά, 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 μετακινηθούν ή να μην υπάρχουν καν, δηλαδή πολλές φορές μπορεί να πρόκειται για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Επειδή σύμφωνα με 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, στην Οδηγία 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 στο άρθρο 65 του ΚΦΔ 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, στο πλαίσιο του γενόμενου φορολογικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ μηνός Δεκεμβρίου 2021 με αιτούμενο ποσό επιστροφής ύψους 60.000,00€ διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση στην υπό κρίση φορολογική περίοδο 22.04.2021 – 31.07 2022 φέρεται να προμηθεύτηκε αγαθά (Apple AirPods 2 m7n2zn, Apple AirPods Pro Σπόροι κολοκύθας Prista cool oil 10/2, Λιπαντικά οχημάτων βουλγαρικής προέλευσης) από τις βουλγαρικές επιχειρήσεις με πολύπλοκες αλυσιδωτές μεταξύ τους συναλλαγές στις οποίες άλλοτε να εμφανίζονται ως αγοραστές και άλλοτε ως πωλητές των ίδιων αγαθών (κυκλικές συναλλαγές) αναπτύσσοντας κοινή και συντονισμένη δράση με σκοπό την παράνομη ιδιοποίηση των αναλογούντων φόρων (ΦΠΑ & Φόρου Εισοδήματος) από πώληση των εν λόγω αγαθών

Για τις συναλλαγές αυτές η προσφεύγουσα εμφανίζεται στην κυκλική αλυσίδα «**ως αγοραστής**» των ίδιων αγαθών (Apple AirPods 2 m7n2zn, Apple AirPods Pro Σπόροι κολοκύθας Prista cool oil 10/20 /Λιπαντικά οχημάτων βουλγαρικής προέλευσης -σε είδος και ποσότητα) από τις ως άνω προμηθεύτριες βουλγαρικές επιχειρήσεις, **αλλά και « ως πωλητής»** αφού στη συνέχεια τα ίδια αγαθά είτε τα μεταπωλούσε σε άλλους ενδιαμέσους Έλληνες εμπόρους και συγκεκριμένα στις (επιχειρήσεις που ήδη είχε προηγουμένως αγοράσει τα ίδια αγαθά) είτε τα μεταπωλούσε απευθείας σε εξαφανισμένους Βούλγαρους εμπόρους και συγκεκριμένα στις βουλγαρικές επιχειρήσεις με την επωνυμία

Οι ως άνω βουλγαρικές επιχειρήσεις που προμήθευαν την προσφεύγουσα με τα ως άνω αγαθά ελέγχονταν από τις βουλγαρικές αρχές στο πλαίσιο πολυμερούς ελέγχου, ως συμμετοχοί και συνεργοί σε κύκλωμα απάτης για παράνομες επιστροφές ΦΠΑ και αποφυγή καταβολής ΦΠΑ (χωρίς να προσκομίζουν στις βουλγαρικές αρχές έγγραφα που να προσδιορίζουν τον τρόπο

απόκτησης των αγαθών που διακινήθηκαν, πληρωμές, μεταφορικά έγγραφα για την ταυτοποίηση των εν λόγω συναλλαγών) όπως και οι βουλγαρικές επιχειρήσεις που αγόραζαν από την προσφεύγουσα τα ως άνω αγαθά, οι οποίες δεν δηλώνουν ενδοκοινοτικές συναλλαγές και δεν συνεργάστηκαν με τις φορολογικές αρχές της Βουλγαρίας και χαρακτηρίστηκαν, ως «εξαφανισμένοι έμποροι»

Στο πλαίσιο αυτής της δράσης στην υπό κρίση φορολογική περίοδο 22.04.2021-31.07.2022 η προσφεύγουσα, ως συμμετοχος και συνεργός στο «κύκλωμα απάτης» εξέδωσε και έλαβε φορολογικά στοιχεία για τα ως άνω αγαθά (Apple Airpods 2 m7n2zn, Apple Airpods Pro Σπόροι κολοκύθας Prista cool oil 10/20 /Λιπαντικά οχημάτων βουλγαρικής προέλευσης -σε είδος και ποσότητα) ως κάτωθι:

-Κατά την φορολογική περίοδο 22.04.2021-31.12.2021 έλαβε φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας **1.267.878,55€** χωρίς ΦΠΑ από τις βουλγαρικές και καθαρής αξίας **1.103.680,00€** με ΦΠΑ **264.787,20€** από την ελληνική επιχείρηση

-Κατά την φορολογική περίοδο 01.01.2022-30.04.2022 έλαβε φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας **2.207.215,25€** από τις βουλγαρικές και καθαρής αξίας **1.675.400,00€** με ΦΠΑ **402.096,00€** από τις ελληνικές επιχειρήσειςκαι

-Κατά την φορολογική περίοδο 01.05.2022-31.07.2022 έλαβε φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας **464.000,00€** από τη βουλγαρική επιχείρηση και καθαρής αξίας **456.959,65€** με ΦΠΑ **109.670,32€** από τις ελληνικές επιχειρήσεις

Συμπερασματικά, το πόρισμα του ελέγχου ήταν ότι η προσφεύγουσα με σκοπό τη συμμετοχή της σε απάτη ενδοκοινοτικού Φ.Π.Α., προέβη στην λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων για αγορές εμπορευμάτων από εμπόρους που από τις βουλγαρικές αρχές θεωρήθηκαν ως συμμετοχοι και συνεργοί σε κύκλωμα απάτης για παράνομες επιστροφές ΦΠΑ και αποφυγή καταβολής ΦΠΑ εκδίδοντας φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές.

Εφόσον οι ως άνω συναλλαγές τόσο από εμπόρους της Βουλγαρίας (χώρας της Ε.Ε.) όσο και από Έλληνες εμπόρους θεωρήθηκαν ως εικονικές, τότε προφανώς δεν συντρέχει η σχετική ουσιαστική προϋπόθεση του άρθρου 32, παρ. 1 του Ν. 2859/2000 για την αναγνώριση του δικαιώματος απαλλαγής ή έκπτωσης, λόγω της μη ύπαρξης νόμιμου φορολογικού στοιχείου.

Συνεπώς, με βάση τα ανωτέρω, ορθώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε την έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών των ως άνω τιμολογίων αγοράς αγαθών (Apple Airpods 2 m7n2zn, Apple Airpods Pro Σπόροι κολοκύθας Prista cool oil 10/20 /Λιπαντικά οχημάτων βουλγαρικής προέλευσης) που έλαβε η προσφεύγουσα, δεδομένου ότι αυτά κρίθηκαν στο σύνολό τους εικονικά ήτοι δεν

πληρούνταν η προϋπόθεση έκπτωσης του φόρου εισροών του άρθρου 32, παρ. 1 του Ν. 2859/2000.

Επειδή, η προσφεύγουσα με τη σειρά της (ως συμμετοχή στην αλυσίδα του κυκλώματος απάτης) πώλησε τα ίδια ως άνω αγαθά (Apple Airpods 2 m7n2zn, Apple Airpods Pro Σπόροι κολοκύθας Prista cool oil 10/20 /Λιπαντικά οχημάτων βουλγαρικής προέλευσης -σε είδος και ποσότητα) σε «εξαφανισμένους «εμπόρους» και συγκεκριμένα στις βουλγαρικές επιχειρήσεις με την επωνυμία εκδίδοντας φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας **1.109.640,00€** χωρίς ΦΠΑ, κατά την φορολογική περίοδο 22.04.2021-31.12.2021 και στη συνολικής καθαρής αξίας **32.482,60€** χωρίς ΦΠΑ κατά την φορολογική περίοδο 01.05.2022-31.07.2022, ορθώς οι εν λόγω πωλήσεις επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ, καθώς και μεν οι πωλήσεις αυτές κρίθηκαν ως εικονικές, ήδη από το στάδιο του σημειώματος διαπιστώσεων, όμως η προσφεύγουσα κατά πρώτον δεν κατέθεσε υπόμνημα εξηγήσεων επί του σημειώματος αυτού, ώστε να προβάλει τις όποιες αντιρρήσεις της και κατά δεύτερον με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή διατείνεται ότι αυτές οι πωλήσεις αφορούν σε πραγματικές συναλλαγές (πωλήσεις στη Βουλγαρία), οι οποίες όμως ακόμη και αν εκληφθούν ως τέτοιες (πραγματικές), δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 του ν. 2859/2000 και της Ε.2019/2022, λόγω μη ύπαρξης νόμιμων στοιχείων μεταφοράς (CMR), αλλά και ανυπαρξίας βεβαιώσεων παραλαβής των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων (ως αγοραστές).

Επειδή, επιπλέον από τον γενόμενο έλεγχο του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ διαπιστώθηκαν ότι:

- Η επιχείρηση «.....» έχει αιτηθεί την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου του Φ.Π.Α.
- Στον τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας στην ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ (GR.....) βρέθηκαν τμηματικές καταβολές και εισπράξεις, από και προς την «.....», για όλο το διάστημα της μεταξύ τους συνεργασίας (6/2021 – 7/2022), χωρίς να διευκρινίζεται για ποια συναλλαγή γίνεται η κάθε μία, ως κάτωθι:
 - Πωλήσεις της προσφεύγουσας προς την «.....» ύψους **1.609.117,40€**
 - Εισπράξεις της προσφεύγουσας από την «.....» ύψους **1.672.902,00€** -Αγορές της προσφεύγουσας από την «.....»: ύψους **1.629.989,65€**
 - Πληρωμές της προσφεύγουσας προς την «.....» ύψους **596.184,80€**
 - Δεν υπάρχουν συμψηφιστικές εγγραφές για τις ως άνω συναλλαγές, στα τηρηθέντα λογιστικά αρχεία και των δύο εταιριών,
 - Διαπιστώθηκε αναντιστοιχία, μεταξύ Πωλήσεων – Εισπράξεων και Αγορών – Πληρωμών.

- Οι εταιρίες με τον ελληνικό Α.Φ.Μ., δηλαδή η προσφεύγουσα και η «.... ΜΙΚΕ», είχαν κοινά γραφεία, τον ίδιο Έλληνα λογιστή, δεν είχαν προσωπικό και δεν δήλωναν αποθηκευτικούς χώρους.
- Μετά την κοινοποίηση των εντολών ελέγχου τέθηκαν σε καθεστώς εκκαθάρισης και προέβησαν σε διακοπή των εργασιών, η προσφεύγουσα τον Σεπτέμβριο του 2022 και η «....», τον Οκτώβριο του 2022. Το ίδιο έπραξαν και αρκετές βουλγαρικές επιχειρήσεις.
- Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας διαπιστώθηκαν μεταφορές χρημάτων, για τις οποίες δεν βρέθηκαν λογιστικές έγγραφες στα τηρηθέντα βιβλία, ούτε δηλώθηκαν ως ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, ήτοι,
 - Εμβάσματα συνολικού ύψους 296.200,00€ (21-23/12/2021) προς «..... με ΑΦΜ/ΦΠΑ BG....., με χώρα προορισμού Βουλγαρία.
 - Εμβάσματα συνολικού ύψους 101.520,00€ (20/1-2/2/2022) προς «..... ΕΟΟΔ» με χώρα προορισμού Βουλγαρία.
 - Εμβάσματα συνολικού ύψους 404.550,00€ (22/2-28/2/2022) από «.....» με χώρα προέλευσης Βουλγαρία.

Επειδή, κατά τον μηχανισμό απάτης τύπου “carousel” : Οι εταιρείες που χαρακτηρίζονται ως «μεσίτες» συμπεριλαμβάνουν στα βιβλία αγορές με τιμολόγια που εκδίδονται από πρόσωπα με χαρακτηριστικά «buffer» ή/και «εξαφανισμένου εμπόρου», και χρησιμοποιούν το ποσό του αναλογούντος φόρου για να αποφύγουν έτσι την πληρωμή ΦΠΑ και να δημιουργήσουν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ προκειμένου να τους επιστραφεί.

Στο πλαίσιο του οργανωμένου σχήματος, οι «εξαφανισμένοι έμποροι» δηλώνουν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις (ICA) από τις ελληνικές εταιρείες που χαρακτηρίζονται ως «αγωγοί» καθώς και αγορές από προμηθευτές με επικίνδυνη συμπεριφορά, χωρίς προέλευση των εμπορευμάτων.

Οι εταιρείες «buffer» με τη σειρά τους δηλώνουν αγορές από «εξαφανισμένους εμπόρους» καθώς και κύκλους εργασιών μεταξύ τους προκειμένου να δυσκολέψουν τον εντοπισμό της εφοδιαστικής αλυσίδας.

Ταυτόχρονα, οι «μεσίτες» δηλώνουν και ενδοκοινοτικές παραδόσεις (ICS) αγαθών σε εταιρείες (συνδεδεμένα μέρη) που είναι εγγεγραμμένες για σκοπούς ΦΠΑ σε άλλο κράτος μέλος, όπως στην Ελλάδα. Έτσι, ο ΦΠΑ που συσσωρεύεται κατά μήκος της αλυσίδας «αφανισμένος έμπορος» - «buffer» - «μεσίτης» - «αγωγός» αντισταθμίζει τον ΦΠΑ των πωλήσεων-εκροών από τους «μεσίτες», οι οποίοι μπορεί να θεωρηθεί ότι είναι οι πραγματικοί χρήστες του φορολογικού πλεονεκτήματος που πραγματοποιήθηκε μέσω αυτού του καθεστώτος

Το όλο κύκλωμα των φερόμενων συναλλαγών με την είσοδο των εμπορευμάτων στην Ελλάδα και με την έξοδο τους την ίδια ή την επόμενη μέρα, έχουν τα χαρακτηριστικά και την μεθοδολογία της απάτης τύπου “carousel”.

Επειδή, περαιτέρω, όπως αναφέρεται στην από ...2023 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, η προσφεύγουσα φέρεται να πραγματοποιήσει ενδοκοινοτικές παραδόσεις στην ΕΕ και στο πλαίσιο αυτό αιτήθηκε την επιστροφή ποσού ΦΠΑ εισροών της ύψους 60.000,00€ με την υποβολή της υπ' αρ.....2022 δήλωσης ΦΠΑ μηνός Δεκεμβρίου του 2021

Επειδή, από τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ που υπέβαλε η προσφεύγουσα από συστάσεως της στις 22.04.2021 έως τις 31.07.2022 προκύπτει ότι δηλώνονται μεγάλα ποσά τόσο ως προς το σκέλος των εκροών όσο και ως προς το σκέλος των εισροών παρουσιάζοντας πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, ως κάτωθι:

1)Για τη φορολογική περίοδο 22.04.2021-31.12.2021

Δηλώνονται εκροές ύψους 2.525.807,95€ και εισροές 2.373.018,55€ δημιουργώντας πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ 60.670,00€

2)Για τη φορολογική περίοδο 01.01.2022-30.04.2022

Δηλώνονται εκροές ύψους 4.143.163,25€ και εισροές 3.883.988,21€ δημιουργώντας πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ 48,00€

3)Για τη φορολογική περίοδο 01.05.2022-31.07.2022

Δηλώνονται εκροές ύψους 922.000,00€ και εισροές 921.359,65€ δημιουργώντας πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ 96,00€

4) Το υπόλοιπο για καταβολή ύψους 47.635,47€ που προέκυψε κατά την φορολογική περίοδο 01/11/2021 - 30/11/2021 με την υποβολή της υπ' αρ.2022 δήλωσης ΦΠΑ ουδέποτε καταβλήθηκε στο Δημόσιο όπως αβασίμως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα

5) Η υποβολή της υπ' αρ.....2022 τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.12.2021-31.12.2021 στη Δ.Ο.Υ. με την οποία αιτήθηκε η προσφεύγουσα επιστροφή ΦΠΑ ύψους 60.000,00€ υποβλήθηκε τρείς μέρες αργότερα από την υποβολή της δήλωσης της προηγούμενης περιόδου με ποσό για καταβολή ύψους 47.635,47€

Παράλληλα την 01.02.2022 η προσφεύγουσα μετέφερε την έδρα της

Ένα μήνα αργότερα και ενώ είχε αιτηθεί την επιστροφή ΦΠΑ των 60.000,00€ από τη Δ.Ο.Υ.υπέβαλε την υπ' αρ.28-2-2022 χρεωστική δήλωση ΦΠΑ με ποσό για καταβολή 22.299,89€ στη Δ.Ο.Υ....., το οποίο και πάλι δεν καταβλήθηκε στο Δημόσιο, όπως αβασίμως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή διατείνεται ότι πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές, ήτοι αγορές / ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και ενδοκοινοτικές μεταπωλήσεις των συγκεκριμένων αγαθών, συνυποβάλλοντας προς επίρρωση των ισχυρισμών της : 1) Στοιχεία από το Εμπορικό μητρώο Βουλγαρίας των συναλλασσόμενων εξαφανισμένων βουλγάρικων εμπόρων (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά), 2) Δημοσιευμένους ισολογισμούς των συναλλασσόμενων εξαφανισμένων βουλγάρικων εμπόρων (χωρίς μετάφραση στα ελληνικά), 3) Οικονομικά στοιχεία συναλλασσόμενων (στοιχεία έδρας, προσωπικού κτλ, χωρίς μετάφραση στα ελληνικά) 4) Φωτοτυπίες φωτογραφιών εμπορευμάτων και εγκαταστάσεων συναλλασσόμενων, 5) Περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ που υποβλήθηκαν περιόδων 01/11/2021 - 30/11/2021, 01/12/2021 - 31/12/2021 και 01/1/2022-31/01/2022, 6) Ανακοινώσεις ΓΕΜΗ αρ. πρωτ.-2022, αρ. πρωτ.-2022 και αρ. πρωτ.-2022 υποστηρίζοντας ότι οι ως άνω αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις είναι φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτές και συνεργάζεται μαζί τους αρκετά χρόνια, δεν είχε κανένα λόγο να αμφισβητήσει την φορολογική και επιχειρηματική τους ύπαρξη και το γεγονός ότι αιτήθηκε επιστροφής ΦΠΑ δεν συνεπάγεται την εικονικότητα των συναλλαγών και ενορχήστρωση 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 λειτουργούν και δραστηριοποιούνται, (στις από2023 και2023 εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ αποτυπώνεται η «διαδρομή» της κάθε συναλλαγής), τεκμηριώνεται με ασφάλεια η απεικόνιση του κυκλώματος απάτης. Τεχνηέντως η όλη αυτή φερόμενη διακίνηση (αποκτήσεις –αγορές) των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, σκοπό είχε την αύξηση του φόρου εισροών της προσφεύγουσας προκειμένου να τύχει έτσι μεγαλύτερης επιστροφής ΦΠΑ λόγω παράδοσης (πώλησης) αυτών σε χώρες της ΕΕ.

Επειδή, τα αγαθά που φέρεται να αποκτήθηκαν και στη συνέχεια να (μετα)πωλήθηκαν (Apple Airpods 2 mn7n2zn, Apple Airpods Pro Σπόροι κολοκύθας Prista cool oil 10/20 /Λιπαντικά οχημάτων βουλγαρικής προέλευσης) περιγράφονται με γενικό τρόπο στα υπό κρίση τιμολόγια-invoices.

Επειδή, από τις πληροφορίες που δόθηκαν από τη βουλγαρική αρχή, στο πλαίσιο της διοικητικής συνδρομής, δεν προέκυψε ότι η προσφεύγουσα δεν τελούσε σε γνώση της συγκεκριμένης απάτης

κι ότι δεν δρούσε συνειδητά ως μέρος του κυκλώματος, καθώς δεν ενεργούσε ανεξάρτητα από τις εμπλεκόμενες προμηθεύτριες και ενδιάμεσες επιχειρήσεις και διαπιστώθηκαν διενεργούμενες συναλλαγές κυκλικού χαρακτήρα καθώς φέρεται να παραδίδονταν αγαθά σε εξαφανισμένους εμπόρους της Βουλγαρίας (χώρας της ΕΕ) αλλά και σε ελληνικές επιχειρήσεις, που συνιστούσαν άλλοτε προμηθεύτριες και άλλοτε πελάτες της προσφεύγουσας.

Επειδή, με βάση τα προαναφερθέντα, ορθώς δεν αναγνωρίσθηκε από την φορολογική αρχή το δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής ΦΠΑ ύψους 60.000,00€, καθότι αφορά σε πράξεις που διενεργήθηκαν στο πλαίσιο συναλλαγών κυκλικής απάτης μεταξύ της προσφεύγουσας και εξαφανισμένων εμπόρων και επιχειρήσεων που δρούσαν αποκλειστικά ως μεσολαβητές με κύριο σκοπό την οικειοποίηση του ΦΠΑ (μέσω είσπραξης και μη απόδοσης ΦΠΑ και παράλληλα αίτησης για επιστροφή), γεγονός που σε κάθε περίπτωση καθιστά και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία (βάσει των οποίων αιτείται η προσφεύγουσα και την επιστροφή και έκπτωση ΦΠΑ) μη νομιμοτύπως εκδοθέντα (εικονικά) ήτοι σε κάθε περίπτωση δεν πληρούνταν οι προϋποθέσεις έκπτωσης των προαναφερθεισών διατάξεων του ν. 2859/2000.

Επειδή, ο έλεγχος για την υπό κρίση φορολογική περίοδο 22.04.2021-31.07.2022 από τη φορολογική αρχή νομίμως διενεργήθηκε βάσει των ισχυουσών διατάξεων του ν. 4172/2013 του ν. 2859/2000 και των υποχρεωτικών ελεγκτικών επαληθεύσεων των ΠΟΛ 1124/2015 & ΠΟΛ 1067/2018.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στις με ημερομηνία2023 και2023 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, φορολογικής περιόδου 22.04.2021-31.07.2022 κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και αιτιολογημένες.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό για την προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί πραγματικών συναλλαγών απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αρ.πρωτ.)/**21.06.2023** ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρείας με την επωνυμία «.....

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

Η με αρ.....**2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους **2021** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

Διαφορά φόρου	521.654,88€
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	260.827,44€
Σύνολο φόρου για καταβολή	782.482,32€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Η με αρ.**2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.04.2021 – 31.12.2021** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

Διαφορά φόρου	774.721,65€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	387.360,83€
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.162.082,48€
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	670,00€
Μη αναγνωρισθέν υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	60.000,00€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Η με αρ.**2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.01.2022 – 30.04.2022** του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

Διαφορά φόρου	894.752,80€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	447.376,41€
Σύνολο φόρου για καταβολή	1.342.129,21€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Η με αρ.**2023** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου **01.05.2022 – 31.07.2022**, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛΚΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

Διαφορά φόρου	228.826.14€
Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.	114.413,07€
Σύνολο φόρου για καταβολή	343.239,21€

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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