



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα,

01/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης:

**1264**

**ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

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

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

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

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία ..... με έδρα ....., κατά α) της υπ' αριθ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου από 01-01-2012 έως 31-12-2012 και β) της υπ' αριθ. .... Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου από 01-01-2013 έως 31-12-2013 του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων αιτείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Την από ..... έκθεση αιτιολογημένων απόψεων Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία ..... 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:

α) Με την υπ' αριθ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής προστίμου του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 140.104,23 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 168.125,06 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 308.229,29 €.

β) Με την υπ' αριθ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής προστίμου του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, φορολογικής περιόδου 01/01/2013 - 31/12/2013, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 109.797,02 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 131.756,43 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 241.553,45 €.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της με ημερομηνία θεώρησης ..... οικείας έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθ. .... εντολής ελέγχου του Προϊστάμενου της ως άνω Υπηρεσίας η οποία αντικατέστησε την με αριθ. .... για τις χρήσεις 2012-2013.

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Συνεπεία των με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ..... δελτίων πληροφοριών ΦΠΑ της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε έλεγχος εισοδήματος, ΦΠΑ, λοιπών φόρων, τελών, εισφορών, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για την προσφεύγουσα η οποία έχει αντικείμενο εργασιών «Λιανικό Εμπόριο Τηλεπικοινωνιακού Εξοπλισμού». Από τα ως άνω πληροφοριακά δελτία και από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα προμηθεύτηκε εμπορεύματα (συσκευές κινητής τηλεφωνίας, εξαρτήματα Η/Υ και λοιπά προϊόντα τεχνολογίας), μέσω τρίτων επιχειρήσεων με πολύπλοκες «τριγωνικές» συναλλαγές από «εξαφανισμένους εμπόρους», με σκοπό την παράνομη ιδιοποίηση των αναλογούντων φόρων. Με αυτόν τον τρόπο, εξέπιπτε τον ΦΠΑ εισροών ενώ οι προμηθευτές της δεν τον απέδιδαν. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τον αναλογούντα ΦΠΑ εισροών των τιμολογίων συγκεκριμένων εγχώριων προμηθευτών και προσδιόρισε τις φορολογητέες εισροές ως κάτωθι:

|  |             |             |
|--|-------------|-------------|
|  | <b>2012</b> | <b>2013</b> |
|--|-------------|-------------|

|                                                 |              |              |
|-------------------------------------------------|--------------|--------------|
| Σύνολο φόρου εκροών                             | 326.705,05 € | 473.740,85 € |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών                          | 186.511,25 € | 363.943,83 € |
| ΦΠΑ που καταβλήθηκε με την εκκαθαριστική δήλωση | 89,57 €      | 0,00 €       |
| Χρεωστικό υπόλοιπο                              | 140.104,23 € | 109.797,02 € |
| Πρόσθετοι φόροι                                 | 168.125,06 € | 131.756,43 € |
| Σύνολο για καταλογισμό                          | 308.229,29 € | 241.553,45 € |

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Παραγραφή του δικαιώματος επιβολής φόρου για τις φορολογικές περιόδους 01-01-2012 έως 31-12-2012 και 01-01-2013 έως 31-12-2013 η οποία συμπληρώθηκε την 31-12-2018 και 31-12-2019 αντίστοιχα (άρ. 57 παρ. 1 του ν. 2859/2000). Δεν υφίστανται ούτε η φορολογική αρχή επικαλείται «συμπληρωματικά στοιχεία» ικανά να παρατείνουν την πενταετή παραγραφή σε δέκα έτη (κατ' άρθ. 57 παρ. 2 και 49 παρ. 3 ΚΦΠΑ). Επίσης πάροδος της 5ετούς προθεσμίας παραγραφής ως προς τον ΦΠΑ ελλείπει αρχικού φύλλου ελέγχου σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1105/2004 και την απόφαση ΔΕΔ ..... Δεν συντρέχει περίπτωση «φοροδιαφυγής» ώστε να ισχύσει η εξαιρετική (10) δεκαετής παραγραφή που προβλέπει η διάταξη του άρθ. 66 παρ. 27 του ν. 4646/2019.
- Έλλειψη κατά τον χρόνο ισχύος της εφαρμοσθείσας από τον έλεγχο διατάξεως του άρθ. 38 του ΚΦΔ αναφορικά με τα επίμαχα φορολογικά έτη – διαχειριστικές περιόδους 2012-2013.
- Η διάταξη του άρθρου 38 του ΚΦΔ δεν εφαρμόζεται όσον αφορά τυχόν συναλλαγές με δήθεν «εξαφανισμένους εμπόρους» καθώς κάμπτεται από τις ειδικότερες εν προκειμένω διατάξεις του άρθ. 66 παρ. 5 του ΚΦΔ περί αποδοχής εικονικών φορολογικών στοιχείων, παραβάσεις τις οποίες ο έλεγχος ουδέποτε καταλόγισε και συνακόλουθα πλημμελώς, νόμω αβάσιμα και κατ' εσφαλμένη υπαγωγή των φερόμενων ως διαπιστωθέντων πραγματικών περιστατικών στον προσήκοντα κανόνα δικαίου, επικαλείται την εφαρμογή του γενικού αντικαταχρηστικού κανόνα του άρθρου 38 του ΚΦΔ.
- Υπό την εκδοχή ότι εν προκειμένω εφαρμόζεται το άρθρο 38 του Κ.Φ.Δ., η αρμόδια φορολογική Αρχή, αν και έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, δεν τεκμηρίωσε με αδιαμφισβήτητα στοιχεία την ύπαρξη σχετικής παράβασης και σε κάθε περίπτωση δεν διέλαβε στη σχετική έκθεση ελέγχου την απαιτούμενη από τον νόμο ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία.
- Αδιαμφισβήτητη ύπαρξη εμπορικής ουσίας στις επίμαχες συναλλαγές – Μη ύπαρξη τεχνητής διευθέτησης – Πλήρης πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών με τις ανωτέρω εκδότριες εταιρείες, οι οποίες τύγχαναν κατά τον χρόνο διενέργειας των συναλλαγών απολύτως επαρκείς συναλλακτικά και πραγματική απόδοση του ΦΠΑ ο οποίος βάρυνε τις αγορές, γεγονός που γεννά δικαίωμα έκπτωσης.
- Μη νόμιμος καταλογισμός αλληλέγγυας ευθύνης για καταβολή ΦΠΑ, λόγω μη απόδοσης αυτού από τις εκδότριες των οικείων φορολογικών στοιχείων επιχειρήσεις, ελλείπει σχετικής νομοθετικής διάταξης, η οποία να θεσπίζει τέτοια ευθύνη και ιδίως ελλείπει

σχετικής πρόβλεψης στο άρθρο 38 του Κ.Φ.Δ., το οποίο εν προκειμένω επικαλέστηκε η αρμόδια φορολογική Αρχή για τη στήριξη του επίμαχου καταλογισμού.

**Σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί παραγραφής**

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 70 παρ. 10 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. 4254/2014 (Α'85) σε πρώτο βαθμό.»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ. 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1, 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.»

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 27α του ν. 4646/2019 ορίζεται ότι:

«27.α. Οι διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 36 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 2 του άρθρου 32 του παρόντος καταλαμβάνει φορολογικά

έτη, περιόδους, υποθέσεις από 1.1.2018 και μετά. Ειδικά για τις χρήσεις 2012 και 2013 και τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.[...]

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 66 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:

[...] β) προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή του Φ.Π.Α., του Φ.Κ.Ε., 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,

[...]

3. Όποιος διαπράττει έγκλημα φοροδιαφυγής από τα αναφερόμενα στην παρ. 1 τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον δύο (2) ετών ή χρηματική ποινή σύμφωνα με το άρθρο 57 του Π.Κ.:

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

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

αα) τις πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ, εφόσον αφορά Φ.Π.Α. ή

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

**Επειδή**, με τη με αριθ. Ε. 2057/25-09-2023 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με τις προθεσμίες παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση και κοινοποίηση πράξεων προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων», δόθηκαν οι παρακάτω διευκρινίσεις:

#### «ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Η εν λόγω εγκύκλιος αφορά στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με: α) την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 2 και 3 του ν.4987/2022, εφεξής ΚΦΔ, αναφορικά με την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση πράξεων προσδιορισμού φόρου, καθώς και των διατάξεων του δευτέρου εδαφίου της περ. α' της παρ. 27 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019 για περιπτώσεις φοροδιαφυγής και β) τον χρόνο κοινοποίησης των καταλογιστικών πράξεων, κατόπιν έκδοσης των υπ' αριθ. 616/2021 και 618/2021 Αποφάσεων της ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας.

[...]

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

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

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

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

**Επειδή**, η προσφεύγουσα με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση πράξης έχει υποπέσει σε παραγραφή καθώς η φορολογική αρχή δεν επικαλείται συμπληρωματικά στοιχεία ενώ δεν συντρέχει περίπτωση φοροδιαφυγής ώστε να ισχύσει δεκαετής παραγραφή.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ ..... δελτία πληροφοριών ΦΠΑ της ΥΕΔΔΕ ΑΤΤΙΚΗΣ βάσει των οποίων η προσφεύγουσα προέβη σε αποφυγή πληρωμής ΦΠΑ ύψους 140.104,23 € για την χρήση 2012 και ύψους 109.797,02 € για την χρήση 2013, χρησιμοποιώντας ενδιάμεσους προμηθευτές οι οποίοι δεν υπέβαλαν περιοδικές δηλώσεις και δεν απέδωσαν τον φόρο εκροών, ήτοι ποσά άνω των 50.000,00 €.

Βάσει των προαναφερθεισών διατάξεων του άρθ. 66 του ΚΦΔ το ως άνω αδίκημα συνιστά φοροδιαφυγή και υπόκειται σε δεκαετή παραγραφή και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα αβασίμως προβάλλεται.

#### **Σχετικά με τους λοιπούς ισχυρισμούς**

**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.»

**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, 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 ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 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 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 ΚΦΔ:**

«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 **άρθ. 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 **άρθ. 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. ....), 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 ενδιαμέσους 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 (Missing trader ) :** 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 (remote missing trader)** Ο απομακρυσμένος εξαφανισμένος έμπορος (remote missing trader) είναι επίσης γνωστός ως εξαφανισμένη αρχική επιχείρηση (missing conduit company). 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 K-M 1 προς το K-M 2. Στην πραγματικότητα, η ενδοκοινοτική παράδοση των αγαθών διενεργείται απευθείας σε μια άγνωστη επιχείρηση στο K-M 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 K-M 2. Ο εξαφανισμένος έμπορος στο KM 3 προκαλεί απώλεια ΦΠΑ στο K-M 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 Profit taker)** 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 δρα 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 (Conduit Company)** 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-missing trader), **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 μετακινηθήκαν 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» (missing trader) 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 δρουν 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.» (.....).**

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι πραγματοποιήθηκαν οι επίμαχες συναλλαγές με τις εν λόγω εκδότριες εταιρείες, οι οποίες τύγχαναν κατά τον χρόνο διενέργειας των συναλλαγών απολύτως υπαρκτές συναλλακτικά και ως εκ τούτου έχει δικαίωμα έκπτωσης. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της προσκομίζει με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή έγγραφα από την ιστοσελίδα του ΓΕΜΗ ότι οι ως άνω αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις είναι φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτές, e-mail επικοινωνίας, αντίγραφα καρτέλας προμηθευτή και αντίγραφα κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών.

Επειδή, εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτουν τα κάτωθι σχετικά με τις αντισυμβαλλόμενες εκδότριες εταιρείες:

«Αναφορικά με την προμηθεύτρια εταιρεία ....., με δηλωθείσα έδρα ..... και αντικείμενο εργασιών ..... με την οποία η προσφεύγουσα φέρεται να προέβη σε συναλλαγές καθαρής αξίας 47.865,69 ευρώ, πλέον ΦΠΑ, για την χρήση 2011 και 92.673,42 ευρώ, πλέον ΦΠΑ για τη χρήση 2012, πλην όμως σύμφωνα με το ελεγκτικές επαληθεύσεις της ΥΕΔΔΕ,

-Δεν ανευρέθη σε καμία δηλωθείσα διεύθυνση έδρας ή κατοικίας, ούτε ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις τις φορολογικής αρχής, προκειμένου να διαθέσει τα λογιστικά της αρχεία και λοιπά φορολογικά έγγραφα, ως εκ τούτου ο έλεγχος προχώρησε στην αναστολή χρήσης του ΑΦΜ της για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

-Δεν έχει υποβάλει περιοδικές δηλώσεις ενδοκοινοτικών συναλλαγών για το έτος 2012, παρότι έχει δηλωθεί από προμηθευτές εξωτερικού. Για το έτος 2013, αν και έχει υποβάλει αντίστοιχη δήλωση, υφίστανται σημαντικές αποκλίσεις με τα δηλωθέντα από τους προμηθευτές εξωτερικού.

-Από την αναζήτηση στην εφαρμογή VIES, διαπιστώθηκε ότι για τα επίδικα διαχειριστικά έτη 2012 και 2013, η εν λόγω επιχείρηση προμηθεύεται από τους ίδιους ενδοκοινοτικούς προμηθευτές από τους οποίους προμηθεύεται και η προσφεύγουσα, και μεταπουλά σε αυτήν τα ίδια προϊόντα. Ένας δε εκ των βασικών προμηθευτών, με την επωνυμία ..... με έδρα τη Γερμανία, έχει προβεί σε διακοπή δραστηριότητας, την ..... Εν συνεχεία, όσον αφορά την προμηθεύτρια ....., δηλωθείσα έδρα ..... και αντικείμενο εργασιών



το ..... από την οποία η προσφεύγουσα, έλαβε τιμολόγια καθαρής αξίας 256.870,20 ευρώ, πλέον ΦΠΑ, για την εν λόγω δε προμηθεύτρια δε προέκυψαν τα εξής:

-Δεν ανευρέθη σε καμία δηλωθείσα διεύθυνση έδρας ή κατοικίας και δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα από τον έλεγχο φορολογικά της αρχεία και στοιχεία.

-Κατά τον έλεγχο του αναλυτικού καθολικού της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι δεν έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της, ούτε έχει χρεωθεί ο λογαριασμός του εν λόγω προμηθευτή με ποσά ύψους 383.158, 69 ευρώ, εκ συνολικής αξίας αγορών 571.316,93 ευρώ.

-Παρουσιάζονται αποκλίσεις στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, διαχειριστικής χρήσης 2012, τόσο ως προς των αριθμό των φορολογικών στοιχείων, όσο και ως προς την αξία των συναλλαγών. Περαιτέρω προκύπτει ότι, οι δυο βασικοί προμηθευτές της επιχείρησης ..... όπως αναλυτικά εμφανίζεται στην σελίδα 16 του με αρ. πρωτ.

..... Πληροφοριακού Δελτίου της ΥΕΕΔΕ, έχουν αναστολή ΑΦΜ για τη διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών, δεν έχουν υποβάλει για το επίδικο έτος 2012, δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ, δεν έχουν δε τη δυνατότητα ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και εν γένει αγορών εσωτερικού για τις αγορές που δηλώνουν στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ του ίδιου έτους. Από την επεξεργασία δε των τραπεζικών προϊόντων της ..... δεν διαπιστώθηκε οποιαδήποτε πληρωμή των φερόμενων αγορών της.

-Από έλεγχο του υποσυστήματος Vies, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δηλώνει ενδοκοινοτικές αποκτήσεις όμοιων προϊόντων από τους ίδιους ενδοκοινοτικούς προμηθευτές και για το ίδιο διαχειριστικό έτος.

Περαιτέρω, ο προμηθευτής της προσφεύγουσας ..... και δηλωθείσα διεύθυνση στον ..... ομοίως δεν ανευρέθη προκειμένου να προσκομίσει τα ζητηθέντα βιβλία και στοιχεία, δεν έχει υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το οικονομικό 2013, παρόλο που εμφανίζεται ως προμηθευτής σε συγκεντρωτικές καταστάσεις τρίτων, με καθαρά έσοδα 332.196,77 ευρώ. Η δήλωση δε intrastat που έχει υποβάλει για το εν λόγω έτος, παρουσιάζει σημαντικές αποκλίσεις σε σχέση με τα ποσά που έχουν δηλωθεί από τους προμηθευτές εξωτερικού. Ομοίως κι εδώ, η προσφεύγουσα προβαίνει η ίδια σε απευθείας αγορές από τους ίδιους ενδοκοινοτικούς προμηθευτές, οι οποίοι χρησιμοποιούνται και από την ..... κάποιιοι δε από αυτούς έχουν προχωρήσει σε προγενέστερη διακοπή εργασιών.

Ακολούθως, από τον διασταυρωτικό έλεγχο των συναλλαγών με την ατομική επιχείρηση ..... , προέκυψαν τα κατωτέρω:

-Δεν ανευρέθη επαγγελματική έδρα, στην δηλωθείσα δε διεύθυνση λειτουργούσε άλλη επιχείρηση.

-Από τον έλεγχο του συστήματος Elenxis, δεν έχουν πραγματοποιηθεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, παρά μόνο αγορές από το εσωτερικό της χώρας, με κύριο προμηθευτή αυτής την εταιρεία με την επωνυμία ..... , για την οποία υπάρχει αναστολή ΑΦΜ για ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

-Δεν έχουν κατατεθεί από την προσφεύγουσα σχετικά παραστατικά για τα ανεξόφλητα τιμολόγια των δυο αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων.

-Οι ίδιοι ενδοκοινοτικοί προμηθευτές και στην περίπτωση αυτή, προμηθεύουν την προσφεύγουσα και παράλληλα προμηθεύουν εκ νέου την προμηθεύτρια αυτής .....

Τα ίδια ως άνω πορίσματα έχουν διατυπωθεί και για την προμηθεύτρια εταιρεία με την επωνυμία .....

Τέλος, αναφορικά με την προμηθεύτρια επιχείρηση ..... νόμιμη εκπρόσωπος της οποίας είναι η προαναφερθείσα ..... , προέκυψαν τα ακόλουθα:

-Δεν υπέβαλλε δηλώσεις για τις ελεγχόμενες διαχειριστικές περιόδους 2012 και 2013, παρόλο που στις σχετικές συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών και προμηθευτών, δηλώνει αγορές και πωλήσεις μεγάλης καθαρής αξίας, αλλά και καμία δήλωση φορολογίας εισοδήματος καθ' όλη τη διάρκεια της λειτουργίας της.

-Δεν υπέβαλλε εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ.

-Δεν υπέβαλε συγκεντρωτική κατάσταση πελατών-προμηθευτών, ενώ δηλώνεται από τρίτους προμηθευτές, οι οποίοι παρουσιάζουν εικόνα μη συναλλακτικά υπαρκτής επιχείρησης.»

**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, τεκμηριώνεται με ασφάλεια η απεικόνιση του κυκλώματος απάτης. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου οι εμπλεκόμενες επιχειρήσεις που φέρονται να διέθεσαν αρχικά 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. Η προσφεύγουσα, μέσω τριγωνικών συναλλαγών μέσω άλλων οντοτήτων από διάφορα μέρη του εσωτερικού της χώρας προέβη σε φερόμενες αγορές εμπορευμάτων από εξαφανισμένους εμπόρους τα οποία αφού διακινήθηκαν μεταξύ τρίτων επιχειρήσεων ως ενδιάμεσων κατέληξαν στην προσφεύγουσα, επιτυγχάνοντας σταδιακή αύξηση του φόρου εισροών της.

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** 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, η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει ότι για τις υπό κρίση συναλλαγές δεν δρούσε συνειδητά ως μέρος του κυκλώματος απάτης, καθόσον οι σχετικοί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί πραγματοποίησης των συναλλαγών, στα πλαίσια της κοινής επιχειρηματικής πρακτικής, δεν τεκμηριώνονται.

**Επειδή**, εφόσον η προσφυγούσα εταιρεία, απέκτησε δια της προαναφερόμενης μεθόδευσης της κυκλικής απάτης, φορολογικό πλεονέκτημα, υπό την έννοια ότι δεν αποδόθηκε στο Ελληνικό Δημόσιο το ποσό του Φ.Π.Α. που αντιστοιχούσε στις συναλλαγές των παραπάνω αναφερομένων εμπορευμάτων αν τα προμηθευόταν η ίδια από τις επιχειρήσεις του εξωτερικού και όχι από τις ενδιάμεσες, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εισροών των τιμολογίων που έλαβε η προσφεύγουσα από τους συγκεκριμένους εγχώριους προμηθευτές, καθόσον δεν πληρούταν η προϋπόθεση έκπτωσης του φόρου εισροών του άρθρου 32. παρ. 1 του Ν. 2859/2000, απορριπτόμενου του ισχυρισμού της προσφεύγουσας περί μη σχετικής διάταξης αλληλεγγύως ευθυνόμενων προσώπων για φορολογικές οφειλές ΦΠΑ.

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 η αξία των αποκτήσεων-εισροών από τις προαναφερόμενες προμηθεύτριες εταιρίες κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους, καθότι αφορούν σε πράξεις που διενεργήθηκαν στο πλαίσιο συναλλαγών κυκλικής απάτης μεταξύ της προσφεύγουσας και εξαφανισμένων εμπόρων και επιχειρήσεων που έδρασαν με κύριο σκοπό την οικειοποίηση του ΦΠΑ, γεγονός που σε κάθε περίπτωση καθιστά και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία (βάσει των οποίων αιτείται και την επιστροφή και έκπτωση ΦΠΑ) μη νομοτύπως εκδοθέντα, ως εκ τούτου σε κάθε περίπτωση δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης των προαναφερθεισών διατάξεων του ν. 2859/2000.

**Επειδή,** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην με ημερομηνία ..... έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, για τις χρήσεις 2012 και 2013 κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και αιτιολογημένες.

## **Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία ..... και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊστάμενου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής ως κάτωθι:

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

**Α) Υπ' αριθ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α- Χρήση 2012:**

|                                     |                     |
|-------------------------------------|---------------------|
| Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου        | 140.104,23 €        |
| Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του ΚΦΔ | 168.125,06 €        |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b>          | <b>308.229,29 €</b> |

**Β) Υπ' αριθ. .... Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α- Χρήση 2013:**

|                                     |              |
|-------------------------------------|--------------|
| Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου        | 109.797,02 € |
| Πρόστιμο φόρου του άρθ. 58Α του ΚΦΔ | 131.756,43 € |

|                            |                     |
|----------------------------|---------------------|
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> | <b>241.553,45 €</b> |
|----------------------------|---------------------|

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

**Ακριβές Αντίγραφο**  
**Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς**  
**Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**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.