



Ν Ν Ν

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 09/04/2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός Απόφασης: 981

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213-1312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα κατά της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω οριστική πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την απόέκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Το υπ' αριθ. Υπόμνημα με προσκόμιση συμπληρωματικών στοιχείων που κατατέθηκε ηλεκτρονικά μέσω elenxis στις 27/03/2025 στην Υπηρεσία μας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας ΦΠΑ ποσού 698.449,89€, πλέον προστίμου άρθρου 58Α του ΚΦΔ ποσού 349.224,96€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 1.047.674,85€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της απόέκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, διενεργήθηκε έλεγχος ΦΠΑ στην προσφεύγουσα εταιρεία, με αντικείμενο εργασιών, για τα φορολογικά έτη 2017-2018.

Αίτια του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ.Δελτίο Πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, με συνημμένη την από 01/10/2024 πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν. 5401/2024 (ΚΦΔ), ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ν.4172/2013 (ΚΦΕ) και ν.2859/2000 (ΦΠΑ), με το οποίο η ως άνω υπηρεσία ενημέρωσε για το διενεργηθέντα έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία. Έναυσμα του ελέγχου αποτέλεσε η έρευνα των συναλλαγών της επιχείρησηςμε την εταιρεία, λήπτη, κατά το φορολογικό έτος 2018, 317 εικονικών φορολογικών στοιχείων, καθαρής αξίας 6.918.655,37€ από την επιχείρηση Μεταξύ των πελατών των επιχειρήσεων συμπεριλαμβάνονται και οι εταιρείες(προσφεύγουσα εταιρεία) με ΑΦΜ και όπου μοναδικό μέλος είναι ο και νόμιμος εκπρόσωπος της προσφεύγουσας εταιρείας. Στις εν λόγω συναλλαγές διαπιστώθηκε η κυκλική πορεία των ίδιων αγαθών, υπαχθέντων στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. 24% μεταξύ των ανωτέρω εμπλεκόμενων επιχειρήσεων (σταδίων), διαμέσου πρωτίστως των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων που πραγματοποιούνταν από την εταιρεία, η οποία αποτελεί τον μοναδικό προμηθευτή της εταιρείας

Βάσει των αναφερόμενων ευρημάτων στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία αποτελεί ενιαίο και αναπόσπαστο τμήμα της απόέκθεσης ελέγχου ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία συμμετείχε σε σειρά διευθετήσεων, κατά τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.5104/2024, για την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος καθώς, αντί να προβεί από μόνη της σε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις, χρησιμοποίησε ενδιάμεσες προμηθεύτριες τις εταιρείες ημεδαπής: α)και β) προκειμένου να δημιουργηθεί και να συμψηφιστεί

φόρος εισροών από την τιμολόγηση αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, ο οποίος αφενός δεν πληρώθηκε στις προμηθεύτριες εταιρείες, αφετέρου δεν αποδόθηκε στο Ελληνικό Δημόσιο.

Για τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου, συντάχθηκε το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων, το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα εταιρεία, την 19^η/11/2024, με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ για το υπό κρίση έτος 2018, προκειμένου να λάβει γνώση των διαφορών που προέκυψαν κατά τη διάρκεια του ελέγχου και να υποβάλλει τις απόψεις της εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, υπέβαλε εγγράφως τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, με το υπ' αριθ. πρωτ. υπόμνημα. Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη τις έγγραφες αιτιάσεις της προσφεύγουσας, προχώρησε στη σύνταξη της από έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ και στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα στερούνται επαρκούς, σαφούς και ειδικής αιτιολογίας, απαραίτητης προϋπόθεσης για τη θεμελίωση του πορίσματος ελέγχου. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή νομικών διατάξεων πολλαπλών νομοθετημάτων, ήτοι του των διατάξεων του ν. 2859/2000, του άρθρου 39 του Ν. 5104/2024, αλλά και η παράνομη, κατά παράβαση των διατάξεων τούτων, καθώς και, σε κάθε περίπτωση, των διατάξεων των άρθρων 33 παρ. 2, 65 παρ. 3 και 76 του Ν. 5104/2024, αλλά και του άρθρου 17 του Κ.Δ.Δ. περί υποχρέωσης παροχής πλήρους αιτιολογίας, έκδοση της προσβαλλόμενης πράξεως καταλογισμού φόρου προστιθέμενης αξίας Φ.Π.Α..

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε στις 27/03/2024 το υπ' αριθ. Συμπληρωματικό Υπόμνημα, με το οποίο επικαλείται και προσκομίζει την υπ' αριθ. Πράξη (άρ.42 § 10 εδ.τελ.Ν.4557/2018, ως ισχύει) του Εισαγγελέα Πρωτοδικών Αθηνών, σύμφωνα με την οποία διαπιστώθηκε η «αυτοδίκαιη άρση της ισχύος της υπ' αριθμ. Διάταξης του Προέδρου της Αρχής Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες, με την οποία Διάταξη επεβλήθη στους αιτούντες (μεταξύ άλλων): α) β) στην εταιρεία με την επωνυμία με έδρα την όπως νομίμως εκπροσωπείται, γ) στην εταιρεία με την επωνυμία με έδρα όπως νομίμως εκπροσωπείται, δ) στην εταιρεία με την επωνυμία με έδρα όπως νομίμως εκπροσωπείται και ε) στην εταιρεία με την επωνυμία με έδρα όπως νομίμως εκπροσωπείται, η δέσμευση κάθε περιουσίας, Ιδίως λογαριασμών, τίτλων, επενδυτικών στοιχείων ή χρηματοπιστωτικών προϊόντων που τηρούνται στα πιστωτικά ιδρύματα ή χρηματοπιστωτικούς οργανισμούς και η απαγόρευση της χρέωσης των λογαριασμών αυτών μη αποκλεισμένης της πίστωσής τους, με εξαίρεση τους τραπεζικούς λογαριασμούς στους οποίους κατατίθενται μισθοί, συντάξεις ή ανάλογες πρόσοδοι.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 23 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «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 αρχεία (βιβλία και 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 1069048/02-05-2014** 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 28 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «[...] Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον 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 ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση - Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και 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 (παραβάση 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, με τις διατάξεις του άρθρου 39 «Γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 38 του ν. 4174/2013 και άρθρο 39 του ν. 4987/2022), ορίζεται ότι:

«1. Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμώμενων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.

2. Για τους σκοπούς της παρ. 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παρ. 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. Για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της,

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά,

- γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους,
- δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα,
- ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανakλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του,
- στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.
4. Όταν, κατ' εφαρμογή της παρ. 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.»

Επειδή, στις διατάξεις της Ε.2167/13-09-2019 εγκυκλίου με θέμα: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 παρ. 5 και 56 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), και του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013)», αναφέρεται ότι:

«[...] Γ. ΑΡΘΡΟ 38 ΤΟΥ Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ΟΠΩΣ ΙΣΧΥΟΥΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥΣ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 13 ΤΟΥ Ν. 4607/2019 - ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗΣ ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΩΝ

[...] 3. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 38 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.

Το γεγονός αυτό προϋποθέτει τη συνολική ανάλυση και αξιολόγηση της διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων από τη Φορολογική Διοίκηση, η οποία φέρει και το σχετικό βάρος της απόδειξης, υπό το πρίσμα της αρχής της αναλογικότητας.

4. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

Σημειώνεται ότι η εφαρμογή του γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων καταλαμβάνει διευθετήσεις που πραγματοποιούνται τόσο στην ημεδαπή όσο και διασυνοριακά, τόσο εντός όσο και εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Διευκρινίζεται επίσης ότι ο τύπος της συναλλαγής, δράσης, πράξης, συμφωνίας, κ.λπ., δηλαδή το γεγονός εάν αυτή είναι γραπτή ή προφορική, δεν επηρεάζει τον χαρακτηρισμό της ως διευθέτησης, εφόσον διαπιστώνεται αντικειμενικά ότι υπάρχει.

5. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 38 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα.

Περαιτέρω, προκειμένου για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις όπως αυτές περιγράφονται στο κείμενο της Σύστασης της Ε.Ε. 2012/772/ΕΕ:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της.

Αυτό αφορά στην περίπτωση που υπάρχει πλήρης εικόνα της σειράς διευθετήσεων προκειμένου να επιτευχθεί ο ορθός νομικός χαρακτηρισμός της συναλλαγής. Για παράδειγμα, αν μελετηθούν μεμονωμένα ορισμένες συναλλαγές μπορεί να εμφανίζονται ως ίδια κεφάλαια, ενώ αν εξεταστεί ένας αριθμός αλληλένδετων συναλλαγών τελικά χαρακτηρίζονται ως χρέος. Εν προκειμένω τα μεμονωμένα στάδια είναι ασυμβίβαστα με τη νομική υπόσταση του συνόλου.

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά.

Για παράδειγμα, προκειμένου για τη χρηματοδότηση εταιρείας εγκατεστημένη στη Χώρα Α από εταιρεία στη χώρα Β παρεμβάλλεται τρίτη εταιρεία (conduit company) στη χώρα Γ, ώστε να εκμεταλλευτεί τις ευνοϊκότερες διατάξεις της ΣΑΔΦ μεταξύ Β και Γ (treaty shopping) (π.χ. μειωμένος ή και μηδενικός συντελεστής παρακράτησης επί του εισοδήματος των καταβαλλόμενων τόκων (back-to-back loan).

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους,

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα,

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανakλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του,

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

Για παράδειγμα, τα σχήματα που επωφελούνται από επιστροφές ή πιστώσεις φόρου ή από κανόνες οριοθέτησης (ringfencing rules), που αφήνουν αφορολόγητο το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης των εταιρειών που εμπλέκονται σε διεθνείς συναλλαγές.

6. Με την παράγραφο 4 του άρθρου 38 του ΚΦΔ ορίζεται ότι όταν, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

Ειδικότερα, σε περίπτωση εφαρμογής του γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.4174/2013 ως προς τις επιβαλλόμενες κυρώσεις (σχετική η παράγραφος 11 του Προοιμίου της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ).

7. Περαιτέρω, για λόγους ασφάλειας δικαίου και προκειμένου να εξασφαλισθεί, σύμφωνα με την παράγραφο 11 του Προοιμίου της Οδηγίας, ότι ο κανόνας του άρθρου 6 της Οδηγίας εφαρμόζεται με ομοιόμορφο τρόπο, για την ερμηνεία της διάταξης ακολουθείται συμπληρωματικά η συναφής νομολογία του ΔΕΕ και η Σύσταση της Ε.Ε. 2012/772/ΕΕ.

8. Επίσης, όσον αφορά την έννοια των όρων «τεχνητές (artificial) διευθετήσεις», [...] και «μη γνήσιες (not-genuine) διευθετήσεις», [...], επισημαίνεται ότι για ερμηνευτικούς σκοπούς οι δύο όροι θεωρούνται ταυτόσημοι. [...].»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 35 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» του ν. 5144/2024 (πρώην άρθρο 30 του ν. 2859/2000), ορίζεται ότι:

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει από τον φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, τον 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 τον φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.[...].»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 37 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» του ν. 5144/2024 (πρώην άρθρο 32 του ν. 2859/2000), ορίζεται ότι:

- «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο:**
- α) έχει πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024, Α' 58),**
 - β) κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό που επέχει θέση τιμολογίου, από το οποίο αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,**
 - γ) κατέχει στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,**
 - δ) κατέχει νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο παραστατικό που επέχει θέση τιμολογίου ή, αν δεν κατέχει τέτοιο, έχει υποβάλει δήλωση ΦΠΑ για την οικεία φορολογική περίοδο για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις αγαθών και υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στον φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρισθεί στα τηρούμενα λογιστικά του αρχεία (βιβλία),**
 - ε) κατέχει αντίγραφο της έκτακτης δήλωσης ΦΠΑ ή της ειδικής δήλωσης της υποπερ. γα) της περ. γ) της παρ. 3 του άρθρου 41 και το αποδεικτικό καταβολής του φόρου.».**

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 είναι 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 Κ-Μ 1 προς το Κ-Μ 2. Στην πραγματικότητα, η ενδοκοινοτική παράδοση των αγαθών διενεργείται απευθείας σε μια άγνωστη επιχείρηση στο Κ-Μ 3. Γενικά, ιδιοκτήτες του απομακρυσμένου εξαφανισμένου εμπόρου είναι αχυράνθρωποι, οι οποίοι εκτελούν εντολές του πραγματικού εμπόρου που υποκρύπτεται. Δεν υφίσταται εμπορική δραστηριότητα στην εγχώρια αγορά και συνεπώς δεν προκύπτει απώλεια ΦΠΑ στο Κ-Μ 2. Ο εξαφανισμένος έμπορος στο Κ-Μ 3 προκαλεί απώλεια ΦΠΑ στο Κ-Μ 3.

Ο Απομονωτής ή ρυθμιστής (Buffer): Ο απομονωτής είναι μια επιχείρηση που ο κύριος ρόλος του είναι να δυσχεράνει τους πιθανούς ελέγχους ΦΠΑ. Λειτουργεί ως κανονικός επιτηδευματίας αγοράζοντας και προμηθεύοντας αγαθά και/ ή υπηρεσίες στην εγχώρια αγορά. Ο απομονωτής συναντάται μετά τον εξαφανισμένο έμπορο στην εφοδιαστική αλυσίδα. Χρησιμοποιείται ως ενδιάμεσος με σκοπό να δημιουργήσει με την παρουσία του μια απόσταση μεταξύ του εξαφανισμένου εμπόρου και του μεσολαβητή. Υπάρχει περίπτωση να υφίστανται περισσότεροι του ενός απομονωτές στην εφοδιαστική αλυσίδα. Χαρακτηριστικά του απομονωτή: Συμπεριφορά συμμορφούμενη με την φορολογία και τις πληρωμές, Ο ΦΠΑ προς καταβολή (ΦΠΑ εκρών – ΦΠΑ εισρών) είναι συνήθως πολύ χαμηλού ύψους σε σχέση με τον κύκλο εργασιών ενώ αν διαπιστωθεί μια ραγδαία αύξηση του ΦΠΑ εκρών και εισρών (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 εκρών και εισρών 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 μετακινήθηκαν ή να μην υπάρχουν καν, δηλαδή πολλές φορές μπορεί να πρόκειται για **ανύπαρκτες συναλλαγές**.

Επίσης, εάν δεν εντοπιστούν οι ως άνω εταιρείες, ο τελικός αγοραστής της αλυσίδας στην εγχώρια αγορά πολλές φορές μεταπωλεί τα αγαθά στον αρχικό προμηθευτή (εξαφανισμένο έμπορο), δηλαδή την εταιρεία που εισήγαγε τα αγαθά στη χώρα και ξεκινά εκ νέου τη διαδικασία. Η τελευταία αυτή συναλλαγή, ως διασυννοριακή, 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 στις διατάξεις της ΠΟΛ.1200/02-09-2015 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 ΠΟΛ.1088/2017, αναφέρεται ότι:

«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 εκπώσεως του ΦΠΑ ακριβώς για τη διασφάλιση της λειτουργίας του μηχανισμού της έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών αυτού και για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω αυτού του μηχανισμού. Υπό αυτή την έννοια τα κράτη μέλη καθορίζουν τους όρους και τις λεπτομέρειες βάσει των οποίων παρέχεται το δικαίωμα στον υποκείμενο στο φόρο να ενεργεί έκπτωση. (Βλ. C-392/09 σκ.37, C 90/02 σκ. 47, C -95/07 & C-96/07 σκ.6,3,8).

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

Επειδή, στις διατάξεις της **Οδηγίας 2006/112/ΕΚ** του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (άρθρο 178.α. τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης), ορίζεται ότι, «για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240», ήτοι να περιέχει, μεταξύ άλλων, ως υποχρεωτικές ενδείξεις για σκοπούς ΦΠΑ, την ημερομηνία έκδοσης, τον αλληλοδιάδοχο αριθμό, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο, τον ΑΦΜ-ΦΠΑ, την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών, το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του υποκειμένου στο φόρο, ο οποίος πραγματοποίησε την πράξη παράδοσης ή παροχής των υπηρεσιών.

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν. 5104/2024, ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από το διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012)

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι η έκθεση ελέγχου στερείται επαρκούς, σαφούς και ειδικής αιτιολογίας και καταλήγει σε αυθαίρετα συμπεράσματα λόγω εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων. Κατά συνέπεια τόσο η έκθεση όσο και η προσβαλλόμενη πράξη έχουν εκδοθεί κατά παράβαση κανόνων δικαίου, ως εκ τούτου στερούνται νομιμότητας.

Επειδή, από το διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία συμμετείχε σε σειρά διευθετήσεων, για την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, κατά τις διατάξεις του άρθρου 39 του ν.5104/2024, καθώς χρησιμοποίησε ενδιάμεσες εταιρίες ημεδαπής, ως προμηθεύτριες και συγκεκριμένα τις των οποίων η εμπλοκή εξαντλείται μόνο στην τιμολόγηση, προκειμένου να αποκτήσει φόρο εισροών αντί να προβεί από μόνη της στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Ειδικότερα, όπως αναλυτικά αναφέρεται στην απόπληροφοριακή έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΑΤΤΙΚΗΣ, η σειρά διευθετήσεων συνίσταται στην εμφάνιση επιχειρήσεων που παρουσιάζουν χαρακτηριστικά εξαφανισμένων εμπορών και συγκεκριμένα της επιχείρησης, η οποία τεχνητά εμφανίζεται να πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και στη συνέχεια να διαθέτει τα εμπορεύματα της κατά κύριο λόγο στην επιχείρηση, η οποία με τη σειρά της τα διαθέτει σε επιχειρήσεις συμφερόντων του, νόμιμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας εταιρείας

Όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, από τις ενέργειες αυτές, επωφελήθηκαν οι εμπλεκόμενες εταιρείες και εν προκειμένω η προσφεύγουσα εταιρεία, με τα ποσά του ΦΠΑ από τα εκδοθέντα παραστατικά, των εταιρειών και, καθώς σκοπός ήταν η μη πληρωμή του φόρου από τηνπρος την προμηθεύτρια εταιρεία και την εταιρεία και τέλος ο συμψηφισμός αυτού του ΦΠΑ εισροών με τον ΦΠΑ των εκροών των ανωτέρω εταιρειών. Αυτό διαπιστώθηκε, μεταξύ άλλων, και από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών των εμπλεκόμενων εταιρειών, από την οποία προέκυψε ότι, οι εταιρείες συμφερόντων του, δεν πλήρωναν στην εταιρεία τον αναλογούντα ΦΠΑ των εκδοθέντων παραστατικών, αλλά μόνο την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων προκειμένου η τελευταία να μεταφέρει τα σχετικά ποσά, συχνά αυθημερόν, στην εταιρεία, ΑΦΜ και εκείνη στις επιχειρήσεις του εξωτερικού.

Επειδή, βάσει των διαπιστώσεων ελέγχου, στο κύκλωμα κυκλικής απάτης όπου συμμετείχε η προσφεύγουσα εταιρεία διακρίνονται τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα εξαφανισμένου εμπόρου για την εταιρεία, ΑΦΜ και του ρυθμιστή για την εταιρεία, ενώ η προσφεύγουσα συγκεντρώνει τα γνωρίσματα του διοργανωτή ή αρχικής επιχείρησης (Conduit Company).

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, διαπιστώθηκε μεθόδευση για απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος καθώς η προσφεύγουσα εταιρεία συμμετείχε σε σειρά διευθετήσεων (κυκλική απάτη) με σκοπό την οικειοποίηση του αναλογούντος ΦΠΑ εκροών και την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος χρησιμοποιώντας ενδιάμεσες εταιρείες των οποίων η εμπλοκή εξαντλείται μόνο στην εισαγωγή και τιμολόγηση, προκειμένου να αποκτήσει φόρο εισροών, αντί να προβεί από μόνη της στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις.

Επειδή εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν αποδεικνύει ότι για τις υπό κρίση συναλλαγές δεν δρούσε συνειδητά ως μέρος του κυκλώματος απάτης, καθόσον ο σχετικός ισχυρισμός της ότι δεν θεμελιώνεται σειρά διευθετήσεων του άρθρου 39 του ν.5104/2024, καθώς οι συναλλαγές με τις δύο εταιρείες, για τις οποίες εκδόθηκαν τα τιμολόγια της ελεγχόμενης περιόδου είναι υπαρκτές και πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, δεν τεκμηριώνεται.

Επειδή, εφόσον η προσφεύγουσα εταιρεία, απέκτησε δια της προαναφερόμενης μεθόδευσης της κυκλικής απάτης, φορολογικό πλεονέκτημα, υπό την έννοια ότι δεν αποδόθηκε στο Ελληνικό Δημόσιο το ποσό του ΦΠΑ 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 ΦΠΑ εισροών των τιμολογίων που έλαβε η προσφεύγουσα από τη προμηθεύτρια εταιρεία ΑΦΜ, καθόσον δεν πληρούνταν η προϋπόθεση έκπτωσης του φόρου εισροών του άρθρου 32. παρ. 1 του Ν. 2859/2000.

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 την προαναφερόμενη προμηθεύτρια επιχείρηση κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, καθότι αφορούν σε πράξεις που διενεργήθηκαν στο πλαίσιο συναλλαγών κυκλικής απάτης μεταξύ της προσφεύγουσας, εξαφανισμένου εμπόρου και ρυθμιστή, 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, στην προκειμένη περίπτωση, στην απόπληροφοριακή έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν. 5401/2024 (ΚΦΔ), ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ν.4172/2013 (ΚΦΕ) και ν.2859/2000 (ΦΠΑ), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία επισυνάπτεται στη με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι αυτής, περιγράφονται με σαφήνεια και λεπτομέρεια οι διενεργηθείσες ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις, καθώς και οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης με την κρινόμενη προσφυγή πράξης, ήτοι παρατίθενται όλα τα στοιχεία με τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στη με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση ελέγχου ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ καθώς και στην απόπληροφοριακή έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν. 5401/2024 (ΚΦΔ), ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ν.4172/2013 (ΚΦΕ) και ν.2859/2000 (ΦΠΑ), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την

επικύρωση της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Φορολογικό Έτος 2018

Υπ' αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		3.506.910,00	3.506.910,00	3.506.910,00	
Αξία φορολογητέων εισροών		3.434.731,29	499.860,07	499.860,07	2.934.871,22
Φόρος εκροών		840.484,60	840.484,60	840.484,60	
Υπόλοιπο φόρου εισροών		840.484,60	142.034,71	142.034,71	698.449,89
Πιστωτικό υπόλοιπο					
Χρεωστικό υπόλοιπο			698.449,89	698.449,89	698.449,89
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			349.224,96	349.224,96	349.224,96
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή			1.047.674,85	1.047.674,85	1.047.674,85
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση				
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.