



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 27-05-2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1760

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312346
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 (ΑΑΔΕ)».

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

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

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

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, που εδρεύει στην κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω οριστική πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την απόέκθεση μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η προσβαλλόμενη πράξη αναρτήθηκε στο taxis την 18-12-2024 και αναγνώστηκε την 28-12-2024, μετά δε τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 617.361,31€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ποσού 308.680,66€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **926.041,97€**.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της απόοικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας εταιρείας (αριθ. ΓΕΜΗ:), βάσει των δεδομένων του Υποσυστήματος του Μητρώου του taxis είναι το τηρώντας υποχρεωτικά Γ' κατηγορίας - διπλογραφικά βιβλία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και υπάγεται σε **κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.**

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από και με Πληροφοριακή Έκθεση ελέγχου για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) και του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, με την οποία η ως άνω υπηρεσία ενημέρωνε για τον διενεργηθέντα έλεγχο στην προσφεύγουσα, κατά τον οποίο προέκυψαν νέα στοιχεία, με βάση τα οποία διαπιστώθηκε ότι η φορολογική οφειλή υπερέβαινε αυτήν που είχε προσδιοριστεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου που είχε διενεργήσει το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. δυνάμει της με αριθμόεντολής ελέγχου.

Έναυσμα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ.έγγραφο με θέμα «Ενημέρωση» της Αρχής Καταπολέμησης της νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες, σύμφωνα με το οποίο από έρευνα που διενήργησε σε δεκάξι (16) συνολικά, νομικά και φυσικά πρόσωπα, προέκυψε να πραγματοποιούνται συναλλαγές πιστώσεων και χρεώσεων μεγάλου ύψους για περιόδους από το 2016 έως και το 2018, σε διάφορους λογαριασμούς που διατηρούσαν τα εν λόγω πρόσωπα και σε διάφορες ελληνικές τράπεζες. Οι εν λόγω συναλλαγές διενεργούνταν είτε μεταξύ τους είτε και με τρίτα νομικά ή φυσικά πρόσωπα που δεν περιλαμβάνονταν στους δεκάξι (16) ελεγχθέντες. Μεταξύ των τρίτων νομικών

προσώπων που διενεργούσαν συναλλαγές με δυο (2) εξ αυτών ήταν και η προσφεύγουσα Συγκεκριμένα προέκυψαν μεταφορές ποσών με εντολέα την ελεγχόμενη προς λογαριασμούς της επιχείρησης

Παράλληλα παρελήφθη από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής το με αριθμό πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης με θέμα «Έλεγχος ενδοκοινοτικών συναλλαγών στα πλαίσια της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής μεταξύ των Κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Κανονισμός Ε.Ε. αρ. 904/2010, όπως ισχύει). Από τον έλεγχο που ήταν εν εξελίξει στα πλαίσια του με αριθμό πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ εγγράφου, διαπιστώθηκε η εμπλοκή τόσο της προσφεύγουσας όσο και της επιχείρησης που αιτιολογούσε την σύνδεσή τους και την διενέργεια των μεταξύ τους τραπεζικών συναλλαγών.

Κατόπιν των ελεγκτικών επαληθεύσεων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, διαπιστώθηκε ότι κατά το φορολογικό έτος 2018, διενεργήθηκε κυκλικότητα των ίδιων αγαθών (υπαγόμενων στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. 24%) μεταξύ πέντε (5) μεσολαβούντων επιχειρήσεων-μεταπωλητών, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα, προς εξασφάλιση φορολογικού πλεονεκτήματος όπως την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης Φ.Π.Α. εισροών.

Βάσει των αναφερόμενων ευρημάτων στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία αποτελεί ενιαίο και αναπόσπαστο τμήμα της απόέκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία το φορολογικό έτος 2018, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 του Ν.5104/2024 ή του άρθρου 38 του Ν.4174/2014 (Κ.Φ.Δ. «Γενική διάταξη κατά της φοροαποφυγής» - όπως ίσχυε κατά το επίμαχο έτος 2018) και του άρθρου 30 του Ν.2859/2000-ΦΠΑ, υπέβαλε ανακριβείς περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., στις οποίες δηλώθηκαν φορολογητέες εισροές συνολικού ποσού **2.572.338,80 ευρώ πλέον ΦΠΑ 617.361,31 ευρώ** για αγορές που στερήθηκαν εμπορικής ή οικονομικής ουσίας.

Για τις παραπάνω διαπιστώσεις του ελέγχου, συντάχθηκε το υπ' αριθ.Σημείωμα Διαπιστώσεων, το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα εταιρεία, την 14^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 απόέκθεσης ελέγχου ΦΠΑ και στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. και την έντοκη επιστροφή κάθε ποσού που έχει καταβληθεί ή πρόκειται να καταβληθεί αχρεωστήτως δυνάμει των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Ακυρότητα του δεύτερου ελέγχου λόγω προγενέστερου ελέγχου ΦΠΑ έτους 2018. Παράβαση της διάταξης του άρθρου 27 παρ.4 Ν.5104/2024.

2. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 38 Ν.4174/2013 – Δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 38 Ν.4174/2013 – Γενικού κανόνα απαγόρευσης καταχρήσεων.
3. Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 32 Ν.2859/2000 (Κώδικα ΦΠΑ).
4. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος στην ιδιοκτησία, του άρθρου 1 του Π.Π.Π. της Ε.Σ.Δ.Α..
5. Παράβαση της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή μη νομίμως και κατά παράβαση του άρθρου 27 παρ.4 του Ν.5104/2024 διενήργησε δεύτερο έλεγχο για το φορολογικό έτος 2018 για το ίδιο φορολογικό αντικείμενο καθώς σύμφωνα με την ίδια δε θεμελιώνεται εν προκειμένω η έννοια του «νέου στοιχείου», καθόσον ο έλεγχος γνώριζε άριστα ήδη την ύπαρξη των επίμαχων συναλλαγών, στο πλαίσιο του αρχικού ελέγχου δυνάμει της υπ' αριθ. 36/2022 εντολής ελέγχου. Ως εκ τούτου το πόρισμα του ελέγχου αυτού είναι ακυρωτέο.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται διατάξεις του νόμου 5104/2024 που δημοσιεύθηκε στο με αριθμό 58 Φ.Ε.Κ. (Τεύχος Πρώτο) στις 19.04.2024.

Επειδή, για την ελεγχόμενη περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018 έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 25 του νόμου 4174/2013, οι οποίες ορίζουν ότι:

«5. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα επανελέγχου φορολογικής περιόδου ή υπόθεσης, για την οποία έχει ήδη διενεργηθεί πλήρης έλεγχος, μόνον εάν προκύψουν νέα στοιχεία, από τα οποία προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτή που είχε προσδιορισθεί κατόπιν του αρχικού ελέγχου. Ως «νέο στοιχείο» νοείται κάθε στοιχείο, το οποίο δεν θα μπορούσε να είναι γνωστό στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο.».

Επειδή, ο έλεγχος που διενεργήθηκε στην ελεγχόμενη επιχείρηση για την περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2018 κατόπιν της με αριθμόεντολής ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., ήταν μερικός έλεγχος και όχι πλήρης έλεγχος, με αποτέλεσμα να μην τίθεται θέμα προσδιορισμού της έννοιας του «επανελέγχου» και των «νέων στοιχείων». Ειδικότερα στη σελ. 81 της. λεκτέα τα κάτωθι: **«...Κατόπιν όλων των ανωτέρω ο έλεγχος κρίνει ότι δεν προκύπτει το βάσιμο της μη πραγματοποίησης των παραπάνω συναλλαγών. Μέχρι την σύνταξη της παρούσης έκθεσης δεν έχουν περιέλθει στην υπηρεσία μας στοιχεία από άλλες υπηρεσίες που να αποδεικνύουν την μη πραγματοποίηση των παραπάνω συναλλαγών. Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος επιφυλάσσεται να αξιοποιήσει τυχόν νέα στοιχεία που θα προκύψουν για τις παραπάνω συναλλαγές από λοιπές υπηρεσίες της φορολογικής διοίκησης.».**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου

εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου για το φορολογικό έτος 2018, παραγράφεται στις 31/12/2024.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι οι διαπιστώσεις της έκθεσης ελέγχου είναι αποτέλεσμα εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 38 Ν.4174/2013, διότι δεν τεκμηριώνεται εν προκειμένω περίπτωση τεχνητής διευθέτησης και δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 38 <Ν.4174/2013, για τους ακόλουθους λόγους:

1. Σύμφωνα με την νομολογία του Δ.Ε.Ε. ως τεχνητή διευθέτηση νοείται μια αμιγώς επίπλαστη πράξη, δηλαδή μια «εικονική» ενέργεια άλλως μια πράξη στερούμενη οικονομικής και εμπορικής ουσίας. Εν προκειμένω, οι συναλλαγές της αγοράς και μεταπώλησης των επίμαχων προϊόντων από την ίδια δεν αμφισβητείται από τον έλεγχο ότι ήταν πραγματικές συναλλαγές και δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να θεωρηθούν ως πράξεις στερούμενες οικονομικής ή εμπορικής ουσίας, διότι επέφεραν κέρδη στην Εταιρεία και αποτελούν συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά στον τομέα του χονδρικού εμπορίου. Αυτά επιβεβαιώνονται και από την προσαγόμενη Έκθεση Πραγματογνωμοσύνης του Ορκωτού Ελεγκτή(βλ. Σχετ. 28). Κατά συνέπεια, οι συναλλαγές της δεν αποτελούν τεχνητή διευθέτηση.

2. Δεύτερη προϋπόθεση, που πρέπει να συντρέχει σωρευτικά για την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 38 Ν. 4174/2013 είναι η αμιγώς επίπλαστη πράξη να έχει ως αποτέλεσμα την αποκόμιση φορολογικού πλεονεκτήματος, του οποίου η παροχή θα ήταν αντίθετη προς τον σκοπό που επιδιώκουν οι διατάξεις αυτές, και, αφετέρου, ότι προκύπτει από σύνολο αντικειμενικών στοιχείων ότι ο κύριος σκοπός των επίμαχων πράξεων περιορίζεται στην αποκόμιση του φορολογικού αυτού πλεονεκτήματος. Στην περίπτωση της, ο φορολογικός έλεγχος δεν λαμβάνει καθόλου υπόψη του το γεγονός ότι για την εφαρμογή του αρ. 38 του Κ.Φ.Δ., πρέπει κατά ρητή νομοθετική πρόβλεψη να αποδεικνύεται από τη φέρουσα το βάρος απόδειξης φορολογική Αρχή, ότι αποκλειστικός σκοπός ήταν η αποκόμιση φορολογικού πλεονεκτήματος. Εν προκειμένω όμως, οι συναλλαγές της αυτές δεν είχαν ως αποτέλεσμα την αποκόμιση φορολογικού πλεονεκτήματος, δεδομένου ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ 24% και κατά την αγορά και κατά την μεταπώληση των προϊόντων και το κέρδος που αποκόμισε η εταιρεία φορολογήθηκε κανονικά με φόρο εισοδήματος και γενικά δεν προέκυψε κανένα φορολογικό πλεονέκτημα για την εταιρεία.

3. Σύμφωνα με το πόρισμα του ελέγχου: «η απόκτηση του παραπάνω φορολογικού πλεονεκτήματος προκύπτει από τη σύγκριση του ύψους του οφειλόμενου φόρου από την ελεγχόμενη, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω διευθέτηση, με το ποσό που θα όφειλε υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.» Η κρίση αυτή είναι αόριστη και εσφαλμένη, διότι δεν προσδιορίζει ποιο είναι το ποσό που θα όφειλε η εταιρεία μας εν απουσία των συγκεκριμένων συναλλαγών. Εάν εξετάσει κανείς πώς θα μπορούσε να προκύψει φορολογικό πλεονέκτημα για την Εταιρεία, αυτό θα μπορούσε να προκύψει εάν η εταιρεία είχε

αγοράσει ή πωλήσει τα προϊόντα αυτά σε εταιρεία στην αλλοδαπή εντός της Ε.Ε., επειδή λόγω ενδοκοινοτικής συναλλαγής δεν θα επιβαρυνόταν η συναλλαγή με ΦΠΑ. Αυτό όμως δεν συνέβη στην περίπτωση της.

4. Δεν εξετάστηκε από τη φορολογική αρχή εάν υπήρξε αμοιβαία αλληλεξάρτηση μεταξύ των διαφορετικών σταδίων αγοράς και πώλησης των επίμαχων προϊόντων, υπό την έννοια ότι οι νομικές συνέπειες που προκαλούνται από μία συναλλαγή θα ήταν ανώφελες χωρίς την ολοκλήρωση των υπόλοιπων σταδίων, καθώς και εάν η Εταιρεία μας σκόπευε στην αρχή των συναλλαγών να πετύχει το συγκεκριμένο αποτέλεσμα και όλα τα στάδια διενεργήθηκαν για να επιτευχθεί το αποτέλεσμα αυτό. Ειδικότερα, εάν γίνει δεκτό ότι πράγματι υπήρξε κυκλική συναλλαγή, η μεσολάβηση της Εταιρείας μας στην αλυσίδα των αγορών και πωλήσεων των επίμαχων προϊόντων ήταν ανώφελη για τον φερόμενο διοργανωτή των κυκλικών συναλλαγών, διότι δεν ήταν απαραίτητη για την ολοκλήρωση των υπόλοιπων σταδίων της φερόμενης κυκλικής συναλλαγής, δεν έπαιξε κανένα ρόλο και δεν διαφοροποιούσε το όποιο όφελος απέκτησε ο διοργανωτής από τη φερόμενη κυκλική συναλλαγή.

5. Στην περίπτωση της, εξέλιπε και ο σκοπός της φοροαποφυγής και η γνώση της εταιρείας ότι επρόκειτο περί κυκλικών συναλλαγών με σκοπό τη φορολογική απάτη. Σε περίπτωση δε απουσίας πρόθεσης ενός εκ των εμπλεκόμενων εμπόρων, ο οποίος μάλιστα δεν απέκτησε φορολογικό πλεονέκτημα, ο εμπλεκόμενος έμπορος απαλλάσσεται. Η προσφεύγουσα δεν ενήργησε συντονισμένα με τους λοιπούς εμπλεκόμενους εμπόρους και δεν γνώριζε, ούτε μπορούσε να γνωρίζει ότι τελικά τα προϊόντα θα επέστρεφαν πίσω στην Ελλάδα. Εξάλλου, ούτε η φορολογική Αρχή επικαλείται στην προσβαλλόμενη Έκθεση ελέγχου ότι η προσφεύγουσα ενήργησε συντονισμένα με σκοπό τη φορολογική απάτη.

6. Παραβίαση των διατάξεων της Ε.2167/2019 και της αρχής της αναλογικότητας. Με τις διατάξεις της Ε.2167/2019, με τις οποίες δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρ. 38 ΚΦΔ και οι οποίες είναι δεσμευτικές για τη διοίκηση (άρ. 9 ΚΦΔ), ορίζεται μεταξύ άλλων ότι απαιτείται «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».

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, 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 (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 αντανακλάται 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 αντανάκλαται 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 απομονωτής. 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 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

B», 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 ανακρίβεις 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 εκπτώσεως 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 ελεγχόμενου, 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 βάση 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 διαλαμβανόμενων 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, εν προκειμένω, από τον διενεργηθέντα έλεγχο της ΥΕΔΔΕ Αττικής, καταγράφηκαν εμπεριστατωμένα και πλήρως αιτιολογημένα δεκαεπτά (17) περιπτώσεις κατά τις οποίες τα εμπορεύματα κάνουν κύκλο και ξανακαταλήγουν στις ίδιες επιχειρήσεις. Από τον συνδυασμό των πρακτικών που ακολουθήθηκαν, όπως καταγράφονται στις σελ. 56-200 της απόέκθεσης ελέγχου ΦΠΑ, προέκυψε ότι οι συναλλαγές που διενεργήθηκαν μεταξύ των εμπλεκόμενων επιχειρήσεων συγκεντρώνουν χαρακτηριστικά τεχνητής διευθέτησης του άρθρου 39 του Ν.5104/2024 που οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα μέσω της αποφυγής φορολόγησης. Στις εν λόγω συναλλαγές διαπιστώθηκε η κυκλική πορεία των ίδιων αγαθών υπαχθέντων στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. 24% και μάλιστα της λίαν συντόμως κυκλικής πορείας των ίδιων αγαθών μεταξύ πέντε (5) κάθε φορά εμπλεκόμενων επιχειρήσεων (σταδίων)

διαμέσου πρωτίστως των ενδοκοινοτικών τους παραδόσεων και ακολούθως των ενδοκοινοτικών τους αποκτήσεων, με τις πράξεις των αποκτήσεων να έχουν διενεργηθεί από την **αφανή φορολογικά ελληνική επιχείρηση ΑΦΜ«εξαφανισμένος έμπορος».**

Συνεπεία της ανωτέρω πρακτικής είναι να **εξασφαλιστεί φορολογικό πλεονέκτημα**, μεταξύ άλλων, και από το δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα εκδοθέντα τιμολόγια του αφανούς εμπόρου το οποίο μεταφέρθηκε κατά τον τρόπο αυτό και στους επόμενους συμμετέχοντες, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 του Ν.5104/2024 [Κύρωση Κ.Φ.Δ. και όπως το άρθρο αυτό ίσχυε κατά την ελεγχόμενη περίοδο με τις αντίστοιχες διατάξεις του πρώην Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)] και συνεπώς **και στην προσφεύγουσα εταιρεία.**

Με την συγκεκριμένη ως άνω πρακτική -διευθέτηση της διαδοχικής τιμολόγησης των ίδιων αγαθών μεταξύ μόνο της συμμετοχής μεταπωλητών εμπόρων του ίδιου χώρου αντικειμένου, ημεδαπών (αφανών και μη) και αλλοδαπού, χωρίς ουδέποτε τα αγαθά να διατεθούν σε φυσιολογικές εμπορικές συναλλαγές και να πωληθούν με τον επιρριπτόμενο φόρο, δηλαδή λιανικώς προς ιδιώτες καταναλωτές ή προς άλλες εταιρείες με διαφορετικές δραστηριότητες και στο πλαίσιο εξυπηρέτησης των αναγκών της λειτουργίας τους, το δικαίωμα έκπτωσης που παρασχέθηκε είναι ανεξάντλητο και οδηγεί σε συνεχόμενο αθέμιτο φορολογικό πλεονέκτημα και κατ' επέκταση να καταλύεται το πνεύμα της φορολογικής νομοθεσίας, εξαρτώμενο αποκλειστικά από τον αριθμό των διερχόμενων κύκλων των αγαθών. (Ενδοκοινοτικές παραδόσεις που ακολουθούνται από ενδοκοινοτικές αποκτήσεις με την συμμετοχή εξαφανισμένων εμπόρων στην αρχή του κάθε νέου κύκλου που επιδόθηκαν/ασχολήθηκαν στην έκδοση και μόνο τιμολογίων, εντός πολύ μικρής διάρκειας χρόνου, με χρέωση του ελληνικού Φ.Π.Α. στα εκδοθέντα παραστατικά, χωρίς ποτέ στο αρχικό αυτό στάδιο να προεισπραχθεί φόρος προστιθέμενης αξίας και να αποδοθεί/βεβαιωθεί προς το Κράτος, εξασφαλίζοντας ταυτόχρονα και το φορολογικό πλεονέκτημα του δικαιώματος έκπτωσης σε όσους μετείχαν σε επόμενα στάδια στην υπόθεση).

Με την ανωτέρω διαπιστωθείσα πρακτική-διευθέτηση το Ελληνικό Κράτος σωρευτικά **αποστερήθηκε:**

α) Την προκαταβολική είσπραξη του Φ.Π.Α. κατά το αρχικό στάδιο της έκδοσης τιμολογίων για τα

επίμαχα αγαθά από τον αφανή έμπορο , αφότου τα αγαθά δηλαδή εισήλθαν ενδοκοινοτικώς στη χώρα μας και με τα ανωτέρω στοιχεία τιμολογήθηκαν με τον ελληνικό φόρο προς έτερους έλληνες εμπόρους,

β) Την αυξημένη απόδοση φόρου προστιθέμενης αξίας από τις πωλήσεις άλλων αγαθών υπαγόμενων σε Φ.Π.Α., λόγω του συμψηφισμού του δικαιώματος έκπτωσης με τον φόρο εκροών, που εξασφαλίστηκε από τα τιμολόγια που εκδόθηκαν για τις διερευνώμενες συναλλαγές από όλους τους συμμετέχοντες, καθώς ειδικά στην περίπτωση της προσφεύγουσας από την οποία πραγματοποιήθηκαν πωλήσεις στο εσωτερικό της χώρας και άλλων αγαθών, με χρέωση φόρου προστιθέμενης αξίας στα παραστατικά των πωλήσεών της, εκ του συμψηφισμού του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών από τα επίμαχα αγαθά με τον φόρο εκροών άλλων αγαθών, μειώθηκε το χρεωστικό ποσό του προς βεβαίωση/απόδοση φόρου,

γ) Την είσπραξη φόρου στο εσωτερικό της χώρας κατά την πώληση των συγκεκριμένων αγαθών λόγω της κατάληξης τους να παραδοθούν ενδοκοινοτικώς στην Βουλγαρία, χώρα όπου και

μεταφέρθηκε ουσιαστικά το δικαίωμα είσπραξης του φόρου για τα εν λόγω αγαθά αντί της Ελλάδας.

Στους πίνακες που ακολουθούν καταγράφονται οι ανωτέρω συνέπειες από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 του Ν.5104/2024, στο σύνολο των συναλλαγών τους, μεταξύ των νομικών οντοτήτων (παρατίθενται αναλυτικά ανά συναλλαγή στη σελ. 203-210 της οικείας έκθεσης ελέγχου):

1. Πωλήσεις/παραδόσεις/τιμολογήσεις από: σε

Σύνολο συναλλαγών	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
17	2.427.338,80	582.561,31

2. Πωλήσεις/παραδόσεις/τιμολογήσεις από: σε

Σύνολο συναλλαγών	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
17	2.572.338,80	617.361,31

3. Πωλήσεις/παραδόσεις/τιμολογήσεις από..... σε

Σύνολο συναλλαγών	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
8	553.530,00	132.847,20

4. Πωλήσεις/παραδόσεις/τιμολογήσεις από: σε

Σύνολο συναλλαγών	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
8	1.718.298,00	412.391,52

5. Πωλήσεις/παραδόσεις/τιμολογήσεις από:και σε

Σύνολο συναλλαγών	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
5	246.600,48	59.184,12

6. Πωλήσεις/παραδόσεις/τιμολογήσεις από: σε

Σύνολο συναλλαγών	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
8	559.180,00	134.203,20

7. Πωλήσεις/παραδόσεις/τιμολογήσεις από: σε

Σύνολο συναλλαγών	Καθαρή αξία	Φ.Π.Α.
7	1.669.132,00	400.591,68

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 την εταιρεία ήταν πραγματικές και πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, δεν τεκμηριώνεται.

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 αναγνωρίστηκε 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 με κύριο σκοπό την οικειοποίηση του ΦΠΑ, γεγονός που σε κάθε περίπτωση καθιστά και τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία 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 από Πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν.2859/2000 (ΦΠΑ) και ν. 5401/2024 (ΚΦΔ), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία επισυνάπτεται στη με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. 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, σχετικά με της προσφεύγουσας νομικής οντότητας, περί παραβίασης του συνταγματικά κατοχυρωμένου δικαιώματος στην ιδιοκτησία του άρθρου 1 του Π.Π.Π. της Ε.Σ.Δ.Α. και της αρχής της αναλογικότητας, βασίζεται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

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

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στη με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση ελέγχου ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καθώς και στην από πληροφοριακή έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν. 5401/2024 (ΚΦΔ) 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την **επικύρωση** της υπ' αριθ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

**1. Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α.,
φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018**

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΔΕΔ (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Αξία φορολογητέων εκροών		26.790.878,27	26.790.878,27	26.790.878,27	
Αξία φορολογητέων εισροών		26.724.418,99	26.724.418,99	26.724.418,99	
Φόρος εκροών		6.427.217,50	6.427.217,50	6.427.217,50	
Υπόλοιπο φόρου εισροών		6.420.717,77	5.803.356,46	5.803.356,46	617.361,31
Πιστωτικό υπόλοιπο					
Χρεωστικό υπόλοιπο			617.361,31	617.361,31	617.361,31
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			308.680,66	308.680,66	308.680,66
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή			926.041,97	926.041,97	926.041,97
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση				
	για επιστροφή				
Αχρεωστήτως καταβληθέντα ποσά					

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

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

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.