



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 27-11-2019

Αριθμός απόφασης:2321

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

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

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης .../07/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ:....., όπως νόμιμα εκπροσωπείται, κατά:

1)Της υπ'αριθμ...../20-05-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014,

2)Της υπ'αριθμ...../20-05-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015,

3)Της υπ'αριθμ...../20-05-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016,

- 4)Της υπ'αριθμ...../20-05-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2014
- 5)Της υπ'αριθμ...../20-05-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015,
- 6)Της υπ'αριθμ...../20-05-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2016,
- 7)Του υπ'αριθμ...../20-05-2019 οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58^Α § 1 του Ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2015,
- 8)Του υπ'αριθμ...../20-05-2019 οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 58^Α § 1 του Ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2016,
- 9)Του υπ'αριθμ...../20-05-2019 οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 και
- 10)Του υπ'αριθμ...../20-05-2019 οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
- 5.** 1)Την υπ'αριθμ...../20-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014,
- 2)Την υπ'αριθμ...../20-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015,
- 3)Την υπ'αριθμ...../20-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016,
- 4)Την υπ'αριθμ...../20-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2014
- 5)Την υπ'αριθμ...../20-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2015,
- 6)Την υπ'αριθμ...../20-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2016,
- 7)Τον υπ'αριθμ...../20-05-2019 οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 58^Α § 1 του Ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2015,
- 8)Τον υπ'αριθμ...../20-05-2019 οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 58^Α § 1 του Ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2016,
- 9)Τον υπ'αριθμ...../20-05-2019 οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 και
- 10)Τον υπ'αριθμ...../20-05-2019 οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ Θεσσαλονίκης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
- 6.** Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7.** Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ...../03-07-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ:....., όπως νόμιμα εκπροσωπείται, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./20-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 612,19€.

Με την υπ' αριθμ./20-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 209,10€ πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 20,91€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 230,01€.

Με την υπ' αριθμ./20-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 1.563,85€ πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 781,92€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 2.345,77€.

Με την υπ' αριθμ./20-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, φορολογικής περιόδου .../.../...-.../.../..., το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση περιορίστηκε στο ποσό των 18.826,51€ έναντι του ποσού ύψους 19.267,90€ βάσει δήλωσης.

Με την υπ' αριθμ./20-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015, το πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση περιορίστηκε στο ποσό των 8.215,98€ έναντι του ποσού ύψους 8.852,10€ βάσει δήλωσης.

Με την υπ' αριθμ./20-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 2.144,51€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 543,14€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 2.687,65€.

Με τον υπ' αριθμ./20-05-2019 οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 35,99€ διότι έλαβε ανακριβή φορολογικά στοιχεία σε τρεις (3) περιπτώσεις διασαφήσεων εισαγωγής για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8 § 11 και 11 του Ν 4308/2014 και του άρθρου 13 § 1 του Ν 4174/2013.

Με τον υπ' αριθμ./20-05-2019 οριστικό προσδιορισμό προστίμου άρθρου 58^Α του Ν 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 529,12€ διότι έλαβε ανακριβή φορολογικά στοιχεία σε είκοσι πέντε (25) περιπτώσεις διασαφήσεων εισαγωγής για πράξεις που επιβαρύνονται με

ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8 § 11 και 11 του Ν 4308/2014 και του άρθρου 13 § 1 του Ν 4174/2013.

Με την υπ' αριθμ./20-05-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 400,00 €, λόγω του ότι: α) δεν υπέβαλε δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα-γνωστοποιήσεων μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε δυο (2) περιπτώσεις και β) δεν υπέβαλε δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα-γνωστοποιήσεων ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε δυο (2) περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 παρ.5 του Ν 4093/2012 και της ΠΟΛ 1004/04-01-2013 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 § 1 περ.α' και § 2 περ.α' του Ν 4174/2013.

Με την υπ' αριθμ. .../20-05-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 250,00 €, λόγω του ότι δεν ζήτησε, δεν έλαβε και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για μια διασάφηση εισαγωγής από την επιχείρηση, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 § 1θ' του Ν 4174/2013 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 54 § 2 περ.γ' του Ν 4174/2013.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016 από την Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των Ν. 4308/2014, 4172/2013, 2859/2000 και του Ν. 4093/2012, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../31-01-2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

Αιτία του ως άνω διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμ. ΕΜΠ./10-11-2017 έγγραφο του Δ' Τμήματος της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνειακών Ελέγχων (ΕΛ.Υ.Τ.) Θεσσαλονίκης, προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης Συγκεκριμένα από τον εκ των υστέρων έλεγχο και την έρευνα που πραγματοποιήθηκε από την Ελεγκτική Υπηρεσία Τελωνείων Θεσσαλονίκης στην επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με Α.Φ.Μ.:....., διαπιστώθηκε ο μηχανισμός δόλου που χρησιμοποιείται κατά την εισαγωγή εμπορευμάτων από Τουρκία και την παράδοσή τους στην Ελλάδα. Ειδικότερα, εξακριβώθηκε ότι η ως άνω επιχείρηση (φερόμενη ως εισαγωγέας) δε σχετίζεται με την αγορά των εμπορευμάτων από τους Τούρκους προμηθευτές, αλλά μόνο με τη μεταφορά των εμπορευμάτων από την Τουρκία, τον τελωνισμό τους και την παράδοσή τους στους πραγματικούς αγοραστές. Οι εν λόγω αγοραστές μεταβαίνουν οι ίδιοι στην Τουρκία, μεταφέροντας παράνομα χρηματικά ποσά, αγοράζουν τα εμπορεύματα μετρητοίς και δίνουν εντολή τα εμπορεύματα να μεταφερθούν σε κεντρική αποθήκη στην Κωνσταντινούπολη, όπου τα εμπορεύματα χωρίζονται ανά τελικό παραλήπτη στην Ελλάδα, συσκευάζονται σε τσουβάλια και αποστέλλονται στην Ελλάδα με εικονικό τιμολόγιο πώλησης. Μετά τον τελωνισμό, τα εμπορεύματα με τιμολόγιο εισαγωγής με υποπολλαπλάσιες δηλωθείσες αξίες των πραγματικών, παραδίδονται σε κάθε ένα πραγματικό αγοραστή με επιλεκτική έκδοση των απαιτούμενων φορολογικών στοιχείων.

Στην περίπτωση, που τα εκδοθέντα τιμολόγια υπερβαίνουν το ποσό των 500 ευρώ και η αποπληρωμή πρέπει να γίνει μέσω τραπεζής, πραγματοποιείται κατάθεση σε λογαριασμό του φερόμενου εισαγωγέα και παράδοση του σχετικού «καταθετηρίου» στον υποτιθέμενο πελάτη, ενώ οι πραγματικοί παραλήπτες καταβάλλουν στον φερόμενο ως εισαγωγέα αμοιβή, ανάλογη του βάρους των εμπορευμάτων που παραδίδονται, χωρίς την έκδοση σχετικών φορολογικών στοιχείων.

Σημειώνεται ότι η επιχείρηση λειτουργούσε υπό την οργάνωση και την διαρκή καθοδήγηση άλλου προσώπου.

Συμπερασματικά, από τον ανωτέρω έλεγχο, που διενεργήθηκε και αφορούσε σε δηλούμενη δασμοφορολογητέα αξία σε 308 Διασαφήσεις Εισαγωγής κλωστοϋφαντουργικών κυρίως προϊόντων, διαπιστώθηκαν:

- η εισαγωγή εμπορευμάτων στην Ελλάδα, με υποτιμολόγηση της πράγματι καταβληθείσας αξίας (συναλλακτικής /δασμοφορολογητέας), με την κατάθεση συνολικά 289 Διασαφήσεων Εισαγωγής, στις οποίες είχαν επισυναφθεί ανακριβή-εικονικά ως προς την αξία τιμολόγια εισαγωγής (288 στο Α' Τελωνείο Θεσσαλονίκης, 1 στο Β' Τελωνείο Θεσσαλονίκης) ενώ για τις υπόλοιπες 19 δεν προέκυψαν διαφυγόντες φόροι, και στη συνέχεια

- η παράδοση των ανωτέρω εμπορευμάτων στις έδρες περίπου 600 πραγματικών αγοραστών σε 43 νομούς της χώρας, οι οποίοι και κατέβαλαν οι ίδιοι την αξία τους στην Τουρκία, υποπίπτοντας έτσι στο αδίκημα της λαθρεμπορίας. Η συνολική δασμολογητέα αξία των υπό έλεγχο 289 διασαφήσεων εισαγωγής προσδιορίσθηκε από το Α' Τελωνείο Θεσσαλονίκης στο ποσό των 32,88 εκ. ευρώ, ενώ η δηλωθείσα κατά τον τελωνισμό ήταν 6,37 εκ. ευρώ.

Το γεγονός αυτό, είχε ως συνέπεια τη μη καταβολή στο Ελληνικό Δημόσιο των πράγματι αναλογούντων δασμών και φόρων, με το συνολικό ύψος των διαφυγόντων φόρων (ΦΠΑ) και λοιπών επιβαρύνσεων να ανέρχεται συνολικά στο ποσό των 6.191.124,77 ευρώ. Ο ως άνω μηχανισμός απάτης που εφαρμόστηκε εκτεταμένα από πλήθος επιτηδευματιών που δραστηριοποιούνταν κυρίως στον κλάδο ένδυσης – υπόδησης, είχε σαν αποτέλεσμα την απόκτηση εμπορευμάτων με τις ελάχιστες γι αυτούς επιβαρύνσεις (Φ.Π.Α.), ή χωρίς επιβαρύνσεις στις περιπτώσεις που δεν εκδίδονταν τιμολόγιο και περαιτέρω σε πωλήσεις χωρίς την έκδοση των νόμιμων φορολογικών στοιχείων, ή με την έκδοση παραστατικών με ιδιαίτερα χαμηλές αξίες, επιφέροντας ταυτόχρονα συνθήκες αθέμιτου ανταγωνισμού και πλήγμα στο υγιές εμπόριο εντός της ελληνικής επικράτειας.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, υιοθέτησε τα πορίσματα και τις παραδοχές της από 10-07-2017 έκθεσης ελέγχου – πορισματικής αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης. Ειδικότερα η Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, διενήργησε διασταυρωτικό έλεγχο των αναγραφόμενων εμπορευμάτων και των ποσοτήτων επί των σωμάτων των φορολογικών στοιχείων, εκδοθέντων από την επιχείρηση «.....» με Α.Φ.Μ.:....., τα οποία καταχωρήθηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας και των αντιστοίχων διασαφήσεων εισαγωγής, οι οποίες αφορούν τα παραληφθέντα εμπορεύματα, εκ μέρους της, τις οποίες απέστειλε, με το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ/10.11.2017 έγγραφό της, η ΕΛ.Υ.Τ. Θεσ/νίκης προς τη Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και διαπίστωσε:

Α)Για το φορολογικό έτος 2014:

- Μη υποβολή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα-γνωστοποίηση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε δυο (2) περιπτώσεις διασαφήσεων εισαγωγής.
- Μη υποβολή δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα-γνωστοποίηση ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε δυο (2) περιπτώσεις διασαφήσεων εισαγωγής.

Β)Για το φορολογικό έτος 2015:

- Δεν εξέδωσε φορολογικά παραστατικά σε δυο (2) περιπτώσεις επί αγοράς χωρίς τιμολόγιο.
- Έλαβε ανακριβή φορολογικά στοιχεία σε επτά (7) περιπτώσεις εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:.....

Γ)Για το φορολογικό έτος 2016:

- Έλαβε ανακριβή φορολογικά στοιχεία σε είκοσι έξι (26) περιπτώσεις εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ:.....

Με βάση τις ως άνω διαπιστώσεις, ο έλεγχος έκρινε τα βιβλία της προσφεύγουσας για τα υπό κρίση έτη, ως ελλιπώς ενημερωμένα, επαναπροσδιόρισε τα καθαρά κέρδη και τις φορολογητέες εκροές της επιχείρησης και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενη τα ακόλουθα:

- Η πορισματική αναφορά της ΕΛΥΤ είναι παντελώς αυθαίρετη. Στο πόρισμα της εν λόγω υπηρεσίας δεν γίνεται καμία αναφορά σε προϊόντα συναφή με αυτά που προορίζονταν για την προσφεύγουσα και δεν περιλαμβάνονταν μεταξύ αυτών που ελήφθησαν ως δείγματα για τον διενεργηθέντα έλεγχο, προκειμένου να διαπιστωθεί ότι οι ποσότητες που παρελάμβανε η προσφεύγουσα δεν ήταν αυτές που αναγράφονταν στις διασαφήσεις εισαγωγής. Τα εν λόγω εμπορεύματα η προσφεύγουσα τα χρησιμοποιούσε ως δείγματα και στη συνέχεια, εφόσον υπήρχε αγοραστικό ενδιαφέρον, θα προχωρούσε μόνη της στην εισαγωγή των υλικών. Η ΕΛΥΤ δεν προέβη σε διεξοδική εξέταση των διασαφήσεων εισαγωγής και των αντίστοιχων σε αυτές τιμολογίων αγοράς, που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα κατά το επίδικο χρονικό διάστημα. Η προσφεύγουσα δεν είχε συναλλαγή με την επιχείρηση «.....» κατά τις ημερομηνίες όπου υπάρχουν διασαφήσεις, για τις οποίες η προσφεύγουσα δεν έχει στη διάθεσή της αντίστοιχα παραστατικά. Δεν υπήρχε δόλος για την τέλεση της φερόμενης πράξης λαθρεμπορίας και της εξαπάτησης του Ελληνικού Δημοσίου καθώς η επιχείρηση παρουσιάζει υψηλούς τζίρους και καθαρά κέρδη.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων 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 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 αριθμ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα, όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27- Μέθοδοι έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβαίνει σε εκτιμώμενο, διορθωτικό ή προληπτικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης και με την εφαρμογή μιας ή περισσοτέρων από τις κατωτέρω τεχνικές ελέγχου: α) της αρχής των αναλογιών, β) της ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου, γ) της καθαρής θέσης του φορολογούμενου, δ) της σχέσης της τιμής πώλησης προς το συνολικό όγκο κύκλου εργασιών και ε) του ύψους των τραπεζικών καταθέσεων και των δαπανών σε μετρητά. Με τις ως άνω τεχνικές μπορούν να προσδιορίζονται τα φορολογητέα εισοδήματα των φορολογουμένων, τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκροές και τα φορολογητέα κέρδη των υπόχρεων βάσει των γενικά παραδεκτών αρχών και τεχνικών της ελεγκτικής. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται το ειδικότερο περιεχόμενο τεχνικών ελέγχου της παραγράφου 1, ο τρόπος εφαρμογής τους και κάθε σχετικό θέμα για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, σύμφωνα με παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2014, ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου [2238/1994](#), κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθεριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ.2 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) και ισχύει από 1-1-2015 και μετά, ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)..... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.1 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ 1, 5, 6, 7 και 8 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ως ισχύει από το φορολογικό έτος 2015 και μετά, ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. 6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη. 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. 8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται: α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους, β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ.5, 8, 10 και 11 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: «5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το

τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. 8. Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή, ο εκδότης του τιμολογίου παρέχει όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες για την τεκμηρίωση και καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών από τον πωλητή, έγκαιρα για την εκπλήρωση υπ' αυτού κάθε νόμιμης υποχρέωσης. 10. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το παραστατικό αυτό αναφέρει: α) Την ημερομηνία έκδοσης. β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου. γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών. δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών. ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής. στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων. 11. **Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με οντότητα που επίσης υπόκειται σε αυτόν το νόμο και η οποία για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, υπόκεινται στην υποχρέωση της παραγράφου 10 του παρόντος άρθρου.».**

Επειδή, ο Ν. 4172/2013 ορίζει στο άρθρο 1 (Πεδίο εφαρμογής) ότι: «1. Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος: α) των φυσικών προσώπων, [...]»,

στο άρθρο 2 (Ορισμοί) ορίζεται ότι: «Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως: α) «φορολογούμενος»: κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., β) «πρόσωπο»: κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα, [...]»,

Στο άρθρο 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα (με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ),... όπως ίσχυε έως 31/12/2014), ή (σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.... όπως ισχύει από 31/12/2014)».

Στο άρθρο 28 Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων ορίζεται ότι: «Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο».

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β).....».

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...

Επειδή, με το άρθρο 16 του ν. 2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1 Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.....2.Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου στις περιπτώσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, β)...γ) ...».

Επειδή, περαιτέρω, η φορολογητέα αξία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν. 2859/2000, διαμορφώνεται : α) από τη δασμολογητέα αξία των εισαγομένων αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις, β) από δασμούς, φόρους, τέλη, εισφορές και δικαιώματα που οφείλονται εκτός του εσωτερικού της χώρας, καθώς και όσα εισπράττονται κατά την εισαγωγή υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, εκτός από το Φ.Π.Α., γ) από τα παρεπόμενα έξοδα της εισαγωγής αγαθών, όπως τα έξοδα προμήθειας, μεσιτείας, τόκων, συσκευασίας, φόρτωσης, εκφόρτωσης, ασφάλισης και μεταφοράς μέχρι του πρώτου τόπου του προορισμού τους στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον και κατά το μέρος που δεν έχουν συμπεριληφθεί στη δασμολογητέα αξία και δ) από τα αναφερόμενα στην προηγούμενη περίπτωση γ' έξοδα, τα οποία πραγματοποιούνται, για τυχόν μεταφορά των αγαθών από τον πρώτο τόπο προορισμού σε άλλο τόπο στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους – μέλους της Κοινότητας που είναι γνωστός κατά το χρόνο τελωνισμού τους και τη θέση τους σε ανάλωση.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) ..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...».

Επειδή, περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. ..2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν

υποβάλλει δήλωση... 3.Εφόσον διαπιστώνεται [...], αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν.....».

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 171 του ΚΔΔ 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 ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.». Περαιτέρω σύμφωνα με την παρ. 4 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 2056/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας φορολογικής αρχής συντάσσει έκθεση ελέγχου, η οποία όμως βασίζεται σε άλλη έκθεση, που είχε προηγουμένως συνταχθεί από υπάλληλο άλλης υπηρεσίας, **οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση.**

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή το ΔΕΕ με την υπ' αριθ. [C-648/16](#) απόφαση του έκρινε ότι η οδηγία του ΦΠΑ επιτρέπει στην φορολογική αρχή, σε περίπτωση σοβαρών αποκλίσεων μεταξύ των δηλωθέντων εσόδων και των εσόδων που υπολογίζονται κατ' εκτίμηση, να κάνει χρήση επαγωγικής μεθόδου στηριζόμενης σε στοιχεία, για να καθορίσει το ποσό του κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε υποκείμενος στον φόρο και να προβεί, κατά συνέπεια, σε διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, απαιτώντας την καταβολή συμπληρωματικού ποσού ΦΠΑ.

Επειδή σύμφωνα με το διατακτικό της ως άνω απόφασης του ΔΕΕ, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι «η οδηγία [2006/112/EK](#) του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, **δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία επιτρέπει στην φορολογική αρχή, σε περίπτωση σοβαρών αποκλίσεων μεταξύ των δηλωθέντων εσόδων και των εσόδων που υπολογίζονται κατ' εκτίμηση βάσει τομεακών μελετών, να κάνει χρήση επαγωγικής μεθόδου στηριζόμενης σε τέτοιες τομεακές μελέτες, για να καθορίσει το ποσό του κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε υποκείμενος στον φόρο και να προβεί, κατά συνέπεια, σε διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, απαιτώντας την καταβολή συμπληρωματικού ποσού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)**, υπό την προϋπόθεση ότι η ρύθμιση αυτή και η εφαρμογή της δίνουν τη δυνατότητα στον υποκείμενο στον φόρο, τηρουμένων των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, καθώς και της προστασίας των δικαιωμάτων άμυνας, να αμφισβητήσει τα αποτελέσματα της εν λόγω μεθόδου, επικαλούμενος τυχόν αντίθετα αποδεικτικά

στοιχεία τα οποία διαθέτει, και να ασκήσει το δικαίωμά του εκπτώσεως σύμφωνα με τις διατάξεις του τίτλου Χ της οδηγίας 2006/112, όπερ θα πρέπει να ελεγχθεί από το αιτούν δικαστήριο».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατά τα υπό κρίση έτη, λειτουργούσε με δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο κλωστοϋφαντουργικών προϊόντων, για την παρακολούθηση δε των εργασιών της επιχείρησής, τήρησε απλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α..Σ. και των Ε.Λ.Π. Περαιτέρω, από τις ελεγκτικές διαπιστώσεις που διενεργήθηκαν από την ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, βάσει της οικείας Έκθεσης ελέγχου – Πορισματικής αναφοράς προέκυψε ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε αγορές εμπορευμάτων από την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» για τα έτη 2014, 2015 και 2016, για τις οποίες είτε δεν εκδόθηκαν, είτε εκδόθηκαν ανακριβή στοιχεία.

Επειδή, από τις από 20/05/2019 εκθέσεις μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος, ΦΠΑ και Προστίμων Κ.Φ.Δ. (άρθρων 54 και 58^Α), οι οποίες αποτελούν τη νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη του την από 11/07/2017 Έκθεση Ελέγχου – πορισματική αναφορά της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων (ΕΛ.Υ.Τ.) Θεσσαλονίκης σχετικά με τον έλεγχο της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων που εισήχθησαν από την Τουρκία από την ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ:....., κατά τη χρονική περίοδο από 04/06/2014 έως 12/12/2016. Ειδικότερα, εξακριβώθηκε ότι η ως άνω επιχείρηση (φερόμενη ως εισαγωγέας), δε σχετίζεται με την αγορά των εμπορευμάτων από τους Τούρκους προμηθευτές, αλλά μόνο με τη μεταφορά των εμπορευμάτων από την Τουρκία, τον τελωνισμό τους και την παράδοσή τους στους πραγματικούς αγοραστές.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση υπόθεσης και ειδικότερα από όσα αναλυτικά καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 11/07/2017 Έκθεση Ελέγχου της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων (ΕΛ.Υ.Τ.) Θεσσαλονίκης, γίνεται αναφορά στα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία συνδέουν την επιχείρηση «.....» με την προσφεύγουσα επιχείρηση «.....», ως ακολούθως

- Την ΑΤΖΕΝΤΑ που βρέθηκε στην έδρα της «.....» και χρησιμοποιούσε υπάλληλος της επιχείρησης (.....), στην οποία περιλαμβάνονται πληροφορίες για τους πελάτες, περιέχει τους κωδικούς που έχουν δοθεί σε κάθε έναν πραγματικό παραλήπτη-αγοραστή, καθώς και στοιχεία του κάθε παραλήπτη βάσει των οποίων εκδίδονται τα σχετικά τιμολόγια πώλησης (ΑΦΜ, Επωνυμία, Διεύθυνση).
- Τις καταστάσεις «.....» (μετάφραση στα ελληνικά -.....-) στις οποίες καταγράφονται ανά φορτηγό ο παραλήπτης, ο αριθμός των κιβωτίων-δεμάτων για τον συγκεκριμένο παραλήπτη, το βάρος αυτών και τα μεταφορικά που χρεώνονται σε κάθε παραλήπτη, οι οποίες στάλθηκαν στην ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης ηλεκτρονικά από την υπάλληλο της επιχείρησης «.....»
- Τα κιβωτολόγια που παρέλαβε η ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης ηλεκτρονικά από υπάλληλο της επιχείρησης και αυτά αποστάλθηκαν στην ως άνω υπηρεσία από το Α' Τελωνείο Θεσσαλονίκης και τα οποία αναφέρουν αναλυτικά τους κωδικούς των παραληπτών. Σημειώνεται ότι το ως άνω τελωνείο διαθέτει κιβωτολόγια με τους κωδικούς παραληπτών

για κάθε δέμα- κιβώτιο για τις 285 διασαφήσεις από το σύνολο των 308, αφού για τις υπόλοιπες διασαφήσεις, τα κιβωτολόγια που κατατέθηκαν κατά τον τελωνισμό δεν αναφέρουν κωδικό τελικού παραλήπτη-προφανώς παραλήφθηκε η στήλη με την εν λόγω πληροφόρηση.

- Τις Διασαφήσεις Εισαγωγής με τα συνημμένα σε αυτές έγγραφα.
- Τις Εκθέσεις Προσδιορισμού Δασμών και Φόρων που απεστάλησαν στην ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης με τα αρ. πρωτ. ΕΜΠ .../12-06-2017, ΕΜΠ ../26-06-2017 και/11-04-2017 έγγραφα του Α' Τελωνείου Θεσσαλονίκης σε απάντηση των αρ. πρωτ. ΕΜΠ/20-12-2016, .../20-02-2017,/13-06-2017 και/16-03-2017 εγγράφων της ως άνω υπηρεσίας, σύμφωνα με τις οποίες, από το σύνολο των **308** υπό έλεγχο διασαφήσεων εισαγωγής το Τελωνείο αποδέχτηκε τη δηλωθείσα αξία για τις 19 ενώ για τις υπόλοιπες 289 διαμόρφωσε νέα δασμολογητέα αξία και συνεπώς προσδιόρισε τους αναλογούντες διαφυγόντες φόρους. Η ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης δημιούργησε ηλεκτρονικό αρχείο σε μορφή «Excel» στο οποίο καταχωρήθηκαν αναλυτικά ανά Διασάφηση Εισαγωγής κάθε δέμα-κιβώτιο χωριστά, τα είδη και οι ποσότητες που περιέχονται σε αυτό, η δηλωθείσα αξία ανά τεμάχιο ή κιλό (στην περίπτωση υφάσματος ή αξεσουάρ), η διαμορφωθείσα αξία από το Α' Τελωνείο Θεσσαλονίκης, οι διαφυγόντες φόροι όπως προσδιορίστηκαν από το Α' Τελωνείο, καθώς και ο κωδικός του παραλήπτη για το κάθε δέμα. Σημειώνεται ότι στο εν λόγω αρχείο περιλαμβάνεται το σύνολο των υπό έλεγχο (308) Διασαφήσεων Εισαγωγής στις περιπτώσεις δε που η δηλωθείσα αξία έγινε αποδεκτή από το Τελωνείο (19 Δ/σεις) δεν προκύπτουν διαφυγόντες φόροι και άρα η συγκεκριμένη στήλη είναι μηδενική.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έφερε στην ως άνω κατασχεθείσα ατζέντα τον κωδικό 152, με τον οποίο ταυτοποιείται η ως άνω συναλλασσόμενη με την επιχείρηση του «.....» και με τον κωδικό αυτό παρακολουθούνταν οι συναλλαγές της με αυτήν. Ο παραλήπτης με τον κωδικό 152 φαίνεται από τα ως άνω έγγραφα, μέσω μεταφορικής εταιρίας, ότι είναι ο παραλήπτης για το έτος 2014 τεσσάρων (4) διασαφήσεων, για το 2015 εννέα (9) διασαφήσεων και για το έτος 2016 είκοσι επτά (27) διασαφήσεων.

Επειδή, όλες οι ανωτέρω διαπιστώσεις στηρίχθηκαν σε αποδεικτικά έγγραφα και τεκμήρια και επιπροσθέτως, από καταθέσεις και τηλεφωνικές συνομιλίες, οι οποίες βρίσκονται στη διάθεση του Εισαγγελέα Θεσσαλονίκης, προκύπτει αδιαμφισβήτητα, αφενός μεν, ο ρόλος εκάστου εμπλεκόμενου προσώπου, αφετέρου δε, αποδεικνύεται η υποτιμολόγηση των εισαχθέντων εμπορευμάτων με απώτερο σκοπό την αποφυγή φόρων.

Επειδή, από την ακρόαση των τηλεφωνικών συνδιαλέξεων των υπαλλήλων της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, κατόπιν άρσης τηλεφωνικού απορρήτου, προέκυψαν αποδεικτικά στοιχεία για τις πράγματι πληρωθείσες αξίες εμπορευμάτων που έχουν εκτελωνιστεί από την επιχείρηση «.....» σε συγκεκριμένες ημερομηνίες, όπου εντοπίστηκαν περιπτώσεις όπου οι πραγματικές τιμές των εμπορευμάτων ήταν από 3,5 έως 37 φορές μεγαλύτερες από τις αντίστοιχες δηλωθείσες κατά τον τελωνισμό.

Επειδή, οι υπό κρίση διασαφήσεις είχαν τη γενική περιγραφή αξεσουάρ, αξεσουάρ (κορδέλα), αξεσουάρ (φελιζόλ), ύφασμα, νήμα/κλωστή, δηλαδή υλικά ιδιαίτεως ελαφρά ως προς το βάρος τους. Από τον πίνακα παραληφθέντων εμπορευμάτων ανά διασάφηση και φορολογικό έτος που απεστάλη από την ΕΛΥΤ, σε συνδυασμό με τα επιδειχθέντα από την προσφεύγουσα παραστατικά, το βάρος των εμπορευμάτων, σε κιλά ανά φορολογικό έτος, διαμορφώνεται ως εξής: α) Για το φορολογικό έτος 2014 εξήντα τρία κιλά (63), β) Για το φορολογικό έτος 2015 διακόσια είκοσι πέντε κιλά (225) και γ) Για το φορολογικό έτος 2016 επτακόσια είκοσι ένα κιλά (721). Λαμβάνοντας υπόψη το βάρος των ως άνω υλικών σε συνδυασμό με το μέγεθος της επιχείρησης από άποψη ακαθαρίστων εσόδων, τα οποία για τα υπό κρίση έτη κυμαίνονται μεταξύ 350.000,00€ έως 500,000,00€, και σε σχέση με το πελατολόγιό της, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα εν λόγω υλικά προορίζονταν μόνο για δειγματοισμό, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εν ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

1) Υπ' αριθμ...../20-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	612,19€	612,19€
Σύνολο φόρων για καταβολή	612,19€	612,19€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

2) Υπ' αριθμ...../20-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	209,10€	209,10€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν 4174/2013	20,91€	20,91€
Σύνολο φόρων για καταβολή	230,01€	230,01€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

3) Υπ' αριθμ...../20-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	1.563,85€	1.563,85€

Πρόστιμο άρθρου 58 Ν 4174/2013	781,92€	781,92€
Σύνολο φόρων για καταβολή	2.345,77€	2.345,77€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

4)Υπ'αριθμ...../20-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2014 έως 31-12-2014

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πιστωτικό Υπόλοιπο για έκπτωση	19.267,90€	18.826,51€	18.826,51€	441,39€

5)Υπ'αριθμ...../20-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2015 έως 31-12-2015

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ- ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πιστωτικό Υπόλοιπο για έκπτωση	8.852,10€	8.215,98€	8.215,98€	636,12€

6)Υπ'αριθμ...../20-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2016 έως 31-12-2016

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	2.144,51€	2.144,51€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν 4174/2013	543,14€	543,14€
Σύνολο φόρων για καταβολή	2.687,65€	2.687,65€

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει.

7)Υπ'αριθμ...../20-05-2019 οριστικός προσδιορισμός προστίμου άρθρου 58^Α § 1 Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2015

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πρόστιμο	35,99€	35,99€

8)Υπ'αριθμ...../20-05-2019 οριστικός προσδιορισμός προστίμου άρθρου 58^Α § 1 Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2016

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πρόστιμο	529,12€	529,12€

9)Υπ' αριθμ...../20-05-2019 Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2014

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πρόστιμο	400,00€	400,00€

10)Υπ' αριθμ...../20-05-2019 Πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4174/2013, φορολογικού έτους 2015

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πρόστιμο	250,00€	250,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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