



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 6/11/2020

Αριθμός απόφασης: 1674

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 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. Την από 11/6/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού αρ. .., Τ.Κ., κατά της με αριθμό/...../29-4-2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 18/6/2020 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 11/6/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, 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 με αρ./...../29-4-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους **500,00 €** (5 X 100,00), διότι δεν υπέβαλε δηλώσεις – γνωστοποιήσεις για μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων σε πέντε (5) περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 παρ. 5 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Ν. 4174/2013.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, με αφορμή το με αρ. πρωτ./10.11.2017 (αρ. πρωτ./17-11-2017 της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης) πληροφοριακό δελτίο της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, προέκυψε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση στο φορολογικό έτος 2014 παρέλαβε εμπορεύματα χωρίς να έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία ή έλαβε ανακριβή φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, σε πέντε (5) περιπτώσεις και κατ' επέκταση δεν υπέβαλε στη αρμόδια του αντισυμβαλλόμενου Δ.Ο.Υ. γνωστοποιήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 5 του Ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.). Ειδικότερα, σύμφωνα με την από 10.07.2017 έκθεση ελέγχου – πορισματική αναφορά της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης δεκάδες επιχειρηματίες στην Ελλάδα παραλάμβαναν εμπορεύματα, για τα οποία, είτε δεν εκδίδονταν καθόλου, είτε εκδίδονταν ανακριβή (υποτιμολογημένα) τιμολόγια πώλησης. Πωλητής των ως άνω εμπορευμάτων ήταν η επιχείρηση «.....», η οποία φερόμενη ως εισαγωγέας των εν λόγω εμπορευμάτων, εισήγαγε από την Τουρκία, προϊόντα με δηλωθείσα δασμολογητέα αξία υποπολλαπλάσια της πραγματικής. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση, η προσφεύγουσα, παρέλαβε κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους 2016 προϊόντα χωρίς την έκδοση ή την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Στην από 29/4/2020 έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης υιοθετήθηκαν τα πορίσματα της επισυναπτόμενης σε αυτήν, με ημερομηνία 10/7/2017, έκθεσης ελέγχου – πορισματικής αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης. Από την με ημερομηνία 29/4/2020 έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης προέκυψε ότι, η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε στη

αρμόδια του αντισυμβαλλόμενου (.....) Δ.Ο.Υ. γνωστοποιήσεις για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε δύο περιπτώσεις (σχετ. οι υπ' αριθμ./29-12-2014 και/4-12-2014 διασαφήσεις) καθώς και γνωστοποιήσεις για την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων σε τρεις (3) περιπτώσεις διασαφήσεων εισαγωγής (σχετ. οι υπ' αριθμ./20-10-2014,/12-12-2014 και/4-12-2014 διασαφήσεις), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 παρ. 5 του Ν.4093/2012.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενη ότι :

Η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου εφαρμογής διατάξεων άρθρ. 54 του ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης είναι μη νόμιμη και πρέπει να ακυρωθεί ελλείψει σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας, διότι η έκθεση ελέγχου, η οποία αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, βασίζεται αποκλειστικά στην από 11/7/2017 έκθεση ελέγχου – πορισματική αναφορά της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων, η οποία αφενός ουδέποτε της κοινοποιήθηκε από την ελέγκτρια της Δ.Ο.Υ., ούτως ώστε να γνωρίζει το ακριβές περιεχόμενο και τα συμπεράσματα αυτής, και αφετέρου η έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αναφέρεται παντελώς αόριστα σε αυτήν, χωρίς να την ενσωματώνει ως κείμενο, ούτε να αναφέρει συγκεκριμένο εδάφιο ή σημεία αυτής από τα οποία να προκύπτουν τα συμπεράσματα στα οποία οδηγήθηκε ο έλεγχος. Περαιτέρω, η εν λόγω έκθεση της ΕΛ.ΥΤ. δεν έχει κριθεί ακόμη δικαστικά ούτως ώστε το περιεχόμενό της να αποτελεί πλήρη απόδειξη και η χρήση της από την Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης να είναι μη νόμιμη.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο πρώτο παράγραφος Ε υποπαράγραφος Ε1 «ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ» του Ν.[4093/2012](#), με τις τροποποιήσεις του Ν.[4223/2013](#):

«Άρθρο 1 Υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών

1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του [άρθρου 101](#) του Ν. [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. ...

Άρθρο 2 Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών

1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων. ...

3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία....»

Επειδή σύμφωνα με τις παρ. 5, 10 και 11 του άρθρου 6 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ): «5. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 αποδεικνύουν τις συναλλαγές με τη σύνταξη, εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στις παραγράφους 14 και 15 αυτού του άρθρου, τίτλου κτήσης στον οποίο περιλαμβάνονται, τα στοιχεία των συμβαλλομένων καθώς και τα στοιχεία της συναλλαγής, όπως αναφέρονται στις παραγράφους 10 και 11 του άρθρου αυτού, για τα αγαθά που αγοράζουν από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών. Στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου το γεγονός γνωστοποιείται άμεσα από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου σε Κεντρικές Υποδομές.

10. Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, η διεύθυνση και ο Α.Φ.Μ.. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ..

11. Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και προστίθεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής ή της αμοιβής».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 6 της **ΠΟΛ 1004/2013** ορίζεται μεταξύ άλλων ότι: «...Ειδικά στην περίπτωση άρνησης έκδοσης τιμολογίου ή ανακριβούς έκδοσης, από υπόχρεο, το γεγονός γνωστοποιείται άμεσα, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου, σε Κεντρικές Υποδομές.

«Στο σημείο αυτό διευκρινίζονται και τα εξής:

α) Η γνωστοποίηση μπορεί να υποβάλλεται εγγράφως, εφόσον στο έγγραφο αυτό απεικονίζονται όλα τα αναγκαία στοιχεία και δεδομένα (συμβαλλόμενων και συναλλαγής). Επίσης η γνωστοποίηση μπορεί να υποβάλλεται από απόσταση (μέσω fax ή ηλεκτρονικά).

β) Δεν απαγορεύεται, αντί των αναφερόμενων ανωτέρω (περ. α), να συνεχίσει να εκδίδεται τιμολόγιο, το οποίο θα αποστέλλεται άμεσα στη Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου.

γ) Για το χρόνο γνωστοποίησης που ορίζεται ότι πρέπει να γίνεται άμεσα, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

γ1) Επί αγοράς αγαθών, τα οποία παραλαμβάνονται από τον αγοραστή χωρίς να συνοδεύονται με το Δελτίο Αποστολής του υπόχρεου προμηθευτή, οι διαδικασίες γνωστοποίησης γίνονται άμεσα (με την παραλαβή).

γ2) Επί λήψης υπηρεσιών, με την παρέλευση του χρόνου έκδοσης τιμολογίου από τον υπόχρεο (ολοκλήρωση παροχής υπηρεσιών κ.λπ).

γ3) Επί λήψης ανακριβούς τιμολογίου, με τη λήψη του τιμολογίου.

Για τη διευκόλυνση των υπόχρεων στις ως άνω περιπτώσεις (π.χ. παραλαβή αγαθών εκτός ωραρίου λειτουργίας, δυσκολία καταμέτρησης λόγω μεγάλων ποσοτήτων κ.λπ.), παρέχεται δυνατότητα η σχετική γνωστοποίηση να υποβάλλεται, το αργότερο, εντός της μεθεπόμενης εργάσιμης ημέρας από αυτή που συνέτρεξε το γεγονός».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' του Ν. 4174/2013: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου» και στην παρ. 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται: «2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1».

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, στις παρ. 1 και 4 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 βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους 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, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ., επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί, στην περίπτωση αυτή,

έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘΕΣ 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι : «*Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης*».

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται έλλειψη συγκοινοποίησης της από 10.07.2017 έκθεσης ελέγχου – πορισματικής αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης επί της οποίας βασίστηκε η ελεγκτική αρχή για τα πορίσματα της. Ωστόσο, ούτε από την προσφυγή της, αλλά ούτε και από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα αιτήθηκε προς τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. να της προσκομίσει αντίγραφο της εν λόγω έκθεσης ελέγχου και ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας αλυσιτελώς προβάλλεται και τυγχάνει απορριπτέος.

Επειδή ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί ανακριβούς έκδοσης ή μη έκδοσης τιμολογίων της εκδότριας επιχείρησης «.....» δεν είναι αυθαίρετος, αφού η από 10.07.2017 έκθεση ελέγχου – πορισματική αναφορά της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, τα πορίσματα της οποίας υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στον καταλογισμό της παράβασης και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Συνοπτικά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου που διενεργήθηκε από την Ε.Λ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης και αφορούσε σε δηλούμενη δασμολογητέα αξία 308 Διασαφήσεων εισαγωγής, ήταν οι κάτωθι:

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

2) Η ελεγχόμενη από την ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης επιχείρηση «..... με Α.Φ.Μ.» (φερόμενη ως εισαγωγέας) δεν έχει καμία σχέση με την αγορά των εμπορευμάτων από τους Τούρκους προμηθευτές. Από τα στοιχεία που συγκεντρώθηκαν από την Ε.Λ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, σε συνδυασμό με την άρση απορρήτου τηλεφωνικών συνδέσεων που πραγματοποιήθηκε κατόπιν αιτήσεως στις αρμόδιες εισαγγελικές αρχές, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση «.....» λειτουργούσε υπό την οργάνωση και την διαρκή καθοδήγηση άλλου προσώπου και συγκεκριμένα του Η μόνη ουσιαστική δραστηριότητα της επιχείρησης «..... με Α.Φ.Μ.» ήταν η μεταφορά των εμπορευμάτων από την Τουρκία με εικονικά φορολογικά στοιχεία, ο τελωνισμός και η παράδοση των εμπορευμάτων στις έδρες περίπου 600 πραγματικών αγοραστών σε 43 νομούς της Χώρας.

3) Οι εν λόγω πραγματικοί αγοραστές ήταν επιχειρήσεις - επιτηδευματίες που δραστηριοποιούνται στον χώρο της ένδυσης – υπόδησης (καταστήματα χονδρικής – λιανικής πώλησης ενδυμάτων – υποδημάτων και βιοτεχνίες ετοίμων ενδυμάτων). Οι ίδιοι πραγματοποιούσαν τις παραγγελίες στους Τούρκους προμηθευτές, εξοφλούσαν τα εμπορεύματα, είτε τοις μετρητοίς με χρήματα που μετέφεραν παρανόμως στην Τουρκία είτε μέσω τραπεζής, υποπίπτοντας έτσι στο αδίκημα της λαθρεμπορίας. Περαιτέρω, οι ίδιοι οι αγοραστές έδιναν εντολή τα εμπορεύματα να μεταφερθούν σε κεντρική αποθήκη (logistics) στην Κωνσταντινούπολη με την επωνυμία Εκεί τα εμπορεύματα χωρίζονταν ανά τελικό παραλήπτη στην Ελλάδα και συσκευάζονταν σε τσουβάλια. Τέλος, αποστέλλονταν στην Ελλάδα με εικονικό τιμολόγιο πώλησης προς την επιχείρηση «.....» και αποθηκεύονταν μέχρι την αποστολή τους στον τελικό παραλήπτη στις εγκαταστάσεις της «.....» στη Θεσσαλονίκη.

4) Μετά τον τελωνισμό των εμπορευμάτων από την επιχείρηση «.....», η ανωτέρω επιχείρηση προέβαινε στην τιμολόγηση τους και την αποστολή τους στους τελικούς παραλήπτες - πραγματικούς αγοραστές. Οι πραγματικοί παραλήπτες κατέβαλλαν στον φερόμενο ως εισαγωγέα την αμοιβή του, η οποία ήταν ανάλογη του βάρους των εμπορευμάτων που παραδίδονται, πραγματοποιούνταν δε πάντα χωρίς την έκδοση σχετικών φορολογικών στοιχείων. Η τιμολόγηση των εμπορευμάτων πραγματοποιούνταν ανάλογα με τις επιθυμίες και ιδιαιτερότητες (συχνότητα παραλαβών, ποσότητα, είδος εμπορεύματος) του κάθε παραλήπτη - αγοραστή. Μάλιστα, από την άρση απορρήτου τηλεφωνικών συνδέσεων που πραγματοποιήθηκε στα εμπλεκόμενα στη λαθρεμπορία πρόσωπα, διαπιστώθηκε ότι οι ίδιοι οι παραλήπτες καθόριζαν τις αξίες και τις ποσότητες που θα αναγραφούν στα εκδοθέντα τιμολόγια. Σε ορισμένες περιπτώσεις οι αξίες που αναγράφονταν στα τιμολόγια πώλησης στο εσωτερικό της Χώρας ήταν ελάχιστα μεγαλύτερες (περίπου 10%) από αυτές που δηλώνονταν κατά την εισαγωγή και οι οποίες ήταν υποπολλαπλάσιες των πραγματικών. Με αυτόν τον τρόπο οι αγοραστές είχαν την δυνατότητα να προβαίνουν στη συνέχεια σε πωλήσεις με την έκδοση παραστατικών με ιδιαίτερα χαμηλές αξίες. Σε άλλες περιπτώσεις οι παραλήπτες – αγοραστές δεν επιθυμούσαν την έκδοση τιμολογίου (πραγματοποιούνταν ακύρωση του συνοδευτικού στοιχείου μεταφοράς) και στην συνέχεια

προέβαιναν και οι ίδιοι στην πώληση των εμπορευμάτων χωρίς την έκδοση των νόμιμων φορολογικών στοιχείων πώλησης. Περαιτέρω, από τον έλεγχο της ΕΛ.Υ.Τ. διαπιστώθηκε ότι όταν τα τιμολόγια που εξέδιδε η επιχείρηση «.....» υπερέβαιναν σε αξία τα 500,00 € και συνεπώς θα έπρεπε να εξοφληθούν μέσω Τραπεζής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013, οι υπάλληλοι – συνεργάτες της επιχείρησης «.....» αναλάμβαναν την κατάθεση του συγκεκριμένου ποσού σε τραπεζικό λογαριασμό της ίδιας της επιχείρησης «.....» και την παράδοση του σχετικού «καταθετηρίου» στον υποτιθέμενο πελάτη.

5) Η συνολική δασμολογητέα αξία των υπό έλεγχο 289 διασαφήσεων εισαγωγής προσδιορίστηκε από Α' Τελωνείο Θεσσαλονίκης στο ποσό των 32,88 εκατομμυρίων ευρώ ενώ η δηλωθείσα κατά τον τελωνισμό ήταν 6,37 εκατομμύρια ευρώ. Ως συνέπεια, το συνολικό ύψος των διαφυγόντων φόρων (ΦΠΑ) και λοιπών επιβαρύνσεων ανήλθε συνολικά στο ποσό των 6.191.124,77 ευρώ, επιφέροντας ταυτόχρονα συνθήκες αθέμιτου ανταγωνισμού και πλήγμα στο υγιές εμπόριο εντός της Ελληνικής επικράτειας καθώς οι εμπλεκόμενοι επιτηδευματίες αποκτούσαν εμπορεύματα με ελάχιστες για αυτούς επιβαρύνσεις (Φ.Π.Α.), ή χωρίς επιβαρύνσεις στις περιπτώσεις που δεν εκδίδονταν τιμολόγιο και προέβαιναν αντίστοιχα στην έκδοση φορολογικών στοιχείων με ιδιαίτερα χαμηλές αξίες ή και σε πωλήσεις χωρίς την έκδοση των νόμιμων φορολογικών στοιχείων.

Ειδικότερα στο κεφάλαιο IV της με ημερομηνία 01.07.2017 έκθεσης ελέγχου – πορισματικής αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης γίνεται αναφορά στα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία συνδέουν την επιχείρηση «.....» με την προσφεύγουσα, ως ακολούθως:

- Στην ATZENTA που βρέθηκε στην έδρα της εκδότριας επιχείρησης, η οποία 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).
- Στις καταστάσεις «HESAP» (μετάφραση στα ελληνικά -λογαριασμός-) 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 εκδότριας επιχείρησης.
- Στα κιβωτολόγια που παρέλαβε η ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης ηλεκτρονικά από την υπάλληλο της εκδότριας 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.

- Στις Διασαφήσεις Εισαγωγής με τα συνημμένα σε αυτές έγγραφα.
- Στις Εκθέσεις Προσδιορισμού Δασμών και Φόρων που απεστάλησαν στην ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης με τα αρ. πρωτ. ΕΜΠ 109/12-06-2017, ΕΜΠ 126/26-06-2017 και 17481/11-04-2017 έγγραφα του Α' Τελωνείου Θεσσαλονίκης σε απάντηση των αρ. πρωτ. ΕΜΠ 208/20-12-2016, .../20-02-2017, 2841/13-06-2017 και 1355/16-03-2017 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 η συγκεκριμένη στήλη είναι μηδενική.

Επειδή τα στοιχεία που αφορούν στην επιχείρηση της προσφεύγουσας αντλήθηκαν από το περιεχόμενο και τα συνημμένα του υπ' αρ. πρωτ. .../14-02-2020 εγγράφου της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης προς την Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης (αρ. πρωτ. εισερχ./17-02-2020), καθώς και από τον Πίνακα «ΔΙΑΦΥΓΟΝΤΕΣ ΦΟΡΟΙ ΑΝΑ ΠΑΡΑΛΗΠΤΗ & ΔΙΑΣΑΦΗΣΗ», ο οποίος κοινοποιήθηκε στην Δ.Ο.Υ. από την ΕΛ.Υ.Τ. στις 10-11-2017 (αρ. πρωτ. εισερχ. ΕΜΠ .../10-11-2017) και στον οποίο καταγράφονται οι παραλήπτες των εμπορευμάτων, στους οποίους η επιχείρηση «.....», είτε δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία πώλησης, είτε εξέδωσε ανακριβή φορολογικά στοιχεία ως προς τις αξίες, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται παραπάνω. Ανάμεσα στους παραλήπτες των εν λόγω εμπορευμάτων ήταν και η προσφεύγουσα, η οποία στην ατζέντα που κατασχέθηκε από την ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης εμφανίζονταν με τον κωδικό παραλήπτη

Επειδή από την σύγκριση των τιμολογίων αγοράς της προσφεύγουσας με τον συγκεντρωτικό πίνακα διαφυγόντων φόρων ανά διασάφηση της προσφεύγουσας επιχείρησης που συνέταξε ο έλεγχος της ΕΛ.Υ.Τ. διαπιστώνεται η ανακρίβεια των υπό κρίση παραστατικών, καθώς υπάρχουν αναντιστοιχίες τόσο ως προς την αξία, όσο και ως προς την ποσότητα των εμπορευμάτων.

Επειδή ο προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας των προϊόντων που προμηθεύτηκε η

προσφεύγουσα από την επιχείρηση “.....” έγινε με βάση τη δασμολογητέα αξία που προσδιόρισε το Α' Τελωνείο Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με τις διατάξεις του Καν. (ΕΟΚ) 2913/1992 του Συμβουλίου της 12^{ης} Οκτωβρίου 1992 περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα και του Καν. (ΕΟΚ) 2454/1993 για την περίοδο έως 30/4/2015 και των διατάξεων του Καν. (ΕΕ) 952/2013 του Συμβουλίου της 9^{ης} Οκτωβρίου 2013 για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα και του Εκτελεστικού Κανονισμού (ΕΕ) 215/2447 για την περίοδο 1/5/2015 – 15/12/2016. Ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν εφαρμόστηκαν ορθώς οι τελωνειακές διατάξεις κατά τον προσδιορισμό της δασμολογητέας αξίας αλυσιτελώς προβάλλεται και τυγχάνει απορριπτέος, διότι ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται με βάση τις διατάξεις των φορολογικών νόμων που ισχύουν, τόσο κατά την τέλεση των παραβάσεων, όσο και κατά την διενέργεια του ελέγχου και συνεπώς, η φορολογική αρχή δεν έχει την αρμοδιότητα να ελέγξει την τυχόν μη ορθή εφαρμογή άλλων νόμων μη φορολογικών.

Επειδή, στο 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». Εν προκειμένω, οι περιπτώσεις της μη έκδοσης και της λήψης ανακριβών φορολογικών στοιχείων είναι επαναλαμβανόμενες, όχι μόνο εντός του φορολογικού έτους 2014, αλλά και εντός των φορολογικών ετών 2015 και 2016, ενώ η προσφεύγουσα δεν προσκομίζει στοιχεία που να αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς της περί συναλλαγών που απεικονίζονται σε πραγματικές αξίες. Επιβαρυντικό δε στοιχείο αποτελεί το γεγονός ότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στην μοναδική περίπτωση που η προσφεύγουσα έλαβε από την εκδότρια επιχείρηση τιμολόγιο αξίας άνω των 500,00 € (ΤΙΜ/20-10-2014) και θα έπρεπε να εξοφληθεί μέσω τράπεζας, σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν.4172/2013, η εξόφλησή του πραγματοποιήθηκε από τον κ., υπάλληλο της επιχείρησης «.....» και συνεργάτη του υποκρυπτόμενου προσώπου στην ανωτέρω επιχείρηση Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί άρνησης της ανακρίβειας των φορολογικών στοιχείων και της επίκλησης για έλλειψη δόλου απορρίπτεται ως αναιτιολόγητος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29/4/2020 έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 11/6/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Κ.Φ.Α.Σ. – Κ.Φ.Δ.

Η με αρ./..../29-4-2020 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης

Ποσό προστίμου : **500,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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