



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 6-11-2020

Αριθμ. Αποφ.: 1673

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@.aade.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 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **11-06-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της με αριθμ. /...../ **24-04-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 18-6-2020 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **11-06-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **του**, 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 αριθμό .../.../29-04-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 3.846,95€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ποσού 1.923,48€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 84,72€, ήτοι **συνολικό ποσό 5.855,15€**.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στα πλαίσια ελέγχου φορολογίας εισοδήματος που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης για το φορολογικό έτος 2016, δυνάμει της με αριθμ. .../.../31-01-2018 σχετικής εντολής ελέγχου. 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 στη συνέχεια 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 ελεγχόμενη 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.

Μεταξύ των ως άνω παραληπτών των εμπορευμάτων ήταν και η επιχείρηση της του με ΑΦΜ:, η οποία στην ατζέντα που κατασχέθηκε από την ΕΛΥΤ Θεσσαλονίκης εμφανιζόταν με τον κωδικό παραλήπτη

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, η Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης στην αρμοδιότητα της οποίας ανήκει η προσφεύγουσα, απέστειλε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθμ./30-4-2018 έγγραφο με το οποίο κοινοποίησε την εντολή ελέγχου, την υπ' αριθμ./27-4-2018 γνωστοποίηση

δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων των άρθρων 397 και 398 του Ν. 4512/2018, καθώς και το υπ'αριθμ...../31-1-2020 έγγραφο αίτημα του άρθρου 14 του ΚΦΔ, προκειμένου να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία.

Η Φορολογική αρχή λαμβάνοντας υπόψη τα πορίσματα και τα λοιπά έγγραφα που απέστειλε η ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, κατέληξε στο πόρισμα, όπως αυτό καταγράφεται στην από 29/04/2020 οικεία έκθεση ελέγχου, και συγκεκριμένα:

Η προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2016:

- Από τον έλεγχο στα φορολογικά βιβλία της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι έχουν καταχωρηθεί είκοσι έξι (26) τιμολόγια, εκ των οποίων τρία τιμολόγια δεν συσχετίζονται με καμία διασαφήση. Ένα τιμολόγιο, το υπ'αριθμ./12-9-2016, συσχετίζεται με δύο διασαφήσεις, τις με αριθμό/12-9-2016 &/12-9-2016.
- Δεν έλαβε από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, και κατ' επέκταση δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σε τρεις (3) περιπτώσεις, σχετικές διασαφήσεις με αριθμό/6-10-2016,/13-6-2016 και/8-9-2016, συνολικής καθαρής αξίας 1.167,40€, όπως αυτή διαμορφώθηκε από την ΕΛΥΤ, τιμολόγια αγοράς, προς τεκμηρίωση και αναγνώριση των συναλλαγών, λόγω παράλειψης τιμολόγησης ποσότητας ειδών που περιλαμβάνονται στις αντίστοιχες διασαφήσεις εμπορευμάτων από την ως άνω επιχείρηση, κατ' εφαρμογή των διατάξεων άρθρου 11 του ν. 4308/2014.
- Έλαβε ανακριβή, ως προς το είδος ή την ποσότητα και την αξία φορολογικά στοιχεία από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, σε είκοσι (20) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 12.642,32€, όπως αναλυτικά περιγράφονται στη σελ. 19-23 της από 29-4-2020 έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

Όλα αυτά τα είδη, αποκτηθέντα με ή χωρίς παραστατικό, εκλήφθησαν ως είδη που πουλήθηκαν εντός της χρήσης που αποκτήθηκαν, με βάση το χρόνο έκδοσης των διασαφήσεων εισαγωγής, ενώ η αξία πώλησης αυτών προσδιορίστηκε, έχοντας ως βάση τη διαμορφωθείσα αξία, όπως αυτή καθορίστηκε από την ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, και λαμβάνοντας υπόψη την αξία των ληφθέντων τιμολογίων που αφορούν τα παραληφθέντα στις διασαφήσεις εμπορεύματα, ως εξής:

Προσδιορισμός αξίας αγορών βάσει ελέγχου για το φορολογικό έτος 2016

Διαμορφωθείσα αξία διασαφήσεων	17.012,92
Συνολική αξία ληφθέντων τιμολογίων ¹	3.203,20
ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ ΑΓΟΡΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	13.809,72

¹ Στην αξία των ληφθέντων τιμολογίων συμπεριλήφθηκε μόνο η αξία των τιμολογίων που αφορούν τα παραληφθέντα στις διασαφήσεις εμπορεύματα

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/11-6-2020 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη ότι:

1. Η έκθεση ελέγχου επί της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη είναι παντελώς αόριστη και ασαφής καθώς δεν αναφέρει σε κανένα σημείο με ποιο τρόπο εμπλέκεται στην υπόθεση η προσφεύγουσα. Η έκθεση της ΕΛΥΤ δεν της κοινοποιήθηκε ποτέ και δεν αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο που να πληροί τις προϋποθέσεις του νόμου. Ουδέποτε διενεργήθηκε έλεγχος από την Ε' Δ.Ο.Υ. στην επιχείρησή της.
2. Η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη λόγω έλλειψης σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις. Η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση της πράξης χωρίς να έχει καταστήσει στην προσφεύγουσα σαφή, το λόγο έκδοσής της και τις φορολογικές παραβάσεις στις οποίες υπέπεσε. Η έκθεση αναφέρει πολλές ανακρίβειες και προκαλεί μεγάλη σύγχυση.
3. Οι αγορές εμπορευμάτων από την πραγματοποιήθηκαν με μετάβαση της προσφεύγουσας στην έδρα της προμηθεύτριας, όπου έβλεπε δείγματα των εμπορευμάτων και κατόπιν έδινε παραγγελίες. Επέλεξε την ως άνω προμηθεύτρια, λόγω της μεγάλης ποικιλίας σε υφάσματα που προέρχονταν από την Τουρκία, η οποία φημίζεται για την ποικιλία των σχεδίων στα υφάσματά της. Η προσφεύγουσα δεν γνώριζε ποιες ήταν οι προμηθεύτριες εταιρείες της Παρόμοια προϊόντα, σε παρόμοιες τιμές αγόραζε και από εγχώριους προμηθευτές με τους οποίους συνεργαζόταν, όπως αποδεικνύεται από τα προσκομιζόμενα τιμολόγια αγοράς.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :

Επειδή, το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 ορίζει ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο «σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου», και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, [εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση] «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.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην

παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα».

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».

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, 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».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» 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 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 τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 29 και 32 του Καν. 2913/92, όπως ίσχυαν μέχρι 30/04/2016 και τα άρθρα 70-72 του Καν. 952/13, όπως ίσχυαν από 01/05/2016), η

δασμολογητέα αξία των εισαγόμενων στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας εμπορευμάτων, καθορίζεται από την πράγματι πληρωθείσα τιμή, στην οποία προστίθενται έξοδα μεταφοράς, ασφάλισης των εμπορευμάτων, καθώς και έξοδα φόρτωσης και εργασιών διαφύλαξής τους, μέχρι του τόπου εισόδου αυτών στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, ανεξάρτητα από το ποιος τα καταβάλλει, ο αγοραστής ή ο πωλητής.

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 στην προκειμένη περίπτωση από την από 29/04/2020 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος η οποία αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης, 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 τα έτη 2014-2016. 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 «.....» ακολούθως:

- Την ATZENTA 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 «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 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, 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 φαίνεται από τα ως άνω έγγραφα, μέσω μεταφορικής εταιρίας, ότι είναι ο παραλήπτης για το έτος 2014 τεσσάρων (4) διασαφήσεων, για το έτος 2015 έξι (6) και για το έτος 2016 είκοσι πέντε (25) 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 τέλος, στα πλαίσια της προηγούμενης ακρόασης, κατόπιν κοινοποίησης στην προσφεύγουσα του υπ' αριθμ./27-02-2020 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, η προσφεύγουσα κατέθεσε το υπ' αριθμ./07-04-2020 υπόμνημα με τις απόψεις της επί του οποίου ο έλεγχος έλαβε σαφή θέση (σελ. 25-28 της έκθεσης ελέγχου).

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 28 του ν.4174/2013 προβλέπεται ρητά το δικαίωμα του φορολογούμενου να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου, ο ισχυρισμός περί άγνοιας των συνημμένων εγγράφων στην έκθεση προσδιορισμού Φ.Π.Α., απορρίπτεται ως αβάσιμος, δεδομένου ότι δεν υπήρξε σχετικό αίτημα που να μην ικανοποιηθεί.

Επειδή, σε ότι αφορά τον προσδιορισμό του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος στην προσβαλλόμενη πράξη:

Από τον έλεγχο της ΕΛΥΤ διαπιστώθηκε ότι τα παραληφθέντα εμπορεύματα ανά διασάφηση που αφορούν την προσφεύγουσα το έτος 2016 είναι:

Πίνακας 5: Παραληφθέντα εμπορεύματα ανά διασάφηση
που αφορούν την ελεγχόμενη επιχείρηση «.....» 2016

α/α	Ημερομηνία	Διασάφηση	Δηλωθείσα αξία	Διαμορφωθείσα αξία	Διαφυγόντες φόροι
1	18/1/2016	..	74,10	142,47	15,73
2	22/2/2016	..	56,00	164,66	24,99
3	26/2/2016	..	152,00	340,74	43,41
4	29/2/2016	.	56,10	153,57	22,42
5	15/4/2016	...	60,20	139,16	18,16
6	25/4/2016	..	122,40	264,13	32,60
7	16/5/2016	..	26,00	59,98	7,82
8	24/5/2016	..	15,15	46,04	7,10
9	26/5/2016	.	79,20	184,84	24,30
10	30/5/2016		12,40	36,58	5,56
11	2/6/2016	..	78,00	493,47	99,71
12	6/6/2016	...	110,60	728,44	148,28
13	13/6/2016	..	75,90	579,63	120,89
14	29/8/2016	..	80,40	850,75	184,88
15	1/9/2016	..	152,40	875,12	173,45
16	8/9/2016	..	516,00	3.650,58	752,30
17	12/9/2016	.	49,60	283,22	56,07
18	12/09/2016	.	360,10	2.540,36	523,26
19	26/9/2016	.	260,00	1.683,48	341,63
20	6/10/2016	.	1,80	18,60	4,03
21	10/10/2016	.	66,00	548,36	115,77
22	13/10/2016	.	18,20	130,88	27,04
23	27/10/2016	..	128,40	946,42	196,32
24	14/11/2016	.	80,00	634,58	133,10
25	8/12/2016	..	171,60	1.516,86	322,86
Σύνολο 2016			2.802,55	17.012,92	3.401,70

Από τον έλεγχο στα βιβλία της προσφεύγουσας διαπιστώθηκε ότι αυτή έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, κατά το έτος 2016, τα εξής τιμολόγια:

ΤΙΜ	Ημ/νία	Περιγραφή	Ποσότητα	€/τεμ. ή κιλό	Κ.Α	Φ.Π.Α.	Σ.Α.
.	19/1/2016	Ύφασμα	57kgr	1,00	57,00	13,11	70,11
.	22/02/2016	Ύφασμα	140 kgr	1,20	168,00	38,64	206,64
.	26/02/2016	Ύφασμα	95 kgr	1,20	114,00	26,22	140,22
.	29/02/2016	Ύφασμα	51 kgr	1,20	61,20	14,07	75,27
Σύνολο Τριμήνου Α					400,20	92,05	
.	11/04/2016	Ύφασμα	58 kgr	1,00	58,00	13,34	71,34
.	15/04/2016	Ύφασμα	43 kgr	1,20	51,60	11,86	63,86
..	25/04/2016	Ύφασμα vis/luk	102 kgr	1,00	102,00	23,46	125,46

..	16/05/2016	Ύφασμα 95 /vis 5 EL	20 kgr	1,40	28,00	6,44	34,44
...	24/05/2016	Ύφασμα 95 /vis 5 EL	101 kgr	0,80	80,80	18,58	99,38
.	26/05/2016	Ύφασμα 95 /vis 5 EL	66 kgr	0,80	52,80	12,14	64,94
.	30/05/2016	Ύφασμα 95 /vis 5 EL	62 kgr	0,80	49,60	11,40	61,00
..	02/06/2016	Ύφασμα 95 /vis 5 EL	195 kgr	0,80	156,00	37,44	193,44
..	06/06/2016	Ύφασμα 95 /vis 5 EL	79 kgr	0,80	63,20	15,16	78,36
..	14/06/2016	Ύφασμα 95 /vis 5 EL	67 kgr	1,20	80,40	19,29	99,69
Σύνολο Τριμήνου Β					722,40	169,15	
.	29/08/2016	Ύφασμα	402 kgr	0,80	321,60	77,18	398,78
.	01/09/2016	Ύφασμα	127 kgr	1,30	165,10	39,62	204,72
.	08/09/2016	Ύφασμα 95/B 5/Λ	445 kgr	0,90	400,50	96,12	496,62
.	12/09/2016	Ύφασμα 95/B 5/Λ	308 kgr	1,40	431,20	103,48	534,68
.	26/09/2016	Ύφασμα 100/ POL	200 kgr	1,50	300,00	72,00	372,00
Σύνολο Τριμήνου Γ					1.618,40	388,41	
...	10/10/2016	Αξεσουάρ (ετικέτες)	88 kgr	0,80	70,40	16,89	87,29
..	13/10/2016	Αξεσουάρ (ετικέτες)	13 kgr	1,50	19,50	4,68	24,18
..	27/10/2016	Ύφασμα 95 POL 5/EL	107 kgr	1,50	160,50	38,52	199,02
..	03/11/2016	Αξεσουάρ (ετικέτες)	97 kgr	1,60	155,20	37,24	192,44
.	15/11/2016	Ύφασμα	50 kgr	1,70	85,00	20,40	105,40
.	05/12/2016	Πλεκτά 100/AKP 035	300 (τεμάχια)	1,20	360,00	86,40	446,40
..	08/12/2016	Ύφασμα 100/ ACR	132 kgr	1,40	184,80	44,35	229,15
Σύνολο Τριμήνου Δ					1.035,40	248,50	
Σύνολο έτους					3.776,40	898,11	

Συγκρίνοντας τις διασαφήσεις με τα ληφθέντα και καταχωρηθέντα τιμολόγια διαπιστώθηκε ότι:

- Η προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε 26 τιμολόγια Από αυτά τα 3 δεν συνδέονται με καμία διασάφηση. (../11-4-2016 με αξία 58,00€, ../3-11-2016 με αξία 155,20€ &/5-12-2016 με αξία 360,00€). Συνεπώς, η αποκρυβείσα ύλη διαμορφώνεται ως εξής: 3.7746,40-58-155,20-360,00 = 3.203,00€.

- Οι διασαφήσεις είναι 25. Για μία διασαφήση, την υπ' αριθμ. .../6-10-2016, δεν εκδόθηκε κανένα τιμολόγιο. Για δύο διασαφήσεις, την υπ' αριθμ. .../12-9-2016 & .../12-9-2016 εκδόθηκε ένα τιμολόγιο, το υπ' αριθμ. .../12-9-2016.
- Σε 3 περιπτώσεις εκδόθηκαν τιμολόγια που αντιστοιχούσαν σε 3 διασαφήσεις και δεν διαπιστώθηκαν διαφορές. Πρόκειται για τα:
 α).../22-6-2016 διασαφήση εκδόθηκε το τιμολόγιο .../22-6-2019.
 β).../24-5-2016 διασαφήση εκδόθηκε το τιμολόγιο .../25-5-2016
 γ).../30-5-2016 διασαφήση εκδόθηκε το τιμολόγιο .../30-5-2016.
- Συνεπώς: 20 τιμολόγια κρίθηκαν ανακριβή ως προς την αξία.
- Μη έκδοση τιμολογίων σε 3 περιπτώσεις.
 α)Αφορά τη διασαφήση .../6-10-2016, δεν τιμολογήθηκαν 6 αξεσουάρ με αξία ΕΛΥΤ 18,60€
 β)τη διασαφήση .../13-6-2016, για την οποία εκδόθηκε το υπ' αριθμ...../6-6-2016 ανακριβές τιμολόγιο, στο οποίο όμως δεν τιμολογήθηκαν 2 κιλά ύφασμα (αξία 2 x 8,40€ = 16,80€)
 γ)τη διασαφήση .../8-9-2016, για την οποία εκδόθηκε το ανακριβές τιμολόγιο .../8-9-2016 που αφορά την τιμολόγηση 444 κιλά υφάσματος, αλλά δεν τιμολογήθηκαν 200 κιλά υφάσματος με αξία 200 x 5,66 = 1.132,00 €.
 Συνολική αξία μη έκδοσης 1132 + 16,80 + 18,60 = 1.167,40€.
 Συνολική αξία ανακριβούς έκδοσης 12.642,32€

Η αξία των αγορών βάσει ελέγχου το έτος 2016 διαμορφώθηκε ως η διαφορά μεταξύ της αξίας των διασαφήσεων μείον τη διαφορά των εκδοθέντων τιμολογίων, ως εξής:

Διαμορφωθείσα αξία διασαφήσεων	17.012,92
Συνολική αξία ληφθέντων τιμολογίων ²	3.203,20
ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ ΑΓΟΡΩΝ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	13.809,72

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τους Μ.Σ.Κ.Κ. του Υπουργείου Οικονομικών, με βάση τις δραστηριότητες της προσφεύγουσας, προσδιόρισε ότι ο συντελεστής μετατροπής των αγορών σε πωλήσεις ανήλθε σε 1,21 και κατά συνέπεια τα αποκρυβέντα έσοδα προσδιορίστηκαν ως εξής:

$$13.809,72 \times 1,21 = 16.709,76\text{€}$$

Βάσει αυτού, ο έλεγχος πρόσθεσε στα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2016 την ως άνω προσδιορισθείσα αξία των αποκρυβέντων εσόδων και προσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της

² Στην αξία των ληφθέντων τιμολογίων συμπεριλήφθηκε μόνο η αξία των τιμολογίων που αφορούν τα παραληφθέντα στις διασαφήσεις εμπορεύματα

χρήσης 2016 σε 15.849,77€, βάση των οποίων εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη φόρου εισοδήματος.

Σε ότι αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι παρόμοια εμπορεύματα αγοράζε από εγχώριους προμηθευτές σε παρόμοιες τιμές, αυτός δεν μπορεί να γίνει δεκτός, καθώς από τα προσκομισθέντα τιμολόγια δεν μπορεί να ταυτοποιηθεί η ομοιότητα των ειδών σε ότι αφορά τις προδιαγραφές τους.

Κατόπιν αυτού οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας σχετικά με την αοριστία και την ασάφεια της έκθεσης ελέγχου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

την **απόρριψη** της από **11/06/2020** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Υπ' αριθμ. .../.../29-04-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	3.846,95 €	3.846,95 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	1.923,48 €	1.923,48 €
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	84,72 €	84,72 €
Συνολικό ποσό	5.855,15€	5.855,15€

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής 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.