



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 18-5-2021

Αριθμ. Αποφ.: 1282

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 Α1273/15-12-2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ.5 του άρθρου 63 του Ν 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από τις 16-11-2020 έως και την 31-01-2021, παρατείνεται έως 31-03-2021.

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **24-9-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή: **α)**της εταιρείας με την επωνυμία «..... **Ο.Ε**» με **ΑΦΜ**, **β)**του **του** με ΑΦΜ:, κατοίκου, Τ.Κ., και **γ)**της **του** με ΑΦΜ:, κατοίκου, επί της οδού, Τ.Κ., ατομικά και ως διαχειριστών και εκπροσώπων της ως άνω ομόρρυθμης εταιρείας, κατά των με αριθμό **α)..../16-7-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, **β)..../16-7-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, **γ)..../16-7-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, **δ)..../49/16-7-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014, **ε)..../50/16-7-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015, **στ)..../51/16-7-2020** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, **ζ)..../3154899/16-7-2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014, **η)..../3154900/16-7-2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015 και **θ)...../3154901/16-7-2020** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Την από 30-10-2020 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.

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

Επί της από **24-9-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... **Ο.Ε.**», καθώς και των ομόρρυθμων εταίρων αυτής, και, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό **..../...../16-7-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 1.018,35€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 509,18€, πλέον τέλος επιτηδεύματος ποσού 1.000,00€, ήτοι **συνολικό ποσό 2.527,53€**
- Με την με αριθμό **..../...../16-7-2020** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 7.757,93€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού

3.878,97€, πλέον τέλος επιτηδεύματος ποσού 1.000,00€, ήτοι **συνολικό ποσό 12.636,90€.**

- Με την με αριθμό/...../16-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 13.826,96€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 6.913,48€, πλέον τέλος επιτηδεύματος ποσού 1.000,00€, ήτοι **συνολικό ποσό 21.740,44€.**
- Με την με αριθμό .../...../16-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 900,85 €, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 450,43€, ήτοι **συνολικό ποσό 1.351,28€.**
- Με την με αριθμό/...../16-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 6.862,79€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 3.431,40€, ήτοι **συνολικό ποσό 10.294,19€.**
- Με την με αριθμό/...../16-7-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά Φ.Π.Α. ύψους 11.193,05€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 5.596,53€, ήτοι **συνολικό ποσό 16.789,58€.**
- Με την με αριθμό/...../16-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση πρόστιμο ύψους **3.300,00€**, λόγω μη υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (γνωστοποιήσεων) περί μη έκδοσης τιμολογίων σε πέντε (5) περιπτώσεις, μη υποβολής δηλώσεων Φ.Π.Α. για τις φορολογικές περιόδους 1/1-31/3/2014, 1/4 – 30/6/2014 και 1/7 – 30/9/2014, από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος
- Με την με αριθμό/...../16-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση πρόστιμο ύψους **8.000,00€**, λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και μη έκδοσης παραστατικών στοιχείων χωρίς Φ.Π.Α. προς τεκμηρίωση και αναγνώριση συναλλαγών σε είκοσι δύο (22) περιπτώσεις.
- Με την με αριθμό/...../16-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση πρόστιμο ύψους **2.500,00€**, λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α και Προστίμων ΚΦΔ που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 & 2016, δυνάμει της με αριθμό/1/23-12-2019 σχετικής εντολής ελέγχου.

Αιτία του ως άνω διενεργηθέντος ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό 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 τραπέζης, 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 προσδιορίστηκε 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 «..... . Ο.Ε.» με ΑΦΜ:

Στην ατζέντα που κατασχέθηκε από την ΕΛΥΤ Θεσσαλονίκης με τον κωδικό παραλήπτη εμφανιζόταν το όνομα του, ενώ το αναγραφόμενο δίπλα στο όνομα τηλέφωνο με αριθμό ανήκε στην, μέλος της ομόρρυθμης εταιρείας «..... Ο.Ε.». Ωστόσο, κατά τον έλεγχό της η ΕΛΥΤ διαπιστώθηκε ότι στα κιβωτολόγια που έφεραν τον αριθμό περιλαμβάνονταν διασαφήσεις που συσχετιζόνταν με τον ΑΦΜ της ομόρρυθμης επιχείρησης «..... Ο.Ε.».

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με έδρα τη Θεσσαλονίκη, επί της οδού, Τ.Κ., προέβη σε έναρξη δραστηριότητας στις 26/3/2008 (ΑΡ.ΓΕΜΗ) και σε εκπρόθεσμη δήλωση διακοπής εργασιών, υποβάλλοντας την υπ' αριθμ. /12-11-2018 αίτηση διακοπής και δηλώνοντας ως ημερομηνία διακοπής την 31/12/2010. Ως κύριο αντικείμενο δραστηριοτήτων είχε το «χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού (ενδυμάτων) και ως δευτερεύον «εξαγωγή γυναικείων ετοιμών ενδυμάτων και φορεμάτων» και «λιανικό εμπόριο γυναικείων ετοιμών ενδυμάτων – φορεμάτων».

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, η Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης στην αρμοδιότητα της οποίας ανήκε η προσφεύγουσα επιχείρηση, απέστειλε στους διαχειριστές, τα υπ' αριθμ. /10-3-2020 & /10-3-2020 έγγραφα, στη δηλωθείσα στο σύστημα Μητρώου της ΑΑΔΕ, διεύθυνση κατοικίας και στη διεύθυνση κατοικίας του ατόμου που τον φιλοξενεί, με τα οποία του κοινοποίησε την εντολή ελέγχου και του γνωστοποίησε τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων των άρθρων 397 και 398 του Ν. 4512/2018 και στη απέστειλε το υπ' αριθμ. /10-3-2020 έγγραφο κοινοποίησης της εντολής ελέγχου και γνωστοποίησης της δυνατότητας υποβολής φορολογικών δηλώσεων των άρθρων 397 και 398 του Ν.4512/2018. Επίσης,

και στους δύο διαχειριστές απεστάλη η υπ' αριθμ./10-3-2020 πρόσκληση παροχής πληροφοριών.

Η Φορολογική αρχή λαμβάνοντας υπόψη τα πορίσματα και τα λοιπά έγγραφα της ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, κατέληξε στο πόρισμα, όπως αυτό καταγράφεται στις από 16/07/2020 οικείες εκθέσεις ελέγχου, και συγκεκριμένα:

Για το φορολογικό έτος 2014 (από 13-10-2014 ως 22-12-2014):

- Από την πορισματική αναφορά της ΕΛΥΤ προκύπτει η ύπαρξη πέντε (5) διασαφήσεων έτους 2014 με κωδικό πελάτη που αφορούν σε αγορά εμπορευμάτων και προϊόντων δηλωθείσας αξίας 473,50€ και διαμορφωθείσας αξίας 3.012,88€.

Για το φορολογικό έτος 2015:

- Από την πορισματική αναφορά της ΕΛΥΤ προκύπτει η ύπαρξη σαράντα μίας (41) διασαφήσεων έτους 2015 με κωδικό πελάτη που αφορούν σε αγορά εμπορευμάτων και προϊόντων δηλωθείσας αξίας 6.675,70€ και διαμορφωθείσας αξίας 22.952,47€.

Για το φορολογικό έτος 2016:

- Από την πορισματική αναφορά της ΕΛΥΤ προκύπτει η ύπαρξη τριάντα (30) διασαφήσεων έτους 2016 με κωδικό πελάτη που αφορούν σε αγορά εμπορευμάτων και προϊόντων δηλωθείσας αξίας 5.625,95€ και διαμορφωθείσας αξίας 36.676,27€.

Δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είχε προβεί σε εκπρόθεσμη διακοπή εργασιών με ημερομηνία 31-10-2010 και οι ομόρρυθμοι εταίροι δεν προσκόμισαν φορολογικά βιβλία, ούτε τιμολόγια ή άλλα φορολογικά παραστατικά έκδοσης της επιχείρησης:

- Ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της υπ' αριθμ./16-7-2020 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014, λόγω μη υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (γνωστοποιήσεων) στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προς τεκμηρίωση των συναλλαγών σε τουλάχιστον πέντε περιπτώσεις, ύψους 500€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 παρ.5 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, καθώς και λόγω μη υποβολής μηδενικών δηλώσεων Φ.Π.Α για το α', β' και γ' τρίμηνα του 2014, επιβλήθηκε πρόστιμο 300€, ενώ λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος επιβλήθηκε πρόστιμο 2.500,00€.
- Επίσης, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση της υπ' αριθμ./16-7-2020 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του Ν. 4174/2013, λόγω μη έκδοσης παραστατικών στοιχείων χωρίς Φ.Π.Α. προς τεκμηρίωση και αναγνώριση των συναλλαγών, σε είκοσι δύο (22) περιπτώσεις που αφορούν διασαφήσεις στο χρονικό διάστημα από 1/1/2015 μέχρι 16/10/2015, δεδομένου ότι μόνο γι' αυτό το χρονικό διάστημα προβλέπεται η κύρωση του αρ. 54 του ΚΦΔ, ύψους 5.500€, ενώ με την ίδια πράξη επιβολής προστίμου επιβλήθηκε και πρόστιμο 2.500,00€ λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος.

- Τέλος, ο έλεγχος εξέδωσε την υπ' αριθμ./16-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρ.54 του Ν. 4174/2013, στο φορολογικό έτος 2016, ύψους 2.500,00€, λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος.

Στη φορολογία εισοδήματος ο έλεγχος προσδιόρισε τη συνολική αποκρυβείσα αξία των αγορών όπως αυτή διαμορφώθηκε από την ΕΛΥΤ. Όλα αυτά τα είδη 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 το συντελεστή καθαρού κέρδους επί των αγορών (17%) διά το συντελεστή καθαρού κέρδους επί των πωλήσεων (13%) και με βάση τη δραστηριότητα της προσφεύγουσας (ΚΑΕ 6223), η αξία των φορολογητέων εκροών προσδιορίστηκε σε 3.916,74€ στο φορολογητέο έτος 2014, σε 29.838,21€ στο φορολογητέο έτος 2015 και σε 47.679,15€ στο φορολογητέο έτος 2016.

Στη φορολογία Φ.Π.Α, επί της ως άνω προσδιορισθείσας αξίας των φορολογητέων εκροών, επιβλήθηκε ο φόρος εκροών βάσει του συντελεστή Φ.Π.Α., όπως ίσχυε την κρινόμενη περίοδο (23% από 1/1/2014 μέχρι 31-5-2016 και 24% από 1/6/2016 μέχρι 31/12/2016).

Συνεπεία των ως άνω διαπιστώσεων, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. προέβη στη σύνταξη της από 25-6-2020 έκθεσης Μητρώου, με την οποία αναβίωσε ο Α.Φ.Μ. της εν λόγω εταιρείας μέχρι την 31/12/2016.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/24-9-2020 ενδικοφανή προσφυγή οι προσφεύγοντες ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενοι ότι:

1. Ως προς το πόρισμα της ΕΛΥΤ. Ο έλεγχος περιορίστηκε και στηρίχτηκε αποκλειστικά στο πόρισμα της ΕΛΥΤ, στο οποίο όμως πουθενά δεν αναφέρει το όνομά τους ατομικά, αλλά ούτε και την εταιρεία «..... Ο.Ε». Πλημμελής αιτιολογία. Το αρχείο excel αποτελεί μια απλή καταγραφή των πελατών και όχι ένα πόρισμα ελέγχου. Η ύπαρξη του ονόματος υπήρχε στην ατζέντα γιατί ο γνωριζόταν με τον πάνω από τριάντα χρόνια. Ο ρητά δηλώνει ότι κάθε συνομιλία που είχε με το ήταν αυστηρά προσωπική και ουδέποτε ενήργησε με την ιδιότητα του διαχειριστή της Ο.Ε. Η ρητά δηλώνει ότι η επιχείρηση ήταν ανενεργή από το 2010 και δεν είχε έδρα, δεν είχε προσωπικό, δεν είχε σταθερό τηλέφωνο, ούτε υλικοτεχνική υποδομή για άσκηση εμπορικής δραστηριότητας και πολύ περισσότερο ουδέποτε συνεργάστηκε με το Δεν προέβη σε παραγγελίες εμπορευμάτων σε αυτόν, δεν υπήρξαν διασαφήσεις για λογαριασμό της εταιρείας και δεν παρέλαβε εμπορεύματα. Ήδη από 1-11-2017 ο υπέβαλε υπόμνημα παροχής εξηγήσεων προς την Πταισματοδίκη του ΙΕ' τμήματος και προφανώς επειδή οι εξηγήσεις του κρίθηκαν επαρκείς δεν ασκήθηκε ποινική δίωξη μέχρι σήμερα. Οι κατηγορίες που τους αποδίδονται είναι έωλες, αβάσιμες, ανυπόστατες και αναπόδεικτες. Κανένας έλεγχος δεν έγινε στην εταιρεία «..... Ο.Ε». Από κανένα στοιχείο δεν αποδεικνύεται ότι η ως άνω εταιρεία

εισήγαγε εμπορεύματα από τρίτες χώρες. Καμία μαρτυρική κατάθεση δεν συμπεριλαμβάνεται στην πορισματική αναφορά της ΕΛΥΤ. Καμία τηλεφωνική συνομιλία δεν έχει καταγραφεί. Καμία οικονομική συναλλαγή μεταξύ της Ο.Ε. με τη δεν προέκυψε. Κανένα από τα παραπάνω εμπορεύματα δεν βρέθηκε και δεν κατασχέθηκε στα χέρια της Ο.Ε., ούτε κάποιο άλλο στοιχείο. Όλες οι διασαφήσεις και τα συνοδευτικά στοιχεία στην έκθεση της ΕΛΥΤ έγιναν από τη

2. Κατανομή του βάρους της απόδειξης. Από κανένα στοιχείο δεν αποδεικνύεται η παραλαβή των εμπορευμάτων. Δεν έχει εντοπιστεί καμία πληρωμή, δεν έχει αποδειχτεί καμία συμφωνία ή τηλεφωνική συνομιλία που να αφορά την εταιρεία τους. Ο έλεγχος δεν αποδεικνύει την τέλεση των επίμαχων παραβάσεων.
3. Ως προς τον υπολογισμό της αξίας των εμπορευμάτων. Η δασμολογητέα αξία είναι η συναλλακτική αξία, σύμφωνα με το άρθρο 70 του Τελωνειακού Κώδικα και όταν δεν μπορεί να προσδιοριστεί αυτή καθορίζεται με βάση διαθέσιμα στοιχεία εντός της Ε.Ε., όπου θα πρέπει να συνεκτιμούνται περαιτέρω παράγοντες, όπως, κατά πόσο τα συγκρινόμενα εμπορεύματα επιτελούν τις ίδιες λειτουργίες και κατά πόσο υπάρχει χρονική συγκρισιμότητα. Σε κάθε περίπτωση η χρήση στατιστικών στοιχείων των τιμών εισαγωγής συνιστά τη θεμελίωση της αμφισβήτησης της δηλωθείσας αξίας και όχι τον τρόπο προσδιορισμού της δασμολογητέας αξίας.
4. Υπολογισμός της αξίας στα πλαίσια του φορολογικού ελέγχου. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι παράνομες. Ακόμη και αν ο προσδιορισμός της αξίας των εμπορευμάτων από το τελωνείο είναι σωστός, αυτός αφορά μόνο τον τελωνειακό έλεγχο και από πουθενά δεν προκύπτει η χρήση του από τη φορολογική διοίκηση. Εξάλλου, οι επίμαχες αξίες έχουν σταλεί στη Δ.Ο.Υ με τη μορφή πίνακα, ενώ μέχρι την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων το τελωνείο δεν είχε εκδώσει καταλογιστικές πράξεις.
5. Ο έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου χρησιμοποιεί ένα συντελεστή μετατροπής των αγορών σε πωλήσεις χρησιμοποιώντας τους Συντελεστές Καθαρού Κέρδους που προβλεπόταν στην Πολ. 1004/2006. Η εφαρμογή αυτής της Πολ. δεν βρίσκει πουθενά έρεισμα για τις επίμαχες χρήσεις. Η εφαρμογή από τον έλεγχο της παρ.1 του άρθρου 28 του Ν.4172/2013 που αφορά τη μέθοδο προσδιορισμού εσόδων με κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες τεχνικές, δεν είναι σύνηθες. Δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής έμμεσων μεθόδων ελέγχου και προσδιορισμού του εισοδήματος, καθώς αυτοί οι μέθοδοι τυγχάνουν εφαρμογής όταν δεν τηρούνται λογιστικά βιβλία και δεν συντάσσονται φορολογικά στοιχεία. Η επιχείρησή τους από 31-12-2010 μέχρι 12-11-2018 δεν πραγματοποίησε καμία συναλλαγή. Ο έλεγχος προβαίνει στη φορολόγηση υποτιθέμενων εισοδημάτων που στηρίζεται επί τη βάσει υποτιθέμενων αγορών και υποτιθέμενων πωλήσεων.

6. Ως προς την αναπροσαρμογή των αποτελεσμάτων του στο Φ.Π.Α. Για την έκπτωση του Φ.Π.Α. πρέπει να προσκομίζεται το οικείο νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο. Αυτό ισχύει είτε ο προσδιορισμός των υποκείμενων σε φόρο εσόδων ενεργείται λογιστικώς επί τη βάσει των εγγραφών και των δηλώσεων, είτε λόγω ανακρίβειας ή ανεπάρκειας των βιβλίων, εξωλογιστικώς. Παράνομα η φορολογική αρχή προέβη σε αναπροσαρμογή των ακαθαρίστων εσόδων. Η εφαρμογή του άρθρου 50 του Φ.Π.Α. προϋποθέτει ότι τα βιβλία κρίθηκαν ανακριβή ή ανεπαρκή. Ο έλεγχος οφείλει να αναγνωρίσει τις δαπάνες από τον Φ.Π.Α. αγορών που τους αποδίδει.
7. Σχετικά με τις πράξεις προσδιορισμού προστίμων. Αν ο έλεγχος δέχεται ότι οι αγορές έγιναν στην Τουρκία, το φορολογικό στοιχείο όφειλε να εκδοθεί εκεί. Συνεπώς, δεν υπάρχει παράβαση κατά τα ΕΛΠ. Αντιφατικό το σκεπτικό του ελέγχου, καθώς αφενός τοποθετεί τη συναλλαγή στην Ελλάδα και επιβάλλει πρόστιμα, αφετέρου τη θεωρεί ως εισαγωγή από Τρίτη χώρα και εφαρμόζει το άρθρο 20 του ν.2859/2000.

Ως προς τους τέσσερις πρώτους ισχυρισμούς :

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 τις από 16/07/2020 εκθέσεις επιβολής προστίμων του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., και των εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.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 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, περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο προσδιορισμός της δασμολογητέας αξίας των επίμαχων εμπορευμάτων έγινε από την ΕΛ.Υ.Τ. κατά τρόπο τεκμαρτό κατά σαφή παράβαση των διατάξεων τόσο του Ενωσιακού όσο και του Τελωνειακού Κώδικα.

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 «..... . Ο.Ε.» 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, καθώς και από το υπ' αριθμ. /9-4-2020 έγγραφο της ΕΛΥΤ προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, προκύπτει ότι στην ως άνω κατασχεθείσα ατζέντα δίπλα στον κωδικό εμφανίζεται το όνομα και ο αριθμός κινητού τηλεφώνου που ανήκει στη Όπως διαπίστωσε η ΕΛΥΤ, όλες οι κλήσεις που έγιναν από το εν λόγω κινητό τηλέφωνο προς την επιχείρηση και προς το πραγματοποιήθηκαν από τη Θεσσαλονίκη και ο καλών ήταν άντρας. Ο παραλήπτης με τον κωδικό φαίνεται ότι είναι ο παραλήπτης πέντε (5) διασαφήσεων στο έτος 2014, σαράντα μία (41) διασαφήσεων στο έτος 2015 και τριάντα (30) διασαφήσεων στο έτος 2016, οι οποίες κατά τον έλεγχο της ΕΛΥΤ συσχετίστηκαν με την εν ενεργεία τότε ομόρρυθμη εταιρεία «..... Ο.Ε».

Να σημειωθεί ότι σε πολλές περιπτώσεις, στην κατασχεθείσα ατζέντα της , συνεργάτιδας του, εμφανίζονται τα στοιχεία των διαχειριστών των εταιρειών. Επιπλέον, η προσφεύγουσα επιχείρηση, υπέβαλε δήλωση διακοπής εργασιών στις 12-11-2018, ενώ ήδη, κατά την παραδοχή του, είχε κληθεί από την εισαγγελία Θεσσαλονίκης να καταθέσει σχετικά με την εμπλοκή του στην ως άνω υπόθεση.

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, ο καθορισμός της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων που εισάγονται στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας, διενεργείται με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 29 και 32 του Κανονισμού της ΕΟΚ 2913/92, περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, όπως ίσχυαν μέχρι 30/04/2016 και των άρθρων 70-72 του Κανονισμού της Ε.Ε. 952/13, για τη θέσπιση του ενωσιακού τελωνειακού κώδικα, όπως ίσχυαν από 01/05/2016, ενώ περαιτέρω, η φορολογική αρχή προσδιόρισε τη φορολογητέα αξία των εμπορευμάτων, στηριζόμενη στη δασμολογητέα αξία, κατ'εφαρμογή του άρθρου 20 του ν. 2859/2000 και χωρίς περαιτέρω προσαυξήσεις. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί μη νόμιμου προσδιορισμού της δασμολογητέας αξίας, απαραδέκτως προβάλλεται εν προκειμένω, καθότι, οποιαδήποτε αμφισβήτηση περί της δασμολογητέας αξίας, δεν υπάγεται στην αρμοδιότητα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών και δεν αποτελεί αντικείμενο εξέτασης στο πλαίσιο της κατ'άρθρο 63 του ν. 4174/2013, ενδικοφανούς προσφυγής.

Επειδή, τόσο 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, όσο και οι από 16/07/2020 Εκθέσεις Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμων Κ.Φ.Δ. 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 στη διαπίστωση λήψης και κατ' επέκταση μη έκδοσης των προβλεπόμενων στοιχείων ή άλλων εγγράφων.

Ως εκ τούτου, οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον πέμπτο και έκτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 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.....».

Επειδή, στο άρθρο 28 παρ. 1 περ. γ' του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. 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 ή» με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: [...]

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, με την Εγκύκλιο 2015/2020 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 διευκρινίσθηκε ότι:

«1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό.

Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 Ν. 4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του Ν. 4172/2013.

2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ιδίων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών.

Ακόμα, διαθέσιμα στοιχεία θεωρούνται τα στοιχεία και πληροφορίες που μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές, τα οποία αφορούν τον φορολογούμενο. [...]

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 , 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 ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου στις ακόλουθες περιπτώσεις :

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. [...]

6. Περαιτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Α. Οι διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 εφαρμόζονται για τον προσδιορισμό του εισοδήματος για έτη που ξεκινούν από την 01.01.2014 και εντεύθεν.

Β. Η εφαρμογή κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή των μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού φορολογητέας ύλης εφαρμόζεται σε οποιοδήποτε στάδιο του ελέγχου διαπιστωθεί η πλήρωση των προϋποθέσεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 .

Γ. Στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση ή μπορούν να αντληθούν από τρίτες πηγές για τον φορολογούμενο δύναται να χρησιμοποιηθούν συνδυαστικά με στοιχεία από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα προσδιορίζεται με τη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου ή με τις έμμεσες μεθόδους προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης».

Επειδή, στο άρθρο 48 παρ. 3 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι:

«3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ 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 περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή, με το 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. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του «Κώδικα» . Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να εκδώσει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή την τροποποιητική δήλωση».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«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».

Επειδή, με το 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 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, με την ΠΟΛ.1191/2017 κοινοποιήθηκε η με αριθ.265/2017 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. με την οποία έγινε δεκτό ότι «η ανακρίβεια της δήλωσης μπορεί να διαπιστώνεται με βάση τα περιερχόμενα στην φορολογική αρχή στοιχεία και πληροφορίες από το φορολογούμενο ή τρίτα πρόσωπα ή άλλες δημόσιες αρχές ή στο πλαίσιο διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου. ...».

Επειδή, όπως έχει ήδη κριθεί με τις αποφάσεις ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 1148/1994, η Έκθεση Ελέγχου, αποτελώντας το δημόσιο εκείνο έγγραφο στο οποίο στηρίζεται η καταλογιστική πράξη, πρέπει να περιέχει πλήρη και αναλυτική αιτιολογία, με την οποία να θεμελιώνεται αδιαμφισβήτητα, τόσο το πραγματικό, όσο και το νομικό μέρος του καταλογισμού, επί ποινής ακυρότητας της σχετικής καταλογιστικής πράξης.

Επειδή, εάν η οικεία έκθεση δεν περιέχει την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή και επαρκή αιτιολογία, οι προσβαλλόμενες πράξεις που έχουν στηριχθεί σε αυτήν πρέπει να ακυρωθούν, λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου ως προς τη διαδικασία έκδοσής τους. Ειδικότερα, σύμφωνα με την

απόφαση ΣτΕ 1542/2016: «...η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επί μέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της εκθέσεως ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώσα τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).»

Επειδή, ο συντελεστής που η Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ εφάρμοσε επί της αποκρυσβαίνουσας αξίας των υπό κρίση αγορών για τη μετατροπή τους σε πωλήσεις αντλήθηκε από τα δεδομένα των πινάκων του Υπουργείου Οικονομικών (ΠΟΛ 1004/2006) που χρησιμοποιούνταν από τις φορολογικές αρχές στις χρήσεις πριν από την εφαρμογή του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 32 του Ν. 2238/1994, κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω είναι έκδηλο ότι η φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε ορθώς τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013, δηλαδή ότι κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της προσφεύγουσας δεν έλαβε υπόψη της κάθε διαθέσιμο στοιχείο (όπως ενδεικτικά αναφέρονται στην εγκύκλιο Ε 2015/2020, οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, προκειμένου να καταλήξει στο συντελεστή κέρδους επί των εσόδων.

Επειδή, επιπρόσθετα, η φορολογική αρχή δεν αιτιολόγησε, γιατί πρόσθεσε το προσδιορισθέν βάσει των επίμαχων αγορών από τον Α.Φ.Μ. ποσό ακαθάριστων εσόδων στα ήδη δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας και επέβαλε επί αυτού επιπλέον φόρο εισοδήματος, θεωρώντας ως δεδομένο ότι για τα αγορασθέντα είδη, για τα οποία δεν λήφθηκαν φορολογικά στοιχεία ή λήφθηκαν ανακριβή δεν εκδόθηκαν αντίστοιχα στοιχεία εσόδου για την πώλησή τους, χωρίς να έχει διενεργήσει σχετικές ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή, από τον συνδυασμό των προαναφερθέντων, η από 16.07.2020 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, και η επί αυτής ερειδόμενη από 16.07.2020 έκθεση μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. Ν. 2859/2000 καθίστανται αόριστες, δεδομένου ότι δεν περιέχουν τα συγκεκριμένα στοιχεία και πληροφορίες, που έλαβε υπόψη του ο έλεγχος, προκειμένου να προσδιορίσει το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας, καθόσον όπως προαναφέρθηκε, ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων δεν βασίστηκε σε

πραγματικά γεγονότα και σε διαπιστώσεις του ελέγχου, αλλά αντιθέτως στηρίχθηκε σε αυθαίρετα και αβάσιμα συμπεράσματα (ότι δηλαδή η αξία των αγορασθέντων ειδών από τον του, Α.Φ.Μ., για τα οποία δεν λήφθηκαν ή λήφθηκαν ανακριβή φορολογικά στοιχεία, συνιστά αυτομάτως και αποκρυβείσα ύλη, ήτοι ότι για τις εν λόγω πωλήσεις δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία εσόδων).

Περαιτέρω, ο τρόπος προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων του προσφεύγοντος με την εφαρμογή του συντελεστή μετατροπής βάσει των πινάκων του Υπουργείου Οικονομικών (Μ.Σ.Κ.Κ.) και όχι βάσει διαθέσιμων στοιχείων αντλούμενων τουλάχιστον από τις υποβληθείσες δηλώσεις φόρου εισοδήματος και τα βιβλία της ίδιας της ελεγχόμενης επιχείρησης πάσχει από τυπική πλημμέλεια, καθώς προσκρούει στην προβλεπόμενη από το άρθρο 28 του Ν. 4172/2013 αλλά και την Ε. 2015/2020 ελεγκτική διαδικασία και πρακτική, αφού έγινε χρήση στοιχείων γενικών, μη πρόσφορων και αντιπροσωπευτικών, έχοντας ως αποτέλεσμα την αοριστία των εκθέσεων ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Επειδή, από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016 δεν περιέχουν την απαραίτητη κατά τον νόμο σαφή, ειδική και επαρκή τεκμηρίωση. Κατά συνέπεια είναι πλήρως αναιτιολόγητες και στερούνται νομικής και ουσιαστικής βάσης ως προς την θεμελίωση των καταλογισθέντων ποσών φόρου και ως εκ τούτου είναι νομικώς πλημμελείς και ακυρωτές.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. [...] Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΛ Β 1144776 ΕΞ 2015/03.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα την παροχή οδηγιών σχετικά με την ορθή κοινοποίηση των πράξεων προσδιορισμού φόρου και των λοιπών εγγράφων και πράξεων που άπτονται των διαδικασιών ελέγχου, ώστε να διασφαλίζονται τα συμφέροντα του Δημοσίου, στο Κεφάλαιο Β. Λοιπά Θέματα στην παρ. 1 εδάφιο 4 και 5 αναφέρεται ότι:

«Κατόπιν των ανωτέρω επισημαίνουμε την υποχρέωση για επανέκδοση σε κάθε περίπτωση, το ταχύτερο δυνατόν, προς διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου, των ακυρωθεισών με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, για τυπικούς λόγους (νομική πλημμέλεια),

καταλογιστικών πράξεων απαλλαγμένων από τις πλημμέλειες που οδήγησαν στην ακύρωσή τους (σχετ. περ. 96 άρθρο 1 της Δ6Α 1036682 ΕΞ 2014/25.02.2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε., όπως ισχύει). Υπενθυμίζεται ότι η τυχόν άσκηση ένδικου μέσου, εκ μέρους του Δημοσίου, δεν εμποδίζει και την επανάληψη της σχετικής διοικητικής διαδικασίας προς επανέκδοση της ακυρωθείσας πράξης».

Επειδή, με το άρθρο 36 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: ... γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά....».

Επειδή, σύμφωνα με τα παραπάνω, οι προσβαλλόμενες α) με αριθ./...../16.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος- πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2014, β) με αριθ./...../16.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος – πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, γ) με αριθ./...../16.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος – πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, δ) με αριθ./...../16.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2014, ε) με αριθ./...../16.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2015 & στ) με αριθ./...../16.07.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.-31.12.2016 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Ε΄ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, ακυρώνονται δια της παρούσας απόφασης για τυπική πλημμέλεια, λόγω έλλειψης αιτιολογίας και μη τήρησης της ελεγκτικής διαδικασίας που ορίζει το άρθρο 28 του Ν. 4174/2013.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το ν.2859/2000 «Άρθρο 10 - Ως Εισαγωγή αγαθών, κατά την έννοια του άρθρου 2, θεωρείται: α) Η είσοδος στο εσωτερικό της χώρας αγαθών που δεν πληρούν της προϋποθέσεις των άρθρων 9 και 10 της Συνθήκης περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας ή προκειμένου για αγαθά υπαγόμενα στη συνθήκη περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας Άνθρακα και χάλυβα, που δεν βρίσκονται σε ελεύθερη κυκλοφορία, της χώρας αγαθών

προερχομένων από τρίτες χώρες, εκτός από αυτά που αναφέρονται στην περίπτωση α'- Άρθρο 17 - 1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο, κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η εισαγωγή των αγαθών, σύμφωνα με το άρθρο 10 του παρόντος. Άρθρο 20 - 1. Στην Εισαγωγή αγαθών η φορολογητέα αξία διαμορφώνεται: α) από τη δασμολογητέα αξία των εισαγόμενων αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται από τις ισχύουσες κοινοτικές διατάξεις...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν.4093/2012, όπως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2014: «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. [...]

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 περαιτέρω, σύμφωνα με τις παρ. 5, 10 και 11 του άρθρου 6 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), όπως αυτός ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2014: «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 ή την παροχή υπηρεσιών. **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 εκπτώσεις 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.

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 3 του Ν.4308/2014 που ισχύει από το φορολογικό έτος 2015 και μετά: «*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 στις διατάξεις των παραγράφων 10 και 11 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) και ισχύει από **1-1-2015 και μετά**, ορίζεται ότι: «**11. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με οντότητα που επίσης υπόκεινται σε αυτόν το νόμο και η οποία για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, υπόκεινται στην υποχρέωση της παραγράφου 10 του παρόντος άρθρου**», ενώ στην παρ. 10 ορίζεται ότι: «**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».

Επειδή σε περίπτωση άρνησης του πωλητή να εκδώσει τιμολόγιο ή εκδώσει ανακριβές τιμολόγιο για πώληση αγαθών ή υπηρεσιών ο αγοραστής οφείλει, σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις, να εκδώσει σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής, το οποίο δεν βαρύνεται με ΦΠΑ ή χαρτόσημο σύμφωνα με την § 135 της ερμηνευτικής εγκυκλίου του Ν. 1642/86-ΦΠΑ Π. 4336/3162 Εγκ. 10/10-7-1987 και την ΠΟΛ1026/2018.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση με ΑΦΜ:, με έδρα τη Θεσσαλονίκη, επί της οδού, προέβη στις 14-3-2014, σε έναρξη εμπορικής δραστηριότητας με κύριο αντικείμενο το εμπόριο ενδυμάτων. Στα πλαίσια της

δραστηριότητάς του, κατέθεσε πληθώρα διασαφήσεων που αφορούσαν σε εισαγωγές εμπορευμάτων (ενδυμάτων, ειδών ιματισμού και αξεσουάρ) από την Τουρκία.

Από την πορισματική αναφορά της ΕΛΥΤ προέκυψε ότι η ως άνω ατομική επιχείρηση, δεν συσχετίζεται στην πραγματικότητα με την εισαγωγή εμπορευμάτων από την Τουρκία, αλλά αναλαμβάνει τον τελωνισμό και τη μεταφορά των εμπορευμάτων με την υποτιμολόγηση της δασμολογητέας αξίας τους. Οι αγοραστές – έμποροι των εμπορευμάτων, είτε μετέβαιναν οι ίδιοι στην Τουρκία για την παραγγελία των εμπορευμάτων που ήθελαν, είτε κατέβαλαν τα ποσά στους υποκρυπτόμενους του, και

Δεδομένου ότι οι διασαφήσεις των ως άνω εισαγωγών ήταν υποτιμολογημένες και τα εμπορεύματα που φέρεται να εισήχθησαν ήταν διαφορετικά από τα πραγματικά, η ΕΛΥΤ κατόπιν ελέγχων στα κιβώτια που βρήκε στις αποθήκες των μεταφορικών εταιρειών, προσδιόρισε τη δασμολογητέα αξία των εμπορευμάτων βάσει του Τελωνειακού Κώδικα.

Επειδή, τα εισαγόμενα εμπορεύματα από την Τουρκία αφορούν πληθώρα διαφορετικών ενδυμάτων και αξεσουάρ, τα οποία αποδόθηκαν στους λήπτες τους, χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων ή σε ορισμένες περιπτώσεις με την έκδοση υποτιμολογημένων φορολογικών παραστατικών, μοναδικό στοιχείο που διέθετε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τον προσδιορισμό της αξίας αγοράς αυτών και κατ' επέκταση της αξίας πώλησης είναι η προσδιορισθείσα από το τελωνείο δασμολογητέα αξία.

Επειδή, οι προσφεύγοντες δεν προσκόμισαν κανένα στοιχείο που να αποδεικνύουν την πιθανή διαφορετική αξία των εμπορευμάτων, άρα και των προσδιορισθέντων φόρων, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

τη **μερική αποδοχή** της από 24/09/2020 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής **α)** της εταιρείας με την επωνυμία «..... **Ο.Ε**» με ΑΦΜ, **β)** του του με ΑΦΜ: και **γ)** της του με ΑΦΜ:, ατομικά και ως διαχειριστών και νομίμων εκπροσώπων της ως άνω ομόρρυθμης εταιρείας, και **α)** την **ακύρωση** των υπ' αριθμ., ... & .../16-7-2020 πράξεων προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, των υπ' αριθμ., ... & /16-7-2020 οριστικών πράξεων προσδιορισμού Φ.Π.Α λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Καλείται δε η φορολογική αρχή να εκδώσει νέες πράξεις, απαλλαγμένες από την τυπική πλημμέλεια, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

β) την **επικύρωση** των υπ' αριθμ. ..., ... & .../16-7-2020 πράξεων επιβολής προστίμου του άρθρου 54 & 58^A του Ν. 4174/2013.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Υπ' αριθμ. .../...../16-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	1.018,35 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	509,18 €	0,00 €
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00 €	0,00 €
Συνολικό ποσό	2.527,53 €	0,00 €

2) Υπ' αριθμ. .../..../16-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	7.757,93 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	3.878,97 €	0,00 €
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00 €	0,00 €
Συνολικό ποσό	12.636,90 €	0,00 €

3) Υπ' αριθμ. .../..../16-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	13.826,96 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	6.913,48 €	0,00 €
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00 €	0,00 €
Συνολικό ποσό	21.740,44 €	0,00 €

4) Υπ' αριθμ. .../..../16-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2014.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	900,85 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	450,85 €	0,00 €
Συνολικό ποσό	1.351,28 €	0,00 €

5)Υπ' αριθμ. .../.../16-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2015.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	6.862,79 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	3.431,40 €	0,00 €
Συνολικό ποσό	10.294,19 €	0,00 €

6)Υπ' αριθμ. .../.../16-07-2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικού έτους 2016.

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	11.193,05 €	0,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ	5.596,53 €	0,00 €
Συνολικό ποσό	16.789,58 €	0,00 €

7)Υπ' αριθμ. .../.../16-07-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2014.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	3.300,00 €	3.300,00 €

8)Υπ' αριθμ. .../.../16-07-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2015.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	8.000,00 €	8.000,00 €

9)Υπ' αριθμ. .../.../16-07-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2016.

ΠΡΟΣΤΙΜΟ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.500,00 €	2.500,00 €

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.