



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 07/10/2019

Αριθμός απόφασης: 2067

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 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 **20/06/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΤΟΥ**, **ΑΦΜ**, κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού, κατά των: α) με αρ. /20.05.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/06/2015-31/12/2015, β) με αρ. /20.05.2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2016-

31/12/2016, γ) με αρ. /20.05.2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015 και δ) με αρ. /20.05.2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58^Α Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 28/06/2019 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης 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 20/06/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **ΤΟΥ**, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. /**20.05.2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/06/2015-31/12/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 9.061,32€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α ύψους 3.238,06 €, ήτοι, συνολικό ποσό 12.299,38 €, καθότι αφενός, δεν εξέδωσε τιμολόγια αγοράς σε είκοσι πέντε (25) περιπτώσεις, για εμπορεύματα που εισήχθησαν με αντίστοιχες διασαφήσεις εισαγωγής, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 22.063,66 €, και αφετέρου έλαβε πέντε (5) ανακριβή φορολογικά στοιχεία με προσδιορισθείσα αξία ανακρίβειας ύψους 15.351,48€.

Με την με αρ. /**20.05.2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 24.136,25€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58^Α ύψους 7.877,81 €, ήτοι, συνολικό ποσό 32.014,06 €, καθότι, αφενός, δεν εξέδωσε τιμολόγια αγοράς σε σαράντα τρεις (43) περιπτώσεις, για εμπορεύματα που εισήχθησαν με αντίστοιχες διασαφήσεις εισαγωγής, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 50.875,45 €, και αφετέρου έλαβε δεκαοκτώ (18) ανακριβή φορολογικά στοιχεία με προσδιορισθείσα αξία ανακρίβειας ύψους 34.788,53 €.

Με την με αρ. /**20.05.2019** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/06/2015-31/12/2015, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2,21€, διότι έλαβε 1 ανακριβές φορολογικό στοιχείο από την επιχείρηση, με προσδιορισθείσα αξία ανακρίβειας ύψους 19,27 € και ΦΠΑ 4,43 €, που επισύρει το πρόστιμο της παρ. 1 το άρθρου 58^Α του ν. 4174/2013, ήτοι πρόστιμο ύψους 2,21 € (4,43 Χ50%).

Με την με αρ. /20.05.2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58^A του ν. 4174/2013, φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας συνολικό πρόστιμο ύψους 4.190,31€, καθότι έλαβε 18 ανακριβή φορολογικά στοιχεία από την επιχείρηση, με προσδιορισθείσα αξία ανακρίβειας ύψους 34.788,53 € και ΦΠΑ 8.380,62 €, που επισύρει το πρόστιμο της παρ. 1 το άρθρου 58^A του ν. 4174/2013, ήτοι πρόστιμο ύψους 4.190,31 € (8.380,62 X50%).

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. και προστίμου Κ.Φ.Δ. που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης για τις φορολογικές περιόδους από 01/06/2015 έως 31/12/2015 και από 01/01/2016-31/12/2016, δυνάμει της με αριθμ. /31-03-2018 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 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.

Η Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης στην αρμοδιότητα της οποίας ανήκει η προσφεύγουσα –μία εκ των παραληπτών εμπορευμάτων από την Τουρκία, λαμβάνοντας υπόψη τα πορίσματα και τα λοιπά έγγραφα που απέστειλε η ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, κατέληξε στο πόρισμα, όπως αυτό καταγράφεται στις από 20/05/2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου, και συγκεκριμένα:

Η προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο από 01/06/2015 έως 31/12/2015:

- Δεν έλαβε από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, και κατ'επέκταση δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σε είκοσι πέντε (25) περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 22.063,66 €, ήτοι, 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, την ποσότητα και την αξία φορολογικά στοιχεία από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, σε πέντε (5) περιπτώσεις, συνολικής αποκρυβείσας αξίας ύψους 15.351,48 €

Για το φορολογικό έτος 2016

- Δεν έλαβε από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, και κατ'επέκταση δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία σε σαράντα τρεις (43) περιπτώσεις, ήτοι, τιμολόγια αγοράς, συνολικής καθαρής αξίας ύψους 50.875,45 €, προς τεκμηρίωση και αναγνώριση των συναλλαγών, λόγω παράλειψης τιμολόγησης ποσότητας ειδών που περιλαμβάνονται στις αντίστοιχες διασαφήσεις εμπορευμάτων που εκδόθηκαν στο όνομα της επιχείρησης «.....», κατ'εφαρμογή των διατάξεων άρθρου 11 του ν. 4308/2014.
- Έλαβε από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ 103574815, ανακριβή, ως προς το είδος, την ποσότητα και την αξία φορολογικά στοιχεία σε δεκαοκτώ (18) περιπτώσεις, συνολικής αποκρυβείσας αξίας ύψους 34.788,53 €..

Όλα αυτά τα είδη, αποκτηθέντα με ή χωρίς παραστατικό, ελήφθησαν 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 την διαμορφωθείσα αξία, όπως αυτή καθορίστηκε από την ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν παρέχουν σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, αλλά αρκούνται σε απολύτως αόριστα, γενικευμένα και αναπόδεικτα συμπεράσματα. Όλες οι συναλλαγές της με την επιχείρηση «.....», είναι νομότυπες και συνοδεύονται από νομότυπα παραστατικά. Εμπορεύματα που φέρεται να έχουν εισαχθεί για αυτήν και για τα οποία δεν έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία αγοράς, ουδέποτε αποτέλεσαν αντικείμενο της εμπορικής της δραστηριότητας.

2) Ο έλεγχος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. θα έπρεπε να ανασταλεί έως ότου κριθεί από τα διοικητικά και ποινικά δικαστήρια η νομική ουσιαστική βασιμότητα της από 11/7/2017 πορισματικής αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ. και η δική της συμμετοχή στο αδίκημα της κατοχής εμπορευμάτων που εισήχθησαν κατά τρόπο που συνιστά το αδίκημα της λαθρεμπορίας.

3) Ως προς την τιμολόγηση κατά την εισαγωγή, ο υπολογισμός της αξίας των επίμαχων προϊόντων έγινε από την ΕΛ.Υ.Τ. κατά τρόπο τεκμαρτό, κατά σαφή παράβαση των διατάξεων

του Ενωσιακού Τελωνειακού Κώδικα και του Εθνικού Τελωνειακού Κώδικα, με συνέπεια την υποτιμολόγηση, η οποία δεν υπήρξε.

4) Νομική πλημμέλεια λόγω παράβασης της αρχής απαγόρευσης διπλής φορολόγησης, κατά παράβαση των άρθρων 5 & 78 παρ. 1 του Συντάγματος, δεδομένου ότι η διπλή φορολόγηση της ίδιας φορολογητέας ύλης, συνεπάγεται ανισότητα των φορολογούμενων στη συμμετοχή στα δημόσια βάρη κατά παράβαση της αρχής της ισότητας που καθιερώνεται από τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 5 του Συντάγματος.

5) Νομική πλημμέλεια λόγω παράβασης των αρχών της προστασίας της ανθρώπινης αξιοπρέπειας (άρθρο 2 παρ. 1 Συντ.) και της αρχής του κοινωνικού κράτους δικαίου (άρθρου 25 παρ. 1 Συντ.).

Ως προς τους πρώτους τέσσερις ισχυρισμούς επισημαίνονται τα εξής :

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 ελεγχομένου, 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 20/05/2019 εκθέσεις ελέγχου Φ.Π.Α. και Προστίμου Κ.Φ.Δ., οι οποίες αποτελούν τη νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων, προκύπτει ότι ο έλεγχος έλαβε υπόψη του την από 11/07/2017 Έκθεση Ελέγχου – πορισματική αναφορά της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων (ΕΛ.Υ.Τ.) Θεσσαλονίκης σχετικά με τον έλεγχο της δασμολογητέας αξίας των εμπορευμάτων που εισήχθησαν από την Τουρκία από την ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ, κατά τη χρονική περίοδο από 14/03/2014 έως 15/12/2016. Ειδικότερα, εξακριβώθηκε ότι η ως άνω επιχείρηση (φερόμενη ως εισαγωγέας) δε σχετίζεται με την αγορά των εμπορευμάτων από τους Τούρκους προμηθευτές, αλλά μόνο με τη μεταφορά των εμπορευμάτων από την Τουρκία, τον τελωνισμό τους και την παράδοσή τους στους πραγματικούς αγοραστές.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι καθίσταται με τρόπο αυθαίρετο και αναπόδεικτο, πραγματική αγοράστρια των εμπορευμάτων 91 διασαφήσεων και ενώ έχουν κατά την εισαγωγή τους κατατεθεί και ελεγχθεί από τις τελωνειακές αρχές τα απαραίτητα για την εισαγωγή παραστατικά έγγραφα, μεταξύ αυτών και τα τιμολόγια αγοράς από τον πραγματικό αγοραστή και εισαγωγέα

..... Επιπροσθέτως, υποστηρίζει ότι με τον ίδιο αυθαίρετο τρόπο καθίσταται κάτοχος εμπορευμάτων που της παραδόθηκαν χωρίς την έκδοση τιμολογίων, ωστόσο, αυτά ουδέποτε περιήλθαν στην κατοχή της και δεν αποτέλεσαν αντικείμενο της εμπορικής της δραστηριότητας, εντούτοις, της καταλογίστηκαν οι αντίστοιχοι φόροι και τα πρόστιμα, ενώ η υπόθεση είναι ακόμα σε εκκρεμότητα και δεν έχει ολοκληρωθεί η ποινική δικογραφία. Τέλος προσθέτει 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 και ότι δεν στοιχειοθετείται στην περίπτωση της η αντικειμενική και υποκειμενική υπόσταση του αδικήματος της λαθρεμπορίας.

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

- Την 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 754, 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 754 φαίνεται από τα ως άνω έγγραφα, μέσω μεταφορικής εταιρίας, ότι είναι ο παραλήπτης για το έτος 2015 τριάντα (30) διασαφήσεων και για το έτος 2016 εξήντα μία (61) 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, ο καθορισμός της δασμολογητέας αξίας των εισαγόμενων στο τελωνειακό έδαφος της Κοινότητας εμπορευμάτων, διενεργείται με τις ισχύουσες διατάξεις των άρθρων 29 και 32 του Κανονισμού της ΕΟΚ 2913/92 , περί θεσπίσεως κοινοτικού τελωνειακού κώδικα, πως 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 περαιτέρω, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της μη διάπραξης του αδικήματος της λαθρεμπορίας αλυσιτελώς προβάλλεται εν προκειμένω, δεδομένου ότι οι σχετικές κυρώσεις προβλέπονται από την τελωνειακή νομοθεσία και δε σχετίζονται με τον παρόντα έλεγχο. Κατ'επέκταση δεν τίθεται και ζήτημα διπλής φορολόγησης, καθόσον οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν λόγω παραβίασης της φορολογικής νομοθεσίας, ήτοι, μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων ή λήψης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, και οι επιβληθέντες φόροι και τα πρόστιμα καταλογίστηκαν δυνάμει των ν. 4174/2013 και ν. 2859/2000.

Κατόπιν τούτου, οι λοιποί προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, οι οποίοι σχετίζονται με το ύψος της διαμορφωθείσας αξίας αγοράς ειδών που αποκτήθηκαν με ή χωρίς τιμολόγιο από την , πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό περί παράβασης των αρχών της προστασίας της ανθρώπινης αξιοπρέπειας και της αρχής του κοινωνικού κράτους δικαίου, επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εν προκειμένω παραβιάστηκε η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη προς τη Διοίκηση καθώς απρόβλεπτη μεταβολή σε κεκτημένο δικαίωμα, αντίκειται στις αρχές της χρηστής και της εύρυθμης διοικήσεως. Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι παραβιάστηκε η αρχή της ισότητας και του κράτους δικαίου.

Επειδή σύμφωνα με τις αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, τα διοικητικά όργανα οφείλουν να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημά τους, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της

νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή η δημόσια διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους, παρεμποδίζοντας τις αντιφατικές δράσεις που συνεπάγονται ανεπιεικείς και άδικες προς τον διοικούμενο λύσεις.

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

Επειδή η φορολογική αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει κατά περίπτωση το ύψος των προστίμων ή των καταλογισθέντων φόρων, αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως. Άλλωστε, δεν εναπόκειται στη διακριτική ευχέρεια αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και την συνδρομή των τασσόμενων υπό του νόμου προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου και στον καταλογισμό των φόρων που προκύπτουν σε κάθε ελεγχόμενη φορολογία.

Επειδή εν προκειμένω, από όλα τα εξετασθέντα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην παρούσα προσφυγή, δεν προκύπτει καταστρατήγηση των αρχών της χρηστής διοίκησης καθόσον η αρμόδια Δ.Ο.Υ, πρόβη, ως όφειλε, στην έκδοση καταλογιστικών πράξεων για τις παραβάσεις και τις παραλείψεις που διαπιστώθηκαν από την ελεγκτική διαδικασία. Πέραν τούτου, λαμβάνοντας υπ' όψη κατ' αρχάς ότι στην υπό εξέταση υπόθεση, η ελεγκτική αρχή εξέτασε όλα τα πραγματικά περιστατικά και τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή της και περαιτέρω ότι οι φόροι, κύριοι και πρόσθετοι, καθώς και τα πρόστιμα, επιβλήθηκαν με πλήρη αιτιολόγηση και υπολογίστηκαν βάσει των κείμενων φορολογικών διατάξεων, όπως αυτές ίσχυαν ανά κρινόμενο έτος, θέμα παραβιάσεως των αρχών της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί και ο σχετικός ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 20/05/2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες και αποδεκτές, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 20/06/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **ΤΟΥ, ΑΦΜ**

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

Η με αριθμ. /20-05-2019 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/06/2015-31/12/2015

ανάλυση	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	9.137,30	51.229,33	51.229,33	42.092,03
Αξία φορολογητέων εισροών	13.401,56	11.834,06	11.834,06	1.567,50
Φόρος εκροών	2.101,58	11.782,74	11.782,74	9.681,16
Υπόλοιπο φόρου εισροών	3.081,94	2.721,42	2.721,42	360,52
Πιστωτικό υπόλοιπο	980,36	980,36	980,36	
Χρεωστικό υπόλοιπο		9.061,32	9.061,32	9.061,32
Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α ν.4174/2013		3.238,06	3.238,06	3.238,06
Σύνολο φόρου για καταβολή		12.299,38	12.299,38	12.299,38
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	980,36			980,36

Η με αριθμ. /20-05-2019 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016

ανάλυση	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	18.491,65	114.863,02	114.863,02	96.371,37
Αξία φορολογητέων εισροών	17.550,24	13.437,15	13.437,15	4.113,09
Φόρος εκροών	4.353,73	27.294,85	27.294,85	22.941,12
Υπόλοιπο φόρου εισροών	5.096,88	2.415,45	2.415,45	2.681,43
Πιστωτικό υπόλοιπο	743,15	743,15	743,15	
Χρεωστικό υπόλοιπο		24.136,25	24.136,25	24.136,25
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013		7.877,81	7.877,81	7.877,81
Σύνολο φόρου για καταβολή		32.014,06	32.014,06	32.014,06
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	743,15	743,15	743,15	

Επί των ως άνω οφειλόμενων φόρων κ.λπ. φορολογικών ετών 2015 και 2016 θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Η υπ' αρ. /20-05-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 Α του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/06/2015-31/12/2015

Ποσό προστίμου 4,43 * 50%	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2,21	2,21

Η υπ' αρ. /20-05-2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58 Α του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016

Ποσό προστίμου 8.380,62 * 50%	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	4.190,31	4.190,31

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.