



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30-12-2019

Αριθμός απόφασης: 2643

**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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 **06/08/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «..... **Ε.Ε**» με ΑΦΜ, με έδρα στη Θεσσαλονίκη, επί της οδού, Τ.Κ., κατά των: **α)** με αριθμ.//.../11-6-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, **β)** με αριθμ.//.../11-6-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / επιβολής προστίμου

φορολογικού έτους 2016, **γ)**με αριθμ./..../23/11-6-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2015, **δ)**με αριθμ./..../11-6-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, **ε)**με αριθμ. .../..../11-6-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ.7 παρ.3 & 5 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015, **στ)**με αριθμ./..../11-6-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ.58Α παρ.1 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016 και **ζ)**με αριθμ...../..../11-6-2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ.54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.
6. Την από 23/08/2019 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 **06/08/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «..... **Ε.Ε**» με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την με αρ./..../**11-06-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 15.892,06€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 7.946,03€, ήτοι συνολικό ποσό **23.838,09€**, διότι, έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, ανακριβή φορολογικά στοιχεία ως προς την ποσότητα και την αξία, σε έντεκα (11) περιπτώσεις, για εμπορεύματα που εισήχθησαν με αντίστοιχες διασαφήσεις εισαγωγής, με προσδιορισθείσα αξία ανακρίβειας ύψους 44.999,29 €.
- Με την με αρ./...../**11-06-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 73,66€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58 του ΚΦΔ, ποσού 7,37€, ήτοι συνολικό ποσό **81,03€**, διότι έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία ανακριβώς δύο (2) φορολογικά στοιχεία, για εμπορεύματα που εισήχθησαν με τρεις διασαφήσεις εισαγωγής, με προσδιορισθείσα αξία ανακρίβειας ύψους 203,20€.
- Με την με αρ./...../**11-06-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ύψους

14.840,31€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ποσού 4.452,10€, ήτοι συνολικό ποσό **19.292,41€**.

- Με την με αρ.//11-06-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας ύψους 936,10€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας του άρθρου 58Α του ΚΦΔ, ποσού 444,69€, ήτοι συνολικό ποσό **1.380,79€**.
- Με την με αρ.//11-06-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 & 5 του ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο **ύψους 8.796,53€**, διότι έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά της βιβλία τέσσερα ανακριβή τιμολόγια συνολικής ανακριβούς αξίας 35.186,11€, έκδοσης της επιχείρησης, η αξία των οποίων υπερβαίνει τις 5.000€ για κάθε τιμολόγιο και δεν εξέδωσε παραστατικά για την αναγνώριση αυτών των συναλλαγών κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,9 &11 των ΕΛΠ και του άρθρου 13 παρ.1 του Ν.4174/2013 που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του αρ.55 παρ.2^α του Ν.4174/2013 και του αρ.7 παρ.3 περ. στ' και παρ.5 του Ν.4337/2015
- Με την υπ' αριθμ.//11-6-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α παρ.1 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο **ύψους 23,36€**, διότι έλαβε και καταχώρησε στα φορολογικά της βιβλία δύο ανακριβή τιμολόγια συνολικής ανακριβούς αξίας 203,20€, πλέον Φ.Π.Α. 46,73€, έκδοσης της επιχείρησης κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,10,12 και 14 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 παρ.1 του Ν.4174/2013 που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 58Α παρ.1 του Ν. 4174/2013.
- Με την με αρ.//11-06-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο **ύψους 1.750,00€**, διότι δεν εξέδωσε παραστατικά προς τεκμηρίωση και αναγνώριση των συναλλαγών, που αφορούν επτά παραστατικά συνολικής ανακριβούς αξίας ποσού 9.813,18€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 9 και 11 των Ε.Λ.Π. και του άρθρου 13 παρ.1 του Ν.4174/2013, που επισύρουν τις κυρώσεις της του άρθρου 54 παρ.1 περ.θ' και της παρ.2 περ.γ' του Ν. 4174/2013, όπως αυτός ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α και προστίμων του Ν.4174/2013, που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, δυνάμει της με αριθμ.//4215/31-01-2018 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 (αρ. πρωτ. εισερχ./17-11-2017). 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 εταιρεία –ένας εκ των παραληπτών εμπορευμάτων, λαμβάνοντας υπόψη τα πορίσματα και τα λοιπά έγγραφα που απέστειλε η ΕΛ.Υ.Τ. Θεσσαλονίκης, κατέληξε στο πόρισμα, όπως αυτό καταγράφεται στις από 11/6/2019 οικείες εκθέσεις ελέγχου, και συγκεκριμένα:

Η προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 1/1/2015 – 31/12/2015 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της, ανακριβή φορολογικά στοιχεία ως προς την ποσότητα και την αξία, σε έντεκα (11) περιπτώσεις, για εμπορεύματα που εισήχθησαν με αντίστοιχες διασαφήσεις, με προσδιορισθείσα αξία ανακρίβειας ύψους 44.999,29€. Για τη φορολογική περίοδο 1/1/2016 – 31/12/2016¹ προσφεύγουσα έλαβε και καταχώρησε δύο ανακριβή φορολογικά στοιχεία, για εμπορεύματα που εισήχθησαν με τρεις διασαφήσεις, με προσδιορισθείσα αξία ανακρίβειας ύψους 203,20€

Όλα αυτά τα είδη, 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.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενη ότι :

1. Δεν αποδείχθηκε καμία παράβαση από τον έλεγχο στα βιβλία της προσφεύγουσας, ενώ από πουθενά δεν προκύπτει η εμπλοκή της στο παράνομο κύκλωμα (δεν καταγράφηκε καμία τηλεφωνική συνομιλία μέλους της επιχείρησης της προσφεύγουσας, κανένα μέλος της δεν επισκέφθηκε την Τουρκία και κανένας δεν εξήγαγε παράνομα χρήματα). Η προσφεύγουσα εισάγει εμπορεύματα με αξίες αντίστοιχες με αυτές των εμπορευμάτων που έλαβε από την επιχείρηση του και συνεπώς δεν είχε κανένα λόγο να εμπλακεί σε μια παράνομη δραστηριότητα.
2. Εσφαλμένη και αόριστη η πορισματική αναφορά της ΕΛΥΤ., στην οποία στηρίχθηκε η Διοίκηση.

3. Ανυπαρξία δόλου για την τέλεση της φερόμενης πράξης της λαθρεμπορίας που αποτέλεσε τη βάση για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων της φορολογικής αρχής.
4. Οι ενστάσεις και οι αντικρούσεις που υποβλήθηκαν από την προσφεύγουσα επιχείρηση με το υπόμνημά της, στα πλαίσια της προηγούμενης ακρόασης, δεν απαντήθηκαν από τον έλεγχο, γεγονός που αποδεικνύει ότι η απόφαση για τον καταλογισμό των προσβαλλόμενων φόρων και προστίμων ήταν ήδη ειλημμένη και δεν επηρεάστηκε από την υποβολή των αντιρρήσεων της προσφεύγουσας. Περαιτέρω, ουδέποτε παρέλαβε τα συνημμένα, στις εκθέσεις ελέγχου, έγγραφα, ούτε και τις διασαφήσεις προκειμένου να ελέγξει και να διαπιστώσει αν αυτά που αναγράφονται στην έκθεση ελέγχου είναι αληθή.

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 εμπεριστατωμένα 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, δεν υπάρχει παράλειψη τήρησης ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. επί τη βάσει άλλης έκθεσης ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο αναρμόδιας Δ.Ο.Υ. και υιοθετούνται οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα αυτής. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση (ΔΕΦΘες 41/2002, ΔΝΦ 2003, σ.319). Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου Φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας.

Επειδή, 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 11/6/2019 εκθέσεις μερικού ελέγχου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Προστίμων του Ν. 4174/2013, 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.

Επειδή, περαιτέρω, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, αφενός, οι συναλλαγές με την επιχείρηση «.....», ήταν πραγματικές και δεν υφίσταται περίπτωση υποτιμολόγησης και λήψης ανακριβών φορολογικών στοιχείων και αφετέρου, δεν αποδείχθηκε η ύπαρξη δόλου ως προϋπόθεση στοιχειοθέτησης της λαθρεμπορίας. Επιπλέον στις εκθέσεις ελέγχου δεν αναγράφεται πώς προσδιορίστηκε η διαμορφωθείσα αξία αγορών, γεγονός που καθιστά την έκθεση ανεπίδεκτη εκτίμησης και για το λόγο αυτό ακυρωτέα.

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 «.....Ε.Ε.», 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 φορητό 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 επιχείρηση έφερε στην ως άνω κατασχεθείσα ατζέντα τον κωδικό 190, 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 190 φαίνεται από τα ως άνω έγγραφα, μέσω μεταφορικής εταιρίας, ότι είναι ο παραλήπτης για το έτος 2015 έντεκα (11) διασαφήσεων, για τις οποίες λήφθηκαν έντεκα ανακριβή φορολογικά στοιχεία και για το φορολογικό έτος 2016 τεσσάρων (4) διασαφήσεων, για τις τρεις εκ των οποίων λήφθηκαν δύο ανακριβή φορολογικά στοιχεία.

Επειδή περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι αξίες των εμπορευμάτων που προμηθεύτηκε από άλλους προμηθευτές, κυρίως από την Ιταλία, ήταν μικρής αξίας, όπως και τα εμπορεύματα που προμηθεύτηκε από το και επομένως δεν είχε κανένα όφελος να εμπλακεί σε μια έκνομη δραστηριότητα, χωρίς ωστόσο να προσκομίσει κανένα στοιχείο προς επίρρωση του ισχυρισμού του.

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 που 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. .../5-4-2019 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, ο προσφεύγων κατέθεσε το υπ' αριθμ. /15-5-2019 υπόμνημα με τις απόψεις του επί του οποίου ο έλεγχος έλαβε σαφή θέση (σελ. 26-27 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 στις εκθέσεις προσδιορισμού φόρων και προστίμων, απορρίπτεται ως αβάσιμος, δεδομένου ότι δεν υπήρξε σχετικό αίτημα που να μην ικανοποιηθεί.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 22/04/2019 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 **06-08-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «..... Ε.Ε» με ΑΦΜ

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

1)Υπ' αριθμ./...../11-06-2019 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ σε €	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ σε €
Κύριος φόρος	15.892,06	15.892,06
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	7.946,03	7.946,03
Σύνολο φόρων για καταβολή	23.838,09	23.838,09

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

2)Υπ' αριθμ./.../11-06-2019 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ σε €	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ σε €
Κύριος φόρος	73,66	73,66
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013	7,37	7,37
Σύνολο φόρων για καταβολή	81,03	81,03

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

3)Υπ' αριθμ./.../11-06-2019 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2015

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ σε €	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ σε €
Κύριος φόρος	14.840,31	14.840,31
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013	4.452,10	4.452,10
Σύνολο φόρων για καταβολή	19.292,41	19.292,41

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

4)Υπ' αριθμ./.../11-06-2019 πράξη οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικού έτους 2016

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ σε €	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ σε €
Κύριος φόρος	936,10	936,10
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν. 4174/2013	444,69	444,69
Σύνολο φόρων για καταβολή	1.380,79	1.380,79

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

5)Υπ' αριθμ./.../11-06-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3&5 του Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2015

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πρόστιμο: 35.186,11 χ 25%	8.796,53 €	8.796,53 €

6)Υπ' αριθμ./.../11-06-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2016

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πρόστιμο: 43,73χ50%	23,36 €	23,36 €

7)Υπ' αριθμ./.../11-06-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, φορολογικού έτους 2015

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Πρόστιμο	1.750,00 €	1.750,00 €

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.