



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, **02.01.2020**

Αριθμός Απόφασης: **13**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.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 (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 1064/27-4-2017 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 **10/09/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της **ΤΟΥ** - **ΑΦΜ**, κατά των: **α)** της με αριθμό/...../2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, **β)** της με αριθμό/...../2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014, **γ)** της με αριθμό/2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, **δ)** της με αριθμό/2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, **ε)** της με αριθμό/...../2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 και **στ)** της με

αριθμό/...../2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **10/09/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, 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 υπ' αριθμ./...../2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 545.550,00 €, λόγω ανακριβούς έκδοσης, ως προς το πωληθέν είδος, την ποσότητα, την τιμή ανά κιλό και τη συνολική αξία, φορολογικών στοιχείων σε οκτώ (8) περιπτώσεις, για εξαγωγές, με συνολική αποκρυσβείσα αξία ύψους 2.182.200,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ 1, 2 παρ 1, 4 παρ 17 και 6 του Ν. 4093/2012, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ 3 περ στ' του Ν. 4337/2015.

-Με την υπ' αριθμ./...../2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 139.360,00 €, λόγω ανακριβούς έκδοσης, ως προς το πωληθέν είδος, την ποσότητα, την τιμή ανά κιλό και τη συνολική αξία, φορολογικών στοιχείων σε τέσσερεις (4) περιπτώσεις, για εξαγωγές, με συνολική αποκρυσβείσα αξία ύψους 557.440,00 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ 1, 2 παρ 1, 4 παρ 17 και 6 του Ν. 4093/2012, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ 3 περ στ' του Ν. 4337/2015.

-Με την υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, οικονομικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 720.126,00 €, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 88.258,17 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 και τόκων του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 712.276,63 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 1.520.660,80 €.

-Με την υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ύψους 183.510,00 €, πλέον ειδικής εισφορά αλληλεγγύης

ύψους 23.188,59 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Ν. 4174/2013 ύψους 55.053,00 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 261.751,59 €.

-Με την υπ' αριθμ./...../2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 300,00 €, λόγω υποβολής ανακριβούς εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ του έτους 2013, από την οποία δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

-Με την υπ' αριθμ./...../2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 100,00 €, λόγω υποβολής ανακριβούς περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014-31/03/2014, από την οποία δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στη χρήση 2013 και στα φορολογικά έτη 2014-2016 από την Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των Ν. 2238/1994, 4172/2013, 2859/2000 και του Ν. 4093/2012, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, σε συνέχεια της υπ' αριθμ./2017 εντολής.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθ. ΑΒΜ: ΕΟΕ/2017 παραγγελία του γραφείου του Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος, καθώς και το με αριθ. πρωτ./2019 πληροφοριακό δελτίο του Τελωνείου Πρέβεζας, που διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με συνημμένη την με αριθ. πρωτ./...../2017 Έκθεση Ελέγχου-Πορισματική Αναφορά της Ελεγκτικής Υπηρεσίας Τελωνείων (ΕΛ.Υ.Τ.) Αττικής.

Συγκεκριμένα, βάσει της από 04.02.2017 έκθεσης ελέγχου – πορισματικής αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ. Αττικής, η προσφεύγουσα εξέδωσε ανακριβώς, ως προς το πωληθέν είδος, ως προς την ποσότητα, την τιμή ανά κιλό και τη συνολική αξία α) στη χρήση 2013 οκτώ (8) φορολογικά στοιχεία αξίας, με συνολική αποκρυβείσα αξία 2.182.200,00 € και στο φορολογικό έτος 2014 τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία αξίας, με συνολική αποκρυβείσα αξία 557.440,00 €, με πραγματικό πωληθέν είδος τα ζώντα χέλια (χέλια *Anguilla anguilla*), που εξήγαγε στο στην επιχείρηση «.....», ως ακολούθως:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01/2013 -31/12/2013

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΝΑΚΡΙΒΟΥΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕ ΛΗΠΤΡΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ «.....»					
A/A	ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΕΚΔ.	ΠΩΛ. ΧΟΝΔΡ. ΕΞΑΓ. ΨΑΡΙΩΝ	ΠΛΗΡΩΘΕΝ ΠΟΣΟ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΛ.Υ.Τ. ΑΤΤΙΚΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
1		/2013	13.200,00	317.750,00 €	304.550,00 €
2		/2013	13.200,00	302.250,00 €	289.050,00 €
3		/2013	13.200,00	333.250,00 €	320.050,00 €
4		/2013	13.200,00	333.250,00 €	320.050,00 €
5		/2013	13.200,00	177.800,00 €	164.600,00 €
6		/2013	13.200,00	446.600,00 €	433.400,00 €
7		/2013	13.200,00	258.750,00 €	245.550,00 €
8		/2013	6.600,00	111.550,00 €	104.950,00 €
		ΣΥΝΟΛΑ	93.000 €	2.281.200,00 €	2.182.200,00 €

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2014

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΝΑΚΡΙΒΟΥΣ ΕΚΔΟΣΗΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΜΕ ΛΗΠΤΡΙΑ ΤΗΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ «.....»					
A/A	ΦΟΡ. ΣΤΟΙΧ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΕΚΔ.	ΠΩΛ. ΧΟΝΔΡ. ΕΞΑΓ. ΨΑΡΙΩΝ	ΠΛΗΡΩΘΕΝ ΠΟΣΟ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΗΝ ΕΛ.Υ.Τ. ΑΤΤΙΚΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
1		/2014	9.600,00	172.750,00 €	162.400,00 €
2		/2014	9.600,00	172.000,00 €	162.400,00 €
3		/2014	7.680,00	136.000,00 €	128.320,00 €
4		/2014	7.680,00	112.000,00 €	104.320,00 €
		ΣΥΝΟΛΑ	34.560 €	592.000,00 €	557.440,00 €

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, υιοθέτησε τα πορίσματα και τις παραδοχές της από 04.02.2017 έκθεσης ελέγχου – πορισματικής αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ. Αττικής. Περαιτέρω η Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, διενήργησε διασταυρωτικό έλεγχο, μεταξύ των υπό κρίση, καταχωρημένων στα βιβλία της προσφεύγουσας, φορολογικών στοιχείων και των αναγραφόμενων επ' αυτών ειδών, της αξίας και των ποσοτήτων και των αντιστοίχων διασαφήσεων εξαγωγής, τις οποίες απέστειλε, συνημμένες, με το με αριθ. πρωτ./2019 έγγραφό της, η ΕΛ.Υ.Τ. Αττικής προς τη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και διαπίστωσε την ανακριβή έκδοση ως προς το πωληθέν είδος, ως προς την ποσότητα, την τιμή ανά κιλό και τη συνολική αξία, φορολογικών στοιχείων για πώληση αγαθών σε τρίτες χώρες και συγκεκριμένα προς την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» για τα έτη 2013 και 2014.

Με βάση τις ως άνω διαπιστώσεις, ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τα καθαρά κέρδη της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας για τα υπό κρίση έτη, επέβαλε τα αντίστοιχα πρόστιμα

και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, επικαλούμενη τα ακόλουθα:

- 1) Η έκθεση της ΕΛ.Υ.Τ. δεν αποτελεί έκθεση φορολογικής αλλά τελωνειακής αρχής. Πλημμέλειες των προσβαλλόμενων πράξεων.- Παράβαση ουσιώδους τύπου διαδικασίας. Η άκριτη υιοθέτηση των συμπερασμάτων της επικαλούμενης έκθεσης της ΕΛ.Υ.Τ. Αττικής καθιστά άκυρες τις ερειδόμενες σε αυτή προσβαλλόμενες πράξεις, λόγω έλλειψης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Μη διενέργεια ουσιαστικού ελέγχου και διαπίστωση της συνδρομής των προϋποθέσεων για καταλογισμό.
- 2) Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.
- 3) Ουσιαστική αβασιμότητα της κρίσης του ελέγχου. Όπως προκύπτει από την έκθεση της ΕΛΥΤ Αττικής, η τελευταία ενημερώθηκε από τις αρμόδιες ισπανικές αρχές στις 16/8/2016. Βάσει των στοιχείων που η ΕΛΥΤ Αττικής είχε συλλέξει τόσο από τις ισπανικές αρχές, όσο και από τις άρσεις απορρήτου δεν προέκυψε ουδεμία σχέση της προσφεύγουσας με την εξαγωγή, στο Χονγκ Κονγκ του προστατευόμενου είδους χελιών, που απαγορεύεται. Από την επιχείρηση που διενήργησε η ΕΛΥΤ Αττικής δεν διαπιστώθηκε επ' αυτοφώρω καμία παράνομη δραστηριότητα της προσφεύγουσας. Κατόπιν έρευνας του συνόλου των τραπεζικών της λογαριασμών, δεν διαπιστώθηκαν αξίες λόγου και δη αντίστοιχες των ποσών που της καταλογίζονται με τις προσβαλλόμενες πράξεις, «αναιτιολόγητες» κατά αιτία και πηγή προέλευσης, πιστώσεις.
- 4) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 31 και 32 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 και 22 του Ν. 4172/2013. Η έκθεση της ΕΛΥΤ Αττικής στην οποία στηρίχτηκε ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό των δήθεν αδήλωτων εισοδημάτων της, παρέχει τα πλήρη στοιχεία για τον προσδιορισμό και των δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε, αν ήθελε γίνει δεκτό ότι όντως προέβη σε παράνομες εξαγωγές. Το ίδιο, επομένως, στοιχείο που προσδιορίζει τα έσοδά της, προσδιορίζει και τις αναγκαίες για την επίτευξη των εν λόγω εσόδων δαπάνες, και εσφαλμένα η διοίκηση απέρριψε τον σχετικό ισχυρισμό της.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί πλημμελειών των προσβαλλόμενων πράξεων και παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας περί ελλιπούς αιτιολογίας και ουσιαστικής αβασιμότητας της κρίσης του ελέγχου

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του

οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, με την αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για τα υπό κρίση έτη, ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου [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 ελευθέριο 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ 1 και 3 του άρθρου 2 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων. 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, περαιτέρω στις παρ 16, 17 και 18 του άρθρου 4 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ορίζεται ότι: «16. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών που εντάσσεται σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων τηρεί: α) Βιβλίο εσόδων - εξόδων... 17. Στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρούνται διακεκριμένα: α)

Το είδος του δικαιολογητικού, ο αύξων αριθμός και η χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων. β) Τα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων και βοηθητικών υλών, υλικών συσκευασίας, από την παροχή υπηρεσίας και από λοιπές πράξεις. γ) Οι δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα με τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, οι δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις. δ) [...]».

Επειδή, περαιτέρω στις παρ 1, 9 και 11 του άρθρου 6 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ορίζεται ότι: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο. 9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, η ημερομηνία της συναλλαγής, εφόσον δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου, και τα στοιχεία αυτής. Ακόμη, στο τιμολόγιο αναγράφονται υποχρεωτικά και οι ακόλουθες ενδείξεις: α) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., η αντίστοιχη εθνική διάταξη ή διάταξη της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτό. [...]. 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 ή της αμοιβής. [...]».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1004/2013** της ΓΓΔΕ, με θέμα (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών- Ερμηνευτική ΚΦΑΣ), στις παρ 1 3, 4, 6 και 8 του άρθρου 2 και 9 10 και 11 του άρθρου 6, διευκρινίζεται ότι: «Η διάταξη της παραγράφου αυτής είναι γενικού περιεχομένου και οριοθετεί γενικά το περιεχόμενο (δεδομένα) των βιβλίων και των στοιχείων, από το οποίο θα πρέπει να παρέχονται στον φορολογικό έλεγχο όλες οι πληροφορίες που είναι αναγκαίες για την εκπλήρωση όλων των φορολογικών υποχρεώσεων του υπόχρεου σε απεικόνιση συναλλαγών. Οι διατάξεις των παραγράφων αυτών είναι αντίστοιχα ομοίου περιεχομένου με τις διατάξεις των άρθρων 18 (παρ. 2), 25 (παρ. 4), 19 (παρ. 4) και 23 (παρ. 2) περίπτωση β' του προϊσχύσαντος Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) και δεν χρήζουν περαιτέρω διευκρινίσεων.[...]».

Επειδή, ο Ν. 4172/2013, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.), ορίζει:

Στο άρθρο 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα (με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ),... όπως ίσχυε έως 31/12/2014), ή (σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.... όπως ισχύει από 31/12/2014)».

Στο άρθρο 28 Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων ότι: «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: 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.».

Επειδή δε η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, **όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις, (άλλως τεκμήρια), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούτσως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στερεή πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης** (βλ. απόφαση ΣΤΕ 884/2016 επταμ.).

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. **Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά**». Περαιτέρω σύμφωνα με την παρ. 4 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από τα φορολογικά όργανα έχουν εκτός από τις

αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, **την κατά την παρ. 1 του ιδίου άρθρου αποδεικτική δύναμη** (ΣΤΕ 451/1991).

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002), ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και η πράξη επιβολής προστίμου, είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις, καθώς στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση.

Επειδή, σύμφωνα με το **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, 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 **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, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....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.».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατά τα υπό κρίση έτη, λειτουργούσε με δραστηριότητα την που διατίθενται και το χονδρικό εμπόριο, για την παρακολούθηση δε των εργασιών της ατομικής της επιχείρησης, τήρησε απλογραφικά βιβλία του Κ.Φ.Α..Σ.. Περαιτέρω, από τις ελεγκτικές διαπιστώσεις που διενεργήθηκαν από την ΕΛ.Υ.Τ. Αττικής, βάσει της οικείας Έκθεσης ελέγχου – Πορισματικής αναφοράς προέκυψε ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε εξαγωγές προς την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» και διεύθυνση στο Χόνγκ- Κόνγκ, για τα έτη 2013 και 2014, για τις οποίες εξέδωσε ανακριβή στοιχεία, ως προς το είδος, την ποσότητα και την αξία.

Επειδή, ο υπολογισμός της αξίας των εξαγωγών προς το Χονγκ Κονγκ, με βάση τις διαπιστώσεις της ΕΛ.Υ.Τ. Αττικής και συνακόλουθα η προσθήκη των αδήλωτων εσόδων για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, των καθαρών κερδών και των διαφυγόντων φόρων της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας, είναι σύμφωνος με τους κανόνες της οικονομικής και της λογιστικής επιστήμης και καθιστά νομικώς παραδεκτές τις πράξεις που εκδόθηκαν με βάση τα εξαχθέντα συμπεράσματα του διενεργηθέντος ελέγχου από την Ε.Λ.Υ.Τ.

Επειδή, βάσει της από 04.02.2017 έκθεσης ελέγχου – πορισματικής αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ. Αττικής, διαπιστώθηκαν μεταξύ άλλων, τα εξής:

Κατά την 05/02/2017, κατόπιν της υπ' αριθμ. Ε0Ε...../...../2017 παραγγελίας του Γραφείου Εισαγγελέα Οικονομικού Εγκλήματος πραγματοποιήθηκε κοινή επιχείρηση από την ΕΛ.Υ.Τ. Αττικής, σε συνεργασία με τη Διεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας, με σκοπό την αποδόμηση εγκληματικής οργάνωσης που δραστηριοποιούνταν από το έτος 2013 σε παράνομη διακίνηση ευρωπαϊκών χελιών (είδος *Anguilla-Anguilla*) που αλιεύονταν στην Ισπανία, Γαλλία και Πορτογαλία και εν συνεχεία μεταφέρονταν μέσω της Ιταλίας στην Ελλάδα, από όπου και πραγματοποιούνταν η παράνομη εξαγωγή τους στην Ασία.

Από την έρευνα προέκυψε η ύπαρξη εγκληματικής οργάνωσης με διακριτούς ρόλους των εμπλεκόμενων, μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνεται και ο σύζυγος της προσφεύγουσας με ΑΦΜ και σκοπό την αποκόμιση ιδιαίτερα μεγάλων κερδών, μέσω παράνομων εξαγωγών υαλόχελων είδους *Anquilla- Anguilla*, προς τις χώρες της Νοτιανατολικής Ασίας.

Οι επιχειρήσεις «.....», «.....» και η ατομική επιχείρηση που διατηρούσε η προσφεύγουσα, πραγματοποίησαν από το 2013 έως το 2017 εκατό εικοσιτέσσερις (124) εξαγωγές προς Χονγκ Κονγκ με εμπορεύματα τα οποία είχαν δηλωθεί με περιγραφή «ψάρια ζωντανά». Από κατασχεθέντα στοιχεία, καθώς και έγγραφα προηγούμενων ετών, προέκυψε ότι η τιμή πώλησης γόνου χελιού προς Χονγκ Κονγκ κυμαινόταν από 800,00 € έως 1.500,00 €, το κιλό. Με βάση τη μικρότερη δυνατή αποσταλθείσα ποσότητα και τιμή πώλησης ανά κιλό, κατά τους υπολογισμούς του ελέγχου, η εγκληματική οργάνωση αποκόμισε περίπου $800 \times 125 \times 124 = 12.400.000$ ευρώ για την περίοδο από 2013 έως και το 2017.

Τέλος σημειώνεται ότι στην υπό κρίση υπόθεση υπάρχει πλήθος στοιχείων κατασχεθέντων από τις οικίες των εμπλεκόμενων, τα οποία λόγω του όγκου τους δεν κατέστη δυνατό να επεξεργαστούν μέχρι τη σύνταξη ως άνω έκθεσης ελέγχου – πορισματικής αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ. Αττικής.

Επειδή περαιτέρω, στο κεφάλαιο «ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ», και στο επί μέρους κεφάλαιο με τίτλο «Επεξεργασία μέρους απεσταλμένων στοιχείων από ισπανικές αρχές», της από 04.02.2017 Έκθεσης ελέγχου – Πορισματικής αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ. Αττικής, γίνεται αναφορά στα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία συνδέουν την προσφεύγουσα και το σύζυγο της με την επιχείρηση «.....-Παράνομες εξαγωγές ευρωπαϊκού χελιού», ως ακολούθως:

«Επεξεργασία μέρους απεσταλμένων στοιχείων από ισπανικές αρχές»

Στην κατάσταση που μας απέστειλαν οι Ισπανοί με τίτλο 'summary' (περίληψη (συν. 19) εμφανίζονται οι αριθμοί τιμολογίων με τα αντίστοιχα τελικά κιλά και πληρωθέντα ποσά από την, για την περίοδο από 21/11/2013 έως 07/03/2014. Αφού έγινε αναζήτηση στο σύστημα εξαγωγών του ICISNET, μέσω αεροδρόμιου Ελευθέριος Βενιζέλος με προορισμό το Χονγκ Κονγκ αντιστοιχίστηκαν οι εμφανιζόμενοι στην κατάσταση αριθμοί τιμολογίων με τις σχετικές με αυτά

διασαφήσεις εξαγωγών. Οι εν λόγω διασαφήσεις εξαγωγής εμφανίζονται στους κάτωθι τρεις πίνακες (ανά εταιρία που εξαγει), Στους εν λόγω πίνακες εμφανίζονται οι ημερομηνίες εξαγωγής, όπως εμφανίζονται στις διασαφήσεις εξαγωγής, οι αριθμοί των διασαφήσεων εξαγωγής, τα τιμολόγια εξαγωγής, η δηλωθείσα μεικτή μάζα, η δηλωθείσα στατιστική αξία σε €, η ποσότητα χελιών σε κιλά που παρέλαβε η κινέζικη εταιρεία, η τιμή αγοράς των χελιών ανά κιλό καθώς και το πληρωθέν ποσό.

Ειδικότερα, η ατομική επιχείρηση της κατέθεσε την επίμαχη περίοδο δώδεκα διασαφήσεις εξαγωγής (συν. 198-209) στο Τελωνείο, με Τελωνείο Εξόδου το Τελωνείο Αερολιμένα Αθηνών Ελευθέριος Βενιζέλος δηλώνοντας ψευδώς ότι τα εμπορεύματα που εξάγονται με προορισμό το Χονγκ Κονγκ, ανήκουν στη δασμολογική κλάση με κωδικό taric 03019985 και περιγραφή «ΨΑΡΙΑ ΖΩΝΤΑΝΑ ΑΛΛΑ (ΚΑΛΛΙΕΡΓΗΜΕΝΑ ΙΧΘΥΔΙΑ ΚΕΦΑΛΟΥ ΖΩΝΤΑ)» και καθαρές μάζες από 23 έως 28 χιλιόγραμμα. Το σύνολο των δηλωθέντων στατιστικών αξιών, ήτοι των ποσών που αναγράφονταν στα τιμολόγια πώλησης, για την επίμαχη περίοδο ανέρχεται σε 133.560 €, ενώ το πληρωθέν από τη ποσό για τα πραγματικά πωληθέντα εμπορεύματα με τις σχετικές διασαφήσεις ανέρχεται σε 2.837.200 €. Η διαφορά των ανωτέρω ποσών η οποία ανέρχεται σε ύψος 2.703.640 € αποτελεί αδήλωτο εισόδημα από παράνομη δραστηριότητα και συγκεκριμένα από παραβίαση της απαγόρευσης για εξαγωγή χελιών *Anguilla - anguilla*..

ΠΙΝΑΚΑΣ 1: ΕΞΑΓΩΓΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΤΣΟΥΜΑΝΗ ΛΑΜΠΡΙΝΗ, Α.Φ.Μ. 036847976

Α/Α	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΞΑΓΩΓΗΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΙΑΣΑΦΗΣΗΣ	ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΔΗΛΩΘ ΕΙΣΑ ΜΕΙΚΤΗ ΜΑΖΑ	ΔΗΛΩΘΕΙΣ Α ΣΤΑΤΙΣΤΙΚ Η ΑΞΙΑ ΣΕ	ΠΡΑΓΜΑ ΤΙΚΑ ΚΙΛΑ ΧΕΛΙΩΝ	ΤΙΜΗ/ ΚΙΛΟ ΣΕ €	ΠΛΗΡΩΘΕΝ ΠΟΣΟ ΣΕ €
1	02/12/2013	.....	...../13	726	13.200	205	1.550	317.750
2	04/12/2013	.....	...../13	726	13.200	195	1.550	302.250
3	05/12/2013	.....	...../13	726	13.200	215	1.550	333.250
4	06/12/2013	.....	...../13	726	13.200	215	1.550	333.250
5	11/12/2013	.....	...../13	726	13.200	127	1.400	177.800
6	12/12/2013	.....	...../13	726	13.200	319	1.400	446.600
7	27/12/2013	.....	...../13	726	13.200	225	1.150	258.750
8	28/12/2013	.....	...../13	363	6.600	97	1.150	111.550
9	02/02/2014	.....	...../13	660	9.600	215	800	172.000
10	03/02/2014	.....	...../13	736	9.600	215	800	172.000
11	06/02/2014	.....	...../13	528	7.680	170	800	136.000
12	07/02/2014	.....	...../13	528	7.680	140	800	112.000
				ΣΥΝΟΛΟ	133.560	ΣΥΝΟΛΟ	14500	2.837.200

[.....]».

Επειδή σύμφωνα με το περιεχόμενο της Έκθεσης Ελέγχου - Πορισματικής Αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ. Αττικής, η ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας κατέθεσε την επίμαχη περίοδο δώδεκα

διασαφήσεις εξαγωγής (συν.198-209), σύμφωνα με τις οποίες η στατιστική αξία των πωληθέντων εμπορευμάτων ανέρχονταν σε 133.560,00 €, [υπ' αριθμ. 1 έως και 12 τιμολόγια εξαγωγών (1-8 για τη χρήση 2013) και (9 έως και 12 για το φορολογικό έτος 2014), που εξέδωσε η προσφεύγουσα προς την επιχείρηση με την επωνυμία «.....» με έδρα το HONG KONG], ενώ το καταβληθέν ποσό, ανέρχονταν σε 2.837.200,00 €. Η διαφορά των ως άνω ποσών, ύψους 2.703.640,00 €, αποτελεί για την προσφεύγουσα αδήλωτο εισόδημα από παράνομη δραστηριότητα και συγκεκριμένα από απαγορευμένη εξαγωγή χελιών Anguila- Anguila.

Περαιτέρω, βάσει των από 04/07/2019 Εκθέσεων Ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. και ΚΦΔ, σχετικά με τον τρόπο εξόφλησης των τιμολογίων εξαγωγής με λήπτρια την επιχείρηση «.....», με διεύθυνση,, από το άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, προέκυψε ότι η εξόφληση της αξίας των υπό κρίση τιμολογίων εξαγωγών, πραγματοποιήθηκε με εμβάσματα που κατατέθηκαν στον αριθ. ατομικό λογαριασμό της προσφεύγουσας, στην Όπως προκύπτει από το υπ' αριθμ. πρωτ. απαντητικό έγγραφο της, τα τραπεζικά εμβάσματα στον ως άνω λογαριασμό πιστώθηκαν από τρίτη επιχείρηση και συγκεκριμένα την επιχείρηση «.....»,, της οποίας διαχειριστής, από έρευνα που πραγματοποίησε ο έλεγχος, μέσω internet, εμφανίζεται πρόσωπο με όνομα «.....». Σύμφωνα δε με την έκθεση ελέγχου της ΕΛΥΤ Αττικής, το όνομα «.....» εμπλέκεται στο κύκλωμα της παράνομης εξαγωγής χελιών Anguila- Anguila.

Επειδή, από την επεξεργασία των κατασχεθέντων στοιχείων που βρέθηκαν στο όχημα του, συζύγου της προσφεύγουσας και συγκεκριμένα των μηνυμάτων ηλεκτρονικής αλληλογραφίας, (με ημερομηνία 28/11/2016 και 10/11/2016, αντίστοιχα) που απεστάλησαν από τη «.....», (πρόσωπο σχετιζόμενο με την επιχείρηση «.....»), προέκυψαν στοιχεία για την πραγματική τιμή πώλησης των χελιών που εξήχθησαν, καθώς αγοράστηκαν, από τη «.....», στην τιμή των 850 €/κιλό και αντιστοιχίστηκαν οι πληρωμές με τα αντίστοιχα τιμολόγια και τις διασαφήσεις, καθιστώντας βέβαιο, ότι οι επίμαχες εξαγωγές αφορούσαν σε εξαγωγές υαλόχελων στο Χονγκ Κονγκ και όχι ζωντανών ψαριών, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα. Επιπροσθέτως στα εν λόγω μηνύματα, αναγράφεται το όνομα «.....» και «.....». (σελ. 21-22 της Έκθεσης Ελέγχου - Πορισματικής Αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ. Αττικής).

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εξέδωσε ανακριβώς, ως προς το πωληθέν είδος, ως προς την ποσότητα, την τιμή ανά κιλό και τη συνολική αξία οκτώ (8) φορολογικά

στοιχεία αξίας, με συνολική αποκρυβείσα αξία 2.182.200,00 € στη χρήση 2013 και τέσσερα (4) φορολογικά στοιχεία αξίας, με συνολική αποκρυβείσα αξία 557.440,00 €, στο φορολογικό έτος 2014, με πραγματικό πωληθέν είδος τα ζώντα χέλια (χέλια Anguilla anguilla), Συνολικά η δηλωθείσα αξία εξαγωγών για τα υπό κρίση έτη, βάσει των επίμαχων τιμολογίων εξαγωγών ανέρχεται στο ποσό των 134.560,00 €, ενώ η πραγματική αξία, βάσει της οικείας Έκθεσης Ελέγχου - Πορισματικής Αναφοράς της ΕΛ.Υ.Τ. Αττικής, όπως προέκυψε από τα πληρωθέντα ποσά, διαμορφώθηκε στο ποσό των 2.873.200,00 €.

Επειδή κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 171 του ΚΔΔ, η από 04.02.2017 Έκθεση Ελέγχου – Πορισματική Αναφορά της ΕΛ.Υ.Τ. Αττικής, η οποία έχει συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελεί την πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτή, για ότι ενήργησαν οι συντάκτες της και όσα έγιναν ενώπιόν τους, προς την οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον αυτή προσβληθεί ως πλαστή.

Επειδή, η προσφεύγουσα, υπέβαλε, (τόσο αυτή όσο και οι άλλοι εμπλεκόμενοι), προς το Τελωνείο Πρέβεζας την από 16/07/2018 Υπεύθυνη δήλωση **του άρθρου 158 παρ. 1 του Ν. 2960/2001**, με την οποία **αποδέχτηκε** τις με αριθμό/2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018,/2018 και/2018 **καταλογιστικές πράξεις**, που εκδόθηκαν από το Τελωνείο Πρέβεζας λαμβάνοντας υπόψη την από 04/02/2017 πορισματική αναφορά της ΕΛ.Υ.Τ. Αττικής, **παραιτούμενη του δικαιώματος της άσκησης των Ενδίκων μέσων που προβλέπονται από τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, προκειμένου να μην ασκηθεί εναντίον της Ποινική δίωξη για Λαθρεμπορία.**

Κατόπιν των ανωτέρω, οι υπό κρίση ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι και αβάσιμοι.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί εσφαλμένης ερμηνείας των διατάξεων των άρθρων 31 του Ν. 2238/1994 και 22 του Ν. 4172/2013

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 31** - Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος **του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ)**, ορίζεται ότι: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος: [...]

14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.

16. Αμοιβές σε χρήμα ή σε είδος δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όταν η παροχή ή η λήψη αυτής συνιστά ποινικό αδίκημα ακόμα και αν η καταβολή αυτών πραγματοποιείται στο εξωτερικό.

18. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις του παρόντος άρθρου αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.[...].

19. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζονται θέματα καταχώρισης ορισμένων δαπανών του άρθρου αυτού στα βιβλία με την απλογραφική μέθοδο.».

Επειδή περαιτέρω με την υπ' αριθ. **Πρωτ. 1022452/10255/B0012/ ΠΟΛ. 1036/02-03-2006**, διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι: «**5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού προστέθηκε νέο εδάφιο στην παράγραφο 19 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. όπως αυτή αναριθμήθηκε με το παρόν άρθρο. Με τις νέες διατάξεις προβλέπεται η έκδοση κάθε χρόνο απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών στην οποία περιλαμβάνονται οι περιπτώσεις δαπανών που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα. Για τις δαπάνες αυτές αποφαίνεται η γνωμοδοτική επιτροπή που έχει συσταθεί στο Υπουργείο Οικονομίας & Οικονομικών, σύμφωνα με τη διαδικασία που ακολουθείται και για τις δαπάνες που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Τονίζεται, ότι οι μη εκπιπτόμενες αυτές δαπάνες μπορούν να αμφισβητηθούν από τις επιχειρήσεις κατά τους διενεργούμενους φορολογικούς ελέγχους οι οποίες έχουν το δικαίωμα της προσφυγής στα φορολογικά δικαστήρια.**».

Επειδή περαιτέρω με το υπ' αριθ. **πρωτ. 1078820/1526/A0012/29.8.2007** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Έκπτωση δαπανών), διευκρινίζεται ότι: «**4. Περαιτέρω για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. θα πρέπει να υπάρχουν αθροιστικά (να συντρέχουν όλες μαζί) οι εξής προϋποθέσεις:**

α) Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική.

β) Η δαπάνη να είναι παραγωγική δηλαδή να συμβάλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος (και όχι απαλλασσόμενων ή αυτοτελώς φορολογούμενων).

γ) Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.).

δ) Η δαπάνη να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία, να προκύπτει από δικαιολογητικά έγγραφα (τιμολόγια, αποδείξεις κ.λπ.) και να είναι βέβαιη δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη.

5. Η διαπίστωση των παραπάνω, ως θέμα πραγματικό ανήκει στην εξελεγκτική εξουσία του αρμόδιου Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.».

Επειδή με το **N. 4172/2013** (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), με θέμα Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, ορίζονται τα ακόλουθα:

Στο άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα».

Επειδή, στο άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, του ίδιου ως άνω νόμου, ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, **γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».**

Επειδή περαιτέρω, με την Εγκύκλιο ΠΟΛ 1113/02-06-2015 (ΦΕΚ 167Α') της ΓΓΔΕ, με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. [4172/2013](#)), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το [άρθρο 23](#) που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την [παράγραφο 4 του άρθρου 48](#) σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του [άρθρου 23](#) εκπίπτει,....

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

[.....]

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. [...]».

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται 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, από τον έλεγχο αναγνωρίστηκαν όλες οι δαπάνες και οι αγορές της ατομικής επιχείρησης της προσφεύγουσας οι οποίες καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία και οι οποίες αποδεικνύονται από τα αντίστοιχα νόμιμα παραστατικά.

Επειδή, κανένας ισχυρισμός δεν προβάλλεται από την προσφεύγουσα για τις πράξεις επιβολής προστίμων, διαχειριστικής περιόδου 2013 και φορολογικού έτους 2014.

Επειδή περαιτέρω, από τον διενεργηθέντα έλεγχο εφαρμόστηκαν ορθά τα οριζόμενα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 για τη χρήση 2013 και των άρθρων 22 και 23 του Ν. 4172/2013 για το φορολογικό έτος 2014, σχετικά με τις προϋποθέσεις που τίθενται προκειμένου να αναγνωριστούν οι αγορές και οι επιχειρηματικές δαπάνες της προσφεύγουσας και ο περί του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **10/09/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της
ΤΟΥ - **ΑΦΜ**

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

Υπ' αριθμ./...../2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ 3 και 5 του Ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013

Πρόστιμο αρ. 7 παρ 3 στ' ν. 4337/2015	Διαχ/στική περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	545.550,00 €

Υπ' αριθμ./...../2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ 3 και 5 του Ν. 4337/2015 φορολογικού έτους 2014,

Πρόστιμο αρ. 7 παρ 3 στ' ν. 4337/2015	Φορολογικό έτος 2014
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	139.360,00 €

Υπ' αριθμ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014

Οικονομικό έτος 2014 Εισοδήματα 01/01/2013 – 31/12/2013	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	720.126,00
Πρόστιμο αρ. 58 και τόκοι του αρ. 53 του Ν. 4174/2013	712.276,63
Εισφορά αλληλεγγύης	88.258,17
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.520.660,80 €

Υπ' αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014

Φορολογικό έτος 2014 Εισοδήματα 01/01/2014 – 31/12/2014	
Διαφορά φόρου εισοδήματος	183.510,00
Πρόστιμο αρ. 58 Ν. 4174/2013	55.053,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	23.188,59
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	261.751,59 €

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013.

Υπ' αριθμ./...../2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013

Πρόστιμο αρ. 4 παρ 1 ν. 2523/1997	Διαχ/στική περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	300,00 €

Υπ' αριθμ./...../2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014

Πρόστιμο αρ. 54 παρ 1 ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2014
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	100,00 €

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

**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.