



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 23/1/2023

Αριθμός απόφασης: 213

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

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8 -10

**Ταχ. Κώδικας** : 54639 – Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313332246

**e mail** : ded.thess@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

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

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)

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

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

4. Την από 23/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του .....με Α.Φ.Μ. ...., κατοίκου ....., επί της

οδού ..... αρ. 0, Τ.Κ. ...., κατά της με αριθμό ...../...../28-6-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2018, της με αριθμό ...../...../28-6-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019 και της με αριθμό ...../...../28-6-2022 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου 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 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου 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 23/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με Α.Φ.Μ. ...., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθ. ..../...../28-6-2022 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **227.227,14 €** (454.454,29 X 50%), για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής καθαρής αξίας 1.893.559,54 €, πλέον Φ.Π.Α. 24% συνολικής αξίας 454.454,29 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 9, 10, 11, 12, 13 & 14 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58<sup>Α</sup> του Ν.4174/2013.
2. Με την υπ' αριθ. ..../...../28-6-2022 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **366.126,79 €** (732.253,58 X 50%), για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής καθαρής αξίας 3.051.056,59 €, πλέον Φ.Π.Α. 24% συνολικής αξίας 732.253,58 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 9, 10, 11, 12, 13 & 14 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58<sup>Α</sup> του Ν.4174/2013.
3. Με την υπ' αριθ. ..../...../28-6-2022 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **678.535,03 €** (1.357.070,06 X 50%), για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής καθαρής αξίας 5.654.458,59 €, πλέον Φ.Π.Α. 24% συνολικής αξίας 1.357.070,06 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 9, 10, 11, 12, 13 & 14 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58<sup>Α</sup> του Ν.4174/2013.

Δυνάμει της με αρ. ....-2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης – Ε' Υποδιεύθυνση Λάρισας,

διενεργήθηκε επιτόπιος έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, με κύρια δραστηριότητα «Εμπόριο ενδυμάτων - υποδημάτων», ως προς την ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2018 - 2020.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. και κατόπιν επεξεργασίας των προσκομιζόμενων από τον προσφεύγοντα στοιχείων, των στοιχείων που έλαβε ο έλεγχος από τις υπηρεσίες ταχυμεταφορών, με τις οποίες συνεργάστηκε ο προσφεύγων και από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών προέκυψε ότι ο προσφεύγων, δεν εξέδωσε άγνωστο πλήθος αποδείξεων λιανικής πώλησης συνολικής αξίας με ΦΠΑ 2.348.013,83 € στο φορολογικό έτος 2018, 3.783.310,17 € στο φορολογικό έτος 2019 και 7.011.528,65 € στο φορολογικό έτος 2020, για πραγματοποιηθείσες πωλήσεις από τους εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5 και 8 έως 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Για τις ως άνω παραβάσεις εκδόθηκαν αρμοδίως από τη Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> του Ν.4174/2013.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς :

4. Παραβίαση της αρχής του κράτους δικαίου και της νόμιμης αιτιολογίας.
5. Παραβίαση του άρθρου 5 του Συντάγματος.
6. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

**Επειδή** στο Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ο οποίος τέθηκε σε ισχύ από 1/1/2015, ορίζεται :

*«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος*

*...5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. ...*

*Άρθρο 12 Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών*

*1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη....*

*7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από*

τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.

**Άρθρο 13 Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης**

1. Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. ...».

**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**, στις παρ. 1 και 4 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 βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους 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** εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 03/05/2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, από τον διενεργούμενο έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα οντότητα δεχόταν παραγγελίες τηλεφωνικά και μέσω διαδικτύου και εν συνεχεία έστελνε τα εμπορεύματα στους πελάτες της μέσω των εταιρειών ....., ..... και ..... Για την πληρωμή των εμπορευμάτων από τους πελάτες χρησιμοποιούνταν κυρίως η μέθοδος της αντικαταβολής (δηλαδή η πληρωμή του εμπορεύματος στον υπάλληλο της εταιρείας ταχυμεταφορών την ώρα της παράδοσης) και σε λιγότερη έκταση η κατάθεση μετρητών στους τραπεζικούς λογαριασμούς της οντότητας ή και η πληρωμή μέσω διαδικτύου με πιστωτική κάρτα.

Ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει με αντικειμενικό, αξιόπιστο και επαληθεύσιμο τρόπο τα έσοδα της οντότητας και εν συνεχεία να αντιπαραβάλει αυτά με τα δηλωθέντα έσοδα, προέβη στις ακόλουθες ελεγκτικές επαληθεύσεις :

Από τις τραπεζικές κινήσεις αθροίστηκαν όλες οι πιστώσεις που αφορούσαν πώληση εμπορευμάτων και όσες χρεώσεις αφορούσαν επιστροφές χρημάτων σε πελάτες. Αφαιρώντας το άθροισμα των χρεώσεων που αφορούσαν επιστροφές χρημάτων σε πελάτες από το άθροισμα των πιστώσεων που αφορούσαν πώληση εμπορευμάτων, ο έλεγχος προσδιόρισε το καθαρό ποσό των χρημάτων που η οντότητα εισέπραξε από το τραπεζικό σύστημα για πραγματοποιηθείσες πωλήσεις εμπορευμάτων.

Από τις καταστάσεις που απεστάλησαν από τις εταιρείες ταχυμεταφορών, αθροίστηκαν οι αξίες από όλες τις αποστολές εμπορευμάτων, στις οποίες αναφερόταν ότι εισπράχθηκε αντίτιμο και εν συνεχεία αποδόθηκε στην ελεγχόμενη οντότητα ή/και συμψηφίστηκε με χρέη αυτής στις ανωτέρω

εταιρείες. Στην συνέχεια αφού αθροίστηκαν τα έσοδα της οντότητας από το τραπεζικό σύστημα και από τις εταιρείες ταχυμεταφορών, ο έλεγχος αντιπαρέβαλε τα ως άνω προσδιορισθέντα έσοδα με τα δηλωθέντα έσοδα της οντότητας στις οικείες φορολογικές δηλώσεις, σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα και διαπιστώθηκε η απόκρυψη φορολογητέας ύλης ως ακολούθως :

ΕΤΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΘΕΝ ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	ΑΠΟΦΟΡΟ- ΛΟΓΗΣΗ	ΔΗΛΩΘΕΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΥΛΗ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
	ΣΤΗΛΗ 1	ΣΤΗΛΗ 2	ΣΤΗΛΗ 3	ΣΤΗΛΗ 4	ΣΤΗΛΗ 5	ΣΤΗΛΗ 6
		= 1/1,24		=2-3	=4*24%	=4+5
2018	4.201.167,88	3.388.038,61	1.494.479,07	1.893.559,54	454.454,29	2.348.013,83
2019	5.640.223,73	4.548.567,56	1.497.510,97	3.051.056,59	732.253,58	3.783.310,17
2020	8.194.396,87	6.008.384,57	953.925,98	5.654.458,59	1.357.070,06	7.011.528,65
<b>ΣΥΝ</b>	<b>18.035.788,53</b>	<b>14.544.990,74</b>	<b>3.945.916,02</b>	<b>10.599.074,72</b>	<b>2.543.777,93</b>	<b>13.142.852,65</b>

Για τις διαπιστώσεις που αναφέρονται στον ως άνω πίνακα, ο έλεγχος συνέταξε το με αριθμό πρωτοκόλλου .../Λαρ/18-11-2021 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών, το οποίο και επιδόθηκε στον λογιστή της οντότητας κατόπιν σχετικής εξουσιοδότησης που προσκομίστηκε. Με το προαναφερόμενο αίτημα ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 14, 23, 24 του Ν. 4174/2013, εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίηση του, να εκθέσει τις απόψεις του για τις διαπιστώσεις του ελέγχου προσκομίζοντας και οποιοδήποτε σχετικό αποδεικτικό στοιχείο. Μαζί με το ανωτέρω αίτημα επιδόθηκε και σχετικός οπτικός δίσκος (cd) που περιείχε τα δεδομένα από τις ταχυμεταφορές και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών. Παρά το πλήθος των παρατάσεων και το μεγάλο χρονικό διάστημα που μεσολάβησε από την επίδοση του και μέχρι και την ημερομηνία σύνταξης της από 03/05/2022 έκθεσης ελέγχου, ο προσφεύγων δεν απάντησε στο εν λόγω Αίτημα Παροχής Πληροφοριών. Ακολούθως, ο έλεγχος συνέταξε το υπ' αριθμ. αριθμό .../17-03-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση σε ακρόαση για την υποβολή προφορικών ή γραπτών απόψεων της προσφεύγουσας επιχείρησης επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου, επί του οποίου ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε, με αποτέλεσμα να εκδοθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

**Επειδή**, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) 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** στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι υφίσταται παραβίαση της αρχής του κράτους δικαίου και της νόμιμης αιτιολογίας διότι στις προσβαλλόμενες πράξεις γίνεται αναφορά σε άγνωστο πλήθος στοιχείων, γεγονός που δεν καθιστά σαφή και ευκρινή τον τρόπο με τον οποίο η φορολογική αρχή υπολόγισε και εκτίμησε παρανόμως το δυσθεώρητο πρόστιμο που του επέβαλε. Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι με την επιβολή των δυσθεώρητων προστίμων οδηγείται στη διακοπή της της δραστηριότητάς του εμποδίζοντάς του στο συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα της επιχειρηματικής ελευθερίας. Τέλος προβάλλει το γεγονός ότι με την επιβολή των προστίμων παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) : «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. 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**, 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**, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου και προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη καταλογισμού του φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω, 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). Σκοπός ύπαρξης

αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής.

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλήρεις κατά περιεχόμενο, περιλαμβάνοντας αναλυτικώς, τόσο τις εφαρμοστέες διατάξεις, όσο και τα κρίσιμα πραγματικά περιστατικά επί των οποίων θεμελιώνεται η παράβαση, αφού φέρουν όλα τα απαιτούμενα από το νόμο στοιχεία δηλαδή, εκδούσα αρχή, πρόσωπο και ημερομηνία, καθώς και ποιες κυρώσεις επισύρουν αυτές οι παραβάσεις. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999, όπως κατά πάγια νομολογία έχει κριθεί, η αιτιολογία της πράξης δεν είναι απαραίτητο να περιέχεται στο σώμα αυτής αλλά, εφόσον δεν προβλέπεται από σχετικές διατάξεις ρητώς το αντίθετο, αρκεί να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου που την συνοδεύουν (βλ. ΣΤΕ 2205/2004, 2096/2002, 2690/2015 ΔΕΦ ΑΘ). Εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν είναι ακυρωτέες ως περιέχουσες πλημμελή αιτιολογία, δεδομένου ότι δεν απαιτείται εκ του νόμου στο σώμα αυτών ειδική αιτιολογία και συνεπώς, ορθώς συμπληρώνεται, τόσο από την από 03/05/2022 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., όσο και από τα στοιχεία που συνέλεξε ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. από τις συνεργαζόμενες με τον προσφεύγοντα εταιρίες ταχυμεταφορών και από τις Τράπεζες και από τα οποία σαφώς προκύπτουν οι συναλλαγές για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία. Τα εν λόγω στοιχεία έλαβε υπόψη του ο προσφεύγων όταν του επιδόθηκε συνημμένα με το αρ. πρωτ. .../Λαρ/18-11-2021 Αίτημα Παροχής Πληροφοριών σχετικός οπτικός δίσκος (cd) που περιείχε τα δεδομένα από τις ταχυμεταφορές και τις κινήσεις των τραπεζικών λογαριασμών. Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν αμφισβήτησε το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου ούτε μετά την επίδοση του ανωτέρω αιτήματος παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του ΚΦΔ, ούτε με το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς ακρόαση, αλλά ούτε και με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, καθώς δεν προσκομίζει στοιχεία προς ανταπόδειξη των ισχυρισμών της φορολογικής αρχής. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός περί αναιτιολόγητων πράξεων τυγχάνει απορριπτέος ως αορίστως προβαλλόμενος και αναπόδεικτος.

**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**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος «Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» και «συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους» ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται

ότι: «Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης». Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα «δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη» αλλά αντίθετα «προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη» ( παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος ). Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: «Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν' αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας».

**Επειδή**, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 23/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του .....με Α.Φ.Μ. ....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :**

1) Η με αριθμό ...../...../28-6-2022 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
Καταλογιζόμενο ποσό	<b>227.227,14 €</b>	<b>227.227,14 €</b>



2) Η με αριθμό ...../...../28-6-2022 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
Καταλογιζόμενο ποσό	<b>366.126,79 €</b>	<b>366.126,79 €</b>

3) Η με αριθμό ...../...../28-6-2022 πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
Καταλογιζόμενο ποσό	<b>678.535,03 €</b>	<b>678.535,03 €</b>

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.