



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 26/5/2023

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

Αριθμός απόφασης: 1068

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά Α. 8-10  
**Ταχ. Κώδικας** : 54639 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313-332241  
**E-Mail** : [ded.thess@aade.gr](mailto:ded.thess@aade.gr)

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
  - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
  - β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
  - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
  - δ. τη με αρ. 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 1069/4-3-2014 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 26/1/2023 και με αρ. πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με ΑΦΜ .....κατά της με αρ. ....- 27/12/2022 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης και της σχετικής έκθεσης ελέγχου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω πράξη.
6. Τις απόψεις του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/1/2023 και με αρ. πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής του .....με ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αρ. ....- 27/12/2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα ασκούνται ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας το χονδρικό εμπόριο μετά από εισαγωγή ανδρικών και γυναικείων ενδυμάτων, φόρος ύψους 2.300,00€ πλέον προστίμου άρθρου 58α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας 1.150,00€ ήτοι συνολικό ποσό 3.450,00€, κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο των εκρών του, του ΦΠΑ ποσού 2.300,00€ ενός ληφθέντος εικονικού, στο σύνολο του, φορολογικού στοιχείου, έκδοσης της ατομικής επιχείρησης .....με.ΑΦΜ.....καθαρής αξίας ύψους 10.000,00€.

Η ως άνω προσαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από ..... έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της με αρ.....2022 εντολής του Προϊσταμένου της. Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ....- 17/6/2022 δελτίο πληροφοριών της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης - Τμήματος Αλεξανδρούπολης και η συνημμένη του από 3/6/2022 έκθεση μερικού ελέγχου Ν.4308/2014 & Ν.4174/2013 της ίδιας ελεγκτικής αρχής, σύμφωνα με τα οποία η .....με ΑΦΜ....., κατά το φορ. έτος 2016, εξέδωσε εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές στο σύνολό τους και μεταξύ των ληπτών της συμπεριλαμβανόταν και ο προσφεύγων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Έλλειψη αιτιολογίας της προσαλλόμενης πράξης. Αντιστροφή του βάρους της απόδειξης των φερόμενων ως παραβάσεων.
2. Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου.
3. Παραβίαση του τεκμηρίου της αθωότητας.
4. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

#### Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ ως ισχύει από 2/2/2016 ορίζεται ότι: «... Εικονικό είναι το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται.»

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4987/2022 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, στο άρθρο 34 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. 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, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ως ισχύει από 01/01/2015, ορίζεται ότι: «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... 7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, αν η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης είναι μεν πρόσωπο φορολογικώς υπαρκτό, αλλά εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων ή της υλικοτεχνικής υποδομής της επιχειρήσεώς του και του προσωπικού που απασχολεί, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή, το βάρος αποδείξεως της αληθείας της συναλλαγής φέρει ο λήπτης του τιμολογίου. (ΣΤΕ 1404/2015).

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣΤΕ 1315/1991, ΣΤΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, ερειδόμενη επί τη βάση άλλης έκθεσης ελέγχου, συνταχθείσας από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εν λόγω έκθεσης, δεν καθιστούν την επ' αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή..περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012).

Επειδή, η εικονικότητα του υπό κρίση φορολογικού στοιχείου εκδόσεως της .....με.ΑΦΜ:.....που έλαβε ο προσφεύγων, και ο προσδιορισμός της διαφοράς ΦΠΑ για το φορ. έτος 2016, αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπειριστατωμένα στην από 27/12/2022 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, ερειδόμενη στις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από 3/6/2022 έκθεσης μερικού ελέγχου Ν.4308/2014 & Ν.4174/2013 της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης - Τμήματος Αλεξανδρούπολης για την εκδότρια ατομική επιχείρηση καθώς και την επίμαχη συναλλαγή με τον προσφεύγοντα. Ενδεικτικά, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Η εκδότρια του υπό κρίση εικονικού φορολογικού στοιχείου.....με ΑΦΜ.....με αντικείμενο δραστηριότητας το χονδρικό εμπόριο ειδών ιματισμού, ήταν πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό άλλα συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ήτοι δεν ήταν δυνατό να πραγματοποιήσει την επίμαχη συναλλαγή με τον προσφεύγοντα, καθότι:

- Δε διέθετε έδρα ούτε λοιπές εγκαταστάσεις για την αποθήκευση των εμπορευμάτων που φέρεται να πωλούσε.
- Δεν απασχόλησε προσωπικό.
- Δεν προέβη σε αγορές εμπορευμάτων από εμπόρους που δραστηριοποιούνται εντός της χώρας, δεν πραγματοποίησε ενδοκοινοτικές αποκτήσεις ούτε εισαγωγές εμπορευμάτων (ενδυμάτων) από τρίτες χώρες. Ωστόσο, στο ίδιο φορ. έτος 2016, βάσει των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων φέρεται να προέβη σε πωλήσεις εμπορευμάτων ύψους 423.579,99€.

- Δε διέθετε μεταφορικά μέσα και στα εκδοθέντα παραστατικά δεν αναγράφεται αριθμός κυκλοφορίας μεταφορικού μέσου. Προς κάποιους λήπτες φορολογικών στοιχείων προκειμένου να είναι αληθοφανείς οι συναλλαγές, εκτός από τα εκδοθέντα τιμολόγια της..... παραδόθηκαν και εικονικές φορτωτικές που εξέδωσε ο αυτοκινητιστής .....με ΑΦΜ.....
- Δεν προσκόμισε στην ελεγκτική αρχή τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της για το φορ. έτος 2016.
- Υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ αποτυπώνοντας σε αυτές και φορολογητέες εισροές που δε διενεργήθηκαν.
- Τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία είτε φέρεται να εξοφλήθηκαν από τους λήπτες με μη σύννομο τρόπο δηλαδή μετρητά, είτε οι λήπτες διέθεσαν στον έλεγχο μη γνήσια παραστατικά εξόφλησης, είτε σε κάποιες περιπτώσεις εισήλθε στον τραπεζικό λογαριασμό της εκδότριας μικρό μέρος της αξίας τους.

Για την επίμαχη συναλλαγή διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Ο προσφεύγων καταχώρησε στα βιβλία του, συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες δηλώσεις του φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ καθώς και στην υποβληθείσα κατάσταση εξόδων του αρ. 14 του ΚΦΔ το επίμαχο με αρ. ...- 24/3/2016 τιμολόγιο έκδοσης της .....με ΑΦΜ ..... καθ. αξίας 10.000,00€ πλέον ΦΠΑ 2.300,00€, που αφορούσε την αγορά ειδών ιματισμού (1560 τεμαχίων μπλουζών και 1064 τεμαχίων παντελονιών).
- Στο επίμαχο τιμολόγιο οι περιγραφές των ειδών είναι γενικές, δεν εξειδικεύονται τα είδη, τα νούμερα, ή οι κωδικοί αυτών.
- Από τον έλεγχο της ΥΕΔΔΕ κατασχέθηκαν δύο αποδείξεις συναλλαγής EUROBANK με αρ. ....- 1/4/2016 ποσού 300,00€ και αρ. ....- 1/4/2016 ποσού 12.000,00€ που αφορούσαν την εξόφληση του επίμαχου τιμολογίου. Από την επεξεργασία του τραπεζικού λογαριασμού της εκδότριας με αρ. .... στην Τράπεζα EUROBANK, διαπιστώθηκε ότι την 1/4/2016 έχει πραγματοποιηθεί κατάθεση 300,00€, όσο ακριβώς το ποσό που περιγράφεται στην κατασχεθείσα απόδειξη .....01-04-2016 από APS. Στην αιτιολογία συναλλαγής έχει αναγραφεί: «ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ Ν028 ΑΠΟ R». Αντίθετα, δεν υπάρχει κατάθεση ποσού 12.000,00€ την ίδια ημέρα ούτε και μεταγενέστερα που για την εξόφληση του ως άνω τιμολογίου. Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα ότι οι εν λόγω αποδείξεις συναλλαγής που επισυνάφθηκαν στο τιμολόγιο, χρησιμοποιήθηκαν προκειμένου τα αντισυμβαλλόμενα μέρη να προσδώσουν νομιμοφάνεια στη συναλλαγή.
- Επιπλέον, η με αρ. ....24-03-2016 φορτωτική που εξέδωσε ο αυτοκινητιστής ....., σύμφωνα με την οποία φέρεται να μεταφέρθηκαν τα επίμαχα εμπορεύματα στην επιχείρηση του προσφεύγοντος, αποδείχθηκε ότι είναι εικονική με παραδοχή του ίδιου του αυτοκινητιστή.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς του, να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση της επίμαχης συναλλαγής, και να ανατρέπουν το αποτέλεσμα του ελέγχου.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί έλλειψης αιτιολογίας και αντιστροφής του βάρους της απόδειξης από τη φορολογική αρχή, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

#### Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 20 παρ. 2 του Συντάγματος θεσπίζεται το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου, δη το ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του.

Επειδή, κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 παρ. 1 του ΚΦΔ ως τροποποιήθηκε και ισχύει, που ορίζει ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος... 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».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς. 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α) κοινοποιηθεί ηλεκτρονικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν.3979/2011 ή στο λογαριασμό του εν λόγω προσώπου ή του νομίμου αντιπροσώπου του ή του φορολογικού εκπροσώπου του στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, ή γ) επιδοθεί στο εν λόγω πρόσωπο, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, μόνο εφόσον δεν είναι δυνατή η επίδοση με άλλον τρόπο. Η κοινοποίηση σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, κατά το προηγούμενο εδάφιο, θεωρείται νόμιμη, εφόσον γίνει στην τελευταία δηλωθείσα στη Φορολογική Διοίκηση διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, μετά το πέρας του ελέγχου που διενεργήθηκε από το 1ο ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης δυνάμει της με αριθ. ....2022 εντολής ελέγχου, συντάχθηκε το με αριθ. ...2022 σημείωμα διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου (άρθρου 28 παρ.1 του ΚΦΔ), το οποίο κοινοποιήθηκε στις 13/10/2022 στον προσφεύγοντα μαζί με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό

ΦΠΑ του φορολογικού έτους 2016. Στο σημείωμα αυτό, προσδιορίστηκαν τα αποτελέσματα του ελέγχου κατόπιν μη αναγνώρισης προς έκπτωση από τον φόρο των εκροών του, του ΦΠΑ ποσού 2.300,00€ του ληφθέντος εικονικού φορολογικού στοιχείου έκδοσης της .....με.ΑΦΜ....., ενώ παράλληλα τάχθηκε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή του, για να υποβληθούν εγγράφως οι απόψεις του και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο για την τεκμηρίωση αυτών.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω σημείωμα διαπιστώσεων καταθέτοντας τις απόψεις του με το με αριθ. πρωτ. ....- 7/11/2022.έγγραφο υπόμνημά του, που λήφθηκε υπόψη από τη φορολογική αρχή (σελ.11 έκθεσης ελέγχου), χωρίς ωστόσο να μεταβληθεί το πόρισμα του ελέγχου.

Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασής του, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### Ως προς τον τρίτο και τέταρτο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, το τεκμήριο της αθωότητας, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ.2 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) [κυρωθείσα με το ν.δ. 53/1974] που ορίζει ότι: «Παν πρόσωπον κατηγορούμενον επί αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθών μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του ...» και στο άρθρο 48 παρ. 1 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποτελεί βασική αρχή του ποινικού δικονομικού δικαίου, βάσει της οποίας ο κατηγορούμενος πρέπει να αντιμετωπίζεται σε όλα τα στάδια της ποινικής διαδικασίας και έως την αμετάκλητη καταδίκη του ως μη ένοχος αλλά ως απλώς ύποπτος (Α. Καρράς, Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο σελ. 29).

Επειδή, το τεκμήριο αθωότητας καλείται σε εφαρμογή μόνον εφ' όσον έχει προηγηθεί αμετάκλητη αθωωτική απόφαση. Πέραν δε του αμετακλήτου της προηγηθείσης ποινικής αθωωτικής αποφάσεως, απαιτείται και η ύπαρξη συνάφειας/ουσιαστικού συνδέσμου μεταξύ ποινικής και επακολουθούσης μη ποινικής δίκης (ΕΔΔΑ ευρ. συνθ. 12.7.2013, 25424/09, Allen κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκ. 94, 103 και 104, ΕΔΔΑ 18.10.2016, ΕΔΔΑ 21107/07, Alkasi κατά Τουρκίας, σκ. 25-28).

Επειδή, με το άρθρο 17 του ν. 4446/2016 (Α' 240/22.12.2016 - έναρξη ισχύος του άρθρου 17 από τη δημοσίευση του ν. 4446/2016 στην ΕΤΚ, σύμφωνα με το άρθρο 32 του νόμου αυτού), η παράγραφος 2 του άρθρου 5 του ΚΔΔ αντικαταστάθηκε ως ακολούθως: «Τα δικαστήρια δεσμεύονται από τις αποφάσεις των πολιτικών δικαστηρίων, οι οποίες, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις, ισχύουν έναντι όλων. Δεσμεύονται, επίσης, από τις αμετάκλητες καταδικαστικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων ως προς την ενοχή του δράστη, από τις αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις, καθώς και από τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μην γίνει η κατηγορία βουλεύματα, εκτός εάν η απαλλαγή στηρίχθηκε στην έλλειψη αντικειμενικών ή υποκειμενικών στοιχείων που δεν αποτελούν προϋπόθεση της διοικητικής παράβασης».

Επειδή, εν προκειμένω από τα στοιχεία του φακέλου, δεν προκύπτει η έκδοση αμετάκλητης αθωωτικής απόφασης ποινικού δικαστηρίου για τον προσφεύγοντα.

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 παρ. 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 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, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Συνεπώς, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί παραβίασης του τεκμηρίου της αθωότητας και της αρχής της αναλογικότητας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

### Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την .....της με αρ. πρωτ. ....- 26/1/2023 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ .....

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

- Η με αρ. ... - 27/12/2022 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α/ επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1 - 31/12/2016 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	Ποσό για Καταβολή
Διαφορά φόρου	2.300,00€
Πρόστιμο άρθρου 58α του ΚΦΔ	1.150,00€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>3.450,00€</b>

*Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ*

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ



Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου  
Διοικητικής Υποστήριξης

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.