



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη , 19-05-2023  
Αριθμός απόφασης: 1007

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

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέταση**

**Ταχ. Δ/ση** : Τακαντζά 8-10

**Ταχ. Κώδικας** : 54639 – Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-332246

**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 Α.Α.Δ.Ε. (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 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 **23-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της . .... **του** .... με **ΑΦΜ** ....., κατοίκου ....., με έδρα της ατομικής επιχείρησης επί της οδού . ..., με ΤΚ ..., κατά της αριθμ. .../**23-12-2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./ επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέταση της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **23-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ... . **του** ... 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 αριθμό .../**23-12-2022** προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φ.π.α./επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού

898,82€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58ΑΚ.Φ.Δ. ποσού 449,41€, **ήτοι** συνολικό ποσό **1.348,23€**, λόγω λήψης και καταχώρησης έντεκα (11) εικονικών φορολογικών στοιχείων αγορών καθαρής αξίας 3.745,10€ πλέον Φ.Π.Α. 898,82€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 23-12-2022 έκθεσης ελέγχου Φ.Π.Α., που διενήργησε το 1<sup>ο</sup> ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης δυνάμει της με αριθμό ..../.../17-10-2022 εντολής ελέγχου, στην ατομική επιχείρηση της προσφεύγουσας με κύριο αντικείμενο εργασιών «*Χονδρικό εμπόριο απομιμήσεων κοσμημάτων*» και έδρα κατά την ελεγχόμενη περίοδο στη ..., επί της οδού . ... και υποκατάστημα επί της οδού . ....

Στα πλαίσια του ελέγχου κοινοποιήθηκε η ως άνω εντολή ελέγχου και η υπ' αριθμ. ..../20-10-2022 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων σύμφωνα με το ν.4512/2018, καθώς και η ..../27-10-2022 πρόσκληση προσκόμισης φορολογικών αρχείων.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η από 27-06-2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, από την οποία προκύπτει ότι η ατομική επιχείρηση «... του ....» με Α.Φ.Μ.: .... ανήκει σε κύκλωμα με εικονικές επιχειρήσεις που στις χρήσεις 2016 -2017 έλαβε και εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων από και προς διάφορες ημεδαπές επιχειρήσεις, μεταξύ των οποίων και η προσφεύγουσα, η οποία το έτος 2016 έλαβε έντεκα (11) εικονικά φορολογικά στοιχεία συνολικής καθαρής αξίας 3.745,10€ πλέον Φ.Π.Α. 898,82€.

Κατόπιν αυτού, εξέδωσε το υπ' αριθμ. ..../04-11-2022 σημείωμα διαπιστώσεων και τον προσωρινό προσδιορισμό Φ.Π.Α., επί του οποίου η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις της επί των αποτελεσμάτων του ελέγχου και ο έλεγχος εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Έλλειψη επαρκούς και νόμιμης αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης
2. Το βάρος απόδειξης της φορολογικής παράβασης – ήτοι της λήψης του εικονικού τιμολογίου- φέρει η Διοίκηση. Υποκειμενική κάλυψη της εικονικότητας.
3. Παραβίαση του τεκμηρίου της αθωότητας
4. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

#### **Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό**

**Επειδή**, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «*Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην 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 από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».*

**Επειδή** στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται : «*Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 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 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιοσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.*

**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, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων 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 εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, 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**, 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** σύμφωνα με την απόφαση 116/2013 του ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου ή δελτίου αποστολής εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου ή δελτίου αποστολής, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ’ αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ’ αρχήν, ν’ αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδευματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον ν’ αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο πραγματοποιήσεώς της), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο (πρβλ. ΣτΕ 505/2012, 1498/2011, 3528, 1184/2010), οπότε, σε περίπτωση αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο) δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου (βλ. ΣτΕ 1184, 1126/2010).

**Επειδή**, σύμφωνα με την νομολογία «δεν απαιτείται απόδειξη, και δη άμεση, της εικονικότητας ειδικώς της συγκεκριμένης συναλλαγής, αλλά η απόδειξη αυτή μπορεί να προκύψει και από δικαστικό τεκμήριο, προς συναγωγή του οποίου αρκεί από τη συνολική και όχι μεμονωμένη και αποσπασματική εκτίμηση των κατ’ ιδίαν αποδεικτικών μέσων να προκύπτουν οι περιστάσεις εκείνες που δικαιολογούν το συμπέρασμα ότι ο εκδότης του τιμολογίου δεν είναι, πάντως, εμφανές ότι διέθετε τα μέσα, υλικά και προσωπικό για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.» ΣτΕ 1404/2015.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ «Διορθωτικός προσδιορισμός φόρου», 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 Κ.Φ.Δ 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 το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «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 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 30 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν», ενώ στο άρθρο 32 παρ.1 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν...».

**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**, ορθά η φορολογική αρχή για να θεμελιώσει την κρίση της για τη λήψη εικονικών τιμολογίων προέβη σε διαπιστώσεις, οι οποίες συνάπτονται κατ' εξοχήν με τη συνολική δράση και φορολογική συμπεριφορά του εκδότη των επίδικων τιμολογίων, διότι για να θεμελιωθεί η παράβαση της λήψης εικονικού τιμολογίου πρέπει προηγουμένως να έχει αποδειχθεί ότι το επίδικο τιμολόγιο είναι εικονικό.

**Επειδή**, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

**Επειδή** σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013,

886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης 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 αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

**Επειδή**, η εικονικότητα των υπό κρίση τιμολογίων αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται στην από 27-06-2022 έκθεση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, για την εκδότρια εικονικών ως προς την συναλλαγή φορολογικών στοιχείων επιχείρηση «... του .... - ΑΦΜ ....», το πόρισμα της οποίας υιοθετήθηκε πλήρως από το 1ο ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης. Σύμφωνα, λοιπόν, με την ανωτέρω έκθεση :

*«Η επιχείρηση .. .... ανήκε σε κύκλωμα με εικονικές επιχειρήσεις και στις χρήσεις 2016 & 2017 έλαβε και εξέδωσε πλήθος εικονικών φορολογικών στοιχείων. Δεν είχε πραγματική υπόσταση και δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει οποιοσδήποτε συναλλαγές, είτε αγορές, είτε πωλήσεις, καθώς:*

*Η έδρα της ελεγχόμενης δεν λειτούργησε ποτέ, δεν διέθετε πάγιο εξοπλισμό και γενικά καμία υλικοτεχνική υποδομή ή τεχνικό εξοπλισμό ο οποίος ήταν απαραίτητος για την αγορά και πώληση των εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεως της, δεν διέθετε υποκαταστήματα. Δεν απασχόλησε προσωπικό και ως εκ τούτου ήταν αδύνατο να πραγματοποιήσει τον όγκο αγορών και πωλήσεων εμπορευμάτων που αναγράφονται στα φορολογικά στοιχεία λήψεως και εκδόσεως της.*

*Αγόρασε τις ποσότητες εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε προς διάφορες επιχειρήσεις. Ωστόσο, από τον διεξαχθέντα έλεγχο προέκυψε ότι το σύνολο των αγορών εμπορευμάτων στην ημεδαπή και το σύνολο των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων της ελεγχόμενης αφορούν εικονικές συναλλαγές στο σύνολο τους. Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αφορούν αγορές εμπορευμάτων από επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ουγγαρία. Καμία εξ αυτών των επιχειρήσεων δεν δήλωσε ενδοκοινοτικές παραδόσεις προς τον ελεγχόμενο. Και το κυριότερο ο ελεγχόμενος εμφανίζεται να προμηθεύτηκε από την ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση .. ... (σύμφωνα με την απάντηση στην διοικητική συνδρομή που προέβη η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. μας προς τις αρχές της Ουγγαρίας) το μεγαλύτερο όγκο εμπορευμάτων που αντιπροσωπεύουν το 81,56% της αξίας των συνολικών φερόμενων ενδοκοινοτικών συναλλαγών. Σχετικά με τις αγορές της από την ημεδαπή αυτές αφορούν στο σύνολο τους αγορές από δύο επιχειρήσεις του κυκλώματος την .. ... με Α.Φ.Μ ... και την ... .. με Α.Φ.Μ ....., που από τον έλεγχο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. διαπιστώθηκε ότι είναι συναλλακτικά ανύπαρκτες και έδρασαν ακριβώς με τον ίδιο τρόπο με την ελεγχόμενη.*

Από την έρευνα-έλεγχο δεν προκύπτει από κανένα στοιχείο η αποθήκευση τους σε άλλο χώρο, ούτε και από άλλο στοιχείο (φορολογικό, κλπ) αποδεικνύεται η αποθήκευση τους σε αποθηκευτικούς χώρους τρίτων

Δεν πραγματοποιήσε εισαγωγές από τρίτες χώρες.

Τα εκδοθέντα στοιχεία από την ελεγχόμενη φέρουν διάφορους γραφικούς χαρακτήρες που δεν δικαιολογούνται καθώς ο . . . . . δεν απασχόλησε προσωπικό.

Ο ελεγχόμενος δεν είχε στην κατοχή του κανένα όχημα κατά την ελεγχόμενη περίοδο. Όσον αφορά τα μεταφορικά μέσα που εμφανίζονται να διεξάγουν τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και παραδόσεις από και προς την ουγγρική επιχείρηση . . . . ., αυτά είτε φέρουν ανύπαρκτες πινακίδες, είτε είναι άλλων ιδιοκτητών, είτε έχουν καταγραφεί λανθασμένα.

Από τα δεδομένα που αντλήθηκαν από το σύστημα ELENXIS, διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δεν υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017. Υπέβαλε μόνο δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 δηλώνοντας ζημιές 389.925,77, προκειμένου να έχει την δυνατότητα να προβεί σε παύση εργασιών μέσα στο έτος 2017.

Υπέβαλε αρχικές και τροποποιητικές δηλώσεις Φ.ΠΑ, όπου οι φορολογητέες εκροές και οι φορολογητέες εισροές κυμαίνονται σχεδόν στα ίδια ποσά, χαρακτηριστικό γνώρισμα εικονικών επιχειρήσεων.

Επίσης, υπέβαλε ανακριβείς ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων μηνών Νοεμβρίου του 2016, Δεκεμβρίου του 2016 και Μαρτίου του 2017, ενώ δεν υπέβαλε ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων και αποκτήσεων μηνός Ιανουαρίου του 2017.

Αξιζει να σημειωθεί ότι τους υποβληθέντες ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων και αποκτήσεων παρατηρείται το γεγονός ότι με τροποποιητικούς πίνακες αφαιρούνται συναλλαγές που είχαν δηλωθεί σε αρχικούς πίνακες, για τις οποίες συναλλαγές και τα παραστατικά τους έχουν προσκομισθεί στον έλεγχο και είναι καταχωρημένες στα βιβλία του ελεγχόμενου.

Από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών που υπέβαλλε η ελεγχόμενη και αυτών που υπέβαλλαν οι αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις είτε πελάτες, είτε προμηθευτές της προκύπτει ότι υπάρχουν οι ίδιες ελλείψεις, παραλείψεις, μη υποβολές συναλλαγών απ' τους αντισυμβαλλόμενους. Το γεγονός αυτό σημαίνει ότι υπήρχε συμπαιγνία μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων επιχειρήσεων.

Το γεγονός ότι πάρα πολλές από τις επιχειρήσεις που έλαβαν εικονικά στοιχεία της ελεγχόμενης έχουν λάβει εικονικά στοιχεία και από τις άλλες επιχειρήσεις που συμμετέχουν στο κύκλωμα, όπως προέκυψε από τους παράλληλους ελέγχους που διεξάγονται από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης.

Δεν υπάρχει συνάρτηση των αγορασθέντων και πωληθέντων ειδών απ' αυτήν καθ' όλη την διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου. Χαρακτηριστικά γίνεται αναφορά στις δύο πρώτες μέρες λειτουργίας της ελεγχόμενης:

Η ελεγχόμενη πραγματοποίησε έναρξη εργασιών στις 31-10-2016 ημέρα Δευτέρα. Οι αγορές και οι πωλήσεις της ξεκινούν ταυτόχρονα στις 2-11-2016 ημέρα Τετάρτη. Και ενώ οι αγορές αφορούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις από διάφορες επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ουγγαρία οι πωλήσεις ξεκινούν στην Ελλάδα στις 10:00' η ώρα, το πρωί γεγονός που είναι αδύνατον να πραγματοποιηθεί. Είναι αδύνατο η ελεγχόμενη να προμηθεύεται εμπορεύματα στις 2-11-2016 από έξι επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ουγγαρία και να είναι σε θέση να πουλήσει στις δέκα το πρωί στην Θεσσαλονίκη τα εμπορεύματα. Το ίδιο συμβαίνει και την επόμενη μέρα στις 3-11-2016. Το υποτιθέμενο απόθεμα ενδυμάτων εκείνη την ημέρα ανέρχεται σε 2883 ενδύματα που πουλάει 3087 τεμάχια ενδυμάτων γεγονός που σημαίνει ότι πουλάει και τα ενδύματα που προμηθεύτηκε την ίδια ημέρα από την Ουγγαρία από τρεις επιχειρήσεις. Και τέλος εμφανίζεται να προβαίνει σε πωλήσεις υποδημάτων τις επίμαχες μέρες χωρίς να έχει προβεί σε καμία αγορά αυτού του είδους».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα έλαβε τα εξής φορολογικά στοιχεία έκδοσης της ατομικής επιχείρησης «... . ΤΟΥ ...» με ΑΦΜ ....:

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΕΚΔΟΣΕΩΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	../02-11-2016	(.....)	Μπλούζα, φόρεμα, παλτό	489,00	117,36

2	../03-11-2016		Μπλούζα, φόρεμα	390,00	93,60
3	../03-11-2016		παπούτσι	392,50	94,20
4	../03-11-2016		Παντελόνι, μπλούζα, πουκάμισα	488,60	117,26
5	../28-11-2016		Παλτό, σακάκι	295,00	70,80
6	../29-11-2016		κολάν	450,00	108,00
7	../03-12-2016	....	Παπούτσι	250,00	60,00
8	../19-12-2016	...	μπλούζες	20,00	4,80
9	../26-11-2016	...	Μπλούζες, σακάκι	200,00	48,00
10	../01-12-2016	...	κασκόλ	320,00	76,80
11	../01-12-2016	...	μπλούζες	450,00	108,00
	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>			<b>3.745,10</b>	<b>898,82</b>

Όλα τα ως άνω παραστατικά έχουν καθαρή αξία κάτω των 500€, ποσό για το οποίο δεν απαιτείται εξόφληση μέσω τραπεζικού συστήματος, παρά το γεγονός ότι σε πολλές περιπτώσεις τα φορολογικά παραστατικά έχουν εκδοθεί την ίδια ημέρα ή σε συνεχόμενες ημερομηνίες, χαρακτηριστικό που συναντάται συχνά σε εικονικές συναλλαγές. Ουδέποτε προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα αποδείξεις είσπραξης, όπως ισχυρίζεται, καθώς δεν ανταποκρίθηκε στα πλαίσια της προηγούμενης ακρόασης. Δεδομένου ότι ο εκδότης δεν είχε τη δυνατότητα να πουλήσει τα εμπορεύματα των ως άνω παραστατικών, αλλά ούτε και μεταφορικά μέσα, η προσφεύγουσα δεν αποδεικνύει από ποιον τα αγόρασε και με ποιο μεταφορικό μέσο τα παρέλαβε.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Δ. 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**, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της και να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, (όπως παραστατικά ολικής εξόφλησης του επίμαχου στοιχείου, κλπ.), συνεπώς δεν απέδειξε τη συνεργασία της με συναλλακτικά υπαρκτή επιχείρηση για την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, μολονότι έφερε το σχετικό βάρος απόδειξης, ούτε ότι οι περιγραφόμενες συναλλαγές στα κρινόμενα τιμολόγια ήταν πραγματικές.

**Επειδή**, η κρίση της φορολογικής αρχής δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η από 27-06-2022 Έκθεση Ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, οι απόψεις της οποίας υιοθετήθηκαν πλήρως από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από το 1ο ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτός.

#### **Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό**

**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).

Περαιτέρω, η εφαρμογή της αρχής ne bis in idem προϋποθέτει προεχόντως την ύπαρξη δύο διαδικασιών ποινικού χαρακτήρα κατά την αυτόνομη έννοια της ΕΣΔΑ, ενώ δεν ισχύει όταν η μία από τις δύο διαδικασίες δεν είναι ποινική ή, εν πάση περιπτώσει, δεν ισχύει στην έκταση που η μία από τις δύο διαδικασίες δεν είναι ποινική βάσει των κριτηρίων Engel. Εξ άλλου για να έχει εφαρμογή η αρχή ne bis in idem πρέπει να έχει ολοκληρωθεί αμετάκλητα μία από τις δύο ποινικές διαδικασίες, τούτο δε ανεξαρτήτως της εκβάσεώς της (καταδίκη ή αθώωση).

**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, οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο της διοικητικής διαδικασίας, η οποία είναι αυτοτελής και διακεκριμένη σε σχέση με την αντίστοιχη ποινική διαδικασία, η αυτοτέλεια δε των δύο διαδικασιών (ποινικής και διοικητικής) έχει την έννοια ότι το διοικητικό δικαστήριο όταν κρίνει για τη διοικητική παράβαση δεν δεσμεύεται από την τυχόν προηγηθείσα απόφαση του ποινικού δικαστηρίου, αλλά υποχρεούται, κατά τη διαμόρφωση της κρίσεώς του, να την συνεκτιμήσει κατά τρόπο συγκεκριμένο.

**Επειδή**, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα, ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Στη συγκεκριμένη όμως περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης και δεν αντιβαίνουν στο άρθρο 5 του Συντάγματος, διότι οι προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

### **Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό**

Αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι το αντικειμενικό σύστημα επιβολής των φορολογικών κυρώσεων παραβιάζει τη συνταγματικώς κατοχυρωμένη **αρχή της αναλογικότητας** (άρθρ. 25 παρ. 1 Σ), καθώς οι διατάξεις αυτές δε λαμβάνουν υπόψη τις ειδικότερες συνθήκες τέλεσης της κάθε παράβασης, τη συμπεριφορά και τα κίνητρα του φερόμενου παραβάτη, αποστερούν δε από τον διοικητικό δικαστή τη δυνατότητα να συνεκτιμήσει τις ανωτέρω παραμέτρους κατά την επιμέτρηση του προστίμου, πρέπει να απορριφθεί ως απαράδεκτος και αβάσιμος. Αρχικά, 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). Έχει κριθεί, ωστόσο, ότι οι διατάξεις των Ν 4174/2013 και 4337/2015, μολοντί περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζουν τον δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιπώς 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 ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας 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. Ακόμα και υπό την εκδοχή ότι το επίμαχο πρόστιμο αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της εν λόγω αρχής (βλ. ΣτΕ 2402/2010).

Κατόπιν των ανωτέρω

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **23-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ..... με **ΑΦΜ** .....

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

Η με αριθμό ..../**22-12-2022** Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. /Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ Θεσσαλονίκης .

	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
<b>Κύριος φόρος</b>	<b>898,82 €</b>	<b>898,82 €</b>
<b>Πρόστιμο αρ. 58Α ΚΦΔ</b>	<b>449,41 €</b>	<b>449,41 €</b>
<b>Συνολικό ποσό</b>	<b>1.348,23 €</b>	<b>1.348,23 €</b>

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 ΚΦΔ, όπως ισχύει

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.