



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 19/5/2023

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

Αριθμός απόφασης:1002

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 **23/1/2023** και με αρ. πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της ... με **ΑΦΜ** ... κατά των ακόλουθων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης: α) της με αρ. ... **22/12/2022** πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 φορ. έτους 2022, β) της με αρ. ... **22/12/2022** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ πράξης επιβολής προστίμου φορ. περιόδου 1/1 - 31/12/2016, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω πράξεις.
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 **23/1/2023** και με αρ. πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της ... ..., 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. ... **22/12/2022** πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 του φορ. έτους 2022 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο συνολικού ύψους 100,00€, λόγω μη ανταπόκρισης στο με αρ. πρωτ. ... **ΕΞ2022** εμπ- 3/11/2022 έγγραφο αίτημα του 1<sup>ου</sup> ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης για παροχή στοιχείων που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 1δ και 2β του Ν.4987/2022.
- Με τη με αρ. ... **22/12/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα, ΦΠΑ ύψους 25.832,26€ πλέον προστίμου άρθρου 58α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας 12.916,13€, ήτοι συνολικό ποσό 38.748,39€.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των από **22/12/2022** εκθέσεων ελέγχου προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ και ΦΠΑ Ν.2859/2000 & Ν.4987/2022 του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της με αρ.../2022 εντολής του Προϊσταμένου του. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. ... – **5/12/2022** έγγραφο της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης με το οποίο διαβιβάστηκε ο φάκελος της με αρ. .../2020 υπόθεσης που αφορά στη φορολογική περίοδο 7/12/2016 έως 8/4/2017 και περιλάμβανε την από 5/12/2022 πληροφοριακή έκθεση φορολογίας εισοδήματος Ν.4172/2013, την από 5/12/2022 πληροφοριακή έκθεση ΦΠΑ Ν.2859/2000 και την 5/12/2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΕΛΠ και ΚΦΔ της ίδιας ελεγκτική αρχής για την προσφεύγουσα ... .. με **ΑΦΜ** ..., ιδιωτική υπάλληλο στην ατομική επιχείρηση του ... με **ΑΦΜ** ... η οποία, για το φορολογικό έτος 2016 κρίθηκε:

1. Αυτουργός στην έκδοση εκατόν εξήντα επτά (167) εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση του ... με **ΑΦΜ** ..., που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους προς διάφορες επιχειρήσεις στην ημεδαπή συνολικής καθαρής αξίας 107.062,15€, πλέον Φ.Π.Α 25.637,32€ καθώς και ενός invoice για ενδοκοινοτική παράδοση καθαρής αξίας 240,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 5§5, 8,9,11 και 15 του Ν.4308/14 (ΕΛΠ).
2. Αυτουργός στη λήψη σαράντα έξι (46) εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση του ... με **ΑΦΜ** ..., που εκδόθηκαν για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους από διάφορες επιχειρήσεις στην ημεδαπή συνολικής καθαρής αξίας: 104.141,80€ πλέον Φ.Π.Α. 24.058,74€, καθώς και 9 invoices για ενδοκοινοτικές αποκτήσεις συνολικής καθαρής αξίας 3.897,00€, κατά παράβαση των άρθρων 1, 5§5, 8, 9, 11 και 15 του Ν.4308/14.

Κατόπιν των ανωτέρω από τον έλεγχο του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ως αυτουργό στην έκδοση και στη λήψη των ανωτέρω εικονικών φορολογικών στοιχείων από την ατομική επιχείρηση ... με **ΑΦΜ** ... για τη φορ. περίοδο 1/1 - 31/12/2016, ΦΠΑ ύψους 25.832,26€

πλέον προστίμου άρθρου 58α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας 12.916,13€, ήτοι συνολικό ποσό 38.748,39€. Επιπλέον, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο άρθρου 54 του Ν.4987/2022 ύψους 100,00€ επειδή δεν ανταποκρίθηκε σε έγγραφο του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης για παροχή στοιχείων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων.
  - Ήταν απλή υπάλληλος στην ατομική επιχείρηση του ... με **ΑΦΜ** ... και είχε την πληρεξουσιότητα να ενεργεί στο όνομα και για λογαριασμό του. Δε διέπραξε η ίδια οποιαδήποτε από τις παραβάσεις που τις αποδίδονται με δική της πρωτοβουλία, ούτε γνώριζε ούτε όφειλε να γνωρίζει την παρανομία των εν λόγω πράξεων.
2. Παραβίαση του τεκμηρίου της αθωότητας.
3. Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

**Ως προς τη με αρ. ... 22/12/2022 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 του φορ. έτους 2022 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης**

**Επειδή**, κατά της με αρ. ... 22/12/2022 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν.4987/2022 του φορ. έτους 2022 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, ασκήθηκε από την προσφεύγουσα η με αρ. πρωτ. ... - 23/1/2023 ενδικοφανής προσφυγή που απορρίφθηκε με τη με αριθ. 1001 – 19/5/2023 απόφαση της Υπηρεσίας μας.

**Συνεπώς η εξέταση των προβαλλόμενων λόγων της προσφεύγουσας ως προς την εν λόγω πράξη παρέλκει.**

**Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με το άρθρο 55 παρ. 1 του ν.4174/2013, υπό την αρχική του μορφή: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: α)...., β)...., γ)...., δ)...., ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. 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 Φορολογικής Διοίκησης. 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 [...]».

Σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 4<sup>α</sup> ν.4337/2015, το οποίο κατά το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά: «4.α. Η παράγραφος 1 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 καταργείται».

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 7 παρ. 9 ν.4337/2015, όπως αυτή τροποποιήθηκε αρχικά με την παρ. 3 του άρθρου 51 του ν.4342/2015 και αντικαταστάθηκε στη συνέχεια, από τότε που ίσχυσε, με την παρ. 1 του άρθρου 22 της από 24/12/2015 Π.Ν.Π. που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν.4366/2016: «9. Η ισχύς των περ. α΄ και β΄ της παρ. 2 και της περ. Α΄ της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 01-02-2016».

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του ν.4366/2016: «Με την προτεινόμενη ρύθμιση παρατείνεται η προθεσμία της έναρξης ισχύος της κατάργησης της παρ. 1 του άρθρου 55 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α΄ 170), προκειμένου να παρασχεθεί επαρκής χρόνος για να γίνουν οι απαραίτητες προσαρμογές των λοιπών διατάξεων του Ν.4174/2013, συνεπεία της κατάργησης της ανωτέρω διάταξης, προς αποφυγή νομοθετικών κενών».

**Επειδή**, με το άρθρο 66 παρ. 5 του ΚΦΔ, όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α΄ 129/17.10.2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου ισχύει από 17/10/2015 και μετά: «5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετοχος. Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των εβδομήντα πέντε χιλιάδων (75.000) € και β) με κάθειρξη έως δέκα (10) έτη, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις διακόσιες χιλιάδες (200.000) €. Για την κάλυψη των παραπάνω ορίων δεν υπολογίζονται φορολογικά στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετοχος. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. 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. 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. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο. Δεν είναι εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εξέδωσε ή έλαβε η κοινωνία κληρονόμων ή ο κληρονόμος ή σύζυγος ή τέκνο αποβιώσαντος ή συνταξιοδοτηθέντος συζύγου ή γονέα, το οποίο φέρεται ότι εκδόθηκε ή λήφθηκε από τον αποβιώσαντα ή συνταξιοδοτηθέντα επιτηδευματία, εφόσον αφορά πραγματική συναλλαγή και πριν από κάθε είδους φορολογικό έλεγχο, έχει καταχωρηθεί στα βιβλία τόσο του λαμβάνοντα όσο και του εκδύσαντα το στοιχείο, η αξία αυτού έχει συμπεριληφθεί στις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ και φορολογίας εισοδήματος και έχει γίνει η απόδοση των φόρων που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό».

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1142/2016, με την οποία κοινοποιήθηκαν για ενημέρωση και ομοιόμορφη εφαρμογή, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις του άρθρου 66 (Εγκλήματα Φοροδιαφυγής) του ΚΦΔ, όπως προστέθηκε ως νέο άρθρο στον ΚΦΔ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.4337/2015: «6. Ως προς την έννοια δε της φοροδιαφυγής στον ΚΦΔ, μετά την κατάργηση της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του ΚΦΔ (σχετ. οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 3 και της παρ. 9 του άρθρου 7 του ν.4337/2015, όπως αυτές τροποποιήθηκαν και αντικαταστάθηκαν μεταγενεστέρως), ισχύουν τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ΚΦΔ, για τα αναφερόμενα σε αυτό εγκλήματα φοροδιαφυγής».

Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι στις περιπτώσεις που μετά την 01/02/2016 ανακύπτει το ζήτημα της φοροδιαφυγής στο πλαίσιο του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ως προς το σκέλος της έκδοσης πράξεων προσδιορισμού φόρου ή προστίμων για την έννοια της λαμβάνονται υπόψη τα οριζόμενα στο άρθρο 66 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ). Εξ αντιδιαστολής, για το χρονικό διάστημα από 17/10/2015 έως 01/02/2016 η έννοια της φοροδιαφυγής δίνεται από τη διάταξη του άρθρου 55 παρ. 1 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ).

**Επειδή**, με το άρθρο 67 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: « 1. Στα νομικά πρόσωπα, ως αυτουργοί των εγκλημάτων του παρόντος νόμου θεωρούνται, εφόσον με οποιαδήποτε πράξη ή παράλειψη συντέλεσαν στην τέλεσή τους: α) Στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες,.... ζ) Στα νομικά πρόσωπα εκτός των ανωτέρω αναφερομένων ή στις νομικές οντότητες κατά την έννοια της παρ. 3 του άρθρου 51Α του Ν. 2238/1994 ή της περίπτωσης δ' του άρθρου 2 του Ν. 4172/2013 , Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ως αυτουργοί θεωρούνται οι εκπρόσωποι αυτών ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση ή εκπροσώπηση αυτών. 2. Επίσης, αυτουργοί των ανωτέρω εγκλημάτων, κατά την έννοια της προηγούμενης παραγράφου, θεωρούνται και: α) όσοι δυνάμει νόμου ή δικαστικής απόφασης ή διάταξης τελευταίας βούλησης είναι διαχειριστές αλλότριας περιουσίας και β) ο επίτροπος ή κηδεμόνας ή διοικητής αλλοτρίων κατά τις

διατάξεις του Αστικού Κώδικα. 3. Ο εν γνώσει υπογράφων ανακριβή φορολογική δήλωση ως πληρεξούσιος, καθώς και όποιος με οποιονδήποτε άλλο τρόπο εν γνώσει συμπράττει ή προσφέρει άμεση συνδρομή στην τέλεση των παραπάνω εγκλημάτων τιμωρείται ως άμεσος συνεργός. 4. Αυτουργοί ή συμμετοχοί των ανωτέρω εγκλημάτων θεωρούνται σε κάθε περίπτωση και όσοι ασκούν εν τοις πράγμασι τις εξουσίες και αρμοδιότητες που αντιστοιχούν στις ιδιότητες και θέσεις της παραγράφου 1».

**Επειδή**, με το άρθρο 62 παρ. 1 και 3 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον 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 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 μιν 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**, με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

**Επειδή**, 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 βάσει 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 των επίμαχων συναλλαγών, η ευθύνη της προσφεύγουσας ως αυτοργού και ο προσδιορισμός της διαφοράς ΦΠΑ αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπεριστατωμένα στην από **22/12/2022** έκθεση ελέγχου ΦΠΑ Ν.2859/2000 & Ν.4987/2022 του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης, ερειδόμενη στις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από 5/12/2022 έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ΕΛΠ και ΚΦΔ της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης για την προσφεύγουσα.

Ειδικότερα, από τον έλεγχο που διενέργησε η ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης προέκυψε ότι η προσφεύγουσα, εμπλέκεται στη δράση και λειτουργία της ατομικής επιχείρησής του ... με **ΑΦΜ** ..., η οποία κατά την

ελεγχόμενη περίοδο δεν είχε τη δυνατότητα να πραγματοποιήσει οποιεσδήποτε συναλλαγές, είτε αγορές, είτε πωλήσεις καθώς:

- Δεν λειτούργησε ποτέ
- Ουδέποτε αγόρασε τις ποσότητες και τα είδη των εμπορευμάτων που φέρεται να πούλησε σε διάφορες επιχειρήσεις.
- Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις της αφορούν αγορές εμπορευμάτων από επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ουγγαρία και συγκεκριμένα από την ανύπαρκτη συναλλακτικά επιχείρηση του ... (σύμφωνα με απάντηση των αρχών της Ουγγαρίας σε έγγραφο της φορολογικής αρχής για διοικητική συνδρομή).
- Δε διέθετε πάγιο εξοπλισμό ή υλικοτεχνική υποδομή απαραίτητη για την αγορά και πώληση των εμπορευμάτων που αναγράφονταν στα φορολογικά στοιχεία.
- Σε πρόσκληση για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων της εμφανίστηκε ο ... με **ΑΦΜ** ... δηλώνοντας εκπρόσωπός της.
- Συμμετέχει σε κύκλωμα επτά εικονικών ατομικών επιχειρήσεων - προσώπων που έκαναν έναρξη στην Ελλάδα το τελευταίο δίμηνο του 2016 και τον πρώτο μήνα του 2017, έχουν αντίστοιχες επιχειρήσεις στην Ουγγαρία και κοινό προμηθευτή ενδοκοινοτικών αποκτήσεων την ανύπαρκτη επιχείρηση του .... Οι επιχειρήσεις αυτές διενεργούν στην ημεδαπή συναλλαγές μεταξύ τους, καθώς φέρεται να προμηθεύονται και να πουλάνε ο ένας στον άλλον, αφενός για να προσδώσουν αληθοφάνεια στις συναλλαγές τους και αφετέρου για να δημιουργήσουν μια ροή χρηματικών υπολοίπων στους τραπεζικούς τους λογαριασμούς.
- Με το με αριθμό .../ **07-12-2016** ειδικό πληρεξούσιο του συμβολαιογράφου ..., ορίστηκε ειδικός πληρεξούσιος, αντιπρόσωπος και αντίκλητός του ..., η προσφεύγουσα ..., δίνοντάς της το δικαίωμα να ενεργεί για λογαριασμό της επιχείρησής του, να την εκπροσωπεί για κάθε πράξη και να τη δεσμεύει ενώπιον της φορολογικής διοίκησης, σε όλες τις συναλλαγές και σχέσεις με την τράπεζα διαχειριζόμενη πλήρως τον λογαριασμό που τηρεί σε αυτή (Εθνική Τράπεζα της Ελλάδος).
- Από την επεξεργασία των χρεοπιστώσεων του τραπεζικού λογαριασμού του ... στην Εθνική Τράπεζα προέκυψε ότι με εντολέα την προσφεύγουσα κατατίθεντο χρηματικά ποσά από διάφορες λήπτριες επιχειρήσεις για υποτιθέμενες εξοφλήσεις συναλλαγών, ώστε μέσω του τραπεζικού συστήματος να προσδωθεί αληθοφάνεια σε αυτές.
- Από παράλληλους ελέγχους που διεξήχθησαν στους λογαριασμούς των επιχειρήσεων του κυκλώματος διαπιστώθηκε πως η προσφεύγουσα πραγματοποιούσε καταθέσεις και αναλήψεις ενεργώντας ως εντολέας τους.
- Τα βιβλία και στοιχεία της ατομικής επιχείρησής του ... φέρεται να τα είχε στην κατοχή του ο ..., ενώ η ... εξοφλούσε τιμολόγια έκδοσης και λήψης της ανωτέρω οντότητας.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα είχε γνώση για την εν γένει παράνομη λειτουργία του κυκλώματος και ειδικότερα ότι εμπλεκόταν στη δράση και στη λειτουργία της ατομικής επιχείρησής του ... καθώς άσκησε εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή τη διοίκησή της από κοινού με τον ... με **ΑΦΜ** ....

**Επειδή**, με το άρθρο 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** η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε στοιχεία, που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς, και να την απαλλάσσουν από την ευθύνη της ως αυτουργού στην έκδοση και την λήψη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων.

**Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί έλλειψης αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.**

#### **Ως προς τον δεύτερο και τρίτο 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, Alkaşi 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 βουλευμάτων, 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 την προσφεύγουσα.

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, στην υπ' αριθ. 212/2017 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους ορίζεται ότι: «Η ανωτέρω δικονομική διάταξη αναφέρεται ρητά σε ρυθμίσεις που δεσμεύουν τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια, προϋποθέτει πλαίσιο μη ενιαίας δικαστικής προστασίας, εκκρεμή διαδικασία και αμετάκλητη κρίση των πολιτικών ή ποινικών δικαστηρίων κατά το χρόνο που

επιλαμβάνεται το διοικητικό δικαστήριο. Ήτοι αφορά τη σχέση της διοικητικής με τις άλλες δίκες, ορίζουσα τις προϋποθέσεις που δεσμεύουν τα διοικητικά δικαστήρια, στα οποία και μόνον αναφέρεται, από το χρόνο δημοσίευσής της, ήτοι από τις 22.12.2016 . Με την εν λόγω διάταξη, σύμφωνα με την αιτιολογική αυτής έκθεση, επιχειρείται, ως και ανωτέρω αναφέρθηκε, η εναρμόνιση της παράλληλης πρόβλεψης διοικητικών και ποινικών κυρώσεων για την αυτή πράξη με τη νομολογία του Στρασβούργου αναφορικά με την ερμηνεία του άρθρου 4 παρ 1 του κυρωθέντος με το ν. 1705/1987 (Α89) 7<sup>ου</sup> Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ και την ενεργοποίηση της επιβεβαιούμενης στο άρθρο 50 του χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ένωσης απαγόρευσης «ne bis in idem» και επεκτείνεται η δέσμευση των διοικητικών δικαστηρίων και πέραν από τις καταδικαστικές και στις αθωωτικές αποφάσεις καθώς και στα αποφαινόμενα να μη γίνει η κατηγορία βουλεύματα που έχουν καταστεί αμετάκλητα.(βλ. και ΕΔΔΑ της 13.7.2010 Σταυρόπουλος κατά Ελλάδος). Η άνω διάταξη δεν καταλαμβάνει κατά καμία έννοια την Διοίκηση για την οποία δεν υπάρχει αντίστοιχο νομικό πλαίσιο. Εξάλλου δεν δύναται να εφαρμοστεί αυτή κατ' αναλογία στη Διοίκηση. Η αναλογική εφαρμογή, διάταξης, προϋποθέτει την ύπαρξη ακούσιου κενού νομοθετικής ρύθμισης, ως πρώτη, βασική και απαραίτητη προϋπόθεση. Επί πλέον η πλήρωση του κενού πρέπει να υπαγορεύεται από την αναμφισβήτητη ανάγκη μιας πάγιας και εξ αντικειμένου ρύθμισης. ...

Εν προκειμένω ο νομοθέτης όρισε ρητώς και προσέβλεψε στα Δικαστήρια, ως μόνα αρμόδια τη κρίση περί των όρων της συνδρομής της αρχής «ne bis in idem» σύμφωνα με τις προϋποθέσεις που πρέπει να εξεταστούν, συνισταμένη σε καθαρά δικαστική. Το δικονομικό περιεχόμενο της εν λόγω ρύθμισης και η ειδική αναφορά του ρυθμιστικού της πεδίου, ουδέν νομοθετικό κενό καταλείπουν το οποίο να χρήζει ρύθμισης, προκειμένου να εξεταστεί θέμα ερμηνευτικής κατ' αναλογία κάλυψης αυτού. Σύμφωνα λοιπόν με τη γραμματική και τελολογική ερμηνεία της υπό κρίση διάταξης κατά τα ανωτέρω, η οριζόμενη σ' αυτή δέσμευση αφορά μόνο τα διοικητικά δικαστήρια ως μόνα αρμόδια να εξετάσουν την συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής της (σχ. ΣΤΕ 680/2017, 1992/2016). ...

Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, επί των τιθεμένων ερωτημάτων, με βάση και το διδόμενο ιστορικό, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Γ) γνωμοδοτεί ομοφώνως ως εξής: Οι αμετάκλητες αθωωτικές αποφάσεις των ποινικών δικαστηρίων και τα αμετάκλητα αποφαινόμενα να μη γίνει κατηγορία βουλεύματα δεν δεσμεύουν τη Διοίκηση στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 14 του ν. 998/1979, μετά τη θέση σε ισχύ της διάταξης του άρθρου 17 του ν. 4446/2016 (22.12.2016), με την οποία τροποποιήθηκε το άρθρο 5 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας.»

**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 παραβίασεως 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 της προσφεύγουσας 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 **απόρριψη** της με αρ. πρωτ. ... - **23/1/2023** ενδικοφανούς προσφυγής της ... .. με ΑΦΜ ....

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

- Η με αρ. ... **22/12/2022** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛΚΕ Θεσσαλονίκης

	<b>Ποσό για Καταβολή</b>
Διαφορά φόρου	25.832,26€
Πρόστιμο άρθρου 58α ΚΦΔ	12.916,13€
<b>Σύνολο φόρου για καταβολή</b>	<b>38.748,39€</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 στην υπόχρεη.

**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.