



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Ταχ. δ/ση: Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη
Αριθ. τηλ.: 2310554268
Αριθ. fax: 2313333258

Αριθμός Απόφασης: 95/5-2-2016

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
 - ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
 - στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».
 - ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β' 165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».
 - η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
 - θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατά της υπ' αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βεροίας.
4. Την υπ' αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βεροίας.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από εισήγηση του Τμήματος Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- ✓ Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του Φ.Π.Α.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βεροίας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **6.365,88€** για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.2523/1997, διότι ως λήπτης δύο εικονικών φορολογικών στοιχείων διενήργησε έκπτωση του φόρου εισροών συνολικού ύψους 2.121,96€.

Ο προσφεύγων την εν λόγω διαχειριστική περίοδο έλαβε δύο (2) εικονικά φορολογικά στοιχεία, για ανύπαρκτες συναλλαγές και συγκεκριμένα τα υπ' αρ. καιΤιμολόγια Πώλησης καθαρής αξίας 9.885,00€ (πλέον Φ.Π.Α. 889,65€) και 13.692,40€ (πλέον Φ.Π.Α. 1.232,31€) αντίστοιχα, εκδόσεως του «.....», Α.Φ.Μ.:

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η υπ' αρ. Πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Βεροίας, προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. Δεν απεδείχθη η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, παρότι η Δ.Ο.Υ. φέρει το βάρος της απόδειξης αυτών. Οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ανεπαρκείς ως προς την αιτιολογία τους.

2. Υπήρχε καλή πίστη κατά την λήψη των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, η οποία και δεν ελήφθη υπόψιν στον καταλογισμό της εν λόγω παράβασης.

3. Στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν αναφέρονται απαραίτητα και κρίσιμα στοιχεία όπως ο χρόνος και ο τόπος του ελέγχου. Ως εκ τούτου η απόφαση επιβολής προστίμου, η οποία ερείδεται εξ αυτής τυγχάνει απορριπτέα.

2. Δεν διενεργήθηκε ουσιαστικός φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος παρά μόνο στην επιχείρηση του αντισυμβαλλόμενου προμηθευτή.

3. Δεν τηρήθηκε η διαδικασία της κατάσχεσης και της σύνταξης της οικείας έκθεσης κατάσχεσης.

4. Δεν δόθηκε στον προσφεύγοντα ουσιαστικά η δυνατότητα της προηγούμενης ακρόασης κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος καθώς και του άρθρου 6 του Ν. 2690/99 (Κ.Δ.Δ.).

7. Η παράλειψη σύνταξης ιδιαίτερης έκθεσης ελέγχου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. συνιστά νομική πλημμέλεια της πράξεως επιβολής προστίμου.

8. Υπήρξε παραβίαση των συνταγματικών αρχών της αναλογικότητας, της αναγκαιότητας και της χρηστής διοίκησης.

- **Επειδή**, σύμφωνα με άρθρο 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 **εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο 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 επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. 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**, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 31 παρ. 1 περ. ζ και η του ν. 1591/86** – Αδίκημα φοροδιαφυγής διαπράττει: ζ) Όποιος εκδίδει πλαστό ή εικονικό ή νοθεύει τιμολόγιο πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών ή οποιοδήποτε από τα φορολογικά στοιχεία που αναφέρονται στην περίπτωση γ' της παραγράφου αυτής. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιοδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτοτύπου είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Θεωρείται εικονικό το φορολογικό στοιχείο που εκδόθηκε για συναλλαγή, διακίνηση ή οποιαδήποτε άλλη αιτία ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο.
- **Επειδή**, στο **άρθρο 6 § 1 & 2 του Ν. 2523/1997** ορίζεται ότι: «1. Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται ειδικό πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή.....2. Η έννοια των πλαστών και εικονικών στοιχείων ορίζεται από τις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 19 του παρόντος νόμου.
- **Επειδή**, για τη στοιχειοθέτηση του αδικήματος της φοροδιαφυγής δεν απαιτείται πλέον η πρόθεση του κατηγορούμενου να αποκρύψει φορολογητέα ύλη αλλά αρκεί να έχει έστω υπόνοια ότι εκδίδει ή λαμβάνει πλαστά ή εικονικά τιμολόγια, και συγκεκριμένα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 285/2012 απόφαση του Στ' Ποινικού Τμήματος του Αρείου Πάγου, για τη στοιχειοθέτηση του εγκλήματος της φοροδιαφυγής, απαιτείται, αντικειμενικώς η έκδοση από το δράστη πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή η αποδοχή εικονικών φορολογικών στοιχείων (και μάλιστα ανεξαρτήτως αν τα τελευταία είναι και πλαστά, αφού ο νόμος δεν θεωρεί ως εικονικά μόνο τα γνήσια), υποκειμενικώς δε δόλος, ο οποίος περιλαμβάνει τη γνώση, έστω, και με την έννοια της αμφιβολίας, της πλαστότητας ή της εικονικότητας των φορολογικών στοιχείων και, επί αποδοχής της εικονικότητας αυτών, τη

θέληση ή αποδοχή του δράστη να προβεί στην έκδοση των πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων ή να αποδεχθεί εικονικά φορολογικά στοιχεία.

- **Επειδή,** η έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, συντάχθηκε κατόπιν αξιοποίησης της από πληροφοριακής έκθεσης ΦΠΑ του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, στην οποία εκτίθενται οι λόγοι που αποδεικνύουν την εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων. Στην πληροφοριακή έκθεση ΦΠΑ γίνεται επίσης αναφορά στην αντίστοιχη έκθεση εφαρμογής διατάξεων του Κ.Β.Σ. του Σ.Δ.Ο.Ε, στην οποία περιγράφονται λεπτομερέστατα όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε η υπηρεσία προκειμένου να στοιχειοθετήσει τις επιβληθείσες παραβάσεις.
- **Επειδή,** ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, καθώς τόσο η από έκθεση εφαρμογής διατάξεων του Κ.Β.Σ., όσο και η από πληροφοριακή έκθεση ΦΠΑ της Περιφερειακής Διεύθυνσης του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος της προσβαλλόμενης έκθεσης μερικού ελέγχου ΦΠΑ, περιέχουν πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους που οδήγησαν τον έλεγχο στη εικονικότητα των επίμαχων τιμολογίων και τα πορίσματα είναι διατυπωμένα με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Πιο συγκεκριμένα, και ενάντια στους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, αναφέρουμε τους παρακάτω λόγους:
 - ✓ Από τον έλεγχο που διενήργησε το ΣΔΟΕ Κεντρικής Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης διαπιστώθηκε ότι ο φερόμενος ως προμηθευτής του προσφεύγοντος,, λειτούργησε ουσιαστικά την επιχείρησή του, επί της οδού, για ελάχιστο χρονικό διάστημα (περίπου μία εβδομάδα τον μήνα Μάιο του 2007) και έπειτα εξαφανίσθηκε. Τα επίμαχα τιμολόγια εκδόθηκαν τον Σεπτέμβριο του 2007, σε χρονική δηλαδή περίοδο που η επιχείρηση- κατάσταση είχε ήδη εγκαταλειφθεί. Το ισόγειο δε κατάστημα εμβαδού 20 τ.μ. επί της οδού ήταν και η μοναδική εγκατάσταση που διέθετε η εν λόγω επιχείρηση.
 - ✓ Παρά την συντονισμένη έρευνα του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος, αλλά και των αστυνομικών αρχών ο δεν εντοπίστηκε πουθενά σε καμία δηλωμένη διεύθυνση.
 - ✓ Σύμφωνα, επίσης, με τα εκτεθέντα στην έκθεση ελέγχου η επιχείρηση του κ. Πατρίκη κατέθεσε μόνο τρεις πλασματικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ. Όλες οι υποβληθείσες δηλώσεις εμφανίζονται με πιστωτικό υπόλοιπο, μη αποδίδοντας με τον τρόπο αυτό τον αναλογούντα ΦΠΑ, βάσει των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση. Τα δεδομένα που επεξεργάστηκαν οι ελεγκτές του ΣΔΟΕ Κεντρικής

Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, καταλήγοντας στο σχετικό συμπέρασμα, προκύπτουν από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων τιμολογίων που ελήφθησαν από την κεντρική βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ.

- ✓ Από τον έλεγχο των συγκεντρωτικών καταστάσεων προέκυψε ότι η επιχείρηση του κ. ουδέποτε προμηθεύτηκε εμπορεύματα όπως (εμπορεύματα τα οποία φέρεται να πουλήθηκαν στον κ. με τα επίμαχα τιμολόγια). Κατά συνέπεια, δεν είχε την δυνατότητα πώλησης των εν λόγω εμπορευμάτων σε οποιονδήποτε.
- ✓ Η επιχείρηση του κ. ουδέποτε υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. δήλωση μεταβολής εργασιών με αντικείμενο το «*Χονδρικό εμπόριο ζωοτροφών*».
- ✓ Στα φορολογικά στοιχεία που έλαβε και καταχώρησε ο προσφεύγων δεν αναγράφεται το μέσο μεταφοράς των εμπορευμάτων. Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφερθεί ότι σύμφωνα με το άρθρο 11 παρ. 5β του Π.Δ. 186/92 ο εκδότης είναι υποχρεωμένος να αναγράφει τον αριθμό κυκλοφορίας του φορτηγού αυτοκινήτου που διακινεί τα εμπορεύματα πάνω στο τιμολόγιο – δελτίο αποστολής, καθώς και ο λήπτης είναι υποχρεωμένος να ελέγχει την ορθότητα των στοιχείων που αναγράφονται στο τιμολόγιο- δελτίο αποστολής.
- ✓ Οι ποσότητες οι οποίες μεταφέρθηκαν (σύμφωνα με το Δ.Α.) είναι πάρα πολύ μεγάλες, τόσο σε όγκο (.....) όσο και σε βάρος (.....) που ένα φορτηγό σύμφωνα με την δήλωση του κ., θα ήταν αδύνατον να τις μεταφέρει.
- ✓ Η λήπτρια επιχείρηση δεν γνώριζε καν τον, αλλά σύμφωνα με τα λεγόμενά της η επικοινωνία τους για την σύναψη συμφωνίας ήταν τηλεφωνική.
- ✓ Η «εξόφληση» των επίμαχων τιμολογίων διενεργήθηκε σε άγνωστο άτομο με μετρητά και όχι με επιταγή ή κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό (συνήθης πρακτική στην έκδοση και διακίνηση εικονικών τιμολογίων), στερώντας από τον έλεγχο την δυνατότητα διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.

- **Επειδή**, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το Δημόσιο καταρχήν πρέπει να αποδείξει την εικονικότητα του φορολογικού στοιχείου, θεωρώντας ταυτόχρονα ότι κάτι τέτοιο δεν έγινε, δεν ευσταθεί. Όπως αναλυτικά εκτέθηκε στο ιστορικό της από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) της Περιφερειακής Διεύθυνσης του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης αποδόθηκε στον προσφεύγοντα η παράβαση της λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων. Η καταγραφή όλων των στοιχείων και η συνολική αξιολόγησή τους στη συνημμένη έκθεση ελέγχου, συνιστούν πλήρη απόδειξη, καλύπτοντας την υποχρέωση του Δημοσίου ν' αποδείξει την εικονικότητα του φορολογικού στοιχείου.

- **Επειδή**, όταν αποδίδεται σε 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 επιτηδεύματός 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 της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του - εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται ν' αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο (ΣΤΕ 506/08-02-2012)).

Στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή με τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε απέδειξε ότι ο εκδότης του επίμαχου τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο και συνεπώς η λήπτρια επιχείρηση έχει το βάρος της απόδειξης πραγματοποίησης της συναλλαγής.

- **Επειδή**, σύμφωνα με την απόφαση 1404/2015 του ΣΤΕ «.....Εφόσον η φορολογική αρχή αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου 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 φορολογικού στοιχείου. Εξ άλλου, 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 προσωπικά για να εκτελέσει τις επίμαχες εργασίες.....».

- Επειδή**, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια. Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου αποτελεί την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504) και αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, γίνεται ιδιαίτερη αναφορά στην πληροφοριακή έκθεση του ΦΠΑ της Περιφερειακής Διεύθυνσης του Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος αυτής και στην οποία εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστατωμένα. Στην προσβαλλόμενη πράξη τέλος γίνεται ο προσδιορισμός του προστίμου σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Συνεπώς, είναι πλήρης και ειδικά αιτιολογημένη η έκθεση ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη. Η αιτιολογία δε της υπό κρίση πράξης δεν είναι ελλιπής όπως αβάσιμα και αναιτιολόγητα υποστηρίζει η προσφεύγουσα επιχείρηση.
- Επειδή**, η επίκληση της καλής πίστης του λήπτη του φορολογικού στοιχείου δεν ευσταθεί σε καμία περίπτωση διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής.
- Επειδή**, με την ΠΟΛ 1249/21-11-2013 δόθηκαν μεταξύ άλλων και διευκρινίσεις σχετικά με την αποδοχή ή μη από την φορολογική διοίκηση του ισχυρισμού του λήπτη του εικονικού φορολογικού στοιχείου ότι τελούσε σε καλή πίστη. Πιο συγκεκριμένα, εάν ο λήπτης του στοιχείου έχει εξοφλήσει μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων πλήρως την αξία του τιμολογίου και τον αναλογούντα φόρο προστιθέμενης αξίας στον εκδότη του στοιχείου και καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση τα σχετικά παραστατικά με αναφορά στο εικονικό

στοιχείο τεκμαίρεται ότι τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο στον λήπτη. Από την διάταξη αυτή προκύπτει ότι, προϋπόθεση του τεκμηρίου της καλής πίστης του λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου, αποτελεί η κατάθεση στη φορολογική αρχή των σχετικών με το εικονικό στοιχείο παραστατικών που να αποδεικνύουν ότι η αξία του στοιχείου έχει εξοφληθεί μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων..... Για τις παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί πριν την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου αυτού (26.7.2013), δεδομένου ότι προγενέστερα της ημερομηνίας αυτής δεν υπήρχε αντίστοιχη διάταξη και δεν ήταν δυνατόν οι ενδιαφερόμενοι να γνωρίζουν το περιεχόμενο της νέας διάταξης και τη δυνατότητα που παρέχεται περί μη επιβολής προστίμου, εφόσον ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη στοιχείου προσκομίσει στη φορολογική αρχή που θα επιληφθεί πρώτη της υπόθεσης (π.χ. αρμόδια Δ.Ο.Υ., Επιτροπή του άρθρου 70Α κ.λπ.), μετά τη δημοσίευση του νόμου αυτού, τα παραστατικά εκείνα που αναφέρονται στο εικονικό στοιχείο και αποδεικνύουν την πλήρη εξόφληση της αξίας του μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων, τεκμαίρεται ότι ο λήπτης τελούσε σε καλή πίστη και δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτόν”.

Στην υπό κρίση περίπτωση, όπως έχει ήδη αναφερθεί και ανωτέρω, η εξόφληση της αξίας των επίμαχων τιμολογίων δεν συντελέστηκε μέσω πιστωτικού ιδρύματος ή αξιόγραφων. Κατά συνέπεια, με βάση τα προαναφερθέντα, δεν τεκμαίρεται ότι ο λήπτης των στοιχείων τελούσε σε καλή πίστη και ορθώς επιβλήθηκε τα προβλεπόμενα από το νόμο πρόστιμα του άρθρου 5 & 6 του Ν. 2523/1997.

- **Επειδή,** η μη ρητή αναφορά στην οικεία έκθεση ελέγχου του χρόνου και του τόπου του ελέγχου δεν αποτελεί σε καμία περίπτωση λόγο ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης. Ο μερικός έλεγχος ΦΠΑ, που διενεργήθηκε στα πλαίσια της υπ’ αρ. εντολής ελέγχου, αποτέλεσε ουσιαστικά την συνέχεια της πληροφοριακής έκθεσης Φ.Π.Α. του Σ.Δ.Ο.Ε., η οποία αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα αυτής και στην οποία αναφέρονται ο τόπος και ο χρόνος του ελέγχου. Ο μερικός έλεγχος αξιοποιώντας τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις, τα στοιχεία που απέστειλε το Σ.Δ.Ο.Ε. και υιοθετώντας παράλληλα τα πορίσματα της προαναφερθείσας πληροφοριακής έκθεσης Φ.Π.Α. προέβη στην σύνταξη της προσβαλλόμενης έκθεσης.
- **Επειδή,** στο ζήτημα των προϋποθέσεων νομιμότητας της διαδικασίας του φορολογικού ελέγχου, έχει κριθεί ότι δεν υφίσταται παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, όταν για την έκδοση της πράξεως επιβολής προστίμου λαμβάνεται υπόψη και η έκθεση ελέγχου, η οποία δεν έχει μεν συνταχθεί από τον υπάλληλο που διενήργησε τον σχετικό έλεγχο αλλά από άλλον υπάλληλο της αρμόδιας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής αρχής,

εφόσον πάντως η έκθεση αυτή στηρίζεται στις διαπιστώσεις του διενεργήσαντος τον έλεγχο υπαλλήλου (ΣτΕ 2056/1994, Λογιστής 1995, σ. 900 και ΔιΔικ 1995,1027).

Επίσης, στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, δεν υπάρχει παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάσει άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας ΔΟΥ, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας ΔΟΥ που συνέταξε την έκθεση. Και αυτό γιατί στην περίπτωση αυτή έλαβε χώρα η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση στοιχείων από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ και συντάχθηκε και σχετική έκθεση. (ΔΕφΘεσ 41/2002, ΔΦΝ 2003, σ. 319).

Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση, που ο έλεγχος και η σύνταξη της σχετικής έκθεσης από όργανο της αρμοδίας για την επιβολή του προστίμου φορολογικής Αρχής έχει στηριχθεί σε εκτίμηση εγγράφων άλλης οικονομικής Αρχής ή άλλης δημόσιας υπηρεσίας, όπως της αγορανομίας ή της τροχαίας.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί ακυρότητας της έκθεσης ελέγχου είναι παντελώς ανυπόστατος.

- **Επειδή,** στην σχετική έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. που συνέταξε το Σ.Δ.Ο.Ε. Κεντρικής Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης, τα πορίσματα της οποίας υιοθετήθηκαν από τον ελεγκτή που διενήργησε τον μερικό έλεγχο ΦΠΑ, περιγράφονται λεπτομερέστερα τα πραγματικά περιστατικά του ελέγχου. Πιο αναλυτικά, στις συνεργείο ελέγχου μετέβη στην Βέροια επιδίδοντας σχετικές προσκλήσεις για προσκόμιση στην υπηρεσία των φορολογικών βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος, που αφορούν τις συγκεκριμένες συναλλαγές, καθώς και των αντίστοιχων δηλώσεων ΦΠΑ, συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών προμηθευτών και εξοφλήσεων των επίμαχων τιμολογίων. Στην συνέχεια, η λογίστρια της επιχείρησης του κ. προσκόμισε στην υπηρεσία τα ζητηθέντα φορολογικά βιβλία και στοιχεία της πρόσκλησης, τα οποία και κατασχέθηκαν με την υπ' αρ. έκθεση κατάσχεσης. Από τον έλεγχο των κατασχεθέντων διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση είχε λάβει, είχε καταχωρήσει στα βιβλία της και είχε συμπεριλάβει στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ (περιοδική και εκκαθαριστική) τα επίμαχα τιμολόγια εκδόσεως του

Κατόπιν ολοκλήρωσης των ελεγκτικών επαληθεύσεων, τόσο στην επιχείρηση του προσφεύγοντος όσο και στην επιχείρηση του προμηθευτή, κ., οι ελεγκτές του ΣΔΟΕ επέδωσαν νομότυπα στις στα γραφεία της υπηρεσίας στον κ. το υπ' αρ. Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου, με συνημμένη την υπ' αρ. κλήση σε ακρόαση. Κατόπιν παρέλευσης της δεκαήμερου προθεσμίας για υποβολή απόψεων εκ

μέρους του προσφεύγοντος, εντός της οποίας ουδέν υπόμνημα υποβλήθηκε, συντάχθηκε στις η σχετική έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. .

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι δεν διενεργήθηκε ουσιαστικός έλεγχος στην επιχείρησή του δεν ευσταθεί, καθώς όπως αποδεικνύεται από τα πραγματικά περιστατικά, ο φορολογικός έλεγχος ήταν πλήρης και εμπειριστωμένος, αξιοποιώντας όλα τα στοιχεία που είχε στην διάθεσή του.

- **Επειδή**, απαιτείται η τήρηση της διαδικασίας κατασχέσεως, σε περίπτωση που αφαιρούνται απ' την επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία προς περαιτέρω έλεγχο στα γραφεία της Δ.Ο.Υ. ανεπίσημα ή και ανεπίσημα βιβλία και στοιχεία, (ΣΤΕ 1280/2011).
- **Επειδή**, τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας όσον αφορά την κατάσχεση των φορολογικών στοιχείων. Συγκεκριμένα, συντάχθηκε η με αριθμό. έκθεση κατάσχεσης Βιβλίων και Στοιχείων, στην οποία συμπεριλαμβάνονται τα επίμαχα τιμολόγια. Αντίγραφο δε της παραπάνω έκθεσης κατάσχεσης παραδόθηκε στην λογίστρια της επιχείρησης του κ., η οποία και είχε προσκομίσει τα ζητηθέντα με την πρόσκληση στοιχείων.
- **Επειδή**, η διαδικασία της Κατάσχεσης στοιχείων έγινε σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις του Π.Δ. 186/1992 όπως ίσχυαν. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι δεν τηρήθηκε ο ουσιώδης τύπος της διαδικασίας της κατάσχεσης δεν ευσταθεί και πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.
- **Επειδή**, στο άρθρο 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας φορολογικών διαδικασιών) αναφέρεται ότι: « 1. 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 δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. 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.
2. 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 εμπειριστικά 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**, η φορολογική Διοίκηση στην προκειμένη περίπτωση τήρησε την ανωτέρω διαδικασία Συγκεκριμένα, με την ολοκλήρωση του ελέγχου συντάχθηκε το με αρ. πρωτ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Φορολογικού Ελέγχου, το οποίο και επιδόθηκε στις Ο προσφεύγων δεν προσήλθε μέσα στην προβλεπόμενη από τον νόμο προθεσμία, προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις του σχετικά με τις αποδιδόμενες σε αυτόν παραβάσεις και ως εκ τούτου εκδόθηκαν και επιδόθηκαν νομότυπα η προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη επιβολής Προστίμου ΦΠΑ μαζί με την έκθεση ελέγχου.

Ως προς τον ισχυρισμό δε του προσφεύγοντος ότι η επίδοση του Σημειώματος έγινε για τον τύπο και μόνο χωρίς ουσιαστικά να του δοθεί η δυνατότητα να εκθέσει τις απόψεις του, αυτός κρίνεται αβάσιμος. Από την παράθεση των πραγματικών περιστατικών προκύπτει ότι ο προσφεύγων ουδέποτε ανταποκρίθηκε στις κλήσεις για παροχή εξηγήσεων που του επιδόθηκαν τόσο από το Σ.Δ.Ο.Ε. όσο και από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Βεροίας (..... κλήση προς ακρόαση, Σημείωμα Διαπιστώσεων Φορολογικού Ελέγχου), καθώς και ουδέποτε ζήτησε παράταση των προθεσμιών που ετέθησαν με αυτές.

- **Επειδή**, ορθώς η φορολογική διοίκηση στα πλαίσια του μερικού ελέγχου ΦΠΑ συνέταξε ιδιαίτερη έκθεση ελέγχου, υιοθετώντας τα πορίσματα που προκύπτουν από την πληροφοριακή έκθεση του ΣΔΟΕ. Επ' αυτής δε εδράζονται τόσο η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ όσο και ο οριστικός διορθωτικός προσδιορισμός του ΦΠΑ για την χρήση 2007, γεγονός που δεν αντίκειται στις φορολογικές διατάξεις, καθώς αμφότερες αφορούν την ίδια φορολογία, αυτή του φόρου προστιθέμενης αξίας. Το συγκεκριμένο θέμα δε σαφώς ορίζεται και στην ΠΟΛ 1087/10-6-2005 στην οποία παρέχονται οδηγίες ως προς την διαδικασία του ελέγχου και την μετ' έλεγχο διαδικασία, όπου μεταξύ άλλων αναφέρεται στην υποχρέωση του ελεγκτή να συντάσσει ιδιαίτερες εκθέσεις ανά φορολογία.
- **Επειδή**, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ισχυρίζεται ότι με την προσβαλλόμενη πράξη έχουν παραβιαστεί θεμελιώδεις αρχές του διοικητικού δικαίου,

ισχυρισμός που πρέπει να απορριφθεί ως νόμω και ουσία αβάσιμος και ανυποστήρικτος για τους παρακάτω αναφερόμενους λόγους:

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).

Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί.

Όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα ως αντικείμενη ευθέως στην αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο προσφεύγων, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως εν προκειμένω συνέβη και περιγράφεται επαρκώς στην σχετική έκθεση ελέγχου. με αναλογικότητα και επιείκεια, στο πλαίσιο όμως της αρχής της νομιμότητας της δημόσιας διοίκησης. Άλλωστε, η επιβολή των προστίμων δεν επαφίεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου.

Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεπε οποιοσδήποτε νόμος. Τέλος από τη διάταξη του άρθρου 4 παρ 1 του Συντάγματος, με την οποία ορίζεται ότι «οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου» συνάγεται δέσμευση του νομοθέτη, έτσι, ώστε κατά τη ρύθμιση ουσιαστών ομοίων πραγμάτων, σχέσεων ή καταστάσεων που αφορούν περισσότερες κατηγορίες προσώπων, να χειρίζεται τις περιπτώσεις αυτές κατά τρόπο ομοιόμορφο και να μην εισάγει εξαιρέσεις και διακρίσεις, εκτός αν η διαφορετική ρύθμιση επιβάλλεται από λόγους γενικότερου δημοσίου συμφέροντος.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ – ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ</u>
Πρόστιμο του Φ.Π.Α. του άρθρου 6 Ν. 2523/97	6.365,88€

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

Ακριβές αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ,
ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Διεύθυνσή μας εντός είκοσι (20) ημερών από την λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).