



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: 6/11-1-2016

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 Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βεροίας.
4. Την υπ' αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του Κ.Β.Σ. 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 Κ.Β.Σ.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Βεροίας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού 47.154,80€ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2007 – 31/12/2007, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 1,2,3,10β, 9 παρ. 1 και 19 παρ. 1 του Ν.2523/1997 λόγω παράβασης, σε δύο (2) περιπτώσεις των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 11 παρ. 1, 12 παρ. 1,9,10,11 & 14, 18 παρ. 3 & 9 και 30 παρ. 4 & 7 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως ισχύουν.

Η παράβαση αφορά στην λήψη δύο (2) εικονικών φορολογικών στοιχείων, για ανύπαρκτες συναλλαγές και συγκεκριμένα των υπ' αρ. καιΤιμολογίων 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 Κ.Β.Σ 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, 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.

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

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

6. 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.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

- **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 5 § 1 εδάφιο 1ο του ν. 2523/1997** ορίζεται ότι όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.
- **Επειδή,** σύμφωνα με το **άρθρο 5 § 10 περ. β' του ν. 2523/97**, όπως ίσχυε κατά το εξεταζόμενο έτος, η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, θεωρείται ιδιαίζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των οκτακοσίων ογδόντα (880,00) ευρώ. Σε αντίθετη περίπτωση θεωρείται ιδιαίτερη κατηγορία αυτοτελούς παράβασης και επιβάλλεται το πρόστιμο κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 8 και 9 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 . Βάσει των ανωτέρω, έχει υπολογιστεί ορθώς το ύψος του προστίμου στην υπ. αριθμ. Οριστική Πράξη Προσδιορισμού Προστίμου Κ.Β.Σ. που εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Βεροίας,
- **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,** ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας δεν είναι αυθαίρετος, αφού η 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 περιέχει πληροφορίες και διαπιστώσεις, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται 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 εγκαταλειφτεί. Το ισόγειο δε κατάσταση εμβαδού 20 τ.μ. επί της οδούήταν 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 κατέθεσε μόνο τρεις πλασματικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ. Όλες οι υποβληθείσες δηλώσεις εμφανίζονται με πιστωτικό υπόλοιπο, μη αποδίδοντας με τον τρόπο αυτό τον απαιτούμενο φόρο εισροών, 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 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».
 - ✓ 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 απόέκθεση 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 προσωπικό 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, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. 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.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

- **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 το προβλεπόμενο από το νόμο πρόστιμο εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ.

Ως προς τον τρίτο, τέταρτο και πέμπτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

- **Επειδή,** είναι παντελώς ανυπόστατοι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν αναφέρονται απαραίτητα και κρίσιμα στοιχεία όπως ο χρόνος και ο τόπος του ελέγχου. καθώς και ότι δεν διενεργήθηκε ουσιαστικός φορολογικός έλεγχος στην επιχείρηση του προσφεύγοντος παρά μόνο στην επιχείρηση του αντισυμβαλλόμενου προμηθευτή.

Συγκεκριμένα, στην έκθεση ελέγχου στο κεφάλαιο «Ι ΓΕΝΙΚΑ» αναφέρεται ρητώς ότι ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε στα γραφεία της υπηρεσίας, τα οποία βρίσκονται επί της οδού Ολύμπου 29 στο Καλοχώρι Θεσ/νίκης.

Ο χρόνος δε διενέργειας του ελέγχου προσδιορίζεται σαφώς στην έκθεση ελέγχου μέσω της παράθεσης των πραγματικών περιστατικών. Πιο αναλυτικά, στιςσυνεργείο 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 στιςη σχετική έκθεση ελέγχου.

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 εμπεριστατωμένος, αξιοποιώντας όλα τα στοιχεία που είχε στην διάθεσή του.

- **Επειδή**, εξίσου ανυπόστατος θεωρείται και ο λόγος που προβάλλεται από τον προσφεύγοντα σχετικά με την μη διενέργεια κατάσχεσης καθώς και την μη σύνταξη έκθεσης κατάσχεσης.
Όπως σαφώς προκύπτει από την σελίδα της συνταχθείσας έκθεσης ελέγχου κατά την προσκόμιση των ζητηθέντων με την πρόσκληση βιβλίων και στοιχείων ακολουθήθηκε η ορθή διαδικασία και συντάχθηκε νομότυπα η υπ' αρ.έκθεση κατάσχεσης.

Ως προς τον έκτο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

- **Επειδή**, όπως συγκεκριμένα αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ Κεντρικής Ανατολικής Μακεδονίας και Θράκης κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αρ.Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου, με το οποίο του γνωστοποιούνταν οι διαπιστώσεις του ελέγχου σχετικά με τη λήψη των συγκεκριμένων εικονικών (στο σύνολό τους) φορολογικών στοιχείων. Ταυτόχρονα, του κοινοποιήθηκε και η υπ' αρ. κλήση προς ακρόαση προκειμένου, εντός προθεσμίας δέκα (10) ημερών, να εκθέσει τις απόψεις του σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, στην οποία και δεν ανταποκρίθηκε. Εντός της δεκαήμερης προθεσμίας, επίσης, ουδέν αίτημα παράτασης αυτής υποβλήθηκε. Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος πως δεν τηρήθηκε ο τύπος της προηγούμενης ακρόασης είναι παντελώς ανυπόστατος.

Η συγκοινοποίηση δε με την πράξη επιβολής προστίμου του με αριθμό πρωτ. Σημειώματος Διαπιστώσεων αποτελεσμάτων ελέγχου – κλήση σε ακρόαση διενεργήθηκε εκ του περισσού, χωρίς ωστόσο να συντρέχει λόγος ακυρότητας του προστίμου, καθώς ο προσφεύγων πέραν πάσης αμφισβήτησης, ενημερώθηκε εγκαίρως με την κλήση σε

ακρόαση για τα αποτελέσματα του ελέγχου, λαμβάνοντας παράλληλα την δυνατότητα έκθεσης των δικών του απόψεων, την οποία ωστόσο ουδέποτε αξιοποίησε.

Ως προς τον έβδομο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 9 του ν. 3296/2004 (όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 3, του άρθρου 25, του ν. 4321/2015) οι εκθέσεις της ειδικής γραμματείας του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος οι οποίες έχουν συνταχθεί τηρουμένης της διαδικασίας των διατάξεων του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999 θεωρούνται για τη Φορολογική Διοίκηση εκθέσεις ελέγχου, κατά των έννοια του δευτέρου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 παράγοντας άμεσα την προβλεπόμενη από το ίδιο εδάφιο οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου ή την πράξη επιβολής προστίμου της παρ. 2 του άρθρου 62 του ως άνω νόμου.

- **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, λόγω μη σύνταξης ιδιαίτερης έκθεσης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. είναι αβάσιμος..

- **Επειδή**, τα άρθρα 48 και 49 του Ν. 2859/2000, τα οποία επικαλείται ο προσφεύγων, προκειμένου να στοιχειοθετήσει τον ισχυρισμό του περί μη σύνταξης ιδιαίτερης έκθεσης ελέγχου από την αρμόδια φορολογική αρχή, δεν έχουν εφαρμογή στην παρούσα περίπτωση, καθώς αναφέρονται στην φορολογία του Φ.Π.Α. Σε καμία περίπτωση, δεν μπορούν να εφαρμοστούν στην επιβολή προστίμων του κώδικα βιβλίων και στοιχείων, για την οποία ισχύουν τα όσα ήδη έχουν αναφερθεί ανωτέρω.

Ως προς τον όγδοο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

- **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).

Η θέσπιση με τις διατάξεις του ν.2523/1997 συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων για την ρητώς χαρακτηριζόμενη από το νόμο ως ιδιάζουσα παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, στοχεύει κατά την σχετική εισηγητική έκθεση, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Επομένως, εκ μόνου του ότι η διάταξη του άρθρου 5 παρ.10 περ. β' του ν. 2523/1997, η οποία καθιστά τυπική την παράβαση της λήψεως εικονικών φορολογικών στοιχείων, προσδιορίζει το ως άνω πρόστιμο στο διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου, περιορίζοντας την σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, με δυνατότητα μειώσεώς του μόνο στο μισό, όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικώς στο πρόσωπο του εκδότη, δεν αντίκειται στην προβλεπόμενη από το Σύνταγμα αρχή της αναλογικότητας. Και τούτο, διότι δεν θεσπίζει μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο ούτε υπερακοντίζει το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων, (ΣτΕ 1402, 2938/2005 - πρβλ. ΣτΕ 139/1998, 956/2009, πρβλ. απόφ. ΔΕΚ της 12-7-2001, υπόθ. C-262/1999, Λουλουδάκης κατά Ελληνικού Δημοσίου).

Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, 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. Συνεπώς, 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 της κυρωθείσας με το ν.δ. 53/1974 (Α'256) Ευρωπαϊκής Συμβάσεως των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ), δεν τίθεται ζήτημα παραβιάσεως της εν λόγω διατάξεως. (ΣτΕ 2402/2010).

Όσον αφορά τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας 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. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του

πολίτη διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου ΚΒΣ 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 χωρείς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε 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 ουσιωδώς 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.

- **Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόέκθεση ελέγχου του ΣΔΟΕ Κεντρικής & Ανατολικής Μακεδονίας - Θράκης, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

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 Κ.Β.Σ.	47.154,80€

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

Ακριβές αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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 άσκησή της (άρθρο 126 Ν.2717/1999).