



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

Αριθμός Απόφασης: 144/16-10-15

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατά της υπ' αρ. **Πράξης Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του Κ.Β.Σ.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας.
4. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
5. Την από εισήγηση του Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της με ΑΦΜ επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμό προσβαλλόμενη **Πράξη Επιβολής Προστίμου (Π.Ε.Π.) του Κ.Β.Σ.** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας Πρόστιμα συνολικού ποσού 193.945,95€ για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2010 – 31/12/2010, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 1,2,3,4, 10β και 9 παρ. 1,2, 4 του Ν.2523/1997 λόγω παράβασης, σε έντεκα (11) αυτοτελείς περιπτώσεις των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 12 παρ. 1 & 14, 18 παρ. 2 και 30 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), καθώς και των άρθρων 8 παρ. 12 του Ν.1882/90 και 31 παρ.1 περ. η' του Ν. 1591/86 όπως ισχύουν.

Τα ανωτέρω πρόστιμα συνολικού ποσού 193.945,95€ αφορούν τις ακόλουθες παραβάσεις.

- 1) Ζήτηση-λήψη του υπ αριθ. Τ.Π.Υ. εκδόσεως της – ΑΦΜκαθαής αξίας 34.650,00€ το οποίο κρίνεται εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη της συναλλαγής (υπαρκτή συναλλαγή). Για την εν λόγω παράβαση επιβλήθηκε πρόστιμο 34.650,00€.
- 2) Ζήτηση-λήψη του υπ αριθ. Τ.Π.Υ. εκδόσεως της – ΑΦΜκαθαής αξίας 10.573,20€ το οποίο κρίνεται εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη της συναλλαγής (υπαρκτή συναλλαγή). Για την εν λόγω παράβαση επιβλήθηκε πρόστιμο 10.573,20€.
- 3) Ζήτηση-λήψη του υπ αριθ. Τ.Π.Υ. εκδόσεως της – ΑΦΜκαθαής αξίας 7.875,45€ το οποίο κρίνεται εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη της συναλλαγής (υπαρκτή συναλλαγή). Για την εν λόγω παράβαση επιβλήθηκε πρόστιμο 7.875,45€.
- 4) Ζήτηση-λήψη του υπ αριθ. Τ.Π.Υ. εκδόσεως της – ΑΦΜκαθαής αξίας 17.037,90€ το οποίο κρίνεται εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη της συναλλαγής (υπαρκτή συναλλαγή). Για την εν λόγω παράβαση επιβλήθηκε πρόστιμο 17.037,90€.
- 5) Ζήτηση-λήψη του υπ αριθ. Τ.Π.Υ. εκδόσεως της – ΑΦΜκαθαής αξίας 6.336,00€ το οποίο κρίνεται εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη της συναλλαγής (υπαρκτή συναλλαγή). Για την εν λόγω παράβαση επιβλήθηκε πρόστιμο 6.336,00€.
- 6) Ζήτηση-λήψη του υπ αριθ. Τ.Π.Υ. εκδόσεως της – ΑΦΜ καθαής αξίας 27.888,30€ το οποίο κρίνεται εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη της

συναλλαγής (υπαρκτή συναλλαγή). Για την εν λόγω παράβαση επιβλήθηκε πρόστιμο 27.888,30€.

- 7) Ζήτηση-λήψη του υπ αριθ. Τ.Π.Υ. εκδόσεως της – ΑΦΜκαθαής αξίας 7.128,00€ το οποίο κρίνεται εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη της συναλλαγής (υπαρκτή συναλλαγή). Για την εν λόγω παράβαση επιβλήθηκε πρόστιμο 7.128,00€.
- 8) Ζήτηση-λήψη του υπ αριθ. Τ.Π.Υ. εκδόσεως της – ΑΦΜ 999125903 καθαής αξίας 27.225,00€ το οποίο κρίνεται εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη της συναλλαγής (υπαρκτή συναλλαγή). Για την εν λόγω παράβαση επιβλήθηκε πρόστιμο 27.225,00€.
- 9) Ζήτηση-λήψη του υπ αριθ. Τ.Π.Υ. εκδόσεως της – ΑΦΜκαθαής αξίας 19.097,10€ το οποίο κρίνεται εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη της συναλλαγής (υπαρκτή συναλλαγή). Για την εν λόγω παράβαση επιβλήθηκε πρόστιμο 19.097,10€.
- 10) Ζήτηση-λήψη του υπ αριθ. Τ.Π.Υ. εκδόσεως της – ΑΦΜκαθαής αξίας 10.395,00€ το οποίο κρίνεται εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη της συναλλαγής (υπαρκτή συναλλαγή). Για την εν λόγω παράβαση επιβλήθηκε πρόστιμο 10.395,00€.
- 11) Ζήτηση-λήψη του υπ αριθ. Τ.Π.Υ. εκδόσεως της – ΑΦΜ καθαής αξίας 25.740,00€ το οποίο κρίνεται εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη της συναλλαγής (υπαρκτή συναλλαγή). Για την εν λόγω παράβαση επιβλήθηκε πρόστιμο 25.740,00€.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η υπ' αρ. Πράξη επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ προβάλλοντας τους ακόλουθους λόγους:

1. Μη απόδειξη της παράβασης και της κακοπιστίας του λήπτη. Κακή εφαρμογή των προδιαληφθεισών διατάξεων
2. Κοινοποίηση Υ.Σ.Ε.- Μη κοινοποίηση κλήσης σε ακρόαση
3. Ακυρότητα της έκθεσης ελέγχου, λόγω μη σύνταξης ιδιαίτερης έκθεσης ελέγχου από την Δ.Ο.Υ. της έδρας
4. Έλλειψη αιτιολογίας
5. Αοριστία της έκθεσης ελέγχου
6. Μη απόδειξη της κακοπιστίας
7. Μη διαπίστωση της παράβασης
8. Παραβίαση των αρχών δημοσίου δικαίου (αρχή της χρηστής διοίκησης, αρχή της αναλογικότητας, του άρθρου 6 του ΕΣΔΑ)

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**, 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**, στην συγκεκριμένη περίπτωση ορθά επιβλήθηκε το πρόστιμο και η βάση υπολογισμού 2, καθώς σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ 10 του Ν. 2523/97. « Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:β) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών, η νόθευση αυτών, καθώς και η καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο, συνιστά ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επισύρει πρόστιμο ίσο με το διπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου ή καταχώρισης, μη συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., εφόσον αυτή είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων ευρώ..... Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της μερικώς εικονικής αξίας το πρόστιμο της περίπτωσης αυτής, επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%). Η ίδια μείωση ισχύει και

για τον λήπτη εικονικού στοιχείου στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.

- **Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 66 παρ. 32 του Ν. 4174/2013: «Εξαιρετικά οι διατάξεις του άρθρου 55 παρ. 2 του Κώδικα είναι δυνατόν να εφαρμοστούν και για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως το χρόνο δημοσίευσης αυτού και επισύρουν πρόστιμα των άρθρων 5 παρ. 10 και 6 του ν. 2523/1997 ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσής τους, εφόσον το νέο καθεστώς του άρθρου 55 του Κώδικα επιλεγεί ως ευνοϊκότερο από τον υπόχρεο, για το σύνολο των παραβάσεων που περιέχονται στην ίδια πράξη ή απόφαση επιβολής προστίμου, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω, ανά κατηγορία υποθέσεων: α) Για τις υποθέσεις για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί Αποφάσεις Επιβολής Προστίμου(Α.Ε.Π.) μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του Κώδικα, εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π. Εξαιρετικά, για τις υποθέσεις της περίπτωσης αυτής οι σχετικές Α.Ε.Π. μπορεί να εκδοθούν απευθείας με βάση το νέο καθεστώς, εφόσον πριν την έκδοσή τους ο υπόχρεος υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση επιλογής των διατάξεων που ισχύουν κατά το χρόνο έκδοσης της Α.Ε.Π.
- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε το προβλεπόμενο σχετικό αίτημα εντός ανατρεπτικής προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από την κοινοποίηση της σχετικής Α.Ε.Π. Κατά συνέπεια, ορθά επιβλήθηκαν οι κυρώσεις σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 10 του Ν. 2523/97. Στο συγκεκριμένο θέμα αναφέρεται και η ΠΟΛ 1210/6-9-2013, σύμφωνα με την οποία «.....Με τις διατάξεις των παραγράφων 4 έως και 10 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται ότι, για τις παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι τη δημοσίευση του Κ.Φ.Δ, δηλαδή μέχρι και 25.7.2013 και εφόσον υποβληθεί σχετικό αίτημα από το φορολογούμενο να κρίνονται με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 Κ.Φ.Δ. Σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εφαρμόζονται, ανάλογα με το χρόνο διάπραξής τους, οι ακόλουθες διατάξεις: α) Η παράγραφος 10 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, για πράξεις που διαπράττονται μέχρι και 25.7.2013 ή, κατ' εφαρμογή των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ., οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ.».
- **Επειδή**, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η πράξη επιβολής προστίμου είναι πλημμελής λόγω μη αναφοράς επί αυτής της καταχώρησης των συγκεκριμένων Φ.Σ. στα βιβλία της επιχείρησης καθώς και λόγω επιβολής ενός ενιαίου προστίμου για λήψη και καταχώριση εικονικού τιμολογίου, είναι παντελώς αβάσιμος. Η με αριθ.πράξη

επιβολής προστίμου είναι ορθή, πλήρης και σύμφωνη με το άρθρο 62 του Ν. 4172/13 (Κώδικας φορολογικής διαδικασίας). Ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας: 1) δεν έχει επιβληθεί ενιαίο πρόστιμο για λήψη και καταχώριση εικονικών φορ. στοιχείων (ως προς το πρόσωπο του εκδότη) αλλά μόνο για λήψη έντεκα εικονικών φορολογικών στοιχείων (ως προς το πρόσωπο του εκδότη), τα οποία περιγράφονται ένα προς ένα επί της πράξης και για καθένα από τα οποία επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο 2) Δεν απαιτείται επί της πράξης επιβολής προστίμου αναφορά περί της καταχώρισης των φορολογικών στοιχείων στα βιβλία της επιχείρησης καθώς η συγκεκριμένη αναφορά γίνεται στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ Ε.Δ.Ε.Υ. Αθηνών, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη. Συγκεκριμένα, στην σελ. 3 της έκθεσης ελέγχου αναφέρεται: «...2. Από τον έλεγχο στο θεωρημένο βιβλίο Εσόδων-Εξόδων διαπιστώθηκε ότι τα ανωτέρω τιμολόγια είχαν καταχωρηθεί στις σελίδες του βιβλίου και είχαν συμπεριληφθεί στις σχετικές δηλώσεις που έχουν υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.».

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

- **Επειδή,** όπως συγκεκριμένα αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ Ε.Δ.Ε.Υ. Αθηνών κοινοποιήθηκε στον σύζυγο της προσφεύγουσας το υπ' αρ. Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου, με το οποίο της 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 της σχετικά με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, στην οποία και ανταποκρίθηκε. Ο έλεγχος στη συνέχεια λαμβάνοντας υπόψη μια σειρά από έγγραφα που προσκόμισε η προσφεύγουσα (βεβαίωση πιστοποίησης του έργου, φωτογραφίες, προϋπολογισμό, άδεια οικοδομής κ.α.) τροποποίησε την αρχική της διαπίστωση και αποφάνθηκε ότι πρόκειται για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν από πρόσωπο διαφορετικό και ότι τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία είναι εικονικά ως προς το πρόσωπο του εκδότη. Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας πως δεν τηρήθηκε ο τύπος της προηγούμενης ακρόασης είναι παντελώς ανυπόστατος.

Ως προς τον τρίτο 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 της προσφεύγουσας περί ακυρότητας της έκθεσης ελέγχου, λόγω μη σύνταξης ιδιαίτερης έκθεσης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. είναι ανυπόστατος.

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

- **Επειδή**, οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, που διενεργήθηκαν τόσο στην επιχείρηση της προσφεύγουσας όσο και στη αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση και περιγράφονται αναλυτικά στην έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Β.Σ. του ΣΔΟΕ

Ε.Δ.Ε.Υ. Αθηνών, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές, πλήρως αιτιολογημένες και ικανές να στοιχειοθετήσουν τις αποδοθείσες παραβάσεις.

- **Επειδή**, η εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η επιχείρηση είναι προφανής και αδιαμφισβήτητη για τους λόγους που περιγράφονται στην έκθεση ελέγχου και αναφέρονται ακολούθως:

1) Η διεύθυνση που αναφέρεται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία δεν έχει καμία σχέση με τη δηλωθείσα ως διεύθυνση έδρα της εκδότριας εταιρίας 2) Ο επιτόπιος έλεγχος στην δηλωθείσα έδρα της εκδότριας επιχείρησης (.....) κατέδειξε ότι η εν λόγω εταιρία είχε αποχωρήσει από τη συγκεκριμένη διεύθυνση πριν από πολλά χρόνια, παρέμεινε δε στο συγκεκριμένο χώρο για χρονικό διάστημα περίπου ενός μηνός το έτος 2005. 3) Από τον επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε στην διεύθυνση που αναγράφονταν στα εκδοθέντα τιμολόγια και ήταν διαφορετική από αυτή της έδρας (.....) διαπιστώθηκε ότι στην συγκεκριμένη διεύθυνση δεν λειτούργησε ποτέ η εκδότρια επιχείρηση. 4) Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στο σύστημα taxis διαπιστώθηκαν τα εξής:

- Η τελευταία δήλωση φόρου εισοδήματος που υπέβαλε η εκδότρια επιχείρηση αφορά την χρήση 2007 (οικ. Έτος 2008)
- Έχουν επιβληθεί σε βάρος της εκδότριας επιχείρησης παραβάσεις για έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων για τις χρήσεις 2008, 2009 και 2010 συνολικού ποσού 35.874.478,00€.
- Η εκδότρια επιχείρηση δεν έχει υποβάλει συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών για τη χρήση 2010. Από τις συγκεντρωτικές καταστάσεις που έχουν υποβληθεί από τρίτους προκύπτει ότι αυτή έχει δηλωθεί ως πελάτης για αγορές – δαπάνες καθαρής αξίας 13.452,11€, ποσό αμελητέο σχετικά τις αντίστοιχες φερόμενες πωλήσεις για τις οποίες δηλώθηκε ως προμηθευτής και ανέρχονται στο ποσό των 3.626.433,08€.

5) Τα δελτία κατάθεσης λογαριασμών που αφορούσαν πληρωμές της προσφεύγουσας προς την εκδότρια επιχείρηση δεν απεικονίζουν υπαρκτές συναλλαγές. 6) Όπως προκύπτει και από την υπεύθυνη δήλωση που υπέβαλε ο σύζυγος της προσφεύγουσας δεν πραγματοποιήθηκε η εξόφληση των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε η την χρήση 2010.

- **Επειδή**, στο άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92, έτσι όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 19 παρ. 25^α του Ν. 3842/2010 αναφέρεται ότι: «.....Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά

αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου. Σε περίπτωση εκχώρησης επιταγών τρίτων εκδίδεται άμεσα λογιστική απόδειξη εκχώρησης αξιόγραφων στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των εκχωρούμενων επιταγών». Στην προκειμένη περίπτωση δεν τηρήθηκε η συγκεκριμένη διαδικασία αφού τα επίμαχα τιμολόγια δεν εξοφλήθηκαν με τον ως άνω ενδεδειγμένο τρόπο αλλά με μετρητά.

- **Επειδή**, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι στην έκθεση ελέγχου δεν γίνεται σκόπιμα μνεία στο αν η εταιρία είχε τον αναγκαίο υλικοτεχνικό εξοπλισμό και το ανθρώπινο δυναμικό είναι απορριπτέος. Η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η εκδότρια επιχείρηση δεν λειτουργούσε το επίμαχο διάστημα στην δηλωθείσα έδρα, αλλά ούτε και στην διεύθυνση που αναγράφοντας στα επίμαχα τιμολόγια. Κατά συνέπεια, είναι αδύνατη η ύπαρξη και εγκατάσταση υλικοτεχνικού εξοπλισμού και ανθρώπινου δυναμικού.
- **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), αναγράφει στην σελίδα 7 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 (σελίδες 3-7), όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστωμένα. Στην προσβαλλόμενη πράξη τέλος γίνεται ο προσδιορισμός των προστίμων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης δεν είναι ελαττωματική, όπως άδικα υποστηρίζει η προσφεύγουσα επιχείρηση.

Ως προς τον έκτο και έβδομο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

- **Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92, ορίζεται ότι «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει, τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».
- **Επειδή,** με την ΠΟΛ 1249/21-11-2013 δόθηκαν οι ακόλουθες διευκρινίσεις σχετικά με το άρθρο 55 παρ. 2 περ. γ'(ββ) του Ν. 4174/2013: “ Με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' (ββ'), της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013, ορίζεται ότι όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη του εικονικού στοιχείου επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) της αξίας του στοιχείου. Στην περίπτωση αυτή, 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 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.

- **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. 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**, 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 των επίμαχων τιμολογίων είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο και συνεπώς η λήπτρια επιχείρηση έχει το βάρος της απόδειξης της καλής της πίστης.

Ως προς τον όγδοο προβαλλόμενο λόγο της υπό εξέτασης προσφυγής

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της ισχυρίζεται ότι με την προσβαλλόμενη πράξη έχουν παραβιαστεί θεμελιώδεις αρχές του διοικητικού και δημοσίου 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 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 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.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανής Προσφυγής.

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ – ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010

<u>ΕΙΔΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
Πρόστιμο του Κ.Β.Σ.	193.945,95€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές αντίγραφο

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

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ 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).