



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 09-05-2025

Αριθμός απόφασης: 801

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με **ημερομηνία**και με **αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου** **ενδικοφανή προσφυγή του Δήμου**με

ΑΦΜ:....., όπως εκρωςπείται νόμιμα, κατά:

α) της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4987/2022 και του άρθρου 7 παρ.3 του Ν 4337/2015, χρήση 2013,

β) της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4987/2022 και του άρθρου 7 παρ.3 του Ν 4337/2015, χρήση 2014 και

γ) της με αριθμόπράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4987/2022 και του άρθρου 7 παρ.3 του Ν 4337/2015, χρήση 2015, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω αναφερόμενες πράξεις, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Δήμουμε ΑΦΜ:....., όπως εκρωςπείται νόμιμα, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4987/2022 και του άρθρου 7 παρ.3 του Ν 4337/2015, χρήση 2013, επιβλήθηκε στο προσφεύγον πρόστιμο ύψους 2.500,00€, διότι έλαβε εκατόν τριάντα οκτώ (138) εικονικά φορολογικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 19§4 του ν. 2523/97, του άρθρου 66§5 του ν.4174/2013, του άρθρου 66§5 του ν.4987/2022 και του άρθρου 79§4 του ν.5104/2024, με εκδότριες τις οντότητες «.....» με ΑΦΜ:..... και «.....» με ΑΦΜ:....., για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας 120.984,03€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1§1, 6§§1,2,14 & 15 και 10§6&8 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.). Η ανωτέρω παράβαση επισύρει, ως ευμενέστερες, τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ.η΄, παρ.2 περ.ε΄ του Ν 4987/2022 και την εγκύκλιο Ε 2042/2022.
- Με την με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4987/2022 και του άρθρου 7 παρ.3 του Ν 4337/2015, χρήση 2014, επιβλήθηκε στο προσφεύγον πρόστιμο ύψους 2.500,00€, διότι έλαβε εκατόν τριάντα τέσσερα (134) εικονικά φορολογικά στοιχεία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του ν.4174/2013, του άρθρου 66§5 του ν.4987/2022 και του άρθρου 79§4 του ν.5104/2024, με εκδότριες τις οντότητες «.....» με ΑΦΜ και «.....» με ΑΦΜ, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, συνολικής καθαρής αξίας

115.821,91€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των αρθρ. 1§1, 6§§1,2,14 & 15 και 10§6&8 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.). Η ανωτέρω παράβαση επισύρει, ως ευμενέστερες, τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ.η΄, παρ.2 περ.ε΄ του Ν 4987/2022 και την εγκύκλιο Ε 2042/2022.

- Με την με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4987/2022 και του άρθρου 7 παρ.3 του Ν 4337/2015, χρήση 2015 και ειδικότερα από 01-01-2015 μέχρι 17-10-2015, επιβλήθηκε στο προσφεύγον πρόστιμο ύψους 2.500,00€, διότι
- Α) έλαβε ογδόντα τρία (83) εικονικά φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του ν.4174/2013, του άρθρου 66§5 του ν.4987/2022 και του άρθρου 79§4 του ν.5104/2024, με εκδότριες τις οντότητες «.....» με ΑΦΜ:..... και «.....» με ΑΦΜ:....., συνολικής καθαρής αξίας 38.072,27€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1§1, 8§1,5 και 2 του Ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.) και
- Β) έλαβε εξήντα (41) μερικώς εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτες συναλλαγές, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 66§5 του ν.4174/2013, του άρθρου 66§5 του ν.4987/2022 και του άρθρου 79§4 του ν.5104/2024, με εκδότρια τις οντότητα «.....» με ΑΦΜ:....., με την καθαρή αξία της μερικής εικονικότητας να ανέρχεται στο ποσό των 4.509,17€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1§1, 8§1,5 και 2 του Ν.4308/14 (Ε.Λ.Π.),
- Η ανωτέρω παράβαση επισύρει, ως ευμενέστερες, τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ.η΄, παρ.2 περ.ε΄ του Ν 4987/2022 και την εγκύκλιο Ε 2042/2022.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 11-12-2024 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΚΦΑΣ (Ν 4093/2012), ΕΛΠ (Ν. 4308/2014) και ΚΦΔ (Ν 4987/2022) της ΔΟΥ Κατερίνης κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ'αριθμ.....εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτ.....έγγραφο της Υποδιεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος με συνημμένη έκθεση ελέγχου που συντάχθηκε για τον Δήμοκαι συγκεκριμένα για συναλλαγές που πραγματοποίησε την περίοδο 2012-2019 με τις δύο αντισυμβαλλόμενες οντότητες, «.....» με ΑΦΜ:..... και «.....» με ΑΦΜ:..... Στην ανωτέρω έκθεση ήταν συνημμένες δύο Εκθέσεις Διαχειριστικού Ελέγχου της Γενικής Δ/σης Δημοσιονομικών Ελέγχων - Δ.Υ.Ε.Ε. Νομού Πιερίας περιόδου 2012-2016 και 2017-2019 αντίστοιχα.

Οι επίμαχες συναλλαγές αφορούν:

α) δαπάνες για την προμήθεια καυσίμων 1) για διάφορα οχήματα του Δήμου, τα οποία σύμφωνα με το ../2020 πρακτικό της επιτροπής ακαταλληλότητας και ασύμφορης λειτουργίας του Δήμου

.....βρίσκονταν σε ακινησία και 2) για οχήματα στα οποία υπάρχει ασυμφωνία στις χιλιομετρικές ενδείξεις.

β) δαπάνες για τη συντήρηση και επισκευή οχημάτων και μηχανημάτων του Δήμου, 1) τα οποία κατά τις ίδιες ημερομηνίες εμφανίζονταν να χρησιμοποιούνται για εκτέλεση εργασιών του Δήμου, 2) για τα οποία δεν βρέθηκαν δικαιολογητικά κίνησης από και προς το ιδιωτικό συνεργείο επισκευής οχημάτων και 3) δεν εμφανίζουν κίνηση και δραστηριότητα.

Το προσφεύγον, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενο

- 1) Αοριστία της έκθεσης ελέγχου στην οποία ερείδονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου. Ειδικότερα, τα αρμόδια για τον έλεγχο όργανα έλαβαν υπόψη το με αριθμό ../2020 πρακτικό της επιτροπής ακαταλληλότητας και ασύμφορης λειτουργίας του Δήμου, όπου περιλαμβάνονται οχήματα του Δήμου, τα οποία σύμφωνα με το εν λόγω πρακτικό βρίσκονται σε ακινησία. Ωστόσο, ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη ότι τα εν λόγω οχήματα ήταν ασφαλισμένα και τα τέλη κυκλοφορίας ήταν πληρωμένα. Συγκεκριμένα, για τα με αριθμούς κυκλοφορίας οχήματα που αναφέρονται στο ανωτέρω πρακτικό ως ευρισκόμενα σε ακινησία ήδη από το 2011, ο Δήμος κατέβαλε κανονικά τα τέλη κυκλοφορίας διότι στην πραγματικότητα επρόκειτο για λειτουργικά οχήματα ενταγμένα στο στόλο του Δήμου. Στις περισσότερες περιπτώσεις επρόκειτο για οχήματα που εμφάνιζαν βλάβες, οι οποίες επιδιορθώνονταν αυθημερόν, ώστε τα οχήματα (κυρίως απορριμματοφόρα) να εφοδιάζονται με καύσιμα και να δρομολογούνται την ίδια ημέρα. Αναφορικά με την ασυμφωνία στις χιλιομετρικές ενδείξεις, από την έκθεση ελέγχου δεν προκύπτει ότι ελέγχθηκαν τα συγκεκριμένα οχήματα ως προς την αλλαγή ταχογράφου, γεγονός που θα δικαιολογούσε την απόκλιση. Έλλειψη αιτιολογίας του Σημειώματος Διαπιστώσεων, καθώς αυτή ανάγεται σε υποθετικούς συλλογισμούς. Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης της εικονικότητας.
- 2) Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση της αρχής της αιτιολογίας. Η φορολογική αρχή στηρίχθηκε μόνο στο με αριθμό ../2020 πρακτικό της επιτροπής ακαταλληλότητας και ασύμφορης λειτουργίας του Δήμου
- 3) Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου. Τα αρμόδια για τον έλεγχο όργανα αρκέστηκαν στο περιεχόμενο συγκεκριμένων μόνο εγγράφων, χωρίς να ερευνήσουν τα πρωτογενή στοιχεία.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 19 παρ.4 του Ν.2523/1997**, ως ίσχυε κατά τη χρήση 2013, ορίζεται ότι: «*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*».

Επειδή στο άρθρο 66 «Εγκλήματα φοροδιαφυγής» του Ν.4174/2013 ορίζεται : «5. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον τριών (3) μηνών, εκτός και αν τα φορολογικά στοιχεία χρησιμοποιήθηκαν για τη διάπραξη ή την υποστήριξη κάποιας από τις πράξεις των παραγράφων 1 έως 4, οπότε ο δράστης τιμωρείται μόνο για την τελευταία ως αυτοουργός ή συμμετοχος. ...»

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 55 “Παραβάσεις φοροδιαφυγής” (το οποίο καταργήθηκε με την περίπτωση α’ της παρ.4 του άρθρου 3 του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17/10/2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου έπαψε να ισχύει από 1/12/2015 και μετά) ορίζεται :

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται:

ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. *Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογικής Διοίκησης. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας*».

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 8 του άρθρου 10 του ΚΦΑΣ (Ν. 4093/2012)**: «*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 από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων*

περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει.».

Επειδή, στο άρθρο 13 του Ν. 4174/2013 ορίζεται : «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους».

Επειδή, στο Ν.4308/2013 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται :

«Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...]

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιοσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα».

Επειδή στην ΠΟΛ 1252/2015 διευκρινίζοντα τα εξής :

“5. Παραβάσεις φοροδιαφυγής (άρθρο 55)

Από 1.12.2015 καταργούνται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55 (άρθρο 7 παρ. 9 Ν. 4337/2015 , σε συνδυασμό με το άρθρο 51 παρ. 3 Ν. 4342/2015 , Α΄ 143), ενώ από 17.10.2015 (έναρξη ισχύος Ν. 4337/2015) καταργήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 (άρθρο 3 παρ. 4 περ. β΄ Ν. 4337/2015).

Συνεπώς, από την 17.10.2015 και εφεξής δεν θα επιβάλλονται τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις αυτές πρόστιμα για τις παρακάτω περιπτώσεις παραβάσεων:

α. Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας άνω των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

β. Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων.

γ. Έκδοση - Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

δ. Νόθευση φορολογικών στοιχείων.

ε. Καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο.

Διευκρινίζεται ότι για τις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 και διαπράχθηκαν από την έναρξη ισχύος της ως άνω διάταξης (ήτοι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του Ν. 4174/2013) και μέχρι την έναρξη ισχύος του Ν. 4337/2015 (17.10.2015), εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 7 του νόμου αυτού, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω. [...]

Άρθρο 7 παρ. 3, Ν.4337/2015

Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του Ν. 4174/2013), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του Ν. 4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α. Για την έκδοση πλαστών στοιχείων, ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β. Για την έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και την καταχώριση στα βιβλία ανύπαρκτων αγορών ή εξόδων, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Στην περίπτωση που η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική, ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.

γ. Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

δ. Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, στο λήπτη ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.

ε. Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου, για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.

στ. Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία

είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυσβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

ζ. Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων, ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση».

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

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

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη

πραγματική βάση στον συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού]]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας «.....*Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.*».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του ΚΦΔ: «*Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.*».

Επειδή, στο άρθρο 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου*».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.*Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης ».*

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.

Επειδή, σύμφωνα με τη θεωρία (βλ. Επαμεινώνδας Π.Σπηλιωτόπουλος, *Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου*, Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 2011, σελ. 174), αιτιολογία είναι, γενικά, η αναφορά των κανόνων δικαίου που ρυθμίζουν την έκδοση της διοικητικής πράξης και της ερμηνείας τους, της διαπίστωσης ότι συντρέχουν οι πραγματικές και νομικές καταστάσεις, ενόψει των οποίων επιβάλλεται ή επιτρέπεται η έκδοση της πράξης κατ' εφαρμογή των κανόνων αυτών, της διαπίστωσης της συνδρομής και της εκτίμησης των σχετικών πραγματικών περιστατικών, καθώς και των σκέψεων του διοικητικού οργάνου που οδήγησαν στην έκδοση ή την άρνηση της έκδοσης της διοικητικής πράξης. Σχετικό με την αιτιολογία είναι το **βάρος της απόδειξης** για τη συνδρομή των πραγματικών περιστατικών, που είναι προϋπόθεση της έκδοσης της διοικητικής πράξης (αρ. 17 παρ. 3 του ΚΔΔιαδ). Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας **ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο όσο και από το δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για εξυπηρέτηση του δημοσίου συμφέροντος ή για τη διασφάλιση των συμφερόντων ή δικαιωμάτων του διοικούμενου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας.**

Η αιτιολογία θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) **σαφής**, όταν δηλαδή καταγράφονται με διαυγή τρόπο οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου, με μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ΣΤΕ 3692/2001, 4223/2000), β) **ειδική**, όταν δηλαδή δεν είναι γενική και αόριστη, και όλα τα στοιχεία της αναφέρονται στη συγκεκριμένη περίπτωση που ρυθμίζεται με την πράξη, γ) **επαρκής**, όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου. Συγκεκριμένα, το διοικητικό όργανο εντοπίζει, ερμηνεύει και εφαρμόζει τον κρίσιμο κανόνα δικαίου (νομικό σκέλος της πράξης, ορθή ερμηνεία του περιεχομένου του κανόνα δικαίου, ΣΤΕ 546/2008), υπαγάγει δηλαδή τα πραγματικά περιστατικά στον κανόνα δικαίου. (Ευγενία Πρεβεδούρου, *Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο. Εμβάθυνση Δημοσίου Δικαίου. Διάγραμμα*).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν **επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική**

βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 171 του Ν. 2717/1999** «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, ο έλεγχος που διενεργήθηκε στο Δήμο, διαπίστωσε:

- 1) δαπάνες για την προμήθεια καυσίμων α) για διάφορα οχήματα του Δήμου, τα οποία σύμφωνα με το ../2020 πρακτικό της επιτροπής ακαταλληλότητας και ασύμφορης λειτουργίας του Δήμουβρίσκονταν σε ακινησία από 01-01-2011 και β) για οχήματα στα οποία υπάρχει ασυμφωνία στις χιλιομετρικές ενδείξεις.
- 2) δαπάνες για τη συντήρηση και επισκευή οχημάτων και μηχανημάτων του Δήμου, α) τα οποία κατά τις ίδιες ημερομηνίες εμφανίζονταν να χρησιμοποιούνται για εκτέλεση εργασιών του Δήμου, β) για τα οποία δεν βρέθηκαν δικαιολογητικά κίνησης από και προς το ιδιωτικό συνεργείο επισκευής οχημάτων και γ) δεν εμφανίζουν κίνηση και δραστηριότητα

Ειδικότερα, ο έλεγχος βασίστηκε στο γεγονός ότι η εικονικότητα των συναλλαγών αποδεικνύεται πλήρως από τον έλεγχο που πραγματοποίησε η Υποδιεύθυνση Οικονομικής Αστυνομίας Βορείου Ελλάδος και την έκθεση που συνέταξε και απέστειλε στη ΔΟΥ Κατερίνης, με συνημμένες δύο εκθέσεις διαχειριστικού ελέγχου της Γενικής Δ/σης Δημοσιονομικών Ελέγχων-Δ.Υ.Ε.Ε Νομού Πιερίας περιόδου 2012-2016 και 2017-2019.

Επειδή, η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών παραστατικών θεμελιώνεται και αποδεικνύεται πλήρως από την από 11-12-2024 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΚΦΑΣ (Ν.4093/2012), ΕΛΠ (Ν4308/2014) και ΚΦΔ (5104/2024) που συνέταξε η Δ.Ο.Υ. Κατερίνης για το προσφεύγον, λαμβάνοντας υπόψη την προαναφερθείσα έκθεση ελέγχου της Οικονομικής Αστυνομίας και τις εκθέσεις διαχειριστικού ελέγχου της Γενικής Δ/σης Δημοσιονομικών Ελέγχων-Δ.Υ.Ε.Ε Νομού Πιερίας και ειδικότερα στις σελίδες 13-144 όπου γίνεται πλήρης, αναλυτική και εμπειριστατωμένη αναφορά στους λόγους οι οποίοι οδήγησαν στην κρίση του ελέγχου περί εικονικότητας των συναλλαγών για κάθε ένα αυτοκίνητο του Δήμου

Επειδή, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου όπως αυτά καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου με την οποία στοιχειοθετείται η εικονικότητα των επίμαχων φορολογικών στοιχείων συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία των υπό κρίση πράξεων.

Επειδή, η πληρωμή των τελών κυκλοφορίας ενός οχήματος δεν προσδίδει αυτόματα και λειτουργική ή επιχειρησιακή ικανότητα στο όχημα. Αντίθετα, η κρίση περί ακαταλληλότητας της κυκλοφορίας των οχημάτων βασίζεται σε πρακτικό του Δήμου, ο οποίος ούτε το ανακάλεσε, ούτε το αμφισβήτησε. Αναφορικά με τον ισχυρισμό περί αλλαγής ταχογράφου, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκομίσθηκε παραστατικό αγοράς ή κάποια σχετική έγκριση δαπάνης και συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα 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 ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη 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 και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει την βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά το χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Κατόπιν των ανωτέρω

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της απόμε αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του Δήμουμε ΑΦΜ:....., όπως εκπροσωπείται νόμιμα και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα βάσει της παρούσας απόφασης

1)

Υπ. Αριθμ.....πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4987/2022 και του άρθρου 7 παρ.3 του Ν 4337/2015, οικονομικού έτους 2014	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Ποσό προστίμου προς καταβολή	2.500,00€	2.500,00€

2)

Υπ. Αριθμ.....πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4987/2022 και του άρθρου 7 παρ.3 του Ν 4337/2015, φορολογικού έτους 2014	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Ποσό προστίμου προς καταβολή	2.500,00€	2.500,00€

3)

Υπ. Αριθμ.....πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν 4987/2022 και του άρθρου 7 παρ.3 του Ν 4337/2015, φορολογικού έτους 2015	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
---	---------------	----------------

Ποσό προστίμου προς καταβολή	2.500,00€	2.500,00€
------------------------------	-----------	-----------

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.