



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29-05-2018

Αριθμός Απόφασης: 1112

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με **ΑΦΜ**, κατοίκου, κατά της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2005 – 31/12/2005**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ. αριθ. πρωτ. έγγραφο του Πταισματοδικείου, με το οποίο διαβιβάστηκε στη **Δ.Ο.Υ.** η με αριθμό προκαταρκτική δικογραφία, με την ταυτάριθμη παραγγελία της Εισαγγελέως, για τη διερεύνηση φορολογικών αδικημάτων από Αγρότες Ειδικού Καθεστώτος. Μετά το προαναφερόμενο έγγραφο εκδόθηκε η υπ. αριθ. εντολή διενέργειας προσωρινού ελέγχου του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, για τη διαπίστωση της ύπαρξης των προϋποθέσεων επιστροφής Φ.Π.Α. για το έτος 2005 με βάση τις διατάξεις του Ν.2859/2000 και της σωστής εφαρμογής των διατάξεων του Π.Δ.186/1992 περί Κ.Β.Σ..

Από τον έλεγχο που έγινε στον προσφεύγοντα από τη **Δ.Ο.Υ.**, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) σε εκτέλεση της υπ. αριθ. εντολής ελέγχου, για τη χρήση 2005, συντάχθηκε η από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) ήταν η έκδοση της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2005 – 31/12/2005**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2005 – 31/12/2005**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **ΕΥΡΩ 2.821,27**, διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε στη χρήση 2005 ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς τη συναλλαγή, συνολικής αξίας **ΕΥΡΩ 28.212,70**, έκδοσης του – Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1,4, 12 παρ. 1,9,10,11, 14 παρ. 2,9 και 18 παρ. 9 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η προβαλλόμενη με αρ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.Β.Σ. – Π.Δ.186/1992), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2005 – 31/12/2005**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, για τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν έγινε έλεγχος πρώτα στον εκδότη για να χαρακτηριστεί το υπό έλεγχο φορολογικό στοιχείο εικονικό.
2. Δεν του κοινοποιήθηκε το με αρ. πρωτ. έγγραφο του πταισματοδικείου το οποίο αναφέρεται στη σχετική έκθεση ελέγχου, προκειμένου να λάβει γνώση των στοιχείων που έχει στη διάθεση του ο έλεγχος κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρου 6 του Ν.2690/1999.
3. Τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία ήρθαν σε γνώση της φορολογικής διοίκησης διαμέσου του Πταισματοδικείου, τα οποία είχαν κατασχεθεί παράνομα.
4. Παρά του γεγονότος ότι δεν είχε δηλώσει ότι κατείχε αγροτεμάχια στο Ε9, ο πατέρας του, ο οποίος απεβίωσε, ήταν συνταξιούχος του Ο.Γ.Α. και του παραχώρησε τα ανάλογα αγροτεμάχια την παραγωγή των οποίων δήλωσε την προηγούμενη της ελεγχόμενης χρήσης 2004 (οικ. έτος 2005). Για την ελεγχόμενη χρήση 2005, (οικ. έτος 2006), ενώ καλλιεργούσε τα ίδια αγροτεμάχια δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας Εισοδήματος διότι φυλακίστηκε στις2006 και αποφυλακίστηκε στις/2011, επομένως δεν μπορούσε να υποβάλλει δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος.
5. Η χρήση 2005 έχει παραγραφεί.
6. Δεν έπρεπε να επιβληθεί πρόστιμο Κ.Β.Σ., αλλά έπρεπε να εκδοθεί φύλλο ελέγχου φόρου εισοδήματος, διότι σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 1 του Ν.2523/1997, το πρόστιμο επιβάλλεται σε περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.
7. Η φορολογική αρχή δεν προέβη σε έρευνες στις επαγγελματικές του εγκαταστάσεις, ούτε έκανε ελεγκτικές επαληθεύσεις στα βιβλία του, αλλά διέγνωσε αυθαίρετα και ανατιολόγητα, χωρίς να κάνει δικό της πρωτογενή έλεγχο ότι δεν είχε τα απαιτούμενα χωράφια για να παράγει τα πωληθέντα αγροτικά προϊόντα με αποτέλεσμα λόγω των παραπάνω πλημμελειών τα αποτελέσματα να είναι ανακριβή.
8. Η σχετική έκθεση ελέγχου είναι παντελώς αόριστη, στερείται πλήρους επαρκούς, ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας και δεν αποδεικνύει την εικονικότητα του φορολογικού στοιχείου και το μόνο που αναφέρει είναι γενικά και αόριστα ότι δεν είχε τα ανάλογα στρέμματα για την παραγωγή των πωληθέντων. Μπορεί να μην είχε χωράφια στο όνομα του αλλά του είχε παραχωρήσει ο πατέρας του τα δικά του.
9. Κατά τη λήψη του εικονικού φορολογικού στοιχείου τελούσε σε καλή πίστη.
10. Δεδομένου ότι το υπό έλεγχο φορολογικό στοιχείο δεν είναι εικονικό, την έλλειψη γνώσης εκ μέρους του για την έννοια της εικονικότητας, την άδολη χρήση τους εκ μέρους του και δεδομένου ότι η φορολογική αρχή εν προκειμένω δεν είναι δέσμια στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, αλλά εναπόκειται στη διακριτική της ευχέρεια, διότι αυτή επιλέγει τα πρόσωπα στα οποία θα επιβληθούν πρόστιμα, με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων παραβιάζεται και κλονίζεται η εμπιστοσύνη του πολίτη προς τη Φορολογική Αρχή και παραβιάζεται η αρχή της

χρηστής διοίκησης.

11. Με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας και του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ.

Αναφορικά με τους ανωτέρω ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, αυτοί πρέπει να απορριφθούν ως απαράδεκτοι και προφανώς αβάσιμοι για τους παρακάτω λόγους:

Σχετικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, ο έλεγχος στον προσφεύγοντα έγινε σε εκτέλεση της υπ. αριθ. εντολής ελέγχου, προκειμένου να διαπιστωθεί η ύπαρξη των προϋποθέσεων επιστροφής Φ.Π.Α. για το έτος 2005 με βάση τις διατάξεις του Ν.2859/2000 και η σωστή εφαρμογή των διατάξεων του Π.Δ.186/1992 περί Κ.Β.Σ..

Επειδή, ο προσφεύγων είναι αγρότης ειδικού καθεστώτος από/2006, ο οποίος απαλλασσόταν από την τήρηση βιβλίων για τις ελεγχόμενες χρήσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 4 του Π.Δ.186/1992 ορίζεται ότι: «4. Οι αγρότες και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις που ορίζονται από τα άρθρα 41 και 42 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α'), εφόσον δεν έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού, υποχρεούνται να εκδίδουν μόνο δελτίο αποστολής στις περιπτώσεις που ρητά ορίζεται από τον Κώδικα αυτόν».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 4 του Ν.2523/1997 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. 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, στην προκειμένη περίπτωση, ορθώς ο έλεγχος διενεργήθηκε στον προσφεύγοντα που φέρει την ιδιότητα του πωλητή των παραγόμενων προϊόντων, δεδομένου ότι αφενός το υπό κρίση φορολογικό στοιχείο εκδόθηκε από τον αντισυμβαλλόμενο – αγοραστή λόγω μη υποχρέωσης του ιδίου προς έκδοση φορολογικών στοιχείων και αφετέρου έπρεπε να διερευνηθεί η δυνατότητα του προσφεύγοντος για παραγωγή των αναγραφόμενων στο υπό κρίση φορολογικό στοιχείο παραγόμενων αγαθών.

Επειδή, σύμφωνα με την από Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων με τη λήψη του υπό έλεγχο φορολογικού στοιχείου έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. για την πώληση αγροτικών προϊόντων που δεν είχε τη δυνατότητα να τα παράγει, διότι δεν είχε αγροτεμάχια στη διάθεση του (δεν είχε δηλώσει κατοχή αγροτεμαχίων στο Ε9 που υποβλήθηκε/2005, ούτε προσκόμισε οποιοδήποτε έγγραφο που να αποδεικνύει ότι κάποιος τρίτος του παραχώρησε ή του εκμίσθωσε τα αγροτεμάχια του για εκμετάλλευση), ή ότι κληρονόμησε αγροτεμάχια, ορθώς χαρακτήρισε το υπό έλεγχο φορολογικό στοιχείο εικονικό ως προς τη συναλλαγή, χωρίς να προχωρήσει στον έλεγχο του εκδότη του στοιχείου αυτού.

Σχετικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 και 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, βάσει των ανωτέρω η Φορολογική Αρχή είχε υποχρέωση να κοινοποιήσει στον προσφεύγοντα αρχικά σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου και στη συνέχεια την οριστική πράξη μαζί με την έκθεση ελέγχου. Η Φορολογική Αρχή δεν είχε την υποχρέωση να κοινοποιήσει στον προσφεύγοντα τα συνημμένα της σχετικής έκθεσης ελέγχου, χωρίς σχετικό αίτημα του.

Σχετικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα **άρθρο 171 παράγραφο 1 του Ν 2717/1999** 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.», ενώ σύμφωνα με την παράγραφο 4 αυτού ορίζεται « 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.»

Επομένως σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος έλαβε υπόψη όλα τα υπάρχοντα στοιχεία για το σχηματισμό της κρίσης του και προέβη στις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις προκειμένου να προβεί στην έκδοση των υπό κρίση πράξεων.

Ειδικότερα, ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε μετά από εισαγγελική παραγγελία της Εισαγγελίας που διαβιβάστηκε στην αρμόδια φορολογική αρχή από το Πταισματοδικείο, για τη διερεύνηση φορολογικών αδικημάτων από αγρότες ειδικού καθεστώτος, και ως εκ τούτου τα αποδεικτικά μέσα που λήφθηκαν υπόψη από τον έλεγχο βρίσκονταν στην κατοχή του με νόμιμο τρόπο και επομένως μπορούσαν σε κάθε περίπτωση να χρησιμοποιηθούν. Έτσι, στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις μη νόμιμης έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων λόγω μη τήρησης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθόσον δεν πρόκειται για διενέργεια ελέγχου πρωτογενώς μετά από εντολή ελέγχου της αρμόδια φορολογικής αρχής και άρα να είναι αναγκαία η κατάσχεση των φορολογικών στοιχείων από τους φορολογικούς ελεγκτές, όπως νομολογιακά έχει κριθεί, αντίθετα τα εν λόγω στοιχεία που χρησιμοποιήθηκαν από τον έλεγχο στάλθηκαν νόμιμα από το Πταισματοδικείο στα πλαίσια διενέργειας ελέγχου μετά από εισαγγελική εντολή.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος διενεργήθηκε από τη **Δ.Ο.Υ.** με όλες τις πληροφορίες που είχε στη διάθεση της. Στην περίπτωση που υπάρχουν τυχόν πλημμέλειες στον τρόπο που τρίτες υπηρεσίες συγκέντρωσαν στοιχεία τα οποία προώθησαν στη **Δ.Ο.Υ.** προκειμένου να διενεργήσει έλεγχο στον προσφεύγοντα δεν επηρεάζει τον παρόντα φορολογικό έλεγχο, ο οποίος είχε υποχρέωση να λάβει υπόψη του όλα τα στοιχεία που είχε στη διάθεση του, ενώ δεν είχε αρμοδιότητα να ελέγξει και να κρίνει τη νομιμότητα των ενεργειών τρίτων υπηρεσιών.

Σχετικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν.2238/1994, όπως ίσχυε την 01/01/2005, ορίζεται ότι: «1. Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό Πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια του, σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματα του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 61 του Ν.2238/1994, όπως ίσχυε την 01/01/2005, ορίζεται ότι: «1. Κάθε φυσικό πρόσωπο, για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2, έχει υποχρέωση να υποβάλλει δήλωση, εφόσον το ετήσιο φορολογούμενο εισόδημα του υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ. Υποχρέωση για υποβολή δήλωσης υπάρχει επίσης και όταν το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου είναι μικρότερο από τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ, αλλά στο εισόδημα αυτό περιλαμβάνεται και ζημία από εμπορική επιχείρηση ή γεωργική εκμετάλλευση, την οποία δικαιούται κατά τις διατάξεις του άρθρου 4 να συμψηφίσει με εισοδήματα του ίδιου και των επόμενων ετών. Παράλειψη του υπόχρεου να επιδώσει μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους δήλωση, η οποία αναγράφει τη ζημία που προέκυψε στο ίδιο ή τα προηγούμενα αυτού οικονομικά έτη, του στερεί το δικαίωμα να τη συμψηφίσει.....

Φυσικά πρόσωπα, κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, που έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα, υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση, εφόσον το ετήσιο καθαρό γεωργικό τους εισόδημα υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) Ευρώ και δεν συντρέχει για τα πρόσωπα αυτά μία από τις περιπτώσεις α' έως ια' αυτής της παραγράφου. Φυσικά πρόσωπα, τα οποία αποκτούν και γεωργικό εισόδημα, χωρίς να είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, υποχρεούνται να υποβάλλουν δήλωση, ανεξάρτητα από το ύψος του καθαρού γεωργικού εισοδήματος που αποκτούν ή το ύψος των επιδοτήσεων που λαμβάνουν ή το ύψος του επιστρεφόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας που εισπράττουν. Αν ο φορολογούμενος κατοικεί στην αλλοδαπή, υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης είναι αλληλεγγύως με αυτόν, οι αντιπρόσωποι ή οι πράκτορες του στην Ελλάδα. Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης για τα εισοδήματά τους, ανεξάρτητα από το αν υπόκεινται ή όχι σε φόρο κατά τις διατάξεις του παρόντος είναι και:

.....

θ) Όσοι κατέχουν ή καλλιεργούν ορισμένη έκταση γεωργικής γης, καθώς και όσοι εισπράττουν επιστρεφόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται η ελάχιστη έκταση, σε σχέση με το είδος της καλλιέργειας, το ύψος του επιστρεφόμενου φόρου προστιθέμενης αξίας και κάθε άλλη λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης.».

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1208/31-07-2002: «Υπόχρεοι σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ανεξάρτητα αν υπόκεινται ή όχι σε φόρο με βάση τις διατάξεις του ν. 2238/1994, είναι οι αγρότες που εμπίπτουν σε μια τουλάχιστον από τις παρακάτω περιπτώσεις:

α) είναι κύριοι ή επικαρπωτές ή νομείς ή κάτοχοι γεωργικής γης, την οποία καλλιεργούν υπό κάλυψη (θερμοκήπια), εφόσον αυτή έχει έκταση από δύο (2) στρέμματα και πάνω.

β) Εισέπραξαν μέσα στο έτος που έληξε, για έσοδα που πραγματοποίησαν κατά το προηγούμενο αυτού έτος, επιστρεφόμενο φόρο προστιθέμενης αξίας από οκτακόσια ογδόντα ένα (881) ευρώ και πάνω.

2. Η απόφαση αυτή εφαρμόζεται για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 2002 και μετά....».

Επειδή, ο προσφεύγων δεν είχε δηλώσει κατοχή αγροτεμαχίων, στο Ε9 που υποβλήθηκε για ακίνητα που είχε στην κατοχή του την 01/01/2005, ούτε προσκόμισε οποιοδήποτε έγγραφο που να αποδεικνύει ότι κάποιος τρίτος του παραχώρησε ή του εκμίσθωσε τα αγροτεμάχια του για εκμετάλλευση, ή ότι κληρονόμησε αγροτεμάχια κατά τη διάρκεια του 2005, ούτε δε υπέβαλλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος στη χρήση 2005, δηλώνοντας εισοδήματα από αγροτική δραστηριότητα, αν και είχε υποχρέωση διότι έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α. ύψους 1.410,64, για τη χρήση 2005, ορθώς ο έλεγχος χαρακτήρισε το υπό έλεγχο φορολογικό στοιχείο εικονικό ως προς τη συναλλαγή.

Σχετικά με τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί».

Επειδή, με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5, του άρθρου 84, του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση

της Δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.....

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 5, του άρθρου 9 του Ν.2523/97 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής που έπεται εκείνης στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων δεν υπέβαλε δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005 – 31/12/2005 (οικ. έτος 2006) η ελεγχόμενη χρήση σύμφωνα με τα ανωτέρω παραγράφεται για τη φορολογία εισοδήματος και το πρόστιμο Κ.Β.Σ. μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης, ήτοι κατά την 31/12/2021. Συνεπώς, η ελεγχόμενη χρήση δεν είχε παραγραφεί το έτος 2017, που εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Σχετικά με τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 4, του Ν.2523/1997 ορίζεται ότι: «1.Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δεκαεπτά (117) Ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) Ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3, του άρθρου 7, του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ. Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις

επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.

β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν 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, 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 αποκρυβείσας (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, τα πρόστιμα για παραβάσεις του Κ.Β.Σ. επιβάλλονταν σύμφωνα με το άρθρο 5 και όχι το άρθρο 4 του Ν.2523/1997. Στην προκείμενη όμως περίπτωση, μετά την ισχύ του Ν.4337/2015, οι κυρώσεις επιβάλλονται σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ε΄ της παρ. 3, του άρθρου 7, του Ν.4337/2015.

Σχετικά με τον έβδομο και όγδοο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας 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, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο

Διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο **62 του Ν. 4174/2013**: «1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, στο άρθρο **64 του Ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. **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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.

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 νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης 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 επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, η φορολογική αρχή απέστειλε αρχικά στον προσφεύγοντα την υπ. αριθ. πρωτ. γνωστοποίηση και στη συνέχεια τη με αρ. πρωτ. Πρόσκληση για παροχή πληροφοριών και στοιχείων, τα οποία θα αποδείκνυαν την πραγματοποίηση των συναλλαγών, αλλά ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο υπ. αριθ. 8171/2017 Σημείωμα Διαπιστώσεων Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου του αρ. 28 του Ν.4174/2013 (Κλήση προς Ακρόαση του άρθρου 6 του Ν.2690/1999 Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας), το οποίο απεστάλη σε αυτόν με συστημένη επιστολή στις 09-03-2015, υποβάλλοντας εγγράφως τις απόψεις του, ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις και προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο.

Επειδή, ο προσφεύγων ως αγρότης ειδικού καθεστώτος κατά τα ελεγχόμενα έτη δεν είχε υποχρέωση στην τήρηση βιβλίων του Κ.Β.Σ..

Επειδή, η Φορολογική αρχή προέβη σε πρωτογενή έλεγχο για να διαπιστώσει την ενδεχόμενη εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων όπως αυτός έχει καταγραφεί στην Ενότητα 4 «Ελεγκτικές Διαπιστώσεις – Διαπιστώσεις του Ελέγχου» της από σχετικής Έκθεσης Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18§9 του ΠΔ 186/92: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου».

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/2013, αναφορικά με το βάρος της απόδειξης, ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή δεν προσκόμισε κάποιο νέο στοιχείο, ούτε δημιούργησε αμφιβολίες σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας των υπό έλεγχο φορολογικό στοιχείο, δεν είναι αυθαίρετος, αφού η σχετική από, Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και

πληρότητα, τεκμηριώνει πλήρως και αποδεικνύει τη διαπίστωση περί εικονικότητας του ληφθέντος φορολογικού στοιχείου.

Σχετικά με τον ένατο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 116/2013 απόφαση ΣτΕ όταν αποδίδεται σε ορισμένο 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.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εικονικότητας του υπό έλεγχο φορολογικού στοιχείου, δεν είναι αυθαίρετος, αφού η σχετική από , Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, τεκμηριώνει πλήρως και αποδεικνύει τον προαναφερόμενο ισχυρισμό. Περαιτέρω, η συνδρομή καλής πίστης ή όχι δεν ασκεί καμία επιρροή στην επιβολή του προστίμου του Κ.Β.Σ., το οποίο επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7, παρ. 3 του Ν.4337/2015.

Σχετικά με το δέκατο ισχυρισμό

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα ως αντικείμενη ευθέως στην αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, 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, όπως εν προκειμένω συνέβη με τη λήψη του εικονικού φορολογικού στοιχείου. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής

πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να άρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεπε οποιοσδήποτε νόμος.

Σχετικά με τον ενδέκατο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ωστόσο, οι διατάξεις του Ν 2523/1997, του Ν.4479/2015 και του Ν.2859/2000, μολοντί περιορίζουν τη σχετική διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, δεν αντίκεινται στην αρχή της αναλογικότητας, διότι δε θεσπίζουν μέτρο προδήλως ακατάλληλο και απρόσφορο, ούτε υπερακοντίζουν το δημόσιο σκοπό της αποφυγής της διαφθοράς των φορολογικών οργάνων, στον οποίο κυρίως αποβλέπει, του κολασμού του παραβάτη και της αποτροπής παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί. Ακόμα και υπό την εκδοχή ότι η επίμαχη παράβαση αποτελεί, λόγω της φύσεως και της σοβαρότητας που μπορεί να έχει κατά περίπτωση, κύρωση «ποινικής φύσεως» κατά την έννοια του άρθρου 6 παρ. 1 ΕΣΔΑ, δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης της εν λόγω αρχής. Συνεπώς η έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης δεν προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας και του άρθρου 6 της ΕΣΔΑ.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με **ΑΦΜ**, και την επικύρωση της με αρ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου επί

παραβάσεων τήρησης Βιλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.ΒΣ. – Π.Δ.186/1992), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2005 – 31/12/2005**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιλίων και Έκδοσης Στοιχείων (Κ.ΒΣ. – Π.Δ.186/1992), διαχειριστικής περιόδου **01/01/2005 – 31/12/2005**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2005 – 31/12/2005	
Πρόστιμο / (28.212,70 X 10%)	2.821,27
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.821,27

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.