



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 17-05-2018

Αριθμός Απόφασης: 952

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@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.) (ΦΕΚ Α' 170).
 - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) 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).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»
4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, κατοίκου επί της

οδού, κατά α) των με αριθμ. οριστικών πράξεων Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ διαχειριστικών περιόδων αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... β) του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσης) για τα οικ. έτη, γ) της Έκθεσης Ελέγχου ΚΒΣ, υπ' αριθμ., δ) κάθε συναφούς πράξης ή παράλειψης της Φορολογικής Διοίκησης.

5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
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. Το υπ' αριθμ. πρωτ. έγγραφο συμπληρωματικών στοιχείων του προσφεύγοντα
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη 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 αριθμ. πρωτ. έγγραφο της, το οποίο και διαβιβάστηκε προς την (αρ. πρωτ. εισερχομένου) και αφορά σε ανώνυμη καταγγελία. Σύμφωνα με το περιεχόμενο της ανώνυμης καταγγελίας, ο ελεγχόμενος, ενεργώντας ως επιβλέπων μηχανικός στην ανέγερση τριώροφης κατοικίας του με αριθμό αδείας, εξέδωσε τα κάτωθι φορολογικά στοιχεία για τα οποία καταγγέλλεται ότι δεν απέδωσε τον αναλογούντα ΦΠΑ.

α/α	Είδος στοιχείου	Αριθμός/Ημερομηνία	Καθαρή αξία (€)	ΦΠΑ (€)	Συνολική αξία (€)
1	Τιμολόγιο		36.600,00	6.588,00	43.188,00
2	Τιμολόγιο		14.000,00	2.660,00	16.660,00
3	Τιμολόγιο		6.100,00	1.159,00	7.259,00
4	Τιμολόγιο		16.900,00	3.211,00	20.111,00

Κατόπιν των νέων αυτών στοιχείων εκδόθηκε από την η με αρ., εντολή ελέγχου, προς τον ανωτέρω επιτηδευματία, περί διενέργειας μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου για την ορθή τήρηση των διατάξεων του ΚΒΣ (Π.Δ. 186/92).

Ο προσφεύγων, ο οποίος είναι επιτηδευματίας και ασκεί το επάγγελμα του πολιτικού μηχανικού ήταν ενήμερος για την καταγγελία, η οποία κατά τη γνώμη του, προέρχεται από τον κ. που φέρεται ως πελάτης στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία (ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΤΕΧΝ. ΕΡΓΩΝ και). Ο καταγγέλλων, όπως επιβεβαιώνει ο προσφεύγων, είναι θείος του (αδερφός της μητέρας του), με τον οποίο έχουν οικογενειακές διαφορές. Ο ελεγχόμενος ισχυρίστηκε ότι κάποια από τα επίμαχα φορολογικά στοιχεία, χωρίς να προσδιορίσει ποια, δεν τα εξέδωσε ο ίδιος, αλλά εκδόθηκαν από τον καταγγέλλοντα, ο οποίος του παρείχε λογιστικές συμβουλές και είχε πρόσβαση στα βιβλία και στοιχεία του.

Σύμφωνα πάντα με ισχυρισμούς του ελεγχόμενου, ο λόγος έκδοσης των εν λόγω φορολογικών στοιχείων από τον θείο του, ήταν η κάλυψη οικοδομικών εργασιών που εκτελούνταν από τον ελεγχόμενο σε οικόπεδο του καταγγέλλοντος, στην περιοχή της, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. οικοδομική άδεια της Δ/σης Πολεοδομίας, η οποία είναι στο όνομα του καταγγέλλοντος με γενικό επιβλέποντα μηχανικό τον ελεγχόμενο.

Ο προσφεύγων, ισχυρίστηκε πως το εν λόγω οικόπεδο είναι της απολύτου κυριότητάς του, δεδομένου ότι στις, συνάφθηκε μεταξύ του καταγγέλλοντος και του ιδίου, το υπ' αριθμ. προσύμφωνο πώλησης οικοπέδου, αξίας 27.700 ευρώ με εξόφληση τιμήματος και δικαίωμα αυτοσύμβασης που συνέταξε η εταιρία συμβολαιογράφων Από το εν λόγω προσύμφωνο, προσκομίσθηκε φωτοαντίγραφο, το οποίο παρελήφθη από τον έλεγχο. Επίσης, προσκομίσθηκε αντίγραφο του υπ' αριθμ. οριστικού συμβολαίου, σε εκτέλεση του ανωτέρω προσυμφώνου.

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' του ν. 4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με εννέα χιλιάδες εκατόν πενήντα ευρώ (9.150,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση:

- Απόκρυψη συναλλαγής με αποκρυβείσα αξία μεγαλύτερη των 1.200,00€, λόγω μη καταχώρησης ενός παραστατικού εσόδων και συγκεκριμένα του τιμολογίου Νο, αξίας 36.600,00€ στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, κατά παράβαση

των διατάξεων των αρ. 2,6 και 17 του ΠΔ 186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. στ' του ν. 4337/2015.

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' του ν. 4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με τρεις χιλιάδες πεντακόσια ευρώ (3.500,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση:

- Απόκρυψη συναλλαγής με αποκρυβείσα αξία μεγαλύτερη των 1.200,00€, λόγω μη καταχώρησης ενός παραστατικού εσόδων και συγκεκριμένα του τιμολογίου Νο, αξίας 14.000,00€ στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 2,6 και 17 του ΠΔ 186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. στ' του ν. 4337/2015.

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' του ν. 4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με χίλια πεντακόσια είκοσι πέντε ευρώ (1.525,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση:

- Απόκρυψη συναλλαγής με αποκρυβείσα αξία μεγαλύτερη των 1.200,00€, λόγω μη καταχώρησης ενός παραστατικού εσόδων και συγκεκριμένα του τιμολογίου, αξίας 6.100,00€ στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 2,6 και 17 του ΠΔ 186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. στ' του ν. 4337/2015.

Με την αριθμό πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ. 3 περ. στ' του ν. 4337/2015 για τη διαχειριστική περίοδο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ίσο με τέσσερις χιλιάδες διακόσια είκοσι πέντε ευρώ (4.225,00€) επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση:

- Απόκρυψη συναλλαγής με αποκρυβείσα αξία μεγαλύτερη των 1.200,00€, λόγω μη καταχώρησης ενός παραστατικού εσόδων και συγκεκριμένα του τιμολογίου, αξίας 16.900,00€ στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, κατά παράβαση των διατάξεων των αρ. 2,6 και 17 του ΠΔ 186/92, που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 7§3 περ. στ' του ν. 4337/2015.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων και του Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος Περαιώσης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για έκδοση και κοινοποίηση πράξεων επιβολής προστίμων προσδιορισμού φόρου για τις χρήσεις έχει ήδη παραγραφεί με την πάροδο της πενταετίας. Επιπλέον οι χρήσεις έχουν περαιωθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3888/2010, όπου αποδέχτηκε το υπ' αριθμ. εκκαθαριστικό περαίωσης στις, συνεπώς αποκλείεται η έκδοση και η κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου για τα εισοδήματα εκείνα που σχετίζονται αποκλειστικά με την επαγγελματική δραστηριότητα του υπόχρεου.
2. Ανύπαρκτη ή εσφαλμένη η εκτίμηση των πραγματικών περιστατικών, έλλειψη πλήρους και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.
3. Δεν τηρήθηκε ο επιβαλλόμενος ουσιώδης τύπος της ακρόασης πριν από την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.
4. Παράνομη και καταχρηστική η άσκηση εξουσίας κατά παράβαση των αρχών της αναλογικότητας, δίκαιης δίκης, χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθ. 63 του ν. 4174/2013 και των εκδοθεισών κατ' εφαρμογή αυτών ΠΟΛ 1064/2017 & 1069/4-3-2014 αποφάσεων του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων προβλέπεται ότι ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί πράξεις, ρητές ή σιωπηρές, που εκδίδονται ή συντελούνται από 1/1/2014 και εφεξής σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση και εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (άρθρο 2 του Ν. 4174/2013) οφείλει, πριν από την προσφυγή του στη Διοικητική Δικαιοσύνη, να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με αίτημα επανεξέτασης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας.

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι η επανεξέταση των πράξεων της διοίκησης στο στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής καταλαμβάνει μόνο τις περιπτώσεις αμφισβήτησης **εκτελεστών ατομικών διοικητικών πράξεων ή παραλήψεων εκ των οποίων δημιουργούνται διοικητικές διαφορές ουσίας**, που αναφέρονται στο στάδιο προσδιορισμού των οικονομικών βαρών (π.χ. πράξη καταλογισμού φόρου ή προστίμου).

Επειδή, η εκτελεστικότητα της διοικητικής πράξης συνίσταται στο ότι η συμπεριφορά που καθορίζει (ενέργεια ή παράλειψη), και γενικότερα η ρύθμιση την οποία θεσπίζει, **είναι υποχρεωτική από την έκδοσή της** (ΣτΕ 1717/1988) χωρίς άλλο, δηλαδή χωρίς να χρειάζεται άλλη διαδικασία και

ειδικότερα προηγούμενη δικαστική απόφαση. Το χαρακτηριστικό αυτό της διοικητικής πράξης είναι συνέπεια του ότι με αυτή θεσπίζεται μονομερώς ένας κανόνας δικαίου.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, λόγω των νεώτερων στοιχείων που περιήλθαν στη **Δ.Ο.Υ.**, μετά την περαίωση, ο έλεγχος παράλληλα με τις με αριθ. Πράξεις Επιβολής Προστίμου του ΚΒΣ, προέβη και σε έκδοση συμπληρωματικού Εκ/κού Σημειώματος Περαιώσης (με αρ.), για τα οικ. έτη όπως προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 4 του Ν.3888/2010, το οποίο κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα στις Ο προσφεύγων δεν αποδέχθηκε το ως άνω Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης, συνεπώς το με αρ. Συμπληρωματικό Εκκαθαριστικό Σημείωμα Περαιώσης δεν αποτελεί εκτελεστή διοικητική πράξη και ως εκ τούτου απαραδέκτως προσβάλλεται με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παραγραφής

Επειδή στην παρ.11 του άρθρου 72 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται: «*Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϊσχύουσες 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 στο άρθρο 84 του ν. 2238/94 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....

4.Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκηση του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 68. Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος

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 σύμφωνα με την αριθμ. 173/2006 ομόφωνη γνωμοδότηση του Β' τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας και Οικονομικών, κατ' εφαρμογή της διάταξης της παρ. 5 του αρ. 84 του ν. 2238/94, η υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης εξομοιούται με τη μη υποβολή δήλωσης, συνεπώς ως προς το εισόδημα, η χρήση παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών.

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ. 5 του ν. 2523/97 ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την 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 περιόδου που έπεται εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση. Στα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1194/2017 παρασχέθηκαν διευκρινήσεις για την αντιμετώπιση εκκρεμών υποθέσεων ελέγχων, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 περί συμπληρωματικών στοιχείων και διευκρινίζεται ότι: «1. Με την πρόσφατη νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ 2934/2017 και 2935/2017) κρίθηκε ότι, κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ) επιτρέπεται η έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου και πρόσθετου φόρου εντός δεκαετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης, εάν περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία, δηλαδή στοιχεία αποδεικτικά της ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος, **τα οποία δικαιολογημένα δεν είχε υπόψη της η φορολογική αρχή κατά την προβλεπόμενη στην παρ. 1 του άρθ. 84 του ίδιου νόμου πενταετία.** Συνεπώς, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία εκείνα τα οποία είτε είχαν περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ανωτέρω πενταετίας και αγνοήθηκαν ή δεν ελήφθησαν προσηκόντως υπόψη από αυτήν, είτε η φορολογική αρχή όφειλε να έχει λάβει γνώση τους, εντός της ίδιας πενταετίας, εάν είχε

επιδείξει τη δέουσα επιμέλεια, ήτοι εάν είχε λάβει τα προσήκοντα μέτρα ελέγχου και έρευνας, που προβλέπονται στο νόμο. 3. Εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι, σε περίπτωση που περιέλθουν σε γνώση της φορολογικής αρχής συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια των διατάξεων της περ. α' της παρ. 2 του άρθ. 68 του Ν.2238/1994 (ΚΦΕ), επιτρέπεται η έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου αποκλειστικά για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τα στοιχεία αυτά και για το έτος στο οποίο αυτά αφορούν **με την προϋπόθεση ότι, τα στοιχεία αυτά αποδεδειγμένα δεν είχε, ούτε μπορούσε δικαιολογημένα να έχει υπόψη της η ελεγκτική αρχή ώστε να τα εκτιμήσει κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο** (σχετ. ΣΤΕ 4843/1988, 2632/1996, 1303/1999, 572/2007, 3955/2012, 1623/2016).....».

Επειδή, η καταγγελία σε βάρος του προσφεύγοντα αποτελεί νέο στοιχείο το οποίο περιήλθε στα χέρια της φορολογικής αρχής μετά την έκδοση του εκκαθαριστικού σημειώματος περαίωσης του ν. 3888/2010 που εξέδωσε η , ως εκ τούτου δεν αποκλείεται η έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης αν μετά την έκδοση της αρχικής πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν είναι ανακριβή.

Επειδή περαιτέρω, για τα οικ. έτη έως και (χρήσεις έως και), ο προσφεύγων υπέβαλε εκπρόθεσμα τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με αριθμ. αντίστοιχα, συνάγεται το συμπέρασμα ότι δεν έχει παρέλθει ο χρόνος παραγραφής για τα επίμαχα οικονομικά έτη και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο λόγο της προσφυγής

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 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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.

Επειδή, τα 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 έκδοση 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 ευχέρεια (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519).

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, η αιτιολογία είναι 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 (συνθετική λειτουργία της επάρκειας). Η επάρκεια προϋποθέτει ότι η αιτιολογία είναι σαφής και ότι εμπεριέχει το στοιχείο της ειδικότητας, αλλά επιβάλλει την ύπαρξη ενός ακόμη σταδίου στην πορεία του συλλογισμού του οργάνου. Η επάρκεια απαιτεί βαθύτερη ανάλυση έναντι των στοιχείων της σαφήνειας και της ειδικότητας και κρίνεται σε σχέση τόσο με

νομικά ζητήματα όσο και με πραγματικά δεδομένα.η-αιτιολογία-των-διοικητικών-πράξεων/)

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 171 (αποδεικτική δύναμη) παράγραφοι 1 και 4 του Ν.2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας) (ΦΕΚ97Α/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 μόνον 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 ελεγχόμενου, την κατά την παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στο άρθρο 169 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ότι η συνταχθείσα και θεωρηθείσα από την Φορολογική Διοίκηση έκθεση φορολογικού ελέγχου αποτελεί δημόσιο έγγραφο και, εξ αυτού, αποτελεί πλήρη απόδειξη των όσων αναφέρονται σε αυτήν (ΣτΕ 478/1998).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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.», πλην όμως, ο προσφεύγων μέχρι σήμερα, δεν έχει αμφισβητήσει την έκδοση των επίμαχων φορολογικών στοιχείων και δεν έχει προσκομίσει αποδεικτικά στοιχεία που να στηρίζουν τους ισχυρισμούς του

Επειδή η έγκληση, (η οποία προσκομίστηκε στην υπηρεσία μας με το αριθμ. πρωτ.) κατά του λόγω υποτιθέμενης πλαστογραφίας, αποτελεί μεν απαραίτητο στοιχείο για την έναρξη μιας ποινικής δίκης, ωστόσο δε, αυτή καθ' αυτή, δεν αποτελεί αποδεικτικό στοιχείο, ικανό να ανατρέψει τα συμπεράσματα της έκθεσης ελέγχου της, καθ' όσον μέχρι την έκδοση τελεσίδικης απόφασης από το αρμόδιο δικαστήριο ουδεμία αποδεικτική ισχύ δεν έχει.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων επικαλείται ότι η αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων πάσχει, καθώς απουσιάζουν παντελώς οποιαδήποτε στοιχεία τα οποία θα μπορούσαν να αιτιολογήσουν την επιβολή των προστίμων. Ο ανωτέρω ισχυρισμός όμως δεν ευσταθεί, καθότι στην ενότητα 6 και στην παράγραφο 2 της 5^{ης} σελίδας της έκθεσης ελέγχου της Δ.Ο.Υ., αναφέρεται ότι «Να σημειωθεί ότι πάνω στα υπ' αριθμ. 1 και 2 στελέχη, έχει αναγραφεί, χειρόγραφα, με μπλε στυλό – μαρκαδόρο το λεκτικό «ΑΚΥΡΟ ΛΟΓΩ ΤΟΥ ΥΠ' ΑΡ

..... προσυμφώνου σήμερα» και «ΑΚΥΡΟ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΥΠ' ΑΡ. ΠΡΟΣΥΜΦΩΝΟ σήμερα», ενώ λείπουν τα πρωτότυπα στελέχη. Στα φωτοαντίγραφα των φορολογικών στοιχείων που περιήλθαν στον έλεγχο ως συνημμένα της καταγγελίας, τα ανωτέρω λεκτικά δεν υφίστανται.»

Επειδή κατά το χρόνο έκδοσης των επίμαχων τιμολογίων (.....) δεν είχε συνταχθεί το οριστικό συμβόλαιο και συνεπώς δεν είχε ολοκληρωθεί η μεταβίβαση του οικοπέδου, η οποία τελικά έλαβε χώρα στις με το υπ' αριθμ οριστικό συμβόλαιο .

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως καταγράφονται στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής διατάξεων ΚΒΣ της Δ.Ο.Υ., κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες η υπό κρίση προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό

προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. **2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου** ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση η αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφάρμοσε την ανωτέρω προβλεπόμενη διαδικασία και συγκεκριμένα κοινοποίησε στις το αριθμ. σημείωμα διαπιστώσεων του άρθρου 28 Ν. 4174/2013, καθώς και τις πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και σε απάντηση αυτών ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο υπόμνημα του. Στη συνέχεια και εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 28 Ν. 4174/2013, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προσδιορισμού του φόρου.

Κατά συνέπεια, ο προσφεύγων άσκησε το δικαίωμά του περί ακρόασης του διοικουμένου, εκφράζοντας και γνωστοποιώντας τις απόψεις και τους ισχυρισμούς του, και συνεπώς ο ισχυρισμός του είναι αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, τα πρόστιμα του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) αποτελούν διοικητικές κυρώσεις, για την επιβολή των οποίων δεν απαιτείται ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνον η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκείμενης υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (**ΣΤΕ 2074/1982**).

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας αποτελεί ειδικότερη αρχή της αρχής του κράτους δικαίου που καθιερώνεται και προστατεύεται από το άρθρο 2, το άρθρο 5 παράγραφος 1, το άρθρο 25 παράγραφος 1 και το άρθρο 26 του Συντάγματος.

Επειδή, στοιχείο που διέπει την **αρχή της αναλογικότητας** είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο δε επιδιωκόμενος σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Τη σχέση δε αυτήν έχει σταθμίσει ο νομοθέτης του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.), του Ν.2523/1997 και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία, 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 την 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**).

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης υποχρεώνει τα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημα, με αναλογικότητα και επιείκεια και στο πλαίσιο της αρχής της νομιμότητας της Δημόσιας Διοίκησης. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, η Δημόσια Διοίκηση οφείλει να διευκολύνει τους διοικούμενους να προστατεύουν τα συμφέροντά τους και να απολαμβάνουν τα δικαιώματά τους. Για την επιβολή των προστίμων εφαρμόζονται οι διατάξεις των νόμων Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και Ν.4337/2015, ώστε ο φορολογούμενος να γνωρίζει εκ των προτέρων το ακριβές ύψος προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση και να μην καταλείπεται η επιβολή και το ύψος των προστίμων στη διακριτική εξουσία της Φορολογικής Διοίκησης, αλλά να αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η Φορολογική Διοίκηση, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από τον νόμο προϋποθέσεων, να είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου. Κατά συνέπεια, αποφεύγονται τα συμπτώματα διαφθοράς και δημιουργείται κλίμα εμπιστοσύνης μεταξύ Φορολογικής Διοίκησης και 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, εξασφαλίζοντας, κατ' αυτόν τον τρόπο, την ανάγκη διαφάνειας και τη σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων. Η Φορολογική Διοίκηση, σε κάθε περίπτωση, είναι υποχρεωμένη να εφαρμόζει πιστά τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και να ακολουθεί τις οδηγίες για την ορθή εφαρμογή τους, όπως αυτές διατυπώνονται στις ερμηνευτικές εγκυκλίους, χωρίς να εξετάζει τη συνταγματικότητα ή μη αυτών, η οποία εμπίπτει στις αρμοδιότητες της δικαστικής εξουσίας.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης και 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, δεν 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 νομιμότητα, δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογούμενου, όταν από τον γενόμενο σε αυτόν φορολογικό έλεγχο διαπιστώνονται αντικειμενικά στοιχεία και αποδείξεις που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή την μη απαλλαγή του από τον φόρο ή το πρόστιμο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων, όπως στην υπό κρίση υπόθεση. Επιπροσθέτως, στην υπό εξέταση περίπτωση, **δεν παραβιάστηκαν οι αρχές** της καλής πίστης και **της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου – πολίτη**, διότι, με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, η Φορολογική Διοίκηση, καλόπιστα φερόμενη και στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, εφάρμοσε το πνεύμα και το γράμμα του νόμου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση:

- Για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις της απόκρυψης των εκάστοτε συναλλαγών με αποκρυβείσα αξία μεγαλύτερη των 1.200,00€ ανά συναλλαγή στα βιβλία του προσφεύγοντα των τεσσάρων (4) υπό κρίση ΤΠΥ στα οικ. έτη, επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντα, δια του αντικειμενικού συστήματος επιβολής φορολογικών κυρώσεων, τα προβλεπόμενα από τον Ν.4337/2015 πρόστιμα για τα ως άνω οικ. έτη.
- Τα επιβληθέντα πρόστιμα δεν μπορούν να χαρακτηριστούν ως προδήλως ακατάλληλα και απρόσφορα για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (πάταξη φοροδιαφυγής, κολασμός του παραβάτη και αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων), ούτε οι δυσμενείς συνέπειες των μέτρων μπορούν να θεωρηθούν ότι τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο τέταρτος προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντα, με τον οποίο επικαλείται **παραβίαση συνταγματικών αρχών στερείται βασιμότητας, απορρίπτεται δε ως νόμω αβάσιμος και αλυσιτελώς και παρελκυστικά προβαλλόμενος.**

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την απόφαση αυτή

- α) Με την αριθμ. Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου, : 9.150,00€
- β) Με την αριθμ. Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου, : 3.500,00€
- γ) Με την αριθμ. Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου, : 1.525,00€
- δ) Με την αριθμ. Πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7§3 του ν. 4337/2015 διαχειριστικής περιόδου, : 4.225,00€

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

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

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.