



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17-05-2018

Αριθμός Απόφασης: 960

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

Ταχ. Δ/νση : 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. Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.ΒΣ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2006 – 31/12/2006**, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.ΒΣ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.ΒΣ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.ΒΣ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2009 – 31/12/2009**, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.ΒΣ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010** και της με αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.ΒΣ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011** του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.** και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων 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, επαγόμεστε 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, μεταξύ των οποίων συμπεριλαμβάνεται ο προσφεύγων. 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 τα έτη 2005 – 2011 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 τις χρήσεις 2006 - 2011, συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) ήταν η έκδοση της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2006 – 31/12/2006**, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2009 – 31/12/2009**, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010** και της υπ. αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011** του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2006 – 31/12/2006** του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **ΕΥΡΩ 656,11**, διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε στη χρήση 2006 ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς τη συναλλαγή,

συνολικής αξίας **ΕΥΡΩ 6.561,10**, 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 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **ΕΥΡΩ 425,73**, διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε στη χρήση 2007 ένα μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς τη συναλλαγή, συνολικής αξίας **ΕΥΡΩ 10.493,34** και εικονικής αξίας ίσης με **ΕΥΡΩ 4.257,36**, εκδόσεως 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 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **ΕΥΡΩ 2.696,70**, διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε στη χρήση 2008 ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς τη συναλλαγή, συνολικής αξίας **ΕΥΡΩ 26.967,00**, εκδόσεως – 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 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2009 – 31/12/2009** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **ΕΥΡΩ 1.984,00**, διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε στη χρήση 2009 ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς τη συναλλαγή, συνολικής αξίας **ΕΥΡΩ 19.840,00**, εκδόσεως 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 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010** του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **ΕΥΡΩ 1.099,94**, διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε στη χρήση 2010 ένα μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς τη

συναλλαγή, συνολικής αξίας **ΕΥΡΩ 18.440,00** και εικονικής αξίας ίσης με **ΕΥΡΩ 10.999,48**, εκδόσεως 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 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011** του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **ΕΥΡΩ 3.033,78 (720,86 + 2.312,92)**, διότι από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων έλαβε στη χρήση 2011 ένα εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς τη συναλλαγή, συνολικής αξίας **ΕΥΡΩ 7.208,62** και ένα μερικώς εικονικό φορολογικό στοιχείο ως προς τη συναλλαγή, συνολικής εικονικής αξίας **ΕΥΡΩ 23.129,20**, εκδόσεως 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 ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2006 – 31/12/2006**, με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2009 – 31/12/2009**, με αρ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010** και με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011** του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, για τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν έγινε έλεγχος πρώτα στον εκδότη για να χαρακτηριστούν τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία εικονικά
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. Ο έλεγχος κακώς στήριξε το πόρισμα του στο γεγονός ότι δεν υπέβαλε από το 2006 έως το 2011 δηλώσεις καλλιέργειας ΕΛΓΑ σύμφωνα με το νόμο Ν.3877/2010 διότι δεν είχε σχετική υποχρέωση για το οικονομικό έτος 2011 σύμφωνα και με την ΠΟΛ.1066/2013 και την ΠΟΛ.1077/2011.
5. Εκτός από τα 9,75 στρέμματα που έχει δηλωμένα στο Ε9 έχει την κατοχή και ενός

αγροτεμάχιου 2 στρεμμάτων για το οποίο πληρώνει για άρδευση στον, συνεπώς είχε τη δυνατότητα να παράξει τις ποσότητες των γεωργικών προϊόντων που πώλησε.

6. Η φορολογική αρχή δεν απέστειλε καμία πρόσκληση να του παρασχεθεί κάθε στοιχείο για τον έλεγχο, 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.
7. Η σχετική έκθεση ελέγχου είναι παντελώς αόριστη, στερείται πλήρους επαρκούς, ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας και δεν αποδεικνύει την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων.
8. Κατά τη λήψη των εικονικών φορολογικών στοιχείων τελούσε σε καλή πίστη.
9. Δεδομένου ότι τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία δεν είναι εικονικά, 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.
10. Με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας.

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 τα έτη 2005 – 2011 με βάσει 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 από2006, 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 τα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία εκδόθηκαν από τον αντισυμβαλλόμενο – αγοραστή λόγω μη υποχρέωσης του ίδιου προς έκδοση φορολογικών στοιχείων και αφετέρου έπρεπε να διερευνηθεί η δυνατότητα του προσφεύγοντος για παραγωγή των αναγραφόμενων στα υπό κρίση φορολογικά στοιχεία παραγόμενων αγαθών.

Επειδή, σύμφωνα με την από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων με τη λήψη των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων λάμβανε επιστροφή Φ.Π.Α. για την πώληση αγροτικών προϊόντων που δεν είχε τη δυνατότητα να τα παράγει, βάσει των στρεμμάτων που είχε στη διάθεση του και την παραγωγή αγροτικών προϊόντων που δήλωνε στη φορολογική του δήλωση (Ε1), ορθώς χαρακτήρισε τα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία εικονικά ή μερικώς εικονικά (ανάλογα με τα δεδομένα) ως προς τη συναλλαγή χωρίς να προχωρήσει στον έλεγχο των εκδοτών των στοιχείων αυτών.

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 τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου και στη συνέχεια την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου 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 ελεγχόμενου, 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 τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1077/12-04-2011, στην ενότητα II. Διευκρινίσεις για την εφαρμογή της ΑΥΟ ΠΟΛ.1051/18.3.2011 (ΦΕΚ 466/Β/ 23.3.2011): « διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «7. Στην περίπτωση που από τον προληπτικό έλεγχο προκύπτει ότι στην αίτηση για την επιστροφή περιλαμβάνονται εικονικά ή πλαστά φορολογικά στοιχεία ή υπάρχουν υπόνοιες ότι τα ποσά που αναγράφονται δεν ανταποκρίνονται σε πραγματικές συναλλαγές εκδίδεται εντολή για να διενεργηθεί άμεσα φορολογικός έλεγχος. Ο φορολογικός έλεγχος θα αφορά το σύνολο των φορολογικών στοιχείων της αίτησης, δηλαδή και αυτών για τα οποία έχει ήδη πραγματοποιηθεί η επιστροφή σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο (6). Κατά τον έλεγχο αυτό λαμβάνονται υπόψη όλα τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή της η Δ.Ο.Υ., όπως:

α) Τη δήλωση Καλλιέργειας/Εκτροφής που έχει υποβληθεί για το έτος 2011, σύμφωνα με το ν. 3877/2010. Δεδομένου ότι η εν λόγω δήλωση αφορά τεκμαιρόμενα εισοδήματα του έτους 2011, στην περίπτωση που προκύπτει σημαντική διαφοροποίηση μεταξύ της δήλωσης αυτής και της αίτησης επιστροφής, πρέπει να ζητούνται αποδείξεις που δικαιολογούν αυτή τη διαφοροποίηση.

β) Τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, από την οποία προκύπτει το μέγεθος της αγροτικής εκμετάλλευσης. Στις περιπτώσεις που η αίτηση επιστροφής δεν υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία του αγρότη Δ.Ο.Υ. και εφόσον τα αμφισβητούμενα ποσά είναι σημαντικά, ζητούνται

στοιχεία από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αγρότη. Για τη συντόμευση του ελέγχου μπορεί να ζητείται η αποστολή της δήλωσης εισοδήματος ή των στοιχείων αυτής με φάξ.

8. Για τη διευκόλυνση του ελέγχου και την αποφυγή καταστρατηγήσεων σε βάρος του δημοσίου, οι αγρότες υποχρεούνται μέχρι τις 30.6.2011 να προσκομίσουν στη Δ.Ο.Υ. στην οποία έχει υποβληθεί η αίτηση επιστροφής αντίγραφο της δήλωσης Καλλιέργειας/Εκτροφής του έτους 2011. Για τη διευκόλυνση των αγροτών και των Δ.Ο.Υ., στην περίπτωση που οι αιτήσεις έχουν υποβληθεί μέσω συνεταιριστικών οργανώσεων, οι οργανώσεις αυτές θα πρέπει να συγκεντρώσουν τις εν λόγω δηλώσεις και να τις προσκομίσουν στις Δ.Ο.Υ., διακεκριμένα για κάθε συγκεντρωτική αίτηση επιστροφής που έχουν υποβάλει, επισημαίνοντας τα στοιχεία της αίτησης αυτής. Εάν η δήλωση Καλλιέργειας/Εκτροφής δεν έχει υποβληθεί μέχρι την ως άνω ημερομηνία ή μετά την ημερομηνία αυτή υποβάλλεται συμπληρωματική ή τροποποιητική δήλωση, θα πρέπει να προσκομίζεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. αντίγραφο των δηλώσεων αυτών εντός 15 ημερών από την υποβολή τους.

Επισημαίνεται ότι η μη υποβολή της δήλωσης Καλλιέργειας/Εκτροφής δεν συνιστά λόγο μη αποδοχής της αίτησης επιστροφής ή λόγο άρνησης της επιστροφής στους αγρότες, αλλά χρησιμοποιείται ως στοιχείο ελέγχου προκειμένου να προσδιοριστεί η βασιμότητα του αιτήματος επιστροφής. Κατά συνέπεια οι Δ.Ο.Υ. δεν πρέπει να ζητούν μαζικά την προσκόμιση της δήλωσης καλλιέργειας/εκτροφής του έτους 2011, προκειμένου να διενεργήσουν την επιστροφή, δεδομένου ότι οι αγρότες έχουν προθεσμία υποβολής της εν λόγω δήλωσης μέχρι 15.5.2011, ούτε να ζητούν μαζικά τη δήλωση καλλιέργειας/εκτροφής του έτους 2010, δεδομένου ότι κατά το έτος αυτό δεν υπήρχε υποχρέωση υποβολής της από το σύνολο των αγροτών. Κατά τον έλεγχο βεβαίως που διενεργείται σύμφωνα με την ανωτέρω παράγραφο, οι Δ.Ο.Υ. μπορούν να ζητούν οποιοδήποτε στοιχείο κρίνουν απαραίτητο προκειμένου να στηρίξουν τους ισχυρισμούς τους....».

Επειδή, σύμφωνα με την από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) ο έλεγχος έλαβε υπόψη του το γεγονός ότι για καμία ελεγχόμενη χρήση δεν υποβλήθηκε δήλωση ΟΣΔΕ από τον προσφεύγοντα, αλλά τη διαπίστωση για την εικονικότητα των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων, δεν τη στήριξε στη διαπίστωση αυτή, αλλά στο μέγεθος της αγροτικής εκμετάλλευσης που είχε ο προσφεύγων και στην αγροτική παραγωγή που δήλωνε τη φορολογική του δήλωση (Ε1) σε συνδυασμό με το είδος και την ποσότητα των αγροτικών προϊόντων που δηλώθηκε ότι πωλήθηκαν από αυτόν στα υπό έλεγχο φορολογικά στοιχεία και τις εκκαθαρίσεις των αγροτικών συνεταιρισμών βάσει των οποίων έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α.. Συνεπώς καταχρηστικά προβάλλεται ο εν λόγω ισχυρισμός.

Σχετικά με τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, το επιχείρημα ότι εκτός από τα 9,75 στρέμματα που έχει δηλωμένα στο Ε9 έχει την κατοχή και ενός διαθέσιμου αγροτεμάχιου 2 στρεμμάτων για το οποίο πληρώνει για άρδευση στον, συνεπώς είχε τη δυνατότητα να παράγει τις ποσότητες των γεωργικών προϊόντων που

πώλησε, είναι παντελώς αστήρικτο διότι δεν προσκόμισε κανένα αποδεικτικό στοιχείο όπως τίτλο κυριότητας ή μισθωτήριο του αγροτεμαχίου που υποστηρίζει ότι εκμεταλλευόταν.

Σχετικά με τον έκτο και τον έβδομο 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 στον προσφεύγοντα την υπ. αριθ.-2014 Πρόσκληση (αριθμός συστημένου RE.....) με την οποία του ζητήθηκε να προσκομίσει φορολογικές δηλώσεις, τιμολόγια αγροτικών προϊόντων, τίτλους κυριότητας των αγροτεμαχίων μισθωτήρια αγροτεμαχίων κ.λ.π., τα οποία θα αποδείκνυαν την πραγματοποίηση των συναλλαγών, αλλά ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στο υπ. αριθ.-2016 Σημείωμα Διαπιστώσεων Αποτελεσμάτων Φορολογικού Ελέγχου του άρ. 28 του Ν.4174/2013 (Κλήση προς Ακρόαση του άρθρου 6 του Ν.2690/1999 Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) 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 Μερικού 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 φορολογικών στοιχείων, δεν είναι αυθαίρετος, αφού η σχετική από , Έκθεση Μερικού Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, τεκμηριώνει πλήρως και αποδεικνύει τη διαπίστωση περί εικονικότητας των ληφθέντων φορολογικών στοιχείων.

Σχετικά με τον όγδοο 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 των υπό έλεγχο φορολογικών στοιχείων, δεν είναι αυθαίρετος, αφού η σχετική από , Έκθεση Μερικού 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 τον ένατο ισχυρισμό

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι μη νόμιμες και ακυρωτές ως αντικείμενες 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 των εικονικών φορολογικών στοιχείων. 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 άρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Σχετικά με το δέκατο 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, μολονότι 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 των προσβαλλόμενων πράξεων δεν προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας.

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. Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2006 – 31/12/2006**, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2009 – 31/12/2009**, της με αρ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010** και με αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011** 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. Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2006 – 31/12/2006**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2006 – 31/12/2006	
Πρόστιμο / (6.561,10 X 10%)	656,11
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	656,11

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2007 – 31/12/2007**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2007 – 31/12/2007	
Πρόστιμο / (4.257,36 X 10%)	425,73
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	425,73

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου, Κ.Β.Σ. διαχειριστικής περιόδου **01/01/2008 – 31/12/2008**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008	
Πρόστιμο / (26.967,00 X 10%)	2.696,70
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.696,70

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2009 – 31/12/2009**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009	
Πρόστιμο / (19.840,00 X 10%)	1.984,00
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.984,00

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2010 – 31/12/2010**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010	
Πρόστιμο / (10.999,48 X 10%)	1.099,94
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	1.099,94

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση τη με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ., διαχειριστικής περιόδου **01/01/2011 – 31/12/2011**, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011	
Πρόστιμο / (7.208,62 X 10% + 23.129,20 X 10%)	3.033,78
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	3.033,78

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.