



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη 10/12/2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Αριθμός απόφασης: **1934**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **20-07-2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του» - **ΑΦΜ**, με διεύθυνση κατοικίας στο, επί της οδού αριθ. ... Τ.Κ., ως εκκαθαριστή της υπό εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «..... **ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ**» - **ΑΦΜ**, και διακριτικό τίτλο «.....», με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες διαφημιστικών γραφείων και διεύθυνση έδρας στην Θεσσαλονίκης, κατά: α) της με αριθμό/**30-05-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, β) της με αριθμό/**30-05-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ

διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, γ) της με αριθμό/**30-05-2018** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, δ) της με αριθμό/**30-05-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, ε) της με αριθμό/**30-05-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, στ) της με αριθμό/**30-05-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, και ζ) της με αριθμό/**30-05-2018** οριστικής πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του 4174/2013 φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της **από 20-07-2018** και με **αριθμό πρωτοκόλλου** ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ./**30-05-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης φορολογικής περιόδου 01/01/2008-31/12/2008, επιβλήθηκε εις βάρος της υπόχρεης εταιρίας κύριος φόρος ύψους 132.605,74 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58^Α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 117.608,03 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 250.213,77 €.

-Με την υπ' αριθμ./**30-05-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης φορολογικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, επιβλήθηκε εις βάρος της υπόχρεης εταιρίας κύριος φόρος ύψους 72.550,21 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58^Α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 64.344,79 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 136.895,00 €.

-Με την υπ' αριθμ./**30-05-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης φορολογικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε εις βάρος της υπόχρεης εταιρίας κύριος φόρος ύψους 36.924,07 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58^Α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 32.747,96 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 69.672,03 €.

-Με την υπ' αριθμ./**30-05-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, φορολογικής περιόδου

01/01/2008-31/12/2008, επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης εταιρίας, πρόστιμο ύψους 900,00 €, λόγω μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ για τη χρήση 2008 και μη υποβολής περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνου χρήσης 2008.

-Με την υπ' αριθμ./**30-05-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, φορολογικής περιόδου 01/01/2009-31/12/2009, επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης εταιρίας, πρόστιμο ύψους 1.200,00 €, λόγω μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ για τη χρήση 2009 και μη υποβολής περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ 1^{ου}, 3^{ου} και 4^{ου} τριμήνου χρήσης 2009.

-Με την υπ' αριθμ./**30-05-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν.2523/1997, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, φορολογικής περιόδου 01/01/2010-31/12/2010, επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης εταιρίας, πρόστιμο ύψους 1.200,00 €, λόγω μη υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ για τη χρήση 2010 και μη υποβολής περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ 1^{ου}, 2^{ου} και 3^{ου} τριμήνου χρήσης 2010.

-Με την υπ' αριθμ./**30-05-2018** οριστική πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος της υπόχρεης εταιρίας, πρόστιμο ύψους 250,00 €, λόγω μη ανταπόκρισης του προσφεύγοντος σε έγγραφο αίτημα του ελέγχου για παροχή πληροφοριών.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου ΦΠΑ στις χρήσεις 2008-2012 από την Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με βάση το άρθρο 50 του ν. 2859/2000, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../20-10-2014 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, η οποία εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση της υπ' αριθ. .../23-08-2012 εντολής.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το γεγονός ότι η υπόχρεη εταιρία δεν υπέβαλλε, ως όφειλε, όλες τις περιοδικές και τις αντίστοιχες εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2008, 01/01-31/12/2009 και 01/01-31/12/2010. Για τις διαχειριστικές περιόδους 01/01-31/12/2011 και 01/01-31/12/2012, υποβλήθηκαν οι με αριθ. καταχώρησης/09-05-2012 και/30-04-2013 αντίστοιχα εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ.

Ο έλεγχος απέστειλε τα με αριθ. πρωτ. και/13-03-2018 έγγραφα αιτήματα παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, για την προσκόμιση των τηρούμενων βιβλίων και των φορολογικών στοιχείων και την υπ' αριθ. πρωτ...../03-02-2017 ειδική πρόσκληση «περί οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών», στις οποίες η υπόχρεη εταιρία δεν ανταποκρίθηκε.

Επειδή δεν προσκομίστηκαν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της υπόχρεης εταιρίας, ο έλεγχος από την επεξεργασία των στοιχείων που είχε στη διάθεσή του, ήτοι:

α) το φάκελο της υπόθεσης, το φυσικό αρχείο της φορολογικής αρχής, το ηλεκτρονικό αρχείο του TAXIS και τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ που είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή,

β) τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2009, 2010 και 2011 απ' όπου προκύπτουν τα ακαθάριστα έσοδα,

δ) τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών, ετών 2008, 2009 και 2010 από όπου προκύπτουν οι εκροές (πελάτες) και οι εισροές (προμηθευτές) της υπόχρεης εταιρίας και

ε) το υπ' αρ. ΚΑΚ/26-11-2013 του ΓΕΜΗ, βάσει του οποίου η υπόχρεη εταιρία λύεται και τίθεται σε εκκαθάριση, με ημερομηνία 26/11/2013 και εκκαθαριστές τους, ΑΦΜ και, ΑΦΜ, ο οποίος απεβίωσε στις 23/04/2016, προσδιόρισε τις φορολογητέες εισροές, το φόρο εισροών, τις φορολογητέες εκροές, το φόρο εκροών και την αντίστοιχη φορολογική υποχρέωση, ως προς το ΦΠΑ, της υπόχρεης εταιρίας για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους, ως ακολούθως:

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
Αξία φορολογητέων εκροών	252.795,74	726.548,18
Αξία φορολογητέων εισροών	224.255,97	0,00
Φόρος εκροών	48.031,19	138.044,13
Υπόλοιπο φόρου εισροών	48.031,19	5.438,41
Χρεωστικό υπόλοιπο		132.605,74

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2009-31/12/2009	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
Αξία φορολογητέων εκροών	94.986,75	381.843,15
Αξία φορολογητέων εισροών	103.988,91	0,00
Φόρος εκροών	18.047,48	72.550,20
Υπόλοιπο φόρου εισροών	19.754,67	-0,01
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.707,19	1.707,19
Χρεωστικό υπόλοιπο		72.550,21

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
Αξία φορολογητέων εκροών	-7.364,68	160.539,37
Αξία φορολογητέων εισροών	6,00	0,00
Φόρος εκροών	-1.693,88	36.924,06
Υπόλοιπο φόρου εισροών	1,37	-0,01
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.695,25	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		36.924,07

Κατόπιν τούτου, στα πλαίσια του ελέγχου, καταλογίστηκαν τα αντίστοιχα ποσά του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, επιβλήθηκαν τα αντίστοιχα πρόστιμα, για τις υπό κρίση χρήσεις και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/20-07-2018 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

- 1) Εφαρμογή των διατάξεων περί πενταετούς παραγραφής ΦΠΑ, (σχετ. η παρ 1 του άρθρου 57 του Ν. 2859/2000). Το άρθρο 36 παρ 3 του Ν. 4174/2013, περί εικοσαετούς παρατάσεως της παραγραφής, δεν ισχύει για τις επίμαχες χρήσεις. Συνεπώς οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να ακυρωθούν.
- 2) Έλλειψη πλήρους και εμπειριστατωμένης αιτιολογίας των καταλογιστικών πράξεων. Σύμφωνα με γενική αρχή του διοικητικού δικαίου, που θεσμοθετήθηκε ήδη στο άρθρο 17 του ΚΔΔ/σίας (ν. 2690/1999), Οι εκτελεστές διοικητικές πράξεις πρέπει να αιτιολογούνται με σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία που μπορεί να προκύπτει και από το φάκελο της υπόθεσης, εάν δεν ορίζει άλλως ο νόμος.
- 3) Αμφισβήτηση των εφαρμοσθέντων διατάξεων εξωλογιστικού προσδιορισμού. Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός αποτελεί έναν τεκμαρτό – έμμεσο προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, όταν δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα από το νόμο βιβλία ή όταν αυτά δεν διαφυλάσσονται ή δεν προσκομίζονται στον έλεγχο. Πρόκειται, δηλαδή, για την εξεύρεση της φορολογητέας ύλης με έμμεσες τεχνικές, όπως αυτές προσδιορίζονται στα άρθρα 27 ΚΦΔ και 28 ΚΦΕ. Ο «εξωλογιστικός προσδιορισμός» όμως των εισοδημάτων επί των οποίων επιβάλλεται ΦΠΑ δεν αποτελεί πραγματικό ΦΠΑ, ο οποίος καταβάλλεται από την επιχείρηση σε τριμηνιαία/μηνιαία βάση ως ποσοστό επί των εσόδων, όπως αυτά καταγράφονται στις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις. Ιδιαίτερη μάλιστα σημασία έχουν οι πρόσφατες νομολογιακές εξελίξεις στο θέμα της ποινικής αξιολόγησης της μη απόδοσης του ΦΠΑ από επιτηδευματίες. Με σειρά αποφάσεων των ποινικών Δικαστηρίων (Μον Εφετ Πειρ 487/2014, 504/2014) έχει κριθεί ότι το αδίκημα της μη απόδοσης ΦΠΑ δεν τελείται σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού του φόρου. Ειδικότερα, έχει κριθεί ότι η φύση του ΦΠΑ, ως φόρου επί των πραγματικών πωλήσεων του φορολογουμένου, επιβάλλει να αντιμετωπισθεί το θέμα της μη εκπληρώσεως των σχετικών υποχρεώσεων του φορολογουμένου διαφορετικά σε περίπτωση πραγματικού – λογιστικού φορολογικού ελέγχου και διαφορετικά σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού. Στην περίπτωση που ο καταλογισμός του ποσού του οφειλόμενου ΦΠΑ λάβει χώρα με βάση διοικητικό-φορολογικό-αντικειμενικό προσδιορισμό, ο τελευταίος δεν αποτελεί ΦΠΑ με τη στενή έννοια του νόμου, αλλά οικονομική κύρωση που επιβάλλουν τα αρμόδια φορολογικά όργανα.

- 4) Προσβολή της συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας - Κακή χρήση της διακριτικής ευχέρειας – Παραβίαση της αρχής της χρηστής διοίκησης. Εν προκειμένω, οι καταλογιστικές προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά κατάφωρη καταστρατήγηση των ως άνω αρχών και ως εκ τούτου δέον όπως ακυρωθούν.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής των χρήσεων 2008-2010

Επειδή στο άρθρο **72§11 Ν. 4174/2013** (πρώην άρθρο 66), μεταξύ άλλων, 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..Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό. ».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **57 του ν. 2859/2000**, ως ίσχυε για τις υπό κρίση χρήσεις, ορίζεται ότι: «1.Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) **δεν υποβλήθηκε περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση,**

β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο και σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,

γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν.2523/1997** 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 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ως και σε άλλα πρόστιμα που δεν συνδέονται με αντίστοιχη φορολογία, ως κύρια φορολογία νοείται η φορολογία εισοδήματος».

Επειδή η ως άνω διάταξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 2523/97 που προβλέπει την ανάλογη εφαρμογή των περί παραγραφής διατάξεων της φορολογίας ΦΠΑ και επί επιβολής προστίμων του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, έχει την έννοια, κατά το μέρος που παραπέμπει στις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου προς ενέργεια συμπληρωματικής εγγραφής στη φορολογία φπα, ότι θεσπίζει τον ίδιο χρόνο παραγραφής κατά τα ισχύοντα στη φορολογία αυτή και για την επιβολή προστίμου για παραβάσεις του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997, σε κάθε περίπτωση που διενεργείται κατά νόμο συμπληρωματική εγγραφή στην παραπάνω φορολογία.(ΣτΕ 1623/2016).

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η υπόχρεη εταιρία δεν υπέβαλε εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις υπό κρίση χρήσεις (2008, 2009 και 2010) και **πριν εκπνεύσει το δικαίωμα** της Φορολογικής Αρχής για **καταλογισμό** φόρου προστιθέμενης αξίας και επιβολή προστίμων για τις εν λόγω χρήσεις, **εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν** οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ και οι πράξεις επιβολής προστίμων ΦΠΑ του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 αντίστοιχα, των διαχειριστικών περιόδων 01/01/2008-31/12/2008, 01/01/2009-31/12/2009 και 01/01/2010-31/12/2010 και σε κάθε περίπτωση εντός της προβλεπόμενης δεκαετίας, δεδομένου ότι η χρήση 2008 παραγράφεται κατά την 31/12/2019, η χρήση 2009 κατά την 31/12/2020 και η χρήση 2010 κατά την 31/12/2021.

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί της ελλιπούς αιτιολογίας και περί του εξωλογιστικού προσδιορισμού ΦΠΑ των φορολογητέων εκροών

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα....3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α'248), ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" (Φ.Π.Α.) σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου».

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β).....».

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...».

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 8, ως ίσχυε κατά την υπό κρίση περίοδο, του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7.».

Επειδή, με το άρθρο 16 του ν. 2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1 Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. ...

2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός:

α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14,

β) προκειμένου για παροχή υπηρεσιών, κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής των υπηρεσιών,

δ) κατά το χρόνο είσπραξης της προκαταβολής που πραγματοποιείται πριν την παράδοση αγαθών σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 ή την ολοκλήρωση της παροχής των υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1, και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν ...».

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ 1 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, **οφείλουν να υποβάλλουν στη ΔΟΥ, που είναι αρμόδια για την επιβολή του φόρου εισοδήματος τους, τις πιο κάτω δηλώσεις:** α. **Περιοδική δήλωση για κάθε φορολογική περίοδο, ως εξής:** αα) ...ββ) Κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20ή ημέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο, εφόσον τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Η περιοδική δήλωση περιλαμβάνει, για κάθε φορολογική περίοδο, την αξία των φορολογητέων παραδόσεων αγαθών και παροχής υπηρεσιών, την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών, στα οποία περιλαμβάνονται και τα καινούργια μεταφορικά μέσα και τα αγαθά που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, την αξία των πράξεων παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες οφείλεται φόρος από το λήπτη των υπηρεσιών αυτών, το φόρο που αναλογεί, την αξία των απαλλασσόμενων πράξεων, τις εκπτώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 32, καθώς και τη διαφορά φόρου που προκύπτει... β) **Εκκαθαριστική δήλωση μέχρι την 25η ημέρα του δεύτερου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της περιόδου αυτής δεν τηρούσαν βιβλία ή τηρούσαν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή μέχρι την 10η ημέρα του πέμπτου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου τηρούσαν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ..** Η δήλωση αυτή περιλαμβάνει τα δεδομένα των περιοδικών δηλώσεων της διαχειριστικής περιόδου, μετά το διακανονισμό που έγινε, συμφωνά με τις διατάξεις του άρθρου 33.....».

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο ΔΟΥ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση», περαιτέρω δε στο άρθρο 48 Α παρ 1 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο, τις ήδη διαπιστωμένες παραβάσεις **και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου, τα δελτία πληροφοριών, τις εκθέσεις ελέγχου του Σ.Δ.Ο.Ε. και άλλων υπηρεσιών του Υπουργείου Οικονομικών, τα στοιχεία και τις πληροφορίες των προσώπων που ορίζονται στο άρθρο 17 του ν. 3842/2010, καθώς και τα στοιχεία που προκύπτουν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., προκύπτει ότι ο υπόχρεος στο φόρο παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει από το γραφείο μερική πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες**

φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο ακόμα και χωρίς έλεγχο όλων των βιβλίων και στοιχείων και χωρίς να είναι αναγκαία η διενέργεια ελέγχου σε άλλες φορολογίες». Περαιτέρω στην παρ 2 του άρθρου 49 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται: «2. Αν ο προσδιορισμός του φόρου με μία πράξη είναι δυσχερής, εκδίδεται μερική πράξη στην οποία περιλαμβάνεται η φορολογητέα ύλη για την οποία ο Προϊστάμενος ΔΟΥ διαθέτει τα απαιτούμενα στοιχεία. Στην πράξη αυτή διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη για την έκδοση συμπληρωματικής πράξης» και στην παρ 1 του άρθρου 50 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο προκύπτει ότι παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία που προκύπτει απ' αυτά ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ μπορεί να εκδώσει προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο».

Επειδή, με την υπ' **Αριθ. Πρωτ. 1075164/6432/ΔΕ-Β' /ΠΟΛ1102/20-08-2003** του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Διενέργεια προσωρινών φορολογικών ελέγχων) ως προς τους προσωρινούς ελέγχους ΦΠΑ, διευκρινίζονται τα ακόλουθα: «Ο προσωρινός φορολογικός έλεγχος διενεργείται προκειμένου να διαπιστωθεί η εκπλήρωση ορισμένων φορολογικών υποχρεώσεων και να προσδιοριστούν και καταλογισθούν οι τυχόν διαφορές φόρων που δεν καταβλήθηκαν με σχετική δήλωση από τους υπόχρεους.... Σκοπός του προσωρινού ελέγχου είναι η άμεση είσπραξη από το δημόσιο φόρων που δεν έχουν αποδοθεί, μεταξύ των οποίων και του οφειλόμενου ΦΠΑ και των λοιπών φόρων, τελών ή εισφορών που δεν έχουν παρακρατηθεί ή έχουν παρακρατηθεί ή επιρριφθεί από τις επιχειρήσεις κατά την πραγματοποίηση των συναλλαγών τους με τρίτους στα πλαίσια της επιχειρηματικής δράσης και λειτουργίας τους, χωρίς να έχουν αποδοθεί στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. σε αντίθεση με τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας.

Ειδικά η μη παρακράτηση ή η παρακράτηση και μη απόδοση των φόρων, εκτός του ότι αποστερεί από το δημόσιο πόρους για την πραγματοποίηση των επιδιώξεών του μέσω των ετήσιων κρατικών προϋπολογισμών, δημιουργεί και μη ανταγωνιστικό επιχειρηματικό περιβάλλον, τόσο σε επίπεδο ομοειδών επιχειρήσεων όσο και στο σύνολο της οικονομικής δραστηριότητας γενικότερα, με συνέπειες δυσμενείς για την ανάπτυξη της εθνικής οικονομίας.

2.ΠΟΤΕ ΕΙΝΑΙ ΔΥΝΑΤΟΣ, ΠΟΙΟΥΣ ΑΦΟΡΑ ΚΑΙ ΠΟΥ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΤΑΙ Ο ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ

1. Προσωρινός φορολογικός έλεγχος μπορεί να διενεργείται και να εκδίδεται βάσει αυτού προσωρινό φύλλο ελέγχου ή πράξη, είτε επί μη υποβολής δήλωσης είτε επί ανακριβούς υποβολής αυτής, σε κάθε περίπτωση όμως οι καταλογιζόμενες στο πλαίσιο του προσωρινού ελέγχου διαφορές φόρων πρέπει να προκύπτουν αποκλειστικά από τα **τηρούμενα βιβλία ή από τα εκδοθέντα ή ληφθέντα φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών** του ίδιου του υπόχρεου και όχι από στοιχεία τρίτων.... 2. Ο προσωρινός έλεγχος συνήθως αφορά επιχειρήσεις και υπόχρεους γενικά:

- που δεν υποβάλλουν φορολογικές δηλώσεις για όλα ή μερικά φορολογικά αντικείμενα

- με αρνητικές-πιστωτικές φορολογικές δηλώσεις που είτε είναι συνεχείς είτε δεν δικαιολογούνται κυρίως λόγω του αντικειμένου εργασιών
- που υποβάλλουν συχνά εκπρόθεσμες ή τροποποιητικές δηλώσεις
- που υπάρχουν πληροφορίες ότι φοροδιαφεύγουν ή εφαρμόζουν εσφαλμένα συγκεκριμένες φορολογικές διατάξεις
- που ασκούν ή φέρονται ότι ασκούν δραστηριότητα υψηλής επικινδυνότητας, όπως:
- διαφημιστικές επιχειρήσεις
- επιχειρήσεις γραφικών τεχνών
- επιχειρήσεις χωματοουργικών έργων
- επιχειρήσεις οικοδομικών υλικών ...»

Επειδή, με το υπ' **Αριθ. Πρωτ. 1106411/5532/ΔΕ-Β'/09-11-2009** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Αξιοποίηση δυνατοτήτων *taxis* για τη διενέργεια προσωρινών ελέγχων Φ.Π.Α.), διευκρινίζεται ότι: «Στις περιπτώσεις που από τις καταστάσεις που θα αποσταλούν στις Δ.Ο.Υ. από τη Γ.Γ.Π.Σ. προκύπτει ότι δεν έχουν υποβληθεί περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. για τις προαναφερόμενες περιόδους και επιβεβαιωθεί αυτό και από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., θα καλείται ο υπόχρεος, τηλεφωνικά, όπως εντός προθεσμίας 5 (πέντε) ημερών προσέλθει στη Δ.Ο.Υ., υποβάλλει τις σχετικές περιοδικές δηλώσεις και καταβάλλει τον αναλογούντα Φ.Π.Α. με τις νόμιμες προσαυξήσεις ή του επιβληθούν οι λοιπές κυρώσεις, όπου συντρέχει περίπτωση. ...**Αν ο υπόχρεος που προσκλήθηκε δεν υποβάλει τις σχετικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. μέσα στην ανωτέρω προθεσμία, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. θα εκδίδει εντολή προσωρινού ελέγχου Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 του Ν. 2859/2000** για τις υποθέσεις εκείνες που εμπίπτουν στην ελεγκτική αρμοδιότητα των Δ.Ο.Υ. (Δ.Ο.Υ. Α' τάξης με υποδιεύθυνση ελέγχου, Δ.Ο.Υ. Α' τάξης χωρίς υποδ/νση ελέγχου, Δ.Ο.Υ. Β' τάξης), σύμφωνα με την με αρ. πρωτ. 1085068/4794/ΔΕ-Β'/5.9.2007 (Φ.Ε.Κ. 1843-Β'/12-09-07) Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών...».

Επειδή, το άρθρο 1 παρ 2 της οδηγίας **2006/112/ΕΚ** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το **κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας**, ορίζει ότι: «*Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθέμενης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθέμενης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων*

στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου».

Το άρθρο 63 της ως άνω οδηγίας ορίζει: «η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών». Το δε άρθρο 167, ορίζει: «Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός», Το άρθρο 242, ορίζει: «Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να τηρεί επαρκώς λεπτομερή λογιστική, που να επιτρέπει την εφαρμογή του ΦΠΑ και τον έλεγχο του από τις φορολογικές αρχές». Το άρθρο 244, ορίζει: «Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να φροντίζει για τη διαφύλαξη των αντιγράφων των τιμολογίων που εκδίδονται από τον ίδιο, από τον αποκτώντα τα αγαθά ή τον λήπτη των υπηρεσιών ή, στο όνομά του και για λογαριασμό του, από τρίτους καθώς και όλων των τιμολογίων που λαμβάνει». Το δε άρθρο 250, ορίζει: «1. Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να υποβάλλει δήλωση ΦΠΑ που να περιλαμβάνει όλα τα απαραίτητα δεδομένα για την εξακρίβωση του ποσού του φόρου που έχει καταστεί απαιτητός και του ποσού των εκπτώσεων που πρέπει να πραγματοποιηθούν, περιλαμβανομένου, κατά τον βαθμό που είναι αναγκαίος για τον προσδιορισμό της βάσης επιβολής του φόρου, του συνολικού ποσού των πράξεων των σχετικών με τον φόρο αυτό και με τις εν λόγω εκπτώσεις καθώς και του ποσού των απαλλασσόμενων πράξεων» και στο άρθρο 273 ορίζεται ότι: «Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, με την επιφύλαξη της τήρησης της αρχής της ίσης μεταχείρισης των εσωτερικών πράξεων και των πράξεων που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο μεταξύ κρατών μελών και με την προϋπόθεση ότι οι υποχρεώσεις αυτές δεν οδηγούν, στις συναλλαγές μεταξύ κρατών μελών, σε διατυπώσεις που συνδέονται με τη διέλευση συνόρων».

Επειδή, στις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (άρθρο 178.α. τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης), ορίζεται ότι, «για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240», ήτοι να περιέχει, μεταξύ άλλων, ως υποχρεωτικές ενδείξεις για σκοπούς ΦΠΑ, την ημερομηνία έκδοσης, τον αλληλοδιάδοχο αριθμό, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο, τον ΑΦΜ-ΦΠΑ, την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχομένων υπηρεσιών, το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του υποκειμένου στο φόρο, ο οποίος πραγματοποίησε την πράξη παράδοσης ή παροχής των υπηρεσιών.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 1δ και 2γ του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον

φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α)... δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:.... γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα».

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 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 εμπειριστатωμένα 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, 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 καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μιν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, ο ισχυρισμός περί εξωλογιστικού προσδιορισμού προβάλλεται αβάσιμα καθώς τόσο από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου όσο και από την από 30/05/2018 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της φορολογικής αρχής για τις υπό κρίση χρήσεις, προκύπτουν τα ακόλουθα:

ΧΡΗΣΗ 2008

- Η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ. καταχ./24-04-2008 περιοδική δήλωση ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01-31/03/2008 (1^ο τρίμηνο) και την υπ' αριθ. καταχ./28-07-2008 περιοδική δήλωση ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/04-30/06/2008 (2^ο τρίμηνο). Για τις φορολογικές περιόδους 01/07-30/09/2008 (3^ο τρίμηνο) και 01/10-31/12/2008 (4^ο τρίμηνο) αντίστοιχα, δεν υποβλήθηκαν περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, ούτε και η αντίστοιχη

εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2008, ως όφειλε, βάσει των διατάξεων του άρθρου 38 παρ 1^α και β του Ν. 2859/2000.

ΧΡΗΣΗ 2009

- Η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ. καταχ./24-07-2009 περιοδική δήλωση ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/04-30/06/2009 (2^ο τρίμηνο). Για τις φορολογικές περιόδους 01/01-31/03/2009 (1^ο τρίμηνο), 01/07-30/09/2009 (3^ο τρίμηνο) και 01/10-31/12/2009 (4^ο τρίμηνο) αντίστοιχα, δεν υποβλήθηκαν περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, ούτε και η αντίστοιχη εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2009, ως όφειλε, βάσει των διατάξεων του άρθρου 38 παρ 1^α και β του Ν. 2859/2000.

ΧΡΗΣΗ 2010

- Η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ. καταχ./27-01-2011 περιοδική δήλωση ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/10-31/12/2010 (2^ο τρίμηνο). Για τις φορολογικές περιόδους 01/01-31/03/2010 (1^ο τρίμηνο), 01/04-30/06/2010 (2^ο τρίμηνο) και 01/07-30/09/2010 (3^ο τρίμηνο) αντίστοιχα, δεν υποβλήθηκαν περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ, ούτε και η αντίστοιχη εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, ως όφειλε, βάσει των διατάξεων του άρθρου 38 παρ 1^α και β του Ν. 2859/2000.

Για τις χρήσεις 2011 και 2012 υποβλήθηκαν οι με αριθ. καταχ./09-05-2012 και/30-04-2013 εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ.

Η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 38, 48^Α, 49 και 50 του Κώδικα ΦΠΑ, τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1102/20-08-2003 και τα οριζόμενα στην Οδηγία 2006/112/ΕΚ, εξέδωσε αρχικά **την υπ' αριθ./23-08-2012 εντολή προσωρινού ελέγχου ΦΠΑ** φορολογικών περιόδων 01/01/2008-30/06/2012, η οποία αντικαταστάθηκε από την υπ' αριθ./20-10-2014 εντολή elenxis.

Κατ' ακολουθία των προπαρατεθέντων διατάξεων ο έλεγχος προσδιόρισε τη φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας και κατ' επέκταση τη βάση επιβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας λαμβάνοντας υπόψη ότι:

- Ο Προϊστάμενος της ελεγκτικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει από το γραφείο μερική πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο ακόμα και χωρίς έλεγχο όλων των βιβλίων και στοιχείων και χωρίς να είναι αναγκαία η διενέργεια ελέγχου σε άλλες φορολογίες.
- Για τον προσδιορισμό του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο, δύναται να λάβει υπόψη του κάθε διαθέσιμο στοιχείο.

Περαιτέρω, η φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό του φόρου, έλαβε υπόψη της τα ακόλουθα στοιχεία:

- Το φάκελο της υπόθεσης, το φυσικό αρχείο της υπηρεσίας, το ηλεκτρονικό αρχείο του TAXIS, τις εκθέσεις ελέγχου για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις ΚΒΣ και τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ που είχε στη διάθεση της.
- Τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικ. ετών 2009, 2010 και 2011 και τα ακαθάριστα έσοδα βάσει αυτών, όπως προέκυψαν από τη μηχανογραφική επεξεργασία δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ **και δηλώθηκαν από την ίδια την υπόχρεη εταιρία.**
- Τις υποβληθείσες συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992, χρήσεων 2008, 2009 και 2010 βάσει των οποίων προέκυψαν οι εκροές (πελάτες) της υπόχρεης εταιρίας **όπως δηλώθηκαν από την ίδια.**
- Το γεγονός της **μη προσκόμισης** των βιβλίων της υπόχρεης εταιρίας καθώς και **των στοιχείων** που αφορούν σε αγορές και δαπάνες που διενήργησε για την πραγματοποίηση των φορολογητέων εκροών της, ώστε να θεμελιώσει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που κατέβαλε, με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 32 του Ν. 2859/2000.

Συγκεκριμένα:

- Στην υπ' αριθ. καταχ./14-04-2009 υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος Νομικών προσώπων οικ. έτους 2009 της υπόχρεης, στον κωδ. 015 του εντύπου Ε5 δηλώθηκαν «ως ακαθάριστα έσοδα χρήσης» το ποσό των 726.777,12 €. Στην υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 του οικείου έτους, η οποία περιλαμβάνει φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 300,00 € και άνω, δηλώθηκε από την υπόχρεη αντίστοιχα ως σύνολο αξίας συναλλαγών πελατών, το ποσό των 726.548,18 €.
- Στην υπ' αριθ. καταχ./13-04-2010 υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος Νομικών προσώπων οικ. έτους 2010 της υπόχρεης, στον κωδ. 015 του εντύπου Ε5 δηλώθηκαν «ως ακαθάριστα έσοδα χρήσης» το ποσό των 382.370,65 €. Στην υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 του οικείου έτους, η οποία περιλαμβάνει φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 300,00 € και άνω, δηλώθηκε από την υπόχρεη αντίστοιχα ως σύνολο αξίας συναλλαγών πελατών, το ποσό των 381.843,15 €.
- Στην υπ' αριθ. καταχ./23-06-2011 υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος Νομικών προσώπων οικ. έτους 2011 της υπόχρεης, στον κωδ. 015 του εντύπου Ε5 δηλώθηκαν «ως ακαθάριστα έσοδα χρήσης» το ποσό των 160.539,37 €. Στην υποβληθείσα συγκεντρωτική κατάσταση πελατών-προμηθευτών του άρθρου 20 του ΠΔ 186/1992 του οικείου έτους, η οποία περιλαμβάνει φορολογικά στοιχεία καθαρής αξίας 300,00 € και άνω, δηλώθηκε από την υπόχρεη αντίστοιχα ως σύνολο αξίας συναλλαγών πελατών, το ποσό των 159.994,52 €.

Επειδή, η δραστηριότητα που ασκούσε η υπόχρεη επιχείρηση (υπηρεσίες διαφήμισης), εντάσσονται στις δραστηριότητες που υπάγονται στο ΦΠΑ και ως εκ τούτου είχε την υποχρέωση καταβολής του φόρου που αντιστοιχεί στις φορολογητέες της εκροές και παράλληλα είχε το δικαίωμα να διενεργήσει έκπτωση των φορολογητέων εισροών της, υπό τις προϋποθέσεις που περιοριστικά ορίζονται από τον Κώδικα ΦΠΑ και την Οδηγία. Συνεπώς ο έλεγχος ορθά καταλόγισε το ποσό του ΦΠΑ που η υπόχρεη δεν απόδωσε, ως όφειλε, βασιζόμενη αποκλειστικά και μόνο στις δηλώσεις τις οποίες υπέβαλλε και στα ακαθάριστα έσοδα που δηλώθηκαν από την ίδια την υπόχρεη εταιρία.

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, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους... *(Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 151 επ.)*».

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι συνημμένες εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ και προστίμου ΦΠΑ είναι καθόλα νόμιμες και επαρκώς και σαφώς αιτιολογημένες.

Επειδή, ο καταλογισμός του φόρου προστιθέμενης αξίας και η επιβολή προστίμων του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 και του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013, ερείδεται στο αντικειμενικό δεδομένο της διαπίστωσης της μη απόδοσης του οφειλόμενου ΦΠΑ, της μη υποβολής των αντίστοιχων δηλώσεων και της μη ανταπόκρισης σε αίτημα της φορολογικής αρχής για παροχή στοιχείων, ήτοι σε μη συμμόρφωση της υπόχρεης με τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 και του άρθρου 250 της Οδηγίας αντίστοιχα. Ως εκ τούτου, καθίσταται σαφές ότι οι εν λόγω ισχυρισμοί περί εξωλογιστικού προσδιορισμού και περί ελλιπούς αιτιολογίας, είναι οπωσδήποτε απορριπτέοι ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του 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 (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα **οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης** (βλ., C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C-188/09, σκέψη 26).

Επειδή, *«η αρχή της αναλογικότητας, κατά τη νομολογία του ΔΕΕ, επιτρέπει στα κ-μ να λαμβάνουν μέτρα ή να θέτουν προϋποθέσεις, -όταν το επιτρέπει η οδηγία-, που σκοπό έχουν την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή την αντιμετώπιση της φορολογικής απάτης. Τα μέτρα αυτά κρίνονται ότι είναι συμβατά με το κοινοτικό δίκαιο όταν: α) δεν καθιστούν δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων, β) είναι αναγκαία για τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων και γ) δεν είναι δυσανάλογα σε σχέση με τις αρχές και τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ (C-177/99 και 181/99).»* (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 819).

Επειδή, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του 2523/97 (σε συνδυασμό πλέον με τις διατάξεις του Ν.4337/15), συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας, συναρτώμενο, ευλόγως άλλωστε, με την αξία της οικείας συναλλαγής, ήτοι με μέγεθος αναγκαίως συναφές προς το ύψος της αντίστοιχης φοροδιαφυγής, εξασφαλίζει την ανάγκη διαφάνειας και την σαφήνεια των εις βάρος των παραβατών επιβαλλομένων κυρώσεων.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

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

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή καταλόγισε τον αντίστοιχο φόρο προστιθέμενης αξίας και επέβαλε τα αντίστοιχα πρόστιμα σύμφωνα με το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο και ειδικότερα με τις διατάξεις των άρθρων 38 παρ.1, 48, 48^A και 50 του Ν. 2859/2000, προς διασφάλιση των δημοσίων εσόδων, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 και του άρθρου 54 του ΚΦΔ (Ν. 4174/2013), οπότε δεν υφίσταται παραβίαση των αρχών της αναλογικότητας, της ισότητας, της χρηστής διοίκησης και του δικαίου συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι απορριπτέος ως αθεμελίωτος και αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 30/05/2018 εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ, και προστίμου του άρθρου 4 και ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις καταλογισμού ΦΠΑ και επιβολής προστίμων, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **20/07/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του» - **ΑΦΜ**, ως εκκαθαριστή της υπό εκκαθάριση ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «..... **ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ**» - **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Α. Φ.Π.Α.

Φορολογική περίοδος 01/01/2008-31/12/2008	
Χρεωστικό υπόλοιπο με την παρούσα απόφαση	132.605,74
Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν. 4174/2013	66.302,87
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013	51.305,16
Σύνολο φόρου για καταβολή με την παρούσα απόφαση	250.213,77 €

Φορολογική περίοδος 01/01/2009-31/12/2009
--

Χρεωστικό υπόλοιπο με την παρούσα απόφαση	72.550,21
Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν. 4174/2013	36.275,11
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013	28.069,68
Σύνολο φόρου για καταβολή με την παρούσα απόφαση	136.895,00 €

Φορολογική περίοδος 01/01/2010-31/12/2010	
Χρεωστικό υπόλοιπο με την παρούσα απόφαση	36.924,07
Πρόστιμο άρθ. 58Α Ν. 4174/2013	18.462,04
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013	14.285,92
Σύνολο φόρου για καταβολή με την παρούσα απόφαση	69.672,03 €

Β. Πρόστιμο άρθρου 4 ν. 2523/1997 (ΦΠΑ):

Πρόστιμο άρθρου 4 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2008 – 31/12/2008
	900,00 €

Πρόστιμο άρθρου 4 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2009 – 31/12/2009
	1.200,00 €

Πρόστιμο άρθρου 4 ν. 2523/1997	Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2010 – 31/12/2010
	1.200,00 €

Γ. Πρόστιμο ΚΦΔ:

Πρόστιμο ΚΦΔ άρθρου 54 ν. 4174/2013	Φορολογικό έτος 2018
	250,00 €

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

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

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

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.