



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 22/07/2016

Αριθμός απόφασης:2670

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής

Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....», ΑΦΜ, εδρευούσης στη Αττικής, οδός, κατά των υπ' αριθ.: α)2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005, β)2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, γ)2016 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, δ)2016 Οριστικής Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2005, και ε)2016 Οριστικής Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2006 του Προϊσταμένου του και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις υπ' αριθ.: α)2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005, β)2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, γ)2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, δ)2016 Οριστική Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2005, και ε)2016 Οριστική Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2006 του Προϊσταμένου του, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από2016 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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:

α) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου του, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2005-31/12/2005, προέκυψε διαφορά φόρου εισροών ποσού 1.672,00 € και μειώθηκε ισόποσα το πιστωτικό υπόλοιπο της εν λόγω χρήσης.

β) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου του, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2006-31/12/2006, προέκυψε διαφορά φόρου εισροών ποσού 6.435,35 € και μειώθηκε ισόποσα το πιστωτικό υπόλοιπο της εν λόγω χρήσης.

γ) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου του, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2007-31/12/2007, προέκυψε διαφορά φόρου για καταλογισμό ποσού 29.590,16 € πλέον πρόσθετου φόρου ποσού 35.508,19 €.

δ) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2005 του Προϊσταμένου του επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο 300,00 € λόγω υποβολής ανακριβούς Εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ.

ε) Με την υπ' αριθ.2016 Οριστική Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΦΠΑ χρήσης 2006 του Προϊσταμένου του επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο 300,00 € λόγω υποβολής ανακριβούς Εκκαθαριστικής δήλωσης ΦΠΑ.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν έπειτα την από2016 Έκθεση Ελέγχου Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της οποίας, η προσφεύγουσα: α) κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 έλαβε και καταχώρησε τέσσερα (4) πλαστά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 8.800,00 € πλέον ΦΠΑ 1.672,00 € εκδόσεως της επιχείρησης «.....», β) κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της είκοσι τέσσερα (24) πλαστά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, της ίδιας ως άνω εκδότριας επιχείρησης συνολικής καθαρής αξίας 33.965,00 € πλέον ΦΠΑ 6.453,35 € και γ) κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 έλαβε και καταχώρησε είκοσι έξι (26) πλαστά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδόσεως ομοίως της ανωτέρω επιχείρησης, συνολικής καθαρής αξίας 112.972,75 € πλέον ΦΠΑ 21.464,84 €. Όλα τα προαναφερθέντα τιμολόγια κρίθηκαν πλαστά καθόσον είχαν διατρηθεί ή σφραγισθεί χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της φορολογικής αρχής η σχετική πράξη θεώρησης. Η λήψη των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων ήταν μικρής έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη της επιχείρησης με αποτέλεσμα τα βιβλία να κριθούν ακριβή και να προσδιορισθούν τα αποτελέσματα λογιστικά. Ειδικότερα, επαναπροσδιορίσθηκαν οι φορολογητέες εισροές και εκροές και καταλογίστηκε από τη φορολογική Αρχή σε κάθε χρήση το ποσό του φόρου εισροών που εξέπεσε η προσφεύγουσα βάσει των ως άνω πλαστών τιμολογίων.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Ανυπόστατες πράξεις και έκθεση ελέγχου καθόσον στερούνται της απαιτούμενης υπογραφής από τον αρμόδιο Προϊστάμενο της ελεγκτικής φορολογικής αρχής.

- Παντελής έλλειψη αιτιολογίας της από2016 έκθεσης ελέγχου και ως εκ τούτου οι προσβαλλόμενες πράξεις επί της οποίας ερείδονται καθίστανται άκυρες.
- Έκδοση πράξεων κατ' εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή της ισχύουσας νομοθεσίας καθόσον ως λήπτρια πλαστών τιμολογίων δεν υπέπεσε σε κάποια παράβαση που να επιβάλλει την μη έκπτωση των σχετικών δαπανών.
- Σύμφωνα με σχετική νομοθεσία και νομολογία, ο λήπτης πλαστών τιμολογίων, όταν η πλαστικότητα αφορά τη διάτρηση ή σφράγιση χωρίς καταχώρηση στα βιβλία της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ καθώς τεκμαίρεται ως καλόπιστος.
- Παρανόμως δεν αναγνωρίστηκε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ ο οποίος χρεώθηκε στα κατά την κρίση του ελέγχου πλαστά τιμολόγια που έλαβε η εταιρεία στις χρήσεις 2005-2007.
- Παράβαση αρχής χρηστής διοίκησης καθόσον η φορολογική αρχή έκρινε ότι η εταιρεία δεν είχε το δικαίωμα να εκπέσει τον ΦΠΑ που χρεώθηκε στα πλαστά τιμολόγια, καθώς η πλαστότητά τους αναγόταν σε στοιχεία που, κατά τα κρατούντα στις συναλλαγές, η εταιρεία δεν μπορούσε να γνωρίζει.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 69 του ν. 2238/1994: *«Αντίγραφο του φύλλου ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68, κοινοποιείται στον υπόχρεο μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου.....»*

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις και η έκθεση ελέγχου είναι έγγραφα επικυρωμένα ήτοι ακριβή αντίγραφα των πρωτοτύπων που τηρούνται στο αρχείο της Δ.Ο.Υ.. Επιπλέον, έχει τεθεί επ' αυτών η στρογγυλή σφραγίδα του Ελληνικού Δημοσίου και η σχετική υπογραφή του ελεγκτή υπαλλήλου. Συνεπώς αυτά (έκθεση ελέγχου και προσβαλλόμενες πράξεις) έχουν ισχύ πρωτοτύπου, παράγουν τεκμήριο γνησιότητας και ως δημόσια έγγραφα μπορούν να προσβληθούν μόνο επί πλαστότητι. Ως εκ τούτου ο πρώτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί ανυπόστατων πράξεων πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 19 του ν.2523/1997: *«Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υποχρέου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.»*

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 18 του Π.Δ. 186/1992 όπως ίσχυε για τις κρινόμενες χρήσεις: *«Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.....»*

Επειδή με την περ. β΄ της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν. 2859/2000: **«1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:** α) β) **νόμιμο τιμολόγιο** ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ).....»

Επειδή με την ΠΟΛ 1225/2001 κοινοποιήθηκε η γνωμοδότηση 685/2000 του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε δεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης ή μη του φόρου εισροών που αντιστοιχεί σε πλαστό στοιχείο, από το λήπτη του στοιχείου αυτού. Με την ως άνω γνωμοδότηση γίνεται δεκτό ότι ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. ως λήπτης πλαστού στοιχείου, δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης για τον αναγραφόμενο στο στοιχείο αυτό Φ.Π.Α. και τούτο πρέπει να απορρίπτεται ως μη νόμιμο. Ειδικότερα, αναφέρεται ότι **«κάθε πλαστό τιμολόγιο εξ ορισμού αποκλείεται από την έννοια του νόμιμου παραστατικού»** και περαιτέρω **«ο υποκείμενος στον ΦΠΑ ως λήπτης πλαστού στοιχείου δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης για τον αναγραφόμενο στο στοιχείο αυτό ΦΠΑ και τούτο πρέπει να απορρίπτεται ως μη νόμιμο.»**

Επειδή συνακόλουθα με την ΠΟΛ 1097/2016 κοινοποιήθηκε της με αρ.134/2016 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. η οποία έγινε αποδεκτή από τον Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, σχετικά με την άσκηση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από καλόπιστο λήπτη εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου. Με την εν λόγω γνωμοδότηση έγινε δεκτό κατά πλειοψηφία ότι **«ο λήπτης εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη τιμολογίου που αφορά όμως πραγματική στο σύνολό της συναλλαγή, νομιμοποιείται να ασκήσει δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος ΦΠΑ εφόσον:** α) ο λήπτης αυτού ενεργούσε σε καλή πίστη δηλαδή δεν γνώριζε ότι ο εκδότης του στοιχείου δεν είναι πρόσωπο με το οποίο σύναψε τη συμφωνία και πραγματοποίησε τη συναλλαγή, β) το φορολογικό στοιχείο εκδίδεται από συναλλακτικά και φορολογικά υπαρκτό πρόσωπο, δηλαδή από πρόσωπο, το οποίο έχει δηλώσει την έναρξη εργασιών του στη φορολογική αρχή και διαθέτει τις υποδομές και το προσωπικό για να πραγματοποιήσει τη συναλλαγή, γ) **το φορολογικό στοιχείο έχει εκδοθεί νομότυπα δηλαδή δεν είναι πλαστό και αναγράφει τα στοιχεία που ορίζονται στις κείμενες φορολογικές διατάξεις** (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - Κ.Φ.Α.Σ.- Κ.Β.Σ).»

Επειδή στην ως άνω γνωμοδότηση αναφέρεται ρητώς ότι **«το εν λόγω στοιχείο θεωρήθηκε, ορθώς, ότι δεν είναι νομότυπο, δηλαδή, ότι δεν πληροί καμία από τις προϋποθέσεις που θέτουν οι οικείες διατάξεις (άρθρο 43§3 ΚΦΣ, άρθρο 18§2 του ΚΒΣ και μετέπειτα άρθρο 2§3 της παραγρ. Ε, υποπαρ. Ε1 του ν. 4093/1012, Κ.Φ.Α.Σ.), για τη νομιμότητα της εγγραφής στα βιβλία του λήπτη επιτηδευματία, καθόσον το πλαστό στοιχείο, ούτε προβλέπεται στις διατάξεις των εν λόγω**

νομοθετημάτων, ούτε αποτελεί δημόσιο έγγραφο ή «άλλο πρόσφορο στοιχείο», όπως αξιώνουν οι διατάξεις αυτές.»

Επειδή σύμφωνα με τις διαπιστώσεις της από2016 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του, η προσφεύγουσα: α) κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2005-31/12/2005 έλαβε και καταχώρησε τέσσερα (4) πλαστά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών συνολικής καθαρής αξίας 8.800,00 € εκδόσεως της επιχείρησης «.....», β) κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2006-31/12/2006 έλαβε και καταχώρησε στα βιβλία της είκοσι τέσσερα (24) πλαστά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, της ίδιας ως άνω εκδότριας επιχείρησης συνολικής καθαρής αξίας 33.965,00 € και γ) κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2007-31/12/2007 έλαβε και καταχώρησε είκοσι έξι (26) πλαστά τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδόσεως ομοίως της ανωτέρω επιχείρησης, συνολικής καθαρής αξίας 112.972,75 €. Όλα τα προαναφερθέντα τιμολόγια κρίθηκαν πλαστά καθόσον είχαν διατηρηθεί ή σφραγισθεί χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της φορολογικής αρχής η σχετική πράξη θεώρησης. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ακόμη και αν τα πλαστά φορολογικά στοιχεία αφορούν δαπάνες οι οποίες έχουν πραγματοποιηθεί και είναι παραγωγικές και ακόμη και στην περίπτωση που η λήπτρια αυτών τελεί σε καλή πίστη, δεν δύναται σε καμία περίπτωση να ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών, καθόσον αυτές βασίζονται σε μη μόνιμα φορολογικά στοιχεία. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 38 του ν. 2859/2000: «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 υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο.»

Επειδή με το αρ. 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 όπως προκύπτει από τις διαπιστώσεις της οικείας έκθεσης ελέγχου, η προσφεύγουσα υπέβαλλε ανακριβώς εκκαθαριστικές δηλώσεις ΦΠΑ για τις χρήσεις 2005, 2006 και 2007. Ωστόσο, για τις χρήσεις 2005 και 2006 μειώθηκε από τον έλεγχο το πιστωτικό της υπόλοιπο χωρίς να προκύψει ποσό φόρου για καταβολή. Ως εκ τούτου, ορθώς επιβλήθηκε από τη φορολογική αρχή το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.2523/1997 πρόστιμο.

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 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 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). 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. Στην προκειμένη περίπτωση, οι εκθέσεις ελέγχου, αποτελούν την αιτιολογία των επίδικων πράξεων (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφουν τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις δεν τυγχάνουν ανατιολόγητες και ακυρωτές, όπως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, καθότι στην οικεία έκθεση ελέγχου αναγράφονται όλα τα στοιχεία και παράλληλα διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά, τα οποία στοιχειοθετούν τις διαφορές εισοδήματος που καταλογίστηκαν, καθώς και όλες τις διατάξεις που εφαρμόζονται. Εν προκειμένω, η έκθεση ελέγχου, που αποτελεί το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα μαζί με τις εν λόγω εκδοθείσες πράξεις, αποτελούσα αναπόσπαστο τμήμα τους. Περαιτέρω, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του ελέγχου, όπως αυτά καταγράφονται στην από2016 οικεία έκθεση ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, επαρκείς, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες και ως εκ τούτου δεν υφίσταται λόγος αμφισβήτησης του κύρους των πράξεων που εδράζονται επ' αυτής.

Επειδή σύμφωνα με τις αρχές της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, τα διοικητικά όργανα οφείλουν να ασκούν τις αρμοδιότητές τους με βάση το περί δικαίου αίσθημα τους, 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, παρεμποδίζοντας τις αντιφατικές δράσεις που συνεπάγονται ανεπιεικείς και άδικες προς τον διοικούμενο λύσεις. Εν προκειμένω, επειδή από όλα τα εξετασθέντα στοιχεία που περιλαμβάνονται

στην παρούσα προσφυγή, δεν προκύπτει καταστρατήγηση των αρχών της χρηστής διοίκησης σε καμία περίπτωση, καθόσον οι διαφορές φόρου καταλογίστηκαν σύμφωνα με τις κείμενες φορολογικές διατάξεις και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος και αβάσιμος. Εξάλλου, ουδόλως είναι δυνατό να παραβιάζεται η χρηστή διοίκηση, όταν απλώς η φορολογική αρχή προβαίνει, ως οφείλει, σε έκδοση καταλογιστικών πράξεων κατ' εφαρμογή του νόμου. Επομένως, ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθεί ως αόριστος και αναπόδεικτος.

Επειδή δεν υφίστανται λόγοι ουσίας που να καθιστούν τις κρινόμενες πράξεις της φορολογικής αρχής άκυρες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ

1. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2005-31/12/2005

Α. Προσδιορισμός αξίας φορολογητέων εισροών-εκροών και φόρου εισροών-εκροών βάσει της παρούσας απόφασης:

	ΑΡΧΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	17.369.694,10	17.369.694,10	17.369.694,10
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	3.108.206,28	3.108.206,28	3.108.206,28
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	12.134.499,23	12.125.699,23	12.125.699,23
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	3.114.032,52	3.112.360,52	3.112.360,52
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΠΑ	5.826,24	4.154,24	4.154,24

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης: 0

Β. Πρόστιμο άρθρου 4. ν.2523/1997: 300,00 €

2. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2006-31/12/2006

Α. Προσδιορισμός αξίας φορολογητέων εισροών- εκροών και φόρου εισροών-εκροών βάσει της παρούσας απόφασης:

	ΑΡΧΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	27.839.692,45	27.839.692,45	27.839.692,45
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	5.063.042,67	5.063.042,67	5.063.042,67
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	14.116.374,27	18.688.549,66	18.688.549,66
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	5.255.946,30	5.247.820,95	5.247.820,95
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΠΑ	192.903,63	184.778,28	184.778,28

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης : 0

Β. Πρόστιμο άρθρου 4. ν.2523/1997: 300,00 €

3. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2007-31/12/2007

Προσδιορισμός αξίας φορολογητέων εισροών-εκροών και φόρου εισροών-εκροών βάσει της παρούσας απόφασης:

	ΑΡΧΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΕΠΑΝΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ Δ.Ε.Δ.
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ	36.639.775,38	36.639.775,38	36.639.775,38
ΦΟΡΟΣ ΕΚΡΟΩΝ	6.721.164,88	6.721.164,88	6.721.164,88
ΑΞΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ	27.410.921,11	27.297.948,36	27.297.948,36
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ	6.721.164,88	6.691.574,72	6.691.574,72
ΦΠΑ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	0,00	29.590,16	29.590,16

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό βάσει της παρούσας απόφασης :

Φόρος εκροών που αναλογεί	29.590,16
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φ.Π.Α. 120%)	35.508,19
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	65.098,35

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ

ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).