



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 6/12/2023

Αριθμός απόφασης: 2084

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022, ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014).

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, κατά: α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, και β) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων αιτείται η ακύρωση και τις οικείες από εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.

6. Τις αιτιολογημένες απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

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

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος εισοδήματος ποσού 79,58 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 39,79 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 119,37 ευρώ.

Με την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. / πράξη επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 1/1/2017 – 31/12/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα Φ.Π.Α. ποσού 11.349,99 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58/58^Α του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 5.675,00 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 17.024,99 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2017, οι οποίες αφορούν τον έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθ. εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.

Αιτία του ελέγχου ήταν το με αριθμό πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. έγγραφο με συνημμένη την από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής (αναφορικά με τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην επιχείρηση του προσφεύγοντος κατόπιν της υπ' αριθ. ΑΒΜ παραγγελίας του Οικονομικού Εισαγγελέα) και οι πληροφοριακές εκθέσεις Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σχετικά με την επιχείρηση του προσφεύγοντος, που εστάλησαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. (Λιβαδειάς) με τα με αριθμό πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. και ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ έγγραφα της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.

Από τον αρχικό έλεγχο του τμήματος Α2 Προληπτικών Ελέγχων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, τα πορίσματα του οποίου αποτυπώθηκαν στην από έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντος, με τη χρήση ειδικών εφαρμογών της εταιρίας, απομείωνε συστηματικά – για φορολογικούς σκοπούς – τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων που παρήγαγε ο Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. (ο με αριθμό μητρώου ΦΗΜ) το φορολογικό έτος 2017 και επιπλέον δε διαφύλαξε μέρος των ηλεκτρονικών αρχείων (t.x.t.) του μηχανισμού αυτού, με συνέπεια να της καταλογιστούν οι παραβάσεις των άρθρων 54Ε και 54ΣΤ του Κ.Φ.Δ. Από τον ίδιο έλεγχο προσδιορίσθηκε επιπλέον το ύψος της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης σε **52.109,10 ευρώ** και συντάχθηκαν οι από πληροφοριακές εκθέσεις φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, που εστάλησαν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προκειμένου να καταλογιστούν οι διαφορές φόρου που προέκυψαν.

Ακολούθως, το τμήμα ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, διενεργώντας έλεγχο σύμφωνα με τις διατάξεις της Απόφασης Α.1413/2019 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα: «Διαδικασία διενέργειας κατά προτεραιότητα μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. από το γραφείο σε περιπτώσεις που διαπιστώνονται παραβάσεις μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού)» και αφού έλαβε υπόψη του τις ανωτέρω πληροφοριακές εκθέσεις Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, προσδιόρισε το φορολογητέο εισόδημα και τις φορολογητέες εκροές της επιχείρησης του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2017 ως εξής:

1. ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2017

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Ακαθάριστα έσοδα	204.997,72	257.106,82	52.109,10
Καθαρά αποτελέσματα	- 25.320,39	26.788,71	52.109,10
(-) Ζημιές προηγούμενου έτους	- 26.427,04	- 26.427,04	
Φορολογητέο εισόδημα	0,56	362,23	361,67

2. ΔΙΟΡΘΩΤΙΚΟΣ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡ/ΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ ΦΟΡ. ΕΤΟΥΣ 2017

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	204.997,72	257.106,82	52.109,10

Βάσει των ανωτέρω διαφορών εισοδήματος και φορολογητέων εκροών μεταξύ των ποσών που συμπεριέλαβε ο προσφεύγων στις αντίστοιχες δηλώσεις φορολογικού έτους 2017 και των ποσών που προσδιόρισε ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς εκδόθηκαν και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα οι προσβαλλόμενες πράξεις Εισοδήματος (υπ' αριθ.) και Φ.Π.Α. (υπ' αριθ.) για την ελεγχόμενη περίοδο.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Οι πράξεις προσωρινού προσδιορισμού είναι ακυρωτές αφού δεν περιλαμβάνουν ειδική και νόμιμη αιτιολογία, ούτε κοινοποιήθηκαν με τις πράξεις αυτές τα επίσημα έγγραφα των εκθέσεων κατάσχεσης των αρχείων της εταιρίας ή η έκθεση εργαστηριακής πραγματογνωμοσύνης της Ελληνικής Αστυνομίας αναφορικά με τα αρχεία αυτά, παρά μόνο επισυνάφθηκαν απλά φύλλα αγνώστου εκδότη, χωρίς σφραγίδες και αρίθμηση.

2. Εσφαλμένα ο έλεγχος καταλογίζει απόκρυψη φορολογητέας ύλης μέσω των εφαρμογών της εταιρίας, αφού:

α) δεν υπήρχε το κίνητρο για απομείωση των εσόδων, δεδομένου ότι η επιχείρηση δεν είχε κέρδη κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος,

β) ο ίδιος δε διέθετε τις απαραίτητες γνώσεις και τον απαιτούμενο εξοπλισμό ώστε να επεμβαίνει συστηματικά στη λειτουργία του συστήματος μηχανογράφησης και

γ) τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου όλα τα ζητηθέντα λογιστικά στοιχεία, βιβλία και ηλεκτρονικά αρχεία της επιχείρησης,

επιχειρήματα τα οποία χρησιμοποίησε και στην από προσφυγή του κατά των προστίμων που του επιβλήθηκαν βάσει της έκθεσης ελέγχου των διατάξεων του ν.4308/2014.

3. Ο έλεγχος δεν απέδειξε ως όφειλε ότι η επιχείρησή του πληρούσε τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, αφού οι εκθέσεις ελέγχου πάσχουν σαφούς και επαρκούς αιτιολογίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 – *Εξουσίες φορολογικής διοίκησης* του Κ.Φ.Δ., 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 αρχεία (βιβλία και 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 – *Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου* του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον 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, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. 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. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 – *Επαρκής αιτιολογία* του Κ.Φ.Δ., 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 – *Βάρος απόδειξης* του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 – Αιτιολογία του Κ.Δ.Δ. (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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 171 – Αποδεικτική δύναμη του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) 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.

[...]

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις με ημερομηνία θεώρησης εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., κρίνονται αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι κοινοποιηθείσες πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. δεν περιλαμβάνουν νόμιμη και ειδική αιτιολογία, ούτε παραπέμπουν σε στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης από τα οποία να προκύπτει η αιτιολογία αυτή και επιπλέον υποστηρίζει ότι δεν του κοινοποιήθηκαν ούτε οι υπ' αριθ. εκθέσεις κατάσχεσης των αρχείων της εταιρίαςούτε οι εκθέσεις εργαστηριακής πραγματογνωμοσύνης της Ελληνικής Αστυνομίας.

Επειδή ωστόσο, σε αντίθεση με τον ανωτέρω ισχυρισμό, το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων, που κοινοποιήθηκε μαζί με τις προσωρινές πράξεις προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., φέρει πλήρη, σαφή και επαρκή αιτιολογία των καταλογισθέντων φόρων, και περιλαμβάνει:

α) αποσπάσματα της από έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, που διενήργησε τον αρχικό έλεγχο και καταλόγισε τα πρόστιμα των άρθρων 54^Ε και 54ΣΤ στον προσφεύγοντα, στα οποία γίνεται εκτενής αναφορά στις ενέργειες και τις διαπιστώσεις του ελέγχου,

β) λεπτομερής περιγραφή του αρχείου excel με την ονομασία: που κατασχέθηκε με την υπ' αριθ. Έκθεση Κατάσχεσης από την εταιρίακαι

γ) διαπιστώσεις του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής από την επεξεργασία των παραρτημάτων της με αριθμό πρωτ. έκθεσης εργαστηριακής πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ., που συντάχθηκε κατόπιν εξέτασης των κατασχεθέντων αρχείων της επιχείρησης του προσφεύγοντος.

Επειδή ο προσφεύγων, εφόσον δεν έκρινε επαρκή τα στοιχεία που συμπεριλαμβάνονταν στο ως άνω Σημείωμα Διαπιστώσεων, είχε τη δυνατότητα να ζητήσει αντίγραφα των αρχείων στα οποία βασίστηκε ο διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 28 του Κ.Φ.Δ., αλλά ουδέποτε υπέβαλε σχετικό αίτημα.

Επειδή επομένως τόσο το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων, που κοινοποιήθηκε με τις πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., όσο και οι από εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., που κοινοποιήθηκαν με τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού, περιλαμβάνουν πλήρη, σαφή και ειδική αιτιολογία ώστε να μην καταλείπεται αμφιβολία ως προς το νόμιμο του καταλογισμού των φόρων.

Επειδή επιπλέον ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος του καταλόγισε παραποίηση των παραγόμενων αρχείων του ΦΗΜ της επιχείρησής του, διότι αφενός δεν είχε ούτε το κίνητρο ούτε τις γνώσεις για να το κάνει και αφετέρου παρείχε στον έλεγχο όλα τα ζητηθέντα στοιχεία και αρχεία, ηλεκτρονικά και μη, που αφορούσαν την ελεγχόμενη χρήση.

Επειδή ο ανωτέρω ισχυρισμός στρέφεται επί της ουσίας κατά της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2017, με την οποία του καταλογίστηκαν οι παρακάτω παραβάσεις, βάσει της από έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής:

1. μία παράβαση μη διαφύλαξης μέρους των ηλεκτρονικών αρχείων (txt) του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου (άρθρα 5 και 7 του Ν.4308/2014 και άρθρο 13 § 2 του Ν.4987/2022), που επισύρει πρόστιμο του άρθρου 54^Ε του Κ.Φ.Δ., ποσού 30.000,00 ευρώ,

2. μία παράβαση για παραποίηση/επέμβαση στη λειτουργία του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου(άρθρο 40 § 2 του Ν.4308/2014) που επισύρει πρόστιμο του άρθρου 54^{ΣΤ} του Κ.Φ.Δ., ποσού 30.847,01 ευρώ.

Επειδή στις από εκθέσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2017, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, γίνεται εκτενής αναφορά στις διαπιστώσεις της από έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ε.Λ.Π. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, που αποτέλεσαν το νόμιμο έρεισμα για τον καταλογισμό στον προσφεύγοντα της παράβασης παραποίησης/επέμβασης στη λειτουργία του Φ.Η.Μ., από τις οποίες προκύπτουν τα ακόλουθα:

Από την επεξεργασία των κατασχεθέντων ηλεκτρονικών αρχείων σε συνδυασμό με τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ./Δ.Ε.Ε. (σχετικό το υπ' αριθ..... έγγραφο) διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, με τη χρήση ειδικών εφαρμογών της εταιρείας μηχανοργάνωσης, παραποιούσε τα φορολογικά στοιχεία εσόδων της επιχείρησής του, επεμβαίνοντας στη λειτουργία του Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου Ειδικότερα τροποποιούσε απομειώνοντας τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt) για την περίοδο 1/1/2017-22/10/2017 για φορολογικούς σκοπούς, κατά παράβαση του άρθρου 40 § 2 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Από τα ηλεκτρονικά αρχεία που κατασχέθηκαν στην έδρα της εταιρείας μηχανοργάνωσης προκύπτουν αριθμητικά δεδομένα καταχωρημένα σε στήλες για πλήθος επιχειρήσεων, μεταξύ των οποίων και η επιχείρηση του προσφεύγοντος. Από την επεξεργασία αυτών και την αντιπαραβολή τους με τα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης του προσφεύγοντος διαπιστώθηκε ότι τα δεδομένα αυτά ήταν προϊόν τροποποίησης των αξιών των παραστατικών που εξέδιδε ο προσφεύγων με τη χρήση του ανωτέρω φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού.

Πιο συγκεκριμένα, στη στήλη που έφερε τον τίτλο «..... καταχωρούνταν τα (απομειωμένα) φορολογητέα έσοδα της επιχείρησης του προσφεύγοντος, τα οποία συμφωνούσαν με το ύψος των δηλωθέντων και καταχωρημένων στα βιβλία εσόδων, ενώ στην στήλη με τίτλοκαταχωρούνταν τα πραγματικά έσοδα της επιχείρησης, καθώς σε αυτήν αποθηκεύονταν τα δεδομένα των πωλήσεων από το πρόγραμμα παραγγελιοληψίας. Στη συνέχεια, τα φορολογητέα έσοδα της στήλης «..... αφαιρούνταν από τα πραγματικά έσοδα της στήληςκαι το αποτέλεσμα ήταν πάντα θετικό και καταχωρούνταν σε ξεχωριστό κελί με την ένδειξη «ΔΙΑΦΟΡΑ». Αξίζει να σημειωθεί δε ότι στα κατασχεθέντα αρχεία της επιχείρησης δε συμπεριλαμβάνονταν αριθμητικά δεδομένα που αφορούσαν τις χονδρικές πωλήσεις της, πωλήσεις από χειρόγραφες Α.Λ.Π. και πωλήσεις από Α.Λ.Π. που εκδόθηκαν από άλλου τύπου Φ.Η.Μ. εκτός ΕΑΦΔΣΣ.

Επειδή, περαιτέρω, η υπηρεσία μας, με την υπ' αριθ. απόφασή της επί της με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία ο προσφεύγων ζήτησε την ακύρωση της υπ' αριθ. πράξης επιβολής προστίμου, έκρινε ότι ορθώς του καταλογίστηκαν οι ανωτέρω παραβάσεις, δεδομένου ότι ο έλεγχος απέδειξε επαρκώς τη συνδρομή των προϋποθέσεων για τον εν λόγω καταλογισμό.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω, συνάγεται ότι οι από εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, αιτιολογούν πλήρως την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων εισοδήματος και Φ.Π.Α.

Ως εκ τούτου απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου– καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2017

**1. Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος
Σύνολο φόρου για καταβολή: 119,37 ευρώ**

**2. Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.
Σύνολο φόρου για καταβολή: 17.024,99 ευρώ**

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η Προϊστάμενη
της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.