



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10-01-2024

Αριθμός απόφασης: 61

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604537

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 κατοίκου κατά α) της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους **2017** και β) των από (εκ παραδρομής αναγράφθηκε ημερομηνία) εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας αιτείται η ακύρωση, καθώς και τις από εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα τηνκαι μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. **οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1-31/12/2017**, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α., ποσού 5.929,65€, πλέον προστίμου φόρου του άρθρου 58/58^Α του Κ.Φ.Δ., ποσού 2.964,83€, ήτοι συνολικό ποσό **8.894,48€**, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης ύψους 24.706,91€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς και εκδόθηκε κατόπιν διενέργειας ελέγχου στα πλαίσια της με αριθ. εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσαν οι πληροφοριακές εκθέσεις εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, σύμφωνα με τις οποίες διαπιστώθηκε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2017 η ύπαρξη αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, ποσού 24.706,91€. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τα πορίσματα του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, ο οποίος το υπό κρίση διάστημα διατηρούσε επιχείρηση επί της οδού, με δραστηριότητα με τη χρήση ειδικών εφαρμογών της επιχείρησης, απομείωνε συστηματικά, για φορολογικούς σκοπούς τα παραστατικά λιανικών πωλήσεων από Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. (ΦΗΜ) κατά το φορολογικό έτος 2017 και συγκεκριμένα κατά την περίοδο 21/06/2017-18/09/2017, με συνέπεια την ανακριβή υποβολή φορολογικών δηλώσεων καθώς και τη βλάβη των συμφερόντων του Δημοσίου, λόγω απώλειας εσόδων.

Είχε προηγηθεί η υπ' αρ. παραγγελία του Οικονομικού Εισαγγελέα για διενέργεια προκαταρκτικής εξέτασης για την περίπτωση διάπραξης εγκλημάτων φοροδιαφυγής, νομιμοποίησης εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες και απάτης με υπολογιστή κατ' εξακολούθηση.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Η προσβαλλόμενη πράξη στερείται της πλήρους, ειδικής και νόμιμης αιτιολογίας ενώ δεν προκύπτει ούτε με παραπομπή σε στοιχεία του φακέλου ούτε από το σώμα του εγγράφου της προσβαλλόμενης πράξης. Επιπλέον, οι υπολογισμοί, οι αριθμητικές παραδοχές και τα

συμπεράσματα αυτών ως προς το μέσο όρο ακαθαρίστων εσόδων, το σύνολο αυτών και το αποτέλεσμα είναι εντελώς αντίθετα και αναιρούμενα μεταξύ τους.

2. Ουδέποτε απέκρυψε φορολογητέα ύλη, ούτε έχει δώσει εντολή προς τούτο σε κανέναν και με κανένα τρόπο.
3. Οι συμπροσβαλλόμενες συναφείς εκθέσεις ελέγχου ΦΠΑ και εισοδήματος που στήριξαν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, είναι άκυρες αυτοτελώς, καθώς δεν υπογράφονται από τον υποδιευθυντή ελέγχου, παρότι εκείνος φέρεται να τις υπογράφει.
4. Δε δύναται να εφαρμοστεί ποινή με μεταγενέστερη διάταξη αναδρομικά, αλλά εφαρμογής πρέπει να τύχει η επεικότερη κύρωση.

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου **63§1 του ν.4987/2022** ορίζεται ότι:

«Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί **οποιαδήποτε πράξη** που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. [...]

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου **45 ν.4987/2022** ορίζεται ότι:

«1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. Εκτελεστοί τίτλοι από το νόμο είναι:..... ζ) σε περίπτωση επιβολής προστίμων, οι αντίστοιχες πράξεις...»

Επειδή, η εκτελεστότητα αποτελεί συστατικό στοιχείο της διοικητικής πράξης και δεν προσβάλλονται παραδεκτώς με ενδικοφανή προσφυγή πράξεις των διοικητικών οργάνων που στερούνται εκτελεστότητας στις οποίες, μεταξύ άλλων, συμπεριλαμβάνονται: «α...β...γ... στ) προπαρασκευαστικές πράξεις, που προηγούνται από την έκδοση μιας διοικητικής πράξης και είναι σχετικές με την έκδοσή της...» (Ε. Σπηλιωτόπουλος, 2010: «Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου», τ. 2^{ος}, σελ. 109).

Με βάση τα ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή **παραδεκτά** στρέφεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του ν.4987/2022 κατά της ως άνω αναφερόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., **απαραδέκτως** όμως στρέφεται κατά των από εκθέσεων μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

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 της παρ. 2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του Κ.Φ.Δ., ορίζεται ότι:

«... Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. ...».

Επειδή, 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 παρ.1 και 4 του άρθρου 171 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 ελεγχόμενου, 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, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη ελλείπει εντελώς αιτιολογίας καθώς αυτή δεν προκύπτει ούτε με παραπομπή σε στοιχεία του φακέλου ούτε από το σώμα του εγγράφου της. Ωστόσο, στην πρώτη σελίδα της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. αναφέρεται ότι αυτή εκδόθηκε λαμβάνοντας υπόψη την από έκθεση ελέγχου της ελέγκτριας Στη συγκεκριμένη έκθεση ελέγχου αναφέρονται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα οι λόγοι έκδοσης της ανωτέρω πράξης η οποία αποτελεί και την αιτιολογία της. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) ορίζεται ότι:

«8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

9. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, καθώς και πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι, σύμφωνα με τις βέλτιστες Ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης. Με την ίδια απόφαση δύναται να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15 «Αυθεντικότητα του τιμολογίου» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την οντότητα, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της

οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα.

3. Η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου ενός ηλεκτρονικού τιμολογίου μπορεί να διασφαλίζεται με τους πιο κάτω ενδεικτικά αναφερόμενους τρόπους:

α) Χρήση προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής που έχει δημιουργηθεί από έναν μηχανισμό δημιουργίας ασφαλών ηλεκτρονικών υπογραφών και στηρίζεται σε πιστοποιητικό εγκεκριμένου φορέα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του π.δ.150/2001 (Α` 125).

β) Ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI), όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/ΕΚ της Επιτροπής, της 19ης Οκτωβρίου 1994 (Επίσημη Εφημερίδα Ε.Κ. ΕΛ 388/28.12.1994), εφόσον η συμφωνία σχετικά με αυτήν την ανταλλαγή προβλέπει τη χρησιμοποίηση διαδικασιών που εγγυώνται τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα των δεδομένων.

γ) Εκκαθάριση συναλλαγών πωλήσεων μέσω ενός παρόχου υπηρεσιών πληρωμών που τελεί υπό την εποπτεία της Τράπεζας της Ελλάδος, σύμφωνα με το ν. 3862/2010.

δ) Χρήση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, σύμφωνα με τις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 12.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«**1.** Οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (φορολογικές ταμειακές μηχανές και μηχανισμοί Ειδικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων) του ν. 1809/1988 δύναται να συνεχίσουν να χρησιμοποιούνται, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.

2. Οι αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών διατηρούνται σε ισχύ ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών του ν. 1809/1980, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι αυτές οι ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.

3. Εγκρίσεις φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών με τις αποφάσεις 1220/2012 και 1221/2012 του Υπουργείου Οικονομικών δύναται να χορηγούνται αρμοδίως μέχρι την έκδοση της απόφασης της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1220/13.12.2012 (ΦΕΚ Β' 3517/31.12.2012) με θέμα «Κωδικοποίηση - Συμπλήρωση τεχνικών προδιαγραφών Φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων. Διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους. Προδιαγραφές αποστελλομένων αρχείων στην ΓΠΣ.» αναφέρεται ότι:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ

...

2.18. Ασφάλεια Πρόσβασης - Πιστοποίηση Ταυτότητας Εξουσιοδοτημένων Τεχνικών

2.18.1. Καταγραφή στη Φορολογική Μνήμη της επέμβασης εξουσιοδοτημένου τεχνικού.

2.18.1.1. Το λογισμικό του ΦΗΜ ελέγχει, μέσω ειδικού αλγόριθμου, την πρόσβαση εξουσιοδοτημένων τεχνικών σ' αυτό. Ο κάτοχος της άδειας είναι υπεύθυνος για την παραχώρηση συγκεκριμένων συνδυασμών αλληλουχιών γραμμάτων και αριθμών (κωδικών πρόσβασης) στους εξουσιοδοτημένους απ' αυτόν τεχνικούς. Στις περιπτώσεις που απαιτούνται ειδικοί τεχνικοί χειρισμοί προγραμματισμού για την επαναφορά σε κανονική λειτουργία του ΦΗΜ, έπειτα από βλάβη - μηδενισμό της μνήμης εργασίας (CMOS Error) και ρύθμιση - διόρθωση της ημερομηνίας και ώρας, ο εξουσιοδοτημένος τεχνικός εισάγει τον απαραίτητο κωδικό πρόσβασης. Μόνον στην περίπτωση που το λογισμικό του ΦΗΜ αναγνωρίσει τον συγκεκριμένο κωδικό, επιτρέπεται η συνέχιση των λοιπών χειρισμών του εξουσιοδοτημένου τεχνικού, για την επαναφορά του ΦΗΜ σε κανονική λειτουργία.

2.18.1.2. Το γεγονός αυτό αναγνωρίζεται από το λογισμικό του ΦΗΜ, ως τεχνική «επέμβαση», αριθμείται και καταγράφεται στη φορολογική μνήμη. Υποχρεωτικά το λογισμικό του φορολογικού μικροκώδικα έχει δυνατότητα χειρισμού τουλάχιστον τριψήφιου αριθμού «επεμβάσεων» (μπορεί να αριθμήσει τουλάχιστον 1000). Η αρίθμηση γίνεται υποχρεωτικά στο δεκαδικό αριθμητικό σύστημα και δεν επιτρέπεται αποτύπωση σε άλλο αριθμητικό σύστημα. Ο αύξων αθροιστικός προοδευτικός αριθμός επεμβάσεων αναγράφεται υποχρεωτικά σε κάθε «Ζ».

2.18.1.3. Η πλήρης και λεπτομερής περιγραφή των τεχνικών χειρισμών που απαιτούν χρήση κωδικού καθώς και του αλγορίθμου ελέγχου πρόσβασης εξουσιοδοτημένου τεχνικού, κατατίθενται στην Επιτροπή, στο φάκελο αίτησης χορήγησης άδειας καταλληλότητας. Το σημείο αυτό ελέγχεται ειδικά από την επιτροπή.

...

2.19. Αξιοπιστία

2.19.1. Η αξιοπιστία του ΦΗΜ έχει σαν μέτρο τη μέση χρονική διάρκεια λειτουργίας της, χωρίς να υποστεί οποιαδήποτε βλάβη (MTBF).

2.19.2. Η αξιοπιστία του ΦΗΜ προσδιορίζεται από την αξιοπιστία των επιμέρους υποσυστημάτων του και για τις προδιαγραφόμενες συνθήκες περιβάλλοντος. Η αξιοπιστία του ΦΗΜ αποτελεί προϋπόθεση για την χορήγηση της άδειας καταλληλότητας και δίδεται ειδική έμφαση κατά την αξιολόγηση της.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1221/13.12.2012 με θέμα «Αναβάθμιση λογισμικών υποστήριξης των Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. - Καθορισμός αποστέλλομένων αρχείων δεδομένων των φορολογικών στοιχείων στην Γ.Γ.Π.Σ. κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ 58/Α/23.4.2010)» αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 6 Διαδικασία Ελέγχου Ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων με βάση τα αποθηκευμένα ηλεκτρονικά αρχεία.

6.1. Ο ελεγχόμενος παρέχει και θέτει σε άμεση χρήση κάθε μέσο και εξοπλισμό για τη διενέργεια του ελέγχου από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα.

6.2. Ο ελεγχόμενος υποχρεούται να:

- παραδίδει αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων των στοιχείων που του ζητούνται για έλεγχο σε κατάλληλο μέσο (π.χ. δισκέτες, οπτικούς δίσκους CD κ.λπ.),
- βεβαιώνει και αποδέχεται ότι τα στοιχεία αυτά είναι ίδια με εκείνα που εντοπίζονται και εκτυπώνονται στη επόμενη παράγραφο, στο βήμα iv.

6.3. Ο έλεγχος ενός στοιχείου μπορεί να περιλαμβάνει τα εξής βήματα:

- i. Προσδιορισμό επί του ελεγχόμενου στοιχείου της ημερομηνίας έκδοσής του, καθώς και των στοιχείων της συμβολοσειράς Σήμανσης και της ΕΑΦΔΣΣ, από την οποία προέρχεται.
- ii. Εκτύπωση Δελτίου Ανάγνωσης Περιόδου Φορολογικής Μνήμης Ημερήσιων Συνόψεων (ΔΑΠΦΜΗΣ) για την ημερομηνία αυτή και προσδιορισμό επ' αυτού της Γενικής Ημερήσιας ΠΑΗΨΣ.
- iii. Πρόσβαση στα φυλασσόμενα ηλεκτρονικά αρχεία στοιχείων και ΠΑΗΨΣ για την ημέρα αυτή και τα οποία αφορούν την συγκεκριμένη ΕΑΦΔΣΣ.
- iv. Εντοπισμό και εκτύπωση των ηλεκτρονικών αρχείων κειμένου και ΠΑΗΨΣ του στοιχείου που ελέγχεται.
- v. Έλεγχο του περιεχομένου του αρχείου κειμένου (" _a.txt"), με το ελεγχόμενο στοιχείο. Ελέγχεται το περιεχόμενο, ανεξάρτητα από το μέγεθος και την εμφάνιση των χαρακτήρων. (Η συμβολοσειρά Σήμανσης δεν λαμβάνεται υπ' όψη). Θα πρέπει να Ταυτίζονται!
- vi. Σύγκριση του περιεχομένου του ηλεκτρονικού αρχείου της ΠΑΗΨΣ (" _b.txt"), με τη Συμβολοσειρά Σήμανσης, η οποία αναγράφεται επί του ελεγχόμενου στοιχείου. Θα πρέπει να Ταυτίζονται !
- vii. Χρήση Η/Υ για την εκτέλεση ειδικού προγράμματος δημιουργίας συνόψεων SHA-1, και δημιουργία γενικής ΠΑΗΨΣ από τις επιμέρους ΠΑΗΨΣ κάθε στοιχείου της ημέρας (στην οποία φυσικά συμμετέχει και η ΠΑΗΨΣ του ελεγχόμενου στοιχείου).
- viii. Σύγκριση της προκύπτουσας ΠΑΗΨΣ του ελέγχου, με αυτήν που αναγράφεται στο Δελτίο Ανάγνωσης Περιόδου Φορολογικής Μνήμης Ημερήσιων Συνόψεων (ΔΑΠΦΜΗΣ), του βήματος ii. Θα πρέπει να Ταυτίζονται !
- ix. Σύγκριση του αρχείου a.txt με το αντίστοιχο αρχείο e.txt. Τα πεδία του e.txt θα πρέπει να ταυτίζονται με τα αντίστοιχα του a.txt.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1068/24.03.2015 (ΦΕΚ Β' 497/01-04-2015) με θέμα «Διαδικασίες έγκρισης και ανάκλησης Φ.Η.Μ.. Υποχρεώσεις κατόχων άδειας καταλληλότητας Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.), πωλητών Φ.Η.Μ., πιστοποιημένων τεχνικών Φ.Η.Μ., κατόχων -χρηστών Φ.Η.Μ» αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 10 Τήρηση Ηλεκτρονικών Αρχείων

10.1 Το Τμήμα Δ' Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών διαθέτει πλήρη πρόσβαση (δικαίωμα εισαγωγής, διαγραφής, ενημέρωσης, ελέγχου) στους ηλεκτρονικούς πίνακες και τα ηλεκτρονικά αρχεία του TAXIS και του TAXISNET που αφορούν εγκεκριμένους τύπους Φ.Η.Μ., αγορές, πωλήσεις, παύσεις, μεταβολές Φ.Η.Μ., στοιχεία των κατασκευαστριών εταιρειών κατόχων αδειών καταλληλότητας Φ.Η.Μ. ή αδειών τεχνικής υποστήριξης Φ.Η.Μ., στοιχεία των κατόχων Φ.Η.Μ., στοιχεία των εξουσιοδοτημένων τεχνικών Φ.Η.Μ., αναλυτικά και συγκεντρωτικά δεδομένα πωλήσεων Φ.Η.Μ..

10.2 Το Τμήμα Δ' Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών σε συνεργασία με την Δ/ση Υπολογιστικών Υποδομών της ΓΓΠΣ και το Γραφείο Ασφαλείας της ΓΓΠΣ, καθορίζει την πρόσβαση στα δεδομένα των αναφερόμενων στην παράγραφο 10.1 πινάκων, με σκοπό την διαφύλαξη της ακεραιότητας αυτών.

Άρθρο 11 Παραβιάσεις-Παραβάσεις

11.1 Παραβιάσεις-παραβάσεις ΦΗΜ που εντοπίζονται από αρμόδια ελεγκτικά όργανα ή καταγγελίες σχετικά με το λογισμικό (software ή firmware) ή υλικό (hardware) ή, κατά περίπτωση, του οδηγού (driver) του ΦΗΜ αναφέρονται στο Τμήμα Δ' Ηλεκτρονικών Ταμειακών

Μηχανών. Το Τμήμα Δ', κατόπιν αξιολόγησης παραπέμπει το θέμα στην Επιτροπή η οποία κατά την κρίση της συντάσσει έκθεση για την επιβεβαίωση ή όχι της παραβίασης- παράβασης.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ουδέποτε ζήτησε από την εταιρεία, προμηθεύτρια του συστήματος έκδοσης των αποδείξεων να έχει πρόσβαση σε αυτό. Περαιτέρω, διατείνεται ότι δεν αποδείχθηκε από την ελεγκτική αρχή οποιαδήποτε εμπλοκή ή ανάμειξή του στον μηχανισμό παραποίησης και απομείωσης εσόδων, ως εκ τούτου αυθαίρετα του προσάπτεται οιαδήποτε υπαιτιότητα.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση οι από πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και Ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) του Τμήματος Α2 της Α' Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, οι οποίες αποτελούν αναπόσπαστο μέρος των οικείων εκθέσεων ελέγχου φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, αναφέρουν τα πραγματικά περιστατικά και τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Συγκεκριμένα, από την επεξεργασία των κατασχεθέντων ηλεκτρονικών αρχείων σε συνδυασμό με τα ευρήματα της πραγματογνωμοσύνης της ΕΛ.ΑΣ./Δ.Ε.Ε (σχετικά τα υπ' αρ. έγγραφα) διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα με τη χρήση ειδικών εφαρμογών της εταιρείας μηχανοργάνωσηςααραποιούσε τα φορολογικά στοιχεία εσόδων της, επεμβαίνοντας στη λειτουργία των **Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου** για το φορολογικό έτος 2017. Ειδικότερα, τροποποιούσε απομειώνοντας τα δεδομένα των παραστατικών λιανικών πωλήσεων των ηλεκτρονικών φορολογικών αρχείων (txt) για την περίοδο 21/06/2017-18/09/2017 για φορολογικούς σκοπούς, κατά παράβαση του άρθρου 40 παρ.2 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και των σχετικών αποφάσεων περί τεχνικών προδιαγραφών.

Από τα ηλεκτρονικά αρχεία, που κατασχέθηκαν, στην έδρα της εταιρείας μηχανοργάνωσης προκύπτουν αριθμητικά δεδομένα καταχωμένα σε στήλες για πλήθος εταιριών, μεταξύ των οποίων και για την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα. Από την επεξεργασία αυτών και την αντιπαραβολή τους με τα λογιστικά βιβλία την ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα διαπιστώθηκε ότι τα δεδομένα αυτά ήταν προϊόν συλλογής τροποποιημένων στοιχείων από τον προσφεύγοντα.

Πιο συγκεκριμένα, στη στήλη «ZCALC» καταχωρούνταν τα (απομειωμένα) φορολογητέα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, τα οποία συμφωνούσαν με το ύψος των δηλωθέντων και καταχωρημένων στα βιβλία της εσόδων, ενώ στην στήλη με τίτλο «BOS» αντιστοιχίζονταν τα πραγματικά έσοδα της επιχείρησης, καθώς σε αυτήν αποθηκεύονταν τα δεδομένα των πωλήσεων από το πρόγραμμα παραγγελιοληψίας. Αξίζει να σημειωθεί δε ότι στα κατασχεθέντα αριθμητικά δεδομένα που αφορούν την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα δεν συμπεριλαμβάνονταν οι χονδρικές πωλήσεις της, οι χειρόγραφες ΑΛΠ και οι ΑΛΠ που εκδόθηκαν από άλλου τύπου Φ.Η.Μ.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής προέβη στην έκδοση της από έκθεσης μερικού ελέγχου- επεξεργασίας από το γραφείο εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) του τμήματος Α2 της Α' υποδιεύθυνσης

της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής, η οποία διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, στην αρμοδιότητα της οποίας ανήκει η επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Επειδή, συνεπεία της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ εκδόθηκε η με αριθ. εντολή μερικού ελέγχου γραφείου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, προκειμένου να ελεγχθούν τα ως άνω διαλαμβανόμενα. Κατόπιν διενέργειας των απαιτούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων εκδόθηκαν: α) η με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54^Ε & 54^{ΣΤ} του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2017 και β) η με αριθ. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54^Ε του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.

Επειδή, ο προσφεύγων κατά των ανωτέρω πράξεων επιβολής προστίμου άσκησε την με αριθ. **ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας**, συνεπεία της οποίας εκδόθηκε η με αριθ. **Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας**, βάσει της οποίας **απορρίφθηκε** ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί έλλειψης επαρκούς αιτιολογίας των διαπιστώσεων του ελέγχου, επί των οποίων ερείδονται οι ανωτέρω πράξεις επιβολής προστίμου.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. και ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ αποτέλεσαν την αιτία έκδοσης της με αριθ. εντολής μερικού ελέγχου γραφείου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, με την οποία ανατέθηκε στην εν λόγω Δ.Ο.Υ., λόγω αρμοδιότητας, η διενέργεια φορολογικού ελέγχου για το φορολογικό έτος 2017 στα φορολογικά αντικείμενα Εισοδήματος και Φ.Π.Α., αντίστοιχα, κατ' εφαρμογή της με αριθ. Α.1413/2019 Απόφασης της ΑΑΔΕ.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ διαπιστώθηκε ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με τη χρήση ειδικών εφαρμογών της επιχείρησης απομείωνε συστηματικά, για φορολογικούς σκοπούς, τα παραστατικά λιανικών πωλήσεων από ΕΦΑΔΣΣ, στο φορολογικό έτος 2017 και συγκεκριμένα κατά την περίοδο 21/06/2017-18/09/2017, με συνέπεια την ανακριβή υποβολή φορολογικών δηλώσεων καθώς και την βλάβη των συμφερόντων του Δημοσίου, λόγω απώλειας εσόδων.

Επειδή, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε ως προς τη Φορολογία Εισοδήματος, διαπιστώθηκε ότι η ανωτέρω παράβαση, με την οποία βαρύνεται η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, όπως αναλυτικώς καταγράφεται στις με αριθ. πρωτ. ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. και ΥΕΔΔΕ ΑΤΤ. πληροφοριακές εκθέσεις ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ επηρεάζουν τα αποτελέσματα της επιχειρηματικής του δραστηριότητας, με αποτέλεσμα τον προσδιορισμό αποκρουστικής φορολογητέας ύλης ύψους 24.706,91€, για το φορολογικό έτος 2017. Κατά συνέπεια, ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, προέβη σε **επαναπροσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων μειώνοντας τη ζημία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2017.**

Επειδή, οι ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου οδήγησαν σε διαφορές φόρου εκροών, ποσού 5.929,65€, με αποτέλεσμα οι υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2017, να κριθούν ανακριβείς, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 38§1 και 36§4 του ν.2859/2000.

Επειδή, σε αντίθεση με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί έλλειψης επαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, στις οικείες εκθέσεις ελέγχου αναφέρονται αναλυτικά και εμπεριστατωμένα όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, από τη διενέργεια των οποίων ο έλεγχος απέκτησε τα στοιχεία εκείνα τα οποία θεμελιώνουν, στοιχειοθετούν και τεκμηριώνουν με τρόπο συγκεκριμένο την διαπίστωση της παράβασης της απομείωσης των παραστατικών λιανικών πωλήσεων από τους με αρ. μητρώου ΦΗΜ.

Επειδή, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε ούτε στον έλεγχο, ούτε με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ενώπιον της Υπηρεσίας μας στοιχεία, που να αποδοθούν τις διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στις από εκθέσεις ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/1 – 31/12/2017, αντίστοιχα, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ που στήριξαν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, είναι άκυρες αυτοτελώς, καθώς δεν υπογράφονται από τον υποδιευθυντή ελέγχου,, παρότι εκείνος φέρεται να τις υπογράφει.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 37 του ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Διοικητή ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες [...]. Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο το οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου. Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του δεύτερου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 34. Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της έκθεσης ελέγχου καθορίζεται με απόφαση του Διοικητή.»

Επειδή, στο άρθρο 4 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται ότι:

«1. Ο Διοικητής δύναται, με απόφαση του, να μεταβιβάζει αρμοδιότητες και να αναθέτει τα καθήκοντά του ή της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με τον Κώδικα και την κείμενη νομοθεσία, σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης. Επίσης, δύναται, με απόφασή του, να εξουσιοδοτεί ιεραρχικά υφιστάμενά του όργανα να υπογράφουν, με εντολή του, πράξεις ή άλλα έγγραφα της αρμοδιότητάς του. Η άσκηση της αρμοδιότητας που μεταβιβάστηκε και η εξουσιοδότηση υπογραφής μπορεί, σύμφωνα με την απόφαση του Διοικητή, να αφορά περισσότερα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.»

Επειδή, δυνάμει της ως άνω εξουσιοδοτικής διάταξης εκδόθηκε η με αρ. Δ.ΟΡΓ.Α 1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22-07-2022) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, με την οποία προβλέφθηκε, μεταξύ άλλων, ότι οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου, προσυπογράφονται από τον Προϊστάμενο του Τμήματος Ελέγχου και τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης, εφόσον υπάρχει, και θεωρούνται, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., τη δε Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου υπογράφει ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. (βλ. άρθρο 1 παρ. 23 και 26 της ως άνω απόφασης).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 32 «Νομιμότητα υπηρεσιακών ενεργειών» του Ν.3584/2007 (143 Α' 2007), ορίζεται ότι:

«ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 5

Οι προϊστάμενοι όλων των βαθμίδων οφείλουν να προσυπογράφουν τα έγγραφα που ανήκουν στην αρμοδιότητά τους και εκδίδονται με την υπογραφή του προϊσταμένου τους. Αν διαφωνούν, οφείλουν να διατυπώσουν εγγράφως τις τυχόν αντιρρήσεις τους. Αν παραλείψουν να προσυπογράψουν το έγγραφο, θεωρείται ότι το προσυπέγραψαν.»

Επειδή, σύμφωνα με την από Έκθεση Απόψεων της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς αναφέρεται ότι: «Η έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ δεν φέρει την υπογραφή του υποδιευθυντή καθώς αυτός κατά την ημερομηνία σύνταξης της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου, απουσίαζε από την υπηρεσία με κανονική άδεια. Εξάλλου η έκθεση υπογράφεται κανονικά από τον ελεγκτή, τον επόπτη και τον διευθυντή της υπηρεσίας μας χωρίς να είναι απαραίτητη η υπογραφή του υποδιευθυντή λόγω απουσίας αυτού».

Επειδή, εν προκειμένω, στο προοίμιο της Πράξης αναγράφεται, η προαναφερθείσα Δ.ΟΡΓ.Α 1065199 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 3886/22-07-2022) απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων. Επιπλέον, όπως προκύπτει από τα σώματα των Εκθέσεων Ελέγχου και της Πράξης, αυτές πράγματι θεωρήθηκαν/υπογράφηκαν, όπως απαιτείται εκ των ανωτέρω διατάξεων, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, ο οποίος αποτελεί το αρμόδιο διοικητικό όργανο για τη σύνταξη/έκδοση αυτών. Συνεπώς οι επίμαχες εκθέσεις ελέγχου φόρου Εισοδήματος και ΦΠΑ καθώς και η με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, εκδόθηκαν και υπογράφηκαν νόμιμα, παρά τα αντιθέτως προβαλλόμενα, η δε έλλειψη της υπογραφής του Υποδιευθυντή της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς, ουδεμία επιρροή ασκεί στο κύρος αυτών.

Επειδή, στην παρ.5 του άρθρου 79 του ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.) ορίζεται:

«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:

.....

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, *μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη*, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.».

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ακύρωση για τυπική παράλειψη, χωρίς όμως να αποδεικνύει ότι υφίσταται βλάβη εξαιτίας αυτής, δεδομένου ότι ως ορίζεται στις ανωτέρω διατάξεις πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία

έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης. Ως εκ τούτου, σε κάθε περίπτωση ο 3^{ος} ισχυρισμός του προσφεύγοντος απαραδέκτως προβάλλεται.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι έχει επιβληθεί πρόστιμο σύμφωνα με μεταγενέστερη διάταξη αναδρομικά, καταχρηστικώς προβάλλεται καθώς δεν αφορά στην προσβαλλόμενη με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, αλλά αναφέρεται στην πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54^Ε παρ.1 του Ν.4987/2022 κατά της οποίας ο προσφεύγων άσκησε την με αριθ. ενδικοφανή προσφυγή και επί της οποίας η Υπηρεσία μας έχει ήδη αποφανθεί επί του συγκεκριμένου προβαλλόμενου λόγου με την υπ' αρ. Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, και την επικύρωση της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.

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

• Φορολογικό Έτος 2017 (Αριθ. Πράξης) Φορ. Περιόδου 1/1 - 31/12/2017

Διαφορά χρεωστικού υπολοίπου ΦΠΑ	5.929,65€
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^Α Κ.Φ.Δ.	2.964,83€
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	8.894,48€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.