



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 28/1/2021

Αριθμός απόφασης: 141

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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 Α 1273/15-12-2020 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία η προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ.5 του άρθρου 63 του Ν 4174/2013 που δεν έχει συμπληρωθεί από τις 16-11-2020 έως και την 31-01-2021, παρατείνεται έως 31-03-2021

5. Την από 28/9/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του ΑΦΜ, κατοίκου, Τ.Κ., κατά της με αρ./3-8-2020 πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την ανωτέρω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Την με αρ. πρωτ./1-10-2020 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 28/9/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/3-8-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού **500,00 €** για το φορολογικό έτος 2020 διότι εξέδιδε στοιχεία λιανικής πώλησης από το Φορολογικό Ηλεκτρονικό Μηχανισμό με αριθμό μητρώου, ο οποίος δεν πληρούσε τις εγκεκριμένες προδιαγραφές (απόκλιση ώρας και ημερομηνίας), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54, παρ. 1 περ. ια' και παρ. 2 περ. στ' του ν. 4174/2013.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος ότι απέστειλε στις 19/2/2020 με ηλεκτρονική αλληλογραφία εντός της 20νθήμερης προθεσμίας των αντιρρήσεων, τα ζητηθέντα από τον ελεγκτή του συνεργείου έγγραφα και στοιχεία σχετικά με την παραπάνω παράβαση, πλην όμως αυτά δεν ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο, ενώ δεν γίνεται καμία αναφορά στην έκθεση ελέγχου για τις ενέργειες στις οποίες προέβη, κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης και δεν τηρήθηκε η διαδικασία των άρθρων 28 και 62 του Ν.4174/2013, καθώς η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε καθυστερημένα πέραν του ενός μήνα από τη λήψη των αποσταλμένων από τον ίδιο στις 19/2/2020.

Επειδή στο άρθρο 12 παρ. 1 του Ν.4308/2014 ορίζεται :

« 1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη. [...]

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, στο άρθρο 40 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) 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.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1220/2012 "Κωδικοποίηση - Συμπλήρωση τεχνικών προδιαγραφών Φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων. Διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους. Προδιαγραφές αποστέλλομένων αρχείων στην ΓΓΠΣ" ορίζεται :

«2.1. Φορολογικός Ηλεκτρονικός Μηχανισμός (ΦΗΜ).

2.1.1. Ως Φορολογικός Ηλεκτρονικός Μηχανισμός (ΦΗΜ) ορίζεται το ηλεκτρονικό υπολογιστικό σύστημα το οποίο χρησιμοποιείται για την έκδοση αποδείξεων εσόδου («Νομίμων Αποδείξεων») σε συναλλαγές και στο οποίο ασφαλίζονται με απαραβίαστο τρόπο η φορολογική μνήμη, η μνήμη εργασίας, η εσωτερική μνήμη (όπως flash memory card, EEPROM) ημερήσιας ενταμίευσης και διαφύλαξης με διασφαλισμένο ηλεκτρονικό τρόπο των αντιγράφων των φορολογικών αποδείξεων - Δελτίων και λοιπών εκδιδόμενων στοιχείων του ΦΗΜ, ως Ηλεκτρονικό Ημερολόγιο (electronic journal) του ΦΗΜ, η μνήμη προγραμμάτων, το ρολόι, τα κυκλώματα ελέγχου του εκτυπωτή νομίμων αποδείξεων, καθώς και οι μονάδες ελέγχου σύνδεσης με πληκτρολόγιο, οθόνες και με συσκευές εισόδου και εξόδου στοιχείων και μεταφοράς δεδομένων.

2.1.2. Όλες οι λειτουργίες των ασφαλισμένων τμημάτων είναι τεκμηριωμένες και το λογισμικό που τις υποστηρίζει είναι στη διάθεση του Υπουργείου Οικονομικών....

2.9.6. Ώρα έκδοσης απόδειξης 2.9.6.1. Σε κάθε εκδιδόμενη Φορολογική Απόδειξη καθώς και στο Δελτίο Ημερήσιας Κίνησης «Ζ» και στα δελτία αναφορών (ανάγνωση φορολογικής μνήμης κ.λ.π.) αναγράφεται η ώρα έκδοσής του με την μορφή «ώρα: λεπτά.

2.15. Ρολόι ΦΗΜ

2.15.1. Η λειτουργία του ρολογιού του ΦΗΜ είναι αδιάλειπτη (συνεχής) και για το λόγο αυτό προστατεύεται από τη διακοπή του κύριου δικτύου των 230Vμε μπαταρία που περιλαμβάνεται στο βασικό εξοπλισμό του μηχανισμού και η οποία δύναται να είναι αυτή της προστασίας των δεδομένων της μνήμης εργασίας (CMOS RAM).

2.15.2. Δεν είναι δυνατή η λειτουργία του ΦΗΜ, εφόσον δεν είναι ενεργοποιημένο το ρολόι του μηχανισμού.

2.15.3. Ρύθμιση - διόρθωση ημερομηνίας και ώρας του ρολογιού του ΦΗΜ.

2.15.3.1. Οι ρυθμίσεις και επισκευές ενδεχόμενων βλαβών του ρολογιού δεν είναι δυνατόν να γίνουν εξωτερικά ή με πρόγραμμα, αλλά μόνο αφού ανοιχτεί το σφραγισμένο κέλυφος του ΦΗΜ από εξουσιοδοτημένο τεχνικό. Της περίπτωσης αυτής εξαιρείται η αυτόματη προσαρμογή στη θερινή και χειμερινή ώρα αντίστοιχα, το δε λογισμικό του φορολογικού μικροκώδικα του ΦΗΜ, πρέπει να έχει ενσωματωμένη δυνατότητα αυτόματης προσαρμογής σε χειμερινή και θερινή ώρα του ρολογιού του ΦΗΜ.

2.15.3.2. Το λογισμικό του φορολογικού μικροκώδικα του ΦΗΜ προσαρμόζει αυτόματα σε χειμερινή και θερινή ώρα αντίστοιχα το ρολόι του ΦΗΜ.

2.15.3.3. Κατά την αυτόματη προσαρμογή της ώρας από χειμερινή σε θερινή και από θερινή σε χειμερινή, ειδοποιείται σχετικά ο χειριστής του ΦΗΜ με κατάλληλο ηχητικό σήμα και την αυτόματη έκδοση σχετικού πληροφοριακού δελτίου με την εκτύπωση της ένδειξης «ΑΥΤΟΜΑΤΗ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΣΤΗ ΘΕΡΙΝΗ ΩΡΑ» και «ΑΥΤΟΜΑΤΗ ΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗ ΣΤΗ ΧΕΙΜΕΡΙΝΗ ΩΡΑ» αντίστοιχα, συνοδευόμενης από τη νέα τρέχουσα προσαρμοσμένη ώρα (ΧΩ ωω:λλ και ΘΩ ωω:λλ αντίστοιχα). Η έκδοση του δελτίου αυτού γίνεται από τον εκτυπωτή νομίμων αποδείξεων του ΦΗΜ αμέσως με την αυτόματη προσαρμογή της ώρας, ή εφ' όσον ο ΦΗΜ κατά την αυτόματη αυτή προσαρμογή ήταν εκτός λειτουργίας (εκτός παροχής ηλεκτρικής τροφοδοσίας), αμέσως με την πρώτη (ημερήσια) έναρξη λειτουργίας (Initialize) από την αυτόματη προσαρμογή.

2.15.3.4. Για την αυτόματη προσαρμογή της χειμερινής και θερινής ώρας, εφαρμόζεται η οδηγία 2000/84 της ΕΕ, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά από τη νομοθεσία.

2.15.3.5. Δεν επιτρέπεται η δυνατότητα διόρθωσης της ημερομηνίας και ώρας του ρολογιού του ΦΗΜ, με ημερομηνία και ώρα προγενέστερη εκείνης με την οποία καταγράφηκε στην φορολογική μνήμη και εκδόθηκε το τελευταίο «Ζ».

2.15.3.6. Κατά την διαδικασία αλλαγής της ημερομηνίας του ρολογιού της ΦΤΜ από εξουσιοδοτημένο τεχνικό ΔΕΝ ΕΠΙΤΡΕΠΕΤΑΙ η εισαγωγή ημερομηνίας και ώρας μικρότερης από αυτήν του τελευταία εγγεγραμμένου «Ζ».

2.15.3.7. Το λογισμικό του φορολογικού μικροκώδικα είναι σε θέση να ελέγχει την τρέχουσα ημερομηνία και ώρα του ρολογιού του μηχανισμού σε σχέση με αυτήν της τελευταίας έκδοσης του «Ζ». Η δυνατότητα αυτή ενεργοποιείται:

1ον κατά την ημερήσια έναρξη (Initialize) λειτουργίας του ΦΗΜ κατά την οποία να ελέγχεται η ημερομηνία και ώρα του τελευταίου εγγεγραμμένου «Ζ», με την τρέχουσα, και εάν υπάρχει διαφορά ημερομηνίας πλέον της μιας ημερολογιακής ημέρας, ειδοποιείται σχετικά ο χειριστής με εμφάνιση σε οθόνη, εκτύπωση στον εκτυπωτή σχετικού μηνύματος ή και με χαρακτηριστικό ηχητικό σήμα. Ο κάτοχος - χρήστης του ΦΗΜ σ' αυτή την περίπτωση και εφ' όσον η ένδειξη αυτή είναι λανθασμένη, είναι υπεύθυνος για την κλήση εξουσιοδοτημένου τεχνικού για την ρύθμιση της

σωστής ημερομηνίας και ώρας.

2ον κατά την έναρξη της διαδικασίας έκδοσης του «Z», κατά την οποία ελέγχεται η ημερομηνία του τελευταίως εγγεγραμμένου «Z», με αυτήν της τρέχουσας (μ' αυτήν που πάει να εκδοθεί το «Z»), και εάν υπάρχει διαφορά ημερομηνίας και ώρας:

α) εάν η τρέχουσα είναι μεγαλύτερη πλέον της 1 ημερολογιακής ημέρας από την καταχωρημένη τελευταία : Ειδοποιείται ο χειριστής για την διαφορά αυτή και το μη αντιστρεπτό της διαδικασίας. Τέλος του ζητείται επιβεβαίωση με κατάλληλο χειρισμό για την έκδοση του δελτίου «Z».

β) εάν η τρέχουσα ημερομηνία είναι μικρότερη από αυτήν της καταχώρησης του τελευταίου «Z» : ΔΕΝ ΕΠΙΤΡΕΠΕΤΑΙ Η ΕΚΔΟΣΗ ΤΟΥ ΔΕΛΤΙΟΥ «Z». Το γεγονός αυτό σηματοδοτείται κατάλληλα με σχετικό ηχητικό σήμα και αντίστοιχη εμφάνιση μηνύματος στην οθόνη. Ο κάτοχος - χειριστής είναι υπεύθυνος για την κλήση εξουσιοδοτημένου τεχνικού για την ρύθμιση της σωστής ημερομηνίας. Στην περίπτωση αυτή και για την ενημέρωση των λογιστικών εγγραφών, γίνεται χρήση του ημερολογίου των εκδοθέντων ημερήσιων δελτίων αποδείξεων».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1166/2018: «Άρθρο 4 “Αυτόματος συγχρονισμός ώρας” Οι ΦΗΜ έχουν την δυνατότητα αυτόματου συγχρονισμού της ώρας με την ώρα του πληροφοριακού συστήματος των ΦΗΜ. Οι σχετικές προδιαγραφές για τον συγχρονισμό της ώρας, παρέχονται στο παράρτημα Β της παρούσας απόφασης ...

Παράρτημα Β: Προδιαγραφές συγχρονισμού της ώρας των ΦΗΜ με την ώρα του πληροφοριακού συστήματος των ΦΗΜ. Καθώς το πρωτόκολλο επικοινωνίας ανάμεσα στο πληροφοριακό σύστημα των ΦΗΜ και τους ΦΗΜ είναι το HyperText Transfer Protocol (HTTP), οι ΦΗΜ πρέπει να διαβάζουν την ημερομηνία και ώρα από το header της απάντησης του πληροφοριακού συστήματος των ΦΗΜ, όπως προβλέπεται από το RFC7231. Παράδειγμα: Date: Sun, 06 Nov 1994 08:49:37 GMT. Σημειωτέο ότι η ώρα που παρέχει το πληροφοριακό σύστημα των ΦΗΜ είναι GMT και γι' αυτό οι ΦΗΜ πρέπει να κάνουν την κατάλληλη προσαρμογή σε ώρα Ελλάδος. Ο ΦΗΜ, μετά την λήψη της σωστής ημέρας, ώρας, λεπτών και δευτερολέπτων από το πληροφοριακό σύστημα των ΦΗΜ κατά την επικοινωνία με αυτό όταν εκδίδεται Z, αναπροσαρμόζει τις αντίστοιχες ρυθμίσεις του, εφόσον:

α) Ο ημερήσιος μετρητής αποδείξεων-σημάνσεων είναι 0 (άρα δεν έχει ανοίξει νέα ημέρα) και

β) Η ληφθείσα σειρά ημερομηνίας-ώρας-λεπτών-δευτερολέπτων έχει απόκλιση μέχρι 30 λεπτά από την ημερομηνία-ώρα του τελευταίου Z του ΦΗΜ και

γ) Η επιλογή «Αυτόματη προσαρμογή ώρας από τον SERVER» στον ΦΗΜ είναι ενεργή.

Ειδικά για την περίπτωση όπου η ώρα του ΦΗΜ είναι πιο μπροστά από την ώρα του πληροφοριακού συστήματος των ΦΗΜ, αμέσως μετά τον συγχρονισμό της ώρας του ΦΗΜ κατά την έκδοση αναφοράς Z, θα πρέπει ο ΦΗΜ να απενεργοποιείται για όσο χρόνο χρειαστεί, προκειμένου να μην εκδοθεί απόδειξη εσόδου με ημερομηνία ώρα προγενέστερη της τελευταίας φορολογικής απόδειξης (της αναφοράς Z συμπεριλαμβανομένης) ».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1195/2018 ορίζεται:

«Άρθρο 3 Συγχρονισμός ώρας Φ.Η.Μ. Ρύθμιση παραμέτρων:

1. Το ρολόι του Φ.Η.Μ. πρέπει να εμφανίζει την πραγματική ώρα. Προκειμένου να ικανοποιείται η παραπάνω προδιαγραφή εναλλακτικά υλοποιείται είτε με τον αυτόματο συγχρονισμό του Φ.Η.Μ. με το ρολόι του πληροφοριακού συστήματος των Φ.Η.Μ. είτε με την τακτική παρακολούθηση και επιτόπια ρύθμιση του ρολογιού του Φ.Η.Μ. με ευθύνη του κατόχου του.

2. Η μόνη εξαίρεση απόκλισης από την πραγματική ώρα είναι για τους Φ.Η.Μ. που δεν έχουν δυνατότητα αυτόματης προσαρμογής στην θερινή ώρα, οπότε κατά την περίοδο εφαρμογής θερινής ώρας, εμφανίζουν την χειμερινή ώρα, δηλαδή μία ώρα πίσω.

3. Στις παραμέτρους των Φ.Η.Μ., εισάγεται το κλειδί κρυπτογράφησης AES key και το URL αποστολής σε δέκα ημέρες μετά την υποβολή της δήλωσης έναρξης χρήσης Φ.Η.Μ. (Δ13). Το URL αποστολής και το AES key παρέχονται στην επιλογή «Επιχειρήσεις» του πληροφοριακού συστήματος των Φ.Η.Μ. κατόπιν ορθής εισαγωγής των κωδικών taxisnet της επιχείρησης. Η πρόσβαση στο Πληροφοριακό σύστημα των Φ.Η.Μ. γίνεται μέσω της ιστοσελίδας της Α.Α.Δ.Ε. (www.aade.gr), επιλέγοντας από τις φορολογικές υπηρεσίες: «Επιχειρήσεις -Φορολογικές υπηρεσίες Βιβλία Στοιχεία Ταμειακές μηχανές -Πληροφοριακό Σύστημα των Φ.Η.Μ.».».

4. Ο αυτόματος συγχρονισμός του Φ.Η.Μ. με το ρολόι του πληροφοριακού συστήματος των Φ.Η.Μ. πραγματοποιείται μόνο κατόπιν επιτυχούς επικοινωνίας με το πληροφοριακό σύστημα των Φ.Η.Μ.».

Επειδή, στο άρθρο 54 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) 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: ... ια) εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού ή από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό ή από φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό ο οποίος δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές. ... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: ...στ) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, για παραβάσεις των περιπτώσεων ια' και ιβ' της παραγράφου 1.....».

Επειδή, περαιτέρω στο Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 28 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με

τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης.

2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστатωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο. [...]

Άρθρο 62

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον τριάντα (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, στις παρ. 1 και 4 του άρθρου 171 του ΚΔΔ ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον τους 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, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 30/6/2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, Β' Υποδιεύθυνσης Ιωαννίνων, ελεγκτές της ως άνω υπηρεσίας, την 16/2/2020, ημέρα Κυριακή και ώρα 12:55 μ.μ., στο, προέβησαν σε έλεγχο επί των πωλουμένων αγαθών της επιχείρησης του προσφεύγοντος και διαπίστωσαν ότι στη ληφθείσα ενδεικτική ΑΛΠ αξίας 0,10 €, υπήρχε απόκλιση μεταξύ της ώρας του ρολογιού του ανωτέρω φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού και της πραγματικής ώρας, καθώς και απόκλιση στην πραγματική ημερομηνία, αφού η αναγραφόμενη ημερομηνία στην ΑΛΠ ήταν 13/2/2020 και ώρα 00:26', ενώ η ημερομηνία του ελέγχου ήταν 16/2/2020 και ώρα 12:55', κατά παράβαση των διατάξεων της περίπτωσης ια' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013.

Μετά το πέρας του ελέγχου συντάχθηκε και επιδόθηκε στην σύζυγο του προσφεύγοντα (ως υπεύθυνη της επιχείρησης κατά την διάρκεια του ελέγχου) το υπ' αριθμ./16-02-2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.)- Κλήση προς ακρόαση και ο υπ' αριθμ./16-02-2020 Προσωρινός Προσδιορισμός προστίμου. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στη κλήση προς ακρόαση και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή εν προκειμένω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας, στις 19/2/2020, με ηλεκτρονική αλληλογραφία, απέστειλε τα ζητηθέντα από τον έλεγχο στοιχεία και έγγραφα, ωστόσο δεν γίνεται καμία αναφορά στην έκθεση ελέγχου και αυτό αντίκειται στην αρχή της χρηστής διοίκησης. Θεωρεί ότι με αυτό τον τρόπο ανταποκρίθηκε στην κλήση προς ακρόαση που του επιδόθηκε και για αυτό τον λόγο θα έπρεπε η προσβαλλόμενη πράξη να εκδοθεί εντός προθεσμίας ενός μήνα από την αποστολή των ανωτέρω στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή η ανταπόκριση στην κλήση προς ακρόαση έχει την έννοια της έγγραφης υποβολής εξηγήσεων και αντιρρήσεων επί της διαπιστωθείσας παράβασης του ελέγχου και όχι στην παροχή στοιχείων, όπως εν προκειμένω ισχυρίζεται ο προσφεύγων, τα οποία ωστόσο δεν κατονομάζει. Σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου, ο προσφεύγων απέστειλε στον έλεγχο της φορολογικής αρχής με e mail, τα δελτία ημερήσιας κίνησης «Ζ» και το με ημερομηνία 18/2/2020 δελτίο επισκευής και συντήρησης του τεχνικού της επιχείρησης, με το οποίο βεβαιώνεται η διόρθωση της ένδειξης της ώρας και ημερομηνία στον εν χρήσει Φορολογικό Ηλεκτρονικό Μηχανισμό της επιχείρησης του προσφεύγοντα. Τα εν λόγω προσκομισθέντα στοιχεία δεν αναιρούν το αποτέλεσμα του διενεργηθέντος ελέγχου, αντιθέτως επιβεβαιώνουν την διαπιστωθείσα παράβαση και ως εκ τούτου ορθώς δεν αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: *«Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1.»*.

Επειδή, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι: *«Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές»*.

Επειδή, το άρθρο 10 του Ν. 158/1999 «Ο περί των Γενικών Αρχών του Διοικητικού Δικαίου Νόμος του 1999» ορίζει ότι : *«Το διοικητικό όργανο πρέπει να ασκεί την αρμοδιότητά του μέσα σε εύλογο χρόνο, ώστε η απόφασή του να είναι επίκαιρη σε σχέση με τα πραγματικά ή νομικά γεγονότα στα οποία αναφέρεται. Ο καθορισμός του εύλογου χρόνου εξαρτάται από τις εκάστοτε*

ειδικές συνθήκες» και στο άρθρο 11 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζει ότι : «Οι προθεσμίες που τάσσονται για έκδοση μιας διοικητικής πράξης είναι ενδεικτικές, εκτός αν ορίζεται ρητά ότι είναι ανατρεπτικές. Όμως η πράξη δεν μπορεί νόμιμα να εκδοθεί, αν από τη λήξη της προθεσμίας πέρασε υπέρμετρο χρονικό διάστημα που επιδρά ουσιαστικά στις νομικές ή πραγματικές προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με την θεωρία (βλ. Ευγενία Β. Πρεβεδούρου, Διαδικασία παραγωγής της διοικητικής πράξης (Γενικό Διοικητικό Δίκαιο - Διάγραμμα 07-04-2014), κεφάλαιο IV «Προθεσμίες προς ενέργεια») αλλά και τη νομολογία (Στε 652/2012, 1932/2013), οι προθεσμίες προς ενέργεια (άρθρο 10 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας) για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός εάν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Δεν αποκλείεται, πάντως, ο χαρακτηρισμός αυτός (ως αποκλειστική προθεσμία) να έχει την έννοια της έντονης υπόδειξης προς τη Διοίκηση να περατώσει τη διαδικασία και μάλιστα εντός ευλόγου χρόνου.

Επειδή, κατά πάγια νομολογία του ΣτΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣτΕ 3762/2009, 4876/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προβλεπόμενη από το αρ. 28 παρ. 2 του Ν.4174/2013 προθεσμία δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του Ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 & 11 του Ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

Επειδή, από τον γενόμενο σε βάρος του προσφεύγοντα έλεγχο διαγνώστηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό της φορολογικής παράβασης, ήτοι της χρήσης ΦΗΜ, ο οποίος δεν πληρούσε τις εγκεκριμένες προδιαγραφές και ως εκ τούτου η επιβολή του προστίμου δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου.

Επειδή, η από 30/6/2020 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, Β' Υποδιεύθυνσης Ιωαννίνων, αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, επίσης, εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των

πραγματικών περιστατικών, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπειριστατωμένα, οι δε διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 28/9/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):

Φορολογική περίοδος 1/1/2020 – 31/12/2020

Η με αριθμό/3-8-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας.

Ποσό προστίμου : 500,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.