



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333254

Αριθ. fax: 2313333258

Ηλεκτρονική διεύθυνση: ded.thess@aaade.gr

Url: www.aaade.gr

Αριθμός Απόφασης: 957/28-05-2020

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016), με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την Ε.2043/06-04-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., προς κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου έκτου παρ. 4 της από 30/03/2020 ΠΝΠ (ΦΕΚ75Α/30-03-2020).

5. Την με ημερομηνία κατάθεσης **10/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή** τ... κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, κατά της με αριθμό/04-12-2019 **Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς για το φορολογικό έτος 2019.**

6. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς.

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς.

8. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από **10/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** τ... κ. του με **Α.Φ.Μ.:**, η οποία **ασκήθηκε εμπροθέσμως** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/04-12-2019 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, για το φορολογικό έτος 2019**, επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., **πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 500,00 €**, για λειτουργία του εν χρήσει φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου χωρίς τις εγκεκριμένες προδιαγραφές (απόκλιση ώρας). Η εν λόγω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από **12/09/2019 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Φλώρινας.**

... προσφεύγ..... **Κ. του** με **Α.Φ.Μ.:**, με την με ημερομηνία κατάθεσης **10/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, προβάλλοντας τον ακόλουθο λόγο:

Ο εν χρήσει φορολογικός ηλεκτρονικός μηχανισμός με αριθμό μητρώου δεν έχει, τεχνικώς, την δυνατότητα αυτόματης ρύθμισης της ώρας. Για τον λόγο αυτόν, σε τακτά χρονικά διαστήματα ελέγχεται η ώρα του, δεδομένων των υφιστάμενων δυσλειτουργιών και των αυξομειώσεων της τάσης του ηλεκτρικού ρεύματος στις οποίες, προφανώς, οφείλεται η διαπιστωθείσα από τον έλεγχο απόκλιση της μίας (1) ώρας και τριάντα πέντε (35) λεπτών.

Ο προβαλλόμενος λόγος και ισχυρισμός τ... προσφεύγο..... απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος, για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 12 (Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών) παρ. 8 και 9 του Ν.4308/2014 «**Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις**» (ΦΕΚ251Α/24-11-2014) ορίζεται ότι

«8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με την χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο Ν.1809/1988 κατά την 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 την 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, με τις διατάξεις του άρθρου 13 (Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης) περ. α) εδ. πρώτο του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι

«Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά τον χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 23 (Εξουσίες Φορολογικής Διοίκησης) παρ. 1, παρ. 2 περ. β) εδ. πρώτο και δεύτερο και παρ. 3 του Ν.4174/2013 «**Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις**» (ΦΕΚ170Α/26-07-2013), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για την διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από την Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει την μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή **επιτόπιου φορολογικού ελέγχου**:

β) Η απόφαση της Φορολογικής Διοίκησης για την διενέργεια πλήρους επιτόπιου φορολογικού ελέγχου πρέπει να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση. **Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση.**

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεχόμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των

οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, στο κεφάλαιο II. ΟΔΗΓΙΕΣ ΔΙΕΝΕΡΓΕΙΑΣ ΜΕΡΙΚΩΝ ΕΠΙΤΟΠΙΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ του με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΛ Β 1103395 ΕΞ 2016 και ημερομηνία 06/07/2016 εγγράφου του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Οδηγίες διενέργειας και εντατικοποίηση των μερικών επιτόπιων ελέγχων πρόληψης για τη διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων», αναφέρεται ότι

«Οι έλεγχοι εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων διενεργούνται σε όλους τους κλάδους της επιχειρηματικής δραστηριότητας με προτεραιότητα σε αυτούς που παρουσιάζουν υψηλή παραβατικότητα.

Έργο των συνεργείων μερικών επιτόπιων ελέγχων είναι η διενέργεια ελέγχων για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των οικείων διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), του Ν.2859/2000, όπως και του Ν.4172/2013, όπως ισχύουν.

Ειδικότερα:

1. Θα διενεργείται έλεγχος για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), κυρίως όσον αφορά στην διακίνηση των αγαθών, στην πώληση αυτών και στην παροχή υπηρεσιών.

2.
Ευνόητο είναι ότι στις περιπτώσεις επιχειρήσεων εστίασης και αναψυχής (π.χ. ταβέρνες, εστιατόρια, ψησταριές, πιτσαριές, καφεενεία, μπαρ κ.λπ.), η είσοδος εντός του καταστήματος ή στους εξωτερικούς χώρους αυτού είναι απαραίτητη, προκειμένου να διαπιστωθεί η έκδοση παραστατικού λιανικής πώλησης για την επιτόπια κατανάλωση φαγητών, ποτών κ.λπ..

3. Τα μέλη του συνεργείου ελέγχου δύνανται να εισέρχονται σε επαγγελματική εγκατάσταση και στις περιπτώσεις που διαπιστώνεται η μη έκδοση παραστατικού διακίνησης ή πώλησης ή τα παραστατικά που αφορούν στην συναλλαγή δεν επιδεικνύονται στον έλεγχο ή πρόκειται για περιπτώσεις εκ των προτέρων στοχευμένων ελέγχων λόγω δραστηριότητας, ιστορικού επιχείρησης κ.λπ., θα εισέρχονται οπωσδήποτε στην επαγγελματική εγκατάσταση, θα αναφέρουν την ιδιότητά τους, θα επιδεικνύουν την εντολή ελέγχου και την αστυνομική τους ταυτότητα, θα επαληθεύουν την παράβαση (όταν διαπιστώνεται) και θα θεωρούν τα βιβλία (στις περιπτώσεις που η επιχείρηση υποχρεούται σε ενημέρωση βιβλίων και εφόσον αυτά επιδειχθούν) και τα στοιχεία της επιχείρησης (ημερομηνία ελέγχου, ονοματεπώνυμο υπαλλήλων, υπογραφές).».

Επειδή, με τις διατάξεις του κεφαλαίου 2 άρθ. 2 παρ. 15 της ΠΟΛ.1220/13-12-2012 (ΦΕΚ3517Β/31-12-2012) Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών με θέμα «Κωδικοποίηση – συμπλήρωση τεχνικών προδιαγραφών φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων. Διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους. Προδιαγραφές αποστέλλομένων αρχείων στην Γ.Γ.Π.Σ.» ορίζεται ότι

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΟΙ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΙ ΕΚΔΟΣΗΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ.

Άρθρο 2.

Ορισμοί και βασικά τεχνικά – λειτουργικά χαρακτηριστικά φορολογικών μηχανισμών.

2.15. Ρολόι Φ.Η.Μ..

.....
2.15.3. Ρύθμιση – διόρθωση ημερομηνίας και ώρας του ρολογιού του Φ.Η.Μ..

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

2.15.3.2. Το λογισμικό του φορολογικού μικροκώδικα του Φ.Η.Μ. προσαρμόζει αυτόματα σε χειμερινή και θερινή ώρα, αντίστοιχα, το ρολόι του Φ.Η.Μ..

.....
2.15.3.5. Δεν επιτρέπεται η δυνατότητα διόρθωσης της ημερομηνίας και ώρας του ρολογιού του Φ.Η.Μ., 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 Φ.Τ.Μ. από εξουσιοδοτημένο τεχνικό ΔΕΝ ΕΠΙΤΡΕΠΕΤΑΙ η εισαγωγή ημερομηνίας και ώρας μικρότερης από αυτήν του τελευταίου 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».».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 4 και του παραρτήματος Β της ΠΟΛ.1166/10-08-2018 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ3603Β/24-08-2018), με θέμα «Τεχνικές προδιαγραφές πρωτοκόλλου επικοινωνίας και κρυπτογράφησης για την διαβίβαση δεδομένων στο πληροφοριακό σύστημα των Φ.Η.Μ.», ορίζεται ότι

«Άρθρο 4.

Αυτόματος συγχρονισμός ώρας.

Οι Φ.Η.Μ. έχουν την δυνατότητα αυτόματου συγχρονισμού της ώρας με την ώρα του πληροφοριακού συστήματος των Φ.Η.Μ.. Οι σχετικές προδιαγραφές, για τον συγχρονισμό της ώρας, παρέχονται στο παράρτημα Β της παρούσας απόφασης.

Παράρτημα Β:

Προδιαγραφές συγχρονισμού της ώρας των Φ.Η.Μ. με την ώρα του πληροφοριακού συστήματος των Φ.Η.Μ..

Καθώς το πρωτόκολλο επικοινωνίας ανάμεσα στο πληροφοριακό σύστημα των Φ.Η.Μ. και τους Φ.Η.Μ. είναι το Hypertext Transfer Protocol (HTTP), οι Φ.Η.Μ. πρέπει να διαβάζουν την ημερομηνία και ώρα από το header της απάντησης του πληροφοριακού συστήματος των Φ.Η.Μ., όπως προβλέπεται από το RFC7231. Σημειωτέον ότι η ώρα που παρέχει το πληροφοριακό σύστημα των Φ.Η.Μ. είναι GMT και γι' αυτό οι Φ.Η.Μ. πρέπει να κάνουν την κατάλληλη προσαρμογή σε ώρα Ελλάδος. Ο Φ.Η.Μ., μετά την λήψη της σωστής ημέρας, ώρας, λεπτών και δευτερολέπτων από το πληροφοριακό σύστημα των Φ.Η.Μ., κατά την επικοινωνία με αυτό όταν εκδίδεται Ζ, αναπροσαρμόζει τις αντίστοιχες ρυθμίσεις του, εφόσον:

- α) Ο ημερήσιος μετρητής αποδείξεων – σημάνσεων είναι μηδέν (άρα δεν έχει ανοίξει νέα ημέρα) και
- β) Η ληφθείσα σειρά ημερομηνίας – ώρας – λεπτών – δευτερολέπτων έχει απόκλιση μέχρι τριάντα (30) λεπτά από την ημερομηνία – ώρα του τελευταίου Ζ του Φ.Η.Μ. και
- γ) Η επιλογή «Αυτόματη προσαρμογή ώρας από τον SERVER» στον Φ.Η.Μ. είναι ενεργή.

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1, 2 και 4 της ΠΟΛ.1195/24-10-2018 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ4861Β/31-10-2018), με θέμα «Προδιαγραφές αναβάθμισης – ρύθμισης των λογισμικών υποστήριξης Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. και των αντιστοίχων λογισμικών έκδοσης παραστατικών που λειτουργούν σε πρατήρια καυσίμων, σε εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης και σε προμηθευτές υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου για πρατήρια, με πληροφορίες για το είδος και την ποσότητα του καυσίμου», ορίζεται ότι

«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.

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 54 (Διαδικαστικές παραβάσεις) παρ. 1 περ. ια) και παρ. 2 περ. στ) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι «1. Για κάθε μία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή την φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

ια) Εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης χωρίς την 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, με τις διατάξεις του άρθρου 62 (Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων) παρ. 1 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

«1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 28 (Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου) παρ. 2 εδ. δεύτερο, τρίτο και τέταρτο του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«2. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστatzωμένα 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, με τις διατάξεις του άρθρου 64 (Επαρκής αιτιολογία) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 62 (Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή τόκων και προστίμων) παρ. 3 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν, ορίζεται ότι

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

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 171 (Αποδεικτική δύναμη) παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» (ΦΕΚ97Α/17-05-1999) 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 μόνον 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 παράγραφο 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, σύμφωνα με την νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (ΣτΕ 3875/2008).

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στα πληροφοριακά συστήματα της Α.Α.Δ.Ε., ... προσφεύγ..... διατηρεί ατομική επιχείρηση – καφετέρια στ... .., για την οποία τηρεί βιβλία με βάση τα απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α..

Επειδή, σύμφωνα με την από 12/09/2019 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Φλώρινας, συνεργείο ελέγχου διενήργησε, κατά την 14/07/2019 ημέρα της εβδομάδας Κυριακή και ώρα 19:45, στο πλαίσιο της με αριθμό/2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω Δ.Ο.Υ., επιτόπιο προληπτικό φορολογικό έλεγχο στην ατομική επιχείρηση τ... προσφεύγο..... για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.). Από τον εν χρήσει **φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό** με αριθμό μητρώου, εκδόθηκε η με ημερήσιο αριθμό και ημερομηνία 14/07/2019 ενδεικτική απόδειξη λιανικής πώλησης αξίας 0,10 € και δελτίο αναφοράς «Χ» με ημερομηνία 14/07/2019 και συνολική αξία 50,60 €. Από τον έλεγχο του ρολογιού του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, διαπιστώθηκε ότι **απέκλινε κατά μία (1) ώρα και τριάντα πέντε (35) λεπτά** από την πραγματική ώρα, με αποτέλεσμα οι αποδείξεις λιανικής πώλησης και τα δελτία ημερήσιας κίνησης «Ζ» που εκδίδονταν να αναγράφουν λανθασμένη ώρα.

Επειδή, από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Καστοριάς εκδόθηκε η με αριθμό/04-12-2019 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) για το φορολογικό έτος 2019, με την οποία επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. ποσού 500,00 €, για λειτουργία του εν χρήσει φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού με αριθμό μητρώου χωρίς τις εγκεκριμένες προδιαγραφές (απόκλιση ώρας), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ια) του Ν.4174/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1220/13-12-2012 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και των ΠΟΛ.1166/10-08-2018 και ΠΟΛ.1195/24-10-2018 Αποφάσεων του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., που επισύρει το εν λόγω πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. στ) του Ν.4174/2013.

Επειδή, οι διαπιστώσεις που διατυπώνονται στην από 12/09/2019 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Φλώρινας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη και αποτελεί την νόμιμη αιτιολογία αυτής, κρίνονται βάσιμες και γίνονται αποδεκτές.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 (Βάρος απόδειξης) του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι
«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια 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.»,
πλην, όμως, ο ισχυρισμός τ... προσφεύγο..... δεν δύναται να αποδομήσει το πόρισμα του ελέγχου.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, κρίνουμε ότι ορθώς επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., το ως άνω πρόστιμο, με την με αριθμό/04-12-2019 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς για το φορολογικό έτος 2019.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 10/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... κ. του με Α.Φ.Μ.:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση τ... προσφεύγο..... –
Καταλογιζόμενο πρόστιμο του Κ.Φ.Δ. με βάση την παρούσα Απόφαση:**

Φορολογικό έτος 2019

Η με αριθμό/04-12-2019 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρο 54 του Ν.4174/2013) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, ως ακολούθως:

Πρόστιμο του Κ.Φ.Δ., δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ια) και παρ. 2 περ. στ) του Ν.4174/2013, ήτοι

500,00 €.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ...ν υπόχρε... .

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

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.