



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο :
Fax :

Καλλιθέα 28/ 06/ 2016

Αριθμός Απόφασης 2421

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1.Τις διατάξεις :

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

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

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

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

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

2.Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3.Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975/ τ.Β'/17-04-2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

4.Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ: με αντικείμενο εργασιών , που έχει έδρα, κατά της υπ' αριθμ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ

της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§§1,2περ. γ' του Ν.2523/97 & του άρθρου 10§§2,3 περ. ε'3 του Ν. 1809/1988, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ της προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54§§1,2περ. γ' του Ν.2523/97 & του άρθρου 10§§2,3 περ. ε'3 του Ν. 1809/1988, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, της διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2014, της οποίας ζητείται η ακύρωσή της.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α...

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο συνολικού ποσού€, για το φορολογικό έτος 01/01-31/12/2014, το οποίο βεβαιώθηκε στις, σύμφωνα με την οποία καταλογίστηκαν στον προσφεύγοντα:

1. Έπτά (7) διαδικαστικές παραβάσεις, διότι δεν εξέδωσε επτά(7) αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, αξίας€ αντίστοιχα, συνολικής αξίας€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1§1, 7§1 και 4 του Ν. 4093/2012, καθώς και της ΠΟΛ 1122/2009, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 §§1,2 περ. γ' του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και επεβλήθη πρόστιμο συνολικού ποσού

2) α') Έκατόν πενήντα μία (151) διαδικαστικές παραβάσεις, διότι εξέδωσε εκατόν πενήντα μία (151) αποδείξεις λιανικών συναλλαγών, συνολικής αξίας€, από παραβιασμένο φορολογικό μηχανισμό με αριθμό μητρώο, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 6&10 του Ν.1809/1988, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§§1,2περ.γ' του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.),καθώς και **β') μία (1) γενική παράβαση**, γιατί υπαίτιος της παράβασης είναι ο χρήστης, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10§§2,3 περ.ε'3 του Ν. 1809/1988 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του Ν.2523/1997 και επεβλήθη πρόστιμο για την **α'** περίπτωση ποσού€ (ορίζεται ανώτατο ύψος προστίμου και για την **β'** περίπτωση ποσού

3) “ Μία (1) γενική παράβαση, διότι δεν επεδείχθη στον έλεγχο το βιβλιάριο συντήρησης & επισκευών ταμειακής μηχανής με αρ. μητρώου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5&1 του Ν. 1809/1988 σε συνδυασμό με το άρθρο 9&1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 10§§1,2,3περ.ζ’ του Ν.1809/88 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του Ν. 2523/1997 και επεβλήθη πρόστιμο συνολικού ποσού

4) “ Μία (1) διαδικαστική παράβαση, διότι δεν επεδείχθη στον έλεγχο το χειρόγραφο στέλεχος Τιμολόγιο Αγοράς (από ιδιώτες), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 9 του Ν. 4093/2012 και των άρθρων 13 & 54§§1,2περ.γ’ του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και επεβλήθη πρόστιμο συνολικού ποσού

Η ως άνω προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από την Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. κατόπιν της από έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου, του ελεγκτή της ίδιας Δ.Ο.Υ., με βάση την υπ’αριθ. εντολή ελέγχου, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ), η οποία βασίστηκε στο πόρισμα της από έκθεσης ελέγχου της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, η οποία περιήλθε στην ως άνω Δ.Ο.Υ. με το υπ’αριθ. έγγραφο της.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της παραπάνω Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- i. Οι υπάλληλοι της Οικονομικής Αστυνομίας, δεν επέδειξαν οιασδήποτε μορφής έγγραφο ήτοι εντολή ελέγχου, και ότι κατά την ώρα του ελέγχου, έλειπε ο ιδιοκτήτης (ο προσφεύγων) και γι’αυτό δεν έπρεπε να διενεργηθεί έλεγχος.
- ii. Δεν επεδείχθησαν στο φορολογικό έλεγχο το βιβλιάριο συντήρησης και επισκευής και το χειρόγραφο στέλεχος τιμολόγιο αγοράς από ιδιώτες, δεδομένου ότι ο (ο αντικαταστάτης του προσφεύγοντα) δεν γνώριζε που ευρισκόντουσαν, για να τα επιδείξει.
- iii. Ο προσφεύγων αμφισβητεί το γεγονός της παραβίασης αποσφράγιση της κεφαλής της βίδας του εν χρήσει φορολογικού μηχανισμού.
- iv. Ο έλεγχος πάσχει από τύπο και ουσία, δεδομένου ότι στα επτά (7) σερβιρισμένα τραπέζια είχαν εκδοθεί οι αποδείξεις και τούτο δύναται να αποδεικνύεται με μάρτυρες και έγγραφα.
- v. Το επιβληθέν πρόστιμο είναι υπερβολικό σε σχέση με τις οικονομικές δυνατότητες της επιχείρησης.
- vi. Παραβίαση των αρχών της καθολικότητας του φόρου της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4§§1,5 του Συντάγματος), της προστασίας της ανθρώπινης αξιοπρέπειας (άρθρο 2§1 του συντάγματος).

vii. Όταν η επιβολή προστίμου συνιστά υπερβολικό βάρος για τα πρόσωπα που βαρύνονται με αυτήν ή κλονίζει ριζικά την οικονομική τους κατάσταση, παραβιάζονται οι διατάξεις του άρθρου 1 του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου (ΕΣΔΑ) και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου (άρθρο 25§1 του συντάγματος).

i. **Επειδή**, οι αρμοδιότητες της Οικονομικής Αστυνομίας ορίζονται στο άρθρου 32 του υπ' αριθ. ΠΔ 178/2014 όπου αναφέρεται ότι, οι υπάλληλοι της Οικονομικής Αστυνομίας, στο πλαίσιο εκπλήρωσης της αποστολής τους, προβαίνουν σε όλες τις απαιτούμενες ενέργειες για τη διαπίστωση τέλεσης και τη διερεύνηση των αδικημάτων αρμοδιότητάς τους.

Ειδικότερα στην παράγραφο 6 του ιδίου ως άνω άρθρου ορίζεται ότι :

<<6. Το Τμήμα Φορολογικής Αστυνόμευσης και Ασφαλιστικής Προστασίας είναι αρμόδιο για την έρευνα και τη δίωξη των εγκλημάτων που αφορούν ιδίως:

- α. στη φορολογική νομοθεσία ακόμα και στις περιπτώσεις που δεν συνιστούν αξιόποινες πράξεις,
- β. στην τελωνειακή νομοθεσία και ειδικότερα σε λα-θρεμπορικές δραστηριότητες ιδιαίτερως μεγάλης αξίας,
- γ. στη μη καταβολή των προβλεπόμενων ασφαλιστικών εισφορών από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, εταιρείες, οργανισμούς και γενικά από κάθε υπόχρεο προς τούτο,
- δ. στις παράνομες συνταγογραφήσεις,
- ε. στις ψευδείς ιατρικές γνωματεύσεις και πιστοποιήσεις από τις οποίες επέρχεται οικονομική επιβάρυνση σε βάρος των ασφαλιστικών φορέων και του δημοσίου γενικότερα,
- στ. στις υπερτιμολογήσεις φαρμάκων, ιατρικού εξοπλισμού, βοηθημάτων και υλικών,
- ζ. στη χρήση εικονικών, πλαστών ή ψευδών στοιχείων, δικαιολογητικών και γνωματεύσεων για παροχή υπηρεσιών υγείας σε μη δικαιούχους,
- η. στη χρήση παραποιημένων ή αναληθών δικαιολογητικών ή οποιουδήποτε άλλου στοιχείου, προς το σκοπό χορήγησης ή λήψης παράνομων συντάξεων και λοιπών παροχών, από οποιονδήποτε φορέα ή οργανισμό ασφάλισης και κοινωνικής πρόνοιας,
- θ. στις παραβάσεις της ασφαλιστικής νομοθεσίας σχετικά με την ασφαλιστική κάλυψη των εργαζομένων, την αδήλωτη εργασία και την παράνομη απασχόληση και
- ι. οποιαδήποτε άλλη παράβαση από την οποία προκαλείται οικονομική βλάβη σε βάρος των οργανισμών, φορέων, ταμείων και υπηρεσιών κοινωνικής ασφάλισης και πρόνοιας, καθώς και νοσηλευτικών ιδρυμάτων, υπηρεσιών και φορέων παροχής ιατρικής φροντίδας.>>

Στην προκείμενη περίπτωση βάσει των ανωτέρω διατάξεων, οι δύο υπάλληλοι της Οικονομικής Αστυνομίας του Τμήματος Φορολογικής Αστυνόμευσης, διενήργησαν επιτόπιο έλεγχο στην επι-

χείρηση του προσφεύγοντος. Ως υπάλληλοι της ανωτέρω Υπηρεσίας έχουν την αρμοδιότητα να εισέρχονται σε διάφορα καταστήματα (κέντρα διασκέδασης, μπαρ, καφενεία, κλ.π.), όπως η ανωτέρω επιχείρηση, προκειμένου να ελέγξουν για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων της φορολογικής και τελωνιακής νομοθεσίας. Για την διενέργεια δε του ελέγχου δεν απαιτείται έκδοση εντολής ελέγχου, αλλά αρκεί απλά η γνωστοποίηση στον υπεύθυνο της επιχείρησης της ιδιότητας των διενεργούντων τον έλεγχο υπαλλήλων.

Επίσης κατά την διενέργεια του ελέγχου, ο προσφεύγων δεν ήταν παρών αλλά ο ο οποίος υπείχε θέση προσωρινά υπευθύνου. Η απουσία του προσφεύγοντος και ιδιοκτήτης της επιχείρησης δεν δημιουργεί οποιοδήποτε ακυρότητα του ελέγχου. Η παρουσία του ιδιοκτήτη δεν είναι απαραίτητη κατά τη διενέργεια του ελέγχου, καθώς στις περισσότερες περιπτώσεις θα υπήρχε αδυναμία διενέργειας αυτού. Τη θέση αυτού αναπληρώνει ο προσωρινός υπεύθυνος, ο οποίος οφείλει να διευκολύνει τα αρμόδια όργανα στη διενέργεια του ελέγχου και ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται.

ii.Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των:

1. Άρθρο 5 §1 του Ν.1809/1988 ορίζεται ότι :

*<<1. Ο χρήστης ή κάτοχος φορολογικού μηχανισμού ή συστήματος οφείλει να τηρεί και να **διαφυλάσσει το βιβλιάριο συντήρησης**, το οποίο του παραδίδεται από τον κάτοχο της άδειας καταλληλότητας ή εξουσιοδοτημένο από αυτόν τεχνικό αντιπρόσωπο, κατά την απόκτηση, καθώς και το φορολογικό μηχανισμό ή το μέρος του συστήματος με τα ενταμιευμένα σ' αυτό δεδομένα για χρονικό διάστημα ίσο με το χρόνο που κάθε φορά ορίζεται από τις αντίστοιχες διατάξεις του Κ.Β.Σ., για τη διαφύλαξη των φορολογικών στοιχείων.*

Επίσης οφείλει να μεριμνά για την ενημέρωση του βιβλιαρίου με ότι έχει σχέση με τη μηχανή, όπως συγκεντρωτικά δεδομένα φορολογικής μνήμης, συντηρήσεις, επισκευές, καθώς και να καλεί αμέσως για αποκατάσταση τυχόν βλάβης της μηχανής .Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται οι λεπτομέρειες εφαρμογής των υποχρεώσεων αυτών.

*Το βιβλιάριο συντήρησης και επισκευών, το οποίο συνοδεύει πάντοτε το φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό **επιδεικνύεται άμεσα σε κάθε απαίτηση φορολογικών ελέγχων.**>>*

2. Άρθρο 9 §2 του Ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι :

*<<2. Κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και μέχρι την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία τηρούνται, **τα δε στοιχεία**, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, **φυλάσσονται στην επαγγελματική εγκατάσταση** που αφορούν και **επιδεικνύονται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο.***

Με γνωστοποίηση στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών μπορεί τα βιβλία να τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά

εγγραφών, να φυλάσσονται σε άλλο τόπο, με την προϋπόθεση ότι επιδεικνύονται στην προθεσμία που ορίζεται από την αρμόδια φορολογική αρχή.

Επίσης, με τις προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου, μπορεί τα βιβλία να ενημερώνονται σε άλλο τόπο με τα πρωτογενή φορολογικά στοιχεία και λοιπά δικαι-ολογητικά εγγραφών, τα οποία, μετά την ενημέρωσή τους, επιστρέφονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν>>.

3. Άρθρο 13 §2 του Ν.4174/2013 (ΚΦΑΣ) ορίζεται ότι :

<<1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία.

2. Τα βιβλία και στοιχεία πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 2 του άρθρου 36 του Κώδικα, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.>>

Στην προκείμενη περίπτωση βάσει των ανωτέρω διατάξεων όφειλε να επιδείξει στα αρμόδια όργανα όλα τα απαραίτητα ζητηθέντα στοιχεία. Ως αντικαταστάτης του προσφεύγοντα όφειλε να είχε ενημερωθεί για θέματα σχετικά με τη λειτουργία της επιχείρησης και ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται.

iii.Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρο 6§1 του Ν. 1809/1988 ορίζεται ότι :

<<1. Η σφράγιση της κεφαλής της βίδας, που συνδέει το περίβλημα με τη βάση της μηχανής, με τον τρόπο που αναφέρεται στις τεχνικές προδιαγραφές, γίνεται από την επιχείρηση που έχει λάβει την άδεια καταλληλότητας σε χώρο εγκατάστασης της επιχείρησης, προ της διαθέσεως τους στην αγορά και ελέγχεται από εξουσιοδοτημένο φοροτεχνικό υπάλληλο του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.

Πριν από τον έλεγχο αυτόν για τη διαπίστωση της κανονικής σφράγισης, που μπορεί να γίνεται δε-ιγματοληπτικά, δεν επιτρέπεται οποιαδήποτε διακίνηση ή πώληση των μηχανών. Η αποσφράγιση της μηχανής, όταν αυτό κριθεί απαραίτητο για τη συντήρηση ή επισκευή, γίνεται στο χώρο συντή-ρησης ή επισκευής από την επιχείρηση που έχει λάβει την άδεια καταλληλότητας ή από εξουσιοδο-τημένο τεχνικό αντιπρόσωπό της, καθώς και η επανασφράγισή της, όταν εκλείψει ο λόγος της α-ποσφράγισης>>

και σύμφωνα με την ΠΟΛ 1220/2012 (ΦΕΚ Β' 3517/31.12.2012)((Κωδικοποίηση - Συμπλήρωση

τεχνικών προδιαγραφών Φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και συστημάτων. Διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους) στην υποενότητα 2.17.3 (Σφράγιση Περιβλήματος) διευκρινίζει μεταξύ άλλων ότι :

<<2.17.3.1. Η πρόσβαση στο εσωτερικό του ΦΗΜ προστατεύεται από ειδική βίδα προστασίας, η οποία συνδέει το επάνω τμήμα του ΦΗΜ με την βάση του και προσαρμόζεται σε εμφανές και ορατό από τον πελάτη σημείο του κουβουκλίου του μηχανισμού.

2.17.3.2. Αρχικά κατά την παραγωγή, η βίδα σφραγίζεται με σφραγίδα η οποία φέρει τα ειδικά γράμματα της άδειας καταλληλότητας και μετά από κάθε αποσφράγιση - επανασφράγιση, λόγω αποκατάστασης βλάβης, τον ειδικό κωδικό αριθμό του εξουσιοδοτημένου τεχνικού αντιπροσώπου, ο οποίος είναι ίδιος με αυτόν που έχει κατατεθεί στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομικών.

2.17.3.3. Για την σφράγιση χρησιμοποιείται κατάλληλο υλικό (π.χ. μολυβδοσφραγίδα), το οποίο δεν επιδέχεται ξέσματα και γίνεται κατά τρόπο με τον οποίο είναι αδύνατη η αφαίρεση της σφραγίδας, χωρίς την καταστροφή της.

2.17.3.4. Είναι αδύνατη η πρόσβαση στο εσωτερικό του ΦΗΜ, χωρίς την αφαίρεση - αποσφράγιση της βίδας προστασίας.

2.17.3.5. Είναι δυνατή η αφαίρεση των ρολών χαρτιού του συστήματος εκτύπωσης, χωρίς την αποσφράγιση του μηχανισμού.

2.17.3.6. Η αποσφράγιση και η επανασφράγιση, γίνεται μόνο από εξουσιοδοτημένο τεχνικό του κατέχοντος την άδεια καταλληλότητας, για την αποκατάσταση βλαβών.

2.17.3.7. Κατά την επανασφράγιση, πρέπει να δίδεται η απαραίτητη προσοχή, ώστε να είναι ευκρινής η αποτύπωση του α/α - ειδικού κωδικού αριθμού (του «ζουμπά»), του εξουσιοδοτημένου τεχνικού αντιπροσώπου>>.

Στην προκείμενη περίπτωση οι υπάλληλοι της Οικονομικής Αστυνομίας του Τμήματος Φορολογικής Αστυνόμευσης, από τον επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε στην έδρα του προσφεύγοντος, διαπίστωσαν την αποσφράγιση της κεφαλής της ειδικής βίδας προστασίας που συνδέει το περίβλημα με τη βάση της μηχανής και την τοποθέτηση βίδας, η οποία δεν έφερε γράμματα ή αριθμούς, της με αριθμ. Μητρώου Φ.Τ.Μ. Προκειμένου, να ελεγχθεί από εξουσιοδοτημένο τεχνικό η κατά νόμιμο ή μη τρόπο αποσφράγιση της κεφαλής της βίδας, οι ανωτέρω υπάλληλοι προέβησαν στην κατάσχεση της εν λόγω Φ.Τ.Μ. με την από “Έκθεση Έρευνας και Κατάσχεσης σε επιχείρηση”.

Κατά τον έλεγχο της μηχανής από τον εξουσιοδοτημένο τεχνικό και ιδιοκτήτη της επιχείρησης με διακριτικό τίτλο '..... με ΑΦΜ διαπιστώθηκε, όπως αποτυπώνεται στην από "Έκθεση Ανάγνωσης Μνήμης-Εκτύπωσης και Εγχείρησης Δεδομένων Φορολογικής Ταμειακής Μηχανής" και από τα επισυναπτόμενα στοιχεία της συγκεκριμένης έκθεσης ότι η ανωτέρω ταμειακή μηχανή λειτουργούσε στερούμενη της προβλεπόμενης σφράγισης της κεφαλής της βίδας στην έδρα της ελεγχόμενης επιχείρησης κατά παράβαση της ΠΟΛ 1220/2012 και του άρθρου 6 του Ν. 1809/1988.

Συνεπώς η διαπίστωση της παραβίασης του φορολογικού μηχανισμού έγινε από εξουσιοδοτημένο τεχνικό και ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται.

iv.Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7§§1,4 του Ν. 4093/2012 ορίζεται ότι:

<< 1. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού.

4. Ο χρόνος έκδοσης των αποδείξεων, ορίζεται, κατά περίπτωση ως εξής:

α) Στην πώληση αγαθών, κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής του αγαθού. Κατ' εξαίρεση, όταν για τη διακίνηση έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής, η απόδειξη μπορεί να εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του μήνα αποστολής και πάντως όχι πέραν της διαχειριστικής περιόδου. Όταν η αποστολή των αγαθών γίνεται σε τρίτο, με εντολή του αγοραστή, σε χρόνο μεταγενέστερο από την έκδοση της απόδειξης λιανικής, στο δελτίο αποστολής αναγράφεται ο αριθμός της απόδειξης αυτής>>.

και με τις διατάξεις της ΑΥΟ **ΠΟΛ 1122/16-09-2009**, όπως τροποποιήθηκε και ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση **ΠΟΛ 1081/12.6.2009** (ΦΕΚ Β'1211/19.6.2009) ορίζεται ότι:

<<1. Από την 1 Ιουλίου 2009 και εφεξής, οι εκμεταλλευτές των κέντρων διασκέδασης και όλων των καταστημάτων γενικά που διαθέτουν στο κοινό οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού για επιτόπια κατανάλωση (κέντρα διασκέδασης, εστιατόρια, ψητοπωλεία, μεζεδοπωλεία, ταβέρνες, καφετέριες, πιτσαρίες και λοιπά συναφή), εκδίδουν τις αποδείξεις λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.), σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 1809/1988 και του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), και παραδίδουν αυτές με την εκτέλεση κάθε μιας παραγγελίας (σερβιρίσματος), αρχικής ή συμπληρωματικής, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα από τις διατάξεις της Α.Υ.Ο. 1060347/648/ΠΟΛ. 1183/0015/17.8.1990 (Φ.Ε.Κ. Β' 561), κατά περίπτωση>>.

Στην προκείμενη περίπτωση, στην από Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. και στην από Έκθεσης Ελέγχου της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, προκύπτει σαφώς ότι στα επτά (7) σερβιρισμένα τραπέζια δεν είχαν εκδοθεί οι αντίσ-

τοιχες αποδείξεις λιανικών συναλλαγών και ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα απορρίπτεται.

v. Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των:

1. Άρθρο 54 §1,2 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι :

: « **1.** Για κάθε μία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή ο-
ποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νο-
μοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

<<α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακ-
τήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φό-
ρου,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,

δ) δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων,

ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,

στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του, ζ)
δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσό-
τερες φορές, η) δεν συμμορφώνεται με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων, όπως ορί-
ζονται στο Άρθρο 13 του Κώδικα.

θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπ-
τωση α' της παραγράφου 1,

β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β, γ και δ της παραγράφου 1 που ο
φορολογούμενος δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων,

γ) **διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση** των περιπτώσεων β, γ, δ, στ και θ της πα-
ραγράφου 1, **με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ** ανά φορολογικό
έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπ-
τωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα
λογιστικά πρότυπα και

.....>>

2. Άρθρο 10 §§§1,2,3 του Ν. 1809/1988 ορίζεται ότι :

<< **1.** Οποιος παραβαίνει τις διατάξεις του νόμου αυτού, των αποφάσεων που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότησή του και των διατάξεων που αναφέρονται στις τεχνικές προδιαγραφές των φορολογικών ταμειακών μηχανών και συστημάτων τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος ισχύουν οι Εννοιολογικοί προσδιορισμοί της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997.

3. Για όλες τις παραβάσεις εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή που ορίζεται ως εξής:

.....
.....

Κατ' εξαίρεση, για τις πιο κάτω παραβάσεις ο συντελεστής βαρύτητας καθορίζεται ως εξής:

ε) Ειδικά στην περίπτωση παραβάσεων λόγω παραβίασης ή παραποίησης φορολογικών μηχανισμών και συστημάτων, που έχουν άδεια καταλληλότητας από την αρμόδια Επιτροπή του άρθρου 7 ή επέμβασης κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία του μηχανισμού ή διάθεσης ή χρησιμοποίησης παραβιασμένου ή διαφοροποιημένου ή παραποιημένου τέτοιου μηχανισμού, εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και ο συντελεστής βαρύτητας ορίζεται ανά υπαίτιο ως εξής:

.....

ε.3. Σε περίπτωση που υπαίτιος της παράβασης είναι ο χρήστης ή κάτοχος του φορολογικού μηχανισμού ή συστήματος ή άλλος τρίτος σε **πενήντα (50)>>**

.....

ζ) Σε περίπτωση μη διαφύλαξης ή μη επίδειξης του Βιβλιαρίου Συντήρησης και Επισκευών εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και ο **συντελεστής βαρύτητας ορίζεται σε δύο (2).**"

.....

3. Άρθρο 5 §2, του Ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

.....

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας **εξακόσια (600)ευρώ** και.....

Στην προκείμενη περίπτωση, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις σωστά επιβλήθηκαν τα πρόστιμα.

vi. Επειδή, η αρχή του Κράτους δικαίου αποτελεί θεμελιώδη γενική συνταγματική αρχή, το συνολικό εννοιολογικό περιεχόμενο της οποίας, συνάγεται επαγωγικά, των επιμέρους ρητών ή άρρητων συνταγματικών διατάξεων ή κανόνων συνθετικά θεωρούμενων. Η αρχή της ασφάλειας και βεβαιότητας δικαίου ή νομικής ασφάλειας, ισχύει τόσο απέναντι στα όργανα της Διοίκησης όσο κι απέναντι στον κοινό νομοθέτη και αποβλέπει στη δημιουργία σταθερών διοικητικών καταστάσεων.

Επειδή, με την νομολογία του ΣτΕ (ΣτΕ1508/2002) με την οποία σαφώς αναγνωρίζεται στην αρχή δικαιολογημένης ή προστατευόμενης εμπιστοσύνης ισχύς γενικής αρχής απορρέουσας από την αρχή του κράτους δικαίου, Σαφή διάκριση, εξάλλου της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης από την αρχή της ασφάλειας δικαίου, πραγματοποιεί η ΣτΕ412/1993: Πράγματι **η αρχή της ασφάλειας του δικαίου, επιβάλλει το γενικότερο σεβασμό στις ήδη ισχύουσες νομικές πράξεις της πολιτείας.**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος: **"Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου" και " συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους"** ενώ με τις διατάξεις της παρ 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι **"Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης"**

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής σαφέστατα **"δεν συμβάλλει στη συμμετοχή– συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη"** αλλά αντίθετα **"προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη"** (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

Από τα ως άνω, προκύπτει ότι ο λόγος αυτός της προσφυγής είναι αβάσιμος και αναπόδεικτος.

vii. Επειδή, βάσει των διατάξεων του ΠΡΩΤΟΥ ΠΡΟΣΘΕΤΟΥ ΠΡΩΤΟΚΟΛΛΟΥ ΕΣΔΑ (Κυρώθηκε με το ν.δ. 53/1974 ΦΕΚ 256/Α): **Άρθρον 1 -Προστασία της ιδιοκτησίας.**

Παν φυσικόν ή νομικόν πρόσωπον δικαιούται σεβασμού της περιουσίας του. Ουδείς δύναται να στερηθή της ιδιοκτησίας αυτού ειμή δια λόγους δημοσίας ωφελείας και υπό τους προβλεπομένους, υπό του νόμου και των γενικών αρχών του διεθνούς δικαίου όρους.

Αι προαναφερόμεναι διατάξεις δεν θίγουν το δικαίωμα παντός κράτους όπως θέσθι εν ισχύι νόμους ους ήθελε κρίνει αναγκαίον προς ρύθμισιν της χρήσεως αγαθών συμφώνως προς το

δημόσιον συμφέρον ή προς εξασφάλισιν της καταβολής φόρων ή άλλων εισφορών ή προστίμων.

Επειδή, δεν παραβιάζονται οι διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος και του άρθρου 6της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Ανθρωπίνων Δικαιωμάτων καθώς δεν υπάγονται οι διοικητικές κυρώσεις στο προστατευτικό πεδίο του αρ 6 της ΕΣΔΑ διότι δεν αποτελούν «κατηγορία ποινικής φύσης». Είναι γνωστό και αδιαμφισβήτητο ότι οι διοικητικές κυρώσεις πάσης φύσεως (φορολογικές, τελωνειακές, κλπ) ανήκουν στην ύλη του διοικητικού δικαίου, επιβάλλονται με διοικητική διαδικασία και υπάγονται στην αρμοδιότητα των διοικητικών δικαστηρίων.

Εξάλλου, η κρίση περί αντισυνταγματικότητας των νόμων δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της διοίκησης και συνεπώς και στην αρμοδιότητα της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, η έκθεση ελέγχου που συντάσσεται από τα φορολογικά όργανα **αποτελεί δημόσιο έγγραφο (άρθρο 169 § 1 ΚΔΔ)** και έχει την **αποδεικτική αξία** που ορίζει το **άρθρο 171§§1 & 4ΚΔΔ**, αποτελεί δηλαδή πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνονται ότι έγιναν από τον συντάκτη της ή ενώπιον αυτού, προς τα οποία μόνον για πλαστότητα μπορεί να προσβληθεί.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από οικεία έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ), του ελεγκτή της Δ.Ο.Υ. επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη και η οποία έκθεση βασίστηκε στο πόρισμα της από.....έκθεσης ελέγχου της Διεύθυνσης Οικονομικής Αστυνομίας, με ελεγχόμενο τον προσφεύγοντα, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της με αριθμ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της υπ'αριθ. Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Φορολογικό έτος : 01/01-31/12/2014

1. - Πρόστιμο του άρθρου 54 §2 περ. γ' του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) : Έτοι πρόστιμο συνολικού ποσού

2.α. - Πρόστιμο του άρθρου 54§§1,2περ.γ'του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) : Έτοι πρόστιμο συνολικού ποσού€ (ορίζεται ανώτατο ύψος προστίμου

β. - Πρόστιμο του άρθρου 10§§2,3 περ.ε'3 του Ν. 1809/1988 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του Ν.2523/1997: Έτοι πρόστιμο συνολικού ποσού

3. - Πρόστιμο του άρθρου 10§§1,2,3περ.ζ' του Ν.1809/88 σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του Ν. 2523/1997: Έτοι πρόστιμο συνολικού ποσού

4.- Πρόστιμο του άρθρου 54§§1,2περ.γ'του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) : Έτοι πρόστιμο συνολικού ποσού

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης

Επανεξέτασης

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

