



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 15.04.2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Αριθμός απόφασης: 920

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ**

**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45

**Ταχ. Κώδικας** : 54630 - Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-333254

**ΦΑΞ** : 2313-333258

**E-Mail** : ded.thess@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 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.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ..... κατά της υπ' αριθ. .... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ επιβλήθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμα του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 συνολικού ποσού **5.500,00 ευρώ**, διότι:

α) στην εν χρήσει Φ.Τ.Μ. με αριθ. μητρώου ΨΒ-..... η βίδα προστασίας ήταν ορατή δια γυμνού οφθαλμού διότι έλειπε η μολυβοσφραγίδα, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 2 κεφ. 2 παρ. 17 και 18 της ΠΟΛ. 1220/2012 και των άρθρων 3, 12 και 13 του ν. 4308/2014, πρόστιμο 5.000,00 € βάσει του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ι' και 54 παρ. 2 περ. ζ' του ν. 4174/2013,

β) εκδίδονταν φορολογικά στοιχεία (Α.Λ.Σ.) από δεύτερη Φ.Τ.Μ. (αριθ. μητρώου ΨΒ-.....) για πωλήσεις προς πελάτες σερβιρισμένων ειδών εστιατορίου, παρόλο που ο ελεγχόμενος για τη έκδοση Α.Λ.Π. στο κατάστημα εστίασης τηρεί τον Φ.Η.Μ. με αριθ. μητρώου CCE-..... που λειτουργεί με λογισμικό «εστιατορίου» και υποχρεούται για όλες τις συναλλαγές με τους πελάτες του εστιατορίου να εκδίδει από τον Φ.Η.Μ. αυτόν, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 9 της ΠΟΛ. 1220/2012 και των άρθρων 3, 12 και 13 του ν. 4308/2014, πρόστιμο 500,00 € βάσει του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ια' και 54 παρ. 2 περ στ' του ν. 4174/2013.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από ...../10/2018 έκθεσης ελέγχου προστίμου Κ.Φ.Δ. εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 και του ν. 4174/2013 της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξεως προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Καμία παραβίαση της λειτουργίας του Φ.Η.Μ. δεν έχει συντελεσθεί, ούτε διαπιστώθηκε κάτι τέτοιο από τα ελεγκτικά όργανα. Αυτό που διαπιστώθηκε είναι ότι η βίδα προστασίας του κελύφους της μηχανής ήταν ορατή δια γυμνού οφθαλμού, ήτοι ότι έλειπε η σφράγιση της βίδας, η οποία δεν αποτελεί λειτουργικό μέρος της μηχανής. Δεν διαπιστώθηκε να έχει γίνει οιαδήποτε επέμβαση στο εσωτερικό λειτουργικό της μηχανής, η οποία κατά τον έλεγχο λειτουργούσε νομότυπα και εξέδιδε νομίμως αποδείξεις.
- 2) Η αιτιολογία της πράξης και της οικείας έκθεσης ελέγχου είναι αόριστη, γενική και ελλιπής και οι παραβάσεις στερούνται νομικής βασιμότητας.
- 3) Στο υπ' αριθ. ..../2018 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου-κλήση σε ακρόαση και στον υπ' αριθ. ..../2018 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου δεν γίνεται σε κανένα σημείο μνεία της παράβασης της έκδοσης αποδείξεων για πωλήσεις προς πελάτες σερβιρισμένων ειδών από την Φ.Τ.Μ. με αριθ. μητρώου ΨΒ-....., παρ' ότι στο κατάστημα εστίασης ο προσφεύγων τηρούσε τον Φ.Η.Μ. με αριθ. μητρώου CCE-..... που διαθέτει λογισμικό εστιατορίου (άρθρο 54 παρ. 1 περ. ια' και παρ. 2 περ. ζ' του ν. 4174/2013, πρόστιμο 500,00 ευρώ). Συνεπώς, ο προσφεύγων έχει στερηθεί το

δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης ως προς την συγκεκριμένη καταλογιζόμενη παράβαση.

- 4) Δεν τηρήθηκε η προβλεπόμενη προθεσμία του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 ως προς την έκδοση της πράξης εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεών του. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων κατέθεσε τις απόψεις του στην Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ στις .....07.2018 με το με αριθ. πρωτ. ....07.2018 έγγραφο υπόμνημα-εξηγήσεις, ενώ η έκθεση ελέγχου εξεδόθη στις .....10.2018 και η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου στις .....11.2018.
- 5) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη και της προστατευμένης εμπιστοσύνης.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 5 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι: «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ν. 4174/2013, ως ίσχυε στις 15.07.2018, 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: ... **ι)** παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, ... **ια)** εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού 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, **ζ)** πέντε, δέκα, και είκοσι χιλιάδες (5.000, 10.000, 20.000) ευρώ, για κάθε παράβαση της περίπτωσης **ι'** της παραγράφου 1, κατά περίπτωση και ως εξής: πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, όταν υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος-χρήστης του φορολογικού

ηλεκτρονικού μηχανισμού, δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ, όταν υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση μεταπώλησης ή τεχνικής υποστήριξης και είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ σε περίπτωση που υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση που έχει λάβει έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware) από τα αρμόδια όργανα ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1026/2018 ορίζεται ότι: «Β. Παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση στη λειτουργία των ΦΗΜ (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ι' του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 14 του άρθρου 40 του ν.4410/2016)

Για παραβάσεις που αφορούν την παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση με οποιονδήποτε τρόπο στην λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί τεχνικών προδιαγραφών καθώς και τις σχετικές αποφάσεις της αρμόδιας Επιτροπής καταλληλότητας ΦΗΜ, οι οποίες διαπιστώνονται από 1.1.2016 και εφεξής, ανεξαρτήτως του χρόνου διάπραξης αυτών, επιβάλλεται, για κάθε παράβαση, το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 14 του άρθρου 40 του ν.4410/2016, ως ακολούθως:

**α)** πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, όταν υπαίτιος της παράβασης είναι ο χρήστης ή ο κάτοχος ΦΗΜ

**β)** δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ, όταν υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση μεταπώλησης ή τεχνικής υποστήριξης που έχει εξουσιοδοτηθεί για την παροχή υπηρεσιών συντήρησης και επισκευής ΦΗΜ

**γ)** είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ, όταν υπαίτιος της παράβασης είναι η επιχείρηση που έχει λάβει, από την αρμόδια Επιτροπή, έγκριση λογισμικού (software) και υλισμικού (hardware).

Γ. Έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση ή με τη χρήση μη εγκεκριμένου ΦΗΜ (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ια' του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 14 του άρθρου 40 του ν.4410/2016)

Για παραβάσεις που αφορούν την έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης χωρίς τη χρησιμοποίηση εγκεκριμένου φορολογικού μηχανισμού, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί τεχνικών προδιαγραφών ΦΗΜ, καθώς και την έκδοση από μη εγκεκριμένο φορολογικό μηχανισμό, οι οποίες διαπιστώνονται από 1.1.2016 και εφεξής, ανεξαρτήτως του χρόνου διάπραξης αυτών, επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 14 του άρθρου 40 του ν.4410/2016, δηλαδή 500 ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως πλήθους αυτών. Επιπρόσθετα και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα, διευκρινίζεται ότι η έκδοση στοιχείων από εγκεκριμένο αλλά μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό δεν εμπίπτει στην εφαρμογή των προαναφερομένων διατάξεων. Η περίπτωση αυτή δεν κατονομάζεται στις περιπτώσεις των παραβάσεων, που ορίζονται με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, για την επιβολή των σχετικών κυρώσεων.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το Κεφάλαιο 2 της ΠΟΛ. 1220/2012 ορίζεται ότι: «**Άρθρο 2. Ορισμοί και Βασικά Τεχνικά - Λειτουργικά Χαρακτηριστικά Φορολογικών Μηχανισμών**

### **2.17.3. Σφράγιση περιβλήματος**

**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 αφαίρεσή της σφραγίδας, χωρίς την καταστροφή της.

**2.17.3.4.** Είναι αδύνατη η πρόσβαση στο εσωτερικό του ΦΗΜ, χωρίς την αφαίρεσή - 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.

**2.17.3.8.** Ο κάτοχος της άδειας είναι υπεύθυνος για την εφαρμογή του περιγραφέντος τρόπου σφράγισης και το σημείο αυτό ελέγχεται ειδικά από την Επιτροπή και τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα.

**2.17.3.9.** Εφ' όσον ο ΦΗΜ διαθέτει συρτάρι νομισμάτων τότε η βάση του κουβουκλίου του μηχανισμού είναι ή ανεξάρτητη από το περίβλημα συρταριού ή στην περίπτωση που το επάνω εξωτερικό μέρος του περιβλήματος του συρταριού αποτελεί τη βάση του κουβουκλίου του μηχανισμού, τότε ο κατασκευαστής εγγυάται το αδιάβατο στο εσωτερικό του μηχανισμού, χωρίς την καταστροφή του περιβλήματος ή της σφράγισής του . Αυτό το σημείο ελέγχεται ειδικά από την Επιτροπή. ...

## **Άρθρο 9. Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί με λογισμικό Εστιατορίου, διαχείρισης «ανοικτών τραπεζιών». Ειδικές απαιτήσεις και λειτουργικά χαρακτηριστικά.**

Πέραν των λοιπών τεχνικών και λειτουργικών τεχνικών προδιαγραφών που αφορούν όλους τους Φορολογικούς Ηλεκτρονικούς Μηχανισμούς στις παρούσες τεχνικές προδιαγραφές, οι επόμενες παράγραφοι, συμπληρώνουν ή εξειδικεύουν ανάλογα με την περίπτωση, τις απαιτήσεις για τους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς οι οποίοι είναι εφοδιασμένοι με λογισμικό Εστιατορίου και λειτουργούν αποκλειστικά σε καταστήματα εστίασεως.

### **9.1. Γενικά**

**9.1.1.** Για την παρακολούθηση των “ανοικτών” τραπεζιών σε καταστήματα εστίασεως είναι δυνατόν οι ΦΗΜ να έχουν εφοδιασθεί με ειδικό λογισμικό διαχείρισης ανοικτών λογαριασμών.

**9.1.2.** Για το σκοπό αυτό, κατά την εκτέλεση κάθε μιας παραγγελίας εκδίδονται ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΑΠΟΔΕΙΞΕΙΣ και παραδίδονται στον πελάτη σε κάθε σερβίρισμα.

**9.1.3.** Για το κλείσιμο ανοικτού λογαριασμού, εκδίδεται ΤΕΛΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΔΕΙΞΗ.

**9.1.4.** Δεν επιτρέπεται στις ΦΤΜ που λειτουργούν με πρόγραμμα εστιατορίου η έκδοση απλής νόμιμης απόδειξης. Υποχρεωτικά η συναλλαγή περιλαμβάνει το άνοιγμα λογαριασμού τραπεζιού με την έκδοση ενός τουλάχιστον δελτίου με την χαρακτηριστική ένδειξη «Προσωρινή Απόδειξη – Ακολουθεί Τελική Φορολογική Απόδειξη» και έπεται το κλείσιμο του λογαριασμού – τραπεζιού με την έκδοση του δελτίου της «Τελικής Φορολογικής Απόδειξης».

**9.1.5.** Η παραπάνω διαδικασία είναι δυνατόν να γίνεται σε μια κίνηση χειρισμού που περιλαμβάνει την συνεχόμενη έκδοση 2 δελτίων («Προσωρινή Απόδειξη – Ακολουθεί Τελική Φορολογική Απόδειξη» και «Τελική Φορολογική Απόδειξη»), στις περιπτώσεις που τα πωλούμενα προϊόντα δεν καταναλώνονται στους χώρους του καταστήματος του εστιατορίου.

**9.1.6.** Η επιστροφή / ακύρωση σερβιρισθέντων ειδών είναι επιτρεπτή σε ΦΗΜ που χρησιμοποιούνται σε καταστήματα εστίασεως και διαθέτουν πρόγραμμα εστιατορίου, ενεργοποιείται δε, με κατάλληλο χειρισμό, π.χ. με ειδικό πλήκτρο “επιστροφών” το οποίο διαθέτει για το σκοπό αυτό ο ΦΗΜ.

**9.1.7.** Στις Επιστροφές, στα προγράμματα Εστιατορίου δεν επιτρέπεται η επιστροφή αξίας μεγαλύτερης από αυτήν που έχει ήδη σερβιριστεί.

**9.1.8.** Δεν επιτρέπεται με κανέναν τρόπο η πώληση ή η μεταβίβαση ΦΗΜ εφοδιασμένων με λογισμικό εστιατορίου σε καταστήματα μη εστίασεως.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1142901 ΕΞ 2015/26.10.2015 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων, επί των διατάξεων περί εκδιδόμενων παραστατικών πώλησης με βάση τις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν.4308/2014)» ορίζεται ότι: «Α. Έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με το σύστημα της παραγγελιοληψίας, από οντότητες - εκμεταλλευτές καταστημάτων, που διαθέτουν στο κοινό οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού.

1. Από 01.01.2015, ημερομηνία έναρξης ισχύος των Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014), η έκδοση στοιχείων λιανικής γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (φορολογική ταμειακή μηχανή ή μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), που προβλέπει ο ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου, κατά το χρόνο παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, όταν πρόκειται για πώληση αγαθών (άρθρα 12 και 13 Ε.Λ.Π.-ν.4308/2014).

2. Περαιτέρω, με το άρθρο 9 της Α.Υ.Ο.ΠΟΛ.1220/13.12.2012 η οποία διατηρείται σε ισχύ και με τις διατάξεις του ν.4308/2014, ως προς τις προβλεπόμενες ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των Φ.Η.Μ., ορίζεται η διαδικασία έκδοσης των αποδείξεων λιανικής με τη χρήση Φ.Τ.Μ. με πρόγραμμα εστιατορίου, σύμφωνα με την οποία, για κάθε σερβίρισμα παραδίδεται στο τραπέζι μια προσωρινή απόδειξη με τα σερβιριζόμενα είδη και τις επιμέρους αξίες κάθε είδους, χωρίς να αναγράφεται συνολικό άθροισμα του ποσού και στο τέλος εκδίδεται τελική νόμιμη απόδειξη για το «κλείσιμο» του λογαριασμού του τραπεζιού, στην οποία αναφέρονται αναλυτικά τα είδη που καταναλώθηκαν και η συνολική τους αξία. Τα δεδομένα δε τόσο των προσωρινών αποδείξεων όσο και της τελικής απόδειξης, ενταμιεύονται στη φορολογική μνήμη αυτής.

3. Συνεπώς, οι εκδίδοντες αποδείξεις λιανικής με τη χρήση Η/Υ και μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., μπορούν να κάνουν ανάλογη εφαρμογή των προαναφερομένων και αντί να εκδίδουν σημασμένες αποδείξεις λιανικής πώλησης με κάθε σερβίρισμα, να εκδίδουν προσωρινές

αποδείξεις δελτία παραγγελίας με σήμανση και για το «κλείσιμο» του λογαριασμού του τραπεζιού μια απόδειξη λιανικής πώλησης με σήμανση, για το σύνολο των σερβιρισθέντων ειδών. ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με το ΔΕΑΦ Δ 1157368 ΕΞ 2017/20-10-2017 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με το σύστημα της παραγγελιοληψίας, από οντότητες - εκμεταλλευτές καταστημάτων, που διαθέτουν στο κοινό οποιοδήποτε είδος τροφής ή ποτού» ορίζεται ότι: «1. Με την παράγραφο 9.2 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/13.12.2012, η οποία διατηρείται σε ισχύ με τις διατάξεις του ν. 4308/2014, ορίζεται το περιεχόμενο των δελτίων Προσωρινών Αποδείξεων που εκδίδονται με Φορολογικό Ηλεκτρονικό Μηχανισμό (Φ.Η.Μ.) με πρόγραμμα εστιατορίου. Όπως αναφέρεται δε στην υποπαράγραφο 9.2.1 (περ. 10) της ανωτέρω απόφασης, στο υποχρεωτικό περιεχόμενο των δελτίων προσωρινών αποδείξεων, μεταξύ άλλων, περιλαμβάνεται και μια τουλάχιστον γραμμή για κάθε είδος, στην οποία αναγράφεται η ονομασία, η αξία και η ποσότητα του είδους.

2. Όπως έχει γίνει δεκτό (υπ' αριθμ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1142901 ΕΞ 2015/26.10.2015 έγγραφό μας), οι εκδίδοντες αποδείξεις λιανικής με τη χρήση Η/Υ και μηχανισμού Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., μπορούν να κάνουν ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/13.12.2012 και αντί να εκδίδουν σημασμένες αποδείξεις λιανικής πώλησης με κάθε σερβίρισμα, να εκδίδουν προσωρινές αποδείξεις - δελτία παραγγελίας με σήμανση και για το «κλείσιμο» του λογαριασμού του τραπεζιού μια απόδειξη λιανικής πώλησης με σήμανση, για το σύνολο των σερβιρισθέντων ειδών.

3. Από τα προαναφερόμενα προκύπτει ότι τα καταστήματα εστίασεως που χρησιμοποιούν «πρόγραμμα εστιατορίου» πρέπει να εφαρμόζουν τα οριζόμενα στην Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/13.12.2012.

4. Τέλος, στις περιπτώσεις που δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1220/13.12.2012, αναφορικά με τον τρόπο και το περιεχόμενο των προσωρινών αποδείξεων - δελτίων παραγγελίας (ήτοι εκδίδονται δελτία παραγγελίας στα οποία δεν αναγράφονται αξίες), εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 4308/2014, και οι υπόχρεοι οφείλουν να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης, με σήμανση από μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ., κατά τον χρόνο παράδοσης των αγαθών, ήτοι με κάθε σερβίρισμα.»

**Επειδή**, το άρθρο 64 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει 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 πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

**Επειδή**, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... 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 .....10.2018 έκθεση ελέγχου προστίμου Κ.Φ.Δ. εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 και του ν.

4174/2013 της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ (στην οποία εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη), κατόπιν της υπ' αριθμ. ....07.2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της φορολογικής αρχής την .....07.2018 ημέρα ..... και ώρα ..... στο κατάστημα (εστιατόριο) της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντα διενεργήθηκε επιτόπιος φορολογικός έλεγχος όπου διαπιστώθηκε ότι για όλα τα σερβιρισμένα φαγητά είχε εκδοθεί απόδειξη από τον τηρούμενο φορολογικό μηχανισμό με πρόγραμμα εστιατορίου (αριθ. μητρώου CCE.....), ενώ για όλα τα νερά, αναψυκτικά και ποτά που είχαν σερβιριστεί στα τραπέζια των πελατών, είχαν εκδοθεί αποδείξεις από άλλο φορολογικό μηχανισμό με αριθ. μητρώου ΨΒ.....).

Περαιτέρω, οι ελεγκτές της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ διαπίστωσαν ότι από την τηρούμενη φορολογική ταμειακή μηχανή με αριθ. μητρώου ΨΒ....., έλειπε η μολυβδοσφραγίδα με την οποία σφραγίζεται η φορολογική ταμειακή μηχανή και η βίδα προστασίας ήταν ορατή δια γυμνού οφθαλμού (παραβιάστηκε δηλαδή η σφράγιση της βίδας προστασίας των δεδομένων της μηχανής).

**Επειδή**, στην από .....10.2018 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ εκτίθεται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, τα οποία παρατίθενται εμπειριστατωμένα. Κατά συνέπεια, απορρίπτονται ως έωλοι και αβάσιμοι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα ότι δεν υφίσταται καμία παραβίαση της λειτουργίας του Φ.Η.Μ. καθώς και ότι η αιτιολογία της πράξης και της οικείας έκθεσης ελέγχου είναι αόριστη, γενική και ελλιπής.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 62 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. ... 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 είκοσι (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**, στην προκειμένη περίπτωση, μετά το πέρας του ελέγχου επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθ. ..../2018 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου-κλήση σε ακρόαση και ο υπ' αριθ. ..../2018 προσωρινός προσδιορισμός προστίμου όπου αναφέρεται ρητά ότι «Για την πώληση ποτών-νερών-αναψυκτικών εξέδιδε Α.Λ.Σ. από φορολογική ταμειακή μηχανή με αριθ. μητρώου ΨΒ..... στην οποία διαπιστώσαμε ότι έχει παραβιαστεί η σφραγίδα της αρμόδιας αρχής του Υπουργείου Οικονομικών η οποία διασφαλίζει τα δεδομένα έκδοσης των Α.Λ.Σ. κατά παράβαση των διατάξεων του ν. 4308/2014 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περίπτωσης ζ' όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον ν. 4410/2016».

**Επειδή**, η διαπιστωθείσα από τον έλεγχο παράβαση της έκδοσης φορολογικών στοιχείων (Α.Λ.Σ.) από δεύτερη Φ.Τ.Μ. (αριθ. μητρώου ΨΒ-.....) για πώληση προς πελάτες σερβιρισμένων ειδών εστιατορίου, παρά τη λειτουργία του ΦΗΜ με αριθ. μητρώου CCE-..... (με λογισμικό εστιατορίου) εντός του χώρου εστίασης εμπίπτει στις διαδικαστικές παραβάσεις του άρθρ. 54 του



ν. 4174/2013 (παρ. 1 περ. ια' και παρ. 2 περ. στ') για τις οποίες δεν απαιτείται κοινοποίηση σημειώματος διαπιστώσεων 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**, 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**, οι προβλεπόμενες από το αρ. 25 παρ.3 του Ν. 4174/2013, αρ. 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 και τη ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2-5-2014 προθεσμίες των ενεργειών του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστικές, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή τους καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτικές, αποσκοπούσες 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 των εν λόγω προθεσμιών.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων κατέθεσε το υπ' αριθ. ....07.2018 υπόμνημα στην αρμόδια φορολογική αρχή στις ...../07/2018 επί του υπ' αριθ. ..../2018 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου μετά του σχετικού προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού προστίμου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ.

Στις .....07.2018 η Δ.Ο.Υ. ΚΑΡΔΙΤΣΑΣ σύνταξε την έκθεση ελέγχου προστίμου Κ.Φ.Δ. εφαρμογής διατάξεων ν. 4308/2014 και του ν. 4174/2013 στις .....10.2018 και εν συνεχεία έστειλε την ως άνω έκθεση στη Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ για την έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου λόγω αρμοδιότητας. Η Δ.Ο.Υ. ΒΟΛΟΥ εξέδωσε την σχετική πράξη επιβολής προστίμου στις .....11.2018. Από τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης δεν προκύπτει ο προσφεύγων να έχει υποστεί την οποιαδήποτε ζημία από τη μη έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου εντός της (ενδεικτικής για τη διοίκηση) προθεσμίας του ενός μηνός από την ημερομηνία υποβολής των απόψεών του στη φορολογική αρχή.

Ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί υπέρβασης της προθεσμίας για την έκδοση πράξης που ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να

προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

**Επειδή**, όταν η ίδια η Φορολογική Αρχή, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, όπως στην προκειμένη περίπτωση, καθόσον τα πρόστιμα καθορίζονται στο άρθρο 54 του ν. 4174/2013, θέμα παραβάσεως της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί (ΣτΕ 2402/2010, 3704/2012), συνεπώς ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, του δικαιώματος στη δίκαιη δίκη και της προστατευμένης εμπιστοσύνης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. ....../..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., ΑΦΜ .....

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

**Υπ' αριθ. .... πράξη επιβολής προστίμου αρθ. 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2018**

Πρόστιμο	5.500,00€
----------	-----------

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 Δ/ΝΣΗΣ 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.