



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 20/11/2020

Αριθμός απόφασης: 2419

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 22/06/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, ΑΦΜ, με έδρα τη, κατά της υπ' αριθμ. /2020 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 11/03/2020 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22/06/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμ. /2020 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας για το φορολογικό έτος 2018 πρόστιμο ποσού **5.000,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ζ' του ν. 4174/2013. Συγκεκριμένα η παράβαση καταλογίστηκε διότι προσφεύγουσα εταιρεία κατά το ως άνω φορολογικό έτος παραβίασε τη σφραγίδα του με αριθμό μητρώου φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, κατά παράβαση των διατάξεων των παραγράφων 17, 18 του άρθρου 2 της ΠΟΛ. 1220/2012, καθώς και των διατάξεων των παραγράφων 8, 9 του άρθρου 12 και άρθρου 40 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Η ως άνω πράξη εκδόθηκε συνεπεία της από 11/03/2020 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας - Υποδιεύθυνση Α' Προληπτικών ελέγχων Τρίπολης, κατόπιν της με αριθμ. /..... /2018 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας, διενεργώντας μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο στην προσφεύγουσα επιχείρηση για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), διαπίστωσαν ότι η φορολογική ταμειακή μηχανή με αριθμό μητρώου λειτουργούσε στην επιχείρηση έχοντας αποσφραγισμένη – παραβιασμένη τη βίδα της κεντρικής μνήμης. Για το λόγο αυτό ο έλεγχος προέβη στην κατάσχεση της φορολογικής ταμειακής μηχανής με Α.Μ., καθώς και του βιβλιαρίου συντήρησης της προαναφερθείσας ταμειακής μηχανής με τη με αριθμ. /2018 έκθεση κατάσχεσης. Στη συνέχεια εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, η με αριθμ. /..... /2019 εντολή ελέγχου για την επεξεργασία των ως άνω κατασχεθέντων. Σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, στις 26/03/2019, ημέρα Τρίτη, πραγματοποιήθηκε ανάγνωση της φορολογικής μνήμης της ταμειακής μηχανής με Α.Μ. από τον εξουσιοδοτημένο τεχνικό κο με ΑΔΤ (αρ. ζουμπά /.....) παρουσία του ελέγχου και του κατόχου του φορολογικού μηχανισμού του , ομόρρυθμου μέλους της επιχείρησης «.....». Κατά τη διαδικασία της ανάγνωσης εκδόθηκαν τριμηνιαία και ετήσια σύνολα από ενάρξεως της χρήσης του φορολογικού μηχανισμού και στο τέλος συντάχθηκε σχετικό ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΑΝΑΓΝΩΣΗΣ ΜΝΗΜΗΣ Φ.Η.Μ. που υπογράφηκε από τον τεχνικό, τον κάτοχο και την ελεγκτή. Στο βιβλιário επισκευής και συντήρησης της φορολογικής ταμειακής μηχανής με Α.Μ. υπάρχει καταχώρηση στην ενότητα Γ «ΔΕΛΤΙΟ

ΕΠΙΣΚΕΥΗΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΥ» στις σελίδες 30 και 31. Συγκεκριμένα έχει συμπληρωθεί η αιτία κλήσης: μπλοκαρισμένη ταμειακή μηχανή, περιγραφή βλάβης:/18 ΕΓΙΝΕ ΦΤΜ CMOS, έχει σημειωθεί ότι έγινε αφαίρεση της σφραγίδας της Φ.Τ.Μ. κατά τη διάρκεια των εργασιών σε αυτή (έχει Χ στο πεδίο ΝΑΙ), και έγινε επαναπρογραμματισμός της μηχανή (έχει Χ στο πεδίο ΝΑΙ) με σημείωση ότι επαναπρογραμματίστηκε η ώρα και η ημερομηνία. Στο πεδίο Ο ΔΗΛΩΝ ΤΕΧΝΙΚΟΣ έχει τεθεί η σφραγίδα της επιχείρησης: '.....' Εμπόριο ταμειακών μηχανών – μηχανών γραφείου – αναλώσιμα – ηλεκτρικές εγκαταστάσεις – ηλεκτρολογικό υλικό. Α.Φ.Μ. - Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, οδός στην, και φέρει υπογραφή. Επίσης στο κατασχεθέν δελτίο ημερήσιας κίνησης Ζ που εκδόθηκε την ώρα του ελέγχου στο πεδίο επεμβάσεις τεχνικού υπάρχει η ένδειξη 1.

Ο έλεγχος, αφού έλαβε υπ' όψιν τα πραγματικά περιστατικά, τις ισχύουσες διατάξεις και το γεγονός ότι δεν προχώρησαν σε προσκόμιση επεξηγήσεων οι νόμιμοι εκπρόσωποι της προσφεύγουσας κύριοι και, κατέληξε στη διαπίστωση ότι όντως υφίσταται η αρχικώς διαπιστωθείσα παράβαση της παραβίαση της σφραγίδας του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού και διαβιβάζει την υπόθεση στην Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, για τις περαιτέρω ενέργειες. Με βάση τα ανωτέρω ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης προέβη στον καταλογισμό της παράβασης και την έκδοση της με αριθμ./2020 προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Στην οικεία έκθεση αναφέρεται, ότι αφαιρέθηκε η σφραγίδα της ΦΤΜ, χωρίς ωστόσο να αναφέρεται αν πράγματι έγινε και η επανασφράγιση της από τον τεχνικό κατά τα άρθρα 7.2 και 7.3 της ΠΟΛ. 1068/27-3-15. Κατά συνέπεια από τις διαπιστώσεις του ελέγχου δεν αποδεικνύεται ότι έγινε η επανασφράγιση της, για να μπορεί έτσι στη συνέχεια να στοιχειοθετηθεί η παράνομη ενέργεια της παραβίασης.
- Ο έλεγχος διαπιστώνει την παραβίαση της βίδας προστασίας αποδίδοντας την αποκλειστική ευθύνη στον κάτοχο-χρήστη, ωστόσο σε κανένα σημείο της έκθεσης δεν αναφέρεται ότι κατά τη διερεύνηση των πραγματικών περιστατικών, δεν προέκυψε και για ποιους λόγους καμιά ευθύνη για τον υπεύθυνο τεχνικό.
- Από τη μη αναγραφή στο βιβλιário της επανασφράγισης, από τη μη ύπαρξη κάθε άλλου βεβαιωτικού περί της επανασφράγισης εγγράφου, καθώς και από τα ευρήματα του ελέγχου, προκύπτει το αβίαστο συμπέρασμα ότι ο τεχνικός παρέλειψε μετά την αποκατάσταση της βλάβης να προβεί στην ενδεικνυόμενη ενέργεια, με αποτέλεσμα να βεβαιωθεί σε βάρος της παράβαση στην οποία δεν υπέπεσε.
- Από το διενεργηθέντα έλεγχο των οικονομικών δεδομένων της ΦΤΜ, δεν προέκυψε καμιά απόκλιση κατά την αντιπαραβολή με τα βιβλία και τις δηλώσεις ΦΠΑ, πράγμα που σημαίνει ότι δεν είχε κανένα λόγο να παραβιάσει τη μηχανή για να αλλοιώσει τα στοιχεία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 1 παρ. 2 του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251)**, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 41 του ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141), ορίζεται ότι:

«2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: ...

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 3 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία» του ν.4308/2014** ορίζεται ότι:

«1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

.....

12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν:

α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.

β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.

γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.

ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες.

στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος.».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)**:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. 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 για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

.....

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.

.....

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της.

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, στις διατάξεις του άρθρου 40 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4308/2014 ορίζεται:

«1. Οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί (φορολογικές ταμειακές μηχανές και μηχανισμοί Ειδικών Ασφαλών Διατάξεων Σήμανσης Στοιχείων) του ν. 1809/1988 δύναται να συνεχίσουν να

χρησιμοποιούνται, εκτός εάν, με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κριθεί ότι δεν πληρούν τις τεχνικές προδιαγραφές και λοιπά χαρακτηριστικά της παραγράφου 9 του άρθρου 12 του παρόντος νόμου.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 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 τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 1 του ν. 4174/13:

«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 τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους, που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ):

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, εφόσον προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση 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.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 34 του ν.4174/2013**: «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 54 του ν. 4174/2013**, όπως ισχύει για την κρινόμενη χρήση, 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

.....

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

.....

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. 1220/2012 (ΦΕΚ Β΄ 3517/31.12.2012)** με θέμα “Κωδικοποίηση - Συμπλήρωση τεχνικών προδιαγραφών Φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών

και συστημάτων. Διαδικασίες χρήσης και λειτουργίας τους. Προδιαγραφές αποστελλομένων αρχείων στην ΓΓΠΣ.” αναφέρονται τα κάτωθι:

«2.17. Περίβλημα

2.17.1 Το περίβλημα - κουβούκλιο του ΦΗΜ μπορεί να κατασκευαστεί σε οποιοδήποτε σχήμα και με διάφορα υλικά.

2.17.2 Στοιχεία περιβλήματος

2.17.2.1. Στο περίβλημα είναι τοποθετημένη ευανάγνωστη μεταλλική ετικέτα στην πρόσοψη του ΦΗΜ και προς το μέρος του πελάτη με τα εξής στοιχεία:

1. Κατασκευαστής ή εισαγωγέας (κατέχων την άδεια καταλληλότητας από την Επιτροπή).
2. Είδος κατηγορίας φορολογικού μηχανισμού, κατά τις διακρίσεις των ορισμών της §2, όπως αναφέρεται στην άδεια καταλληλότητας της Επιτροπής.
3. Εμπορική ονομασία τύπου του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού, όπως αναφέρεται στην άδεια καταλληλότητας της Επιτροπής.
4. Αριθμός έγκρισης τύπου ταμειακής μηχανής από την Επιτροπή.
5. Αριθμός Μητρώου του ΦΗΜ.

2.17.2.2. Στην περίπτωση φορητού ΦΗΜ, τότε επί της μεταλλικής ετικέτας αναγράφεται υποχρεωτικά και η περιοχή θερμοκρασιών κανονικής λειτουργίας του φορητού ΦΗΜ όπως ορίζονται στις σχετικές παραγράφους περί φορητών ΦΗΜ, του παρόντος κειμένου.

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 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.

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. Εφόσον 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 σφράγισης του. Αυτό το σημείο ελέγχεται ειδικά από την Επιτροπή.

2.18. Ασφάλεια Πρόσβασης - Πιστοποίηση Ταυτότητας Εξουσιοδοτημένων Τεχνικών

2.18.1. Καταγραφή στη Φορολογική Μνήμη της επέμβασης εξουσιοδοτημένου τεχνικού.

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

2.18.1.2. Το γεγονός αυτό αναγνωρίζεται από το λογισμικό του ΦΗΜ, ως τεχνική «επέμβαση», αριθμείται και καταγράφεται στη φορολογική μνήμη. Υποχρεωτικά το λογισμικό του φορολογικού μικροκώδικα έχει δυνατότητα χειρισμού τουλάχιστον τριψήφιου αριθμού «επεμβάσεων» (μπορεί να αριθμήσει τουλάχιστον 1.000). Η αρίθμηση γίνεται υποχρεωτικά στο δεκαδικό αριθμητικό σύστημα και δεν επιτρέπεται αποτύπωση σε άλλο αριθμητικό σύστημα. Ο αύξων αθροιστικός προοδευτικός αριθμός επεμβάσεων αναγράφεται υποχρεωτικά σε κάθε «Ζ».

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

.....

2.19. Αξιοπιστία

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

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

.....

2.20. Συντήρηση - Επισκευή

.....

2.20.5. Βιβλιário συντήρησης - επισκευών

2.20.5.1. Ο ΦΗΜ συνοδεύεται από βιβλιário συντήρησης - επισκευών, το οποίο παρέχει ο προμηθευτής του και είναι οργανωμένο σε τρεις ενότητες.

2.20.5.2. Η αρίθμηση των σελίδων του βιβλιαρίου συντήρησης - επισκευών είναι συνεχής και ενιαία.

2.20.5.3. Α. Πρώτη ενότητα

2.20.5.3.1. Περιλαμβάνει τον απαραίτητο αριθμό σελίδων στο βιβλιário συντήρησης - επισκευών, στις οποίες περιέχονται με την ακόλουθη σειρά, τα εξής στοιχεία :

2.20.5.3.2. Στην πρώτη σελίδα της πρώτης ενότητας καταγράφονται:

- Πλήρη στοιχεία και τηλέφωνα τεχνικής υποστήριξης του κατέχοντος την άδεια του συγκεκριμένου μοντέλου.

- Πλήρη στοιχεία του προμηθευτή - πωλητή του ΦΗΜ.

- Τύπος (οικογένεια / κατηγορία - μοντέλο - είδος) του ΦΗΜ.

- Κατανάλωση ισχύος του ΦΗΜ στις τρεις καταστάσεις που περιγράφονται στην παράγραφο 6.2 του Κεφαλαίου αυτού.

- Χαρακτηριστικά μπαταρίας - τροφοδοσίας και θερμοκρασιακό διάστημα λειτουργίας σε περίπτωση φορητού ή εποχούμενου ΦΗΜ.

- Αριθμός και ημερομηνία έγκρισης - άδειας καταλληλότητας του ΦΗΜ.

- Στην περίπτωση που ο ΦΗΜ είναι ΑΔΗΜΕ Ταξιμέτρου, αναφέρονται πλέον και τα στοιχεία του ενσωματωμένου ή διασυνδεδεμένου ταξιμέτρου (αρ. άδειας Υπουργ. Ανάπτυξης, σταθερά ταξιμέτρου, κλπ).

- Αριθμός μητρώου του ΦΗΜ.

- Σύνθεση του ΦΗΜ, δηλαδή από πόσα φυσικά διακριτά μέρη αποτελείται, κατά την παράδοση της στον κάτοχο - αγοραστή.

- Οδηγίες για την φύλαξη του χαρτιού σε περίπτωση θερμικού εκτυπωτή.

• «ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΛΗΞΗΣ ΑΔΕΙΑΣ ΚΑΤΑΛΛΗΛΟΤΗΤΑΣ:», η οποία προσδιορίζεται, ως η ακριβής ημερομηνία συμπληρώσεως 4 ετών από την ημερομηνία χορηγήσεως της άδειας καταλληλότητας

2.20.5.3.3. Στη δεύτερη σελίδα της πρώτης ενότητας του βιβλιαρίου Συντήρησης και Επισκευών, αναγράφονται οι μέγιστες δυνατές τιμές που μπορούν να λάβουν οι εξής αθροιστές:

- Βλαβών μνήμης εργασίας - CMOS Error
- Αλλαγών Λεκτικών Επωνυμίας Κατόχου
- Αλλαγών συντελεστών ΦΠΑ
- Ειδών
- Κατηγοριών ειδών
- Καταγραφής προσβάσεων - επεμβάσεων Τεχνικού

• Οι μέγιστοι δυνατοί αριθμοί που μπορεί να διαχειρισθεί ο ΦΗΜ για τις αξίες συναλλαγών (τιμής μονάδας και συνολικού ποσού) ανά απόδειξη, αλλά και οι μέγιστες δυνατές τιμές των προοδευτικών αθροιστικών ποσών συνόλων ανά συντελεστή ΦΠΑ και τζίρου στα ποσά που ενταμιεύονται στη φορολογική μνήμη και εκτυπώνονται στο δελτίο «Ζ».

2.20.5.3.4. Στη τρίτη σελίδα της πρώτης ενότητας του βιβλιαρίου Συντήρησης και Επισκευών, προσαρμόζεται ακριβές αντίγραφο των βασικών όρων της παρεχόμενης εγγύησης, όπως στο υπάρχον σχετικό υπόδειγμα, το οποίο συμπληρώνεται και συνυπογράφεται από τον πρώτο αγοραστή και τον πρώτο πωλητή (έμπορο) του ΦΗΜ.

2.20.5.3.5. Στις επόμενες σελίδες της πρώτης ενότητας του βιβλιαρίου Συντήρησης και Επισκευών αναφέρονται με τρόπο επεξηγηματικό και κατανοητό όλοι οι απαραίτητοι χειρισμοί για την:

- Έκδοση Δελτίου Ημερήσιας Κίνησης «Ζ»
- Έκδοση Δελτίου Περιοδικής Ανάγνωσης Δεδομένων Φορολογικής Μνήμης (Αναλυτικής και Συνοπτικής), με επιλογή «από... έως» εναλλακτικά με βάση τον α/α «Ζ» ή με βάση ημερολογιακή περίοδο
- Έκδοση Δελτίου Αναφοράς Ανοικτών Τραπεζιών (για όσες ΦΤΜ λειτουργούν με πρόγραμμα εστιατορίου)
- Ανάγνωση των Δεδομένων της Φορολογικής Μνήμης μέσω σειριακής θύρας και χρήση Ηλεκτρονικού Υπολογιστή

2.20.5.3.6. Σε ειδικό τμήμα ικανού αριθμού σελίδων, που υπάρχει για τον σκοπό αυτό στο τελευταίο μέρος της πρώτης ενότητας του βιβλιαρίου Συντήρησης και Επισκευών, για τους ΦΗΜ οι οποίοι εκδίδουν δελτία αποδείξεων εσόδου το περιεχόμενο των οποίων διαμορφώνεται από πιστοποιημένο λογισμικό εφαρμογών (σύμφωνα με την παράγραφο 2.13.2 του Κεφαλαίου αυτού) που ευρίσκεται εκτός ΦΗΜ, σε άλλο διασυνδεδεμένο σύστημα, αναγράφονται τα εξής:

- Τα πλήρη στοιχεία του κατασκευαστή του λογισμικού εφαρμογών.

- Η ακριβής ονομασία διάθεσης και ο τρέχων αριθμός έκδοσης (version) του λογισμικού αυτού.

- Η διαβεβαίωση του κατέχοντος την άδεια καταλληλότητας, ότι το λογισμικό έκδοσης αποδείξεων εσόδου μέσω του ΦΗΜ έχει ελεγχθεί, είναι πιστοποιημένο και εκδίδει τις αποδείξεις εσόδου σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ.

- Η επισήμανση ότι δεν επιτρέπεται σε καμία περίπτωση η λειτουργία - συνεργασία του ΦΗΜ, με διασυνδεδεμένο σύστημα το οποίο έχει άλλο μη πιστοποιημένο λογισμικό εφαρμογών για την έκδοση αποδείξεων εσόδου.

2.20.5.4. Β. Δεύτερη ενότητα

2.20.5.4.1. Περιλαμβάνει τα στοιχεία της επιχείρησης - χρήστη του ΦΗΜ.

2.20.5.4.2. Ειδικότερα, στην πρώτη σελίδα καταγράφονται:

- Πλήρη στοιχεία του χρήστη - αγοραστή του ΦΗΜ.
- Ημερομηνία εγκατάστασης του ΦΗΜ στο χώρο λειτουργίας του.
- Ημερομηνία έναρξης λειτουργίας του ΦΗΜ.

2.20.5.4.3. Επιπλέον σελίδες για τυχόν αλλαγές διευθύνσεων του κατόχου - χρήστη του ΦΗΜ, όπου αναφέρονται τα πλήρη στοιχεία του, πριν και μετά την αλλαγή διεύθυνσης.

2.20.5.4.4. Μια επιπλέον σελίδα για την περίπτωση μεταβίβασης - εκχώρησης του ΦΗΜ, όπου αναφέρονται:

- τα τελευταία δεδομένα της χρησιμοποιηθείσας φορολογικής μνήμης, ως εξής:

ο αριθμός τελικού εκδοθέντος δελτίου ημερήσιας κίνησης «Ζ».

ο ημερομηνία έκδοσης τελικού εκδοθέντος δελτίου ημερήσιας κίνησης «Ζ»

ο Τέσσερα (4) ποσά φόρων προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) διακεκριμένα ανά συντελεστή ΦΠΑ, από την έναρξη λειτουργίας του ΦΗΜ (από την ενεργοποίηση της φορολογικής μνήμης).

ο Δύο (2) ποσά ακαθαρίστων εσόδων αποφορολογημένων (χωρίς ΦΠΑ) διακεκριμένα σ' αυτά που υπάγονται σε ΦΠΑ και σ' αυτά που δεν υπάγονται, από την έναρξη λειτουργίας του ΦΗΜ (από την ενεργοποίηση της φορολογικής μνήμης).

- τα πλήρη στοιχεία των κατόχων του ΦΗΜ πριν και μετά την μεταβίβαση - εκχώρηση.

2.20.5.4.5. Μια επιπλέον σελίδα για την περίπτωση απόκτησης (μεταβίβασης - εκχώρησης) του ΦΗΜ από άλλο κάτοχο, όπου αναφέρονται τα πλήρη στοιχεία των κατόχων του ΦΗΜ πριν και μετά την μεταβίβαση - εκχώρηση.

2.20.5.4.6. Μία επιπλέον σελίδα με τη μορφή της Υπεύθυνης Δήλωσης του άρθρου 8 του ν. 1599/1986 όπως ισχύει, η οποία συμπληρώνεται σε περίπτωση μεταβίβασης μεταχειρισμένου φορολογικού μηχανισμού σε νέο κάτοχο - χρήστη, από μεταπωλητή φορολογικών μηχανισμών.

2.20.5.4.7. Ειδικά την περίπτωση που ο ΦΗΜ είναι ΑΔΗΜΕ Ταξιμέτρου, υποχρεωτικά στην ενότητα αυτή περιλαμβάνονται και αναφέρονται

- τα πλήρη στοιχεία οχήματος (μάρκα και μοντέλο οχήματος, έτος 1ης κυκλοφορίας, αρ. άδειας ταξί, αρ. κυκλοφορίας οχήματος, κλπ)

- Πλήρη στοιχεία ιδιοκτήτη/συνιδιοκτήτη (εκμεταλλευτή).

- Ημερομηνία αγοράς - εγκατάστασης και έναρξης λειτουργίας του μηχανισμού.

- Ιδιαίτερη σελίδα για συμπλήρωση της έναρξης

- Ιδιαίτερη σελίδα Θεώρησης Βιβλιαρίου Συντήρησης και Επισκευών.

- Ικανός αριθμός σελίδων για αλλαγές στοιχείων οχήματος.

- Ικανός αριθμός σελίδων για αλλαγές στοιχείων του αυτού ιδιοκτήτη / συνιδιοκτήτη (εκμεταλλευτή)

- Ικανός αριθμός σελίδων για μεταβιβάσεις, με αντίστοιχες θέσεις για συμπλήρωση συνολικών ποσών αθροιστών της φορολογικής μνήμης (τζίρων, ΦΠΑ ανά συντελεστή), στοιχείων μεταβίβασης (ημερομηνία μεταβίβασης, στοιχεία πωλητή και αγοραστή), κλπ.

2.20.5.5. Γ. Τρίτη ενότητα

2.20.5.5.1. Περιλαμβάνει στοιχεία που καταγράφονται κατά τη διάρκεια επισκευών ή συντήρησης του ΦΗΜ. Η ενότητα αυτή ακολουθεί μία τυποποίηση, η οποία εκτείνεται σε 3 σελίδες και περιγράφεται αναλυτικότερα στη συνέχεια:

2.20.5.5.2. Ειδικότερα, στην πρώτη σελίδα καταγράφονται:

- Ημερομηνία και ώρα κλήσης του εξουσιοδοτημένου τεχνικού καθώς και λόγος κλήσης (συμπληρώνεται από το κάτοχο - χειριστή του ΦΗΜ).

- Πλήρη στοιχεία του εξουσιοδοτημένου τεχνικού που χειρίζεται την κλήση του κατόχου - χειριστή του ΦΗΜ.

- Ημερομηνία και ώρα μεταφοράς του ΦΗΜ στο χώρο του εξουσιοδοτημένου τεχνικού, εφόσον η ΦΤΜ δεν μπορεί να επιδιορθωθεί - συντηρηθεί στο χώρο λειτουργίας της.

- Ημερομηνία και ώρα έναρξης των εργασιών του εξουσιοδοτημένου τεχνικού.

- Ημερομηνία και ώρα περάτωσης των εργασιών του εξουσιοδοτημένου τεχνικού.

- Ημερομηνία και ώρα επιστροφής του ΦΗΜ στο χώρο λειτουργίας του, σε περίπτωση που οι εργασίες επισκευής ή συντήρησης εκτελέστηκαν σε διαφορετικό χώρο.

- Άλλες επισημάνσεις που διαπιστώθηκαν είτε από τον κάτοχο του ΦΗΜ, είτε από τον εξουσιοδοτημένο τεχνικό και αξίζει να σημειωθούν.

2.20.5.5.3. Στη δεύτερη σελίδα αναφέρεται:

- Αν έγινε αφαίρεση της σφραγίδας του ΦΗΜ κατά η διάρκεια των εργασιών σε αυτόν.

- Αν έγινε επαναπρογραμματισμός του ΦΗΜ κατά τη διάρκεια των εργασιών σε αυτόν. Αν ναι, να καταγραφεί λεπτομερώς τι επαναπρογραμματίστηκε.

- Ο αύξων αριθμός της τελευταίας απόδειξης πληρωμής για τον πελάτη που εκδόθηκε από το χειριστή του ΦΗΜ πριν την επέμβαση του εξουσιοδοτημένου τεχνικού.

- Ομοίως ο τελευταίος αριθμός δελτίου ημερήσιας κίνησης «Ζ» που έχει εκδοθεί από το χειριστή.
- Ο αρχικός και τελικός αύξων αριθμός απόδειξης εσόδου που εκδόθηκε από τον εξουσιοδοτημένο τεχνικό κατά την διάρκεια δοκιμών.
- Ο τελευταίος αριθμός δελτίου ημερησίας κίνησης «Ζ» που έχει γίνει μετά την επέμβαση του εξουσιοδοτημένου τεχνικού.
- Δήλωση του χρήστη του ΦΗΜ ότι όλα τα δελτία των δοκιμών που εκδόθηκαν από τον εξουσιοδοτημένο τεχνικό παρεδόθησαν υπογραμμένα και σφραγισμένα από αυτόν προς φύλαξη στα φορολογικά βιβλία του χρήστη.
- Δήλωση του εξουσιοδοτημένου τεχνικού για ομαλή λειτουργία του ΦΗΜ μετά το τέλος των εργασιών επισκευής ή συντήρησης.
- Σε περίπτωση συντήρησης, περιγραφή των εργασιών συντήρησης και των ανταλλακτικών που τυχόν χρησιμοποιήθηκαν.
- Σε περίπτωση επισκευής, περιγραφή της βλάβης, των εργασιών αποκατάστασης της και των ανταλλακτικών που τυχόν χρησιμοποιήθηκαν.
- Άλλες επισημάνσεις που διαπιστώθηκαν από τον εξουσιοδοτημένο τεχνικό και αξίζει να σημειωθούν. ...».

Επειδή, σύμφωνα στην **ΠΟΛ. 1068/2015 (ΦΕΚ Β' 497/01-04-2015)** με θέμα: "Διαδικασίες έγκρισης και ανάκλησης Φ.Η.Μ.. Υποχρεώσεις κατόχων άδειας καταλληλότητας Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.), πωλητών Φ.Η.Μ., πιστοποιημένων τεχνικών Φ.Η.Μ., κατόχων -χρηστών Φ.Η.Μ" αναφέρονται τα εξής:

«Άρθρο 1

Σύσταση Επιτροπής Ελέγχου Καταλληλότητας Φ.Η.Μ.

1.1. Συνίσταται επταμελής Επιτροπή Ελέγχου Καταλληλότητας Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) (Επιτροπή) που απαρτίζεται από τρεις (3) υπαλλήλους της Γ.Γ.Δ.Ε κλάδου ΠΕ Πληροφορικής ή της Γ.Γ.Π.Σ. κλάδου ΠΕ Πληροφορικής, δύο (2) εκπροσώπους Α.Ε.Ι. (μέλη Δ.Ε.Π.) Πληροφορικής και δύο (2) εκπροσώπους του Συνδέσμου Εισαγωγέων & Κατασκευαστών Ταμειακών Συστημάτων (Σ.Ε.Κ.Τ.). Εκ των 3 υπηρεσιακών υπαλλήλων που συμμετέχουν στην Επιτροπή, ένας είναι ο Διευθυντής της Δ.ΥΠ.ΗΔ'Υ. ως πρόεδρος της, και ένας ο Προϊστάμενος του Τμήματος Δ' των «Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών.

1.2. Η ως άνω Επιτροπή είναι αρμόδια για την έγκριση και χορήγηση άδειας καταλληλότητας χρήσης Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) σύμφωνα με τα οριζόμενα στις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 40 του Ν. 4308/2014. Η Επιτροπή εξετάζει και ολοκληρώνει τη διαδικασία χορήγησης εντός ευλόγου χρόνου άνευ υπαίτιας βραδύτητας.

1.3. Στην αρμοδιότητα της Επιτροπής εμπίπτει και η ανάκληση άδειας καταλληλότητας και η απαγόρευση περαιτέρω χρήσης εγκεκριμένου τύπου Φ.Η.Μ. σε περίπτωση που εντοπιστούν

προβλήματα στη λειτουργία του τύπου Φ.Η.Μ. που σχετίζονται με τις ιδιότητες και τα τεχνικά χαρακτηριστικά του.

.....

Άρθρο 4

Υποχρεώσεις επιχείρησης-κατόχου άδειας καταλληλότητας Φ.Η.Μ.

Η επιχείρηση-κάτοχος άδειας καταλληλότητας Φ.Η.Μ. έχει τις κάτωθι υποχρεώσεις:

4.1 Φυλάσσει με ασφάλεια, το δείγμα Φ.Η.Μ. που ελέγχθηκε, για 15 έτη από την ημερομηνία λήψης της άδειας καταλληλότητας. Κάθε Φ.Η.Μ. του συγκεκριμένου τύπου που διατίθεται ή χρησιμοποιείται στην αγορά, πρέπει να είναι πανομοιότυπος με το φυλασσόμενο δείγμα, τόσο από πλευράς λογισμικού (software) όσο και από πλευράς υλικού (hardware).

4.2. Διαβιβάζει εντός του Ιανουαρίου κάθε έτους ηλεκτρονικά στο Τμήμα Δ΄ Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών το αρχείο των εξουσιοδοτημένων τεχνικών για κάθε τύπο Φ.Η.Μ. που έχει λάβει άδεια καταλληλότητας ή άδεια τεχνικής υποστήριξης.

4.3. Παρέχει για κάθε Φ.Η.Μ. έγγραφη εγγύηση πέντε (5) ετών, για αποκατάσταση βλάβης ή αντικατάσταση σώματος (όχι φορολογικής μνήμης).

4.4. Διαθέτει με κάθε Φ.Η.Μ. πλήρες φυλλάδιο με Οδηγίες Χρήσης στα Ελληνικά καθώς και Βιβλίο Συντήρησης του Φ.Η.Μ.

4.5. Διαβιβάζει, για κάθε εισαγόμενο ή παραγόμενο Φ.Η.Μ. ή φορολογική μνήμη, καθώς επίσης για κάθε πωλούμενο Φ.Η.Μ. ή φορολογική μνήμη, στο Τμήμα Δ΄ Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών της Διεύθυνσης Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών (Δ.ΥΠ.ΗΛ.Υ.) το σχετικό Αριθμό Μητρώου. Η διαβίβαση των στοιχείων των Φ.Η.Μ. γίνεται με ηλεκτρονική επιστολή μέχρι να τεθεί σε λειτουργία σχετική εφαρμογή του TAXISNET για την καταγραφή των εν λόγω στοιχείων.

4.6. Σφραγίζει την κεφαλή της βίδας ασφαλείας κάθε Φ.Η.Μ. πριν την, για οποιοδήποτε λόγο, διάθεσή του.

4.7. Για κάθε αναβάθμιση του λογισμικού (Software ή firmware) του Φ.Η.Μ. που έχει λάβει άδεια καταλληλότητας, καταθέτει αίτημα με περιγραφή των προτεινόμενων αλλαγών στο Τμήμα Δ΄ Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών και με υπεύθυνη δήλωση διαβεβαιώνει ότι η αναβάθμιση αυτή πληροί τις ισχύουσες τεχνικές προδιαγραφές και δεν αλλοιώνει ούτε επηρεάζει την ασφάλεια των καταχωρούμενων φορολογικών δεδομένων.

4.8. Το Τμήμα Δ΄ Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών δύναται να απαιτήσει την προσκόμιση σχετικού πιστοποιητικού λογισμικού (Software ή Firmware) από διαπιστευμένο ή πιστοποιημένο εργαστήριο Α.Ε.Ι. για κάθε αναβάθμιση του λογισμικού (Software ή Firmware) του Φ.Η.Μ.. Στην περίπτωση αυτή, η αναβάθμιση εγκρίνεται από την Επιτροπή, η οποία αποφασίζει επίσης για την αναβάθμιση του λογισμικού (Software ή Firmware) και του φυλασσόμενου δείγματος.

.....

Άρθρο 7

Υποχρεώσεις τεχνικού Φ.Η.Μ.

7.1. Η εξουσιοδότηση των τεχνικών γίνεται από την επιχείρηση που κατέχει την «Άδεια καταλληλότητας Φ.Η.Μ.» ή την «Άδεια τεχνικής υποστήριξης Φ.Η.Μ.».

7.2. Ο εξουσιοδοτημένος τεχνικός του Φ.Η.Μ., ενημερώνει εγγράφως, σφραγίζει και υπογράφει το Βιβλίο Συντήρησης του Φ.Η.Μ., μετά από οποιαδήποτε τεχνική επέμβαση στον Φ.Η.Μ. (Hardware ή Software).

7.3. Επανασφραγίζει την κεφαλή της βίδας ασφαλείας του Φ.Η.Μ., μετά από κάθε τεχνική επέμβαση.

7.4. Ενημερώνει εγγράφως ή ηλεκτρονικά το Τμήμα Δ' Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών, σε κάθε περίπτωση παράτυπης λειτουργίας κάποιου Φ.Η.Μ. ή παραβίασης της σφραγίδας της κεφαλής της βίδας ασφαλείας.

7.5. Τεχνική επέμβαση σε Φ.Η.Μ., όπου απαιτείται αποσφράγιση της κεφαλής της βίδας ασφαλείας, κάνουν μόνο εξουσιοδοτημένοι, από τον κάτοχο της άδειας καταλληλότητας ή άδειας τεχνικής υποστήριξης του Φ.Η.Μ., τεχνικοί.

7.6. Ρυθμίσεις/αλλαγές στον προγραμματισμό Φ.Η.Μ., στις περιπτώσεις που δεν απαιτείται αποσφράγιση της κεφαλής της βίδας ασφαλείας, μπορούν να κάνουν και μη εξουσιοδοτημένοι τεχνικοί, πάντα με την υποχρέωση ενημέρωσης σφράγισης και υπογραφής του Βιβλίου Συντήρησης.

Άρθρο 8

Υποχρεώσεις κατόχου/χρήστη Φ.Η.Μ.

Ο κάτοχος/χρήστης Φ.Η.Μ. έχει τις κάτωθι υποχρεώσεις:

8.1. Διαβιβάζει τις πληροφορίες της παραγράφου 14 του άρθρου 12 του Ν. 4308/2014 στη Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών -Τμήμα Δ' Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών. Η διαβίβαση γίνεται ηλεκτρονικά μέσω TAXISNET (έντυπο Δ13 ή Δ14) και εντός της καθορισμένης προθεσμίας από την έναρξη ή παύση χρήσης του Φ.Η.Μ.. Η ημερομηνία έναρξης ή παύσης καθορίζεται από την ημερομηνία του πρώτου ή τελευταίου Δελτίου Ημερήσιας Κίνησης Ζ αντίστοιχα.

8.2. Είναι υπεύθυνος για την φύλαξη του Βιβλίου Συντήρησης του Φ.Η.Μ., την σφράγιση και ενημέρωση του από κάθε τεχνικό (πιστοποιημένο ή μη) που επεμβαίνει στο Hardware ή το Software του Φ.Η.Μ. καθώς και την άμεση παράδοση του στα ελεγκτικά όργανα, αν και όταν αυτό ζητηθεί.

8.3. Επιτρέπει την αποσφράγιση της κεφαλής της βίδας ασφαλείας, μόνο από εξουσιοδοτημένους τεχνικούς.

8.4. Είναι υπεύθυνος για την φύλαξη και την καλή λειτουργία του Φ.Η.Μ. πριν και μετά την πλήρωση της φορολογικής μνήμης και ειδικότερα για την δυνατότητα παραγωγής αναφορών ανάγνωσης φορολογικής μνήμης.

8.5. Αντικατάσταση Φορολογικής Μνήμης Φ.Η.Μ. επιτρέπεται μόνο σε περίπτωση βλάβης αυτής, εντός του χρόνου ισχύος της άδειας καταλληλότητας. Εξαιρούνται οι ΑΔΗΜΕ των ταξιμέτρων, όπου η αντικατάσταση φορολογικής μνήμης επιτρέπεται και σε περίπτωση πλήρωσης της εντός της ισχύος της άδειας καταλληλότητας.

8.6. Εκδίδει Ζ μετά την πάροδο 24 ωρών από την πρώτη συναλλαγή μετά το τελευταίο Ζ.

8.7. Οι ταμειακές μηχανές με πρόγραμμα εστιατορίου επιτρέπεται να χρησιμοποιούνται μόνο σε χώρους εστίασης.

Άρθρο 11

Παραβιάσεις-Παραβάσεις

11.1 Παραβιάσεις-παραβάσεις ΦΗΜ που εντοπίζονται από αρμόδια ελεγκτικά όργανα ή καταγγελίες σχετικά με το λογισμικό (software ή firmware) ή υλικό (hardware) ή, κατά περίπτωση, του οδηγού (driver) του ΦΗΜ αναφέρονται στο Τμήμα Δ΄ Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών. Το Τμήμα Δ΄, κατόπιν αξιολόγησης παραπέμπει το θέμα στην Επιτροπή η οποία κατά την κρίση της συντάσσει έκθεση για την επιβεβαίωση ή όχι της παραβίασης-παραβάσεως.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1026/12.02.2018** με θέμα “Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων”:

«II. ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 14 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 40 ΤΟΥ Ν.4410/2016

Με τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 40 του ν. 4410/2016 (ΦΕΚ141Α) τροποποιήθηκε το άρθρο 54 του ν. 4174/2013 και ενσωματώθηκαν στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) παραβάσεις και αντίστοιχα πρόστιμα για τη με οποιονδήποτε τρόπο επέμβαση στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ), για την έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης χωρίς τη χρήση ή με τη χρήση μη εγκεκριμένου ΦΗΜ, καθώς και για την έκδοση δελτίων και αποδείξεων από το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών - Εκροών, χωρίς τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης. Για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων αυτών, παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις:

A. Χρόνος εφαρμογής

Οι υπόψη διατάξεις εφαρμόζονται για τις κατωτέρω παραβάσεις που διαπιστώνονται από 1.1.2016 και εφεξής, ανεξαρτήτως του χρόνου διάπραξης αυτών. Εφαρμόζονται δε για τις υποθέσεις εκείνες, για τις οποίες μέχρι τη δημοσίευση του ν. 4410/2016, δηλαδή μέχρι τις 3.8.2016, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου.

B. 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).».

Επειδή, στις διατάξεις του **άρθρου 64 του ν. 4174/2013** ορίζεται:

«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 φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999)** ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει Αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.

3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή.».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής).

Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στα άρθρα 25 ΚΔΔιαδ και 63 παρ. 3 ΚΔΔ με την ενδικοφανή προσφυγή διενεργείται έλεγχος νομιμότητας και σκοπιμότητας της πράξης. Έτσι, δεν δύναται να νοηθεί ενδικοφανής προσφυγή χωρίς ο έλεγχος να καταλαμβάνει και την κατ' ουσίαν επανεξέταση της υπόθεσης.

Ιδιαίτερος στις φορολογικές διαφορές, οι οποίες συγκαταλέγονται στις διοικητικές διαφορές ουσίας, όσον αφορά στον τύπο της αιτιολογίας, σύμφωνα με τη νομολογία, μόνον η πλήρης αοριστία της έκθεσης ελέγχου, εξομοιώνεται με παντελή έλλειψη αιτιολογίας, που αντιστοιχεί σε παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, η οποία οδηγεί στην ακύρωση της πράξης και την αναπομπή της υπόθεσης στη Διοίκηση για επανάληψη της διαδικασίας. Αντιθέτως, οι επιμέρους ελλείψεις της αιτιολογίας δεν αποτελούν ουσιώδη τύπο και δεν μπορούν να οδηγήσουν σε ακύρωση της πράξης και επανάληψη της διαδικασίας, καθώς τα διοικητικά δικαστήρια ως δικαστήρια ουσίας δεν δύνανται να ακυρώσουν διοικητική πράξη για λόγους αναγόμενους στη νομιμότητα ή την επάρκεια της αιτιολογίας, αλλά οφείλουν να ερευνήσουν τα ίδια αν συντρέχουν οι απαιτούμενες από το νόμο προϋποθέσεις για την έκδοσή της και να δεχθούν ή να απορρίψουν εν όλω ή εν μέρει τελικά κατά τη δική τους ουσιαστική κρίση την προσφυγή (ΣτΕ 1542/2016, 4596/2012, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 2170/2003, ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 189/2005).

Επειδή, η αιτιολογία, όταν προβλέπεται από το νόμο, συνιστά εσωτερικό ουσιώδη τύπο της διοικητικής πράξης, η παράλειψή της δε, προκαλεί τη νομική πλημμέλεια της πράξης.

Επειδή, τόσο στο άρθρο 17 παρ. 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας όσο και στο άρθρο 64 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας προβλέπεται ρητώς η υποχρέωση των διοικητικών οργάνων να αιτιολογούν τις ατομικές διοικητικές πράξεις που εκδίδουν.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την από 11/03/2020 έκθεση μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας - Υποδιεύθυνση Α' Προληπτικών ελέγχων Τρίπολης, ελεγκτές της ως άνω Υπηρεσίας, διενεργώντας μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο στην προσφεύγουσα επιχείρηση για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) την 25/11/2018 ημέρα Κυριακή και ώρα 13:37, διαπίστωσαν ότι η φορολογική ταμειακή μηχανή με αριθμό μητρώου λειτουργούσε στην επιχείρηση έχοντας αποσφραγισμένη – παραβιασμένη τη βίδα της κεντρικής μνήμης.

Για το λόγο αυτό ο έλεγχος προέβη στην κατάσχεση της εν λόγω φορολογικής ταμειακής μηχανής, καθώς και του βιβλιαρίου συντήρησης της προαναφερθείσας ταμειακής μηχανής με τη με αριθμ./2018 έκθεση κατάσχεσης. Στη συνέχεια εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, η με αριθμ./...../2019 εντολή ελέγχου για την επεξεργασία των ως άνω κατασχεθέντων. Σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, στις 26/03/2019, ημέρα Τρίτη, πραγματοποιήθηκε ανάγνωση της φορολογικής μνήμης της ταμειακής μηχανής με Α.Μ. από τον εξουσιοδοτημένο τεχνικό κο με ΑΔΤ

..... (αρ. ζουμπά/.....) παρουσία του ελέγχου και του κατόχου του φορολογικού μηχανισμού του , ομόρρυθμου μέλους της επιχείρησης «.....». Κατά τη διαδικασία της ανάγνωσης εκδόθηκαν τριμηνιαία και ετήσια σύνολα από ενάρξεως της χρήσης του φορολογικού μηχανισμού και στο τέλος συντάχθηκε σχετικό ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΑΝΑΓΝΩΣΗΣ ΜΝΗΜΗΣ Φ.Η.Μ. που υπογράφηκε από τον τεχνικό, τον κάτοχο και την ελεγκτή. Στο βιβλιário επισκευής και συντήρησης της φορολογικής ταμειακής μηχανής με Α.Μ. υπάρχει καταχώρηση στην ενότητα Γ «ΔΕΛΤΙΟ ΕΠΙΣΚΕΥΗΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΜΗΧΑΝΙΣΜΟΥ» στις σελίδες και Συγκεκριμένα έχει συμπληρωθεί η αιτία κλήσης: μπλοκαρισμένη ταμειακή μηχανή, περιγραφή βλάβης: Αρ. 27-7-18 ENGINE MAC ΦΤΜ CMOS, έχει σημειωθεί ότι έγινε αφαίρεση της σφραγίδας της Φ.Τ.Μ. κατά τη διάρκεια των εργασιών σε αυτή (έχει Χ στο πεδίο ΝΑΙ), και έγινε επαναπρογραμματισμός της μηχανής (έχει Χ στο πεδίο ΝΑΙ) με σημείωση ότι επαναπρογραμματίστηκε η ώρα και η ημερομηνία. Στο πεδίο Ο ΔΗΛΩΝ ΤΕΧΝΙΚΟΣ έχει τεθεί η σφραγίδα της επιχείρησης: '.....' Εμπόριο ταμειακών μηχανών – μηχανών γραφείου – αναλώσιμα – ηλεκτρικές εγκαταστάσεις – ηλεκτρολογικό υλικό. Α.Φ.Μ. - Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, οδός στην, και φέρει υπογραφή. Επίσης στο κατασχεθέν δελτίο ημερήσιας κίνησης Ζ που εκδόθηκε την ώρα του ελέγχου στο πεδίο επεμβάσεις τεχνικού υπάρχει η ένδειξη 1.

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, η προσφεύγουσα επιχείρηση προβάλλει τον ισχυρισμό ότι δεν υπέπεσε σε καμία παράβαση παραβίασης ή επέμβασης της ΦΤΜ, καθώς ο τεχνικός ήταν αυτός που παρέλειψε μετά την αποκατάσταση της βλάβης να προβεί στην ενδεικνυόμενη ενέργεια, με αποτέλεσμα να βεβαιωθεί ανατιολόγητα σε βάρος της η παράβαση.

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στο άρθρο 11 της ΠΟΛ. 1068/2015, οι παραβιάσεις ΦΗΜ σχετικά με το λογισμικό (software ή firmware) ή υλικό (hardware) ή, κατά περίπτωση, του οδηγού (driver) του ΦΗΜ αναφέρονται στο Τμήμα Δ' Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών και επιβεβαιώνονται από την Επιτροπή, που απαρτίζεται από τρεις (3) υπαλλήλους της Γ.Γ.Δ.Ε κλάδου ΠΕ Πληροφορικής ή της Γ.Γ.Π.Σ. κλάδου ΠΕ Πληροφορικής, δύο (2) εκπροσώπους Α.Ε.Ι. (μέλη Δ.Ε.Π.) Πληροφορικής και δύο (2) εκπροσώπους του Συνδέσμου Εισαγωγέων και Κατασκευαστών Ταμειακών Συστημάτων (Σ.Ε.Κ.Τ.). Εκ των 3 υπηρεσιακών υπαλλήλων που συμμετέχουν στην Επιτροπή, ένας είναι ο Διευθυντής της Δ.ΥΠ.ΗΔ'Υ. ως πρόεδρος της, και ένας ο Προϊστάμενος του Τμήματος Δ' των «Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, δεν έγινε σύγκριση του αρχικού δείγματος με την κατασχεμένη ΦΤΜ προκειμένου η επιτροπή του άρθρου 1 της ΠΟΛ. 1068/2015 να συντάξει έκθεση, από την οποία να επιβεβαιώνεται η παραβίαση – παράβαση της ΦΤΜ σύμφωνα με τα άρθρα 4 και 11 της ανωτέρω ΠΟΛ.

Επειδή, ο έλεγχος δεν μπορεί να βασιστεί αποκλειστικά και μόνο στις ενδείξεις, όπως προέκυψαν από τον επιτόπιο έλεγχο, ήτοι τη μη επανασφράγιση και ευκρινή αποτύπωση του α/α -

ειδικού κωδικού αριθμού (του «ζουμπά») του εξουσιοδοτημένου τεχνικού στη με αριθμ. μητρώου Φ.Τ.Μ, αλλά απαιτείται περαιτέρω η αντικειμενική διαπίστωση της παράβασης, ήτοι της διαπίστωσης ότι η ΦΤΜ αποδεδειγμένα παραβιάστηκε. Εξάλλου, από τα όσα αναφέρονται στην οικεία έκθεση ελέγχου, από την αντιπαραβολή των στοιχείων που προέκυψαν από την ανάγνωση μνήμης με τα προσκομισθέντα βιβλία και τις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος της προσφεύγουσας, διαπιστώθηκε ότι τα στοιχεία εσόδων που έχουν εκδοθεί από την εν λόγω ΦΤΜ έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία εσόδων-εξόδων, τα δεδομένα των οποίων έχουν μεταφερθεί στις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών περιόδων 2015, 2016 και 2017.

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, η επιβολή προστίμου της παρ. 1 περ ι' του άρθρου 54, βάσει της με αριθμ./2020 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, δεν ερείδεται στο αντικειμενικό δεδομένο της διαπίστωσης της διάπραξης της παράβασης, ήτοι της διαπίστωσης βάσει αντικειμενικών δεδομένων και στοιχείων της παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης της με αριθμ. μητρώου Φ.Τ.Μ., σύμφωνα με την ΠΟΛ.1026/12.02.2018.

Επειδή, η με ημερομηνία θεώρησης 11/03/2020 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας είναι ανεπαρκώς αιτιολογημένη.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 22/06/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αριθμ./2020 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013: **0,00 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Αναπληρώτρια Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΝΙΝΟΥ ΕΛΠΙΔΑ**

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.