



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604534
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα

11-3-2016

Αριθμός απόφασης:

846

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

3. Την 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 απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με δ/ση επαγγελματικής έδρας κατά της υπ' αριθ.Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 0101/2013-31/12/2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ.Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΦΑΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την απόοικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την απόεισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της, 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.προσβαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού€ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων άρθρων 5 παρ.1, 5 παρ.8^α, 4 παρ. 1 και 9 του ν. 2523/1997.

Οι παραβάσεις αφορούν σε:

Α) Μη χρήση φορολογικού μηχανισμού σήμανσης για την έκδοση στοιχείων από το σύστημα εισροών-εκροών για το χρονικό διάστημα από 27-8-2013 έως 31-12-2013 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 ν. 2523/97 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 10 ν. 1809/1988 και της Κ.Υ.Α. ΠΟΛ 1009/4-1-2012 (ΦΕΚ 72 Β'/27-01-2012).

Β) Μη έκδοση, σε τουλάχιστον 15 περιπτώσεις, φορολογικών στοιχείων που προβλέπονται από το σύστημα εισροών-εκροών για το χρονικό διάστημα από 27-8-2013 έως 31-12-2013 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ.8^α ν. 2523/97 και της Κ.Υ.Α. ΠΟΛ 1009/4-1-2012 (ΦΕΚ 72 Β'/27-01-2012).

Γ) Μη αποστολή των δελτίων ισοζυγίου στη Γ.Γ.Π.Σ. που προβλέπονται από το σύστημα εισροών-εκροών από 27-8-2013 έως 31-12-2013, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 ν. 2523/97 και της Α.Υ.Ο. Πολ. 1032/21.02.2013.

Η προσφεύγουσα εταιρεία , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω Απόφασης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Η έκθεση ελέγχου φέρει πληθώρα ανακριβών πραγματικών περιστατικών. Ενδεικτικά, η έκθεση ελέγχου αναφέρει ανακριβώς ότι δεν εκδόθηκαν αποδείξεις Α.Λ.Σ. αγνώστου αριθμού από 27/8/2013 -30/12/2013, ενώ εκδόθηκαν όλες οι αποδείξεις λιανικής πώλησης και αυτό αποδεικνύεται τόσο από το στέλεχος του φορολογικού μηχανισμού με σήμανση (ΕΑΦΔΣΣ)

όσο και από την ανάγνωση της μνήμης του φορολογικού μηχανισμού.

2. Η προσβαλλόμενη ΑΕΠ είναι ακυρωτέα και ως τυπικά πλημμελής αφού δεν εκδόθηκε βάσει της νόμιμης διαδικασίας που ορίζουν οι διατάξεις των άρθρων 55 παρ. 2 περ.α', 62, 66 και 28 του ν. 4174/2013, διότι όπου στο νόμο τίθεται ρητώς αποκλειστική προθεσμία τότε η κατά παράβαση αυτής εκδοθείσα πράξη είναι νομικώς πλημμελής και ακυρωτέα αυτεπαγγέλτως.
3. Πράξη προστίμου χωρίς ημερομηνία καταχώρησης στα επίσημα βιβλία της Δ.Ο.Υ.
4. Τηνη εταιρεία εγκατέστησε κονσόλα διαχείρισης αντλιών η οποία συνδεόταν με τις αντλίες με το σύστημα δεξαμενών και τον φορολογικό μηχανισμό με αρ. ο οποίος λειτουργούσε αυτόματα μόλις το ακροσωλήνιο επέστρεφε στη θέση του , εξέδιδε παράλληλα τις αποδείξεις λιανικής με σήμανση ΕΑΦΔΣΣ οι οποίες περιείχαν όλα τα απαραίτητα στοιχεία της ΑΛΣ δηλαδή αξία αλλά είχε και ανάλυση ποσότητας και είδους καυσίμου. Το συγκεκριμένο σύστημα λειτουργούσε ανεξάρτητα της εμπορικής εφαρμογής και το Ημερήσιο Δελτίο Ζ καυσίμων με σήμανση ΕΑΦΔΣΣ που εκδιδόταν στο τέλος της ημέρας καταχωρούνταν στα βιβλία.
5. Η εταιρεία είχε συμμορφωθεί πλήρως με τις διατάξεις την ΠΟΛ 1091/14-6-2010 και όσα διαλαμβάνονται διευκρινιστικώς στη σελ 11 και 12 αυτής οπότε καταχρηστικώς επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα ΚΒΣ. Εξάλλου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ.5 §8 περ. α και β ν. 2523/97 για να στοιχειοθετηθεί αυτοτελής παράβαση θα πρέπει είτε να μην έχει εκδοθεί καθόλου φορολογικό στοιχείο ή το εκδοθέν φορολογικό στοιχείο να έχει εκδοθεί ως αθεώρητο ενώ θα έπρεπε να έχει εκδοθεί θεωρημένο.
6. Ο καταλογισμός του προστίμου για 15 αυτοτελείς παραβάσεις αντίκειται στις Συνταγματικά κατοχυρωμένες αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης στη διοίκηση και της αρχής της χρηστής διοίκησης διότι ουδέν αδίκημα φοροδιαφυγής τελέστηκε και έχουν καταβληθεί όλοι οι αναλογούντες φόροι εισοδήματος και ΦΠΑ.
7. Παντελώς αόριστη και ελλιπής η έκθεση ελέγχου, αναπόδεικτοι οι ισχυρισμοί των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ. χωρίς κανένα αποδεικτικό στοιχείο που να επιτρέπει το σχηματισμό δικανικής πεποίθησης για τη μη έκδοση ΑΛΠ.
8. Όσον αφορά τις αυθαίρετα καταλογιζόμενες παραβάσεις της υπ' αριθ.ΑΕΠ με τις ενδείξεις Α, Β, Γ είναι παράνομες καθόσον η περίπτωση Β δεν είναι αυτοτελή παράβαση σύμφωνα με το χαρακτηρισμό τους από τις διατάξεις του ν.2523/97 και τον ν. 3943/2011 άρθ.26 παρ. 4 και την ΠΟΛ

1093/2011 αλλά μία γενική παράβαση επισύρουσα ένα και μόνο πρόστιμο (της κατηγορίας των βιβλίων).

9. Καθόσον αφορά την Γ' παράβαση για μη αποστολή πληροφορικών στοιχείων στη ΓΓΓΠΣ μέσω του λογισμικού παραθέτει την απόαπάντηση της εγκατάστατριας εταιρείας
10. Το άρθρο 5 ν. 2523/97 αντίκειται στο άρθ.20§1 του Συντάγματος και στο άρθ. 25§1 και στο Κοινοτικό Δίκαιο αρχή της αναλογικότητας.
11. Εφαρμογή της αρχής της αναδρομικής εφαρμογής της ελαφρότερης διοικητικής κύρωσης στις υπό κρίση περιπτώσεις σύμφωνα με το άρθρο 55§2 περ. α' του ν. 4174/2013.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 31 παρ.7 του ν. 3784/2009 ορίζεται:

«Οι κάτοχοι άδειας λιανικής εμπορίας πετρελαιοειδών προϊόντων υποχρεούνται εντός έξι (6) μηνών από την έναρξη ισχύος του παρόντος σε εγκατάσταση στα πρατήρια υγρών καυσίμων ολοκληρωμένου συστήματος ελέγχου εισροών-εκροών, στο οποίο υποχρεωτικά συνδέεται φορολογικός ηλεκτρονικός μηχανισμός.

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Ανάπτυξης και Μεταφορών και Επικοινωνιών καθορίζονται οι προδιαγραφές και ρυθμίζονται τα θέματα εγκατάστασης των συστημάτων ελέγχου εισροών-εκροών, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζονται οι διαδικασίες, οι όροι και οι προϋποθέσεις της εγκατάστασης, για το κάθε είδος καυσίμου, των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 1809/1988 (ΦΕΚ 222 Α), το ακριβές χρονοδιάγραμμα εφαρμογής, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια.»

Επειδή με τις διατάξεις της Φ2-1617/7-12-2010 (ΦΕΚ 1980 Β') Κοινής Υπουργικής Απόφασης των Υπουργών Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας και Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων, όπως ισχύουν, καθορίστηκαν οι διαδικασίες και προδιαγραφές εγκατάστασης και ελέγχου ολοκληρωμένων συστημάτων παρακολούθησης εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων καθώς και οι απαιτήσεις συμμόρφωσης, καταγραφής, λειτουργίας και διασφάλισης των μετρήσεων και ηλεκτρονικής αποστολής δεδομένων.

Ειδικότερα στο άρθρο 10 σχετικά με την ηλεκτρονική υποβολή δεδομένων ορίζεται ότι το σύστημα πρέπει να έχει τη δυνατότητα ηλεκτρονικής μετάδοσης όλων των στοιχείων

και δεδομένων που μετρά και καταγράφει, τα οποία κρίνονται απαραίτητα για την διαφάνεια και τον έλεγχο της ομαλής λειτουργίας της αγοράς, όπως ενδεικτικά:

- α) Τις κινήσεις πωλήσεων καυσίμου σε πραγματικό χρόνο (online).
- β) Τα δεδομένα του συστήματος εισροών/ογκομέτρησης όπως αυτά καταγράφονται από την κεντρική μονάδα (κονσόλα), σε τακτά χρονικά διαστήματα.
- γ) Τα δεδομένα από τους συνολικούς μετρητές (totalizers) των αντλιών ή/και του ελεγκτή όπως αυτά καταγράφονται από την κεντρική μονάδα (κονσόλα) σε τακτά χρονικά διαστήματα.
- δ) Τα συμβάντα ανεφοδιασμού του πρατηρίου όπως αυτά εντοπίζονται από το σύστημα.
- ε) Τα συμβάντα βλαβών και συναγερμών όπως αυτά εντοπίζονται από την κεντρική μονάδα (κονσόλα).
- στ) Τα συμβάντα αλλαγής τιμών όπως αυτά αποστέλλονται από την κεντρική μονάδα (κονσόλα).
- ζ) Τα στοιχεία των ογκομετρικών πινάκων και των υπάρχοντων στοιχείων ταυτότητας των δεξαμενών.
- η) Τα στοιχεία του Άρθρου 6, παρ. 7 της παρούσης.
- θ) Το δελτίο ισοζυγίου ημέρας.

Περαιτέρω στο άρθρο 9 της ως άνω Κ.Υ.Α. ορίζεται ότι:

«1. Κάθε δυσλειτουργία – βλάβη του συστήματος που έχει ως αποτέλεσμα απόκλιση από τα όρια σφάλματος ή διακοπή της λειτουργίας του, αποκαθίσταται από την εταιρεία εγκατάστασης άμεσα και το πολύ εντός 5 ημερών. Κατά το διάστημα που διαρκεί η βλάβη και κατά το μέρος των εισροών ή εκροών που αυτή αφορά, οι αντίστοιχες λειτουργίες του πρατηρίου διακόπτονται.

2. Οι πρατηριούχοι είναι υπεύθυνοι για την παρακολούθηση της σωστής διαχρονικής λειτουργίας ολόκληρου του εγκατεστημένου συστήματος. Στις περιπτώσεις βλάβης οι πρατηριούχοι, πρέπει να καλούν άμεσα την εταιρία εγκατάστασης για την παροχή τεχνικής υποστήριξης και την αποκατάσταση της βλάβης. Η κλήση της εταιρίας εγκατάστασης από τον πρατηριούχο για την αποκατάσταση της βλάβης αποδεικνύεται από σχετικό αποδεικτικό.»

Επειδή με την Κ.Υ.Α. ΠΟΛ 1009/4-1-2012 (ΦΕΚ 72/Β/2012) Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας όπως τροποποιήθηκε με την αριθ. Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1203/2012 (ΦΕΚ 3130/Β/2012) ορίστηκε το χρονοδιάγραμμα εγκατάστασης του συστήματος εισροών-εκροών με βάση τις διατάξεις

της Κ.Υ.Α. Φ2-1617/07-12-2010, καθώς και το είδος, το περιεχόμενο, ο τρόπος και ο χρόνος έκδοσης ειδικών φορολογικών στοιχείων των πρατηρίων υγρών καυσίμων, για την παρακολούθηση των συναλλαγών τους, από τις πωλήσεις καυσίμων. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι από το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών-Εκροών εκδίδονται τα εξής: Δελτίο παραλαβής, Δελτίο Ισοζυγίου Ημέρας, Δελτίο Λιτρομέτρησης, Δελτίο Επιστροφής και Δελτίο Εξαγωγής καθώς και Απόδειξη Εσόδου, τα οποία αποτελούν ειδικά φορολογικά στοιχεία, εκδίδονται μηχανογραφικά και το περιεχόμενό τους διασφαλίζεται με τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1809/1988 και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1135/26-10-2005. Ειδικότερα σε ότι αφορά τις αποδείξεις εσόδου ορίζεται ότι σε αυτές αναγράφονται μεταξύ άλλων, ο α/α της δεξαμενής, ο α/α της αντλίας, το είδος του καυσίμου και ο όγκος (ποσότητα) του καυσίμου. Περαιτέρω ορίζεται ότι για τις παραβάσεις των διατάξεων της παρούσας, επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθ. 5 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 10 του ν. 1809/1988.

Επειδή με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1032/21.2.2013 (ΦΕΚ Β' 548/07-03-2013) περί αποστολής δεδομένων από τα πρατήρια υγρών καυσίμων στα οποία έχουν εγκατασταθεί συστήματα εισροών – εκροών ορίζεται :

«1. Έκταση εφαρμογής

Οι εκμεταλλευτές πρατηρίων υγρών καυσίμων, στα οποία εγκαθίσταται σύστημα εισροών – εκροών, σύμφωνα με τις κοινές υπουργικές αποφάσεις Φ2-1617/07-12-2010 (ΦΕΚ 1980 Β') και ΠΟΛ.1009/4.1.2012 (ΦΕΚ 72 Β'), όπως ισχύουν αποστέλλουν τα δεδομένα που αναφέρονται αφενός στην κοινή υπουργική απόφαση Φ2-1617/07-12-2010, Άρθρο 5 παρ.9, Άρθρο 6 παρ. 7, Άρθρο 7 παρ. 2.ιγ, Άρθρο 10 παρ. α, β, δ, ε, στ, ζ, και αφετέρου στην κοινή υπουργική απόφαση ΠΟΛ.1009/4.1.2012 παρ. 2 (δελτίο παραλαβής, δελτίο ισοζυγίου ημέρας, δελτίο λιτρομέτρησης, δελτίο επιστροφής, δελτίο εξαγωγής) και 3 (απόδειξη εσόδου) στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων μέσω ασφαλούς συστήματος μεταφόρτωσης αρχείου με τη χρήση διαδικτύου.

2. Περιεχόμενο, χρόνος και τρόπος υποβολής

Το περιεχόμενο των αποστέλλόμενων δεδομένων και πληροφοριών, είναι αυτό που ορίζεται στα προαναφερόμενα άρθρα και παραγράφους των Υπουργικών Αποφάσεων της παραγράφου 1 της παρούσας. Εκ των ανωτέρω τα στοιχεία του Άρθρου 5 παρ. 9 της κοινής υπουργικής απόφασης Φ2-1617/07-12-2010 υποβάλλονται εφάπαξ μετά την ογκομέτρηση εκάστης δεξαμενής, το δελτίο ισοζυγίου διαβιβάζεται εφάπαξ ημερησίως και αυτόματα (απευθείας) μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών – εκροών το αργότερο μέχρι το τέλος της επόμενης ημέρας από την έκδοση του σχετικού δελτίου ισοζυγίου ημέρας. Τα υπόλοιπα δελτία και δεδομένα διαβιβάζονται ευθύς μετά τη

δημιουργία και παραγωγή τους, σε πραγματικό χρόνο, ομοίως μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών – εκροών. **Εξαιρετικά σε περίπτωση μη λειτουργίας του συστήματος λόγω βλάβης, τα ανωτέρω δεδομένα και πληροφορίες διαβιβάζονται το αργότερο μέχρι το τέλος της επόμενης ημέρας από την αποκατάσταση της λειτουργίας του συστήματος. Το ίδιο ισχύει και σε κάθε άλλη περίπτωση αποδεδειγμένης τεχνικής αδυναμίας αποστολής ή υποδοχής των στοιχείων (μη λειτουργία modem, μη λειτουργία των υπηρεσιών της Γ.Γ.Π.Σ. λόγω σχεδίου αναβαθμίσεως αυτών κ.λπ.).**

3. Κυρώσεις

Για πράξεις ή παραλείψεις της παρούσας που διαπιστώνονται σε διαφορετικό χρόνο εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο, ανά φορολογικό έλεγχο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2523/1997.»

Επειδή με τις διατάξεις της παραγρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται:

«1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από σαράντα χιλιάδες (40.000) δραχμές μέχρι τετρακόσιες χιλιάδες (400.000) δραχμές. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή.»

(Με την παρ.3 εδ.α άρθρου 21 Ν.2948/2001,ΦΕΚ Α 242/19.10.2001 ορίζεται ότι:

3. α) Τα ποσά προστίμου που προβλέπονται σε δραχμές από τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του Ν. 2523/1997 καθορίζονται για παραβάσεις που διαπράττονται από 1.1.2002 και μετά σε εκατόν δεκαεπτά (117) ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) ευρώ.)»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ.5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«5. Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν:

.....

β) έχουν εκδοθεί αθεώρητα φορολογικά στοιχεία, αντί θεωρημένων, εφόσον στις άνω περιπτώσεις έχουν εκδοθεί από παραδρομή και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία εμπρόθεσμα και δηλώθηκε εγγράφως από τον υπόχρεο στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας η παράλειψη αυτή, πριν από τη διαπίστωσή της από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο,

γ) για συγκεκριμένη συναλλαγή έχει εκδοθεί το μη προσήκον φορολογικό στοιχείο, εφόσον το εκδοθέν περιλαμβάνει τουλάχιστον τα δεδομένα του προβλεπόμενου, έχει εκδοθεί στον οριζόμενο γι' αυτό χρόνο και φέρει θεώρηση στην περίπτωση που απαιτείται.

.....

ζ) διαπιστώνονται παρατυπίες ή παραλείψεις που αποτελούν τυπικές παραβάσεις που δεν καταγράφονται σε αυτές που επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών ή δεν καθιστούν εξαιρετικά δυσχερείς τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη, εκτός εάν προηγούμενα έχει γίνει αποδεδειγμένα υπόδειξη από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο ή φορολογική αρχή για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ.,

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. Ειδικά η μη έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων συνιστά αυτοτελή παράβαση ανεξάρτητα από το ύψος της αξίας αυτού.

.....

β) Η έκδοση καθενός αθεώρητου στοιχείου, όταν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. προβλέπεται η έκδοση θεωρημένου. Ειδικά, όταν τα στοιχεία αυτά έχουν εκδοθεί εκ παραδρομής αθεώρητα και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο θεωρείται γενική παράβαση.

γ) Η μη αναγραφή ή η ανακριβής αναγραφή σε καθένα από τα στοιχεία που αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση α' του ονοματεπώνυμου ή της επωνυμίας, καθώς και του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου, του είδους, της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής. Ειδικά, σε περίπτωση μη αναγραφής του ονοματεπώνυμου στις αποδείξεις λιανικής πώλησης, όταν αυτές αφορούν πωλήσεις αγαθών, εκπιπτόμενες στη φορολογία εισοδήματος, θεωρείται γενική παράβαση.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 10 του ν. 1809/1988 ορίζεται :

«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".»

Επειδή με τις διατάξεις της υποπερίπτωσης α.γ της περίπτωσης α της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται:

«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 παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.α. ...,α.β.....α.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας εννιακόσια (900) ευρώ»

Επειδή με την ΠΟΛ.1161/2013 ορίστηκε η καταληκτική ημερομηνία εγκατάστασης και παραγωγικής λειτουργίας Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών Εκροών, ήτοι μέχρι 27.3.2013 ή **το αργότερο μέχρι 27.8.2013** στην Περιφέρεια Αττικής και στην Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης.

Επειδή σύμφωνα με την απόΈκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4093/2013 της Δ.Ο.Υ., η ελεγχόμενη επιχείρηση για την παρακολούθηση των εργασιών της τηρεί με μηχανογραφικό τρόπο βιβλία διπλογραφικά του άρθρου 4 του Ν.4093/2012, θεωρήθηκε δε κατά την πρώτη ημέρα του ελέγχου (.....) το Ισοζύγιο Γενικού-Αναλυτικών Καθολικών με τελευταία εκτύπωση τα οικονομικά δεδομένα του μηνός Ιουλίου του έτους 2014.

Περαιτέρω η ελεγχόμενη για τις συναλλαγές, από το κεντρικό, προς τους πελάτες της εκδίδει Αποδείξεις λιανικής – χονδρικής πώλησης (για είδη λάδια , αξεσουάρ , μικροανταλλακτικά κλπ) με χρήση :

α)φορολογικών ταμειακών μηχανών του Ν.1809/88 με αριθμό μητρώου

*

*

*

β)φορολογικών μηχανισμών ΕΑΦΔΣΣ με αριθμό μητρώου

*

*και αποδείξεις πώλησης για τα είδη των καυσίμων από το σύστημα εισροών – εκροών με αριθμό μητρώου φορολογικού μηχανισμού

Επειδή σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η ελεγχόμενη επιχείρηση προέβη στην εγκατάσταση και λειτουργία του ολοκληρωμένου συστήματος ελέγχου εισροών-εκροών στο πρατήριο υγρών καυσίμων και την διασφάλιση συναλλαγών μέσω αυτού την 31-12-2013, ήτοι μετά την προβλεπόμενη με την ΠΟΛ. 1009/04-01-2012 Α.Υ.Ο. καταληκτική ημερομηνία εγκατάστασης (27-8-2013). Περαιτέρω η ελεγχόμενη από την ημερομηνία υποχρέωσης εγκατάστασης του ολοκληρωμένου συστήματος εισροών –εκροών και συγκεκριμένα από 27-08-2013 μέχρι την ημερομηνία του ελέγχου 15-09-2014 δεν είχε αποστείλει στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων τα δεδομένα και τις πληροφορίες που αναφέρονται στις κοινές υπουργικές αποφάσεις Φ2-1617/07-12-2010 (ΦΕΚ 1980 Β΄) και ΠΟΛ.1009/4.1.2012 (ΦΕΚ 72 Β΄), σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση ΠΟΛ. 1032/21-02-2013.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι καταλογισθείσες παραβάσεις, κατ' εφαρμογή των προαναφερόμενων διατάξεων, περί μη χρήσης φορολογικού μηχανισμού σήμανσης για την έκδοση φορολογικών στοιχείων από το σύστημα εισροών-εκροών και περί μη αποστολής στοιχείων στη Γ.Γ.Π.Σ. το διάστημα από 27-8-2013 έως 31-12-2013, τεκμηριώνονται πλήρως και επαρκώς από την οικεία έκθεση ελέγχου. Περαιτέρω η επίκληση του από-2014 διευκρινιστικού σημειώματος της εγκαταστάτριας τρίτης εταιρείαςμε την οποία επικαλείται την ύπαρξη τεχνικού προβλήματος κατά την αποστολή των δεδομένων στη Γ.Γ.Π.Σ. , δεν την απαλλάσσει από τις φορολογικές της υποχρεώσεις όπως αυτές προκύπτουν από τις κείμενες διατάξεις ενώ δεν αποδεικνύεται τεχνική αδυναμία ή τυχόν βλάβη του συστήματος κατά το κρίσιμο διάστημα.

Επειδή, στο κεφάλαιο «Ελεγκτικές επαληθεύσεις έκδοσης φορολογικών στοιχείων» της ως άνω Έκθεσης Μερικού Ελέγχου αναφέρεται ότι :

- Η ελεγχόμενη από την 27-08-2013 μέχρι τη 31-12-2013 ήταν εκτός συστήματος δεδομένου δεν είχε εγκαταστήσει το ολοκληρωμένο σύστημα εισροών–εκροών και δεν

εξέδιδε τα προβλεπόμενα στοιχεία από το σύστημα αυτό, αλλά τα στοιχεία εσόδου τα εξέδιδε από την ηλεκτρονική ταμειακή μηχανή του ν. 1809/88 με αριθμό μητρώου (παλαιός τρόπος) και όχι από το ολοκληρωμένο σύστημα.

- Η ελεγχόμενη το διάστημα από 27-08-20013 (ημέρα υποχρέωσης εγκατάστασης και λειτουργίας του ολοκληρωμένου συστήματος) έως και 30-12-2013 (ημέρα πριν την ολοκλήρωση εγκατάστασης) είχε εκδώσει τουλάχιστον σε 15 περιπτώσεις αποδείξεις λιανικής πώλησης (όπως προέκυψε από τα ημερήσια στοιχεία Ζ) για πωλήσεις υγρών καυσίμων σε διάφορους πελάτες της από την φορολογική ταμειακή μηχανή του ν.1809/1998 αντί από το ολοκληρωμένο σύστημα εισροών- εκροών, κατά παράβαση των διατάξεων της ΠΟΛ. 1009/2012. Η παρατυπία αυτή από μέρους της επιχείρησης συνιστά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παράγραφος 8 περίπτωση α΄ του ν. 2523.1997 με ποσό επιβαλλόμενο 1.200,00 € επί το πλήθος των μη εκδοθέντων στοιχείων με περιορισμό του ύψους του προστίμου στο 15/πλάσιο.

Επειδή σύμφωνα με το υπ'αριθμ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1082182 ΕΞ 2015/17-06-2015 έγγραφο της Δ/σης Ελέγχων αναφορικά με τις κυρώσεις που επιβάλλονται στα πρατήρια υγρών καυσίμων κατά παράβαση των διατάξεων της Κ.Υ.Α. πολ. 1009/5-1-2012, δόθηκαν οι εξής διευκρινίσεις:

Αναφορικά με την περίπτωση έκδοσης στοιχείων εσόδου από Φ.Τ.Μ. - Φορολογικό Μηχανισμό και καταχώρισή τους στα τηρούμενα βιβλία βάσει των δελτίων ημερήσιας αναφοράς Ζ΄ και όχι μέσω του συστήματος εισροών-εκροών, όσον αφορά στη χρήση 2013, επιβάλλονται πρόστιμα κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 του ν. 1809/1988 για τη μη εγκατάσταση του συστήματος εισροών-εκροών (γενική παράβαση), καθώς και της περ. γ΄ της παρ. 8 του άρθρου 5 του ν. 2523/97 (αυτοτελείς παραβάσεις) για τη μη αναγραφή του είδους και της ποσότητας του καυσίμου στο περιεχόμενο των στοιχείων εσόδου, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1009/2012 όπως ισχύει.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν. 4174/2013: «*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.*»

Περαιτέρω δε, όπως έχει γίνει νομολογιακά δεκτό, είναι απαραίτητο στην οικεία έκθεση ελέγχου να προσδιορίζονται με σαφήνεια τα πραγματικά δεδομένα στα οποία θεμελιώνει η φορολογική αρχή την τέλεση των σχετικών παραβάσεων, κατά τρόπο ώστε να μην αφήνει κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης της.

Επειδή η διαπίστωση της μη τήρησης του χρονοδιαγράμματος εγκατάστασης και λειτουργίας του συστήματος εισροών-εκροών από την ελεγχόμενη επιχείρηση σύμφωνα με τα προβλεπόμενα της Κ.Υ.Α. ΠΟΛ 1009/2012, σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά και συγκεκριμένα της έκδοσης κατά την κρίσιμη περίοδο από το ελεγχόμενο πρατήριο φορολογικών στοιχείων εσόδου και συγκεκριμένα της έκδοσης, για τις πωλήσεις υγρών καυσίμων, αποδείξεων λιανικής πώλησης από την εν χρήσει φορολογική ταμειακή μηχανή του ν. 1809/1988 όπως αυτές αποτυπώνονται στα ημερήσια δελτία Ζ', δε μπορεί από μόνη της να στοιχειοθετήσει τις καταλογιζόμενες από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. παραβάσεις καθότι στη σχετική έκθεση ελέγχου δεν αναφέρεται αν τα εκδοθέντα ως άνω φορολογικά στοιχεία περιείχαν τουλάχιστον τα προβλεπόμενα από την ΠΟΛ 1009/2012 δεδομένα των αποδείξεων εσόδου, ούτε ότι τα ως άνω εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία βρέθηκαν καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία πριν την έναρξη του ελέγχου. Επιπλέον δεν αναφέρεται αν εκδίδονταν κατά το ελεγχόμενο διάστημα, τα ομοίως προβλεπόμενα από την ως άνω σχετική ΠΟΛ ειδικά φορολογικά στοιχεία, ήτοι δελτία ισοζυγίου ημέρας, δελτία παραλαβής κλπ.

Ενόψει των ανωτέρω, **η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου κατά το μέρος που αφορά την καταλογισθείσα παράβαση περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδου, τυγχάνει νομικά πλημμελής και ακυρωτέα** καθόσον στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν τεκμηριώνεται πλήρως και επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία η καταλογισθείσα παράβαση περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Επειδή κατά τη διάρκεια του υπό κρίση ελέγχου, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το απόΣημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθ. 28 ν. 4174/2013 με το οποίο δόθηκε η δυνατότητα στην ελεγχόμενη κατ' εφαρμογή του άρθ. 28 και 62 ν. 4174/2013 να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της επί των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση του ανωτέρω σημειώματος.

Επειδή η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε εντός της ανωτέρω οριζόμενης προθεσμίας υποβάλλοντας το απόυπόμνημα με το οποίο έθεσε τις απόψεις της σχετικά με τα αποτελέσματα του διενεργηθέντος ελέγχου. Εν συνεχεία, αφού ελήφθησαν οι απόψεις της προσφεύγουσας όπως αυτές διατυπώθηκαν στο ανωτέρω υπόμνημα, εκδόθηκε η από 27-3-2015 προσβαλλόμενη πράξη η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα την 30-10-2015 με συνημμένη τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου.

Επειδή ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί ακυρότητας της προσβαλλόμενης πράξης λόγω τυπικής πλημμελείας όσον αφορά στην τήρηση των προθεσμιών που

αναφέρονται στο άρθρο 28 και 62 ν.4174/2013 κατά την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων προστίμου τυγχάνει απορριπτέος καθόσον η προθεσμία που αναφέρεται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 για τη δράση της Διοίκησης είναι αναμφιβόλως ενδεικτική, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, διότι δεν χαρακτηρίζεται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστική ούτε προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη, αλλά περιέχει έντονη υπόδειξη προς την Διοίκηση να ολοκληρώσει την σχετική διαδικασία μέσα σε σύντομο, και πάντως εύλογο, χρόνο (βλ. σχετ. και ΣτΕ 483/2011 σκ. 7, πρβλ. ΣτΕ 3762/2009 σκ. 9).

Κατά συνέπεια η υπέρβαση της προθεσμίας αυτής δεν δημιουργεί οπωσδήποτε ακυρότητα του επίδικου καταλογισμού, αφού η αρμόδια φορολογική αρχή έδρασε εντός εύλογου χρόνου. Εξάλλου, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα ούτε επικαλείται, ούτε κι αποδεικνύει τη συγκεκριμένη βλάβη που αυτή υπέστη από τις ως άνω επικαλούμενες από την ίδια πλημμέλειες, η οποία μάλιστα δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 6 περ. β του Κ.Δ.Δ., ο σχετικός λόγος της υπό κρίση προσφυγής είναι επίσης απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή ο ισχυρισμός περί απουσίας ημερομηνίας καταχώρησης της προσβαλλόμενης πράξης στα επίσημα βιβλία της Δ.Ο.Υ., δεν ευσταθεί και τυγχάνει απορριπτέος καθόσον η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου φέρει τον αριθμό και την ημερομηνία έκδοσης αυτής καθώς και υπογραφή του αρμόδιου οργάνου που την εξέδωσε και ως εκ τούτου είναι καθόλα νόμιμη κατά το τύπο και περιεχόμενο αυτής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 37 ν. 4174/2013, περιέχουσα δε όλα εκείνα τα συστατικά στοιχεία που την καθιστούν νόμιμη.

Επειδή η συνταγματικότητα των διατάξεων νόμων δεν αποτελεί αντικείμενο ελέγχου της Υπηρεσίας μας καθώς η διοίκηση στα πλαίσια της αρχής της νομιμότητας οφείλει να συμμορφώνεται με τις εκάστοτε ισχύουσες νομοθετικές διατάξεις και κάθε διοικητική ενέργεια οφείλει να είναι σύμφωνη προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί αντισυνταγματικότητας του άρθρου 5 ν. 2523/97 προβάλλεται αλυσιτελώς.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη **μερική αποδοχή** της απόκαι με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της

.....

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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).