



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604519
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα,

07/12/2015

Αριθμός απόφασης: 4680

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. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975/τ. Β'/17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 10/07/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «..... », ΑΦΜ κατά της υπ' αρ.15.05.2005 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.- των άρθρων 4 , 5 & 9 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./15.05.2005 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Υ - αρθ. 4 , 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 2013 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 31.03.2015 έκθεση ελέγχου της

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από 4/12/2015 εισήγηση του Α 2 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 10.07.2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς 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./15.05.2015 προσαλλόμενη Απόφαση Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 12.000,00 € για τη διαχειριστική περίοδο 2013 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 4, 5 & 9 του ν. 2523/1997 λόγω παράβασης των διατάξεων του Κ.Β.Σ.

Η παράβαση αφορά:

Μη χρήση φορολογικού μηχανισμού (ΕΑΦΔΣΣ) για την έκδοση φορολογικών στοιχείων σε 28535 περιπτώσεις από το σύστημα εισροών – εκροών από 27.08.2013 μέχρι 03.11.2013 για τις οποίες εκδόθηκαν ισάριθμες ΑΛΣ αξίας 505.550,33 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 1 παρ. 1 του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) και της ΠΟΛ. 1009/04.01.2012.

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 προσφεύγουσα εταιρεία σύναψε εγκαίρως σύμβαση στις 09.08.2013 με την εταιρεία «.....», η οποία ανέλαβε το έργο της προμήθειας, εγκατάστασης και συντήρησης του συστήματος εισροών – εκροών στο που λειτουργεί η εταιρεία στο και επί της Με την ανωτέρω σύμβαση συμφωνήθηκε ως χρόνος παράδοσης του έργου η 27.08.2013, ήτοι η τελική ημέρα εγκατάστασης του συστήματος που προέβλεπε η ισχύουσα νομοθεσία. Λόγω του μεγάλου όγκου των παραγγελιών, η προμηθεύτρια εταιρεία καθυστέρησε έως την 03.11.2013 την εγκατάσταση του συστήματος εισροών – εκροών στο πρατήριό της.

2) Η εταιρεία κατά την περίοδο από 27.08.2013 έως και 03.11.2013 εξέδιδε αποδείξεις λιανικών συναλλαγών (ΑΛΣ) , κατά την πώληση των καυσίμων, με χρήση φορολογικού μηχανισμού (ΕΑΦΔΣΣ) που είχε εγκατασταθεί στις αντλίες και λειτουργούσε πριν την εφαρμογή του συστήματος του ελέγχου εισροών – εκροών και ως εκ τούτου ουδέν εισόδημα απέκρυψε.

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.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις της Κ.Υ.Α. Φ2-1617/7.12.2010 Διαδικασίες και προδιαγραφές εγκατάστασης, και ελέγχου ολοκληρωμένων συστημάτων παρακολούθησης εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων. Απαιτήσεις συμμόρφωσης, καταγραφής, λειτουργίας και διασφάλισης των μετρήσεων και ηλεκτρονικής αποστολής δεδομένων ορίζονται τα εξής: «**Άρθρο 1 Περιγραφή - Γενικές Απαιτήσεις** 1. Ως ολοκληρωμένο σύστημα ελέγχου εισροών - εκροών, νοείται σύστημα το οποίο απαρτίζεται από: α) μηχανισμό (υποσύστημα) μέτρησης στάθμης και θερμοκρασίας δεξαμενής και παρεπόμενα μέρη αυτού, β) υποσύστημα παρακολούθησης εκροών από τις αντλίες καυσίμων, γ) κεντρική μονάδα (κονσόλα) ελέγχου και επεξεργασίας δεδομένων, και δ) υποσύστημα κεντρικής ενημέρωσης δημόσιων αρχών. 2. Κάθε σύστημα ελέγχου εισροών - εκροών που εγκαθίσταται στα πρατήρια υγρών καυσίμων πρέπει: - Να μετράει αδιάλειπτα τη στάθμη του καυσίμου εντός εκάστης ενεργής δεξαμενής και να μετατρέπει αυτήν σε αντίστοιχο περιεχόμενο όγκο καυσίμου. - Να παρακολουθεί, καταγράφει και συγκρίνει τις ποσότητες των εξερχόμενων από τις αντλίες καυσίμων, με τις αντίστοιχες εξερχόμενες ποσότητες καυσίμων από τις δεξαμενές κατά τη λειτουργία του πρατηρίου σε πραγματικό χρόνο. ... - Να συλλέγει, καταγράφει, επεξεργάζεται και διασφαλίζει ηλεκτρονικά όλα τα δεδομένα που αφορούν τις εισροές και εκροές από τις δεξαμενές των καυσίμων καθώς και να αποστέλλει αυτά ηλεκτρονικά σε κεντρικές βάσεις δεδομένων. - Να συνδέεται με κατάλληλο τύπο εγκεκριμένου φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού του ν. 1809/1988 (ΦΕΚ Α' 222) όπως αυτός ισχύει, για την ηλεκτρονική διασφάλιση των δεδομένων που αφορούν τις εισροές και τις εκροές. ... **Άρθρο 9 Βλάβες του συστήματος** ... 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. ... **Άρθρο 10 Ηλεκτρονική υποβολή δεδομένων** 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. ... »

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1009/2012 ορίζονται τα εξής: «Ορίζουμε το χρονοδιάγραμμα εφαρμογής της εγκατάστασης ολοκληρωμένου συστήματος ελέγχου εισροών - εκροών με βάση τις διατάξεις της Κ.Υ.Α. Φ2-1617/ 7.12.2010 (ΦΕΚ 1980 Β'), καθώς και το είδος,

το περιεχόμενο, τον τρόπο και το χρόνο έκδοσης ειδικών φορολογικών στοιχείων των πρατηρίων υγρών καυσίμων, για την παρακολούθηση των συναλλαγών τους, από τις πωλήσεις καυσίμων, που εκδίδονται μέσω του προαναφερόμενου συστήματος, ως ακολούθως:

2. Έκδοση δελτίων Από το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών - Εκροών εκδίδονται τα ακόλουθα δελτία, τα οποία αποτελούν ειδικά φορολογικά στοιχεία.

2.1. Δελτίο παραλαβής Το δελτίο αυτό εκδίδεται αυτόματα μετά την ολοκλήρωση της παραλαβής ποσότητας καυσίμου (ων) στις δεξαμενές του πρατηρίου. ...

2.2. Δελτίο Ισοζυγίου Ημέρας

Στο δελτίο αυτό, που εκδίδεται αυτόματα από το σύστημα εφ' άπαξ έως τις 24.00, καταγράφονται τα πιο κάτω δεδομένα ...

2.3. Δελτίο Λιτρομέτρησης

Το δελτίο αυτό εκδίδεται σύμφωνα με την περίπτωση στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7 της Κ.Υ.Α. Φ2-1617/7.12.2010 (ΦΕΚ1980 Β) σε κάθε περίπτωση εξαγωγής και επανεισαγωγής καυσίμου για λιτρομέτρηση. ...

2.4. Δελτίο επιστροφής

Το δελτίο αυτό εκδίδεται αυτόματα μετά την ολοκλήρωση της επιστροφής ποσότητας καυσίμου (π.χ. από βυτίο διανομής) στις δεξαμενές του πρατηρίου. ...

2.5. Δελτίο εξαγωγής

Το δελτίο αυτό εκδίδεται αυτόματα μετά την ολοκλήρωση της εξαγωγής ποσότητας καυσίμου, εκτός αντλιών, απευθείας από τις δεξαμενές (π.χ. λόγω ανάμειξης καυσίμου) του πρατηρίου. ...

3. Απόδειξη εσόδου

3.1. Η απόδειξη αυτή, που αποτελεί ομοίως ειδικό φορολογικό στοιχείο, εκδίδεται αυτόματα από το σύστημα, με την ολοκλήρωση της παράδοσης του καυσίμου από κάθε αντλία, μέσω εκτυπωτικού μηχανισμού που βρίσκεται σε πρόσφορη και ορατή θέση για άμεση λήψη από τον πελάτη. ...

4. Σήμανση με φορολογικό μηχανισμό Τα δελτία και οι αποδείξεις που αναφέρονται ανωτέρω εκδίδονται μηχανογραφικά και το περιεχόμενο τους διασφαλίζεται με τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1809/1988 (ΦΕΚ 222 Α) και της Α.Υ.Ο.Ο. 1100772/1474/0015/ΠΟΛ. 1135/ 26.10.2005 (ΦΕΚ 1592 Β).

Το δελτίο που αναφέρεται στην παράγραφο 2.2. της παρούσας (ισοζύγιο ημέρας) τυπώνεται μέχρι το τέλος της επόμενης εργάσιμης ημέρας, ενώ τα δελτία που αναφέρονται στις παραγράφους 2.1., 2.3., 2.4. και 2.5. της παρούσας (δελτίο παραλαβής, δελτίο λιτρομέτρησης, δελτίο επιστροφής και δελτίο εξαγωγής) μπορεί να μην εκτυπώνονται και να διαφυλάσσονται σε ηλεκτρονική μορφή, με την προϋπόθεση ότι, εκτυπώνονται και επιδεικνύονται άμεσα όταν απαιτηθεί από τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές. Η αδυναμία αναπαραγωγής αντιγράφων λογίζεται ως μη διαφύλαξη των σχετικών φορολογικών στοιχείων.

Τα δελτία των παραγράφων 2.1, 2.2, 2.3, 2.4 και 2.5 εντάσσονται στο πεδίο των πληροφοριών που αναφέρονται στο άρθρο 10 της ΚΥΑ Φ.2-1617/7.12.10 των Υπουργών Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας και Υποδομών, Μεταφορών και δικτύων, υποκείμενα ομοίως στην υποχρέωση δυνατότητας ηλεκτρονικής μετάδοσης τους.

5. Κυρώσεις Για τις παραβάσεις των διατάξεων της παρούσας επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997(ΦΕΚ 179 Α') και του άρθρου 10 του Ν. 1809/1988 (ΦΕΚ 222 Α').»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1161/2013 στην υποενότητα ΙΙΙ. Δελτίο παραλαβής – Δελτίο ισοζυγίου ημέρας ορίζονται τα εξής: **«3. Χρόνος έκδοσης δελτίου ισοζυγίου ημέρας** Με τις διατάξεις της παραγράφου 2.2. της υπόψη Κ.Υ.Α. ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι, το δελτίο ισοζυγίου ημέρας εκδίδεται αυτόματα από το σύστημα εφ' άπαξ έως τις 24.00.

Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι, το υπόψη δελτίο (ισοζυγίου ημέρας) εκδίδεται:

α. Αυτόματα, δηλαδή χωρίς την παρέμβαση ανθρώπινου παράγοντα και με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές του συστήματος.

β. Εφ' άπαξ, δηλαδή εκδίδεται μία φορά την ημέρα.

γ. Έως τις 24.00, δηλαδή εκδίδεται το αργότερο έως τις 24.00 της ίδιας ημέρας και δεν μπορεί να εκδοθεί (αυτόματα) καθ' υπέρβαση έστω και λιγοστού χρόνου την επόμενη ημέρα (π.χ. 00.02).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1161/2013 στην υποενότητα IV. Απόδειξη εσόδου ορίζονται τα εξής: **«1. Έκδοση αποδείξεων εσόδου μέσω εκτυπωτικού μηχανισμού** Με τις διατάξεις της παραγράφου 3.1. της υπόψη Κ.Υ.Α., ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι, οι αποδείξεις εσόδου εκδίδονται μέσω εκτυπωτικού μηχανισμού που βρίσκεται σε πρόσφορη και ορατή θέση για άμεση λήψη από τον πελάτη. Διευκρινίζεται ότι, σκοπός της προαναφερόμενης διάταξης είναι τελικά η παράδοση της απόδειξης εσόδου στον πελάτη και συνεπώς ως πρόσφορη και ορατή θέση νοείται η ύπαρξη εκτυπωτικού μηχανισμού είτε πλησίον της αντλίας είτε εντός του στεγασμένου καταστήματος του πρατηρίου είτε οποιαδήποτε άλλη ανάλογη περίπτωση ενώ δεν μπορεί να γίνει επίκληση οποιουδήποτε κωλύματος (π.χ. εξαιρετικά μεγάλη απόσταση κ.λπ.) για την αδυναμία εκτύπωσης και παράδοσης της απόδειξης στον πελάτη. Επισημαίνεται ότι, για τις πωλήσεις καυσίμων μέσω αυτόματων πωλητών, δεδομένου ότι, λειτουργούν και σε ημέρες που τα πρατήρια είναι κλειστά, είναι προφανές ότι, ο εκτυπωτικός μηχανισμός των αποδείξεων εσόδου από τους αυτόματους πωλητές δεν μπορεί να βρίσκεται σε κλειστό (κλειδωμένο) χώρο (π.χ. εντός του κλειδωμένου στεγασμένου καταστήματος του πρατηρίου) με συνέπεια τον αποκλεισμό του πελάτη από τη λήψη της απόδειξης, αλλά πρέπει να βρίσκεται σε πρόσφορη και ορατή θέση πλησίον του αυτόματου πωλητή.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1161/2013 στην υποενότητα V. Λοιπά θέματα ορίζονται τα εξής: **«1. Έκδοση δελτίων και αποδείξεων εσόδου αυτόματα από το σύστημα εισροών – εκροών** Από τις διατάξεις της υπόψη Κ.Υ.Α. καθώς και τις τεχνικές προδιαγραφές του συστήματος εισροών - εκροών προκύπτει ότι, τα δελτία και οι αποδείξεις εσόδου εκδίδονται αυτόματα από το σύστημα μέσω του λογισμικού που, με βάση τις τεχνικές προδιαγραφές, αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του συστήματος εισροών - εκροών. Συνεπώς δεν νοείται η έκδοση των δελτίων και των αποδείξεων εσόδου μέσω άλλου λογισμικού (π.χ. εμπορικού, λογιστικού κ.λπ.) από το οποίο θα μεταβιβάζονται τα δεδομένα στο σύστημα εισροών – εκροών για την έκδοση των υπόψη δελτίων και αποδείξεων. Επισημαίνεται ότι, η αντίστροφη διαδικασία, δηλαδή η μεταφορά δεδομένων από το λογισμικό του συστήματος εισροών- εκροών σε άλλο λογισμικό (π.χ. εμπορικό, λογιστικό κ.λπ.) δεν απαγορεύεται.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1032/2013 ορίζονται τα εξής: «Ορίζουμε το είδος, το περιεχόμενο, τον τρόπο, το χρόνο και κάθε άλλο θέμα, σχετικά με την αποστολή δεδομένων και πληροφοριών από τα πρατήρια υγρών καυσίμων στα οποία έχει εγκατασταθεί σύστημα εισροών - εκροών ως ακολούθως: **1. Έκταση εφαρμογής** Οι εκμεταλλευτές πρατηρίων υγρών καυσίμων, στα οποία εγκαθίσταται σύστημα εισροών - εκροών, σύμφωνα με τις κοινές υπουργικές αποφάσεις Φ2-1617/21-12-2010 (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, 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. 1009/12 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 αποστέλλομενων 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 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.). Οι προδιαγραφές του αρχείου και ο τρόπος διαβίβασης, θα αναρτηθούν έγκαιρα στην ιστοσελίδα της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων. **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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 4 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «1. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τις υποχρεώσεις τους που απορρέουν από την κείμενη φορολογική νομοθεσία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται από εκατόν δεκαεπτά (117) Ευρώ μέχρι χίλια εκατόν εβδομήντα (1.170) Ευρώ. Το πρόστιμο αυτό επιβάλλεται στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή. ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992 ΦΕΚ 84 Α') τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για το σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς. 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.γ. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας εννιακόσια (900) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε χίλια διακόσια (1.200) ευρώ. ... δ) Ανώτατο όριο (οροφή) είναι το ποσό, το οποίο δεν μπορεί να υπερβεί το επιβαλλόμενο πρόστιμο και εφαρμόζεται στις αυτοτελείς παραβάσεις, με εξαίρεση αυτές για τις οποίες ισχύει η βάση υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2). ... στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές, που ορίζονται στην παράγραφο 8 του άρθρου αυτού για τις οποίες επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση. ...

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 το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 38 παρ. 2 ν. 4308/2014, παραμένει σε ισχύ για παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2014, ορίζεται ότι: «1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του νόμου αυτού, των αποφάσεων που εκδίδονται κατ` εξουσιοδότησή του και των διατάξεων που αναφέρονται στις τεχνικές προδιαγραφές των φορολογικών ταμειακών μηχανών και συστημάτων τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ` αντικειμενικό τρόπο. 2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος ισχύουν οι εννοιολογικοί προσδιορισμοί της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997. 3. Για όλες τις παραβάσεις εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή που ορίζεται ως εξής: γ) Για τους χρήστες ή κατόχους φορολογικών μηχανισμών και συστημάτων σε ένα (1). γ.1. Η έκδοση στοιχείων από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό ή σύστημα λογίζεται ως έκδοση αθεώρητων. Για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου θεωρείται αυτοτελής παράβαση, για την οποία εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 8 περίπτωση β` και 9 του άρθρου 5 του ν. 2523/ 1997. γ.2. Η έκδοση στοιχείων από μη εγκεκριμένο ή από εγκεκριμένο και παραβιασμένο ή παραποιημένο φορολογικό μηχανισμό ή σύστημα λογίζεται ως μη έκδοση αυτών. Για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου θεωρείται αυτοτελής παράβαση, για την οποία εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 8 περίπτωση α` και 9 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 10 περίπτωση α` του ίδιου άρθρου και νόμου. γ.3. Η μη χρήση εγκεκριμένου και δηλωμένου ή η χρήση μη εγκεκριμένου ή μη δηλωμένου φορολογικού μηχανισμού για τη διασφάλιση των ηλεκτρονικών δεδομένων των βιβλίων λογίζεται ως μη τήρηση τους. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που ο εγκεκριμένος και δηλωμένος φορολογικός μηχανισμός έχει παραβιασθεί ή παραποιηθεί».

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 ανωτέρω έκθεση ελέγχου, η ελεγχόμενη επιχείρηση προέβη στην ολοκλήρωση και εγκατάσταση του ολοκληρωμένου συστήματος ελέγχου εισροών – εκροών στο πρατήριο υγρών καυσίμων και την διασφάλιση συναλλαγών μέσω αυτού την 04.11.2013, δηλαδή εκτός του χρονοδιαγράμματος που οριζόταν ως καταληκτική ημερομηνία εγκατάστασης και παραγωγικής λειτουργίας την 27.08.2013, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα της ΠΟΛ. 1009/04.01.2013. Η ελεγχόμενη από το χρονικό διάστημα 27.08.2013 μέχρι 11.11.2013 ήταν εκτός του συστήματος. Η παράληψη αυτή της μη εμπρόθεσμης τοποθέτησης και εγκατάστασης του ολοκληρωμένου συστήματος είχε και ως αποτέλεσμα τη μη χρήση φορολογικού μηχανισμού σήμανσης για την έκδοση των αποδείξεων φορολογικών στοιχείων από το σύστημα εισροών – εκροών.

Επειδή, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου, η ελεγχόμενη επιχείρηση εκδίδει από 04.11.2013 τα ειδικά φορολογικά στοιχεία από το ολοκληρωμένο σύστημα ελέγχου Εισροών – Εκροών και συγκεκριμένα τα προβλεπόμενα δελτία όπως δελτίο παραλαβής, δελτίο Ισοζυγίου Ημέρας, δελτίο Λιτρομέτρησης, Δελτίο Επιστροφής και Δελτίο Εξαγωγής, ήτοι μετά την προβλεπόμενη καταληκτική ημερομηνία (27-8-2013). Η απόδειξη εσόδου η οποία αποτελεί

φορολογικό στοιχείο εκδίδεται αυτόματα από το σύστημα με την ολοκλήρωση της παράδοσης του καυσίμου από κάθε αντλία μέσω εκτυπωτικού μηχανισμού που βρίσκεται σε ορατή θέση από τον πελάτη. Τα δελτία και οι αποδείξεις εκδίδονται μηχανογραφικά με τη χρήση εγκεκριμένου μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) με αριθμό Μητρώου, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1809/1988 και της Α.Υ.Ο.Ο. 1100772/1474/0015/ΠΟΛ. 1135/26.10.2005.

Επειδή, σύμφωνα με την ανωτέρω έκθεση ελέγχου, η ελεγχόμενη επιχείρηση στο διάστημα από 27.08.2013 έως και 03.11.2013 είχε εκδώσει πλήθος αποδείξεων άνω των δέκα πέντε περιπτώσεων (όπως προέκυψε από τα δελτία ημερήσιας κίνησης Ζ με αριθμό μητρώου για πωλήσεις σε διάφορους πελάτες της από φορολογικό μηχανισμό του ν. 1809/1988 αντί από το ολοκληρωμένο σύστημα εισροών – εκροών κατά παράβαση των διατάξεων της ΠΟΛ. 1009/2012.

Επειδή, η διαπίστωση της μη τήρησης του χρονοδιαγράμματος εγκατάστασης-λειτουργίας από την προσφεύγουσα εταιρεία του συστήματος εισροών-εκροών και της μη χρήσης εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) σύμφωνα με τα προβλεπόμενα της Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1009/2012, σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά και συγκεκριμένα της έκδοσης κατά την ελεγχόμενη περίοδο από την προσφεύγουσα φορολογικών στοιχείων εσόδου κατά τα ανωτέρω, δε μπορεί από μόνη της να στοιχειοθετήσει τις καταλογιζόμενες από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. παραβάσεις, **όσον αφορά τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε πλήθος αποδείξεων, πλέον των δέκα πέντε περιπτώσεων που προβλέπονται από σύστημα εισροών – εκροών για το χρονικό διάστημα από 27.08.2013 μέχρι 03.11.2013**, 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 κλπ., έστω και χωρίς σήμανση.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η υπ' αριθ./15.05.2015 πράξη επιβολής προστίμου τυγχάνει νομικά πλημμελής, **ήτοι η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε πλήθος αποδείξεων, πλέον των δέκα πέντε περιπτώσεων που προβλέπονται από σύστημα εισροών – εκροών για το χρονικό διάστημα από 27.08.2013 μέχρι 03.11.2013**, και ακυρωτέα καθόσον στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν τεκμηριώνεται πλήρως και επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία η καταλογισθείσα παράβαση περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 10.07.2015 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της «.....», ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αρ./15.05.2005 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ- των άρθρων 4 , 5 & 9 του ν. 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 2013.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α.

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ