



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

Καλλιθέα 07/09/2015

Αριθμός απόφασης: 3594

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604540

Fax : 2131604566

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. Δ6Α1118225ΕΞ 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από 15-07-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, Πρατήριο υγρών καυσίμων με έδρα την οδό με ΑΦΜ:....., κατά της υπ' αριθ...../23-06-2015 Πράξης Επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /23-06-2015 Πράξης Επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ για τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 23/06/2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την από 01/09/2014 εισήγηση του Α1τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 15-07-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, Πρατήριο υγρών καυσίμων με έδρα την οδό με ΑΦΜ.....,κατά της υπ' αριθ...../23-06-2015 Πράξης Επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης Βιβλίων και έκδοσης Στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υγια τη διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2013, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αρ..../23-06-2015 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2013-31/12/2013 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 12.300,00 €,για τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν εξέδωσε εκατόν ογδόντα πέντε (185) φορολογικά στοιχεία ,ήτοι 120 Δελτία Ισοζυγίων και 65 Δελτία παραλαβής, για το χρονικό διάστημα από 28/08/2013 έως 31/12/2013, κατά παράβαση των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. Ν.4093/2013 σε συνδυασμό με το Ν. 4174/2013 και την ΠΟΛ. 1009/04-01-2012, που επισύρει τις κυρώσεις και τα πρόστιμα του άρθρου 5§8α του Ν.2523/1997.

Για την ανωτέρω παράβαση καταλογίστηκε πρόστιμο $800,00\text{€} \times 185$ (όριο15) =12.000,00 ευρώ

2. Δεν απέστειλε τα στοιχεία που προβλέπονται από το σύστημα εισροών - εκροών (ΠΟΛ. 1009/4.1.2012) στη Γ.Γ.Π.Σ., κατά παράβαση των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. Ν. 4093/2012 σε συνδυασμό με το Ν. 4174/2013 και την ΠΟΛ. 1009/4.1.2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρ. 4 παρ. 1 Ν. 2523/1997.

Για την ανωτέρω παράβαση καταλογίστηκε πρόστιμο 300,00 €.

Συνολικό ποσό προστίμου : 12.300,00 €

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση των παραπάνω πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Η προσβαλλόμενη πράξη του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. είναι άκυρη, για τους εξής λόγους, ήτοι:

1.1.- Από τη διάταξη του άρθρου 31 παρ. 7 του Ν. 3784/2009, που ορίζει ότι: «7. 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» προκύπτουν τα εξής:

1.1.1.- Ότι, οι κάτοχοι άδειας λιανικής εμπορίας πετρελαιοειδών προϊόντων υποχρεούνται στην εγκατάσταση στα πρατήριά τους ολοκληρωμένου συστήματος ελέγχου εισροών - εκροών, στο οποίο υποχρεωτικά συνδέεται φορολογικός ηλεκτρονικός μηχανισμός και μάλιστα μέσα σε έξι (6) μήνες από την έναρξη ισχύος του άρθρου 31 του Ν. 3784/2009, που σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 39 παρ. 1 εδαφ. β. του ίδιου Νόμου ίσχυσε από την δημοσίευσή του στο ΦΕΚ, ήτοι ίσχυσε την 07-08-2009 και το εξάμηνο παρήλθε την 07-02-2010. Και

1.1.2.- Ότι, με τις προβλεπόμενες από την εν λόγω διάταξη Υπουργικές διατάξεις θα ρυθμιζόντουσαν οι διαδικασίες, οι όροι και οι προϋποθέσεις της εγκατάστασης, για το κάθε είδος καυσίμου, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 1809/1988, το ακριβές χρονοδιάγραμμα εφαρμογής και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

1.1.3.- Όμως, η ανωτέρω προθεσμία των έξι (6) μηνών δεν τηρήθηκε, γιατί δεν εκδόθηκαν έγκαιρα οι προβλεπόμενες στην παρ. 7 του ανωτέρω άρθρου και αναγραφόμενες στην παράγραφο 1.1. του «ιστορικού» της παρούσας μου Υπουργικές αποφάσεις, οι οποίες εκδόθηκαν με αρκετή καθυστέρηση, ήτοι: α) η με αριθμό Φ2-1617/2010, που αφορά τις «Διαδικασίες και προδιαγραφές εγκατάστασης, και ελέγχου ολοκληρωμένων συστημάτων παρακολούθησης εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων», την 21η Δεκεμβρίου 2010, β) η με αριθμό ΠΟΛ 1032/2013, που αφορά την «Αποστολής δεδομένων» από τα πρατήρια υγρών καυσίμων στην ΓΓΠΣ, την 7η Μαρτίου 2013 και γ) η με αριθμό 1009/2012, που αφορά την «Εγκατάσταση Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και διασφάλιση συναλλαγών μέσω αυτού», την 27η Ιανουαρίου 2012.

1.2.1.- Επίσης, από τον συνδυασμό των διατάξεων των παραγράφων 1 στοιχ. α. και 7 της με αριθμό 1009/2012 Υ.Α., που ορίζουν ότι: «1. Χρονοδιάγραμμα εφαρμογής: Καθορίζουμε την καταληκτική ημερομηνία εγκατάστασης και παραγωγικής λειτουργίας Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών Εκροών, σύμφωνα με την κοινή υπουργική απόφαση Φ2-1617/7.12.2010 (ΦΕΚ 1980 Β'), στα πρατήρια υγρών

καυσίμων, ως εξής: α. Εντός δώδεκα (12) μηνών από την έναρξη ισχύος της παρούσας στην Περιφέρεια Αττικής και στην Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης.» και περαιτέρω ότι: «7. Έναρξη ισχύος: Η έναρξη ισχύος της παρούσας ορίζεται σε δύο μήνες από την ημερομηνία δημοσίευσής της στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.», προκύπτει, εκτός των άλλων, ότι η καταληκτική ημερομηνία εγκατάστασης και παραγωγικής λειτουργίας του ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων, σύμφωνα με τη με αριθμό Φ2-1617/7-12-2010 κοινή υπουργική απόφαση, για την Περιφέρεια Αττικής, είναι δώδεκα (12) μήνες από την έναρξη ισχύος της (παρ. 1 στοιχ. α. αυτής), η οποία άρχισε να ισχύει δύο (2) μήνες από την δημοσίευσή της στο ΦΕΚ (παρ. 7 αυτής), δηλαδή δημοσιεύθηκε στο ΦΕΚ την 27-01-2012 και το δωδεκάμηνο (12 μήνες) άρχισε να ισχύει από την 27-03-2012. Επομένως, για την Περιφέρεια Αττικής η καταληκτική ημερομηνία εγκατάστασης και παραγωγικής λειτουργίας του συστήματος Ελέγχου Εισροών – Εκροών ήταν η 27η Μαρτίου 2013, σύμφωνα με την ως άνω Υ.Α..

1.2.2.- Όμως, η ορισθείσα με την ως άνω Υ.Α. καταληκτική ημερομηνία εγκατάστασης και παραγωγικής λειτουργίας του ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και η με αυτή έμμεση παράταση της αποκλειστικής προθεσμίας των έξι (6) μηνών, για την εγκατάσταση του ολοκληρωμένου συστήματος εισροών – εκροών που ορίσθηκε από τη διάταξη του πρώτου (α.) εδαφίου της παραγράφου 7 του άρθρου 31 του Ν. 3784/2009, κείται εκτός της νομοθετικής εξουσιοδότησης της εν λόγω διάταξης, εφόσον η προθεσμία των έξι (6) μηνών, που τέθηκε με αυτή, ήταν αποκλειστική προθεσμία ενέργειας και δεν παρατάθηκε πριν ή μετά τη λήξη της, άμεσα ή έμμεσα, με κάποιο τυπικό νόμο, όπως θα έπρεπε, αλλά έμμεσα θεωρείται ότι, παρατάθηκε με την ως άνω Υ.Α., εφόσον ορίζει καταληκτική ημερομηνία εγκατάστασης και παραγωγικής λειτουργίας του ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων. Δηλαδή, ρυθμίζει θέμα χωρίς την ύπαρξη εξουσιοδότησης τυπικού νόμου.

1.3.- Επομένως, εφόσον η διάταξη της παραγράφου 1 στοιχ. α. της ρηθείσας (με αριθμό 1009/2012) Υ.Α., κατά το μέρος που αφορά τον έμμεσο καθορισμό με αυτή παράτασης της ως άνω αποκλειστικής προθεσμίας των έξι (6) μηνών κατά είκοσι πέντε (25) μήνες και ο περαιτέρω ορισμός δωδεκάμηνης (12 μήνες) καταληκτικής ημερομηνίας για την εγκατάσταση και παραγωγική λειτουργία του ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων, είναι εκτός νομοθετικής εξουσιοδότησης, ως τοιαύτη είναι άκυρη και δεν μπορεί να τύχει εφαρμογής. Άρα, ελλείπει προθεσμίας ενέργειας, για την εγκατάσταση και παραγωγική

λειτουργία του ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων, δεν υφίσταται οι προβλεπόμενες από την προσβαλλόμενη πράξη της διοίκησης παραβάσεις, γιατί αυτές στηρίζονται και στην μη τήρηση της άκυρης προθεσμίας της ως άνω διάταξης της με αριθμό 1009/2012 Υ.Α., τουλάχιστον ως προς τον χρόνο εγκατάστασης του συστήματος εισροών – εκροών, που κατέστη απρόθεσμη, εάν ήθελε θεωρηθεί - κατά διασταλτική ερμηνεία - ότι η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της παρ. 7 του άρθρου 31 του Ν. 3784/2009 με τη φράση «χρονοδιάγραμμα εφαρμογής» αναφέρεται, εκτός από την εγκατάσταση του φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού διασύνδεσης του συστήματος εισροών - εκροών με την ΓΓΠΣ και στην λειτουργία του τελευταίου.

2.- Περαιτέρω, από τη διάταξη του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013, που ορίζει ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου», και είναι απόρροια του άρθρου 93 παρ. 3 του Συντάγματος, προκύπτει ότι, τα ελεγκτικά όργανα της φορολογικής Διοίκησης κατά την έκδοση οιασδήποτε πράξης τους επιβολής φόρου, προσαυξήσεων και προστίμων υποχρεούνται να αιτιολογούν πλήρως (επαρκώς) τις εν λόγω πράξεις τους, ήτοι να παραθέτουν με σαφήνεια και εξειδικευμένα, τόσο τα πραγματικά περιστατικά, τα οποία στηρίζουν την παραβίαση της φορολογικής νομοθεσίας και την επιβολή φόρου, προσαυξήσεως και προστίμου, όσο και τις επί μέρους διατάξεις των νόμων οι οποίες παραβιάζονται και επιβάλουν φόρο, προσαύξηση και πρόστιμο, ώστε να μη καταλείπεται αμφιβολία για τη ορθότητα της κρίσης τους. Η παραβίαση της ανωτέρω διάταξης επιφέρει την ακύρωση της πράξης της φορολογικής Διοίκησης, για ανυπαρξία ή έλλειψη επαρκούς αιτιολογίας ή αντιφατικής αιτιολογίας. Με την προσβαλλόμενη πράξη της η φορολογική διοίκηση παραβίασε πολλαπλώς την ως άνω διάταξη, που αποτελεί και γενική αρχή του όλου δικαίου μας, όπως πιο κάτω εκτίθεται, γι' αυτό και πρέπει να ακυρωθεί. Συγκεκριμένα:

2.1.- Κατ' αρχάς, καίτοι στην από 22-6-2015 έκθεση ελέγχου παρατίθενται πληθώρα διατάξεων Νόμων και Υ.Α., στη συνέχεια, τόσο στο κεφάλαιο αυτής με τον τίτλο «8. πορίσματα ελέγχου», όσο στην προσβαλλόμενη πράξη, επιβάλλονται τα πιο κάτω πρόστιμα είτε με πλημμελή αιτιολογία, είτε με αντιφατική τοιαύτη, ως εξής:

2.1.1.- Για μεν την επιβολή του συνολικού προστίμου των δώδεκα χιλιάδων (12.000,00) ευρώ, αφενός μεν παραλείπεται η παράθεση της διάταξης, σύμφωνα με την οποία το συνολικό πρόστιμο περιορίζεται στο 15πλάσιο του προστίμου της μίας παράβασης, ήτοι παραλείπεται η αναφορά στη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 9 εδαφ. α.

του Ν. 2523/1997, αφετέρου δε δεν εξειδικεύονται ποίες είναι οι επί μέρους δήθεν παραβιασθείσες διατάξεις του ΚΦΑΣ (Ν. 4093/2012), του Ν. 4174/2013 και της με αριθμό ΠΟΛ 1009/4-1-2012 Υ.Α., ώστε να μπορέσω να αμυνθώ κατ' αυτών συγκεκριμένα, αλλά παρατίθενται πληθώρα διατάξεων των ως άνω Νόμων και της Υ.Α. και καλούμε να επιλέξω, αλλά αυτό παραβιάζει ευθέως τη διάταξη του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013. Βέβαια για την επιβολή του ως άνω προστίμου αναγράφεται η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 8α του Ν. 2523/1997, που ορίζει ότι: «Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου» θεωρείται αυτοτελής παράβαση και συνακόλουθα επιβάλλεται πρόστιμο ανά παράβαση. Και

2.1.2.- Για δε την επιβολή του προστίμου των τριακοσίων (300) ευρώ, στη μεν παράγραφο δύο, με τίτλο «ΧΡΗΣΗΣ 2013», του κεφαλαίου με τίτλο «8. πορίσματα ελέγχου» της από 22-6-2015 έκθεσης ελέγχου αναγράφεται ότι, αυτό μου επιβλήθηκε σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1 του Ν. 2523/1997 γενικά, χωρίς καμία περαιτέρω εξειδίκευση, ενώ στην προσβαλλόμενη πράξη αναγράφεται ότι, αυτό μου επιβλήθηκε σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 5 παρ. 8α του Ν. 2523/1997. Δηλαδή, μεταξύ των δύο ως άνω εγγράφων, που το ένα αλληλοσυμπληρώνει το άλλο, υφίσταται αντίφαση, εφόσον οι ανωτέρω διατάξεις ρυθμίζουν εντελώς διαφορετικά θέματα, ήτοι το μεν πρόστιμο, που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1 εδάφ. α. του Ν. 2523/1997 επιβάλλεται σε περίπτωση παράβασης υποχρέωσης, που απορρέει από την κείμενη φορολογική νομοθεσία και εφόσον δεν προβλέπεται η επιβολή πρόσθετου φόρου ή δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, το δε πρόστιμο, που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 8 εδάφ. α. του Ν. 2523/1997 επιβάλλεται σε περίπτωση παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (ΠΔ 182/1992) και κατά τον επίδικο χρόνο από τις διατάξεις του ΚΦΑΣ (Ν. 4093/2012), ειδικά δε στη συγκεκριμένη περίπτωση από τις διατάξεις της με αριθμό ΠΟΛ 1009/4-1-2012 Υ.Α..

2.2.1.- Περαιτέρω, από τις διατάξεις της παρ. 2, 2.1., 2.2., 3., 3.1. και 4 εδαφ. α., γ. και δ. της με αριθμό 1009/2012 Υ.Α., που ορίζουν ότι: «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) κλπ. 2.2. Δελτίο Ισοζυγίου Ημέρας: Στο δελτίο αυτό καταγράφονται ηλεκτρονικά με το πέρας κάθε εργάσιμης ημέρας και το αργότερο μέχρι την ώρα 24.00' τα πιο κάτω δεδομένα: κλπ 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 κλπ», περαιτέρω ότι: «4. Σήμανση με φορολογικό μηχανισμό. Τα δελτία και οι αποδείξεις που αναφέρονται ανωτέρω 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 (ΦΕΚ 222 Α') και της Α.Υ.Ο.Ο. 1100772/-1474/0015/ΠΟΛ. 1135/26.10.2005 (ΦΕΚ 1592 Β'). Η αδυναμία αναπαραγωγής αντιγράφων λογίζεται ως μη διαφύλαξη των σχετικών φορολογικών στοιχείων. Τα δελτία των παραγράφων 2.1., 2.2. και 2.3. εντάσσονται στο πεδίο των πληροφοριών που αναφέρονται στο άρθρο 10 της υπ' αριθμ. Φ.2-1617/7.12.10 κοινής απόφασης των Υπουργών ΑΑΝ και ΥΜΔ, υποκείμενα ομοίως στην υποχρέωση δυνατότητας ηλεκτρονικής μετάδοσής τους» και τέλος ότι: «5. Κυρώσεις: Για τις παραβάσεις των διατάξεων της παρούσας (Υ.Α.) 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')», σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1, 2 στοιχ. α. περίπτ. α.β., 8 στοιχ. α. και 5 στοιχ. γ. και 9 εδαφ. α. του Ν. 2523/1997, που ορίζουν 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», περαιτέρω ότι: «2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί: α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (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. Για μη υπόχρεους α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ», επίσης ότι: «8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο1 (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. κλπ», ωσαύτως δε ότι: «9. Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου

αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών» και τέλος, ότι: «"5. Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν: α) ή β) 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», προκύπτουν εκτός των άλλων και τα εξής:

α) Οι παράγραφοι 2.1., 2.2. και 3. της με αριθμό 1009/2012 Υ.Α. προβλέπουν την έκδοση ειδικών φορολογικών στοιχείων, που αναγράφονται στις ανωτέρω διατάξεις, μεταξύ των οποίων είναι τα ημερήσια δελτία ισοζυγίων (παρ. 2.2.) και δελτία παραλαβής καυσίμων (2.1.) από τα πρατήρια υγρών καυσίμων.

β) Ότι, σε περίπτωση παράβασης των διατάξεων της με αριθμό 1009/2012 Υ.Α. επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 1809/1988 και του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, οι οποίες προβλέπουν ως κύρωση την επιβολή προστίμου, το οποίο προσδιορίζεται αντικειμενικά, ήτοι ορισμένο ποσό ως αντικειμενική βάση επί συντελεστή βαρύτητας, ειδικά για τους υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β. κατηγορίας επιβάλλεται πρόστιμο 600,00 ευρώ και στην περίπτωση της παραγράφου 8 στοιχ. α. (αυτοτελούς παράβασης) επιβάλλεται πρόστιμο 800,00 ευρώ, για κάθε παράβαση, αλλά με οροφή το δεκαπενταπλάσιο του προστίμου (παρ. 9 εδαφ. α. του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997).

γ) Ότι, η παράλειψη έκδοσης κάθε φορολογικού στοιχείου, που ορίζεται από τη με αριθμό 1009/2012 Υ.Α. θεωρείται αυτοτελής παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράλειψη, εφαρμόζεται δε η Βάση Υπολογισμού Νο1 (παρ. 8 στοιχ. α. του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997). Είναι δε αυτονόητο ότι, ως παράλειψη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, που προβλέπεται από τις διατάξεις της ανωτέρω Υ.Α. θεωρείται η μη έκδοση αυτού από σύστημα εισροών – εκροών, που έχει εγκατασταθεί και έχει τεθεί σε λειτουργία. Και

δ) Ότι, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν στη συγκεκριμένη συναλλαγή έχει εκδοθεί μεν φορολογικό στοιχείο, αλλά αυτό δε δεν είναι το «προσέκον» φορολογικό στοιχείο, εφόσον το εκδοθέν περιλαμβάνει τουλάχιστον τα δεδομένα του προβλεπόμενου, έχει εκδοθεί στον οριζόμενο γι' αυτό χρόνο και φέρει θεώρηση στην περίπτωση που αυτό απαιτείται (παρ. 5 στοιχ. γ. του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997). Ως «προσέκον»

φορολογικό στοιχείο θεωρείται κάθε φορολογικό στοιχείο, που αναγράφει όλα εκείνα τα στοιχεία, που ορίζει ο νόμος ως αναγκαία στοιχεία, ήτοι την αξία και την ποσότητα της συναλλαγής, τη τιμή μονάδος των υγρών καυσίμων, για τα πρατήρια πώλησης αυτών, την ημερομηνία και την ώρα έκδοσής του, οπότε θεωρείται ότι έχει εκδοθεί στον κατάλληλο χρόνο, φέρει θεώρηση, εφόσον αυτό απαιτεί ο νόμος, καθώς και τον αύξοντα αριθμό του φορολογικού στοιχείου και τέλος, αναγράφει τυχόν επιπρόσθετα ειδικά στοιχεία, που απαιτεί ο νόμος, π.χ. στη συγκεκριμένη περίπτωση της λειτουργίας του συστήματος εισροών – εκροών το ημερήσιο δελτίο ισοζυγίου της παραγράφου 2.2. της ρηθείσας Υ.Α. πρέπει να αναγράφει και όσα ορίζονται στις παραγράφους 2.2.1., 2.2.2., 2.2.3., 2.2.3.1., 2.2.3.2., 2.2.3.3., 2.2.3.4., 2.2.3.5., 2.2.3.6., 2.2.3.7., 2.2.3.8. 2.2.3.9. της ρηθείσας Υ.Α.. Εάν δεν φέρει όλα τ' ανωτέρω στοιχεία δεν είναι το «προσήκον» κατά νόμον, αλλά δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν αναγράφει τα ελάχιστα αναγκαία τοιαύτα, που προαναφέρθηκαν.

2.2.2.- Στη συγκεκριμένη περίπτωση κατά το επίδικο χρονικό διάστημα, ήτοι μεταξύ της 28ης Αυγούστου 2013 και της 31ης Δεκεμβρίου 2013, πράγματι δεν εξέδιδε τα οριζόμενα από τη ρηθείσα (με αριθμό 1009/2012) Υ.Α. φορολογικά στοιχεία, ήτοι τα ημερήσια δελτία ισοζυγίων (παρ. 2.2.) και δελτία παραλαβής καυσίμων (2.1.), όχι γιατί δεν λειτουργούσε το τυχόν εγκατεστημένο σύστημα εισροών - εκροών, αλλά γιατί αυτό δεν το είχε εγκαταστήσει και δεν είχε προβεί στην έναρξη λειτουργίας του η προαναφερθείσα ανάδοχος (εγκαταστάτρια) ομόρρυθμη εταιρεία, από αποκλειστικό πταίσμα της, όπως ανέπτυξε στην παράγραφο 1.4.2. του «ιστορικού» της παρούσας μου, εφόσον έγκαιρα είχα συνάψει μαζί της σύμβασης παροχής υπηρεσιών και με ρητό όρο (άρθρο 5) είχε δεσμευθεί απέναντί μου, για τη λειτουργία του μέχρι την 27η Αυγούστου 2013. Επομένως, η μη έγκαιρη λειτουργία του συστήματος εισροών – εκροών και η μη έκδοση των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων αποτελούσε για εμένα αντικειμενική αδυναμία, γιατί η εγκατάσταση και η έναρξη της λειτουργίας του συστήματος εισροών – εκροών απαιτούσε, όχι μόνον ειδικές γνώσεις, αλλά πλήρως εξειδικευμένες, που τις παρείχαν τότε ελάχιστες πιστοποιημένες επιχειρήσεις, στις οποίες έπρεπε να απευθυνθείς και οι οποίες είχαν μεγάλο φόρτο εργασιών, λόγω της ταυτόχρονης εγκατάστασης του ανωτέρω συστήματος σε όλα τα πρατήρια του Λεκανοπεδίου Αττικής, μέσα σε ελάχιστον χρονικό διάστημα, καθώς και πολλαπλά προβλήματα διασύνδεσης του συστήματος με τις δεξαμενές καυσίμων και τις αντλίες, με αποτέλεσμα το πλείστον των πρατηρίων υγρών καυσίμων στο Λεκανοπέδιο Αττικής να λειτουργούν εκπρόθεσμα το σύστημα εισροών – εκροών, όπως κάλλιστα το γνωρίζει η Υπηρεσία σας από το πλήθος των ασκηθειών και ασκούμενων

ενδικοφανών προσφυγών και από τις διάφορες ανακοινώσεις της ίδιας της ΓΓΠΣ κατά τον επίδικο χρόνο και μέχρι τον Μάρτιο του έτους 2014 [βλέπε ανακοίνωσή της – σχετ. με αριθμό 4].

2.2.3.- Όμως, ως κάτοχος και εκμεταλλευτής του ως άνω πρατηρίου υγρών καυσίμων λειτουργούσα αυτό, εκδίδοντας τα αναγκαία κατά νόμο φορολογικά στοιχεία, που προβλεπόντουσαν από τον ΚΦΑΣ (Ν. 4093/-2012), για την κατηγορία των βιβλίων μου (απλογραφικά), μεταξύ των οποίων ήσαν μηχανογραφημένες αποδείξεις λιανικής πώλησης και ημερήσια δελτία «Ζ», αντί των ημερήσιων δελτίων ισοζυγίων, που προβλέπει η διάταξη της παρ. 2.2. της με αριθμό 1009/2012 Υ.Α., και λαμβάνοντας τα αναγκαία κατά νόμο στοιχεία, ήτοι δελτία παραλαβής υγρών καυσίμων και τιμολόγια αγοράς αυτών, αντί των δελτίων παραλαβής καυσίμων, που προβλέπει η διάταξη της παρ. 2.1. της με αριθμό 1009/2012 Υ.Α.. Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία μπορεί να μην ήσαν μεν τα «προσήκοντα» κατά νόμο, αλλά πληρούσαν δε τις ελάχιστες απαιτήσεις που όριζε η διάταξη της παραγράφου 5 στοιχ. γ. του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, γι' αυτό δε τον λόγο δεν έπρεπε να μου επιβληθεί πρόστιμο, όπως ανέπτυξα ανωτέρω στην παράγραφο 2.2.1., στοιχ. δ..

2.3.1.- Επομένως, το επιβληθέν με την προσβαλλόμενη πράξη πολλαπλό πρόστιμο δεν στηρίζεται σε καμία διάταξη νόμου, γι' αυτό και αυτή είναι άκυρη. Και

2.3.2.- Επιπρόσθετα δε, η φορολογική Διοίκηση μου επέβαλε το ανωτέρω πρόστιμο για τη μη έκδοση των προαναφερθέντων φορολογικών στοιχείων της με αριθμό 1009/2012 Υ.Α., καίτοι δέχθηκε με την από 22-06-2015 έκθεση ελέγχου της ότι εξέδιδα νόμιμα και τ' ανωτέρω φορολογικά στοιχεία (μηχανογραφημένες αποδείξεις λιανικής πώλησης και ημερήσια δελτία «Ζ»), τα οποία σε συνδυασμό με τα δελτία αποστολής – τιμολόγια αγοράς υγρών καυσίμων, που λάμβανα, αποκλείουν την φοροδιαφυγή, στην οποία αποβλέπει η εγκατάσταση και λειτουργία του συστήματος εισροών – εκροών, σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση του Ν. 3784/2009. Επομένως, η φορολογική Διοίκηση, προκειμένου η προσβαλλόμενη πράξη της να είναι επαρκώς αιτιολογημένη όφειλε, αφού παραθέσει το περιεχόμενο του κάθε ένα φορολογικού στοιχείου, που προανέφερα, ήτοι αφενός μεν των εκδιδόμενων από εμένα μηχανογραφημένων αποδείξεων λιανικής πώλησης και των ημερήσιων δελτίων «Ζ», καθώς και των παραλαμβανόμενων από εμένα δελτίων παραλαβής – τιμολογίων αγοράς υγρών καυσίμων, αφετέρου δε του μη εκδιδόμενου ημερήσιου δελτίου ισοζυγίου και του δελτίου παραλαβής υγρών καυσίμων, να προβεί σε σύγκριση του περιεχομένου των ανωτέρω φορολογικών στοιχείων και από τη σύγκριση δε αυτή να κρίνει εάν τα εκδιδόμενα και παραλαμβανόμενα από εμένα, καίτοι δεν ήσαν τα

προσήκοντα κατά νόμο, πληρούσαν τη διάταξη της παραγράφου 5 στοιχ. γ. του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, η δε κρίση της αυτή θα μπορούσε τότε να είναι επαρκώς αιτιολογημένη. Όμως, η εκδούσα την προσβαλλόμενη πράξη φορολογική αρχή, μη πράξασα τ' ανωτέρω κατέστησε την προσβαλλόμενη πράξη της άκυρη, ελλείπει σχεδόν παντελούς αιτιολογίας.

3.1.1.- Από τη διάταξη του άρθρου 31 παρ. 8 στοιχ. γ. του Ν. 3784/-2009, όπως η εν λόγω παράγραφος προστέθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 320 του Ν. 4072/2012 (Α' 86/11-04-2012) και αντικαταστάθηκε με το άρθρο 42 του Ν. 4155/2013 (Α' 120/29-05-2013), που ορίζει ότι, η μη εμπρόθεσμη τοποθέτηση του συστήματος εισροών - εκροών επισύρει ως διοικητική κύρωση «την αναστολή της άδειας λειτουργίας του πρατηρίου, εκτός εάν ο πρατηριούχος επιδείξει στα ελεγκτικά όργανα κατηρητισμένη σύμβαση, με συγκεκριμένη ημερομηνία τοποθέτησης και εγκατάστασης του συστήματος εισροών - εκροών» και περαιτέρω ότι: «η, σε κάθε περίπτωση, παρέλευση προθεσμίας πέντε (5) μηνών από την ημερομηνία υποχρεωτικής εφαρμογής του συστήματος σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, επισύρει πέραν των λοιπών κυρώσεων και αφαίρεση της άδειας λειτουργίας του πρατηρίου» προκύπτει ότι, η μη εμπρόθεσμη τοποθέτηση του συστήματος εισροών - εκροών μέσα στην αποκλειστική προθεσμία των έξι (6) μηνών από την ισχύ της διάταξης του άρθρου 31 του Ν. 3784/2009, ήτοι μέχρι την 07-02-2010 όπως προαναφέρθηκε, και για περαιτέρω χρονικό διάστημα πέντε (5) μηνών από την υποχρεωτική ημερομηνία εγκατάστασής του, ήτοι μέχρι την 7η Ιουλίου 2010, άλλως μέχρι την 27η Αυγούστου 2013, ήτοι πεντάμηνο από την 27η Μαρτίου 2013, που έληγε η προθεσμία της παραγράφου 1 στοιχ. α. της με αριθμό 1009/2012 Υ.Α., επί συνυπολογισμού της παράτασης και της δωδεκάμηνης προθεσμίας της παραγράφου 1 στοιχ. α. της με αριθμό 1009/2012 Υ.Α., καθώς και της ανωτέρω πεντάμηνης προθεσμίας, δεν επισύρει ως διοικητική κύρωση την αναστολή λειτουργίας των πρατηρίων υγρών καυσίμων, εφόσον επιδειχθεί στα ελεγκτικά όργανα «κατηρητισμένη σύμβαση, με συγκεκριμένη ημερομηνία τοποθέτησης και εγκατάστασης του συστήματος εισροών - εκροών». Επί ανυπαρξίας δε της αποκλειστικής προθεσμίας ενέργειας, που ορίζεται από την παράγραφος 1 στοιχ. α. της με αριθμό 1009/-2012 Υ.Α., λόγω της ακυρότητας της εν λόγω διάταξης, δεν επέρχεται ως διοικητική κύρωση και μετά την πάροδο της ανωτέρω πεντάμηνης προθεσμίας η αφαίρεση της άδειας λειτουργίας των πρατηρίων υγρών καυσίμων, πολύ δε περισσότερο η αναστολή της λειτουργίας τους, με ή και χωρίς καταρτισμένη σύμβαση εγκατάστασης του συστήματος εισροών - εκροών.

3.1.2.- Δεδομένου ότι, στη συγκεκριμένη περίπτωση μεταξύ εμένα και της ομόρρυθμης εταιρείας, με την επωνυμία με τον διακριτικό τίτλο είχε καταρτισθεί το από 2 Ιουλίου 2013 ιδιωτικό συμφωνητικό, με αντικείμενο την εγκατάσταση του συστήματος εισροών – εκροών στο ανωτέρω πρατήριο μου υγρών καυσίμων, που βρίσκεται επί της και με το άρθρο πέντε (5) αυτού είχε ρητά συμφωνηθεί ότι, ο απώτερος χρόνος εγκατάστασης και λειτουργίας του συστήματος εισροών – εκροών ήταν η 27η Αυγούστου 2013, όπως προανέφερα στην παράγραφο 1.4.1. του «Ιστορικού» της παρούσας μου, αλλά η εν λόγω προθεσμία δεν τηρήθηκε από την ως άνω εγκαταστάτρια εταιρεία, έπεται ότι, η άπρακτη παρέλευση της προθεσμίας που ορίζεται στην διάταξη της παραγράφου 1 στοιχ. α. της με αριθμό 1009/2012 Υ.Α., για την εγκατάσταση και λειτουργία του συστήματος εισροών – εκροών, ήτοι της 27η Μαρτίου 2013, και το περαιτέρω χρονικό διάστημα των πέντε (5) μηνών από την ως άνω ημερομηνία, ήτοι μέχρι την 27η Αυγούστου 2013, χωρίς την μέχρι τότε τοποθέτηση (εγκατάσταση και λειτουργία) του συστήματος εισροών – εκροών, δεν επισύρει καμία διοικητική κύρωση, εφόσον μπορούσε να επιδειχθεί στα ελεγκτικά όργανα η ανωτέρω σύμβαση, με τον προαναφερθέν όρο της εγκατάστασης και λειτουργίας του συστήματος εισροών – εκροών την 27η Αυγούστου 2013. Εάν δε δεχθούμε την ακυρότητα της δωδεκάμηνης προθεσμίας, που ορίζεται από την παράγραφο 1 στοιχ. α. της με αριθμό 1009/-2012 Υ.Α., τότε δεν μπορεί να επέλθει ως διοικητική κύρωση ούτε η αφαίρεση της άδειας λειτουργίας του πρατηρίου υγρών καυσίμων, για το μετά την 27η Αυγούστου 2013 χρονικό διάστημα, με ή και χωρίς καταρτισμένη σύμβαση, λόγω της μη εγκατάστασης του συστήματος εισροών – εκροών.

3.2.- Περαιτέρω, δεδομένου ότι, η φορολογική αρχή, με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης της για το χρονικό διάστημα από την 28η Αυγούστου 2013 μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013 και όχι και για το προγενέστερο πεντάμηνο (από 27-3-2013 μέχρι 27-8-2013), έλαβε υπόψη της την ανωτέρω πεντάμηνη προθεσμία της διάταξης του άρθρου 31 παρ. 8 στοιχ. γ. εδαφ. β. του Ν. 3784/2009, καίτοι η εν λόγω προθεσμία αναστέλλει μόνον την επιβολή της σ' αυτή αναφερόμενης διοικητικής ποινής, ήτοι της αναστολής της λειτουργίας του πρατηρίου υγρών καυσίμων. Όμως έπραξε ορθά, γιατί στηρίχθηκε στην διοικητική αρχή της εδραίωσης της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των φορολογούμενων έναντι των διοίκησης. Η εν λόγω όμως αρχή θα έπρεπε να εφαρμοσθεί οπωσδήποτε και για το μετά ταύτα επίδικο χρονικό διάστημα (από 28ης Αυγούστου 2013 μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013), για τους εξής λόγους, ήτοι:

3.2.1.- Όπως προανέφερα στην παράγραφο 1.3.2. του «ιστορικού» της παρούσας μου, κατά τη χρονική περίοδο από την 28η Αυγούστου 2013 μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2013 εξέδιδα καθημερινά αποδείξεις λιανικής πώλησης από ΗΦΤΜ, με αριθμό μητρώου, και μάλιστα με όλα τα αναγκαία κατά νόμο στοιχεία, όπως προκύπτει από την από 22-6-2015 έκθεση ελέγχου και μάλιστα από τις μηνιαίες καταστάσεις εσόδων - εξόδων, που παρέδωσα στον φορολογικό έλεγχο, αλλά αυτές δεν εκδιδόντουσαν από το σύστημα εισροών – εκροών, που δεν λειτουργούσε ακόμη. Δηλαδή, κατά το ανωτέρω χρονικό διάστημα ναι μεν δεν εξέδιδα το «προσθήκον» φορολογικό στοιχείο, όπως επίσης ανέφερα εκτενώς ανωτέρω στη παράγραφο 2.2.1. στοιχ. δ., εξέδιδα όμως μηχανογραφικά νόμιμες αποδείξεις λιανικής πώλησης και τηρούσα μηχανογραφικά τα λοιπά φορολογικά στοιχεία, που ορίζονται από τον ΚΦΑΣ (Ν. 4093/2012) και το απλογραφικό σύστημα τήρησης βιβλίων και φορολογικών στοιχείων, που υπαγόμεν, επιπρόσθετα δε λάμβανα ανελλιπώς τα δελτία παραλαβής - τιμολόγια πώλησης, για τις ποσότητες υγρών καυσίμων, που παραλάμβανα.

3.2.2.- Όπως προανέφερα, το σύστημα εισροών – εκροών του πρατηρίου μου πώλησης υγρών καυσίμων δεν είχε εγκατασταθεί και δεν λειτουργούσε μετά την 27η Αυγούστου 2013, λόγω αποκλειστικού πταίσματος τρίτου, ήτοι του εγκαταστάτη του, επομένως για μένα υφίστατο αντικειμενική αδυναμία έκδοσης των φορολογικών στοιχείων που προβλέπουν οι διατάξεις των παρ. 2.1. και 2.2. της με αριθμό 1009/2012 Υ.Α., παρόμοια δε αντικειμενική αδυναμία υφίστατο και για δεκάδες άλλες πρατηριούχων, για τον αυτόν ως άνω λόγο.

3.2.3.- Όπως προανέφερα στην παράγραφο 1.1. του «ιστορικού» της παρούσας μου, η με αριθμό Φ2-1617/2010 Υ.Α., που αφορά τις «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», τροποποιήθηκε σε ουσιώδη σημεία της, εκτός των άλλων Υ.Α., και με τις με αριθμούς: α) 40534/4859/2013 ΥΑ, που δημοσιεύθηκε την 22-8-2013, β) ΠΟΛ. 1206/2013 ΥΑ που δημοσιεύθηκε την 10-9-2013, γ) Φ2-515/2014 Υ.Α., που δημοσιεύθηκε την 5-3-2014, δ) Φ2-2204/2014 ΥΑ, που δημοσιεύθηκε την 12-9-2014 και ε) οικ. 79789/2014 ΥΑ, που δημοσιεύθηκε την 31-12-2014. Οι με τις ανωτέρω Υ.Α. τροποποίηση της αρχικής Υ.Α. και μάλιστα μετά την έναρξη λειτουργίας του συστήματος εισροών – εκροών γινόταν, όχι μόνον για την βελτίωση του εν λόγω συστήματος, αλλά κυρίως γιατί αυτό είχε πολλαπλά προβλήματα λειτουργικότητας, ήτοι κατ' αρχάς προβλήματα διασύνδεσης του συστήματος εισροών – εκροών με τις δεξαμενές υγρών καυσίμων και

τις αντλίες και φυσικά αποτύπωσης των πολλαπλών ενδείξεων των στην οθόνη του Η/Υ και καταγραφής τους στο σύστημα, επίσης δε και ορθής μεταφοράς των ενδείξεων. Και

3.2.4.- Όπως προανέφερα στην παράγραφο 2.2.2 των λόγων ακύρωσης της προσβαλλόμενης πράξης, το πλείστον των πρατηρίων υγρών καυσίμων στο Λεκανοπέδιο Αττικής λειτούργησαν εκπρόθεσμα το σύστημα εισροών – εκροών, λόγω της ανεπάρκειας χρόνου των ολίγων εγκαταστατών του συστήματος και των πολλαπλών προβλημάτων που καλούντο να αντιμετωπίσουν, όπως κάλλιστα το γνωρίζει η Υπηρεσία σας από το πλήθος των ασκηθειών και ασκούμενων ενδικοφανών προσφυγών και από τις διάφορες ανακοινώσεις της ίδιας της ΓΓΠΣ κατά τον επίδικο χρόνο και μετά ταύτα μέχρι τον Μάρτιο του έτους 2014, ενδεικτικά δε αναφέρω την χωρίς ημερομηνία ανακοίνωσή της [βλέπε σχετ. με αριθμό 4], που είναι μεταγενέστερη της 18ης Μαρτίου 2014, εφόσον ομιλεί για πρατήρια υγρών καυσίμων που έχουν οριστικοποιήσει τα στοιχεία τους στο μητρώο την 18-3-2014 και την επίσης χωρίς ημερομηνία ανακοίνωση της Ένωσης Βενζινοπωλών Νομού Αττικής [βλέπε σχετ. με αριθμό 4α], η οποία ομιλεί για διορία έως την 31η Μαρτίου 2014, που δίδει το Υπουργείο Οικονομικών, για τη λειτουργία του συστήματος εισροών – εκροών σε όλα τα πρατήρια του Λεκανοπεδίου Αττικής, ακριβώς, λόγω των πολλαπλών προβλημάτων που περιέγραφα ανωτέρω.

3.3.- Επομένως, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης στη Διοίκηση των φορολογούμενων θα πρέπει να τύχει εφαρμογής και για το επίδικο χρονικό διάστημα (27.8.2013 – 31.12.2013), όπως ορθά εφαρμόσθηκε για το αμέσως προηγούμενο πεντάμηνο και να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη, εφόσον ουδείς υποχρεούται να πράξει το αδύνατο. Και

4.- Όσον αφορά το εφάπαξ πρόστιμο των 300,00 ευρώ, για τη μη αποστολή στη ΓΓΠΣ των φορολογικών στοιχείων που προβλέπει η με αριθμό 1009/2012 Υ.Α., εκθέτω τα εξής:

4.1.- Κατ' αρχάς, εφόσον λειτουργεί το σύστημα εισροών – εκροών ναι μεν προβλέπεται η αυτοματοποιημένη υποβολή στην ΓΓΠΣ και του περιεχομένου των φορολογικών στοιχείων, όχι όμως από τη με αριθμό 1009/2012 Υ.Α., που λανθασμένα αναγράφεται, τόσο στην προσβαλλόμενη πράξη, όσο και στην από 22-6-2015 έκθεση ελέγχου, αλλά από τη με αριθμό ΠΟΛ 1032/7-3-2013 Υ.Α.. Και

4.2.- Όπως προαναφέρθηκε στην παράγραφο 2.1.2., για την επιβολή του ανωτέρω προστίμου αναγράφονται δύο (2) διαφορετικές διατάξεις (άρθρο 4 παρ. 1 και άρθρο 5 παρ. 8α του Ν. 2523/1997) στην από 22-6-2015 έκθεση ελέγχου και στην

προσβαλλόμενη πράξη, αντίστοιχα. Η αλήθεια είναι ότι για την επίδικη χρονική περίοδο καμία διάταξη νόμου δεν προέβλεπε την επιβολή προστίμου, για τη μη υποβολή των ειδικών φορολογικών στοιχείων της με αριθμό 1009/2012 Υ.Α., στην ΓΓΠΣ.

4.3.- Επομένως, λόγω αντιφατικότητας των διατάξεων για την επιβολή του εν λόγω προστίμου και λόγω λανθασμένης αναγραφής, όχι μόνον διάταξης, αλλά Υ.Α, που προβλέπει την υποχρέωση υποβολής των ως άνω ειδικών φορολογικών στοιχείων στην ΓΓΠΣ, και λόγω ανυπαρξίας διάταξης νόμου που να επιβάλλει κύρωση για τη μη υποβολή τους, θα πρέπει η προσβαλλόμενη πράξη να ακυρωθεί και ως προς το πρόστιμο αυτό.

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 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 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.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 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 Α.Υ.Ο. 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 στο άρθρο 2 ορίζεται ότι :

«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.

Στο πιο πάνω δελτίο καταγράφονται για κάθε δεξαμενή στην οποία πραγματοποιήθηκε παραλαβή τα εξής δεδομένα:

2.1.1. Ο α/α της δεξαμενής

2.1.2. Το είδος του καυσίμου (κωδικός και περιγραφή)

2.1.3.....

2.2. Δελτίο Ισοζυγίου Ημέρας.

Στο δελτίο αυτό καταγράφονται ηλεκτρονικά με το πέρας κάθε εργάσιμης ημέρας και το αργότερο μέχρι την ώρα 24.00΄ τα πιο κάτω δεδομένα:

2.2.1. Η ημερομηνία και η ώρα λήψης της αναφοράς.

2.2.2.....

2.3. Δελτίο Λιτρομέτρησης

Το δελτίο αυτό εκδίδεται σύμφωνα με την περίπτωση στ΄ της παραγράφου 2 του άρθρου 7 της Κ.Υ.Α. Φ2-1617/07-12-2010 (ΦΕΚ 1980 Β΄) σε κάθε περίπτωση εξαγωγής και επανεισαγωγής καυσίμου για λιτρομέτρηση.

Στο πιο πάνω δελτίο αναγράφονται:

2.3.1. Η ημερομηνία και η ώρα έκδοσης του δελτίου.

23.2.....

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.

Στην πιο πάνω απόδειξη αναγράφονται:

α) Τα στοιχεία του εκδότη,

β) Ο α/α της δεξαμενής,

γ) Ο α/α της αντλίας,

δ) Το είδος του καυσίμου,

ε) Η ημερομηνία (ΕΕΜΜΗΗ) και η ώρα έκδοσής του (ΩΩΛΛ),

στ) Ο όγκος (ποσότητα) του καυσίμου,

ζ) Η τιμή μονάδας (με Φ.Π.Α.),

η) Ο συντελεστής Φ.Π.Α.,

θ) Η συνολική αξία.»

.....

4. Σήμανση με φορολογικό μηχανισμό

Τα δελτία και οι αποδείξεις που αναφέρονται ανωτέρω 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 (ΦΕΚ 222 Α΄) και της Α.Υ.Ο.Ο. 1100772/1474/0015/ΠΟΛ.1135/26.10.2005 (ΦΕΚ 1592 Β΄).

.....

Επειδή τα ανωτέρω 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.

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 :

«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 Φ2-1617/07-12-2010 (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 με τις διατάξεις της περίπτωση α της παραγράφου 1 και την περίπτωση β της παραγράφου 2, του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

«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:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα «ή υποβάλει ελλιπή» δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

β)

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

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

β)»

Επειδή με τις διατάξεις της υποπερίπτωσης α.β 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. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας 600 ευρώ.

α.γ.»

Επειδή με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περίπτωσης α της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 ορίζεται:

«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..... »

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 5 § 9 του ν. 2523/1997 ορίζεται:

«9.Κάθε φορά που διενεργείται φορολογικός έλεγχος και διαπιστώνονται επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας διαχειριστικής περιόδου αυτοτελείς, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, παραβάσεις, για τις οποίες προβλέπεται η επιβολή προστίμων με βάση την κατηγορία βιβλίων, κατά τα οριζόμενα στην περίπτωση α΄ της παραγράφου 2, το ανώτατο όριο του προστίμου δεν μπορεί να υπερβεί κατά την πρώτη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το δεκαπενταπλάσιο των προστίμων αυτών,για κάθε κατηγορία παραβάσεων των περιπτώσεων της προηγούμενης παραγράφου και κατά τη δεύτερη έκδοση απόφασης επιβολής προστίμου το τριακονταπλάσιο των προστίμων αυτών, για κάθε ως άνω κατηγορία παράβασης.Σε περίπτωση διαπίστωσης για τρίτη φορά της διάπραξης των παραβάσεων αυτών δεν ισχύει περιορισμός ως προς το ανώτατο όριο αυτών των προστίμων.»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 ορίζεται:

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:

α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα "ή υποβάλει ελλιπή"[1] δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου,

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

ε) δεν συνεργαστεί στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου,

στ) δεν γνωστοποιήσει στη Φορολογική Διοίκηση το διορισμό του φορολογικού εκπροσώπου του,

ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο "ή εγγράφεται στο φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές,

η) δεν συμμορφώνεται με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων [3], όπως ορίζονται στο άρθρο 13 του Κώδικα.

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

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

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

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

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

δ) "πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα.

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1.

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 από 23-06-2015 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ....., διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση εγκατέστησε σύστημα εισροών – εκροών το οποίο λειτούργησε για πρώτη φορά την 27-01-2014 και εξέδωσε για πρώτη φορά Δελτίο Ισοζυγίου Ημέρας την ίδια ημέρα, ήτοι μετά την προβλεπόμενη καταληκτική ημερομηνία (27-8-2013).

Επειδή στο κεφάλαιο Διαπιστώσεις ελέγχου της ως άνω Έκθεσης Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου αναφέρεται ότι :

Από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν (πρώτο Δελτίο Ισοζυγίου ημέρας και βεβαίωση εγκατάστασης του Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών – Εκροών) διαπιστώθηκε εκπρόθεσμη εγκατάσταση του Συστήματος Εισροών εκροών ήτοι στις 27-01-2014 και κατά συνέπεια μη έκδοση φορολογικών στοιχείων που προβλέπονται από το σύστημα αυτό έως την ημερομηνία εγκατάστασης και λειτουργίας.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι υπήρξαν προβλήματα στην εγκατάσταση του συστήματος εισροών – εκροών, είτε διότι δεν ήταν εφικτή η άμεση τοποθέτηση αυτού λόγω του εξαιρετικά μεγάλου φόρτου εργασιών της εταιρίας που είχε αναλάβει την εγκατάσταση, είτε λόγω ότι επρόκειτο για δύσκολη και με μεγάλη ακρίβεια χειρισμών εργασία, είναι αβάσιμος, καθόσον σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 9 της Κ.Υ.Α Φ2-1617/17-12-2010, την ευθύνη για την παρακολούθηση της σωστής διαχρονικής λειτουργίας ολόκληρου του εγκατεστημένου συστήματος φέρουν οι πρατηριούχοι. Σε κάθε δε περίπτωση η προσφεύγουσα δεν απαλλάσσεται από τις φορολογικές της υποχρεώσεις όπως αυτές προκύπτουν από τις κείμενες διατάξεις.

Επειδή οι λοιποί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας είναι επίσης αβάσιμοι καθόσον στοιχειοθετείται κατά τα προαναφερόμενα η διάπραξη των παραβάσεων που καταλογίστηκαν σε βάρος της.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία είχε υποχρέωση έκδοσης, μέσω του συστήματος εισροών εκροών Ισοζυγίων Ημέρας από 28-08-2013 έως 31-12-2013, καθώς και των λοιπών ειδικών φορολογικών στοιχείων.

Επειδή σύμφωνα με την περίπτωση β της παραγράφου Α της Αριθ.πρωτ.ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1082182 ΕΞ 2015/17-06-2015 με θέμα <<Παρέχονται πληροφορίες αναφορικά με τις κυρώσεις που επιβάλλονται στα πρατήρια υγρών καυσίμων, κατά παράβαση των διατάξεων της ΚΥΑ ΠΟΛ 1009/05-01-2012>>:

<<Μη έκδοση των προβλεπομένων από τις διατάξεις της ΚΥΑ ΠΟΛ 1009/05-01-2012 όπως ισχύει, δελτίων παραλαβής, δελτίο ισοζυγίου ημέρας, δελτίο λιπομέτρησης), τα οποία αποτελούν ειδικά φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, ενώ έχουν εκδοθεί τα στοιχεία αξίας, σύμφωνα με την περίπτωση α.

Για τη χρήση 2013 επιβάλλονται πρόστιμα κατά παράβαση των διατάξεων της περίπτωσης α της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του ν.2523/1997(αυτοτελείς παραβάσεις), για την μη έκδοση των ως άνω ειδικών φορολογικών στοιχείων, ανεξαρτήτως τίτλου στοιχείων και όχι διακριτά για κάθε είδος.

Για τη χρήση 2014 επιβάλλονται πρόστιμα κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 1θ,σε συνδυασμό και με την παράγραφο 2(περιπτώσεις γ και δ) και του άρθρου 54 του ΚΦΔ, για την έκδοση των ως άνω επαγγελματικών στοιχείων>>

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 23-06-2015 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ....., επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αρ.πρωτ...../15-07-2015 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης Πρατήριο υγρών καυσίμων με έδρα την οδό, με ΑΦΜ:....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα εισήγηση :

Διαχειριστική περίοδος : 01/01-31/12/2013

1. Μη έκδοση εκατόν ογδόντα πέντε (185) φορολογικών στοιχείων,ήτοι 120 Δελτίων Ισοζυγίων και 65 Δελτίων παραλαβής, για το χρονικό διάστημα από 28/08/2013 έως 31/12/2013, κατά παράβαση των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. Ν.4093/2013 σε συνδυασμό με το Ν. 4174/2013 και την ΠΟΛ. 1009/04-01-2012, που επισύρει τις κυρώσεις και τα πρόστιμα του άρθρου 5 §8α του Ν.2523/1997.
Για την ανωτέρω παράβαση πρόστιμο 800,00€ X 185 (όριο15) =12.000,00 ευρώ
2. Μη αποστολή των στοιχείων που προβλέπονται από το σύστημα εισροών - εκροών (ΠΟΛ. 1009/4.1.2012) στη Γ.Γ.Π.Σ., κατά παράβαση των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. Ν. 4093/2012 σε συνδυασμό με το Ν. 4174/2013 και την ΠΟΛ. 1009/4.1.2013, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρ. 4 παρ. 1 Ν. 2523/1997.

Για την ανωτέρω παράβαση πρόστιμο 300,00 €.

Συνολικό ποσό προστίμου : 12.300,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ 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).