



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Τηλέφωνο : 2313-333254
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη, 30-09-2020

Αριθμός Απόφασης: **1493**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού».

5. Την Α. 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως και την 30.09.2020.

6. Την από **17-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... - **ΑΦΜ** ..., κατά της με αριθμό .../**18-12-2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, περιόδου 27/08/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

7. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
8. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8΄ - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **17-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... - **ΑΦΜ** ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθ. .../**18-12-2019** Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, περιόδου 27/08/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **4.500,00 €**, λόγω μη αποστολής στοιχείων-μη υποβολής του ηλεκτρονικού αρχείου του ειδικού φορολογικού στοιχείου «ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΗΜΕΡΑΣ», σύμφωνα με την παρ 2 της ΠΟΛ. 1009/2012, στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., που προβλέπεται από τη λειτουργία του «ολοκληρωμένου συστήματος εισροών-εκροών των πρατηρίων υγρών καυσίμων», κατά παράβαση των διατάξεων του Ν. 3784/2009 και της παρ 2 της ΠΟΛ 1032/2013 για το χρονικό διάστημα από 27/08/2013-31/12/2013 (για τουλάχιστον 105 ημέρες), επισύροντας τις κυρώσεις των παρ 8^α και 9 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 σε συνδυασμό με την παρ 3 περ ζ΄ του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015. Η εν λόγω παράβαση είναι αυτοτελής και το πλήθος των περιπτώσεων περιορίζεται στο δεκαπενταπλάσιο του προστίμου με βάση την κατηγορία των βιβλίων (λόγω της τήρησης διπλογραφικών βιβλίων 15 X 900,00€ =13.500,00 X 1/3).

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../14-10-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, που εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση των υπ' αριθ..../15-09-2014 και .../20-02-2015 σχετικών εντολών.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Η διάταξη των παρ 8 και 9 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, προβλέπει και τυποποιεί ως διαδικαστική παράβαση την παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου που ορίζεται από τις διατάξεις του ΚΦΑΣ και όχι την μη αποστολή αυτών. Σε κάθε περίπτωση όμως ο προσφεύγων είχε εκδώσει νομίμως όλα τα φορολογικά στοιχεία και τα Ισοζύγια Ημέρας για την ελεγχόμενη διαχειριστική περίοδο. Η μόνη παράβαση που διαπιστώθηκε είναι η μη αποστολή στοιχείων - μη υποβολή των ηλεκτρονικών αρχείων στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ.

- 2) Βάσει της από 25.06.2013 σύμβασης προμήθειας και υλοποίησης συστήματος εισροών-εκροών & παροχής υπηρεσιών συντήρησης-υποστήριξης, που σύναψε ο προσφεύγων με την εταιρεία «Singular Logic A.B.», της ανέθεσε την προμήθεια και υλοποίηση του εν λόγω συστήματος. Συνεπώς ο χρόνος ενεργοποίησης και λειτουργίας του συστήματος εισροών - εκροών ήταν αποκλειστική ευθύνη του εγκαταστάτη, με τον οποίο είχε εμπροθέσμως συμβληθεί και η όποια καθυστέρηση υπήρξε από μεριά του τελευταίου οφειλόταν στο φόρτο και στα τεχνικά ζητήματα που αντιμετώπιζε γενικά και τα οποία ήταν εκτός της σφαίρας επιρροής του. Σε κάθε περίπτωση η μη αποστολή των νομίμως εκδοθέντων στοιχείων οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, που ανάγονται αποκλειστικά στη λειτουργία του τεχνικού συστήματος, στην οποία ο ίδιος δεν είχε δικαίωμα να παρέμβει.
- 3) Εσφαλμένως και κατά παράβαση νόμου επιβάλλεται εις βάρος του το επίμαχο πρόστιμο, για φερόμενη παράβαση των διατάξεων της παρ 2 της ΠΟΛ 1032/2013.

Επειδή, με το άρθρο 62 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων... 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία...».

Επειδή, με το άρθρο 64 του ν.4174/2013 ορίζεται 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».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.2690/1999 ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης....».

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

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. **20 του ν. 3842/2010**, ορίζεται ότι: «1. Για συναλλαγές επιτηδευματιών με άλλους επιτηδευματίες και πρόσωπα που αναφέρονται στην [παράγραφο 3 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ.](#) τα δεδομένα των φορολογικών στοιχείων, που εκδίδονται, διαβιβάζονται ηλεκτρονικά σε βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται ο χρόνος και η διαδικασία σταδιακής εφαρμογής των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου με βάση την αξία της συναλλαγής ή τον κύκλο εργασιών και οι τεχνικές προδιαγραφές διαβίβασης των δεδομένων..... 6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ο χρόνος διαβίβασης των δεδομένων των στοιχείων που αναφέρονται στην παράγραφο 1, ο τρόπος, η διαδικασία, η έκταση εφαρμογής, το όριο της αξίας των στοιχείων, ο τρόπος επιβεβαίωσης, η διαδικασία πρόσβασης των πιστοποιημένων χρηστών και κάθε άλλο θέμα για την εφαρμογή του άρθρου αυτού».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του **άρθρου 31 του ν. 3874/2009**, ορίστηκε η υποχρέωση εγκατάστασης συστήματος εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και τέθηκαν οι εξουσιοδοτικές διατάξεις για την έκδοση κοινών υπουργικών αποφάσεων. Στα πλαίσια αυτά με την ΚΥΑ Φ2-1617/07-12-2010, όπως τροποποιήθηκε με την ΚΥΑ Φ2-2022/14-11-2012, ορίστηκαν οι διαδικασίες και προδιαγραφές εγκατάστασης και ελέγχου ολοκληρωμένων συστημάτων παρακολούθησης εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων.

Επειδή με την **Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1009/04-01-2012** (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, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι:

«1. Χρονοδιάγραμμα εφαρμογής

Καθορίζουμε την καταληκτική ημερομηνία εγκατάστασης και παραγωγικής λειτουργίας Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών Εκροών, σύμφωνα με την Κ.Υ.Α. [Φ2-1617/07-12-2010](#) (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.
- β. Εντός δέκα οκτώ (18) μηνών από την έναρξη ισχύος της παρούσας στις Περιφερειακές Ενότητες Λάρισας, Αχαΐας, Ηρακλείου, Μαγνησίας και Ιωαννίνων.
- γ. Εντός είκοσι τεσσάρων (24) μηνών από την έναρξη ισχύος της παρούσας στη λοιπή Ελληνική Επικράτεια.

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.

Στο πιο πάνω δελτίο καταγράφονται για τις δεξαμενές στις οποίες πραγματοποιήθηκε παραλαβή ανά τύπο καυσίμου, τα εξής δεδομένα:

2.1.1. Οι ψηφιακοί αριθμοί Μητρώου των δεξαμενών.

2.1.2. Το είδος του καυσίμου (κωδικός και περιγραφή)

2.1.3. Η ημερομηνία (ΗΗΜΜΕΕ) και η ώρα (ΩΩΛΛ)

2.1.4.:

Όλα τα ανωτέρω δεδομένα καταγράφονται αυτόματα από το σύστημα, εκτός από τις περιπτώσεις 2.1.5.1, 2.1.5.2, 2.1.5.3, 2.1.5.4, 2.1.5.5 2.1.5.6 και 2.1.5.7, τα οποία εισάγονται στο σύστημα μέσω κατάλληλου χειρισμού.

Σε περίπτωση βλάβης του συστήματος κατά την έκδοση του ανωτέρω δελτίου, οι σχετικές εισαγωγές στοιχείων θα γίνονται μέσω κατάλληλου χειρισμού και το σύστημα θα ενημερώνεται σχετικά μετά την επαναφορά του σε λειτουργία.

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:

2.2.1. Η ημερομηνία και η ώρα λήψης της αναφοράς

2.2.2 Η ημερομηνία, η ώρα έναρξης και η ώρα λήξης της χρονικής περιόδου για την οποία εκδίδεται το ισοζύγιο

2.2.3.

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 (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

2.3.2. Το είδος του καυσίμου (κωδικός και περιγραφή)

2.3.3. Ο α/α της αντλίας

2.3.4.

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 αντλίας,

γ) Το είδος του καυσίμου,

δ) Η ημερομηνία (ΗΗΜΜΕΕ) και η ώρα έκδοσής του (ΩΩΛΛ),

ε) Ο όγκος (ποσότητα) του καυσίμου,

στ) Η τιμή μονάδας (με Φ.Π.Α.),

ζ) Ο συντελεστής Φ.Π.Α.,

η) Η συνολική αξία.

3.2.

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΄).

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. [...]

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, 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 προβλέπεται: «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 Σελίδα 7 από 13 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 αποστέλλομένων 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 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 27.8.2013** στην Περιφέρεια Αττικής και στην Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης.

Επειδή στο με αρ. πρωτ. **ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1082182 ΕΞ 2015** απαντητικό έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων, ΤΜΗΜΑ Ζ' (Κ.Φ.Α.Σ.) της Γ.Γ.Δ.Ε., προς την ΔΕΔ Αθηνών με θέμα: «Παρέχονται πληροφορίες, αναφορικά με τις κυρώσεις που επιβάλλονται στα πρατήρια υγρών καυσίμων, κατά παράβαση των διατάξεων της Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1009/5.1.2012, για την εγκατάσταση και λειτουργία των συστημάτων εισροών – εκροών. Σχετ.: Το αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1070048 ΕΞ. 22.5.2015 έγγραφό σας», αναφέρονται τα εξής: «Απαντώντας στο παραπάνω σχετικό έγγραφό σας, αναφορικά με το αντικείμενο του θέματος και τα ερωτήματα που τέθηκαν με αυτό, στο πλαίσιο εξέτασης ενδικοφανών προσφυγών από την υπηρεσία σας, που αφορούν ελέγχους που διενεργούνται από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. στα πρατήρια υγρών καυσίμων και αφορούν τις χρήσεις 2013 και 2014, θέτουμε υπόψη σας, όσον αφορά τις περιπτώσεις που αναφέρετε Σελίδα 8 από 13 στο υπόψη έγγραφο, τα ακόλουθα:

A.

Περίπτωση α': Έκδοση στοιχείων εσόδου από Φ.Τ.Μ. – Φορολογικό Μηχανισμό και καταχώρισή τους στα τηρούμενα βιβλία, βάσει των δελτίων ημερήσιας αναφοράς «Ζ» και όχι μέσω συστήματος εισροών – εκροών:

Για τη χρήση 2013: Επιβάλλονται πρόστιμα κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 του ν.1809/1988, για την μη εγκατάσταση του συστήματος εισροών – εκροών (γενική παράβαση), καθώς και της περίπτωσης γ' της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 (αυτοτελείς παραβάσεις), για την 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.

Για τη χρήση 2014: Επιβάλλονται πρόστιμα κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 του ν.1809/1988, για την μη εγκατάσταση του συστήματος εισροών – εκροών. Από τις διατάξεις της παραγράφου 10' του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013), προβλέπεται παράβαση για την μη έκδοση ή την ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων, αντίθετα δεν προβλέπεται παράβαση για την ελλιπή έκδοση φορολογικών στοιχείων, όπως η περίπτωση της μη αναγραφής του είδους και της ποσότητας του καυσίμου στο περιεχόμενο των στοιχείων εσόδου.

Περίπτωση β': Μη έκδοση των προβλεπόμενων από τις διατάξεις της Κ.Υ.Α. ΠΟΛ.1009/2012 όπως ισχύει, δελτίων (δελτίο 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 Κ.Φ.Δ., για την μη έκδοση των ως άνω επαγγελματικών στοιχείων.

Περίπτωση γ': Έκδοση, μέσω του συστήματος εισροών – εκροών, των προβλεπόμενων από τις διατάξεις της Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1009/2013 ειδικών φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων εσόδου καθώς και δελτίων), χωρίς τη χρήση φορολογικού μηχανισμού σήμανσης για την έκδοσή τους.

Για τη χρήση 2013: Επιβάλλονται πρόστιμα κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 και του άρθρου 10 του ν.1809/1988, για τη μη χρήση φορολογικού μηχανισμού σήμανσης για την έκδοση των προβλεπόμενων από τις διατάξεις της Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1009/2012 ειδικών φορολογικών στοιχείων.

Για τη χρήση 2014: Ομοίως. Β. Για τις αυτοτελείς παραβάσεις, των ως άνω αναφερόμενων περιπτώσεων α' και β', τα πρόστιμα καταλογίζονται ως εξής:

Για τη χρήση 2013: Για τις επαναλαμβανόμενες εντός της ίδιας χρήσης αυτοτελείς παραβάσεις, ισχύουν οι διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 5 του ν.2523/1997, διακριτά για κάθε κατηγορία παράβασης.

Για τη χρήση 2014: Δεν προβλέπεται παράβαση για την ελλιπή έκδοση φορολογικών στοιχείων, όπως η περίπτωση της μη αναγραφής του είδους και της ποσότητας του καυσίμου στο περιεχόμενο των στοιχείων εσόδου (περίπτωση α'). Για την μη έκδοση των ως άνω δελτίων (δελτίο παραλαβής, δελτίο ισοζυγίου ημέρας, δελτίο λιπομέτρησης), τα οποία αποτελούν ειδικά φορολογικά στοιχεία (περίπτωση β'), κατά παράβαση των διατάξεων της παραγράφου 1θ', του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., επιβάλλονται τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις διατάξεις των παραγράφων 2γ' και 2δ' του ιδίου άρθρου και νομοθετήματος. Τέλος, επισημαίνεται ότι, σε κάθε περίπτωση, η μη χρήση φορολογικού μηχανισμού σήμανσης, για την έκδοση των προβλεπόμενων από τις διατάξεις της Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1009/2013 φορολογικών στοιχείων, από το σύστημα εισροών – εκροών, αποτελεί διακριτή παράβαση ανά ελεγχόμενη χρήση και δεν συναθροίζεται σε καμία περίπτωση τόσο με τις αυτοτελείς παραβάσεις, που προβλέπονται από τις διατάξεις των παραγράφων 8γ' και 8α' του άρθρου 5 του ν.2523/1997 για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του ιδίου άρθρου, που ίσχυαν κατά τη χρήση 2013, ούτε και με τις παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων που προβλέπονται από τις διατάξεις της παραγράφου 1θ' του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 2γ' και 2δ' του ιδίου άρθρου που ισχύουν από 1.1.2014 και εξής.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 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 900 (εννιακόσια) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α΄ και η΄ της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε 1.200 (χίλια διακόσια) 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. [...]

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.. [...]

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, στο άρθρο 7 παρ 3 περ ζ΄ του Ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α΄129), ως ισχύει από 17/10/2015, ορίζεται ότι: «3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α΄ 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α΄ 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των [άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 5 του Ν.2523/1997](#) , αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: [...]

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στην από 18/12/2019 έκθεση ελέγχου προστίμου άρθρου 7 του ν.4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου προκύπτει ότι, στις 15/09/2014, συνεργείο της εν λόγω φορολογικής αρχής διενέργησε επιτόπιο έλεγχο στην δηλούμενη έδρα του προσφεύγοντος στο ..., με κύρια δραστηριότητα το λιανικό εμπόριο βενζίνης και πετρελαίου κίνησης (πρατήριο) για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 31 του ν. 3874/2009. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι στην ανωτέρω δηλωθείσα διεύθυνση εγκατάστασης, ήτοι στον ίδιο χώρο και στις ίδιες εγκαταστάσεις λειτουργούσε η ανώνυμη εταιρία με την επωνυμία «... Α.Ε.» με ΑΦΜ ... και όχι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος.

Ακολούθως, οι υπάλληλοι της φορολογικής αρχής επέδωσαν στον ίδιο τον προσφεύγοντα την από 16/09/2014 πρόσκληση- αίτημα χορήγησης αντιγράφων βιβλίων και στοιχείων στο οποίο ανταποκρίθηκε.

Από την επεξεργασία των προσκομισθέντων λογιστικών αρχείων αλλά και τον επιτόπιο έλεγχο, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος (πρατήριο υγρών καυσίμων):

α) ήταν σε λειτουργία και εμπορευόταν καύσιμα κατά την ελεγχόμενη χρονική περίοδο (σύμφωνα με την οικεία εντολή ελέγχου), ήτοι από 27/8/2013 (καταληκτική ημέρα υποχρέωσης εγκατάστασης και λειτουργίας του «Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών -Εκροών») και έως την 31-5-2014,

β) κατά την ημέρα του επιτόπιου ελέγχου (15-09-2014) δεν λειτουργούσε στην δηλωθείσα δ/νση-χώρο εγκατάστασης,

γ) έως και την ημερομηνία ελέγχου 15/9/2014 δεν είχε ενεργοποιήσει την εφαρμογή του «Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών-Εκροών» και ως εκ τούτου δεν έχει υποβάλει σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία στην Γ.Γ.Π.Σ. τα ημερήσια ειδικά φορολογικά στοιχεία ΔΕΛΤΙΑ ΙΣΟΖΥΓΙΟΥ ΗΜΕΡΑΣ, ούτε τα εκ περιτροπής, ΔΕΛΤΙΑ ΠΑΡΑΛΑΒΗΣ ΚΑΥΣΙΜΩΝ, ΔΕΛΤΙΑ ΛΙΤΡΟΜΕΤΡΗΣΗΣ ΚΑΥΣΙΜΩΝ κλπ.,

δ) κατά την ημέρα του επιτόπιου ελέγχου κανένα φορολογικό στοιχείο (ούτε ειδικό φορολογικό στοιχείο κατά τις διατάξεις της ΠΟΛ.1032/2013) δεν επέδειξε.

Από το υπ' αριθ. πρωτ. ΓρΓΓΠ ... ΕΞ 2014/09-10-2014 έγγραφο της ΓΓΠΣ (ως απάντηση στο υπ' αριθ. πρωτ. .../01-10-2014 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης) σχετικά με την ημερομηνία της 1^{ης} αποστολής στοιχείων για τα εκδοθέντα Δελτία Ισοζυγίου Ημέρας, προκύπτει ότι ο προσφεύγων όχι μόνο δεν είχε στείλει κανένα τέτοιο ειδικό στοιχείο, αλλά δεν είχε καν

ενεργοποιηθεί στην βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. (ήτοι την εφαρμογή «Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών – Εκροών»).

Μετά την κοινοποίηση του υπ' αριθ. .../2019 Σημειώματος διαπιστώσεων του ελέγχου με τον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 και κατόπιν του υπ' αριθ. πρωτ. .../05-12-2019 υπομνήματος που υπέβαλε ο προσφεύγων, διατυπώνοντας τις απόψεις του και συνυποβάλλοντας αντίγραφα των αποδείξεων εσόδων και των «Ισοζυγίων Ημέρας» από την 01/11/2013, η φορολογική αρχή διαφοροποιώντας την αρχική της θέση, συμπέρανε ότι ο προσφεύγων, αν και δεν είχε θέσει σε λειτουργία το σύστημα εισροών εκροών, εξέδιδε κανονικά αποδείξεις εσόδων με τη χρήση-σήμανση του ειδικού φορολογικού μηχανισμού (ΕΑΦΔΣΣ) και η εν λόγω παράβαση κρίθηκε ως τυπική που δεν επηρεάζει το κύρος των βιβλίων.

Καταλήγοντας, καταλόγισε στον προσφεύγοντα για την περίοδο από 27/08/2013-31/12/2013 την παράβαση της μη αποστολής στοιχείων-μη υποβολής του ηλεκτρονικού αρχείου του ειδικού φορολογικού στοιχείου «ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΗΜΕΡΑΣ», στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ., που προβλέπεται από τη λειτουργία του «Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών-Εκροών» των πρατηρίων υγρών καυσίμων, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3784/2009 και της παρ 2 της ΠΟΛ 1032/2013 (για τουλάχιστον 105 ημέρες), επιβάλλοντας τις κυρώσεις των παρ 8^α και 9 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 (αυτοτελής παράβαση) σε συνδυασμό με την παρ 3 περ ζ' του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 και με τον περιορισμό του πλήθους των περιπτώσεων στο δεκαπενταπλάσιο με βάση την κατηγορία των βιβλίων.

Ταυτόχρονα καταλόγισε στον προσφεύγοντα (για την περίοδο από 27/08/2013-31/12/2013) με την υπ' αριθ. .../20-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 4 παρ 1 του Ν. 2523/1997 πρόστιμο ύψους 300,00 €, λόγω μη αποστολής στοιχείων-μη υποβολής των ηλεκτρονικών αρχείων στη βάση δεδομένων της Γ.Γ.Π.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ 2 της ΠΟΛ 1032/2013. Κατά της υπ' αριθ. .../20-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, ασκήθηκε η υπ' αριθ. πρωτ. .../17-01-2020 ενδικοφανής προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ. .../30-09-2019 απόφαση της Υπηρεσίας μας.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».*

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η διάταξη των παρ 8 και 9 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997, προβλέπει και τυποποιεί ως διαδικαστική παράβαση την παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου που ορίζεται από τις διατάξεις του ΚΦΑΣ και όχι την μη αποστολή αυτών, για την οποία, κατά παράβαση του νόμου, η προσβαλλόμενη πράξη του επιβάλλει το ανωτέρω πρόστιμο.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση στην από 18/12/2019 έκθεση ελέγχου ΚΦΑΣ, α) δεν αναφέρεται ως διαπιστωθείσα παράβαση για τη φορολογική περίοδο 27/08/2013-31/12/2013 η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα αλλά η μη αποστολή στοιχείων – μη υποβολή του ηλεκτρονικού αρχείου του ειδικού φορολογικού στοιχείου «Ισοζύγιο Ημέρας» στη βάση δεδομένων της ΓΓΠΣ, ωστόσο του επιβάλλεται πρόστιμο κατά τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ 8 περ α΄ του Ν. 2523/1997, (σε συνδυασμό με την παρ 9 του ίδιου άρθρου), που προβλέπει κυρώσεις για την περίπτωση παράλειψης έκδοσης φορολογικών στοιχείων, β) δεν αποσαφηνίζεται αν, βάσει των ημερήσιων δελτίων αναφοράς «Ζ» και όχι μέσω του συστήματος εισροών εκροών, τα στοιχεία που εκδόθηκαν από αυτόν ανέγραφαν το είδος και την ποσότητα του καυσίμου και καταχωρούνταν στα τηρούμενα βιβλία του, προκειμένου α) να διαπιστωθεί αν ο προσφεύγων εμπίπτει στην περίπτωση α΄, β΄ ή γ΄ του ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ1082182 ΕΞ 2015 εγγράφου της Διεύθυνσης Ελέγχων, ήτοι σε έκδοση στοιχείων εσόδου από Φ.Τ.Μ. – Φορολογικό Μηχανισμό και καταχώρισή τους στα τηρούμενα βιβλία, βάσει των δελτίων ημερήσιας αναφοράς «Ζ» και όχι μέσω συστήματος εισροών – εκροών (περίπτωση α΄) ή σε μη έκδοση των προβλεπόμενων από τις διατάξεις της Κ.Υ.Α. ΠΟΛ.1009/2012, όπως ισχύει, δελτίων (δελτίου παραλαβής, δελτίου ισοζυγίου ημέρας, δελτίου λιτρομέτρησης), τα οποία αποτελούν ειδικά φορολογικά στοιχεία, ενώ έχουν εκδοθεί τα στοιχεία αξίας, σύμφωνα με την περίπτωση α΄ (περίπτωση β΄) ή σε έκδοση, μέσω του συστήματος εισροών – εκροών, των προβλεπόμενων από τις διατάξεις της Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1009/2013 ειδικών φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων εσόδου καθώς και δελτίων), χωρίς τη χρήση φορολογικού μηχανισμού σήμανσης για την έκδοσή τους (περίπτωση γ΄) και β) να επιβληθούν οι ορθές κυρώσεις, ήτοι για την α΄ περίπτωση στη χρήση 2013 οι κυρώσεις της περ γ΄ της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 (αυτοτελείς παραβάσεις), για τη β΄ περίπτωση οι κυρώσεις της περ α΄ της παραγράφου 8 του άρθρου 5 του Ν. 2523/1997 (αυτοτελείς παραβάσεις) και για τη περίπτωση γ΄ οι κυρώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 5 του ν.2523/1997 και του άρθρου 10 του ν.1809/1988, για τη μη χρήση φορολογικού μηχανισμού σήμανσης.

Επειδή, από τα προαναφερθέντα διαφαίνεται ότι, η έκθεση ελέγχου εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, είναι πλημμελώς αιτιολογημένες, καθώς δεν λήφθηκαν υπόψη τα ανωτέρω στοιχεία.

Επειδή, με το άρθρο **36 του ν.4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του προηγούμενου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης. 2. Η περίοδος που

αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:..γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, η οποία δεν προσβάλλεται με ένδικο βοήθημα ή μέσο και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά...» και με τις διατάξεις του άρθρου **63 παρ 6** του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς.... Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης».

Επειδή, παρέχεται στον Προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέας πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του ν. 4174/2013. Κατόπιν αυτών:

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **17-01-2020** και με αριθ. πρωτ. ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... - **ΑΦΜ** ... και την ακύρωση της υπ' αριθ. .../18-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 περιόδου 27/08/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, ως πλημμελώς αιτιολογημένης.

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
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.