



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 10-2-2020

Αριθμός απόφασης: 335

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες :

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.aade.gr

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 1064/27-4-2017 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 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 από **14/10/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με **ΑΦΜ**, με αντικείμενο εργασιών, μεταξύ άλλων, «λιανικό εμπόριο βενζίνης και πετρελαίου κίνησης» και έδρα

το 4^ο χλμ., Τ.Κ., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της με αρ./2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη επιβολής προστίμου της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 17/10/2019 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **14-10-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με **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 με αρ./2019 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης πρόστιμο ποσού 9.100,00 €, λόγω μη διαβίβασης ημερησίων εκδοθέντων παραστατικών πωλήσεων υγραερίου κίνησης, στη βάση δεδομένων της ΑΑΔΕ, σε ενενήντα μία (91) περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του ν.3842/2010, που επισύρει τις κυρώσεις της περ. ιγ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 και επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. α' της παρ. 2 του ιδίου νόμου.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου γραφείου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, δυνάμει της με αριθμ./2019 εντολής ελέγχου. Ειδικότερα, είχε προηγηθεί επιτόπιος έλεγχος, δυνάμει της υπ' αριθμ./2019 εντολής ελέγχου, βάσει του οποίου συνεργείο ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, μετέβη στην έδρα της ομόρρυθμης επιχείρησης με την επωνυμία «.....» και με κύριο αντικείμενο δραστηριότητας «υπηρεσίες συντήρησης και επισκευής επιβατηγών αυτοκινήτων οχημάτων, με υλικά και ανταλλακτικά» και δευτερεύουσα «το λιανικό εμπόριο (πρατήριο) βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και λιανικό εμπόριο (πρατήριο) υγραερίων για εφοδιασμό αυτοκινήτων». Από τον ως άνω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι οι αντλίες εφοδιασμού υγραερίου κίνησης δεν ήταν συνδεδεμένες με εγκατεστημένο φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό (Φ.Η.Μ.) και ως εκ τούτου τα δεδομένα των εκδοθέντων παραστατικών πωλήσεων δε διαβιβάζονταν στη βάση δεδομένων της ΑΑΔΕ, κατ' εφαρμογή του άρθρου 20 του ν.3842/2010 και της ΠΟΛ.1208/2018. Ακολούθως, ο έλεγχος συνέταξε το με αριθμ./2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου – κλήση σε ακρόαση, το οποίο και επέδωσε μαζί με τον προσωρινό προσδιορισμό προστίμου στην προσφεύγουσα επιχείρηση, προκειμένου αυτή να υποβάλλει τις προφορικές ή γραπτές απόψεις της επί των αναγραφόμενων διαπιστώσεων του ελέγχου. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε στο ως άνω σημείωμα με την κατάθεση του με αριθμ. πρωτ./2019 υπομνήματος, αναφέροντας ότι η εταιρεία τους μετά την έκδοση της Πολ.

1208/2018 ήρθε σε επαφή και συνεννόηση με αρμόδιο ειδικό τεχνικό για την εγκατάσταση του μηχανισμού διασύνδεσης των εκδοθέντων παραστατικών πωλήσεων με την ΑΑΔΕ. Ωστόσο, ο τεχνικός δεν μπόρεσε να προσαρμόσει έγκαιρα το λογισμικό, λόγω του ότι εκκρεμούσαν τεχνικές πληροφορίες από την Ιταλία με αποτέλεσμα να καταστεί αδύνατη η εκπλήρωση της εν λόγω υποχρέωσής τους για λόγους ανωτέρας βίας.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν έκανε αποδεκτούς τους ως άνω ισχυρισμούς, επικαλούμενη τις διατάξεις της Ε.2154/2019.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου, για τους παρακάτω νόμιμους και βάσιμους λόγους :

1. Η παράβαση της υποχρέωσης των επιχειρήσεων εμπορίας πετρελαιοειδών & υγραερίου που προβλέπεται στο αρ.20 παρ.1 του Ν.3842/2010 επισύρει τις κυρώσεις του άρ.54 παρ.1' περ. ιγ' και παρ.2 περ. α' του ν.4174/2013. Ωστόσο, από την ακριβή διατύπωση της διάταξης, συνάγεται ότι το πρόστιμο των 100€ της περ. α' της παρ.2 του άρθρου 54 επιβάλλεται μόνο στις φορολογίες κεφαλαίου. Για τις λοιπές φορολογίες ελλείπει ρητής αναφοράς, η μη συμμόρφωση δεν αποτελεί παράβαση που επισύρει την επιβολή προστίμου.
2. Με την εγκύκλιο 1208/2018 καθορίστηκε η υποχρέωση διασύνδεσης των εκδιδόμενων παραστατικών πωλήσεων των πρατηρίων καυσίμων με τη βάση δεδομένων της ΑΑΔΕ, ενώ με την Ε.2056/2019 προβλέφθηκε η διαδικασία σε περίπτωση μη λειτουργίας του συστήματος εισροών – εκροών. Στην περίπτωση της προσφεύγουσας επιχείρησης, η τεχνικός δεν κατάφερε εγκαίρως να προσαρμόσει το σύστημα και να δικτυώσει το λογισμικό με αποτέλεσμα να μην καταστεί εφικτή η τήρηση της υποχρέωσής της. Θα πρέπει να εφαρμοστεί η Ε.2056/2019 και να της επιτραπεί η διαβίβαση των δεδομένων, καθώς δεν φέρει καμία υπαιτιότητα για την παράβαση.
3. Σε περίπτωση παράβασης του αρ.54 παρ.1 περ. ιγ' το επιβαλλόμενο πρόστιμο της παρ.2 περ. α' που ανέρχεται σε 100€, πρέπει να επιβληθεί για ολόκληρη την ελεγχόμενη περίοδο. Αυτό συνάγεται από τις εγκυκλίου 1032/2013 & 1026/2018.
4. Η διάταξη του άρθρου 54 παρ.2 περ. α' του Ν. 4174/2013 δεν καθορίζει ανώτατο όριο (οροφή) στην επιβολή προστίμου για παραβάσεις της παρ.1 περ. ιγ' του ίδιου άρθρου, γεγονός που αντιβαίνει στις αρχές της αναλογικότητας, της προστασίας της περιουσίας και της ελεύθερης ανάπτυξης της προσωπικότητας καθώς στηρίζεται σε μέτρο προδήλως απρόσφορο και ακατάλληλο για την επίτευξη του σκοπού για τον οποίο θεσπίστηκε. Η

αντισυνταγματικότητα της διάταξης είναι περισσότερο εμφανής, καθώς επιβλήθηκε υψηλό πρόστιμο, παρ' ότι η μη διαβίβαση των στοιχείων δεν οφείλεται σε υπαιτιότητά του, ενώ δεν διαπιστώθηκε από τον έλεγχο προσπάθεια φοροδιαφυγής και απόκρυψης εσόδων.

Ως προς τον πρώτο και τρίτο ισχυρισμό, επισημαίνονται τα εξής:

Επειδή, με τις διατάξεις της **παραγράφου 7 του άρθρου 31 του ν. 3784/2009**, 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. Επιπλέον με την απόφαση με αριθμ. **Δ.Σ.Σ.Α. 1061419 ΕΞ 2018/23-04-2018** (Φ.Ε.Κ. 1686/Β'15-05-2018, η οποία εκδόθηκε στο πλαίσιο υλοποίησης του έργου Ε. 1.2.9 του επιχειρησιακού σχεδίου της Α.Α.Δ.Ε., προτάθηκε η εγκατάσταση συστήματος εισροών- εκροών πέρα από την αλυσίδα διακίνησης πετρελαιοειδών και για τον έλεγχο διακίνησης βιομηχανικού υγραερίου και υγραερίου κίνησης. Εκτός της τήρησης βιβλίου, προτάθηκε να υπάρχει on line διασύνδεση ταμειακών μηχανών με τις αντλίες διάθεσης, ώστε να εκδίδεται αυτομάτως απόδειξη και να αποδίδονται οι φόροι. Ειδικότερα δε, για τις τεχνικές προδιαγραφές των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και των συστημάτων και τις προδιαγραφές αποσπελλόμενων αρχείων την ΑΑΔΕ, εκδόθηκαν οι **ΠΟΛ. 1220/12, 1221/2012, 1076/2013, 1166/2018 και 1195/2018**.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. **20 του ν. 3842/2010** (όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 75 του ν. 4472/2017), ορίζεται ότι: «1. Τα υποκείμενα σε φόρο φυσικά και νομικά πρόσωπα των άρθρων 3 και 45 αντίστοιχα του ν. 4172/2013 (Α'167) υποχρεούνται να διαβιβάζουν ηλεκτρονικά σε βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, τα δεδομένα των εκδιδόμενων λογιστικών αρχείων - στοιχείων, ανεξαρτήτως της μεθόδου έκδοσης αυτών..... 6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, η οποία εκδίδεται μετά από πρόταση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, καθορίζονται η έκταση εφαρμογής, οι εξαιρέσεις, οι ειδικότερες υποχρεώσεις των φορολογούμενων της παραγράφου 1, καθώς και κάθε άλλο θέμα σχετικό με τα ανωτέρω. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζεται η διαδικασία και οι τεχνικές προδιαγραφές για τη διαβίβαση, την ασφάλεια και την επεξεργασία των δεδομένων της παραγράφου 1, καθώς και κάθε άλλο θέμα σχετικό με τα ανωτέρω».

Επειδή, στο **άρθρο 54 παρ. 1 του ν. 4174/2013** ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται

στο πεδίο εφαρμογής του: α), β), ιγ) δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις της παρ. 1 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (Α' 58). ».

Η περίπτωση ιγ' προστέθηκε με το άρθρο 73 του Ν.4446/22-12-2016, ενώ στο **άρθρο 54 παρ. 2** του ανωτέρου νόμου, όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει με το αρ.3 παρ.3 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «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 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1,.....».

Επειδή, η ως άνω διάταξη της παρ. 2 περ. α' του άρθρου 54, πριν την τροποποίησή της με το αρ.3 παρ.3 του ν.4337/17-10-2015 όριζε ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

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) 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

[και την έκδοση στοιχείων], 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,

Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι ο νομοθέτης με την τροποποίηση της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ επεσήμανε ότι η επιβολή της κύρωσης των 100€ καταλαμβάνει όχι μόνο την περίπτωση της μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογικής δήλωσης από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, αλλά και την περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων κεφαλαίου.

Επειδή, με το **άρθρο 73 του ν. 4446/2016** τροποποιήθηκε το άρθρο 54 του ν. 4174/2013 και προβλέφθηκε ρητά η συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις του άρθρου 20 παρ.1 του ν. 3842/2010 (παρ. 1, περ. ιγ'), καθώς και η επιβολής κύρωσης σε περίπτωση παράβασης της ως άνω διάταξης (παρ. 2, περ. α').

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1208/2018**, η οποία εκδόθηκε αναφορικά με τη διαβίβαση δεδομένων των παραστατικών πωλήσεων που εκδίδονται από Φ.Η.Μ., που είναι εγκατεστημένες σε πρατήρια καυσίμων, σε εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης και σε προμηθευτές υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου σε πρατήρια, σε βάση δεδομένων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), ορίζεται στο **άρθρο 2**, ότι : **«Τα δεδομένα των εκδιδόμενων παραστατικών πωλήσεων, που αναφέρονται στο προηγούμενο άρθρο, διαβιβάζονται από τις υπόχρεες οντότητες αποκλειστικά ηλεκτρονικά, σε βάση δεδομένων της Α.Α.Δ.Ε. ανά Φ.Η.Μ. και για κάθε ένα παραστατικό που εκδίδεται, το αργότερο με το πέρας των διενεργούμενων συναλλαγών, σε ημερήσια βάση. Οι τεχνικές προδιαγραφές πρωτοκόλλου επικοινωνίας και κρυπτογράφησης για τη διαβίβαση δεδομένων σε βάση δεδομένων της Α.Α.Δ.Ε. καθορίζονται στην Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. [ΠΟΛ. 1166/2018](#) (Β' 3603).»**

Επειδή, με την **Ε.2154/7-8-2019**, παρ. 4, διευκρινίστηκε ότι : «4 ...δεδομένου ότι με την Πολ. 1208/2018 η υποχρέωση ηλεκτρονικής διαβίβασης στην Α.Α.Δ.Ε. των δεδομένων των παραστατικών πωλήσεων καυσίμων, που εκδίδονται από Φ.Η.Μ. που είναι εγκατεστημένοι σε πρατήρια καυσίμων, σε εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης και σε προμηθευτές υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου ορίζεται σε ημερήσια βάση, η μη διαβίβαση αυτών από την υπόχρεη οντότητα συνιστά παράβαση της περ. ιγ' της [παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013](#), για την οποία επιβάλλεται πρόστιμο **100 ευρώ ανά Φ.Η.Μ. για κάθε ημέρα**, για την οποία δεν διαβιβάστηκαν τα δεδομένα των παραστατικών που εκδόθηκαν την ημέρα εκείνη και ανεξαρτήτως του πλήθους αυτών».

Επειδή, οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι που καθορίζουν τον τρόπο διαβίβασης των δεδομένων των ηλεκτρονικά εκδιδόμενων παραστατικών πωλήσεων υγραερίου κίνησης ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου από τις υπόχρεες οντότητες, στην ΑΑΔΕ, ορίζουν ρητά ότι η διαβίβαση γίνεται σε ημερήσια βάση και η παραβίαση αυτής της υποχρέωσης επισύρει το προβλεπόμενο πρόστιμο των 100€ που επιβάλλεται για κάθε ημέρα.

Κατά συνέπεια, οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή, με την **Πολ. 1009/4-1-2012** - Εγκατάσταση Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και διασφάλιση συναλλαγών μέσω αυτού -

ορίστηκε 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, ο τρόπος και ο χρόνος έκδοσης ειδικών φορολογικών στοιχείων των πρατηρίων υγρών καυσίμων, για την παρακολούθηση των συναλλαγών τους, από τις πωλήσεις καυσίμων, που εκδίδονται μέσω του προαναφερόμενου συστήματος.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1208/2018**, η οποία εκδόθηκε αναφορικά με τη διαβίβαση δεδομένων των παραστατικών πωλήσεων που εκδίδονται από Φ.Η.Μ., που είναι εγκατεστημένες σε πρατήρια καυσίμων, σε εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης και σε προμηθευτές υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου σε πρατήρια, σε βάση δεδομένων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), ορίζεται **στο άρθρο 1** ότι : «Οι οντότητες με αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία καυσίμων μέσω πρατηρίων, την πώληση πετρελαίου θέρμανσης, καθώς και την προμήθεια υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου σε πρατήρια, υποχρεούνται να διαβιβάζουν, ηλεκτρονικά, τα ακόλουθα δεδομένα των εκδιδόμενων παραστατικών πωλήσεων με τη χρήση Φ.Η.Μ., η έκδοση των οποίων ορίζεται με τις διατάξεις των [άρθρων 8 και 12 του Ν. 4308/2014](#) : α) Για τα εκδιδόμενα λογιστικά στοιχεία χονδρικής πώλησης (τιμολόγια): α) Α.Φ.Μ. εκδότη, β) Α.Φ.Μ. αντισυμβαλλόμενου, γ) Είδος παραστατικού, δ) Ημερομηνία έκδοσης παραστατικού, ε) Είδος καυσίμου, στ) Ποσότητα καυσίμου, ζ) Αξία συναλλαγής προ Φ.Π.Α., η) Αξία Φ.Π.Α. που επιβαρύνει τη συναλλαγή, β) Για τα εκδιδόμενα λογιστικά στοιχεία λιανικής πώλησης για λιανική πώληση αγαθών: α) Α.Φ.Μ. εκδότη, β) Είδος παραστατικού, γ) Ημερομηνία έκδοσης παραστατικού, δ) Είδος καυσίμου, ε) Ποσότητα καυσίμου, στ) Μικτή αξία πώλησης.» Στο **άρθρο 2**, ότι : «**Τα δεδομένα των εκδιδόμενων παραστατικών πωλήσεων, που αναφέρονται στο προηγούμενο άρθρο, διαβιβάζονται από τις υπόχρεες οντότητες αποκλειστικά ηλεκτρονικά, σε βάση δεδομένων της Α.Α.Δ.Ε. ανά Φ.Η.Μ. και για κάθε ένα παραστατικό που εκδίδεται, το αργότερο με το πέρας των διενεργούμενων συναλλαγών, σε ημερήσια βάση.** Οι τεχνικές προδιαγραφές πρωτοκόλλου επικοινωνίας και κρυπτογράφησης για τη διαβίβαση δεδομένων σε βάση δεδομένων της Α.Α.Δ.Ε. καθορίζονται στην Απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. [ΠΟΛ. 1166/2018](#) (Β' 3603).»

Επειδή, ακολούθως με την **ΠΟΛ. 1218/11-12-2018**, δόθηκαν οδηγίες σχετικά με τη διασύνδεση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) των πρατηρίων καυσίμων με τις αντλίες διάθεσης υγραερίου κίνησης ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου για την έκδοση των παραστατικών πωλήσεων. Ειδικότερα με τις διατάξεις του άρθρου 2 της ως άνω ΠΟΛ., ορίζεται ότι : «Οι οντότητες - εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων που διαθέτουν λιανικώς ή χονδρικώς υγραέριο κίνησης ή πεπιεσμένο φυσικό αέριο προς πώληση μέσω αντλίας, εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης, τα τιμολόγια και τα παραστατικά διακίνησης υποχρεωτικά με τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού (Φ.Η.Μ.), συνδεδεμένου με την αντλία διάθεσης υγραερίου ή πεπιεσμένου

φυσικού αερίου, άμεσα, όπου απαιτείται, με την ολοκλήρωση κάθε παράδοσης αυτών από την αντλία διάθεσης. Οι οντότητες-προμηθευτές υγραερίου κίνησης ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου σε πρατήρια, εκδίδουν τα παραστατικά (διακίνησης ή τιμολόγια πώλησης) με τη χρήση Φ.Η.Μ..... 3. Οι οντότητες - εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων, που χρησιμοποιούν ήδη φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό (Φ.Η.Μ.), για την έκδοση των παραστατικών πωλήσεων (όπως μικτά πρατήρια), δύνανται να εκδίδουν και τα στοιχεία λιανικής πώλησης υγραερίου κίνησης ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου με τη χρήση του ίδιου φορολογικού μηχανισμού, εφόσον αυτός διασυνδεθεί με την αντλία διάθεσης υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου. Ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 4 αυτής, ορίζεται ότι : «Η παρούσα απόφαση ισχύει από 1 Μαρτίου 2019.».

Επειδή, με την **Πολ. 2056/9-4-2019** παρασχέθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με τις Πολ. 1208/2019 & 1218/2019. Ειδικότερα, στην παρ.5 της ως άνω Πολ. ορίζεται ότι: «σε περίπτωση μη λειτουργίας του συστήματος εισροών – εκροών λόγω βλάβης ή σε περίπτωση που υφίστανται τεχνικά προβλήματα του τηλεπικοινωνιακού δικτύου, τα δεδομένα που ορίζονται από την ΚΥΑ Πολ. 1009/2012 αποστέλλονται το αργότερο μέχρι το τέλος της επόμενης μέρας από την αποκατάσταση της λειτουργίας του συστήματος»

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση ισχυρίζεται ότι η μη διασύνδεση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών με τις αντλίες διάθεσης υγραερίου κίνησης και την έκδοση παραστατικών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις Πολ. 1208/9-11-2018 & 1218/11-12-2018 οφείλεται στην αδυναμία του τεχνικού να προσαρμόσει το σύστημα και να δικτυώσει το λογισμικό, με αποτέλεσμα την αδυναμία εκπλήρωσης της ως άνω υποχρέωσης χωρίς δική της υπαιτιότητα και κατά συνέπεια ζητά να της επιτραπεί η εκπλήρωση της εν λόγω υποχρέωσης, χωρίς πρόστιμο, την επομένη από την ημέρα που θα θέσει το σύστημα διαβίβασης των στοιχείων των φορολογικών μηχανισμών σε λειτουργία.

Επειδή, η υποχρέωση ηλεκτρονικής διαβίβασης στην ΑΑΔΕ, των παραστατικών πώλησης καυσίμων, που εκδίδονται από Φ.Η.Μ. οντοτήτων εμπορίας καυσίμων, προβλέφθηκε με την Πολ.1208/9-11-2018, με ημερομηνία ισχύος την 1/1/2019, η οποία παρατάθηκε μέχρι την 1/3/2019 (Πολ.1218/11-12-2018).

Επειδή, η παρέκκλιση από την υποχρέωση αποστολής των στοιχείων των εκδιδόμενων παραστατικών πωλήσεων καυσίμων σε καθημερινή βάση στην ΑΑΔΕ, όπως προβλέπεται στην παρ. 5 της Ε.2056/9-4-2019, αφορά μόνο τις περιπτώσεις βλάβης του συστήματος εισροών – εκροών ή τεχνικού προβλήματος του τηλεπικοινωνιακού δικτύου και όχι τη μη διασύνδεση των Φ.Η.Μ. με τη βάση δεδομένων της ΑΑΔΕ.

Επειδή, ανωτέρα βία συνιστά κάθε γεγονός εξαιρετικό και απρόβλεπτο, το οποίο είναι, είτε αντικειμενικό (π.χ. σεισμός), είτε υποκειμενικό (π.χ. ασθένεια) και το οποίο δεν θα μπορούσε να προληφθεί, όχι μόνον από το μέσο άνθρωπο, αλλά ακόμα και από τον ακραία επιμελή και συνετό.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν απέδειξε την ύπαρξη πρόσκαιρης βλάβης του συστήματος διασύνδεσης των εκδιδόμενων παραστατικών πωλήσεων με τη βάση δεδομένων της ΑΑΔΕ, αλλά αντίθετα παραδέχεται τη μη διασύνδεση των φορολογικών μηχανισμών Φ.Η.Μ. με τις αντλίες διάθεσης υγραερίου κίνησης και την έκδοση παραστατικών, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό επισημαίνονται τα εξής:

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η επιβολή του επιβληθέντος προστίμου, λόγω μη διαβίβασης στην Α.Α.Δ.Ε. των δεδομένων των παραστατικών πωλήσεων καυσίμων, που εκδόθηκαν από Φ.Η.Μ. που είναι εγκαταστημένος στο εν λόγω πρατήριο καυσίμων και υγραερίου, προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης ιγ' της παρ.1 και της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με τις εκδιδόμενες ΠΟΛ. 1208/23-11-2018 και 1218/11-12-2018, όπως ισχύουν κατά τον κρίσιμο χρόνο. Περαιτέρω η φορολογική αρχή ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της σε σχέση με την εφαρμογή των φορολογικών νόμων, προέβη στον καταλογισμό

του προστίμου, εφόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπίστωσε τη μη διασύνδεση της αντλίας εφοδιασμού υγραερίου κίνησης με τον εγκατεστημένο φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό και την αποστολή των εκδοθέντων παραστατικών στοιχείων πωλήσεων υγραερίου στη βάση δεδομένων της Α.Α.Δ.Ε..

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 3-9-2019 έκθεση ελέγχου Προστίμου του άρ.54 του ΚΦΔ της Δ.Ο.Υ. Καστοριάς, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **14/10/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρείας «.....», **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αρ./2019 πράξη επιβολής προστίμου της περ. ιγ' της παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2019

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	9.100,00 (91 ημέρες x 100,00)	9.100,00 (91 x 100,00)

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

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.