



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 10/03/2020



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **517**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-333245

Fax : 2313-333258

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 με ημερομηνία κατάθεσης με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, κατοίκου, κατά της με αριθμό

πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54§1 περ. ιγ & §2 περ. α του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με **αριθμό πρωτοκόλλου** ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας,, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη προσδιορισμού προστίμου του αρ. 54§1 περ. ιγ & §2 περ. α του ν. 4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο **13.400,00€**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

Δεν εφάρμοσε τις διατάξεις της παρ. 1 του αρ. 20 του ν. 3842/2010, όπως αυτές συγκεκριμενοποιήθηκαν με την ΠΟΛ 1208/18. Συγκεκριμένα δε διαβίβασε ηλεκτρονικά στην ΑΑΔΕ τα δεδομένα (περιγράφονται αναλυτικά στην ΠΟΛ 1208/18) των εκδιδόμενων παραστατικών πωλήσεων με τη χρήση ΦΗΜ σε 134 περιπτώσεις, από 1/3/2019 έως και 14/7/2019, η έκδοση των οποίων ορίζεται με τις διατάξεις της περ. α της παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου (20 του ν. 3842/2010)

Το πρόστιμο αναλύεται ως εξής:

Πρόστιμο 100,00 ευρώ για κάθε ημέρα μη διαβίβασης X 134 ημέρες = 13.400,00€.

Αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ. 125/19-6-2019 έγγραφο της Γενικής Δ/σης Φορολογικής Δ/σης – Φορολογική Περιφέρεια, με το οποίο ζητήθηκε να προβεί η Δ.Ο.Υ. σε έλεγχο συγκεκριμένων επιχειρήσεων (μεταξύ αυτών και της προσφεύγουσας) με δραστηριότητα την πώληση καυσίμων LPG ή και CNG με σκοπό α) τον έλεγχο διασύνδεσης των αντλιών διάθεσης υγραερίου κίνησης ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου με εγκαταστημένους φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (ΦΗΜ) και της αυτόματης έκδοσης των παραστατικών πωλήσεων και β) τον έλεγχο διαβίβασης των δεδομένων της ΑΑΔΕ. Στη συνέχεια, η προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. εξέδωσε την εντολή ελέγχου προκειμένου να γίνουν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Στα πλαίσια της παραπάνω εντολής, συνεργείο ελέγχου μετέβη στις εγκαταστάσεις του πρατηρίου υγρών καυσίμων της προσφεύγουσας και διαπίστωσε τα παρακάτω:

Η διάθεση του πετρελαίου κίνησης και βενζίνης γίνεται μέσω του υπ' αριθμ.ηλεκτρονικού φορολογικού μηχανισμού (ΕΑΦΔΣΣ), ο οποίος είναι διασυνδεδεμένος με τις αντλίες καυσίμων. Η διάθεση του υγραερίου κίνησης γίνεται μέσω του υπ' αριθμ.Φ.Η.Μ., ο οποίος δεν είναι διασυνδεδεμένος με την αντλία καυσίμου. Σε ερώτηση του συνεργείου ελέγχου σχετικά με τη μη διασύνδεση της αντλίας υγραερίου L.P.G. με φορολογικό μηχανισμό και άμεση έκδοση των φορολογικών στοιχείων, η ελεγχόμενη απάντησε ότι δεν προέβη σε αγορά και τοποθέτηση των προβλεπόμενων από τον νόμο μηχανισμών μέχρι την ημέρα του ελέγχου. Από το συνεργείο ελέγχου ζητήθηκε και επιδείχθηκε από την προσφεύγουσα το βιβλίο Υγραερίου Κίνησης, το οποίο αριθμεί 51 σελίδες και θεωρήθηκε από το αρμόδιο Τελωνείο την 11/09/2018. Από την εξέταση που διενεργήθηκε στο ανωτέρω βιβλίο, διαπιστώθηκε η αγορά και διάθεση ποσοτήτων υγραερίου κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο. Ως εκ τούτου, εκδόθηκε και επιδόθηκε στην ελεγχόμενη η υπ' αριθμ. πρόσκληση εντός πέντε (5) ημερών, για τη διάθεση στον έλεγχο: 1) των φορολογικών στοιχείων εσόδων από 01/01/2019 μέχρι την προηγούμενη της ημερομηνίας προσκόμισης, 2) αρχείων από τα οποία προκύπτουν τα δεδομένα της τελευταίας δήλωσης ΦΠΑ α' τριμήνου 2019, 3) λοιπά στοιχεία από τα οποία προκύπτει η διακίνηση (αγορές – πωλήσεις) του υγραερίου κίνησης.

Ανταποκρινόμενη στην ανωτέρω πρόσκληση η προσφεύγουσα, προσκόμισε στη Δ.Ο.Υ., φορολογικά στοιχεία εσόδων (Ζ), κατάσταση με τις συγκεντρωτικές πωλήσεις υγρών καυσίμων από 01/01/2019 έως 19/07/2019 (34) σελίδες), ακριβές αντίγραφο του βιβλίου υγραερίου (δελ. 4-11 & εξώφυλλα) και απέστειλε με ηλεκτρονικό ταχυδρομείο φωτοαντίγραφα των τιμολογίων αγοράς και πώλησης υγραερίου. Από τη Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, σύμφωνα με την οποία διενεργήθηκε έλεγχος των ανωτέρω προσκομισθέντων στοιχείων από τον οποίο διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Το χρονικό διάστημα 01/03/2019 έως και 14/07/2019 εκδόθηκαν 138 δελτία «Ζ» στα οποία συμπεριλαμβάνεται η πώληση υγραερίου κίνησης. Τα ανωτέρω δελτία «Ζ» εκδόθηκαν σε διάστημα 134 ημερών (οχτώ (8) δελτία «Ζ» εκδόθηκαν σε διάστημα 4 ημερών, τα υπ' αριθμ.), ενώ εκδόθηκε και το υπ' αριθμ. τιμολόγιο πώλησης υγραερίου. Η ανωτέρω διάθεση διαπιστώνεται και από το βιβλίο διάθεσης υγραερίου, στο οποίο καταχωρούνται οι ημερήσιες ενδείξεις των αντλιών. Για όλες τις ανωτέρω ημερήσιες συναλλαγές, η ελεγχόμενη δεν απέστειλε δεδομένα των παραστατικών πωλήσεων στη βάση δεδομένων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), σύμφωνα με την ΠΟΛ 1208/2018. Η αποστολή δεδομένων αρχίζει από την 15/7/2019 (σελ. 28 κατάστασης συγκεντρωτικών πωλήσεων απόδειξη νο.....).

Με το υπ' αριθμ. έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ζητήθηκε από την προσφεύγουσα να προσδιορίσει την τιμή πώλησης του υγραερίου κίνησης (LPG) το οποίο διέθεσε κατά το κρινόμενο χρονικό διάστημα, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος έκδοσης παραστατικών πώλησης. Κατά προφορική δήλωση της προσφεύγουσας δεν υπάρχει αρχείο καταγραφής των τιμών διάθεσης, πλην όμως αυτή κυμαίνεται μεταξύ 8-10% επί της τιμής αγοράς. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε

στο βιβλίο υγραερίου και στα εκδοθέντα δελτία «Ζ» με βάση τη δηλωθείσα, κατά ως άνω, τιμή πώλησης δεν διαπιστώθηκαν διαφορές, από τις οποίες να προκύπτει μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για την πώληση αερίου.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητάει την ακύρωση του ανωτέρω προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενη ότι :

- 1) Δεν υπήρχε πρόθεση φοροδιαφυγής. Έλλειψη υπαιτιότητας αναφορικά με την καθυστέρηση στη διαδικασία εγκατάστασης του κατάλληλου λογισμικού, που οφείλεται στη μη τήρηση της συμφωνημένης προθεσμίας από την εταιρία που ανέλαβε τη σύνδεση του υγραερίου κίνησης στο σύστημα εισροών – εκροών.
- 2) Παράβαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης
- 3) Παραβίαση της αρχής της καλής πίστης και της χρηστής διοίκησης, καθόσον η παράβαση είναι καθαρά τυπική και επί της ουσίας το Δημόσιο δεν υπέστη καμία ζημία.
- 4) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 20§1 του ν. 3842/2010 (κωδικοποιημένο σύμφωνα με τον ν. 4472/2017): 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.

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 . 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 την ΠΟΛ 1208/2018:

Άρθρο 1

Έκταση εφαρμογής περιεχόμενο υποχρέωσης

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](#):...

Άρθρο 2 Χρόνος διαβίβασης

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).

Άρθρο 3 Ισχύς της απόφασης

1. Η παρούσα ισχύει από την 1 Ιανουαρίου 2019.

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, σύμφωνα με την Ε 2154/2019: «ΘΕΜΑ: «Παροχή διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή προστίμου για τη μη διαβίβαση δεδομένων παραστατικών πωλήσεων από οντότητες-εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων, από πωλητές πετρελαίου θέρμανσης και από προμηθευτές υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου σε πρατήρια, για πωλήσεις καυσίμων».

Με αφορμή γραπτά και προφορικά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 20](#) του ν.3842/2010, όπως ισχύει, 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.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περίπτωσης ιγ' της [παραγράφου 1 του άρθρου 54](#) του ν.4174/2013, η μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις της [παρ. 1 του άρθρου 20](#) του ν.3842/2010 συνιστά παράβαση, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται στην περίπτωση α' της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, ήτοι ποσό 100 ευρώ.

3. Επιπλέον, με το άρθρο 2 της Απόφασης [ΠΟΛ.1208/2018](#) της Υφυπουργού Οικονομικών ορίζεται ότι τα δεδομένα των εκδιδόμενων παραστατικών πωλήσεων, που αναφέρονται στο άρθρο 1 της ίδιας απόφασης, διαβιβάζονται από τις υπόχρεες οντότητες αποκλειστικά ηλεκτρονικά, στη 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.

4. Ενόψει των ανωτέρω, δεδομένου ότι με την παραπάνω Απόφαση η υποχρέωση ηλεκτρονικής διαβίβασης στην Α.Α.Δ.Ε. των δεδομένων των παραστατικών πωλήσεων καυσίμων, που εκδίδονται από Φ.Η.Μ. που είναι εγκαταστημένοι 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, σύμφωνα με το αρ. 54§1 περ. ιγ και 54§2 περ. α του ν. 4174/2013 «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)... ιγ) δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις της παρ. 1

του [άρθρου 20](#) του ν. [3842/2010](#) (Α' 58). 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 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1,....»

Επειδή, όπως αναφέρεται χαρακτηριστικά στην από 14/10/2019 Έκθεση Ελέγχου Προστίμου Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ.: η ελεγχόμενη δεν διαβίβασε προς την ΑΑΔΕ ως όφειλε τα δεδομένα των παραστατικών που εκδόθηκαν για πώληση υγραερίου σε εκατόν τριάντα τέσσερις (134) περιπτώσεις κατά παράβαση του αρ. 20 παρ. 1 του ν. 3842/2010, παράβαση για την οποία επιβάλλεται πρόστιμο 100 ευρώ ανά Φ.Η.Μ. για κάθε ημέρα, με ημερομηνία έναρξης κατά τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1218/2018, την 1/3/2019, γεγονός που δεν αμφισβητείται από την προσφεύγουσα.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, όσον αφορά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, ότι η καθυστέρηση στη σύνδεση του υγραερίου κίνησης στο σύστημα εισροών – εκροών οφείλεται σε έλλειψη συντονισμού των σχετικών εργασιών του συνεργάτη της, αφενός, δε μπορεί να αποδειχθεί από τα στοιχεία του φακέλου και αφετέρου και αν ακόμη αυτό μπορούσε να αποδειχθεί, η ευθύνη, της μη διαβίβασης των δεδομένων στην ηλεκτρονική βάση της ΑΑΔΕ για την προσφεύγουσα είναι αντικειμενική σε ότι αφορά τις φορολογικές της υποχρεώσεις, η ευθύνη δε, για την επιλογή των συνεργατών της βαρύνει την ίδια.

Επειδή, καταρχήν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόκριση. Η τήρηση της προαναφερόμενης

διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Επειδή, από τη διατύπωση της ανωτέρω παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας («κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του προσώπου»), αλλά και από την εισηγητική έκθεση του ν. 2690/1999, συνάγεται ότι το εύρος εφαρμογής της διατάξεως αυτής συμπίπτει με εκείνο της παρ. 2 του αρ. 20 του Συντάγματος. Επομένως, η παράγραφος 1 του αρ. 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, όπως ακριβώς και η προμνησθείσα συνταγματική διάταξη, δεν έχει έδαφος εφαρμογής σε περιπτώσεις δυσμενών διοικητικών πράξεων, οι οποίες εκδίδονται βάσει αντικειμενικών προϋποθέσεων, ασυνδέτως προς οποιαδήποτε υποκειμενική συμπεριφορά του προσώπου του οποίου τα συμφέροντα θίγουν, όπως η εν προκειμένω περίπτωση (βλ. ΣΤΕ 78/2015, 3668, 1685/2013 (ολομ.), κ.α.).

Επειδή, περαιτέρω, στην παράγραφο 4 του άρθρου 62 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι: "Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Γενικό Γραμματέα να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, **με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις**, καθώς και για πρόστιμα, τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου.

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., έχει διευκρινιστεί ότι δεν κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις περιπτώσεις πράξεων επιβολής προστίμων που αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις, καθώς και για τις πράξεις επιβολής προστίμων τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό, εκτιμώμενο ή προληπτικό προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή, τα πρόστιμα του αρ. 54 του ν. 4174/2013 αφορούν διαδικαστικές παραβάσεις για τις οποίες δεν απαιτείται η προηγούμενη ακρόαση, καθώς εκδίδονται κατά δέσμια αρμοδιότητα, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι αβάσιμος και αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Επειδή, περαιτέρω και όλως επικουρικώς, σύμφωνα τη νομολογία (ΣΤΕ 3521/2015 και ΣΤΕ Ολομ. 4447/2012), όταν βάσει της συγκεκριμένης ειδικής νομοθεσίας που διέπει την έκδοση της δυσμενούς διοικητικής πράξεως προβλέπονται, πέραν της αρχικής προηγούμενης ακρόασης, και ένα ή περισσότερα στάδια ενδικοφανούς διαδικασίας ενώπιον ανωτέρων οργάνων, η μη τήρηση του προβλεπόμενου τύπου της προηγούμενης ακρόασης κατά τη διαδικασία έκδοσης της αρχικής πράξεως καλύπτεται, εφόσον ο ενδιαφερόμενος ασκήσει την ή τις ενδικοφανείς προσφυγές και

προβάλλει τους κρίσιμους, κατ' αυτόν, ισχυρισμούς που δεν προέβαλε πριν την έκδοση της αρχικής πράξης.

Επειδή, αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα ως αντικείμενη ευθέως **στην αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης, της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου**, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προσβαλλόμενος. Ειδικότερα, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα, όπως ισχυρίζεται και ο αντίδικος, να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου.

Επειδή, γίνεται δεκτό από τη νομολογία ότι τα πρόστιμα είναι διοικητικές κυρώσεις και για την επιβολή τους δεν απαιτείται, ούτε εξετάζεται η ύπαρξη δόλου (πρόθεσης), αλλά αρκεί μόνο η διαπίστωση της παράβασης, χωρίς να απαιτείται η συνδρομή της υποκειμενικής υπαιτιότητας εκ μέρους του υπόχρεου (ΣτΕ 2074/1982).

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, η επιβολή προστίμου δεν καταλείπεται στη διακριτική ευχέρεια της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια υπό την έννοια ότι εφόσον η φορολογική αρχή διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων υπό του νόμου προϋποθέσεων είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή του προστίμου.

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας αποτελεί ειδικότερη αρχή της αρχής του κράτους δικαίου που καθιερώνεται και προστατεύεται από το άρθρο 2, το άρθρο 5 παράγραφος 1, το άρθρο 25 παράγραφος 1 και το άρθρο 26 του Συντάγματος.

Επειδή, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών

Επειδή, είναι σαφές ότι στην υπό κρίση περίπτωση δεν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας, δεδομένου ότι τα όρια του προστίμου διατυπώνονται ευθέως στον νόμο και η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή του με βάση τη διαπιστωθείσα παράβαση. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, ζήτημα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας δεν μπορεί να τεθεί.

Τέλος, η φορολογική αρχή σε κάθε περίπτωση είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει πιστά τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και να ακολουθήσει τις οδηγίες της Φορολογικής Διοίκησης, όπως αυτές διατυπώνονται μέσω των ερμηνευτικών εγκυκλίων χωρίς να εξετάζει τη «συνταγματικότητα» ή όχι αυτής, αρμοδιότητα που εναπόκειται στα χέρια της δικαστικής εξουσίας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Με την αρ. οριστική πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4174/2013 φορ. έτους 2019: 13.400,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.