



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/09/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Αριθμός απόφασης: 1400

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604526
e-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) 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),
 - δ. Τη με αριθμό Α.1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/ Τ. Β'/ 01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **04-05-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΟΕ» με Α.Φ.Μ., με έδρα στη Αττικής, στο χλμ., Τ.Κ., κατά της με αριθ. /04-04-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, της οποίας αιτείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.
6. Την από 12-05-2023 έκθεση απόψεων του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **04-05-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... **ΟΕ**» με **Α.Φ.Μ.**, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./04-04-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 5.800,00€ (29 ημέρεςx100,00€x2) (λόγω υποτροπής - ίδια παράβαση για την οποία επιβλήθηκε στις 21/04/2021 για τη χρήση 2019 η υπ' αριθ./21-04-2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου). Το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε λόγω μη διαβίβασης ηλεκτρονικά των δεδομένων των εκδιδόμενων παραστατικών πωλήσεων υγραερίου κίνησης, σε ημερήσια βάση για το χρονικό διάστημα από 01/03/2019 έως 31/03/2019, ήτοι για είκοσι εννέα (29) ημέρες, στον κατάλληλο χρόνο, μετά το πέρας των συναλλαγών, κατά παράβαση των παρ. 1 και 6 του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010 όπως ισχύει, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1218/2018 και της ΠΟΛ. 1208/2018. Η ανωτέρω συνιστά διαδικαστική παράβαση της περίπτωσης ιγ' της παρ. 1 του άρθρου 54 ΚΦΔ που επισύρει τις κυρώσεις της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ίδιου νόμου, όπως ισχύει. Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στη με ημερομηνία θεώρησης 29-09-2022 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ΕΛΠ και του ΚΦΔ, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας (Υποδιεύθυνση Α' Προληπτικών Ελέγχων Τρίπολης), η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθ./22-12-2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

Σύντομο ιστορικό

Στις 21/11/2019 εκδόθηκε η υπ' αριθ./21-11-2019 εντολή ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας (Υποδιεύθυνσης Α' Προληπτικών Ελέγχων Τρίπολης). Από τις διαπιστώσεις του ελέγχου προέκυψε ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν τήρησε τις διατάξεις των νόμων περί διαβίβασης των ηλεκτρονικών δεδομένων των παραστατικών πωλήσεων που εκδίδονται από τον Φορολογικό Ηλεκτρονικό Μηχανισμό (Φ.Η.Μ.) για την διάθεση υγραερίου σε ημερήσια βάση κατά παράβαση των παρ. 1 και 6 του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010.

Συγκεκριμένα, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας που διενεργήθηκε δυνάμει της ανωτέρω εντολής ελέγχου διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα είχε υποπέσει στην παράβαση της μη διαβίβασης των ηλεκτρονικών δεδομένων των παραστατικών πωλήσεων που εκδίδονται από τον Φ.Η.Μ. με αριθμό μητρώου, σε ημερήσια βάση, για τη διάθεση υγραερίου κίνησης οχημάτων για το χρονικό διάστημα από 01/03/2019-27/11/2019, με εξαίρεση μία μέρα 08/08/2019, ήτοι για διακόσιες εβδομήντα μία (271) ημέρες, στον κατάλληλο χρόνο, μετά το πέρας των συναλλαγών, (για το χρονικό διάστημα 01/03/2019-27/06/2019 δεν είχε εγκαταστήσει ολοκληρωμένο σύστημα παρακολούθησης και ηλεκτρονικής μετάδοσης δεδομένων εισροών ή/και εκροών, στο οποίο συνδέεται φορολογικός μηχανισμός (Φ.Η.Μ.) με τις αντλίες διάθεσης υγραερίου κίνησης, για την έκδοση παραστατικών πωλήσεων), κατά παράβαση των παρ. 1 και 6 του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010 όπως ισχύει, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1218/2018 και της ΠΟΛ. 1208/2018. Για την ανωτέρω διαπίστωση εκδόθηκε το υπ' αριθ./28-11-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου- Κλήση σε

ακρόαση στο οποίο έχει αναγραφεί ότι η ελεγχόμενη δεν είχε αποστείλει στοιχεία των εκδιδόμενων εσόδων για τις πωλήσεις υγραερίου κίνησης στην Α.Α.Δ.Ε. από 01/04/2019, αντί του ορθού 01/03/2019. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το υπ' αριθ./13-01-2020 Υπόμνημα Υποβολής Απόψεων, και οι ισχυρισμοί της δεν έγιναν δεκτοί. Στην από 08/03/2021 έκθεση μερικού ελέγχου το πρόστιμο υπολογίστηκε με βάση την ημερομηνία που αναγράφεται στο ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων, ήτοι από 01/04/2019. Κατόπιν, η υπόθεση διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας η οποία προέβη στην έκδοση της υπ' αριθ./2021 Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας για την χρονική περίοδο 01/04/2019-27/11/2019, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 24.000,00€ (240 ημέρεςx100,00€), για το φορολογικό έτος 2019, σύμφωνα με τις διατάξεις περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ λόγω παράβασης των διατάξεων της περίπτωσης ιγ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ίδιου νόμου.

Η προσβαλλόμενη με αριθμό/2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας βασίζεται στην από 29/09/2022 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ΚΦΔ, του Προϊσταμένου της Υποδιεύθυνσης Α' Προληπτικών ελέγχων (Τρίπολης) κατόπιν διενέργειας ελέγχου σύμφωνα με την με αριθμό/22-12-2021 εντολή ελέγχου. Στην από 29/09/2022 έκθεση μερικού ελέγχου επισημαίνεται και διευκρινίζεται (σελ.3-υποσημείωση 2) ότι:

«Στο/28-11-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε Ακρόαση, στη διαπίστωση 3, έχει αναγραφεί ότι η ελεγχόμενη δεν είχε αποστείλει στοιχεία των εκδιδόμενων εσόδων για τις πωλήσεις υγραερίου κίνησης στην Α.Α.Δ.Ε. από 01/04/2019, αντί του ορθού 01/03/2019. Στην έκθεση του επιτόπιου ελέγχου καταλογίστηκαν τα πρόστιμα για το διάστημα από 01/04/19 και μετά και στον παρόντα έλεγχο θα επιβληθούν οι κυρώσεις για το διάστημα από 01/03/2019-31/03/2019.»

Για τις διαπιστώσεις του ελέγχου εκδόθηκε το υπ' αριθ./30-05-2022 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου- κλήση σε ακρόαση, στο οποίο η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε. Κατόπιν ολοκλήρωσης του ανωτέρω ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, η υπόθεση διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας, η οποία προέβη στην έκδοση της υπ' αριθ./04-04-2023 προσβαλλόμενης πράξης. Σημειώνουμε ότι όπως προκύπτει από το υποσύστημα εσόδων του πληροφοριακού συστήματος TAXIS της Α.Α.Δ.Ε. για την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη υφίσταται βεβαίωση ποσού 2.900,00€ (ΑΤΒ/09-05-2023, ΑΧΚ/..../09-05-2023) και βεβαίωση ποσού 2.900,00€ (ΑΤΒ/13-09-2023, ΑΧΚ/.../13-09-2023).

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας έκθεσης ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου χαρακτηρίζεται από απόλυτη ασάφεια τόσο ως προς τον τρόπο που διαπιστώθηκε η σχετική παράβαση όσο και ως προς τη διαδικασία που ακολουθήθηκε από τη Φορολογική Αρχή. Πλέον ειδικότερα, η έκθεση ελέγχου παραπέμπει σε προγενέστερο έλεγχο που έλαβε χώρα την 28/11/2019. Ο τρόπος με τον οποίο διαπιστώθηκε η παράβαση βρίθκει γενικότητας και αοριστίας. Κατ' αρχάς η παράβαση διαπιστώθηκε κατά τη διενέργεια διαφορετικού ελέγχου από εκείνον που αποτυπώνεται στην έκθεση ελέγχου, στον οποίο η τελευταία παραπέμπει εξ ολοκλήρου. Εντούτοις, δεν μνημονεύεται εάν η διαδικασία επιβολής του προστίμου ακολουθήθηκε και εάν τελικά αυτό κατεβλήθη. Δεδομένης δε της ταύτισης της χρονικής περιόδου για την οποία διαπιστώνεται η παράβαση, ήτοι από 01/03/2019, είναι απολύτως αδύνατη η κατανόηση εάν με την προσβαλλόμενη πράξη επιβάλλεται πρόστιμο για παράβαση για

την οποία έχει ήδη επιβληθεί σχετική κύρωση ή εάν πρόκειται για νέα παράβαση. Ωστόσο, στην τελευταία περίπτωση απουσιάζει κάθε στοιχείο σχετικά με τη νέα παράβαση, σε τι συνίσταται, τότε τελέσθηκε κλπ.

- 2) Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας της ατομικής διοικητικής πράξης. Στην προσβαλλόμενη απόφαση ελλείπουν στοιχεία που συνθέτουν τη νομική βάση της επιβαλλόμενης κύρωσης. Ειδικότερα, πέραν της διαπιστωθείσας παράβασης και της σχετικής επιβολής προστίμου που ανέρχεται στο ποσό των 2.900,00€, με την προσβαλλόμενη επιβάλλεται λόγω υποτροπής το διπλό ποσό προστίμου χωρίς ωστόσο να γίνεται παραπομπή και αναφορά της σχετικής διατάξεως νόμου, από την οποία προκύπτει η δυνατότητα της φορολογικής αρχής να διπλασιάζει τα πρόστιμα σε περίπτωση υποτροπής. Περαιτέρω, αναφέρεται ότι ο διπλασιασμός του προστίμου γίνεται λόγω υποτροπής για την ίδια παράβαση που επιβλήθηκε στις 21/04/2021 με την υπ' αριθ./2021 απόφαση επιβολής προστίμου, χωρίς ωστόσο να γίνεται κάποια αναφορά στο είδος της παράβασης και το χρονικό διάστημα στο οποίο αυτή ανάγεται. Το γεγονός δε ότι η προσβαλλόμενη παραπέμπει σε μία απόφαση επιβολής προστίμου για την οποία η έκθεση ελέγχου δεν κάνει λόγο, δεν επιτρέπει την εξαγωγή σαφών και ασφαλών συμπερασμάτων σχετικά με τη φύση και την αιτία της επιβολής προστίμου και συγχέει τη νομική και πραγματική βάση επιβολής του προστίμου.
- 3) Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου. Σύμφωνα με το γράμμα του νόμου το πρόστιμο που επιβάλλεται στην περίπτωση του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιγ, ήτοι στην περίπτωση της παραβίασης της υποχρέωσης που απορρέει από το άρθρο 20 παρ. 1 του Ν.3842/2010, ανέρχεται στο ύψος των 100 ευρώ. Εντούτοις, στην προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου αναγράφεται πρόστιμο 1.000€. Η αναγραφή του λανθασμένου ποσού προστίμου καθιστά την απόφαση επιβολής προστίμου ακυρωτέα, καθόσον δεν πρόκειται για το ποσό που προβλέπει ο νόμος ως πρόστιμο για την ως άνω παραβίαση και η προσβαλλόμενη πάσχει τυπικά. Επιπλέον, απαραίτητη προϋπόθεση για την επιβολή ενός αυξημένου προστίμου σε περίπτωση υποτροπής αποτελεί η προηγούμενη διενέργεια ελέγχου από την οποία θα προκύπτει η υποτροπή. Από το κείμενο της έκθεσης ελέγχου δεν προκύπτει με βεβαιότητα εάν πρόκειται για την ίδια παράβαση που τελέσθηκε το 2019 ή εάν με την προσβαλλόμενη επιβάλλεται για πρώτη φορά το πρόστιμο που αφορά στη διαπιστωθείσα παραβίαση εντός του έτους 2019. Αντιθέτως, η διατύπωση μάλλον παραπέμπει σε επιβολή προστίμου για την ίδια παράβαση, για την οποία έχει επιβληθεί ήδη σχετικό πρόστιμο. Συνεπώς ελλείπει το στοιχείο της δεύτερης ίδιας παράβασης που θα επέτρεπε το αυξημένο πρόστιμο της υποτροπής. Κατά συνέπεια και κατά παράβαση του νόμου επιβάλλεται ο διπλασιασμός του προστίμου, καθόσον δεν μπορεί με ασφάλεια να διαπιστωθεί ότι συντρέχει η προϋπόθεση της ίδιας παράβασης.

Επειδή, με το άρθρο 20 του Ν.3842/2010 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 69 του Ν. 4446/2016 και 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 παρ. 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 παρ. 1, καθώς και κάθε άλλο θέμα σχετικό με τα ανωτέρω.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 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 αριθ. Δ.Σ.Σ.Α. 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 αποστελλόμενων αρχείων την ΑΑΔΕ, εκδόθηκαν οι ΠΟΛ 1220/2012, 1221/2012, 1076/2013, 1166/2018 και 1195/2018.

Επειδή, με την ΠΟΛ 1208/2018 «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.)» διευκρινίσθηκε ότι:

«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: 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

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)».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1218/2018 «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. Καθορισμός τεχνικών προδιαγραφών», διευκρινίσθηκε ότι:

Άρθρο 2

Εκδιδόμενα παραστατικά πώλησης

«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. [...]

Άρθρο 3

Τεχνικές προδιαγραφές έκδοσης παραστατικών πώλησης υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου με τη χρήση ΕΑΦΔΣΣ και ΑΔΗΜΕ

1. Έκδοση παραστατικών μέσω ΦΗΜ

Στην παράγραφο 2.7 του άρθρου 2 του κεφαλαίου 2 της ΠΟΛ 1220/2012 (Β'3517), προστίθεται παράγραφος 2.7.3 ως ακολούθως: «2.7.3 Όλα τα παραστατικά πώλησης ή διακίνησης που αφορούν σε υγραέριο ή πεπιεσμένο φυσικό αέριο, εκδίδονται με χρήση ΦΗΜ.».

2. Διασύνδεση αντλίας πώλησης υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου με ΕΑΦΔΣΣ.

Στην περίπτωση που χρησιμοποιείται ΕΑΦΔΣΣ για την εκτύπωση παραστατικών πώλησης ή διακίνησης υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου, η εφαρμογή που εκδίδει τα παραστατικά απαιτείται να προσαρμοστεί, ώστε να εκδίδεται αυτόματα το παραστατικό με το πέρας της διάθεσης του καυσίμου. [...]

Άρθρο 4

Έναρξη ισχύος

Η παρούσα απόφαση ισχύει από 1 Μαρτίου 2019».

Επειδή, με την Ε 2154/07.08.2019 «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» διευκρινίσθηκε ότι:

«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, με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ 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: [...]

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 παρ. 1 καθορίζονται ως εξής: [...]

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α' της παρ. 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α', β', γ', δ', στ' και ιγ' της παρ. 1,»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση και σύμφωνα με την από 29/09/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και ΚΦΔ, η προσφεύγουσα δεν διαβίβασε ηλεκτρονικά τα δεδομένα των εκδιδόμενων παραστατικών πωλήσεων υγραερίου κίνησης, σε ημερήσια βάση, για το χρονικό διάστημα από 01/03/2019 έως 31/03/2019, ήτοι για 29 ημέρες, στον κατάλληλο χρόνο, μετά το πέρας των συναλλαγών.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι υπάρχει έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου και της προσβαλλόμενης πράξης καθώς και παραβίαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου καθώς στην προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου αναγράφεται λανθασμένο ποσό προστίμου. Για τον λόγο αυτό η προσβαλλόμενη πράξη είναι ακυρωτέα καθώς πάσχει τυπικά διότι δεν πρόκειται για το ποσό που προβλέπει ο νόμος ως πρόστιμο για την ως άνω παραβίαση. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι κατά παράβαση νόμου επιβάλλεται ο διπλασιασμός του προστίμου, καθόσον δεν μπορεί με ασφάλεια να διαπιστωθεί ότι συντρέχει η προϋπόθεση της ίδιας παράβασης.

Επειδή, με το άρθρο 65 του ΚΔΦ ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, την 28/11/2019 δυνάμει της υπ' αριθ./147215/21-11-2019 εντολής ελέγχου διενεργήθηκε μερικός φορολογικός έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων των ΕΛΠ και ΚΦΔ στην προσφεύγουσα και συντάχθηκε η από 08/03/2021 Έκθεση Μερικού ελέγχου. Από τον ανωτέρω έλεγχο, όπως περιγράφεται στη σελ.4 της ως άνω έκθεσης, διαπιστώθηκε ότι:

«Δεν είχαν διαβιβαστεί ηλεκτρονικά τα δεδομένα των εκδιδόμενων παραστατικών πωλήσεων υγραερίου κίνησης, σε ημερήσια βάση για το χρονικό διάστημα από 01/03/2019 έως 27/11/2019, με εξαίρεση μία ημέρα την 08/08/2019, ήτοι για (271) ημέρες, στον κατάλληλο χρόνο, μετά το πέρας των συναλλαγών, (για το χρονικό διάστημα 01/03/2019 έως 27/06/2019 δεν είχε εγκαταστήσει ολοκληρωμένο σύστημα παρακολούθησης και ηλεκτρονικής μετάδοσης δεδομένων εισροών ή/και εκροών, στο οποίο συνδέεται φορολογικός μηχανισμός (Φ.Η.Μ.) με τις αντλίες διάθεσης υγραερίου κίνησης, για την έκδοση παραστατικών πωλήσεων), κατά παράβαση των παρ. 1 & 6 του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010 όπως ισχύει, της περ. αα' της παρ 7α' του άρθρου 31 του Ν. 3784/2009 όπως ισχύει, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της απόφασης ΠΟΛ. 1218/2018 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και της απόφασης ΠΟΛ. 1208/2018 της Υφυπουργού Οικονομικών.»

Για την ανωτέρω διαπίστωση εκδόθηκε το υπ' αριθ./28-11-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου - Κλήση σε ακρόαση στο οποίο έχει αναγραφεί ότι η ελεγχόμενη δεν είχε αποστείλει στοιχεία των εκδιδόμενων εσόδων για τις πωλήσεις υγραερίου κίνησης στην Α.Α.Δ.Ε. από 01/04/2019, αντί του ορθού 01/03/2019. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με το υπ' αριθ. 21/13-01-2020 Υπόμνημα Υποβολής Απόψεων, και οι ισχυρισμοί της δεν έγιναν δεκτοί.

Επειδή, στην από 08/03/2021 έκθεση μερικού ελέγχου, όπως αναγράφεται στη σελ. 14 της έκθεσης, το πρόστιμο υπολογίστηκε με βάση την ημερομηνία που αναγράφεται στο ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων, ήτοι από 01/04/2019. Με βάση την ανωτέρω από 08/03/2021 Έκθεση Μερικού Ελέγχου η οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ Ελευσίνας, εκδόθηκε η υπ' αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Ελευσίνας για τη χρονική περίοδο 01/04/2019-27/06/2019 και επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο συνολικού ποσού 24.000,00€ (240 ημέρες x 100,00€) για την ως άνω παράβαση.

Επειδή, η προσβαλλόμενη πράξη βασίζεται στην από 29/09/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου εφαρμογής διατάξεων των ΕΛΠ και ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Υποδιεύθυνσης Α' Προληπτικών Ελέγχων Τρίπολης η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθ./22-12-2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας και στην οποία επισημαίνεται και διευκρινίζεται (σελ.3, υποσημείωση 2) ότι: «Στο/28-11-2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε Ακρόαση, στη διαπίστωση 3, έχει αναγραφεί ότι η ελεγχόμενη δεν είχε αποστείλει στοιχεία των εκδιδόμενων εσόδων για τις πωλήσεις υγραερίου κίνησης στην Α.Α.Δ.Ε. από 01/04/2019, αντί του ορθού 01/03/2019. Στην έκθεση του επιτόπιου ελέγχου καταλογίστηκαν τα πρόστιμα για το διάστημα από 01/04/19 και μετά και στον παρόντα έλεγχο θα επιβληθούν οι κυρώσεις για το διάστημα από 01/03/2019-31/03/2019.»

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, με βάση α) τις προαναφερθείσες διατάξεις (άρθρο 20 του ν.3842/2010, ΠΟΛ.1218/2018 και 1208/2018) με τις οποίες ορίζεται ότι 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 είναι σε ημερήσια βάση και ότι η μη διαβίβαση αυτών από την υπόχρεη οντότητα συνιστά παράβαση της περ. ιγ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ΚΦΔ 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 με ημερομηνία έναρξης κατά τις διατάξεις της ΠΟΛ.1218/2018, την 1/3/2019, β) τα πραγματικά περιστατικά της υπόθεσης σύμφωνα με τα οποία για το χρονικό διάστημα από 01/03/2019 έως 27/06/2019, η προσφεύγουσα δεν είχε εγκαταστήσει ολοκληρωμένο σύστημα παρακολούθησης και ηλεκτρονικής μετάδοσης δεδομένων εισροών ή/και εκροών, στο οποίο συνδέεται φορολογικός μηχανισμός (Φ.Η.Μ.), με τις αντλίες διάθεσης υγραερίου κίνησης, για την έκδοση παραστατικών πωλήσεων, και γ) λαμβάνοντας υπόψη ότι η προηγούμενη πράξη επιβολής προστίμου (133/2021) εκ παραδρομής είχε υπολογισθεί από 01/04/2019, ορθά η φορολογική αρχή με τον υπό κρίση έλεγχο επέβαλε πρόστιμο 100,00 € ανά ημέρα, από 01/03/2019 – 31/03/2019.

Επειδή, εκ παραδρομής στην προσβαλλόμενη πράξη αναγράφηκε κατά τον υπολογισμό του προστίμου το ποσό των 1.000,00€ αντί του ορθού ποσού 100,00€ και ειδικότερα αναγράφηκε «Πρόστιμο σε ΕΥΡΩ 1.000,00 Χ 29 ημέρες=2.900,00...», χωρίς όμως να επηρεάζεται το τελικό συνολικό ποσό του προστίμου που είναι 2.900,00€, και χωρίς η προσφεύγουσα να υφίσταται δικονομική βλάβη.

Επειδή, επιπρόσθετα, από την εξέταση των στοιχείων του φακέλου προκύπτει ότι δεν υφίσταται υποτροπή, καθώς από τον έλεγχο που διενεργήθηκε βάσει της υπ' αριθ./22-12-2021 εντολής ελέγχου δεν διαπιστώθηκε εκ νέου διάπραξη της ίδιας παράβασης, παρά μόνο επιβλήθηκαν κυρώσεις για παράβαση που είχε ήδη διαπιστωθεί στον έλεγχο που είχε ήδη διενεργηθεί βάσει της υπ' αριθ./21-11-2019 εντολής ελέγχου και για την οποία παράβαση εκ παραδρομής δεν υποβλήθηκαν κυρώσεις για το διάστημα 01/03/2019-31/03/2019 παρά μόνο για το διάστημα 01/04/2019-27/11/2019. Ειδικότερα, με την υπ' αριθ./2021 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ελευσίνας επιβλήθηκαν κυρώσεις για την χρονική περίοδο 01/04/2019-27/11/2019, ενώ με την υπ' αριθ./04-04-2023 προσβαλλόμενη πράξη επιβλήθηκαν κυρώσεις για το διάστημα 01/03/2019-31/03/2019. Επομένως, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι το πρόστιμο δεν πρέπει να διπλασιαστεί λόγω υποτροπής γίνονται δεκτοί.

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 κατόπιν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην προαναφερόμενη Έκθεση Ελέγχου, επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, επομένως οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος τυγχάνουν απορριπτέοι και η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί ως προς αυτούς τους ισχυρισμούς.

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 04-05-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΣΙΑ ΟΕ», με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Α) Υπ' αριθ./04-04-2023 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, Φορολογικού έτους 2019

	Βάσει ελέγχου	Βάσει Απόφασης ΔΕΔ
Καταλογιζόμενο ποσό	5.800,00 €	2.900,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.