



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 13/12/2023

Αριθμός Απόφασης: 1228

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά Α. 8-10 -Θεσ/νικη
Ταχ.Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332249
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. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206) «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις».

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.)».

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

δ. Την 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 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 κατάθεσης2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, κατά της υπ'

αριθ./19.06.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

5. Την υπ' αριθ./19.06.2023 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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 αριθμό/19.06.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας (πρατηρίου υγρών καυσίμων) πρόστιμο συνολικού ύψους 12.300,00€, λόγω:

α) μη διαβίβασης των δεδομένων παραστατικών πωλήσεων στην Α.Α.Δ.Ε. σε 65 περιπτώσεις (65*100,00€) πώλησης καυσίμων για το διάστημα από 1/1/2019 έως 28/2/2019, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 20§1 του Ν. 3842/2010 & 54§1 περ. ιγ' του ν. 4987/2022, που επισύρει το πρόστιμο της παρ. 2 περ. α' του άρθρου 54 του ν. 4987/2022.

β) μη διαβίβασης των δεδομένων παραστατικών πωλήσεων στην Α.Α.Δ.Ε. σε 29 περιπτώσεις (29*200,00€) πώλησης καυσίμων (καθ' υποτροπή) για το διάστημα από 21/6/2019 έως 25/7/2019, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 20§1 του Ν. 3842/2010 & 54§1 περ. ιγ' του ν. 4987/2022, που επισύρει το πρόστιμο των παρ. 2 περ. α' & 3 του άρθρου 54 του ν. 4987/2022.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από2023 έκθεσης ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., της Δ.Ο.Υ. Σερρών, η οποία συντάχθηκε σε εκτέλεση της υπ' αρ. .../03.04.2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της. Είχε προηγηθεί η λήψη του με αρ. πρωτ./2020 εγγράφου του Τελωνείου Σερρών, σύμφωνα με το οποίο η προσφεύγουσα επιχείρηση το υπό κρίση διάστημα είχε εκδώσει φορολογικά στοιχεία εσόδων, που είχαν υποβληθεί ως δικαιολογητικά για την επιστροφή του Ε.Φ.Κ. καυσίμων από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις και τα οποία δεν διαβιβάστηκαν ηλεκτρονικά στο πληροφοριακό σύστημα παρακολούθησης εισροών εκροών της Α.Α.Δ.Ε.

Η προσφεύγουσα εταιρία, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) Εξέδιδε και καταχωρούσε στα βιβλία της τα προβλεπόμενα φορολογικά παραστατικά, παρότι δεν διαβίβαζε αυτά ηλεκτρονικώς ως είχε υποχρέωση, διότι πίστευε ότι θα δοθεί παράταση στην υποχρεωτικότητα της διαβίβασης. Κατόπιν τούτου, για λόγους επιείκειας ζητά να μην της επιβληθεί το πρόστιμο.
- 2) Μη συνδρομή των προϋποθέσεων εφαρμογής της επιβαρυντικής περίπτωσης του διπλασιασμού του προστίμου λόγω υποτροπής για το δεύτερο σκέλος του προστίμου.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή στο άρθρο 62 του Ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων. 2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία....».

Επειδή το άρθρο 64 του Ν. 4987/2022 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ορίζει ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό του φόρου».

Επειδή με το άρθρο 28 παρ. 2 του Ν. 4987/2022 ορίζεται: «...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 της παραγράφου 7 του άρθρου 31 του ν. 3874/2009 ορίστηκε η υποχρέωση εγκατάστασης συστήματος εισροών– εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων. τέθηκαν. Στο πλαίσιο των εξουσιοδοτικών διατάξεων για την έκδοση κοινών υπουργικών αποφάσεων, 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. 1...../12, 1221/2012, 1076/2013, 1166/2018 και 1195/2018.

Επειδή στο άρθρο 20 του Ν. 3842/2010 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 σύμφωνα με την ΠΟΛ 1208/2018: «Για την υλοποίηση των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010, όπως ισχύει, ορίζουμε την έκταση εφαρμογής, το περιεχόμενο, τον χρόνο της υποχρέωσης διαβίβασης δεδομένων και λοιπά θέματα ως ακολούθως:

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 σύμφωνα με την ΠΟΛ 1218/2018: «Καθορίζεται υποχρέωση διασύνδεσης 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. ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α Άρθρο 1 Πεδίο εφαρμογής Η υποχρέωση της παρούσας απόφασης αφορά τις οντότητες εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων που διαθέτουν υγραέριο κίνησης ή πεπιεσμένο φυσικό αέριο προς πώληση μέσω αντλίας, είτε πρόκειται για αμιγώς πρατήρια υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου είτε για μικτά πρατήρια καυσίμων.

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. 1. Στα εκδιδόμενα στοιχεία λιανικής πώλησης αναγράφονται υποχρεωτικά:

- α) Τα στοιχεία του εκδότη (Α.Φ.Μ., πλήρες όνομα και πλήρης διεύθυνση),
- β) Ο α/α της αντλίας,
- γ) Το είδος του καυσίμου,
- δ) Η ημερομηνία (ΗΗΜΜΕΕ) και η ώρα έκδοσής του (ΩΩΛΛ),
- ε) Η ποσότητα του υγραερίου κίνησης ή του πεπιεσμένου φυσικού αερίου,
- στ) Η τιμή μονάδας (με Φ.Π.Α.),
- ζ) Ο συντελεστής Φ.Π.Α.,
- η) Η συνολική αξία.

Άρθρο 4 Έναρξη ισχύος Η παρούσα απόφαση ισχύει από 1 Μαρτίου 2019».

Επειδή σύμφωνα με την Ε 2056/09.04.2019 με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων αναφορικά με την Απόφαση ΠΟΛ.1208/2018 της Υφυπουργού Οικονομικών και την Απόφαση ΠΟΛ. 1218/2018 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.» «Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας και προκειμένου να επιλυθούν πρακτικά ζητήματα που έχουν προκύψει μετά την ισχύ της Απόφασης της Υφυπουργού Οικονομικών ΠΟΛ.1208/2018, καθώς και της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1218/2018, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:.....2. Για τις διενεργούμενες πωλήσεις καυσίμων, του άρθρου 1 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1195/2018, από οντότητες- εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων καθώς και από πωλητές πετρελαίου θέρμανσης, προς άλλες οντότητες (χονδρικές πωλήσεις), στις εγκαταστάσεις του πρατηρίου, τα τιμολόγια εκδίδονται με τη χρήση Φ.Η.Μ. και παρέχονται οι εξής εναλλακτικοί τρόποι έκδοσης αυτών: 5. Περαιτέρω, 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 Κ.Υ.Α. ΠΟΛ.1009/2012 αποστέλλονται το αργότερο μέχρι το τέλος της επόμενης μέρας από την αποκατάσταση της λειτουργίας του συστήματος.6. Τέλος, σημειώνεται ότι στο ίδιο πρατήριο επιτρέπεται η λειτουργία περισσότερων του ενός ΦΗΜ, δηλωμένων στο ίδιο υποκατάστημα».

Επειδή στο άρθρο 54 του Κ.Φ.Δ., όπως ίσχυε την υπό κρίση περίοδο 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 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 σύμφωνα με την Ε 2154/2019 με θέμα «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.4987/2022, 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 βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις, 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.4987/2022, για την οποία επιβάλλεται πρόστιμο 100 ευρώ ανά Φ.Η.Μ. για κάθε ημέρα, σύμφωνα με την παρ. 2 περ. α' του ίδιου άρθρου, για την οποία δεν διαβιβάστηκαν τα δεδομένα των παραστατικών που εκδόθηκαν την ημέρα εκείνη και ανεξαρτήτως του πλήθους αυτών.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Σερρών προκύπτουν τα ακόλουθα:

Με αφορμή το με αρ. πρωτ. 37560/2020 έγγραφο του Τελωνείου Σερρών, διενεργήθηκε έλεγχος από την Δ.Ο.Υ. Σερρών στην προσφεύγουσα εταιρεία για το φορολογικό έτος 2019, από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι σε διακόσιες έξι (206) περιπτώσεις (ημέρες) δεν είχαν αποσταλεί ηλεκτρονικά με την χρήση Φ.Η.Μ. τα δεδομένα των εκδιδόμενων παραστατικών της περιόδου 1/1/2019-25/7/2019 για πωλήσεις καυσίμων (πετρελαίου κίνησης, αμόλυβδης βενζίνης και LPG), στη βάση δεδομένων της Α.Α.Δ.Ε., κατά παράβαση του άρθρου 20§1 ν. 3842/2010 και των εφαρμοστικών διατάξεων και συναφών εγκυκλίων της ΑΑΔΕ.

Παράλληλα, από το σύστημα Taxis και τα στοιχεία του φακέλου προέκυψε ότι, σε προηγούμενο επιτόπιο έλεγχο, που είχε διενεργηθεί στην έδρα της επιχείρησης στις 20.06.2019, είχε διαπιστωθεί η μη σύνδεση της αντλίας υγραερίου κίνησης με φορολογικό μηχανισμό εισροών - εκροών και η μη

διαβίβαση για το χρονικό διάστημα από 01/03/2019 έως 20/06/2019 των δεδομένων των εκδιδόμενων παραστατικών. Για την εν λόγω παράβαση είχε επιβληθεί στην προσφεύγουσα με την υπ' αριθ./26-9-2019 πράξη επιβολής προστίμου πρόστιμο βάσει του άρθρου 54 παρ. 1 περ. ιγ' και παρ. 2 περ. α' του Κ.Φ.Δ. ίσο με ένδεκα χιλιάδες διακόσια ευρώ (11.200,00€). Συνεπώς δεδομένης της διενέργειας του προαναφερθέντος ελέγχου και της επιβολής των σχετικών κυρώσεων, οι περιπτώσεις για τις οποίες δεν είχαν αποσταλεί ηλεκτρονικά με την χρήση Φ.Η.Μ. τα δεδομένα των εκδιδόμενων παραστατικών για πωλήσεις καυσίμων, κατά παράβαση του άρθρου 20§1 ν. 3842/2010 περιορίστηκαν σε ενενήντα τέσσερις (94) (ημέρες) και αφορούσαν τις χρονικές περιόδους από 01/01/2019 έως 28/02/2019 και από 21/06/2019 έως 25/07/2019, εξαιρουμένου του διαστήματος από 01/03/2019 έως 20/06/2019.

Επειδή από τα ανωτέρω εκτεθέντα προκύπτει ότι η φορολογική αρχή, ενεργώντας κατά δέσμια αρμοδιότητα, ορθώς επέβαλε το πρόστιμο της περ. ιγ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., ανά ημέρα και συνολικά για 94 ημέρες για το χρονικό διάστημα 01/01/2019-28/02/2019 και 21/06/2016-25/07/2019.

Ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί ακύρωσης ή τροποποίησής του εν λόγω προστίμου για λόγους επιείκειας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τον δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή στην παράγραφο 3 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: *«Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου».*

Επειδή η υποτροπή, η οποία αφορά τις πράξεις που εκδίδονται σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που θεσπίζει η παράγραφος 3 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ, κατά τη γραμματική διατύπωση της διάταξης, καθώς οι φορολογικές διατάξεις επιβολής κυρώσεων είναι στενά ερμηνευτέες, αφορά στην διαπίστωση διάπραξης (τέλεση) της ίδιας παράβασης εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης που να διαπιστώνεται στο πλαίσιο ελέγχου. Η έννοια της υποτροπής προϋποθέτει ότι ο φορολογούμενος έλαβε γνώση της παραβατικής συμπεριφοράς του με την έκδοση της αρχικής πράξης επιβολής προστίμου και ακολούθως, έχει την υποχρέωση φορολογικής συμμόρφωσης καθ' υπόδειξη της ελεγκτικής αρχής, ώστε να γνωρίζει εκ των προτέρων την παράβαση της φορολογικής νομοθεσίας και τον τρόπο προσδιορισμού του προστίμου. Για να είναι δυνατή δε η εκ των προτέρων πρόβλεψη της επιβαλλόμενης κύρωσης σε

περίπτωση τέλεσης της ίδιας παράβασης, πράγμα που συμβάλει στην δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης των διοικουμένων προς την Διοίκηση, η αφετηρία της προθεσμίας για την διαπίστωση της εκ νέου διάπραξης (χρόνος εκ νέου τέλεσης της ίδιας παράβασης) προσδιορίζεται στο νόμο, με αναφορά σε συγκεκριμένο χρονικό σημείο, ήτοι από την ημερομηνία έκδοσης της αρχικής πράξης και δεν εξαρτάται από ενέργειες της φορολογικής αρχής που πιθανόν επηρεάζουν τη σειρά έκδοσης των σχετικών πράξεων, αφού τόσο ο χρόνος διαπίστωσης όσο και η κρίση περί μεταγενέστερου ελέγχου μπορούν κατά περίπτωση να έχουν διαφορετική σειρά χρονικής αποτύπωσης (ελεγχόμενη περίοδος, ημερομηνίες έκδοσης εντολής, πρόσβασης στα βιβλία και στοιχεία, έναρξης ελέγχου, έκδοσης σημειώματος διαπιστώσεων, κοινοποίησης σημειώματος διαπιστώσεων, θεώρησης έκθεσης ελέγχου, έκδοσης πράξης και κοινοποίησης αυτής). Κατ' αυτόν τον τρόπο εξασφαλίζεται ο αποτρεπτικός και κατασταλτικός σκοπός της κύρωσης, καθώς και η διαφάνεια της δράσης των φορολογικών οργάνων. Επομένως, κρίσιμο στοιχείο για την συντέλεση της υποτροπής είναι η ημερομηνία διαπίστωσης της εκ νέου διάπραξης (τέλεσης) της ίδιας παράβασης να ανάγεται σε ημερομηνία ή περίοδο μεταγενέστερη του χρόνου έκδοσης της αρχικής πράξης και όχι πέραν της πενταετίας από την ημερομηνία έκδοσης αυτής.

Επειδή εν προκειμένω εφαρμόστηκαν οι διατάξεις περί υποτροπής για τη χρονική περίοδο από την επόμενη της 26/06/2019, ήτοι από 27/06/2019 έως 25/07/2019, με αποτέλεσμα το πρόστιμο για το παραπάνω διάστημα να υπολογιστεί στο διπλάσιο ποσό των 200 ευρώ ανά ημέρα, ήτοι 29 περιπτώσεις (ημέρες) Χ 200,00 € = 5.800,00€. Σύμφωνα ωστόσο με τα διαλαμβανόμενα της έκθεσης ελέγχου η υπ' αρ. 478/2019 πράξη επιβολής προστίμου, η οποία αφορούσε την ίδια παράβαση (της μη διαβίβασης των δεδομένων των παραστατικών πωλήσεων στην Α.Α.Δ.Ε.), εξεδόθη την 26/09/2019, ήτοι σε χρόνο μεταγενέστερο της διάπραξης της προαναφερθείσας παράβασης. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι κατά τον χρόνο αυτό η προσφεύγουσα εταιρεία δεν είχε καταστεί ακόμη υπότροπος, η φορολογική αρχή εσφαλμένα εφάρμοσε την παράγραφο 3 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. κατά την επιβολή της σχετικής κύρωσης.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί εσφαλμένου καταλογισμού υποτροπής στην επιβολή προστίμου, έχει νομικό έρεισμα, προβάλλεται βάσιμα και γίνεται δεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμ. πρωτ. ηλεκτρονικής υποβολής/.....2023 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ και την τροποποίηση της υπ' αρ./19.06.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αρ./19.06.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών

<u>ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ</u>	<u>Ποσό βάσει ελέγχου</u>	<u>Ποσό βάσει απόφασης Δ.Ε.Δ.</u>	<u>Διαφορά απόφασης Δ.Ε.Δ. - Ελέγχου</u>
Μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις της παρ. 1 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 και μη διαβίβαση των δεδομένων παραστατικών πωλήσεων στην Α.Α.Δ.Ε. σε 65 περιπτώσεις πώλησης καυσίμων για το διάστημα από 01/01/2019 έως 28/02/2019.	6.500,00€	6.500,00€	0,00
Μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις της παρ. 1 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 και μη διαβίβαση των δεδομένων παραστατικών πωλήσεων στην Α.Α.Δ.Ε. σε 29 περιπτώσεις πώλησης καυσίμων για το διάστημα από 21/06/2019 έως 25/07/2019.	5.800,00€	2.900,00€	-2.900,00€
Σύνολο	12.300,00€	9.400,00€	-2.900,00€

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη εταιρεία.

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.