



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 29/01/2024

Αριθμός απόφασης: 201

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 206/4-11-2022) εφεξής Κ.Φ.Δ..

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από **02/10/2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με **ΑΦΜ**, κατοίκου, Τ.Κ., κατά της υπ'αρ.

...../19-07-2023 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 ν. 4987/2022 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **02/10/2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **με ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αρ./**19-07-2023** προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4987/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 24.900,00€, λόγω μη διαβίβασης ημερησίων εκδοθέντων παραστατικών πωλήσεων, στη βάση δεδομένων της Α.Α.Δ.Ε., σε διακόσιες σαράντα εννέα (249) περιπτώσεις, για το χρονικό διάστημα από 01/01/2019 έως την 31/12/2019, 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.4987/2022 και επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. α' της παρ. 2 του ιδίου νόμου.

Στο με αρ. πρωτ./2020 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Τελωνείων και ΕΦΚ, η προσφεύγουσα περιλαμβάνεται σε κατάσταση επιχειρήσεων με εκδοθέντα παραστατικά τα οποία υποβλήθηκαν 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 ΑΑΔΕ με την χρήση Φ.Η.Μ. από 01/01/2019 όπως ορίζεται στην ΠΟΛ1208/09-11-2018. Ως εκ τούτου εκδόθηκε η υπ'αρ./03-04-2021 εντολή ελέγχου από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

Από την επεξεργασία του συνόλου των στοιχείων που τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/2021 προσκλήσεως, σε συνάρτηση με τα δεδομένα της μηχανογραφικής εφαρμογής της Α.Α.Δ.Ε. Ε SEND, όπως αυτά προέκυψαν από τη σελίδα του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος (Ο.Π.Σ.), των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.), όπου αναρτούν οι επιχειρήσεις του κλάδου αυτού τα φορολογικά στοιχεία της διακίνησης υγρών και αερίων καυσίμων (LPG) για οχήματα που έχουν εκδώσει σε ημερήσια βάση, διαπιστώθηκε ότι σε διακόσιες σαράντα εννέα (249) περιπτώσεις (ημέρες) δεν είχαν διαβιβαστεί ηλεκτρονικά τα δεδομένα τιμολογίων (τα οποία εκδόθηκαν χειρόγραφα) για πωλήσεις καυσίμων και συγκεκριμένα πετρελαίου κίνησης, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ. 1 του ν.3842/2010.

Οι περιπτώσεις αναλύονται στον παρακάτω πίνακα:

ΤΡΙΜΗΝΟ	ΗΜΕΡΕΣ	ΠΛΗΘΟΣ ΠΑΡΑΒΑΣΕΩΝ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
Α' ΤΡΙΜΗΝΟ	85	85	Επισυναπτόμενο αρχείο από βιβλίο
Β' ΤΡΙΜΗΝΟ	88	88	Επισυναπτόμενο αρχείο από βιβλίο
Γ' ΤΡΙΜΗΝΟ	76	76	Επισυναπτόμενο αρχείο από βιβλίο
ΣΥΝΟΛΟ	249	249	

Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις ο έλεγχος συνέταξε το με αρ./19-06-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, το οποίο επιδόθηκε στην προσφεύγουσα την 26/06/2023. Η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε απαντητικό υπόμνημα και ως εκ τούτου εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.

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

- Δεν υπήρχε πρόθεση φοροδιαφυγής. Έλλειψη υπαιτιότητας αναφορικά με την καθυστέρηση στη διαδικασία εγκατάστασης του κατάλληλου λογισμικού, που οφείλεται σε τεχνικά προβλήματα και ως εκ τούτου η επιβολή του εν λόγω προστίμου προσκρούει στην Αρχή της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας.
- Το πρόστιμο της περ.α της παρ.2 του άρθρου 54 του Ν.4987/2022 επιβάλλεται μόνο στις φορολογίες κεφαλαίου.
- Λανθασμένος υπολογισμός του προστίμου του αρ.54 του Κ.Φ.Δ., το πρόστιμο των 100,00€ θα πρέπει να επιβληθεί για ολόκληρη την ελεγχόμενη περίοδο, σε συμμόρφωση με την αρχή της αναλογικότητας. Επιπλέον, δεν έχει υπολογιστεί ορθά και ως προς τον αριθμό των ημερών για το Α' τρίμηνο, ήτοι του πλήθους παραβάσεων (85 παραβάσεις-ημέρες) καθώς η υποχρέωση διασύνδεσης των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών σύμφωνα με την ΠΟΛ 1218/2018 τέθηκε σε ισχύ από 01/03/2019.
- Παραβίαση της αρχής της νομιμότητας του φόρου

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, 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 αποστελλόμενων αρχείων την ΑΑΔΕ, εκδόθηκαν οι **ΠΟΛ. 1220/12, 1221/2012, 1076/2013, 1166/2018 και 1195/2018** όπως τροποποιήθηκε με την **Α1274/2021 εγκύκλιο**.

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)». Στο άρθρο 3, ότι: «**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 1 της ως άνω ΠΟΛ**, ορίζεται ότι: «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». Στο **άρθρο 2**, 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, περαιτέρω, με την εγκύκλιο **E2154/7-8-2019**, παρασχέθηκαν διευκρινίσεις 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. Ειδικότερα με την ως άνω εγκύκλιο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, ορίζεται 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 ιν' 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. ιν' 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 άρθρο 54 του ν. 4987/2022 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)

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, με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις, η Δ.Ο.Υ. Σερρών, λόγω της μη διαβίβασης στην Α.Α.Δ.Ε. των δεδομένων των παραστατικών πωλήσεων υγρών καυσίμων και συγκεκριμένα πετρελαίου κίνησης (τα οποία εκδόθηκαν χειρόγραφα), επέβαλε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους 24.900,00 €, το οποίο υπολόγισε σε ημερήσια βάση, ήτοι για 249 ημέρες, επιβάλλοντας πρόστιμο 100 ευρώ για κάθε ημέρα, για την οποία δεν διαβιβάστηκαν τα δεδομένα των παραστατικών, με ημερομηνία έναρξης κατά τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1208/2018, την 1/1/2019, γεγονός που δεν αμφισβητείται από την προσφεύγουσα.

Επειδή, όσον αφορά τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, ότι η αδυναμία διαβίβασης των απαιτούμενων πληροφοριών στην ηλεκτρονική βάση της ΑΑΔΕ, οφείλεται αποκλειστικά στην αδυναμία του τεχνικού να καταφέρει εγκαίρως να εγκαταστήσει το κατάλληλο λογισμικό, 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, αναφορικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας, ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα ως αντικείμενη ευθέως στην αρχή της χρηστής διοίκησης, η οποία απορρέει από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος. 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.

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).

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί λανθασμένου υπολογισμού του προστίμου του αρ.54 του Κ.Φ.Δ..

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 9 του Ν.4987/2022** ορίζεται ότι: «**1.** Ο Διοικητής δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της ΑΑΔΕ και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους. **2.** Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων....».

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο **E2154/7-8-2019** οι εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων υποχρεούνται να διαβιβάζουν ηλεκτρονικά σε βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, τα δεδομένα των εκδιδόμενων λογιστικών αρχείων - στοιχείων, ανεξαρτήτως της μεθόδου έκδοσης αυτών, η υποχρέωση ηλεκτρονικής διαβίβασης στην Α.Α.Δ.Ε. των δεδομένων των παραστατικών πωλήσεων καυσίμων, 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, η **ΠΟΛ1208/2018** (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) τέθηκε σε ισχύ στις 01/01/2019 ενώ η ΠΟΛ 1218/2018 που επικαλείται η προσφεύγουσα τέθηκε σε ισχύ 01/03/2019 αλλά αφορά την 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. Ως εκ τούτου δεν τίθεται θέμα εσφαλμένου υπολογισμού του προστίμου λόγω λανθασμένου υπολογισμού του πλήθους των παραβάσεων-ημερών για το Α' τρίμηνο του έτους 2019, όπως η προσφεύγουσα ισχυρίζεται.

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, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει –κατ' αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94). Σύμφωνα με τη νομολογία, οι κυρώσεις επιβάλλονται χωρίς την ύπαρξη αμέλειας ή δόλου, αν και όπως κρίθηκε, είναι δυνατή η άρση του αξιόποινου σε περίπτωση ανώτερης βίας. Ο νομοθέτης απαλλάσσει τον υπόχρεο, μόνο σε περίπτωση που ο

τελευταίος ακολούθησε την ερμηνεία που έχει δοθεί από το Συμβούλιο της Επικρατείας ή τις εγκυκλίους του Υπουργείου Οικονομικών. Η θέση αυτής της νομολογίας, αιτιολογείται στο ότι οι κυρώσεις δεν έχουν το χαρακτήρα ποινής, αλλά είναι διοικητικό μέτρο, με το οποίο σκοπεύεται ο εξαναγκασμός του φορολογούμενου στην εκπλήρωση των υποχρεώσεών του που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία.

Επειδή, οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια. Εξάλλου, η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών που τελεί ο κάθε φορολογούμενος.

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, στοιχείο που διέπει την **αρχή της αναλογικότητας** είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νόμιμου σκοπού, ο δε επιδιωκόμενος σκοπός είναι η σύλληψη της φορολογητέας ύλης και η προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλόμενων φόρων. Τη σχέση δε αυτήν έχει σταθμίσει ο νομοθέτης με τον Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.).

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η επιβολή του επιβληθέντος προστίμου, λόγω της μη διαβίβασης στην Α.Α.Δ.Ε. ηλεκτρονικά των παραστατικών πωλήσεων καυσίμων (πετρελαίου κίνησης), που εκδόθηκαν χειρόγραφα, προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης ιγ' της παρ.1 και της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. σε συνδυασμό με την εκδιδόμενη Ε2154/2019, όπως ισχύει κατά τον κρίσιμο χρόνο. Περαιτέρω, η φορολογική αρχή ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητάς της σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, προέβη στον καταλογισμό του προστίμου, εφόσον από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπίστωσε την μη διαβίβαση των εκδοθέντων παραστατικών στοιχείων πωλήσεων καυσίμων στη βάση δεδομένων της Α.Α.Δ.Ε..

Συνεπώς με βάση τα ανωτέρω, δε συντρέχει περίπτωση εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του νόμου, ούτε και τίθεται θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας στην επιβολή της κύρωσης.

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 με ημερομηνία **02/10/2023** και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ'αρ./19-07-2023 πράξη επιβολής προστίμου της περ. ιγ'της παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 ν. του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	24.900,00 €	24.900,00. €

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

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

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

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.