



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 29-01-2024

Αριθμός απόφασης:202

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url:www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1.Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α' 206) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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 ΑΑΔΕ*» (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 από **04-10-2023** και με αριθμό πρωτ..... **ενδικοφανή προσφυγή** του με ΑΦΜ:, κατοίκου, κατά του υπ' αριθμ. /06-09-2023 οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04-10-2023 και με αριθμό πρωτ.ενδικοφανούς προσφυγής του 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ./06-09-2023 πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους επτά χιλιάδων εννιακοσίων (7.900,00) ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι το χρονικό διάστημα από 01-01-2019 έως 31-12-2019, δεν διαβίβασε δεδομένα τιμολογίων (λογιστικών αρχείων-στοιχείων), σε εβδομήντα εννέα (79) περιπτώσεις-ημέρες, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ.1 του Ν.3842/2010 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των ΠΟΛ 1208/2018 και 1218/2018 που επισύρει τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 54 παρ.1 περ. ιγ' και παρ.2 περ. α' του ΚΦΔ, ήτοι πρόστιμο 79 περιπτώσεις Χ100=7.900 ευρώ.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί του πορίσματος της από 06-09-2023 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ., κατόπιν της υπ' αριθμ./03-04-2021 εντολής του προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, αφορμή του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./24-08-2020 έγγραφο του Τελωνείου, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων που διατηρεί πρατήριο καυσίμων, πραγματοποίησε πωλήσεις που δεν διαβιβάστηκαν ηλεκτρονικά στη βάση δεδομένων της ΑΑΔΕ. Η ΔΟΥ ύστερα από την υπ'αριθμ./09-04-2021 πρόσκληση, με την οποία ζητήθηκαν από τον προσφεύγοντα αντίγραφα των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων, παραστατικών, αναφορών Ζ των ΦΗΜ) για το χρονικό διάστημα από 01-01-2019 έως 31-12-2019, προέβη σε επεξεργασία των προσκομισθέντων και σε αντιπαραβολή με το πληροφοριακό σύστημα παρακολούθησης εισροών – εκροών της ΑΑΔΕ. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δεν διαβίβασε στο πληροφοριακό σύστημα τα δεδομένα εκατόν σαράντα ένα τιμολογίων που εκδόθηκαν χειρόγραφα για πωλήσεις καυσίμων (πετρελαίου κίνησης και αμόλυβδης βενζίνης) σε εβδομήντα εννέα (79) περιπτώσεις – ημέρες, κατά παράβαση του άρθρου 20 παρ.1 του Ν. 3842/2010, σε συνδυασμό με τα οριζόμενα στις ΠΟΛ 1208/2018 και 1218/2018. Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος επέδωσε στον προσφεύγοντα το με αριθμό .../18-07-2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση με συνημμένο τον Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, καλώντας τον να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις του εντός είκοσι ημερών από την επομένη της επίδοσης. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε και κατόπιν εκδόθηκε η προσαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την μεταρρύθμιση της προσαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Έλλειψη υπαιτιότητας. Η τεχνικός δεν κατάφερε εγκαίρως να προσαρμόσει το σύστημα και να δικτυώσει το λογισμικό, με αποτέλεσμα να μην καταστεί εφικτή η τήρηση της υποχρέωσης διαβίβασης στη βάση δεδομένων της ΑΑΔΕ. Σύμφωνα με την Ε 2056/2019, έπρεπε να δοθεί η δυνατότητα στον προσφεύγοντα να διαβιβάσει τα δεδομένα που ήταν καταχωρημένα στα βιβλία. Συντρέχει περίπτωση ανωτέρας βίας ή συγγνωστής πλάνης, καθώς έπρεπε να προσαρμοστεί το ειδικό λογισμικό, γεγονός που εξαρτάται από τον φόρτο εργασίας των εταιριών των ειδικών

λογιστικών συστημάτων. Εξάλλου, δεν υπάρχει ουσιαστική φοροδιαφυγή, καθώς ο έλεγχος δεν διαπίστωσε παράλειψη έκδοσης και τήρησης των προβλεπόμενων στοιχείων.

2. Η μη διασύνδεση αφορά μία παράλειψη, καθώς η αδυναμία και η εξ αυτής παράλειψη αποστολής ήταν μία και συνεχίστηκε χωρίς διακοπή. Συνεπώς, ένα πρόστιμο των εκατό ευρώ πρέπει να επιβληθεί για ολόκληρη την ελεγχόμενη περίοδο. Η διευκρινιστική εγκύκλιος Ε2154/2019 σχετικά με την επιβολή προστίμου ανά ημέρα παράβασης, εισάγει αυθαίρετη κανονιστική ρύθμιση που έρχεται σε αντίθεση με το γράμμα της διάταξης του άρθρου 54 παρ.2 του ΚΦΔ, αλλά και με το πνεύμα του άρθρου 54 του ΚΦΔ που προβλέπει χαμηλότερα πρόστιμα για τις διαδικαστικές παραβάσεις. Επιπλέον, η επιβολή του δυσβάστακτου προστίμου είναι αντίθετη στην αρχή της νομιμότητας του φόρου, διότι το αντικείμενο και ο συντελεστής της φορολόγησης καθορίστηκαν με εγκύκλιο και όχι με νόμο, καθώς και στην αρχή της αναλογικότητας, καθώς η διάταξη του άρθρου 54 παρ.2 περ. α' δεν ορίζει ανώτατο όριο στην επιβολή προστίμου. Εύλογα διαπιστώνεται παραβίαση της αρχής αναλογικότητας, καθώς για την κρινόμενη παράβαση επιβλήθηκε πρόστιμο ύψους 7.900 ευρώ, ενώ σε περίπτωση μη τήρησης του συνόλου των λογιστικών αρχείων και στοιχείων, θα επιβαλλόταν πρόστιμο ύψους 2.500 ευρώ που προβλέπεται από τη διάταξη του άρθρου 54 παρ.2 περ. ε' του ΚΦΔ.

3. Εσφαλμένα επιβλήθηκε πρόστιμο για τις 36 περιπτώσεις μη διαβίβασης που διαπιστώθηκαν για τους μήνες Ιανουάριο και Φεβρουάριο του 2019, καθώς η υποχρέωση τέθηκε σε ισχύ από 01-03-2019 με το άρθρο 4 της ΠΟΛ 1218/2018.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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. 3784/2009 ορίστηκε η υποχρέωση εγκατάστασης συστήματος εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και τέθηκαν οι εξουσιοδοτικές διατάξεις για την έκδοση κοινών υπουργικών αποφάσεων. Στο πλαίσιο αυτό, 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 (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, πέραν 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, ΠΟΛ.1221/2012, ΠΟΛ.1076/2013, ΠΟΛ.1166/2018 και ΠΟΛ.1195/2018.

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.) : **«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). **Άρθρο 3 Ισχύς της απόφασης 1.** Η παρούσα ισχύει από την 1 Ιανουαρίου 2019.....»

Επειδή, ακολούθως, με την ΠΟΛ.1218/2018, 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 : **«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.Μ3.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. **Άρθρο 4 Έναρξη ισχύος** Η παρούσα απόφαση ισχύει από 1 Μαρτίου 2019.....».

Επειδή, με την Ε 2056/2019 παρασχέθηκαν διευκρινίσεις αναφορικά με τις ΠΟΛ 1208/2018 και 1218/2018, ως εξής : «1. Με την Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ.1002/2014 (Φ.Ε.Κ. Β' 3/5.1.2015)

ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι για τις αποδείξεις λιανικών συναλλαγών που εκδίδονται εκτός της επαγγελματικής εγκατάστασης των υπόχρεων οντοτήτων, παρέχεται απαλλαγή από την υποχρέωση έκδοσης των σχετικών αποδείξεων πώλησης μέσω φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού (παρ. 4β' του άρθρου 1 της ως άνω Απόφασης). Συνεπώς, η χρήση Φ.Η.Μ. (Φ.Τ.Μ. ή Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) είναι προαιρετική για τις ως άνω περιπτώσεις. 2. Για τις διενεργούμενες πωλήσεις καυσίμων, του άρθρου 1 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1195/2018, από οντότητες- εκμεταλλευτές πρατήριων 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.»

Επειδή, περαιτέρω, με την εγκύκλιο Ε.2154/2019, 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 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 άρθρο 54 του ΚΦΔ : «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 το άρθρο 9 του ΚΦΔ: «.....2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν.....».

Επειδή, με βάση τα οριζόμενα στις προαναφερθείσες διατάξεις, η υλοποίηση της υποχρέωσης ηλεκτρονικής διαβίβασης στην ΑΑΔΕ των δεδομένων των παραστατικών πωλήσεων καυσίμων προβλέφθηκε με την ΠΟΛ 1208/2018 με ημερομηνία ισχύος από 01-01-2019, η δε μη διαβίβαση αυτών συνιστά παράβαση μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις της παρ. 1 του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010, για την οποία προβλέπεται η επιβολή προστίμου ποσού 100 ευρώ **για κάθε παράβαση**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. ιγ' και παρ. 2 περ. α' του ΚΦΔ. Επιπλέον, με την Ε 2154/2019 διευκρινίστηκε ότι το πρόστιμο επιβάλλεται για κάθε ημέρα για την οποία δεν διαβιβάστηκαν τα δεδομένα των παραστατικών που εκδόθηκαν την ημέρα εκείνη, ανεξαρτήτως του πλήθους αυτών, με δεδομένο ότι η υποχρέωση διαβίβασης ορίζεται σε ημερήσια βάση από την ΠΟΛ 1208/2018.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ, ο προσφεύγων δεν διαβίβασε στο πληροφοριακό σύστημα της ΑΑΔΕ δεδομένα εκατόν σαράντα ένα χειρόγραφων τιμολογίων που εκδόθηκαν το χρονικό διάστημα από 01-01-2019 έως 31-12-2019 σε εβδομήντα εννέα ημέρες. Συνεπώς, ορθά επιβλήθηκε το προβλεπόμενο πρόστιμο ύψους 7.900 ευρώ, ήτοι 100 ευρώ επί 79 ημέρες.

Επειδή, η μη διαβίβαση αφορά τιμολόγια που εκδόθηκαν για πωλήσεις πετρελαίου κίνησης και αμόλυβδης βενζίνης, για τα οποία η υποχρέωση διαβίβασης προβλέφθηκε με την ΠΟΛ 1208/2018, με έναρξη ισχύος από την 01/01/2019. Ειδικότερα, η 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) τέθηκε σε ισχύ στις 01/01/2019, ενώ η ΠΟΛ 1218/2018 τέθηκε σε ισχύ στις 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. Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι εσφαλμένα επιβλήθηκε πρόστιμο για τις 36 περιπτώσεις μη διαβίβασης που διαπιστώθηκαν για τους μήνες Ιανουάριο και Φεβρουάριο του 2019, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος ότι η επιβολή του προστίμου δεν έχει νομικό έρεισμα και ότι θα έπρεπε να επιβληθεί ένα πρόστιμο ύψους 100 ευρώ για το σύνολο των περιπτώσεων, απορρίπτονται ως αβάσιμοι, καθώς το άρθρο 54 παρ.2 του ΚΦΔ προβλέπει ρητά την επιβολή προστίμου ύψους εκατό ευρώ για κάθε παράβαση, η οποία στοιχειοθετείται κάθε ημέρα που δεν διαβιβάζονται τα εκδοθέντα την ίδια ημέρα παραστατικά πωλήσεων, ανεξαρτήτως της μεθόδου έκδοσης αυτών.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η μη διαβίβαση οφείλεται σε υπαιτιότητα της τεχνικής εταιρίας απορρίπτεται ως αναπόδεικτος, καθώς δεν συνοδεύεται από αποδεικτικά στοιχεία, αλλά και ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, καθώς η ευθύνη λειτουργίας της οντότητας σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας είναι αντικειμενική, οι δε κυρώσεις που επιβάλλονται για φορολογικές παραβάσεις είναι τυπικές, ανεξάρτητα από την υπαιτιότητα του υπόχρεου προσώπου.

Επειδή, εξάλλου, ο προσφεύγων επικαλείται την εφαρμογή της Ε 2056/2019 που προβλέπει, σε περίπτωση μη λειτουργίας του συστήματος εισροών- εκροών, την αποστολή των δεδομένων μέχρι το τέλος της επόμενης μέρας από την αποκατάσταση της λειτουργίας του συστήματος, προϋποθέσεις που δεν προκύπτει ότι συντρέχουν στην υπό κρίση περίπτωση.

Επειδή, στο άρθρο 61 του ΚΦΔ ορίζεται ότι : «1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα.....»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ 1252/20-11-2015: «.....Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.....»

Επειδή, ο προσφεύγων επικαλείται ότι η μη διαβίβαση οφείλεται σε γεγονός ανωτέρας βίας και συγκεκριμένα στη μη διασύνδεση από την τεχνική εταιρία λόγω φόρτου εργασίας, ισχυρισμός που απορρίπτεται ως αναπόδεικτος αλλά και αβάσιμος, καθώς η μη έγκαιρη ανταπόκριση της τεχνικής εταιρίας στις υποχρεώσεις της απέναντι στον πελάτη της δεν συνιστά γεγονός απρόβλεπτο και ξένο προς τον φορολογούμενο που ήταν αδύνατο να αποτραπεί από αυτόν ακόμα και αν επεδείκνυε τη δέουσα επιμέλεια και σύνεση και συνεπώς δεν συνιστά γεγονός ανωτέρας βίας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ως άνω διατάξεις.

Επειδή, η φορολογική αρχή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ενήργησε σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, η δε αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης που επιβάλει στα διοικητικά όργανα 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, δεν μπορεί να αποτελέσει 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 ή της μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, όσον αφορά την αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση, αυτή προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου, καλόπιστου και εχέφρονα

διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί, είτε από θεσμικό πλαίσιο, είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή, αν μεταβληθεί, θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί. Συνεπώς, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται εφόσον, με θετική ενέργεια της, δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004). Συνεπώς, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη, διότι, με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου, χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

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

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

Επειδή, οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια. Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου είναι νόμιμες, βάσιμες και αιτιολογημένες, οι δε ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 04-10-2023 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ:, και την **επικύρωση** του υπ'αριθμ. /06-09-2023 οριστικού

προσδιορισμού προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ
.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αριθμ...../06-09-2023 πράξη οριστικού προσδιορισμού προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Οφειλόμενο πρόστιμο :	7.900,00€	7.900,00€

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

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.