



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Καλλιθέα

13/05/2015

Αριθμός απόφασης: 1970

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 210 9586156

ΦΑΞ : 210 9531321

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 12/02/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του , ΑΦΜ, επιτηδευματία με διεύθυνση έδρας στη Βάρη Αττικής, οδός κατά της αρ. /2014 Απόφασης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθ. / 2014 Απόφαση Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων - Αρθ. 5 & 9 του ν 2523/1997 διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 31/12/2014 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 13/05/2015 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 12/02/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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 υπ' αρ./31-12-2014 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού 12.000,00 € σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρ. 5§8 περ. α' και αρθ.9 του ν. 2523/97.

Το ως άνω πρόστιμο επιβλήθηκε λόγω μη έκδοσης από τον εν χρήσει μηχανισμό (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ) ν. 1809/88 με αρ. μητρώου κατά το χρονικό διάστημα από 27/8/2013-21/09/2013 τουλάχιστον είκοσι τριών (23) Α.Λ.Σ. (ισάριθμες αποδείξεις των εκδοθέντων Ζ Νο 1126 έως Ζ Νο 1149) που προβλέπονται από το σύστημα εισροών-εκροών των πρατηρίων καυσίμων σύμφωνα με την Κ.Υ.Α. ΠΟΛ 1009/4-1-2012 (ΦΕΚ Β'72/27-01-2012).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ο καταλογισμός του προστίμου προσκρούει στις αρχές της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης στη Διοίκηση και της χρηστής Διοίκησης.
2. Εσφαλμένος ο νομικός χαρακτηρισμός της αποδιδόμενης παράβασης. Σε καμία περίπτωση δεν εφαρμόζεται η διάταξη του άρθρου 5 παρ. 8^α του ν.2523/97.
3. Ο καταλογισμός του προστίμου είναι παράνομος καθώς η εκπρόθεσμη ένταξη στο σύστημα εισροών – εκροών δεν οφείλεται σε υπαιτιότητα του προσφεύγοντος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 31 παρ.7 του ν. 3784/2009 ορίζεται:

«Οι κάτοχοι άδειας λιανικής εμπορίας πετρελαιοειδών προϊόντων υποχρεούνται εντός έξι (6) μηνών από την έναρξη ισχύος του παρόντος σε εγκατάσταση στα πρατήρια υγρών καυσίμων ολοκληρωμένου συστήματος ελέγχου εισροών-εκροών, στο οποίο υποχρεωτικά συνδέεται φορολογικός ηλεκτρονικός μηχανισμός.

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Ανάπτυξης και Μεταφορών και Επικοινωνιών καθορίζονται οι προδιαγραφές και ρυθμίζονται τα θέματα εγκατάστασης των συστημάτων ελέγχου εισροών-εκροών, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζονται οι διαδικασίες, οι όροι και οι προϋποθέσεις της εγκατάστασης, για το κάθε είδος καυσίμου, των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 1809/1988 (ΦΕΚ 222 Α), το ακριβές χρονοδιάγραμμα εφαρμογής, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια.»

Επειδή με τις διατάξεις της Φ2-1617/7-12-2010 (ΦΕΚ 1980 Β') Κοινής Υπουργικής Απόφασης των Υπουργών Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας και Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων, όπως ισχύουν, καθορίστηκαν οι διαδικασίες και προδιαγραφές εγκατάστασης και ελέγχου ολοκληρωμένων συστημάτων παρακολούθησης εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων καθώς και οι απαιτήσεις συμμόρφωσης, καταγραφής, λειτουργίας και διασφάλισης των μετρήσεων και ηλεκτρονικής αποστολής δεδομένων.

Επειδή με την Κ.Υ.Α. ΠΟΛ 1009/4-1-2012 (ΦΕΚ 72/Β/2012) Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας όπως τροποποιήθηκε με την αριθ. Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1203/2012 (ΦΕΚ 3130/Β/2012) ορίστηκε το χρονοδιάγραμμα εγκατάστασης του συστήματος εισροών-εκροών με βάση τις διατάξεις της Κ.Υ.Α. Φ2-1617/07-12-2010, καθώς και το

είδος, το περιεχόμενο, ο τρόπος και ο χρόνος έκδοσης ειδικών φορολογικών στοιχείων των πρατηρίων υγρών καυσίμων, για την παρακολούθηση των συναλλαγών τους, από τις πωλήσεις καυσίμων. Συγκεκριμένα ορίζεται ότι από το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών-Εκροών εκδίδονται τα εξής: Δελτίο παραλαβής, Δελτίο Ισοζυγίου Ημέρας, Δελτίο Λιτρομέτρησης, Δελτίο Επιστροφής και Δελτίο Εξαγωγής καθώς και Απόδειξη Εσόδου, τα οποία αποτελούν ειδικά φορολογικά στοιχεία, εκδίδονται μηχανογραφικά και το περιεχόμενό τους διασφαλίζεται με τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1809/1988 και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1135/26-10-2005. Ειδικότερα σε ότι αφορά τις αποδείξεις εσόδου ορίζεται ότι σε αυτές αναγράφονται μεταξύ άλλων, ο α/α της δεξαμενής, ο α/α της αντλίας, το είδος του καυσίμου και ο όγκος (ποσότητα) του καυσίμου. Περαιτέρω ορίζεται ότι για τις παραβάσεις των διατάξεων της παρούσας, επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθ. 5 του ν. 2523/1997 και του άρθρου 10 του ν. 1809/1988.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ.5 του ν. 2523/1997 ορίζεται ότι:

«5. Κατ' εξαίρεση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν:

.....

β) έχουν εκδοθεί αθεώρητα φορολογικά στοιχεία, αντί θεωρημένων, εφόσον στις άνω περιπτώσεις έχουν εκδοθεί από παραδρομή και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία εμπρόθεσμα και δηλώθηκε εγγράφως από τον υπόχρεο στον προϊστάμενο της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας η παράλειψη αυτή, πριν από τη διαπίστωσή της από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο,

γ) για συγκεκριμένη συναλλαγή έχει εκδοθεί το μη προσήκον φορολογικό στοιχείο, εφόσον το εκδοθέν περιλαμβάνει τουλάχιστον τα δεδομένα του προβλεπόμενου, έχει εκδοθεί στον οριζόμενο γι' αυτό χρόνο και φέρει θεώρηση στην περίπτωση που απαιτείται.

.....

ζ) διαπιστώνονται παρατυπίες ή παραλείψεις που αποτελούν τυπικές παραβάσεις που δεν καταγράφονται σε αυτές που επηρεάζουν το κύρος των βιβλίων και στοιχείων ως ανακριβών ή δεν καθιστούν εξαιρετικά δυσχερείς τις ελεγκτικές επαληθεύσεις, εφόσον οφείλονται σε παραδρομή ή συγγνωστή πλάνη, εκτός εάν προηγούμενα έχει γίνει αποδεδειγμένα υπόδειξη από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο ή φορολογική αρχή για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ.,

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) ο δε συντελεστής βαρύτητας, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει αριθμητική τιμή ένα (1).

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. Ειδικά η μη έκδοση στοιχείου παράδοσης κτισμάτων συνιστά αυτοτελή παράβαση ανεξάρτητα από το ύψος της αξίας αυτού.

β) Η έκδοση καθενός αθεώρητου στοιχείου, όταν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. προβλέπεται η έκδοση θεωρημένου. Ειδικά, όταν τα στοιχεία αυτά έχουν εκδοθεί εκ παραδρομής αθεώρητα και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία πριν από οποιονδήποτε έλεγχο θεωρείται γενική παράβαση.

γ) Η μη αναγραφή ή η ανακριβής αναγραφή σε καθένα από τα στοιχεία που αναφέρονται στην ανωτέρω περίπτωση α' του ονοματεπώνυμου ή της επωνυμίας, καθώς και του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου, του είδους, της ποσότητας και της αξίας ή της αμοιβής. Ειδικά, σε περίπτωση μη αναγραφής του ονοματεπώνυμου στις αποδείξεις λιανικής πώλησης, όταν αυτές αφορούν πωλήσεις αγαθών, εκπιπτόμενες στη φορολογία εισοδήματος, θεωρείται γενική παράβαση.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ.54 του ν. 4174/2013, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με την υποπαρ.Δ.2 περ.9 άρθρου πρώτου Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014) οι οποίες εφαρμόζονται και ισχύουν από 01.01.2014, 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).....θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 10 του ν. 1809/1988 το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 38 παρ. 2 ν. 4308/2014, παραμένει σε ισχύ για παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2014, ορίζεται ότι:

«1.Οποιος παραβαίνει τις διατάξεις του νόμου αυτού, των αποφάσεων που εκδίδονται κατ' εξουσιοδότησή του και των διατάξεων που αναφέρονται στις τεχνικές προδιαγραφές των φορολογικών ταμειακών μηχανών και συστημάτων τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο.

2.Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος ισχύουν οι Εννοιολογικοί προσδιορισμοί της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997.

3. Για όλες τις παραβάσεις εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο 1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) και συντελεστής βαρύτητας με αριθμητική τιμή που ορίζεται ως εξής:

.....

γ) Για τους χρήστες ή κατόχους φορολογικών μηχανισμών και συστημάτων σε ένα (1).

γ.1. Η έκδοση στοιχείων από εγκεκριμένο και μη δηλωμένο φορολογικό μηχανισμό ή σύστημα λογίζεται ως έκδοση αθεώρητων. Για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου θεωρείται αυτοτελής παράβαση, για την οποία εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 8 περίπτωση β` και 9 του άρθρου 5 του ν. 2523/ 1997.

γ.2. Η έκδοση στοιχείων από μη εγκεκριμένο ή από εγκεκριμένο και παραβιασμένο ή παραπονημένο φορολογικό μηχανισμό ή σύστημα λογίζεται ως μη έκδοση αυτών. Για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου θεωρείται αυτοτελής παράβαση, για την οποία εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 8 περίπτωση α` και 9 του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 10 περίπτωση α` του ίδιου άρθρου και νόμου.

γ.3. Η μη χρήση εγκεκριμένου και δηλωμένου ή η χρήση μη εγκεκριμένου ή μη δηλωμένου φορολογικού μηχανισμού για τη διασφάλιση των ηλεκτρονικών δεδομένων των βιβλίων λογίζεται ως μη τήρηση τους. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που ο εγκεκριμένος και δηλωμένος φορολογικός μηχανισμός έχει παραβιασθεί ή παραπονηθεί».

Επειδή με την ΠΟΛ.1161/2013 ορίστηκε η καταληκτική ημερομηνία εγκατάστασης και παραγωγικής λειτουργίας Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών Εκροών, ήτοι μέχρι 27.3.2013 ή **το αργότερο μέχρι 27.8.2013** στην Περιφέρεια Αττικής και στην Περιφερειακή Ενότητα Θεσσαλονίκης.

Επειδή σύμφωνα με την από 31-12-2014 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, έγινε έλεγχος αν τηρήθηκε το χρονοδιάγραμμα εγκατάστασης του συστήματος εισροών – εκροών και διαπιστώθηκε ότι το πρώτο εκδοθέν Ισοζύγιο Ημέρας στο σύστημα εισροών – εκροών ήταν στις **21/09/2013** από το Φορολογικό Μηχανισμό Σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ) με αρ. μητρώου, ήτοι μετά την προβλεπόμενη καταληκτική ημερομηνία (27-8-2013).

Επειδή εν προκειμένω, όπως προκύπτει από το φάκελο της υπόθεσης και συγκεκριμένα από την με αρ./31-12-2014 πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας, ο προσφεύγων εξέδωσε κατά το χρονικό διάστημα από 27/08/2013 – 21/09/2013 φορολογικά στοιχεία εσόδου όπως προκύπτει από τα εκδοθέντα Ζ Νο 1126 έως και Ζ Νο 1149.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν. 4174/2013: «*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 φόρου.*»

Περαιτέρω δε, όπως έχει γίνει νομολογιακά δεκτό, είναι απαραίτητο στην οικεία έκθεση ελέγχου να προσδιορίζονται με σαφήνεια τα πραγματικά δεδομένα στα οποία θεμελιώνει η φορολογική αρχή την τέλεση των σχετικών παραβάσεων, κατά τρόπο ώστε να μην αφήνει κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης της.

Επειδή η διαπίστωση της μη τήρησης του χρονοδιαγράμματος εγκατάστασης-λειτουργίας από τον προσφεύγοντα του συστήματος εισροών-εκροών και της μη χρήσης εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.) σύμφωνα με τα προβλεπόμενα της Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1009/2012, σε συνδυασμό με τα πραγματικά περιστατικά και συγκεκριμένα της έκδοσης κατά την ελεγχόμενη περίοδο από την προσφεύγουσα φορολογικών στοιχείων εσόδου κατά τα ανωτέρω, δε μπορεί από μόνη της να στοιχειοθετήσει τις καταλογιζόμενες από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. παραβάσεις καθότι στη σχετική έκθεση ελέγχου δεν αναφέρεται αν τα εκδοθέντα ως άνω φορολογικά στοιχεία περιείχαν τουλάχιστον τα προβλεπόμενα από την ΠΟΛ 1009/2012 δεδομένα των αποδείξεων εσόδου, ούτε ότι τα ως άνω εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία βρέθηκαν καταχωρημένα στα τηρούμενα βιβλία πριν την έναρξη του ελέγχου.

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου τυγχάνει νομικά πλημμελής και ακυρωτέα καθόσον στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν τεκμηριώνονται πλήρως και επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία οι καταλογισθείσες παραβάσεις περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από 12-02-2015 και με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του ΑΦΜ και την ακύρωση της υπ' αριθμ./2014 πράξης επιβολής προστίμου.

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΑΥΘΗΜΕΡΟΝ
Ο ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α/α ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ**

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησης της (άρθ. 126 ν. 2717/99).