



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 24-11-2025

Αριθμός απόφασης: 3264

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

ΤΜΗΜΑ : Α8' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), 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.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της 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 με ημερομηνία κατάθεσης 27-6-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, κατά: α) της με αριθμό/10-6-2025 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019 και β) της με αριθμό/10-6-2025 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

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

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

Επί της από 27-6-2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ELENXIS)
ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας 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:

-α) Με τη με αριθμό/10-6-2025 πράξη επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2019**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας (πρατηρίου βενζίνης και πετρελαίου κίνησης), πρόστιμο ύψους 40.100,00€, λόγω εκπρόθεσμης διαβίβασης των δεδομένων των παραστατικών πωλήσεων που εκδόθηκαν από τους Φ.Η.Μ. με αρ.μητρώου και στη βάση δεδομένων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, σε τετρακόσιες μία (401) περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της απόφασης ΠΟΛ. 1218/2018 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., της απόφασης ΠΟΛ. 1208/2018 της Υφυπουργού Οικονομικών και του άρθρου 54§1 περ. ιγ' του ν.4987/2022, ο οποίος κωδικοποίησε το ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 περ. α' του ίδιου νόμου, ήτοι, 401x100,00€.

-β) Με τη με αριθμό/10-6-2025 πράξη επιβολής προστίμου **φορολογικού έτους 2020**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας, πρόστιμο ύψους 7.000,00€, λόγω εκπρόθεσμης διαβίβασης των δεδομένων των παραστατικών πωλήσεων που εκδόθηκαν από τον Φ.Η.Μ. με αρ.μητρώου στη βάση δεδομένων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, σε εβδομήντα (70) περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της απόφασης ΠΟΛ. 1218/2018 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., της απόφασης ΠΟΛ. 1208/2018 της Υφυπουργού Οικονομικών. και του άρθρου 54§1 περ. ιγ' του ν.4987/2022 ο οποίος κωδικοποίησε το ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 περ. α' του ίδιου νόμου, ήτοι, 70 x100,00€.

Οι παραπάνω πράξεις εδράζονται στην από 10-6-2025 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν.4987/2022, της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, που συντάχθηκε δυνάμει της υπ' αρ. /13-01-2025 εντολής ελέγχου.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή άλλως τη τροποποίηση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1)Υφίστανται λόγοι ανωτέρας βίας και συγγνωστής πλάνης

Ο Φ.Η.Μ. με αρ.μητρώου εγκαταστάθηκε και συνδέθηκε στο σύστημα εισροών – εκροών την 05/6/2019.

-Η Φ.Η.Μ. με αρ.μητρώου εγκαταστάθηκε την 08/5/2015 και συνδέθηκε στο σύστημα εισροών - εκροών την 01/01/2019 και παύτηκε λόγω πλήρωσης την 16/6/2020.

Την 07/8/2019 αντιλήφθηκε ότι από τον Φ.Η.Μ. με αρ.μητρώου έως την 06/8/2019 δεν διαβιβάστηκαν τριάντα επτά (37) παραστατικά πωλήσεων (ημερήσια δελτία (Ζ) στο σύνολό τους μηδενικά) στη βάση δεδομένων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και διαβιβάστηκαν την ίδια ημέρα εκπρόθεσμα.

Ομοίως και για τον Φ.Η.Μ. με αρ.μητρώου διαβιβάστηκαν την 11/3/2020 εκπρόθεσμα τετρακόσια τριάντα τέσσερα (434) παραστατικά πωλήσεων (ημερήσιων δελτίων (Ζ) στη βάση δεδομένων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Σε κάθε περίπτωση για τις συγκεκριμένες πωλήσεις είχε εκδώσει τα προβλεπόμενα παραστατικά για τις οποίες έχει υποβάλλει δηλώσεις και έχει αποδώσει τον αναλογούντα ΦΠΑ πριν από τον φορολογικό έλεγχο. Συνεπώς δεν υπήρχε η πρόθεση φοροδιαφυγής και απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Η μη εμπρόθεσμη διαβίβαση οφείλονταν στη συνδρομή λόγων ανωτέρας βίας και συγκεκριμένα λόγω τεχνικής βλάβης κατά τη λειτουργία των Φ.Η.Μ. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυποβάλλει με την ενδικοφανή προσφυγή το βιβλίο συντήρησης και επισκευών της Φ.Η.Μ. με αρ.μητρώου, όπου στη σελ. 39 ο τεχνικός σημείωσε ότι την 11/3/2020 και ώρα 15.00 μ.μ. υπήρχε πρόβλημα επικοινωνίας reset

2) Μη επιβολή προστίμων κατ' εφαρμογή του άρθρου 5 παρ.5 του ν.2523/19973

3) Μη σύννομη η επιβολή προστίμων για το χρονικό διάστημα έως 28/2/2019, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1218/2018.

4) Ζητά τη μείωση στο 50% των προστίμων όπως ορίζει η παρ. 5 του άρθρου 58 του ν.5104/2024

5) Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης στη διοίκηση και της χρηστής διοίκησης.

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 παρ. 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. 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.

Επειδή με την Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1032/21.2.2013 (ΦΕΚ Β' 548/07-03-2013) περί αποστολής δεδομένων από τα πρατήρια υγρών καυσίμων στα οποία έχουν εγκατασταθεί συστήματα εισροών - εκροών ορίζεται : «1. Έκταση εφαρμογής Οι εκμεταλλευτές πρατηρίων, στα οποία εγκαθίσταται σύστημα εισροών - εκροών, σύμφωνα με τις κοινές υπουργικές αποφάσεις Φ2-1617/07-12-2010 (ΦΕΚ 1980 Β') και ΠΟΛ.1009/4.1.2012 (ΦΕΚ 72 Β'), όπως ισχύουν αποστέλλουν τα δεδομένα που αναφέρονται αφενός στην κοινή υπουργική απόφαση Φ2-1617/07-12-2010, Άρθρο 5 παρ.9, Άρθρο 6 παρ. 7, Άρθρο 7 παρ. 2.ιγ, Άρθρο 10 παρ. α, β, δ, ε, στ, ζ, και αφετέρου στην κοινή υπουργική απόφαση ΠΟΛ.1009/4.1.2012 παρ. 2 (δελτίο παραλαβής, δελτίο ισοζυγίου ημέρας, δελτίο λιτρομέτρησης, δελτίο επιστροφής, δελτίο εξαγωγής) και 3 (απόδειξη εσόδου) στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων μέσω ασφαλούς συστήματος μεταφόρτωσης αρχείου με τη χρήση διαδικτύου. 2. Περιεχόμενο, χρόνος και τρόπος υποβολής Το περιεχόμενο των αποστέλλόμενων δεδομένων και πληροφοριών, είναι αυτό που ορίζεται στα προαναφερόμενα άρθρα και παραγράφους των Υπουργικών Αποφάσεων της παραγράφου 1 της παρούσας. Εκ των ανωτέρω τα στοιχεία του Άρθρου 5 παρ. 9 της κοινής υπουργικής απόφασης Φ2-1617/07-12-2010 υποβάλλονται εφάπαξ μετά την ογκομέτρηση εκάστης δεξαμενής, το δελτίο ισοζυγίου διαβιβάζεται εφάπαξ ημερησίως και αυτόματα (απευθείας) μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών - εκροών το αργότερο μέχρι το τέλος της επόμενης ημέρας από την έκδοση του σχετικού δελτίου ισοζυγίου ημέρας. Τα υπόλοιπα δελτία και δεδομένα διαβιβάζονται ευθύς μετά τη δημιουργία και παραγωγή τους, σε πραγματικό χρόνο, ομοίως μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών - εκροών. Εξαιρετικά σε περίπτωση μη λειτουργίας του συστήματος λόγω βλάβης, τα ανωτέρω δεδομένα και πληροφορίες διαβιβάζονται το αργότερο μέχρι το τέλος της επόμενης ημέρας από την αποκατάσταση της λειτουργίας του συστήματος. Το ίδιο ισχύει και σε κάθε άλλη περίπτωση αποδεδειγμένης τεχνικής αδυναμίας αποστολής ή υποδοχής των στοιχείων (μη λειτουργία modem, μη λειτουργία των υπηρεσιών της Γ.Γ.Π.Σ. λόγω σχεδίου αναβαθμίσεως αυτών κ.λπ.)».

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.), και ειδικότερα στο άρθρο 1 ορίζεται 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.» Και στο άρθρο 2, ορίζεται 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),.....Άρθρο 3 «1. Η παρούσα ισχύει από την 1 Ιανουαρίου 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, 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, με το άρθρο 54 παρ. 1 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: ιγ') δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις της παρ. 1 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 (Α' 58) ».

Επειδή, περαιτέρω, με το άρθρο 54 παρ. 2 του ιδίου νόμου ορίζεται ότι: « 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 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 το άρθρο 9 παρ. 2 του ν.4987/2022 που ίσχυσε έως 18-4-2024 (ήδη άρθρο 9 παρ. 2 του ν.5104/19-4-2024) ορίζεται ότι: «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, με τις διατάξεις του άρθρου 65 παρ. 3 του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: « 3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.5104/2024, ορίζεται 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης » του ν.5104/2024, 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 εν προκειμένω από τη φορολογική αρχή διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση, έλεγχος για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) δυνάμει της υπ' αρ./13-01-2025 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε κατά τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα με αντικείμενο εργασιών Λιανικό εμπόριο βενζίνης και πετρελαίου κίνησης, διαβίβασε εκπρόθεσμα τα δεδομένα των παραστατικών πωλήσεων καυσίμων (δελτία ημερήσιας κίνησης Ζ) που εκδίδονταν από τους Φ.Η.Μ. με αρ.μητρώου και στη βάση δεδομένων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Συγκεκριμένα την 7/8/2019 διαβίβασε εκπρόθεσμα στη βάση δεδομένων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων τα δελτία ημερήσιας κίνησης Ζ (Ζ1 - Ζ37) για τριάντα επτά (37) ημέρες που εξέδωσε από τον Φ.Η.Μ. με αρ.μητρώου κατά το χρονικό διάστημα από 05/06/2019 έως και την 06/8/2019.

Την 11/3/2020 διαβίβασε εκπρόθεσμα στη βάση δεδομένων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων: α) τα δελτία ημερήσιας κίνησης Ζ (Ζ1295 – Ζ1658) για τριακόσιες εξήντα τέσσερις (364) ημέρες που εκδόθηκαν από τον Φ.Η.Μ. με αρ.μητρώου κατά το χρονικό διάστημα από 01/01/2019 έως και την 31/12/2019,

Συγκεντρωτικά το φορολογικό έτος 2019 διαβίβασε εκπρόθεσμα συνολικά τετρακόσια ένα (401) δελτία ημερήσιας κίνησης (Ζ) από τους δύο ως άνω Φ.Η.Μ.

Επιπλέον την 11/3/2020 διαβίβασε εκπρόθεσμα στη βάση δεδομένων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων τα δελτία ημερήσιας κίνησης Ζ (Ζ1659 – Ζ1728) για εβδομήντα (70) ημέρες που εκδόθηκαν από τον Φ.Η.Μ. με αρ.μητρώου κατά το χρονικό διάστημα από 01/01/2020 έως και την 10/3/2020.

Ακολούθως από τη φορολογική αρχή για το φορολογικό έτος 2019 καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 40.100,00€, λόγω εκπρόθεσμης διαβίβασης των δεδομένων των παραστατικών πωλήσεων που εκδόθηκαν από τους Φ.Η.Μ. με αρ.μητρώου και στη βάση δεδομένων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, σε συνολικά τετρακόσια ένα (401) δελτία ημερήσιας κίνησης Ζ (Ζ1 - Ζ37) και (Ζ1295 – Ζ1658), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της απόφασης ΠΟΛ. 1218/2018 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., της απόφασης ΠΟΛ. 1208/2018 της Υφυπουργού Οικονομικών, της διευκρινιστικής αυτής Ε

2056/2019. και του άρθρου 54§1 περ. ιγ' του ν.4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 περ. α' του ιδίου νόμου, ήτοι, 401χ100,00€

-Για το φορολογικό έτος 2020, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρίας, πρόστιμο ύψους 7.000,00€, λόγω εκπρόθεσμης διαβίβασης των δεδομένων των παραστατικών πωλήσεων που εκδόθηκαν από τον Φ.Η.Μ. με αρ.μητρώου στην βάση δεδομένων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, για εβδομήντα (70)ημέρες, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του ν. 3842/2010 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της απόφασης ΠΟΛ. 1218/2018 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., της απόφασης ΠΟΛ. 1208/2018 της Υφυπουργού Οικονομικών, της διευκρινιστικής αυτής Ε 2056/2019 και του άρθρου 54§1 περ. ιγ' του ν.4987/2022 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§2 περ. α' του ιδίου νόμου, ήτοι, 70 χ100,00€.

Επειδή, οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι που καθορίζουν τον τρόπο διαβίβασης των δεδομένων των ηλεκτρονικά εκδιδόμενων παραστατικών πωλήσεων καυσίμων από τις υπόχρεες οντότητες, στην ΑΑΔΕ, ορίζουν ρητά ότι η διαβίβαση γίνεται σε ημερήσια βάση και η παραβίαση αυτής της υποχρέωσης επισύρει το προβλεπόμενο πρόστιμο των 100€ που επιβάλλεται για κάθε ημέρα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 61 του ν.4987/2022 (ήδη άρθρο 71 του ν.5104/2024): «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, με την ΠΟΛ.1252/2015 ορίζεται ότι: «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, η ανωτέρα βία είναι έννοια νομική και συνίσταται σε κάθε γεγονός που είναι απρόβλεπτο και ξένο προς το διοικούμενο, το οποίο ήταν αδύνατο να αποτραπεί από αυτόν ή από πληρεξούσιό του, ακόμα και αν επεδείκνυε άκρα επιμέλεια και σύνεση συνεπεία δε του γεγονότος αυτού παρακωλύθηκε απολύτως να προβεί στην οφειλόμενη ενέργεια εντός της οριζόμενης προθεσμίας. (ΝΣΚ 366/2008).

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η μη εμπρόθεσμη διαβίβαση των πωλήσεων καυσίμων στη βάση δεδομένων της ΑΑΔΕ, οφείλεται σε λόγους ανωτέρας βίας, και συγκεκριμένα λόγω τεχνικής βλάβης κατά την λειτουργία της Φ.Η.Μ. με αρ.μητρώου και μη ενημέρωσης της από τους αρμόδιους τεχνικούς. Προς απόδειξη του ισχυρισμού της συνυποβάλλει με την ενδικοφανή προσφυγή το βιβλίο

συντήρησης και επισκευών της Φ.Η.Μ. με αρ.μητρώου, όπου στη σελ. 39 ο τεχνικός σημείωσε ότι την 11/3/2020 και ώρα 15.00 μ.μ. υπήρχε πρόβλημα επικοινωνίας reset.

Επειδή, η διαδικασία απαλλαγής φορολογικών προστίμων και τόκων για λόγους ανωτέρας βίας ορίζεται ρητά στο άρθρο 61 του ν. 4987/2022, (ήδη άρθρο 71 του ν.5104/2024), εφόσον με συγκεκριμένα στοιχεία η προσφεύγουσα αποδείξει ότι έδειξε τη δέουσα επιμέλεια και σύνεση αλλά λόγω συγκεκριμένου έκτακτου και απρόβλεπτου γεγονότος δεν μπόρεσε να ανταπεξέλθει στην υποχρέωσή της.

Ωστόσο, η μη έγκαιρη διαπίστωση της δυσλειτουργίας των Φ.Η.Μ., κατά τις ελεγχόμενες περιόδους δεν αποτελεί απρόβλεπτο γεγονός προς την προσφεύγουσα ούτε είναι δυνατό να θεωρηθεί δικαιολογημένη μια τέτοια δυσλειτουργία ή τεχνική αδυναμία για μια τόσο μεγάλη χρονική περίοδο, για τους δύο Φ.Η.Μ. ειδικότερα για τον Φ.Η.Μ. με αρ.μητρώου για όλο το φορολογικό έτος 2019 και εβδομήντα (70) ημέρες για το φορολογικό έτος 2020 και για τον Φ.Η.Μ. με αρ.μητρώου για τριάντα επτά (37) ημέρες του έτους 2019.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί συνδρομής λόγων ανωτέρας βίας οφειλόμενων σε τεχνική δυσλειτουργία ΦΗΜ απορρίπτεται.

Επειδή, η επιβολή των υπό κρίση προστίμων, λόγω εκπρόθεσμης διαβίβασης στην Α.Α.Δ.Ε. των δεδομένων των παραστατικών πωλήσεων καυσίμων, που εκδόθηκαν από τους Φ.Η.Μ. που είναι εγκαταστημένοι στο εν λόγω πρατήριο καυσίμων, ως προαναφέρθηκε προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης ιγ' της παρ.1 και της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 σε συνδυασμό με την εκδιδόμενη ΠΟΛ.1208/2018 και της διευκρινιστικής αυτής Ε 2056/2019, όπως ίσχυσαν κατά τον κρίσιμο χρόνο.

Επειδή η επίκληση για μη επιβολή προστίμων κατ' εφαρμογή του άρθρου 5 παρ.5 του Ν. 2523/97, δεν έχει εφαρμογή στην υπό κρίση περίπτωση, καθώς οι διατάξεις του άρθρου 5 ν 2523/97 εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν στο χρονικό διάστημα μέχρι την έναρξη ισχύος των άρθρων 54 και 55 του Ν4174/2013, που καταργήθηκαν με την παρ.6 του άρθρου 7 του Ν4337/2015(ΦΕΚ 129/17-10-2015) και σύμφωνα με το άρθρο 23 και έπαψαν να ισχύουν από 17/10/2015 και μετά.

Επειδή η επίκληση ως προς τη μείωση του προστίμου στο 50% όπως ορίζει η παράγραφος 5 του αρ.58 του ν.5104/2024, δεν έχει εφαρμογή στην υπό κρίση περίπτωση καθώς η ισχύς του ν.5104/2024 αρχίζει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 19-04-2024.

Επειδή, η επικαλούμενη ΠΟΛ 1218/2018 αναφέρεται στις υποχρεώσεις των επιτηδευματιών σχετικά με την πώληση υγραερίου κίνησης και πεπιεσμένου φυσικού αερίου, περίπτωση που δεν συντρέχει εν προκειμένω, καθώς η προσφεύγουσα επιχείρηση δραστηριοποιείται στην πώληση βενζίνης και πετρελαίου κίνησης, οι υποχρεώσεις δε αναφορικά με τη διαβίβαση παραστατικών πωλήσεων ορίζεται στην ΠΟΛ 1208/2018 η οποία έχει εφαρμογή από 01-01-2019 και μετά.

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 η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι 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, 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.

Επειδή σύμφωνα με τη θεωρία αλλά και τη νομολογία, (ΣτΕ 2674/2013, 1608/2004, 608/2004, 2247/2002) η προστασία της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη απαιτεί σταθερή και δικαιολογημένη πεποίθηση, δηλαδή μία ενδιάθετη κατάσταση που μπορεί να δημιουργηθεί στον μέσο, καλοπροαίρετο και εχέφρονα άνθρωπο ότι μια πραγματική κατάσταση που τον αφορά και σχετίζεται με συγκεκριμένη κρατική δραστηριότητα θα συνεχισθεί και στο μέλλον με τον ίδιο τρόπο. Επιπλέον, απαιτεί, η πεποίθηση αυτή να προκλήθηκε από θετική ενέργεια των οργάνων της φορολογικής διοίκησης, όπως έκδοση ερμηνευτικών εγκυκλίων ή κοινοποίηση ατομικών απαντήσεων κλπ.

Επειδή 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. Ως εκ τούτου δεν τίθεται ζήτημα παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 10-6-2025 έκθεση ελέγχου Προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 που κωδικοποίησε το ν.4174/2013 της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη, της με αρ. πρωτ. (ELENXIS)/27-6-2025 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αρ./10-6-2025 πράξη επιβολής προστίμου άρθρων 54 §1 περ. ιγ' και 2 περ.α' του ν.4987/2022 που κωδικοποίησε το ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ.

	Ποσό
Πρόστιμο άρθρων 54 §1περ. ιγ' και 2 περ.α' του ν.4987/2022 που κωδικοποίησε το ν.4174/2013 (401 X 100,00)	40.100,00€

Η με αρ./10-6-2025 πράξη επιβολής προστίμου άρθρων 54 § 1περ. ιγ' και 2 περ.α' του ν.4987/2022 που κωδικοποίησε το ν.4174/2013 φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΚΑΤΕΡΙΝΗΣ**.

	Ποσό
Πρόστιμο άρθρων 54 § 1 περ. ιγ' και 2 περ.α' του ν.4987/2022 που κωδικοποίησε το ν.4174/2013 (70 X 100,00)	7.000,00€

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

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**

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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

