



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45  
**Ταχ. Κώδικας** : 54630 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313 - 333245  
**ΦΑΞ** : 2313 - 333258  
**E-Mail** : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη: 13-4-2020  
Αριθμός απόφασης: 647

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ.Της Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 ...**2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... της Δ.Ο.Υ. Ορεστιάδας (αρ. πρωτ. Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης .../...2019) ενδικοφανή προσφυγή του ... με ΑΦΜ ..., κατοίκου ..., κατά της υπ' αριθμ. .../...**2019** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της φορολογικής αρχής.

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

Επί της από .../2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... με **ΑΦΜ:** ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη 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. .../...2019 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015, φορολογικού έτους 2014, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, επιβλήθηκε στον προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού 3.649,59€, λόγω μη έκδοσης ενός τουλάχιστον φορολογικού στοιχείου πώλησης πετρελαίου κίνησης, καθαρής αξίας 14.598,36€, που επισύρει τις κυρώσεις του άρ. 55 του ν. 4174/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 3 & 7 του Ν. 4337/2015.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε κατόπιν επιτόπιου ελέγχου, δυνάμει της αριθμ. .../... εντολής ελέγχου, που πραγματοποιήσαν υπάλληλοι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Υποδιεύθυνση Δ', στις ...2018, στο πρατήριο ... & ... του προσφεύγοντα, στα πλαίσια του οποίου επιδόθηκε η υπ' αριθμ. .../2018 πρόσκληση προσκόμισης των λογιστικών αρχείων. Ο προσφεύγων προσκόμισε τα ζητηθέντα φορολογικά στοιχεία, τα οποία ο έλεγχος παρέλαβε με την υπ' αριθμ. .../2018 έκθεση κατάσχεσης προκειμένου να τα επεξεργαστεί.

Από την επεξεργασία των λογιστικών αρχείων προέκυψε ότι η ποσότητα πετρελαίου κίνησης που διατέθηκε στην αγορά εντός του έτους 2014, βάσει των αποθεμάτων και των αγορών εντός του έτους, ανήλθε σε 422.118 λίτρα, ως εξής:

| <b>ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ<br/>ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ</b> | <b>ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΣΕ ΛΙΤΡΑ</b> |
|--------------------------------|--------------------------|
| Απογραφή έναρξης               | 4.500,00                 |
| (+) Αγορές έτους<br>2014       | 422.518,00               |
| (-) Απογραφή λήξης             | 4.900,00                 |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ<br/>(ΠΩΛΗΣΕΙΣ)</b>   | <b>422.118,00</b>        |

Από τα παραστατικά χονδρικής πώλησης, στα οποία αναγράφεται υποχρεωτικά η ποσότητα, προκύπτει ότι ο προσφεύγων πούλησε χονδρικά 411.621,67 λίτρα πετρελαίου. Επειδή, στις λιανικές πωλήσεις, κατά το φορολογικό έτος 2014, δεν αναγράφονταν η ποσότητα πώλησης, ο έλεγχος προσδιόρισε την πωληθείσα ποσότητα λαμβάνοντας υπόψη την αξία των εκδιδόμενων Α.Λ.Π. και τις τιμές λιανικής πώλησης ανά λίτρο πετρελαίου που δήλωσε ο προσφεύγων στο Τμήμα Παρατηρητηρίων Τιμών της Διεύθυνσης Ελέγχων και Παρατηρητηρίων της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου και Προστασίας του καταναλωτή. Κατόπιν αυτού, προσδιόρισε την λιανικώς πωληθείσα ποσότητα σε 26.743,00 λίτρα. Συνεπώς, η συνολική ποσότητα πώλησης ανήλθε σε  $411.621,67 + 26.743,00 = 438.364,67$  λίτρα, όπως απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

| <b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ<br/>ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ</b> | <b>ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΣΕ ΛΙΤΡΑ</b> |
|-------------------------------|--------------------------|
| ΤΔΑ Νο 2265-2707              | 22.684,00                |
| (+) Τ.Π. Νο 1ως 810           | 377.929,52               |
| (+) Τ.Π. Νο 41ως 48           | 11.008,15                |
| (+) Α.Λ.Π. Ζ 211 ως 575       | 26.743,00                |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>                 | <b>438.364,67</b>        |

Διαφορά πωληθείσας ποσότητας, βάσει λογιστικού υπολοίπου (422.118,00 λίτρα) και πωληθείσας ποσότητας βάσει εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων (438.364,67 λίτρα) = 16.246,67 λίτρα. Από αυτά αφαιρέθηκε η νόμιμη φύρα 0,5% επί των αγορών υπολογιζόμενων σε θερμοκρασία 15° C. (422.118 λίτρα  $\times$  0,5% = 2.110,59 λίτρα) και επομένως η τελικώς **αποκρυβείσα ποσότητα ανέρχεται σε 16.246,67 λίτρα – 2.110,59 λίτρα = 14.136,08 λίτρα.**

Η αξία αυτής υπολογίστηκε βάσει της τιμής αγοράς του πετρελαίου (συνολική καθαρή αξία αγορών / ποσότητα αγορών = 436.420€ / 422.518 λίτρα = 1,0329€ η τιμή μονάδας).

Συνεπώς, **αξία αποκρυβείσας ποσότητας 14.136,08 λίτρα  $\times$  1,0329€ = 14.598,36€.**

Από τις ως άνω διαπιστώσεις προκύπτει ότι ο προσφεύγων δεν εξέδωσε τουλάχιστον ένα παραστατικό πώλησης ποσότητας 14.136,08 λίτρων πετρελαίου και καθαρής αξίας 14.598,36€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 έως 6 και 9 έως 12 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την κρινόμενη χρήση, σε συνδυασμό με τα άρθρα 3 & 7 του Ν. 4337/2014.

Ακολούθως επιδόθηκε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. .../...2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων ελέγχου και η υπ' αριθμ .../2019 πράξη προσωρινού προσδιορισμού φόρου, προκειμένου αυτός να υποβάλλει τις απόψεις του. Μετά την πάροδο της προβλεπόμενης προθεσμίας των είκοσι ημερών, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη, δεδομένου ότι ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε στην κλήση προς ακρόαση.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, για τους εξής λόγους:

1. Δεν προσδιορίζεται με ακρίβεια η συγκεκριμένη διάταξη – παράγραφος του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013, βάσει της οποίας εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη. Με μεταγενέστερο νόμο, το Ν. 4337/2015, καταργήθηκαν κάποιοι παράγραφοι.
2. Λανθασμένος υπολογισμός των λίτρων πετρελαίου, καθώς κατά την αγορά του από την εταιρεία πετρελαίου, τα λίτρα υπολογίζονται σε θερμοκρασία 15° C. Αντίθετα, κατά την εκφόρτωση στη δεξαμενή η θερμοκρασία είναι υψηλότερη των 15 βαθμών, ενώ κατά τη μεταφορά του ιδιαίτερα τους θερινούς μήνες, η θερμοκρασία ανέρχεται στους 30 βαθμούς. Επομένως, ο όγκος του πετρελαίου αυξάνεται και έτσι υπάρχει μεγαλύτερη ποσότητα πετρελαίου, λόγω της διαστολής. Με την εφαρμογή του συστήματος εισρών – εκρών ο προσφεύγων διαπίστωσε ότι έλαβε ποσότητα καυσίμου 5000 λίτρων σε θερμοκρασία 25° C, κατέβαλε στην πετρελαϊκή εταιρεία την

αξία που αντιστοιχεί σε ποσότητα 4.950 λίτρων σε θερμοκρασία 15° C και με εξωτερική θερμοκρασία 30-35° C, ο όγκος του πετρελαίου ανήλθε σε 5.050 λίτρα. Επειδή, η θερμοκρασία εντός της δεξαμενής ανέρχεται σε 24-25° C, κατά τους θερινούς μήνες υπάρχει διαφορά επιπλέον 7.000 λίτρων πετρελαίου. Συνεπώς, η διαφορά των 14.136,08 λίτρων τους μήνες Ιούνιο ως Σεπτέμβριο μηδενίζεται.

3. Η τιμή αγοράς και πώλησης του πετρελαίου είναι διαφορετική για τον προσφεύγοντα από αυτή που διαμορφώνεται στην Αλεξανδρούπολη, όπου και υπάρχει η μέση τιμή του Έβρου, σε ποσοστό 3-4%, λόγω επιβάρυνσης των μεταφορικών.
4. Εκ παραδρομής μέχρι και το δεύτερο τρίμηνο του 2014, εξέδιδε διπλό φορολογικό παραστατικό για την ίδια ποσότητα πετρελαίου, καθώς εξέδιδε ΑΛΠ σε αγρότες, οι οποίοι όμως, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας του ζητούσαν εκ των υστέρων τιμολόγιο, το οποίο και εξέδιδε, χωρίς να ακυρώσει τις Α.Λ.Π.

#### **Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, στην παρ.1 του άρθρου 6 του Ν. 4093/2012 ορίζεται ότι: «Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματος του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα», ενώ στην παρ. 1 του άρθρου 7 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι : «Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού».

**Επειδή**, στο άρθρο 9 του Ν.4093/2012 ορίζεται ότι: «Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση ατομικών ή οικογενειακών αναγκών ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού», ενώ στο άρθρο 9 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «1. Η αυθεντικότητα των στοιχείων διακίνησης διασφαλίζεται με τη χρήση θεωρημένων από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. εντύπων, επί χειρόγραφης έκδοσης τους, ή με τη χρήση ειδικών ασφαλών διατάξεων σήμανσης του νόμου [1809/1988](#) (Α` 222), επί μηχανογραφικής έκδοσης αυτών, και των στοιχείων αξίας λιανικών

συναλλαγών για παροχή υπηρεσίας με θεώρηση από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζονται για τα εισιτήρια επιχειρήσεων μεταφοράς προσώπων με λεωφορεία, σιδηρόδρομους και αεροπλάνα, όταν εκτελούν συγκοινωνίες, καθώς και για τα εισιτήρια πλοίων, εφόσον φορολογούνται κατ' ειδικό τρόπο και απαλλάσσονται του Φ.Π.Α.. Η παρούσα παράγραφος παύει να ισχύει από την 1η Ιανουαρίου 2014.

2. Κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου και μέχρι την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, τα βιβλία τηρούνται, τα δε στοιχεία, καθώς και τα λοιπά δικαιολογητικά εγγραφών, φυλάσσονται στην επαγγελματική εγκατάσταση που αφορούν και επιδεικνύονται άμεσα στο φορολογικό έλεγχο. {...}

4. Ειδικά, για τη διαφύλαξη των τιμολογίων εφαρμόζονται τα εξής:

α) Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να μεριμνά για την αποθήκευση των αντιγράφων των τιμολογίων που εκδίδονται από τον ίδιο ή εξ ονόματος του και για λογαριασμό του, από τον πελάτη του ή από τρίτους, καθώς και όλων των τιμολογίων που λαμβάνει. Αντίτυπα των τιμολογίων που εκδίδονται εξ ονόματος και για λογαριασμό του υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, παραδίδονται σε αυτόν μέσα στην προθεσμία που ορίζουν οι διατάξεις περί Απεικόνισης Συναλλαγών για την ενημέρωση των τηρούμενων βιβλίων.

5. Τα βιβλία, τα στοιχεία, τα λοιπά δικαιολογητικά των εγγραφών στα βιβλία, καθώς και τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα στα οποία αποθηκεύονται δεδομένα βιβλίων, για τα οποία δεν υπάρχει υποχρέωση εκτύπωσης τους, διατηρούνται στον εκάστοτε οριζόμενο από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις χρόνο παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για επιβολή φόρου και οπωσδήποτε όσο χρόνο εκκρεμεί σχετική υπόθεση ενώπιον των Διοικητικών Δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας».

**Επειδή**, στο άρθρο 55 του Ν. 4174/2013 – ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ – όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, στην παρ. 2 περ. α' ορίζεται ότι: «Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφθηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ».

**Επειδή**, περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 4α και 4β του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, καταργούνται οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/2013, με εξαίρεση την περίπτωση δ' της παρ.2 του άρθρου 55 του Ν. 4174/2013 (αρ.7 παρ.8 του Ν. 4337/2015).

**Επειδή**, στην παρ.3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 – Μεταβατικές διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ορίζεται ότι : «Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. [186/1992](#), Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. [4093/2012](#), Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των

[άρθρων 54](#) και [55](#) του ν. [4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 5](#) του ν. [2523/1997](#), αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

- α) Για παραβάσεις έκδοσης πλαστών στοιχείων ποσό ίσο με το 50% της αξίας κάθε στοιχείου.
- β) Για παραβάσεις που αφορούν έκδοση εικονικών ή λήψη εικονικών στοιχείων ή νόθευση αυτών, καθώς και καταχώρηση στα βιβλία αγορών ή εξόδων χωρίς παραστατικά, ποσό ίσο με το 40% της αξίας κάθε στοιχείου. Εάν η αξία του στοιχείου είναι μερικώς εικονική ποσό ίσο με το 40% του μέρους της εικονικής αξίας.
- γ) Όταν δεν δύναται να προσδιορισθεί η μερικώς εικονική αξία, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.
- δ) Όταν η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη, ποσό ίσο με το 20% της αξίας του στοιχείου.
- ε) Στην περίπτωση λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ποσό 10% της αξίας του στοιχείου για κάθε παράβαση, εφόσον η λήψη του στοιχείου δεν είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση του φόρου εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους.
- στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.
- ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του [άρθρου 5](#) του ν. [2523/1997](#), επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση», ενώ, στην παρ.5 του ίδιου ως άνω άρθρου ορίζεται: «Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α`170).»

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ισχύοντα στο φορολογικό δίκαιο, «κατ' αντίθεση προς τα ισχύοντα στο διοικητικό δίκαιο, **η καταλογιστική πράξη πρέπει να εκδίδεται, καταρχήν τουλάχιστον, με βάση τις σχετικές διατάξεις που ίσχυαν κατά τον χρόνο γένεσης της φορολογικής ενοχής και όχι κατά τον χρόνο έκδοσης της.** Συνεπώς θα πρέπει να προσδιορίζεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έτσι ώστε να τύχουν εφαρμογής οι ισχύουσες κατά τον χρόνο αυτό σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας... Φυσικά ο φορολογικός νομοθέτης δύναται να προβλέψει ρητά ως εφαρμοστέες διατάξεις τις ισχύουσες κατά το χρόνο έκδοσης της καταλογιστικής πράξης (Κωνσταντίνος Φινοκαλιώτης, Φορολογικό Δίκαιο, Εκδόσεις Σάκκουλας 1999, σελ. 286 επ.)».

Για το ίδιο θέμα πάγια είναι και η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι **ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά** που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του και όχι ο χρόνος εκδόσεως της καταλογιστικής πράξεως. **Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των**

**διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (βλ. ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009 και ΣτΕ 3935/2012).**

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, για τη μη έκδοση τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου εσόδου αξίας μεγαλύτερης των 5.000€, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα το πρόστιμο της περ. στ' της παρ.3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/2015 ως ευνοϊκότερης διάταξης από αυτήν του άρθρου 55 παρ.2 περ. α', καθώς ρητά προβλέπεται η εφαρμογή των ευνοϊκότερων διατάξεων της παρ. 3 και για τις περιπτώσεις παραβάσεων που διαπράχθηκαν μέχρι την ψήφιση του Ν. 4337/17-10-2015. Κατά συνέπεια, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

#### **Ως προς το δεύτερο, τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό**

**Επειδή**, στο άρθρο 73 παρ.3 του Ν. 2960/2001 – Τελωνειακός κώδικας ορίζεται ότι: «Για τον υπολογισμό του Ειδικού Φόρου Κατανάλωσης στα ενεργειακά προϊόντα, που φορολογούνται με βάση το χιλιόλιτρο, λαμβάνεται υπόψη θερμοκρασία προϊόντος 15°C».

**Επειδή**, σύμφωνα με το ΦΕΚ 2044/Β/2-8-2013, άρθρο 104 παρ.5 & το ΦΕΚ 2090/Β/31-7-2014 - Κωδικοποίηση Κανόνων Διακίνησης & Εμπορίας Προϊόντων & Παροχής Υπηρεσιών (ΔΙ.Ε.Π.Π.Υ.) - Άρθρο 104 παρ.5 - της ΣΥΣΤΗΜΑΤΑ ΜΕΤΡΗΣΗΣ ΠΟΣΟΤΗΤΑΣ ΥΓΡΩΝ ΚΑΥΣΙΜΩΝ ΥΓΡΑΕΡΙΟΥ ΚΙΝΗΣΗΣ (LPG) ΚΑΙ ΣΥΜΠΙΕΣΜΕΝΟΥ ΦΥΣΙΚΟΥ ΑΕΡΙΟΥ (CNG) ορίζεται ότι: «Το ανεκτό όριο σφάλματος των ογκομετρητών υγρών καυσίμων (βενζινών, πετρελαίων) καθορίζεται σε  $\pm 0,5\%$ , σύμφωνα με την Οδηγία 2004/22/Ε.Κ, όπως ενσωματώθηκε με την Υ.Α. Φ2-1393/07 (ΦΕΚ 521/Β/2007) και κάθε φορά ισχύει».

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση:

- Ο προσφεύγων κατά τη χρήση 2014 δεν διέθετε σύστημα εισροών – εκροών.
- Ο έλεγχος, προσδιόρισε τον όγκο του πετρελαίου (λίτρα) που διατέθηκε προς πώληση κατά το έτος 2014, τόσο με βάση τα λογιστικά δεδομένα των βιβλίων (στοιχεία αγορών, ποσοτικές απογραφές), όσο και με βάση τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία του προσφεύγοντα, ως εξής:

| <b>ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ<br/>ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ</b> | <b>ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΣΕ ΛΙΤΡΑ</b> |
|--------------------------------|--------------------------|
| Απογραφή έναρξης               | 4.500,00                 |
| (+) Αγορές έτους<br>2014       | 422.518,00               |
| (-) Απογραφή λήξης             | 4.900,00                 |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>                  | <b>422.118,00</b>        |

- Από τα παραστατικά χονδρικής πώλησης, επί των οποίων αναγράφονταν οι ποσότητες (λίτρα) πώλησης πετρελαίου προέκυψε ότι πουλήθηκαν 411.621,67 λίτρα πετρελαίου.
- Στις εκδιδόμενες αποδείξεις Λιανικής Πώλησης, κατά το φορολογικό έτος 2014, δεν αναγράφονταν η ποσότητα (λίτρα) του πετρελαίου πώλησης.

- Η Γενική Γραμματεία Εμπορίου και Προστασίας του καταναλωτή απέστειλε στους αρμόδιους ελεγκτές, κατόπιν αιτήματός τους, το υπ'αριθμ. ...-.../2018 έγγραφο, με το οποίο παρείχε πληροφορίες σχετικά με τις τιμές λιανικής πώλησης ανά λίτρο πετρελαίου κίνησης, όπως αυτές δηλώθηκαν από τον προσφεύγοντα στο Τμήμα Παρατηρητηρίων Τιμών της Διεύθυνσης Ελέγχων και Παρατηρητηρίων της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου και Προστασίας του Καταναλωτή. Κατά τις ημερομηνίες που υπήρχε αλλαγή τιμών, ο έλεγχος προσδιόρισε τη σχετική τιμή και συνέταξε τον Πίνακα Λιανικών Πωλήσεων Περιόδου 1/1/ - 31/12/2014, στρογγυλοποιώντας προς όφελος του προσφεύγοντα το συνολικό αριθμό των ευρεθέντων λίτρων πετρελαίου κίνησης. Σύμφωνα με αυτά, ο προσφεύγων πούλησε λιανικά 26.743,00 λίτρα πετρελαίου.
- Από τα ως άνω παρατιθέμενα στοιχεία προκύπτει ότι, οι πωληθείσες ποσότητες πετρελαίου βάσει των εκδιδόμενων παραστατικών, ανήλθαν σε :

| <b>ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ</b> | <b>ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΣΕ ΛΙΤΡΑ</b> |
|---------------------------|--------------------------|
| ΤΔΑ Νο 2265-2707          | 22.684,00                |
| (+) Τ.Π. Νο 1ως 810       | 377.929,52               |
| (+) Τ.Π. Νο 41ως 48       | 11.008,15                |
| (+) Α.Λ.Π. Ζ 211 ως 575   | 26.743,00                |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>             | <b>438.364,67</b>        |

- Κατά συνέπεια, προέκυψε διαφορά στην ποσότητα πετρελαίου που διέθετε προς πώληση ο προσφεύγων εντός του 2014 και της ποσότητας που πούλησε βάσει των φορολογικών στοιχείων, ως εξής:

| <b>ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑΣ</b>                          | <b>ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΣΕ ΛΙΤΡΑ</b> |
|---------------------------------------------------|--------------------------|
| ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΕΔΟΜΕΝΩΝ ΤΗΣ ΟΝΤΟΤΗΤΑΣ | 422. 118,00              |
| ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΒΑΣΕΙ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ   | 438.364,67               |
| ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑΣ                                 | 16.246,67                |
| (-) ΝΟΜΙΜΗ ΦΥΡΑ 0,5%                              | 2.110,59                 |
| <b>ΤΕΛΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ</b>                             | <b>14.136,08</b>         |

**Επειδή,** σε ότι αφορά τις ποσότητες καυσίμων πριν την εφαρμογή του Ολοκληρωμένου συστήματος εισρών – εκρών που επιβλήθηκε στα πρατήρια υγρών καυσίμων, ρητά ορίζεται ότι μεταβολές στον όγκο του πετρελαίου γίνονται δεκτές μέχρι του ύψους του 0,5%, κάτι που στην προκειμένη περίπτωση έγινε δεκτό από τον έλεγχο και αφαιρέθηκε από τη συνολική προσδιορισθείσα διαφορά πωληθέντων λίτρων.

**Επειδή,** η τιμή αγοράς που έλαβε υπόψη ο έλεγχος για τον προσδιορισμό της αξίας του πετρελαίου που πουλήθηκε άνευ παραστατικού, προέκυψε από τις δηλωθείσες τιμές του προσφεύγοντα

στο Παρατηρητήριο Τιμών της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ. Εμπορίου και όχι από τις αναρτώμενες τιμές των υπολοίπων επαγγελματιών του κλάδου στο νομό Έβρου, ο ισχυρισμός περί εσφαλμένης τιμής πώλησης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή** τέλος, οι επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα, μεταβολές στον όγκο πετρελαίου λόγω θερμοκρασίας, είναι υπερβολικές, χωρίς να προσκομίζονται στοιχεία, καθώς το επικαλούμενο υπ' αριθμ. 1 συνημμένο δεν υπάρχει στο φυσικό ή στον ηλεκτρονικό φάκελο της υπόθεσης, ενώ το περιεχόμενο του stick είναι κενό. Περαιτέρω, η επικαλούμενη από τον προσφεύγοντα διπλή καταχώρηση στα βιβλία του αποδείξεων λιανικής πώλησης και τιμολογίων χονδρικής για τις ίδιες ποσότητες πετρελαίου είναι αναπόδεικτη.

**Επειδή**, από τα παρατιθέμενα πραγματικά στοιχεία της έκθεσης ελέγχου προέκυψε ότι ο προσφεύγων, σύμφωνα με τα λογιστικά του στοιχεία, απογραφή έναρξης & λήξης και αγορές, διέθετε προς πώληση 422.118 λίτρα πετρελαίου. Ωστόσο, από τα εκδιδόμενα παραστατικά πώλησης, προκύπτει ότι η ποσότητα που πούλησε και για την οποία φορολογήθηκε, ανέρχεται σε 438.364,67 λίτρα. Ως εκ τούτου, ο προσφεύγων εξέδωσε φορολογικά στοιχεία πώλησης που αντιστοιχούν σε μεγαλύτερες ποσότητες λίτρων πετρελαίου, ύψους 14.136,08 λίτρα.

Κατά συνέπεια, στοιχειοθετείται η παράβαση της μη ζήτησης – μη λήψης τιμολογίου αγοράς, όπως ρητά αναφέρεται στο πόρισμα ελέγχου της από ...2019 έκθεσης ελέγχου του Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Υποδ/νση Δ', σύμφωνα με την οποία: «...καταλογίζουμε την ακόλουθη παράβαση: Μη έκδοση τουλάχιστον ενός φορολογικού στοιχείου το οποίο επέχει θέση τιμολογίου προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής και μη γνωστοποίηση άμεσα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου σε Κεντρικές Υποδομές, του γεγονότος της αγοράς πετρελαίου κίνησης 14.136,08 λίτρων και καθαρής αξίας 14.598,36 ευρώ (χωρίς το προβλεπόμενο φορολογικό στοιχείο), με σκοπό την απόκρυψη της συναλλαγής κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 έως 7 και 9 έως 12 του ν.4093/2012 (ΚΦΑΣ)»

**Επειδή**, στο άρθρο 6 παρ.1,4&5 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) ορίζεται ότι: «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματος του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα. 2{...}.3{...}

4. Τιμολόγιο εκδίδεται και από τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 για τις πωλήσεις αγαθών ή τις παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούν σε υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών ή σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α..

5. Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών και τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 "αποδεικνύουν τις συναλλαγές με τη σύνταξη, εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στις παραγράφους 14 και 15 αυτού του άρθρου, τίτλου κτήσης στον οποίο περιλαμβάνονται τα στοιχεία των συμβαλλομένων, καθώς και τα στοιχεία της συναλλαγής, όπως αναφέρονται στις παραγράφους 10 και 11 του άρθρου αυτού," για τα αγαθά που αγοράζουν από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση για έκδοση τιμολογίου κατά την πώληση αγαθών «ή την παροχή υπηρεσιών».

Στην περίπτωση άρνησης από υπόχρεο έκδοσης τιμολογίου ή έκδοσης ανακριβούς τιμολογίου το γεγονός γνωστοποιείται άμεσα από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου σε Κεντρικές Υποδομές».

**Επειδή**, με την Πολ. 1004/2013 ορίζεται ότι: «Οι κυριότερες μεταβολές - διαφοροποιήσεις, σε σχέση με τις προϊσχύσασες αντίστοιχες διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. [186/1992](#)), συνοψίζονται στα εξής:

3. Δεν είναι πλέον υποχρεωτική η έκδοση τιμολογίων, για αγορά από μη υπόχρεο, καθώς και στις περιπτώσεις άρνησης έκδοσης τιμολογίου ή ανακριβούς έκδοσης αυτού», ενώ στην παράγραφο 5 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«..... Ειδικά στην περίπτωση άρνησης έκδοσης τιμολογίου ή ανακριβούς έκδοσης, από υπόχρεο, το γεγονός γνωστοποιείται άμεσα, στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου, σε Κεντρικές Υποδομές.

Στο σημείο αυτό διευκρινίζονται και τα εξής:

α) Η γνωστοποίηση μπορεί να υποβάλλεται εγγράφως, εφόσον στο έγγραφο αυτό απεικονίζονται όλα τα αναγκαία στοιχεία και δεδομένα (συμβαλλόμενων και συναλλαγής). Επίσης η γνωστοποίηση μπορεί να υποβάλλεται από απόσταση (μέσω fax ή ηλεκτρονικά).

β) Δεν απαγορεύεται, αντί των αναφερόμενων ανωτέρω (περ. α), να συνεχίσει να εκδίδεται τιμολόγιο, το οποίο θα αποστέλλεται άμεσα στη Δ.Ο.Υ. του αντισυμβαλλόμενου.

γ) Για το χρόνο γνωστοποίησης που ορίζεται ότι πρέπει να γίνεται άμεσα, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

γ1) Επί αγοράς αγαθών, τα οποία παραλαμβάνονται από τον αγοραστή χωρίς να συνοδεύονται με το Δελτίο Αποστολής του υπόχρεου προμηθευτή, οι διαδικασίες γνωστοποίησης γίνονται άμεσα (με την παραλαβή).

γ2) Επί λήψης υπηρεσιών, με την παρέλευση του χρόνου έκδοσης τιμολογίου από τον υπόχρεο (ολοκλήρωση παροχής υπηρεσιών κ.λπ).

γ3) Επί λήψης ανακριβούς τιμολογίου, με τη λήψη του τιμολογίου.

Για τη διευκόλυνση των υπόχρεων στις ως άνω περιπτώσεις (π.χ. παραλαβή αγαθών εκτός ωραρίου λειτουργίας, δυσκολία καταμέτρησης λόγω μεγάλων ποσοτήτων κ.λπ.), παρέχεται δυνατότητα η σχετική γνωστοποίηση να υποβάλλεται, το αργότερο, εντός της μεθεπόμενης εργάσιμης ημέρας από αυτή που συνέτρεξε το γεγονός».

**Επειδή**, στο άρθρο 54 παρ.1, περ. α' του Ν. 4174/2013 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) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα «ή υποβάλει ελλιπή» δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου», ενώ στην παρ.2 του ίδιου ως άνω 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**, η γνωστοποίηση άρνησης έκδοσης τιμολογίου αποτελεί δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα και επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ.1α' και παρ.2α' , ήτοι 100€.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **αποδοχή** της από .../2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **Α.Φ.Μ.:** ... και την **ακύρωση** της υπ' αριθμ. .../...2019 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 7 παρ.3 & 5 του ν. 4337/2015, ως ανατιολόγητη.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:**

**1)**Υπ' αριθμ. .../...2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρ.54 του Ν.4174/2013, φορολογικού έτους 2014

| Ποσό προστίμου | ΕΛΕΓΧΟΥ   | ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|----------------|-----------|----------|
|                | 3.649,59€ | 0,00€    |

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Γραφείου  
Διοικητικής Υποστήριξης

Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**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.