



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 16-5-2019

Αριθμός απόφασης: 1544

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 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.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 16-1-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην, επί της οδού κατά της με αριθμό/2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 19-11-2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 16-1-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», 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 με αριθμό/2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2012 επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρο 7 ν.4337/2015 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 4.000,0€ για μη έκδοση παραστατικών στοιχείων από τους εν χρήσει ΦΤΜ για πώληση 58.216,15 λίτρων συνολικής αξίας 52.910,96€.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 19-11-2018 έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Π.Δ.186/1992 & ν.4174/2013 της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, κατόπιν της με αριθμό/...../2018 εντολής ελέγχου. Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ εξέδωσε την με αριθμό/2018 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων. Η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν προσκόμισε το βιβλίο παραλαβής και διακίνησης ποσοτήτων υγραερίου κινητήρων, παρόλο που είχε σχετική υποχρέωση τήρησης και προσκόμισής του. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι την ημέρα ελέγχου δεν είχαν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία εσόδων για τις δύο τελευταίες πωλήσεις υγραερίου αξίας 36,14€ και 36,20€, όπως αυτές είχαν καταγραφεί στους μετρητές των δύο ακροστομιών της επιχείρησης. Ο έλεγχος συνέταξε το με αριθμό/2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε Ακρόαση και εξέδωσε τον με αριθμό/2018 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου. Η προσφεύγουσα επιχείρηση ανταποκρίθηκε στην με αριθμό/2018 Πρόσκληση για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων με το με αριθμό/2018 διαβιβαστικό υπόμνημά της, με το οποίο προσκόμισε: α)βιβλία εσόδων-εξόδων χρήσεων 2012-2014, β)τιμολόγια αγοράς υγραερίου κίνησης ετών 2012-2014, γ)τιμολόγια πώλησης υγραερίου ετών 2012-2014 και δ)βιβλίο απογραφών ετών 2012-2014. Ο έλεγχος προσδιόρισε την ποσότητα και την αξία που αναλογεί σε μη εκδοθέντα στοιχεία εσόδου ανά ημέρα, με αντιπαραβολή α)των καταχωρημένων στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης πωλήσεων σε αξία και διαιρώντας με την τιμή πώλησης όπως αυτή υπήρχε στα εκδοθέντα στοιχεία πώλησης κάθε ημέρας και στην τιμή πώλησης ανά ημέρα που έχει δηλώσει η επιχείρηση στη Διεύθυνση Παρατηρητηρίου Τιμών – Τιμοληψιών της Γενικής Γραμματείας (που ταυτιζόταν) και β)των καταγεγραμμένων ενδείξεων των μετρητών (όπως αυτές έχουν καταγραφεί σε κάθε παραλαβή που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα επιχείρηση κατ' εφαρμογή της Α.Υ.Ο. Φ...../...../1997. Ο έλεγχος υπολόγισε τις ημερήσιες πωλήσεις για τις οποίες είχε εκδοθεί φορολογικό παραστατικό βάσει της αξίας των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και της ημερήσιας τιμής πώλησης, καθώς δεν προσκομίστηκε το προβλεπόμενο από τις οικείες διατάξεις βιβλίο παραλαβής και διακίνησης ποσοτήτων υγραερίου κινητήρων, στο οποίο θα υπήρχαν αναλυτικά καταγεγραμμένες οι ποσότητες σε λίτρα ανά ημέρα. Στη συνέχεια, ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθμό/2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε Ακρόαση και τον με αριθμό/2018 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου ποσού 4.000€. Η προσφεύγουσα επιχείρηση ανταποκρίθηκε με το με αριθμό/2018 υπόμνημά της, στο οποίο ανέφερε ότι α)ο έλεγχος έπρεπε να λάβει υπόψη του και τις αγορές της επιχείρησης ανά ημέρα, β)ο έλεγχος δεν έπρεπε να λάβει υπόψη του τα δεδομένα των λιτρομετρητών όπως αυτά έχουν καταγραφεί από τον εκάστοτε οδηγό της προμηθεύτριας επιχείρησης διότι οι λιτρομετρητές παρουσιάζουν σφάλματα και δυσλειτουργίες και δεν αποκλείεται να έχουν καταγραφεί λάθος, γ)σύμφωνα με την ΔΕΦΚΦ Α

1096142 ΕΞ 2016 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων υπάρχει ανοχή για τις περιπτώσεις που οι πωλήσεις υπερβαίνουν τις αγορές σε ποσοστό μέχρι 3%, δ)σύμφωνα με την 91354 Απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης & Ανταγωνιστικότητας (ΦΕΚ Β 2983/ 30-8-2017) θεσπίζεται ανεκτό όριο σφάλματος μετρητών υγραερίου για τροχοφόρα 1%, ε)δεν έλαβε υπόψη του ο έλεγχος ότι πραγματοποιήθηκαν τουλάχιστον 10 λιτρομετρήσεις εντός του 2012, κατά τη διάρκεια των οποίων σημαντική ποσότητα υγραερίου κίνησης εξέρχεται από τη δεξαμενή, στ)έχει δεχθεί πλήθος ελέγχων από τους οποίους δεν έχει προκύψει παράβαση. Ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς διότι α)την ακρίβεια των καταγεγραμμένων ενδείξεων των μετρητών σε κάθε παραλαβή τις υπογράφει και ο πρατηριούχος, β)οι λιτρομετρητές έχουν ορθή λειτουργία και είναι अपαραβίαστοι βάσει των διατάξεων του ν.1088/2012, γ)η διαφορά των 35.186 λίτρων ανέρχεται σε ποσοστό 2,08% που είναι μικρότερο του 3% ώστε να μην επιβληθούν δασμολογικές επιβαρύνσεις του Τελωνειακού Κώδικα, δ)το ανεκτό όριο σφάλματος του 1% αφορά στην προστασία του καταναλωτή, ο οποίος τελικά καταβάλλει το αντίτιμο που αναγράφουν οι μετρητές, ήτοι το όποιο σφάλμα των μετρητών εμπεριέχεται στο τίμημα που καταβάλλει ο καταναλωτής και άρα στα έσοδα της επιχείρησης, ε)το Τελωνείο Πάτρας δεν απέστειλε στον έλεγχο δελτίο ελέγχου ρύθμισης μετρητών υγραερίου για τη χρήση 2012, παρά μόνο για τη χρήση 2012 – ούτε και η προσφεύγουσα προσκόμισε στον έλεγχο οιοδήποτε δελτίο ελέγχου ρύθμισης μετρητών υγραερίου προς απόδειξη των ισχυρισμών της – δεν πραγματοποιούνται έλεγχοι λιτρομέτρησης σε κάθε χρήση, στ)ο έλεγχος απέστειλε στην προσφεύγουσα το με αριθμό/2018 έγγραφο με το οποίο ζητούσε σχετικά πρωτόκολλα μέτρησης λιτρομετρητών για δοκιμές και η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με τη με αριθμό 1025/ 12-11-2018 απάντηση, στην οποία γινόταν επίκληση λιτρομετρήσεων χωρίς να προσκομίσει κανένα επίσημο σχετικό στοιχείο, ζ)οι έλεγχοι που αναφέρει η προσφεύγουσα ότι της έχουν γίνει είναι Τελωνειακοί και όχι Φορολογικοί.

Βάσει των ανωτέρω εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης για τους εξής λόγους:

- Όλα τα στοιχεία και το βιβλίο απογραφών διαψεύδουν τη διαπίστωση του ελέγχου ότι έχουν αποκρυβεί συναλλαγές – πωλήσεις 58.216,15 λίτρων καθαρής αξίας 42.691,84€
- Το υγραέριο είναι ευαίσθητο προϊόν και επηρεάζεται από τις μεταβολές στη θερμοκρασία
- Το Υπουργείο κακώς ορίζει διαφορετική μεταχείριση μεταξύ των οργάνων του και επιτρέπει ποσοστό 3% για τον Τελωνειακό Κώδικα και όχι και φορολογικά
- Προσκομίζονται δελτία ελέγχου και τα λίτρα δοκιμών ανά δελτίο από την ελέγχουσα εταιρία ΤΕΚΑΤ
- Παραβίαση της αρχής της χρηστής Διοίκησης και της Αναλογικότητας

Επειδή, όπως όριζε το άρθρο 324 «Τήρηση βιβλίου διακίνησης καυσίμων από πρατηριούχους» της Αγορανομικής Διάταξης 7/2009 για την περίοδο 1/1/2012 – 31/12/2012:

«1. Τα πρατήρια υγρών καυσίμων υποχρεούνται να τηρούν ειδικό βιβλίο κίνησης καυσίμων θεωρημένο από τις κατά τόπους Δ/νσεις ή Τμήματα Εμπορίου των Ν.Α. της χώρας, στο οποίο καταγράφονται κατά δεξαμενή οι εισερχόμενες ποσότητες καυσίμων, τα αντίστοιχα τιμολόγια αγοράς και οι χρόνοι παράδοσης των καυσίμων. Στο βιβλίο σημειώνονται επίσης οι ενδείξεις του μετρητή κάθε αντλίας μετά την παράδοση καυσίμου και οι ενδείξεις των μετρητών όλων των αντλιών κατά το κλείσιμο του πρατηρίου. Εφόσον το πρατήριο διανυκτερεύει, καταγράφονται οι ενδείξεις των μετρητών κατά την 12η νυχτερινή ώρα.

2. Στις Δ/νσεις ή Τμήματα Εμπορίου Ν.Α. της χώρας τηρούνται μητρώα θεώρησης των βιβλίων της παραγράφου 1, με βάση τα οποία εκδίδεται ο αριθμός θεώρησης σε κάθε υπόχρεο.

Για τη θεώρηση των βιβλίων διακίνησης καυσίμων θα πρέπει οι πρατηριούχοι να υποβάλλουν υπεύθυνη δήλωση του Νόμου 1599/1986 σχετικά με την υφιστάμενη κατά την στιγμή της θεωρήσεως κατάσταση από πλευράς δεξαμενών και αντλιών του πρατηρίου τους, συνοδευόμενη, εφόσον απαιτείται, από σχετικό σχεδιάγραμμα.

Η ανωτέρω δήλωση, κατά την κρίση της υπηρεσίας, μπορεί να αντικατασταθεί και από υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986 του νομίμου εκπροσώπου του νομίμως λειτουργούντος στο Νομό Σωματείου Βενζινοπωλών, εφόσον το αποδέχεται.

Σε περίπτωση οποιασδήποτε μεταβολής της δηλωθείσας κατάστασης των δεξαμενών και των αντλιών των πρατηρίων θα πρέπει να υποβάλλεται νέα υπεύθυνη δήλωση από τους πρατηριούχους.

Τυχόν θεωρήσεις βιβλίων, που έχουν γίνει χωρίς υποβολή υπευθύνου δηλώσεως, θεωρούνται άκυρες και παύουν να ισχύουν αν οι ενδιαφερόμενοι δεν υποβάλλουν στις αρμόδιες Δ/νσεις και Τμήματα Εμπορίου την ανωτέρω προβλεπόμενη υπεύθυνη δήλωση εντός 15ημέρου από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρούσας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ΔΕΦΚΦ Α 1096142 ΕΞ 2016/ 8-7-2016 «Έλεγχος και παρακολούθηση της νόμιμης χρησιμοποίησης των υγραερίων που τίθενται σε ανάλωση ως καύσιμα κινητήρων οχημάτων»:

«Άρθρο 1

Σκοπός/Πεδίο Εφαρμογής

1. Σκοπός της παρούσας απόφασης είναι μέσω της παρακολούθησης και του ελέγχου της νόμιμης χρησιμοποίησης του υγραερίου κινητήρων της περίπτωσης ιγ) της παρ. 1 του άρθρου 73 του Ν. 2960/2001 που τίθεται σε ανάλωση με τον υψηλό συντελεστή ΕΦΚ και διατίθεται αποκλειστικά από τα πρατήρια, να διαπιστωθεί ότι τα υγραέρια των περιπτώσεων ιδ) και ιε) της ως

άνω παραγράφου του ιδίου άρθρου που τίθενται σε ανάλωση με τους χαμηλότερους συντελεστές ΕΦΚ και προορίζονται για θέρμανση, για βιομηχανική, βιοτεχνική και εμπορική χρήση καθώς και λοιπές χρήσεις δεν διατίθενται ως καύσιμα κινητήρων οχημάτων.

2. Αρμόδιες Αρχές για την παρακολούθηση και τον έλεγχο της νόμιμης χρησιμοποίησης του υγραερίου που χρησιμοποιείται ως καύσιμο κινητήρων και διατίθεται αποκλειστικά από τα πρατήρια υγραερίου κινητήρων είναι οι Τελωνειακές Αρχές στη χωρική αρμοδιότητα των οποίων είναι εγκατεστημένα τα πρατήρια που παραλαμβάνουν το εν λόγω προϊόν καθώς και οι Τελωνειακές Αρχές στις οποίες τίθεται σε ανάλωση από τις εταιρείες εμπορίας υγραερίου.

...

Άρθρο 3

Διαδικασία παράδοσης παραλαβής

Σε κάθε παράδοση υγραερίου κινητήρων στο πρατήριο, θα αναγράφεται με ευθύνη του οδηγού - μεταφορέα και του πρατηριούχου παραλήπτη, επί του δελτίου αποστολής/τιμολογίου - δελτίου αποστολής, που συνοδεύει το προϊόν, η προ της παράδοσης «ένδειξη» του μετρητή ολικής καταγραφής (totaliser) κάθε διανομέα υγραερίου κινητήρων, καθώς και η πράγματι παραληφθείσα ποσότητα, η πράξη δε αυτή θα προσυπογράφεται από τον οδηγό μεταφορέα και τον πρατηριούχο παραλήπτη.

...

Άρθρο 5

Έλεγχοι

1. Η Τελωνειακή Αρχή ελέγχου, στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας είναι εγκατεστημένα πρατήρια πώλησης υγραερίου κινητήρων, προβαίνει σε τακτικό έλεγχο των πρατηρίων σε ποσοστό τουλάχιστον 35% ανά έτος, με σκοπό εντός τριετίας να ελεγχθεί το σύνολο των πρατηρίων.

Κατά τον ανωτέρω έλεγχο η αρμόδια Τελωνειακή Αρχή ελέγχου προβαίνει στις ακόλουθες ενέργειες:

- Στην καταγραφή του υπάρχοντος αποθέματος των δεξαμενών υγραερίου
- Στην καταγραφή των ενδείξεων των μετρητών ολικής καταγραφής των διανομέων υγραερίου
- Στον έλεγχο ορθής τήρησης του βιβλίου παραλαβής και διακίνησης υγραερίου, του άρθρου 4, παρ. 1. Κατά τον έλεγχο αυτό γίνεται δειγματοληπτικά διασταύρωση των εγγραφών στο ανωτέρω βιβλίο σε σχέση με τα δελτία αποστολής/τιμολόγια - δελτία αποστολής.
- Στον έλεγχο των δελτίων αποστολής/τιμολογίων - δελτίων αποστολής, για τη διαπίστωση αναγραφής από τις εταιρείες εμπορίας υγραερίου των προβλεπομένων στην παρ. 2 του άρθρου 2 στοιχείων.

•Στον έλεγχο των δελτίων αποστολής/τιμολογίων - δελτίων αποστολής, για τη διαπίστωση αναγραφής των προβλεπομένων κατά την διαδικασία παράδοσης-παραλαβής του άρθρου 3.

Βάσει των ανωτέρω υπολογίζονται για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα οι συνολικές πωλήσεις υγραερίου κίνησης βάσει μετρητών ολικής καταγραφής (ήτοι: Ενδείξεις μετρητών ολικής καταγραφής κατά την ημερομηνία ελέγχου μείον Ενδείξεις μετρητών προηγούμενου ελέγχου) σε σχέση με τις συνολικές παραλαβές κατά την ελεγχόμενη περίοδο (ήτοι: Αρχικό απόθεμα υγραερίου στη δεξαμενή + Αγορές υγραερίου - Τελικό απόθεμα δεξαμενής).

Στις περιπτώσεις που διαπιστώνονται πωλήσεις οι οποίες υπερβαίνουν τις παραλαβές, σε ποσοστό μεγαλύτερο του 3%, οι αρμόδιες τελωνειακές αρχές προβαίνουν στη βεβαίωση και είσπραξη από τον πρατηριούχο των φορολογικών επιβαρύνσεων της επιπλέον διαπιστωθείσης διαφοράς, επιφυλασσομένων και των περί λαθρεμπορίας διατάξεων του Ν. 2960/2001, «Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας». Η χρέωση των φορολογικών επιβαρύνσεων θα λαμβάνει χώρα, για μεν το ΦΠΑ, με βάση την μεγαλύτερη τιμή αγοράς του υγραερίου, που προκύπτει από τα τιμολόγια του ελεγχόμενου χρονικού διαστήματος, για δε τον ΕΦΚ, με βάση τον υψηλότερο συντελεστή που ίσχυε κατά την ελεγχόμενη χρονική περίοδο.

Επιπλέον, θεωρούνται ανεκτές διαφορές στην περίπτωση που διαπιστώνεται ότι οι πωλήσεις υπολείπονται των παραλαβών σε ποσοστό έως 3%, λόγω των θερμοκρασιακών μεταβολών και της ιδιαίτερης φύσης του προϊόντος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της Φ.579/326/ 15-10-1997 «Διαδικασία ελέγχου και παρακολούθησης της νόμιμης χρησιμοποίησης των υγραερίων και του μεθανίου, που τίθενται σε ανάλωση ως καύσιμα κινητήρων»:

«Άρθρο 2

Διαδικασία παράδοσης - παραλαβής

1. Τα βυτιοφόρα μεταφοράς υγραερίου κινητήρων υποχρεούνται να τηρούν το δελτίο διαδρομής, που προβλέπεται από το άρθρο 430β' της Αγορανομικής Διάταξης 14/1989, όπως έχει τροποποιηθεί και συμπληρωθεί μεταγενέστερα με την αριθμ. 3/1993 όμοια διάταξη. Το δελτίο διαδρομής πρέπει να επιδεικνύεται σε κάθε έλεγχο που ενεργούν οι εντεταλμένοι υπάλληλοι.

2. Σε κάθε παράδοση υγραερίου κινητήρων στο πρατήριο, θα αναγράφεται, με ευθύνη του οδηγού - μεταφορέα και του πρατηριούχου - παραλήπτη, στην πίσω σελίδα των δύο αντιτύπων τιμολογίων/δελτίων αποστολής, που συνοδεύουν το προϊόν, η προ της παράδοσης "ένδειξη" του μετρητή ολικής καταγραφής (totaliser) κάθε αντλίας υγραερίου κινητήρων, καθώς και η πράγματι παραληφθείσα ποσότητα, η πράξη δε αυτή θα προσυπογράφεται από τον οδηγό - μεταφορέα και τον πρατηριούχο - παραλήπτη.

Στη συνέχεια, το προοριζόμενο για το τελωνείο αντίτυπο του τιμολογίου/δελτίου αποστολής θα παραδίδεται από τον οδηγό του βυτιοφόρου στην εταιρία που το εξέδωσε.

...

2. Οι μετρητές ολικής καταγραφής (TOTALISERS) των αντλιών των πρατηρίων μολυβδοσφραγίζονται από την αρμόδια τελωνειακή αρχή, για να αποτραπεί οποιαδήποτε επέμβαση σ' αυτούς.

Σε περίπτωση βλάβης των ανωτέρω μετρητών, που απαιτεί αντικατάστασή τους, ειδοποιείται, με μέριμνα της προμηθεύτριας εταιρίας εμπορίας υγραερίων, η αρμόδια τελωνειακή αρχή, η οποία υποχρεούται, μέχρι την επομένη από την ειδοποίηση ημέρα, να αποστείλει υπάλληλο για να παραστεί στην αντικατάσταση του μετρητή από την εταιρία, να προβεί στη σφράγιση του νέου και στη λήψη των ενδείξεων του νέου και του αντικατασταθέντος μετρητή, συντάσσοντας σχετικό πρωτόκολλο εις τριπλούν. Από ένα αντίγραφο του συντασσόμενου, κατά τα ανωτέρω, πρωτοκόλλου θα λαμβάνουν: ...»

Επειδή, όπως ρητά ορίζει η προαναφερθείσα οδηγία ΔΕΦΚΦ Α 1096142 ΕΞ 2016/ 8-7-2016, αυτή αφορά στον έλεγχο από την Τελωνειακή Αρχή και σκοπός της είναι να διαπιστωθεί ότι τα υγραέρια των περιπτώσεων ιδ) και ιε) της ως άνω παραγράφου του ιδίου άρθρου που τίθενται σε ανάλωση με τους χαμηλότερους συντελεστές ΕΦΚ και προορίζονται για θέρμανση, για βιομηχανική, βιοτεχνική και εμπορική χρήση καθώς και λοιπές χρήσεις δεν διατίθενται ως καύσιμα κινητήρων οχημάτων. Δεν αφορά στον έλεγχο για φορολογικές παραβάσεις από τη Φορολογική Αρχή.

Κατόπιν των ανωτέρω, ορθά η Φορολογική Αρχή δεν θεώρησε ως ανεκτή την απόκλιση του 2,08% που διαπίστωσε μεταξύ των ενδείξεων των μετρητών και των ποσοτήτων για τις οποίες είχε εκδοθεί φορολογικό παραστατικό, καθώς η σχετική οδηγία αφορά την Τελωνειακή Αρχή, έχει ως σκοπό την αποφυγή πώλησης υγραερίου θέρμανσης ως υγραέριο κίνησης και αφορά σε απόκλιση μεταξύ των πωλήσεων και των αγορών που έχει πραγματοποιήσει το κάθε πρατήριο. Ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι θα έπρεπε ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ να έχει ως όριο ανοχής το 3% απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή η κάθε πώληση της επιχείρησης γίνεται βάσει της ένδειξης του μετρητή, όπερ σημαίνει ότι τα έσοδά της είναι άμεσα εξαρτώμενα από την ένδειξη του μετρητή σε κάθε τροφοδοσία και κάθε τυχόν θετική απόκλιση στη μέτρηση της ποσότητας του τροφοδοτούμενου υγραερίου, όπως και στη συγκεκριμένη περίπτωση, επιφέρει περισσότερα έσοδα στην επιχείρηση, για τα οποία και πρέπει να εκδίδεται φορολογικό παραστατικό.

Επειδή, όπως ρητά ορίζεται στην προαναφερθείσα οδηγία Φ...../...../1997, σε κάθε παράδοση υγραερίου σημειώνεται η ένδειξη των μετρητών πριν και μετά την παράδοση και υπογράφεται από τον οδηγό που παραδίδει στο πρατήριο και από τον πρατηριούχο. Η ευθύνη των γραφομένων βαρύνει και τον οδηγό και τον πρατηριούχο. Επίσης, ορίζεται συγκεκριμένη διαδικασία σε περιπτώσεις βλάβης των μετρητών, σύμφωνα με την οποία, μέχρι την επόμενη από την ειδοποίηση ημέρα, πηγαίνει στο πρατήριο υπάλληλος της Τελωνειακής Αρχής και πραγματοποιείται αντικατάσταση του μετρητή.

Επειδή δεν τίθεται θέμα χρηστής Διοίκησης, καθώς οι προαναφερθείσες οδηγίες που αφορούν στην παραλαβή καυσίμου από το πρατήριο και στη διαδικασία ελέγχου από την Τελωνειακή Αρχή δεν έχουν μεταβληθεί και η στάση της Φορολογικής Αρχής είναι συνεπής. Ο εκ του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014, όπως ισχύει από 1-1-2014: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.»

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση αναφέρει ότι είχε πραγματοποιηθεί λιτρομέτρηση από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ 5 φορές μέσα στο έτος 2012 και προσκομίζει σχετική επιστολή της εν λόγω επιχείρησης και από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ 3 φορές μέσα στο 2012 και προσκομίζει τα σχετικά πρωτόκολλα μέτρησης λιτρομετρητή πρατηρίου υγραερίου.

Σύμφωνα με το προσκομιζόμενο απλό αντίγραφο της από 14-1-2019 επιστολής της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, πραγματοποιήθηκε λιτρομέτρηση στην προσφεύγουσα επιχείρηση ως εξής: α)στις 20-3-2012 με λίτρα δοκιμών 1.200, β)στις 30-4-2012 με λίτρα δοκιμών 830, γ) στις 26-9-2012 με λίτρα δοκιμών 1.210, δ)στις 2-10-2012 με λίτρα δοκιμών 1.050 και ε)στις 28-11-2012 με λίτρα δοκιμών 930. Συνολικά, σύμφωνα με τη συγκεκριμένη επιστολή, η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ πραγματοποίησε 5 λιτρομετρήσεις στην προσφεύγουσα επιχείρηση με συνολικά λίτρα δοκιμών 5.220.

Επειδή οι ποσότητες που αναγράφονται στη συγκεκριμένη επιστολή της επιχείρησης «.....» είναι πολύ μεγάλες με τα δεδομένα κοινής πείρας για να αποτελούν δείγμα και δεν προσκομίζονται στοιχεία για την αποθήκευση ή επιστροφή στην προσφεύγουσα επιχείρηση αυτών των ποσοτήτων που αγγίζουν το ήμισυ του αποθέματος έναρξης και λήξης της επιχείρησης.

Σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα πρωτόκολλα μέτρησης λιτρομετρητή πρατηρίου υγραερίου, η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ πραγματοποίησε λιτρομέτρηση στην προσφεύγουσα επιχείρηση ως εξής: α)στις 5-4-2012 με λίτρα δοκιμών 60, β)στις 9-5-2012 με

λίτρα δοκιμών 360 και γ)στις 28-11-2012 με λίτρα δοκιμών 600. Συνολικά, σύμφωνα με τα προσκομιζόμενα πρωτόκολλα μέτρησης λιτρομετρητή πρατηρίου υγραερίου, η επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ πραγματοποίησε 3 λιτρομετρήσεις στην προσφεύγουσα επιχείρηση με συνολικά λίτρα δοκιμών 1.020.

Κατόπιν των ανωτέρω, τα 1.020 λίτρα που χρησιμοποιήθηκαν για λιτρομετρήσεις από την επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ δέον να αφαιρεθούν από τις πωλήσεις των 58.216,15 λίτρων συνολικής αξίας 52.910,96€ για τις οποίες δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου της της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ.

Ημερομηνία	Ποσότητα δοκιμών	Αξία μονάδας	Αξία λίτρων δοκιμών
5-4-2012	60	0,902 €	54,12 €
9-5-2012	360	0,902 €	324,72 €
28-11-2012	600	0,902 €	541,20 €
Σύνολο	1.020		920,04 €

Επειδή, όπως όριζε το άρθρο 5 «Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) - Αντικειμενικό σύστημα» του ν.2523/1997 (ΦΕΚ Α' 179/ 11-09-1997), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 75 του ν.3842/2010:

«2.Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το αντικειμενικό ποσό επί του οποίου εφαρμόζονται οι συντελεστές βαρύτητας για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων, που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.α. Για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων ή τηρούντες βιβλία Α' κατηγορίας τριακόσια (300) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε τετρακόσια (400) ευρώ.

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α' και η' της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού σε οκτακόσια (800) ευρώ. ...

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. ...

10.Οι παρακάτω περιπτώσεις, επίσης, θεωρούνται αυτοτελείς παραβάσεις, για τις οποίες εφαρμόζεται η Βάση Υπολογισμού Νο2 (ΒΑΣ.ΥΠ.2), όπως ειδικότερα προσδιορίζεται στις κατ' ιδία διατάξεις, με τις οποίες προσδιορίζεται και η τιμή του κατά περίπτωση ισχύοντος συντελεστή βαρύτητας:

α) Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση των στοιχείων, που ορίζονται από τον Κ.Β.Σ. και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με την αξία της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε. Θεωρείται απόκρυψη της συναλλαγής και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με τη συνολική της αξία και η περίπτωση διακίνησης αγαθών χωρίς το συνοδευτικό φορολογικό στοιχείο, που προβλέπεται από τον Κ.Β.Σ.. Όταν δεν είναι δυνατός ο προσδιορισμός της αξίας της συναλλαγής επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται από την περίπτωση α' της παραγράφου 2, κατά περίπτωση. Ειδικά στις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο της συναλλαγής, το οποίο σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί το δεκαπενταπλάσιο της ΒΑΣ. ΥΠ.1, με εξαίρεση τις περιπτώσεις που ο υπόχρεος τηρεί βιβλίο αγορών, οπότε το ανωτέρω πρόστιμο επιβάλλεται μειωμένο κατά πενήντα τοις εκατό (50%).»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 7 «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129/ 17-10-2015): «3. 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: ... 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.»

Κατόπιν των ανωτέρω, το πρόστιμο που επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση παραμένει 4.000€, αλλά επιβάλλεται για μη έκδοση παραστατικών στοιχείων πώλησης για $58.216,15 - 1.020 = 57.196,15$ λίτρα συνολικής αξίας $52.910,96€ - 920,04€ = 51.990,92€$.

Κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29-11-2018 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό/ 16-1-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρου 7 ν.4337/2015 για τη χρήση 2012 (πράξη/2018): 4.000,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη επιχείρηση.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.