



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 08-12-2020

Αριθμός απόφασης: **2526**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 2131604536

**ΦΑΞ** : 2131604567

## **ΑΠΟΦΑΣΗ**

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

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις :

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

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ( ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

**3.** Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών « Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την με αριθ. πρωτ. ....../**16-07-2020** ενδικοφανή προσφυγή του ....., ΑΦΜ ....., κατοίκου Αρχαίας Κορίνθου, κατά της υπ' αριθμ. ....../2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> § 1 ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, φορολογικού έτους 2019, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

**5.** Την υπ' αριθμ. ....../2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58<sup>Α</sup> § 1 ν. 4174/2013 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, φορολογικού έτους 2019, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 15-04-2020 οικεία έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ.

6. Την από 20-07-2020 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου ...../16-07-2020 ενδικοφανή προσφυγή του ....., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. ....../2020 προσαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ποσού **250,00 €**, για το φορολογικό έτος 01/01-31/12/2019, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 8,12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Η παράβαση αφορά σε μη έκδοση από τον προσφεύγοντα απροσδιόριστου πλήθους Α.Λ.Σ., ή άλλο νόμιμο στοιχείο, για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. (πώληση υγραερίου κίνησης) αξίας 353,46 €.

Η ως άνω προσαλλόμενη, Πράξη Επιβολής Προστίμου εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου τα αποτελέσματα του οποίου αναγράφονται στην από 15-04-2020 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του επεξεργασίας του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ : α) ..... και β) .....

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της παραπάνω προσαλλόμενης Πράξης Επιβολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ, ισχυριζόμενος τα εξής .

Η προσαλλόμενη πράξη είναι ανατιολόγητη, δεδομένου ότι σε αυτήν δεν αναφέρονται και δεν αναλύονται, όπως προβλέπεται, οι νόμιμοι λόγοι, για τους οποίους επιβλήθηκε το επίμαχο διοικητικό πρόστιμο, δεν αναφέρεται εάν κατά τον επιγενόμενο έλεγχο διαπιστώθηκε η μη έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης, το πλήθος αυτών, η ημερομηνία συναλλαγών καθώς και το συνολικό ποσό αυτών. Ο προσδιορισμός των επίμαχων ποσοτήτων υγραερίου, είναι αυθαίρετος.

Συγκεκριμένα αναφέρει τα κάτωθι:

*«Στην προκειμένη περίπτωση, κατά την επιγενόμενη απογραφή των εμπορευμάτων, στις 31-12-2018, υπήρχε στην δεξαμενή αποθήκευση υγραερίου, ποσότητα υγραερίου επτά χιλιάδων διακοσίων τριάντα (7.230,00) λίτρων. Κατά το χρονικό διάστημα από την 1-1-2019 έως και την 28-2-2019, προμηθεύτηκα - αγόρασα για το πρατήριο υγρών καυσίμων και υγραερίου, που εκμεταλλεύομαι επί της οδού ....., από την εδρεύουσα στην Αθήνα ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «.....» συνολική ποσότητα 35.443 λίτρων υγραερίου και συνολικής καθαρής αξίας 24.881,06 ευρώ, όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα λογιστικά παραστατικά, ήτοι 1-1-2019 έως και την 28-2-2019 στην δεξαμενή αποθήκευσης υγραερίου, είχε εισρεύσει σταδιακά συνολική ποσότητα σαράντα δύο χιλιάδων εξακοσίων εβδομήντα τριών (42.673 = 7.230 λίτρα αποθήκη 31-12-2018 και 35. 443 λίτρα αγορές). Αντίστοιχα, το χρονικό διάστημα από 1-1-2019 έως 27-2-2019, πώλησα συνολικά ποσότητα*

τριάντα επτά χιλιάδων εννιοκοσίων τριάντα τριών (37.933), όπως προκύπτει από τα προβλεπόμενα λογιστικά παραστατικά που εξέδωσα και σας προσκομίζω. Συνεπώς, την 27-2-2019, έπρεπε να έχω στην δεξαμενή αποθήκευσης υγραερίου,-- ποσότητα **τεσσάρων χιλιάδων επτακοσίων σαράντα** [4.740= 42.673 (αποθήκη + αγορές υγραερίου) - 37.933 (λίτρα πωληθέντες ποσότητες)] λίτρων.

Κατά την επιμέτρηση της δεξαμενής αποθήκευσης υγραερίου καταμετρήθηκε ποσότητα τεσσάρων χιλιάδων σαράντα (4.040) λίτρων υγραερίου, ήτοι απόκλιση επτακοσίων (700) λίτρων, που ευρίσκεται εντός των νομίμων ορίων απόκλισης που προβλέπει η με αριθμό ΔΕΦΚΦ Α 1096142 ΕΞ 2016/18-5-2016 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 2113/8-7-2016) που προβλέπει επί λέξει : **«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».**

Η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής προστίμου, δεν έλαβε υπόψη την ιδιαιτερότητα της φύσης του ελεγχόμενου προϊόντος (καύσιμο - αέριο) καθώς και τις συνθήκες αποθήκευσης - μεταφοράς του (υγραερίου κίνησης), που λόγω των αυξομειώσεων της θερμοκρασίας αλλάζει και ο όγκος του. Στην συγκεκριμένη περίπτωση, η ανεκτή απόκλιση, για τις πωλήσεις μου, κατά την εξεταζόμενη χρονική περίοδος, ανέρχεται σε 1.137,99 (37.933 πωληθέντα λίτρα Χ 3%) λίτρα, ποσότητα που υπερβαίνει την αναφερόμενη στην προσβαλλόμενη πράξη και (εσφαλμένα) υπολογισθείσα (700 λίτρα) ποσότητα υγραερίου, για την οποία δήθεν δεν εξέδωσα τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία, όπως αόριστα και εσφαλμένα αναφέρετε στην προσβαλλόμενη πράξη.

Συνεπώς, έσφαλε η φορολογική διοίκηση και πρέπει να ακυρωθεί και εξαφανιστεί η προσβαλλόμενη απόφαση επιβολής διοικητικού προστίμου.»

**Επειδή**, στην από 15-04-2020 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του επεξεργασίας ν. 4308/2014 ( Ε.Λ.Π.), των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, ( σελ. 15-19 ), επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, αναφέρονται τα κάτωθι:

« .....Στις διατάξεις της με Αριθμό ΔΕΦΚΦ Α 1096142/08-07-2016 «Έλεγχος και παρακολούθηση της νόμιμης χρησιμοποίησης των υγραερίων που τίθενται σε ανάλωση ως καύσιμα κινητήρων οχημάτων» απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπ. Οικονομικών, ορίζονται τα κάτωθι:

#### 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 ΈΦΚ και διατίθεται αποκλειστικά από τα πρατήρια, να διαπιστωθεί ότι τα υγραέρια των περιπτώσεων ιδ) και ιε) της ως άνω παραγράφου του ίδιου 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.

#### 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 διανομένων 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.

#### **Σύμφωνα με τα παραπάνω:**

**1) Η ελεγκτική αρχή χρησιμοποιεί την μέθοδο της κλειστής αποθήκης, η οποία είναι καθόλα παραδεκτή και πιστοποιημένη από την λογιστική επιστήμη, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος των αποθεμάτων, για την εξεύρεση αποθεμάτων τα οποία είτε:**

- α) δεν έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία εσόδων για την διάθεση αυτών, είτε
- β) δεν έχουν εκδοθεί παραστατικά αγορών-παραλαβής των αποθεμάτων.

**2) Ως αγορές και πωλήσεις των αποθεμάτων λαμβάνονται υπόψη τα εξής:**

α) Ως αγορές λαμβάνονται οι παραλαβές αποθεμάτων (λίτρα), βάσει των παραστατικών αγορών (δελτία αποστολής, τιμολόγια)

β) Ως πωλήσεις λαμβάνονται οι πωλήσεις αποθεμάτων (λίτρα), βάσει των μετρητών ολικής καταγραφής.

**Σύμφωνα με τα παραπάνω, οι ενδείξεις των μετρητών θεωρούνται απολύτως πραγματικές.**

Η ομάδα ελέγχου στην συγκεκριμένη περίπτωση, δεν διενήργησε έλεγχο του άρθρου 1 της παραπάνω απόφασης, αλλά μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο, για την διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Δ.), ο οποίος επικεντρώθηκε στο υγραέριο κίνησης οχημάτων.

Η ομάδα ελέγχου επικεντρώθηκε στη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων, σε συγκεκριμένο τυχαίο χρονικό διάστημα, προκειμένου να διαπιστώσει εάν για τα λίτρα τα οποία έχουν διατεθεί και καταγραφεί στους μετρητές ολικής καταγραφής και τα οποία είναι πραγματικά, έχουν εκδοθεί τα φορολογικά στοιχεία εσόδων αντίστοιχης αξίας, σε συνδυασμό με την ή τις αντίστοιχες τιμές λιανικής πώλησης για το χρονικό διάστημα ελέγχου, αφαιρουμένων των λίτρων τα οποία ναι μεν έχουν καταγραφεί στους μετρητές και άρα έχουν διατεθεί αλλά:

α) θα εκδοθούν στοιχεία εσόδων αργότερα (εκτός χρονικού διαστήματος ελέγχου) π.χ. δελτία αποστολής ή

β) διατέθηκαν για άλλον λόγο πχ. Λιτρομέτρηση κλπ.

Η ομάδα ελέγχου διενήργησε έλεγχο στο χρονικό διάστημα από 26/02/2019 έως και 27/02/2019, για το οποίο είχε όλα τα ανωτέρω δεδομένα (στοιχεία μετρητών αρχής και τέλους, τιμές λιανικής πώλησης, εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων, στοιχεία διακίνησης και στοιχεία λιτρομέτρησης).

**Επειδή** οι ενδείξεις των μετρητών ολικής καταγραφής (totalisers) των τεσσάρων διανομέων διάθεσης υγραερίου, για την αρχή και το τέλος του χρονικού διαστήματος ελέγχου, καταγράφουν τις συνολικές διατεθείσες ποσότητες υγραερίου κίνησης οχημάτων.

**Επειδή** οι ενδείξεις των μετρητών ολικής καταγραφής (totalisers) των τεσσάρων διανομέων διάθεσης υγραερίου, για την αρχή και το τέλος του χρονικού διαστήματος ελέγχου, λήφθηκαν από το βιβλίο παρεληφθεισών ποσοτήτων υγραερίου κίνησης που τηρούσε η ελεγχόμενη οντότητα

**Επειδή** ο Νο 4 ισχυρισμός της ελεγχόμενης ότι οι ενδείξεις των μετρητών (καταγραφών) δεν ήταν «ακριβείς» ,απορρίπτονται ως αβάσιμοι, καθώς οι μετρήσεις είναι αξιόπιστες, μη αμφισβητήσιμες (εφόσον δεν «πειράζονται» οι μετρητές δηλαδή δεν παραβιάζονται τα σημεία σφράγισης των μετρητών και εφαρμόζονται όσα προβλέπονται στην απόφαση με αριθμό 91354(ΦΕΚ Β' 2983/30-8-2017) του Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας (**Κωδικοποίηση Κανόνων Διακίνησης και Εμπορίας Προϊόντων και Παροχής Υπηρεσιών (Κανόνες Δι.Ε.Π.Π.Υ.) και στο άρθρο 84.**

Επίσης αφορούν απλές καταγραφές των λίτρων από τις ενδείξεις που καταγράφονται από τους μετρητές πάνω στις αντλίες και δεν απαιτείται κανένα «μανόμετρο» ή άλλο «εργαλείο » όπως υποστηρίζει η ελεγχόμενη.

Εκτός αυτού η επιχείρηση εισπράττει από τον πελάτη το αντίστοιχο αντίτιμο για τα καταγεγραμμένα λίτρα όπως αναγράφονται στους μετρητές και υποχρεούται να εκδώσει αντίστοιχης - ίσης αξίας φορολογικά στοιχεία.

**Επειδή** όπως αναφέρθηκε και στα πραγματικά περιστατικά, δεν επιδείχθηκαν κατά την ώρα του επιτόπιου ελέγχου, αλλά ούτε μέχρι και την σύνταξη της παρούσας έκθεσης, κανένα στοιχείο διάθεσης υγραερίου κίνησης για τα οποία θα εκδοθούν στοιχεία σε μεταγενέστερο χρόνο, από το χρονικό διάστημα ελέγχου (δελτία αποστολής)

**Επειδή** όπως αναφέρθηκε και στα πραγματικά περιστατικά, δεν επιδείχθηκαν κατά την ώρα του επιτόπιου ελέγχου, αλλά ούτε μέχρι και την σύνταξη της παρούσας έκθεσης, κανένα στοιχείο διάθεσης υγραερίου κίνησης, τα οποία διατέθηκαν για άλλο λόγο, π.χ. λίτρο μετρήσεις στο συγκεκριμένο χρονικό διάστημα ελέγχου

**Επειδή** η λιανική τιμή πώλησης για το χρονικό διάστημα ελέγχου διαπιστώθηκε πλήρως και μέσω του παρατηρητηρίου τιμών υγρών καυσίμων αλλά και μέσω των εκδοθέντων τιμολογίων πώλησης υγραερίου κίνησης στο ανωτέρω χρονικό διάστημα.

**Επειδή** με το με Νο 3 ισχυρισμό της η ελεγχόμενη υποστηρίζει ότι, η ληφθείσα από τον έλεγχο τιμή λιανικής πώλησης του υγραερίου κίνησης την 26/02/2019 όπως αναγράφεται στο ...../26-02-2019 Δελτίο Αποστολής-Τιμολόγιο Πώλησης εκδόσεως της, δεν είναι πραγματική (!) αλλά «... .η υψηλότερη δυνατή... » χωρίς να προσκομίζει κάποιο αποδεικτικό στοιχείο για την «...κατώτατη δυνατή τιμή ....» λιανικής πώλησης στην οποία, όπως ισχυρίζεται, διέθετε το υγραέριο κίνησης (για παράδειγμα : τις αναγγελίες του πρατηρίου στο παρατηρητήριο τιμών, αντίγραφα πληθώρας λιανικών αποδείξεων εκείνης της ημέρας οι οποίες αναγράφουν επάνω τη λιανική τιμή πώλησης κ.λ.π) προκειμένου να αποδείξει τους ισχυρισμούς της **είναι παντελώς αόριστος και αβάσιμος και δεν προσκομίστηκε κανένα αποδεικτικό στοιχείο**, αμφισβητώντας μάλιστα την εγκυρότητα και την αξιοπιστία των δικών της τεκμηρίων-αποδεικτικών στοιχείων και λογιστικών αρχείων (δελτία αποστολής-τιμολόγια πώλησης).

Τα πρατήρια καυσίμων καταχωρούν τις λιανικές τιμές πώλησης στην μεγάλη ταμπέλα που υποχρεωτικά διαθέτουν και η ίδιες αυτές τιμές καταχωρούνται και στις αντλίες και ο κάθε πελάτης είναι σε θέση να γνωρίζει άμεσα την λιανική τιμή με την οποία χρεώνεται το καύσιμο. Σε περίπτωση που δεν ταυτοποιούνται ενέχουν τον κίνδυνο ιδιαίτερα υψηλών προστίμων.

**Επειδή** η λιανική τιμή πώλησης είναι ούτως η αλλιώς η μεγαλύτερη τιμή, με τη έννοια ότι σε κάποιους πελάτες επιτηδευματίες που διενεργούν, βάσει της κοινής λογικής, μεγαλύτερη κατανάλωση σε σχέση με τους ιδιώτες πελάτες, λαμβάνουν κάποια έκπτωση πάντα επί της εκάστοτε λιανικής τιμής πώλησης.

Συνεπώς η λιανική τιμή πώλησης την 26/02/2019 και την 27/02/2019, όπως αυτή διαπιστώθηκε στον επιτόπιο έλεγχο από την τιμή που αναγραφόταν στο ...../26-02-2019 τιμολόγιο πώλησης εκδόσεως της επιχείρησης είναι μη αμφισβητήσιμη και οι ισχυρισμοί της ελεγχόμενης είναι ανυπόστατοι.

**Επειδή** η ελεγχόμενη οντότητα με το ανωτέρω έγγραφο της αναφέρει ότι κατά το διάστημα από «..1/1/2019 έως και την 28/2/2019...» προμηθεύτηκε 35.443 λίτρα υγραερίου κίνησης, αθροίζει και την

υπόλοιπη ποσότητα της αποθήκης της «... 7.230 λίτρα την 31/12/2018 ...» και ανευρίσκει τα συνολικά λίτρα 42.673 ,που εισέρευσαν στην αποθήκη της το ανωτέρω χρονικό διάστημα.

Επίσης αναφέρει ότι «Συνεπώς , την 27/2/2019...αφαιρούμενης της ποσότητας των 37.933 λίτρων, την οποία είχα πωλήσει μέχρι την 27/2/2019 ,.....εγώ όφειλα να έχω στη αποθήκη μου υπόλοιπη ποσότητα υγραερίου 4.740 λίτρων.... εγώ είχα κατά την ημέρα εκείνη υπόλοιπο αποθήκης 4.040 λίτρα..... Η απόκλιση αυτή βρίσκεται εντός των νομίμων ορίων του 3%».

**Όμως ο έλεγχος δεν έκανε καμιά ελεγκτική επαλήθευση ώστε να διαπιστώσει την ύπαρξη ή όχι απόκλισης στα αποθέματα της ελεγχόμενης για το διάστημα από 26/2/2019 έως 27/2/2019 αλλά περιορίστηκε στον έλεγχο της έκδοσης ή όχι στοιχείων αξίας , οπότε και διαπίστωσε τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας 353,46€.**

**Επειδή** η ομάδα ελέγχου δεν διενήργησε έλεγχο του άρθρου 1 της με **Αριθμό ΔΕΦΚΦ Α 1096142/08-07-2016** απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπ. Οικονομικών, αλλά ούτε αμφισβήτησε ότι όλα τα λίτρα που έχει πουλήσει δεν έχουν καταγραφεί από τους μετρητές και είναι σε συνάφεια με τα αγορασθέντα λίτρα, όπως καταγράφει ορθά η ελεγχόμενη στο με Νο 2 ισχυρισμό της.

**Επειδή** το γεγονός που καταγράφεται επίσης στο Νο 2 ισχυρισμό της ελεγχόμενης, ότι δηλαδή για τα πωληθέντα λίτρα που είναι καταγεγραμμένα στους μετρητές, έχουν εκδοθεί απριόρι και τα φορολογικά στοιχεία εσόδων, αποτελεί θέμα ελεγκτικής επαλήθευσης για την ομάδα ελέγχου προς απόδειξη.

**Επειδή** όπως αναφέρθηκε και στα πραγματικά περιστατικά, επιδείχθηκαν κατά τον μερικό επιτόπιο έλεγχο, όλα τα φορολογικά στοιχεία εσόδων (αποδείξεις λιανικής πώλησης, τιμολόγια πώλησης), τα οποία είχαν εκδοθεί το χρονικό διάστημα ελέγχου

**Επειδή** στις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζονται τα κάτωθι:

**5.** Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατική (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

**7.** Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλάμβαναμενα και αποστελλόμενα

αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματα της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

**Επειδή** στις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζονται τα κάτωθι:

1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

**Επειδή** στις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζονται τα κάτωθι:

Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού, δ) Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου της παρ. 3 του άρθρου 10, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο.



ε) Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση.

**Επειδή** στις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζονται τα κάτωθι:

1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι , εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίζει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.

Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

**Επειδή** στις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζονται τα κάτωθι:

Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.»

**Επειδή**, όπως προκύπτει από την ως άνω οικεία έκθεση ελέγχου, ο υπό κρίση φορολογικός έλεγχος από τους ελεγκτές της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, δεν προέβη σε καμιά ελεγκτική επαλήθευση στην ατομική επιχείρηση πώλησης υγρών καυσίμων του προσφεύγοντος, ώστε να διαπιστώσει την ύπαρξη ή όχι απόκλισης στα αποθέματα της για το κρινόμενο χρονικό διάστημα από 26/2/2019 έως 27/2/2019, αλλά περιορίστηκε στον έλεγχο της έκδοσης ή όχι στοιχείων αξίας, οπότε και διαπίστωσε τη μη έκδοση απροσδιόριστου αριθμού φορολογικών στοιχείων αξίας 353,46€ και επομένως ο κάτωθι ισχυρισμός

του προσφεύγοντος : «Συνεπώς , την 27/2/2019...αφαιρούμενης της ποσότητας των 37.933 λίτρων, την οποία είχα πωλήσει μέχρι την 27/2/2019 ,....εγώ όφειλα να έχω στη αποθήκη μου υπόλοιπη ποσότητα υγραερίου 4.740 λίτρων.... εγώ είχα κατά την ημέρα εκείνη υπόλοιπο αποθήκης 4.040 λίτρα..... Η απόκλιση αυτή βρίσκεται εντός των νομίμων ορίων του 3%», προβάλλεται αλυσιτελώς.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην από 15-04-2020 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του επεξεργασίας ν. 4308/2014 ( Ε.Λ.Π.), των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

### **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου ...../16-07-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... , ΑΦΜ .....

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

Φορολογικό έτος 2019:

Πρόστιμο άρθρου 58<sup>Α</sup> ν. 4174/2013: 250,00 €

( υπ' αριθμ. .... /2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου )

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

Ακριβές αντίγραφο  
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

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.