



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 3-3-2021

Αριθμός απόφασης: 859

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604538
ΦΑΞ : 213 1604567

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 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).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν.4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α.1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020).

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 «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 7-9-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος προστίμου	Φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
1		24-7-2020	Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ)	1/1 –31/12/2014	30.000,00€
2		24-7-2020	Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ)	1/1 –16/10/2015	30.000,00€
3		24-7-2020	Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ)	17/10 –31/12/2015	1.881,48€
4		24-7-2020	Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ)	1/1 –31/12/2016	16.227,64€

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις στην ανωτέρω παράγραφο 4 Πράξεις Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, φορολογικών ετών 2014-2016, αντίστοιχα, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και

την από 10-12-2018 οικεία έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.

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

Επί της από 7-9-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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:

Με την με αριθ. / 24-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο, ποσού 30.000,00€, διότι δεν εξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων άνω των εκατόν είκοσι (120), συνολικού ποσού 41.867,09€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των παρ. 1, 14 και 15 του άρθρου 6 του ν.4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1, 2, 4 και 9 του ίδιου νόμου

Με την με αριθ. / 24-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο, ποσού 30.000,00€, διότι δεν εξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων άνω των εκατόν είκοσι (120), συνολικού ποσού 76.534,93€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των παρ. 1, 14 και 15 του άρθρου 6 του ν.4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1, 2, 4 και 9 του ίδιου νόμου.

Με την με αριθ. / 24-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, φορολογικού έτους 2015, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο, ποσού 1.881,48€, διότι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις, που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικού ποσού 20.123,67€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 και του άρθρου 13§1 του ν.4174/2013.

Με την με αριθ. / 24-7-2020 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο, ποσού 16.227,64€, διότι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για πράξεις, που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικού ποσού 168.864,29€, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 και του άρθρου 13§1 του ν.4174/2013.

Ιστορικό

Αφορμή του παρόντος ελέγχου ήταν η με αριθ./ 23-2-2018 εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και λοιπών φορολογιών. Την 25-8-2017, ημέρα Παρασκευή και ώρα 10:37' διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, δυνάμει της με αριθ./ 22-8-2017 αρχικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, όπου ο έλεγχος προέβη σε ποσοτική καταμέτρηση της δεξαμενής υγραερίου κίνησης οχημάτων, συντάσσοντας το αντίστοιχο πρωτόκολλο ποσοτικής καταμέτρησης και έλαβε από τον προσφεύγοντα το βιβλίο παραλαβής και διακίνησης ποσοτήτων υγραερίου κινητήρων του πρατηρίου, βάσει της παρ.1 του άρθρου 4 της με αριθ. ΔΕΦΚΦ Α 1096142 ΕΞ 2016 «Έλεγχος και παρακολούθηση της νόμιμης χρησιμοποίησης των υγραερίων που τίθενται σε ανάλωση ως καύσιμα κινητήρων οχημάτων». Προκειμένου ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ να ελέγξει την διάθεση υγραερίου κίνησης σε σχέση με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων, φορολογικών ετών 2014-2016, αντίστοιχα, συνέταξε την με αριθ./ 25-8-2017 Πρόσκληση προσκόμισης εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών:

- των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων – αναλυτικών καταστάσεων από ενάρξεως πώλησης υγραερίου κίνησης οχημάτων έως και την ημερομηνία ελέγχου),
- αντίγραφα των τιμολογίων αγοράς υγραερίου κίνησης από ενάρξεως λειτουργίας πώλησης υγραερίου κίνησης έως και την ημερομηνία ελέγχου,
- τα βιβλία διακίνησης παραληφθέντων ποσοτήτων υγραερίου από ενάρξεως πώλησης υγραερίου κίνησης έως και την ημερομηνία ελέγχου,
- το βιβλίο απογραφής των ετών 2014, 2015 και 2016, αντίστοιχα.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση προσκομίζοντας τα με αριθ. πρωτ./ 25-9-2017 και/ 9-10-2017 υπομνήματα.

Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ με το με αριθ. πρωτ./ 31-8-2017 αίτημά του προς το Υπουργείο Οικονομίας & Ανάπτυξης Γενική Δ/νση Προστασίας Καταναλωτή & Εποπτείας της Αγοράς/ Δ/νση Πολιτικής Ενημέρωσης Καταναλωτή/Παρατηρητήριο Τιμών & Τιμοληψιών αιτήθηκε και έλαβε με την με αριθ. πρωτ./ 1-9-2017 απάντηση τα αρχεία με τις λιανικές τιμές πώλησης των υγρών καυσίμων ανά ημέρα, από αρχής καταχωρήσεων των δεδομένων αυτών από τον προσφεύγοντα. Πλέον των ανωτέρω, ο έλεγχος έλαβε όλα τα τιμολόγια προμήθειας υγραερίου κίνησης, προκειμένου να διαπιστώσει τις παραληφθείσες ποσότητες υγραερίου, υπολόγισε τις πωλήσεις ανά ημερολογιακή ημέρα κάθε τριμήνου, για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016, αντίστοιχα, όπως αυτές καταγράφηκαν, βάσει των ενδείξεων των δύο (2) διανομέων (ακροστομιών) διάθεσης υγραερίου κίνησης επί των λιανικών τιμών πώλησης υγρών καυσίμων ανά ημέρα, τις οποίες συνέκρινε με τις πωλήσεις, για τις οποίες είχαν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία εσόδων. Βάσει των ανωτέρω συγκρίσεων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:

- κατά το φορολογικό έτος 2014, δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία εσόδων, συνολικού ποσού 41.867,09€ (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.),
- κατά την φορολογική περίοδο 1/1 – 16/10/2015, δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία εσόδων, συνολικού ποσού 76.534,93€ (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.),
- κατά την φορολογική περίοδο 17/10 – 31/12/2015, δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία εσόδων, συνολικού ποσού 20.123,67€ (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.) και
- κατά το φορολογικό έτος 2016, δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία εσόδων, συνολικού ποσού 168.864,29€ (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.),

μη δυνάμενος να προσδιορίσει το πλήθος των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων, ανά φορολογικό έτος.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος εξέδωσε:

1. το με αριθ./ 28-2-2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση σε Ακρόαση, στο οποίο ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε και

2. τον με αριθ./ 28-2-2018 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, ποσού 26.289,10€.

Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ αξιολογώντας τα ανωτέρω στοιχεία προώθησε, λόγω αρμοδιότητας, στην Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ την από 10-12-2018 έκθεση ελέγχου και τον φάκελο με τα ανωτέρω πορίσματα και έγγραφα και εν συνεχεία, η Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ προέβη στην έκδοση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους εξής ισχυρισμούς:

1. Η υπαγωγή του προσφεύγοντος στις ευεργετικές διατάξεις των άρθρων 57, 58 και 59 του ν.4446/2016 είναι αυτοδίκαιη, καθώς οι τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016, αντίστοιχα, που υπέβαλε την 14-9-2017, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ./ 23-2-2018 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ, ήταν αληθείς και εξάντλησαν την αξία του πωληθέντος υγραερίου μη καταλείποντας επιπλέον φορολογικό αντικείμενο, για το οποίο να πρέπει να καταλογιστεί φόρος εισοδήματος και φόρος προστιθέμενης αξίας και αντίστοιχα να του επιβληθεί πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν.4174/2013.

2. Ο φορολογικός έλεγχος εσφαλμένα υπολόγισε την αξία του πωληθέντος υγραερίου κίνησης, με βάση την μέση τιμή του Παρατηρητηρίου, ήτοι τεκμαρτά, δεδομένου ότι πριν τον έλεγχο ο προσφεύγων είχε ήδη δηλώσει με τις ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016, αντίστοιχα, ολόκληρη την αξία των πωληθεισών ποσοτήτων υγραερίου.

3. Παράνομη η επιβολή προστίμων του άρθρου 54 του ν.4174/2013 για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 (1/1 – 16/10/2015), αντίστοιχα, αφενός μεν διότι ο προσφεύγων υπάγεται στις ευεργετικές διατάξεις του ν.4446/2016, υποβάλλοντας, προ της 25-11-2017, τις ως άνω

εμπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις και αφετέρου δε διότι στην διάταξη του άρθρου 59 του ν.4446/2016, δεν αναφέρεται μεν ρητά το άρθρο 54 του ν.4174/2013 και οι κυρώσεις αυτού πλην όμως βάσει της γενικής διατύπωσής της η διάταξη δεν καταλείπει περιθώριο καταλογισμού ουδεμίας φορολογικής, διοικητικής ή ποινικής κύρωσης, βάσει της πραγματικής βούλησης του νομοθέτη.

4. Δεδομένου ότι για τα ανωτέρω φορολογικά έτη διετάχθη ενιαίος φορολογικός έλεγχος θα πρέπει το πρόστιμο του άρθρου 54 του ν.4174/2013, ποσού 30.000,00€ να επιβληθεί μία μόνο φορά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 59 «Ευεργετήματα από την υπαγωγή στη ρύθμιση» του ν.4446/2016 ορίζεται ότι: *«1. Σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν.4174/2013 ή του άρθρου 7 του ν.4337/2015 (Α' 129) ή του άρθρου 6 του ν.2523/1997 ή άλλων διατάξεων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα τόσο για τη φορολογητέα ύλη που προκύπτει από τις ως άνω υποβαλλόμενες δηλώσεις όσο και για τις φορολογικές παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές. ...*

2. Η υποβολή δηλώσεων κατά τις ανωτέρω διατάξεις δεν συνιστά από μόνη της κριτήριο επιλογής προς έλεγχο σύμφωνα με το άρθρο 26 του ν.4174/2013.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 της ΠΟΛ.1006/2017 «Καθορισμός του τρόπου, της διαδικασίας υποβολής δηλώσεων και ρύθμιση λοιπών θεμάτων εφαρμογής των διατάξεων του Κεφαλαίου Α' του Μέρους Πέμπτου «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του ν. 4446/2016 (Α' 240)» αναφέρεται ότι: *«... Άρθρο 8 - Περιπτώσεις υπαγωγής*

1. Οι φορολογούμενοι δύνανται να υποβάλουν τις δηλώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 εντός τριάντα (30) ημερών από τη δημοσίευση του ν.4446/2016, ήτοι έως την 23.1.2017, εφόσον έχει ήδη κοινοποιηθεί σε αυτούς προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου ή προστίμων, κατά την ημερομηνία κατάθεσης του ν.4446/2016 στη Βουλή (12.12.2016) και δεν έχει κοινοποιηθεί οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή προστίμων ή οποιαδήποτε αντίστοιχη καταλογιστική πράξη, με βάση τις προϊσχύσασες του ν.4174/2013 διατάξεις.

Οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή επιβολής προστίμων που αφορούν προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου ή προστίμων, οι οποίοι είχαν ήδη κοινοποιηθεί κατά την ημερομηνία κατάθεσης του ν.4446/2016 στη Βουλή, κοινοποιούνται μόνο μετά την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των τριάντα (30) ημερών.

Σε περίπτωση που πριν την κοινοποίηση των ανωτέρω οριστικών πράξεων υποβάλλονται δηλώσεις σύμφωνα με το ν. 4446/2016, ισχύουν τα ακόλουθα:

α. Εφόσον η φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις δηλώσεις αυτές, δεν διαφοροποιείται σε σχέση με τη φορολογητέα ύλη του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου και αφορά την ίδια φορολογική περίοδο και το ίδιο φορολογικό αντικείμενο που αναφέρεται στην εντολή ελέγχου, αυτή θα λαμβάνεται υπόψη κατά την σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την ολοκλήρωση της υπόθεσης, ως προς το συγκεκριμένο φορολογικό αντικείμενο και τη συγκεκριμένη φορολογική περίοδο.

Ομοίως, εφόσον η φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις δηλώσεις αυτές, δεν διαφοροποιείται σε σχέση με τη φορολογητέα ύλη των εκδοθεισών πράξεων οριστικού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, και υπό τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις, οι εκδοθείσες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμων θα τροποποιούνται αναλόγως, με αιτιολογημένη πράξη, η οποία συντάσσεται και υπογράφεται από το όργανο που τις εξέδωσε.

β. Εφόσον η φορολογητέα ύλη των δηλώσεων του ν.4446/2016 υπολείπεται της φορολογητέας ύλης του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, αυτή θα λαμβάνεται υπόψη κατά την σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου, προκειμένου να εκδίδονται οι οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμων.

Ομοίως, εάν η φορολογητέα ύλη των δηλώσεων του ν.4446/2016 υπολείπεται της φορολογητέας ύλης των εκδοθεισών οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού, θα γίνεται τροποποίηση των πράξεων αυτών με αιτιολογημένη πράξη, η οποία συντάσσεται και υπογράφεται από το όργανο που τις εξέδωσε, εφαρμοζομένων κατά τα λοιπά των διατάξεων του ν.4174/2013.

γ. Εφόσον με την φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις υποβαλλόμενες δηλώσεις του ν.4446/2016, αποκαθίστανται πλήρως φορολογικές παραβάσεις σε όλες τις φορολογίες που επηρεάζονται από τις παραβάσεις αυτές, εφαρμόζονται αναλόγως τα αναφερόμενα στην περίπτωση α' της παρούσας παραγράφου για τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου και προστίμων καθώς και για τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμων.

δ. Εφόσον με τη φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις υποβαλλόμενες δηλώσεις του ν.4446/2016, αποκαθίστανται μερικώς φορολογικές παραβάσεις σε όλες τις φορολογίες που επηρεάζονται από τις παραβάσεις αυτές, εφαρμόζονται αναλόγως τα αναφερόμενα στην περίπτωση β' της παρούσας παραγράφου για τους προσωρινούς προσδιορισμούς φόρου και προστίμων καθώς και για τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και προστίμων.

ε. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1009/2017 «Παροχή οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Κεφαλαίου Α' του Πέμπτου Μέρους «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του ν. 4446/2016 (Α' 240)» αναφέρεται ότι: «Α. ΓΕΝΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

...

Σε όσους υπαχθούν στη ρύθμιση δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 του ν. 4174/2013, για χρήσεις μετά την 1.1.2014, ούτε του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 ή του άρθρου 6 του ν. 2523/1997 ή άλλων διατάξεων, ούτε άλλες φορολογικές, διοικητικές ή ποινικές κυρώσεις και μέτρα συμπεριλαμβανομένων και των διατάξεων της υποπερ. α' της περ. ιη' του άρθρου 3 του ν.3691/2008, (αδίκημα φοροδιαφυγής) για τη φορολογητέα ύλη που περιλαμβάνεται στις ως άνω υποβαλλόμενες δηλώσεις ή για τις παραβάσεις που αποκαθίστανται με τις δηλώσεις αυτές, εφόσον υποβληθούν δηλώσεις για όλες τις φορολογίες για τις οποίες υπάρχει σχετική υποχρέωση για τη συγκεκριμένη φορολογητέα ύλη.

...

Η υποβολή δηλώσεων κατά τα ως άνω δεν αποτελεί αφ' εαυτής κριτήριο επιλογής προς έλεγχο κατ' άρθρο 26 ΚΦΔ, δηλαδή το γεγονός ότι ο φορολογούμενος επέλεξε να υπαχθεί στη ρύθμιση δεν δύναται να αποτελεί αφ' εαυτού κριτήριο επιλογής του για έλεγχο.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1115/2017 «Παροχή πρόσθετων οδηγιών για την ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του Κεφαλαίου Α' του Πέμπτου Μέρους «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών» (άρθρα 57-61) του ν.4446/2016 (Α' 240)» αναφέρεται ότι: «Σε συνέχεια της εγκυκλίου ΠΟΛ.1009/19.1.2017 με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων 57 έως 61 του ν. 4446/2016 (Κεφάλαιο Α', Μέρος Πέμπτο «Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών») και κατόπιν της παράτασης που δόθηκε στην προθεσμία του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 57 του ν.4446/2016 μέχρι και τις 30.9.2017 (άρθρο 30 παρ. 1 ν. 4474/2017, σχετ. η ΠΟΛ.1095/2017 εγκύκλιος), παρέχουμε τις παρακάτω διευκρινίσεις και επισημάνσεις:

A. ...

B. ΖΗΤΗΜΑΤΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην Υπηρεσία μας και αφορούν υποθέσεις για τις οποίες έχει εκδοθεί ή κοινοποιηθεί εντολή ελέγχου ή βρίσκονται στη διαδικασία ελέγχου και οι οποίες υπάγονται στις ευνοϊκές διατάξεις των άρθρων 57 - 61 του ν. 4446/2016 δίδονται οι κάτωθι διευκρινίσεις:

1. ...

2. Στις περιπτώσεις που η φορολογητέα ύλη του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου έχει προσδιοριστεί από τον έλεγχο με αντικειμενικό/εξωλογιστικό τρόπο, λόγω διαπίστωσης πράξεων ή παραλείψεων ή παραβάσεων, από τις οποίες προκύπτει αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη (μη έκδοση ή έκδοση ανακριβών ή εικονικών ή πλαστών ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικών στοιχείων διακίνησης ή αξίας, λήψη ανακριβών ή εικονικών ως προς την ποσότητα ή την αξία τέτοιων στοιχείων κλπ), εφόσον με τις υποβαλλόμενες

δηλώσεις του ν. 4446/2016 αποκαθίστανται πλήρως οι φορολογικές παραβάσεις μέσω της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης, τότε και μόνο δεν διενεργείται αντικειμενικός/εξωλογιστικός προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και εφαρμόζονται τα οριζόμενα στην περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 8 της ΠΟΛ.1006/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

3. ...».

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 54 ΤΟΥ Ν.4174/2013, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΔΩΝ 1/1 – 31/12/2014 ΚΑΙ 1/1 – 16/10/2015, ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΑ

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παράγραφος 1 περίπτωση θ' και παράγραφος 2 περίπτωση γ' του ν.4174/2013, όπως ίσχυε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος, 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:

...

θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

...

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα και ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 55 «Παραβάσεις φοροδιαφυγής» του ν.4174/2013, ως ίσχυαν κατά τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 (1/1 – 16/10/2015), αντίστοιχα, ορίζεται ότι: «... 2. α) 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 αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ».

Επειδή, με τον ν.4337/2015 επήλθαν σημαντικές αλλαγές στον ν.4174/2013 και συγκεκριμένα, σύμφωνα με το άρθρο 3, παρ. 4 (β') του ν.4337/2015, καταργήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 «Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4337/2015 ορίζεται ότι: «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:

α) ...

β) ...

γ) ...

δ) ...

ε) ...

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) ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι: « 5. 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 την ΠΟΛ.1210/ 6-9-2013 «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 55 και 66 του ν. 4174/26.7.2013 (ΦΕΚ 170/Α), «Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων» αναφέρεται ότι: «1. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ 170/Α/26.7.2013), προβλέπεται ότι οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (ΚΦΔ) ισχύουν για παραβάσεις που διαπράττονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του εν λόγω νόμου (26.7.2013),

...

Ι. Πρόστιμα ΚΦΑΣ – ΚΒΣ

...

Σχετικά με την επιβολή προστίμων για τη μη έκδοση, την έκδοση ανακριβών, πλαστών, εικονικών και τη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων εφαρμόζονται, ανάλογα με το χρόνο διάπραξής τους, οι ακόλουθες διατάξεις:

...

α) ...

β) Η παράγραφος 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ., για πράξεις που διαπράττονται από 26.7.2013.

...

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. καθορίζονται οι παραβάσεις και τα πρόστιμα που αφορούν τη μη έκδοση ή την ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής και την έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων. Παράλληλα, υπάρχει λεπτομερής παρουσίαση παραβάσεων και προστίμων στις περιπτώσεις έκδοσης ή λήψης εικονικών φορολογικών στοιχείων με διαβαθμίσεις ως προς το ύψος των προστίμων και διαφοροποιήσεις για το πρόσωπο του εκδότη και του λήπτη. Ειδικότερα:

Α. Μη έκδοση - Ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων

Αα. Μη έκδοση - Ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων, αποκρυβείσας αξίας άνω των 5.000 ευρώ

Από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Δ. προκύπτει 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 αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ.

...

Επίσης, οι προαναφερόμενες διατάξεις καταλαμβάνουν και τις περιπτώσεις που προκύπτει το ύψος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, χωρίς να προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών ως και η αξία μιας εκάστης ξεχωριστά.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/ 20-11-2015 «(Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)» αναφέρεται ότι: «...II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62

...

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

...

η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ')

1. Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 (έναρξη ισχύος 17.10.2015), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54.

Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.

...

5. Παραβάσεις φοροδιαφυγής (άρθρο 55)

Από 1.12.2015 καταργούνται οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 55 (άρθρο 7 παρ. 9 ν. 4337/2015, σε συνδυασμό με το άρθρο 51 παρ. 3 ν. 4342/2015, Α' 143), ενώ από 17.10.2015 (έναρξη ισχύος ν. 4337/2015) καταργήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 (άρθρο 3 παρ. 4 περ. β' ν. 4337/2015).

Συνεπώς, από την 17.10.2015 και εφεξής δεν θα επιβάλλονται τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις αυτές πρόστιμα για τις παρακάτω περιπτώσεις παραβάσεων:

α. Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας άνω των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ.

β. Έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων.

γ. Έκδοση - Λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων.

δ. Νόθευση φορολογικών στοιχείων.

ε. Καταχώριση στα βιβλία αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο.

Διευκρινίζεται ότι για τις εκκρεμείς υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 και διαπράχθηκαν από την έναρξη ισχύος της ως άνω διάταξης (ήτοι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του ν. 4174/2013) και μέχρι την έναρξη ισχύος του ν.4337/2015 (17.10.2015), εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 7 του νόμου αυτού, κατά τα ειδικότερα αναφερόμενα κατωτέρω.

...

15. Μεταβατικές διατάξεις ν. 4337/2015

Με το άρθρο 7 του ν. 4337/2015 τέθηκαν απαραίτητες μεταβατικές διατάξεις προς τον σκοπό της εφαρμογής των τροποποιήσεων των διατάξεων περί προστίμων του ΚΦΔ που έγιναν με το άρθρο 3 του ν. 4337/2015.

...

β) Άρθρο 7 παρ. 3, 4 και 5

Για υποθέσεις που αφορούν παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. και του Κ.Φ.Α.Σ. που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 (μέχρι 1.1.2014) και 55 (μέχρι 26.7.2013, κατά περίπτωση, άλλως από 1.1.2014 κατά τα οριζόμενα στην τότε ισχύουσα παράγραφο 32 του άρθρου 66, νυν 72, του ν. 4174/2013), για τις οποίες μέχρι την κατάθεση του ν. 4337/2015, δεν είχαν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997, ανεξάρτητα από το χρόνο διαπίστωσης αυτών, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α. ...

β. ...

γ. ...

δ. ...

ε. ...

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. ...

...

Τα ανωτέρω πρόστιμα των περιπτώσεων α' έως στ' εφαρμόζονται και για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 (άρθρο 7 παρ. 5 ν. 4337/2015). ...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170) ορίζεται ότι:«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 (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) 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. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου.2..., 3..., 4..., 5. Εντός εκατόν είκοσι (120) ημερών από την υποβολή της ενδικοφανούς προσφυγής στη Φορολογική Διοίκηση, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης(ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) εκδίδει απόφαση, την οποία κοινοποιεί στον υπόχρεο, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. 6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης (ήδη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών) οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς.».

Επειδή στο ενδικοφανές στάδιο η Διοίκηση έχει την ευχέρεια αλλά και την υποχρέωση να διερευνά εν πρώτοις το νομικό καθεστώς υπό το οποίο εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και να μνημονεύει τις διέπουσες τη διοικητική υπόθεση διατάξεις. Ακολουθώντας, αν κριθεί απαραίτητο, προβαίνει σε ερμηνεία των σχετικών διατάξεων κι επί τη βάση αυτής της ερμηνείας απαντά σε καθένα από τους ισχυρισμούς που επικαλείται ο ενδιαφερόμενος (βλ. Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 129-133). Περαιτέρω, η Διοίκηση αποφαινόμενη αρνητικά επί της ενδικοφανούς προσφυγής κι αιτιολογώντας την απόφαση που εκδίδει είτε αποτρέπει την άσκηση άσκοπων ενδίκων βοηθημάτων είτε συμβάλλει στην εκκαθάριση της υπόθεσης, κατά τρόπον ώστε να παρακινείται ο ενδιαφερόμενος να προβάλει ενώπιον του δικαστή πιο εύλογα και πιο πειστικά επιχειρήματα προς αντιμετώπιση της νέας αυτής αιτιολογίας (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 203 με τις εκεί παραπομπές). Έχει μάλιστα τη δυνατότητα να προσθέσει νέες αιτιολογικές βάσεις στην αρχική απόφαση, προκειμένου η αρχική αυτή κρίση να καταστεί πιο πειστική και πληρέστερα θεμελιωμένη νομικά στο έξω κόσμο (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 210 και ΣΤΕ 620/2011).

Η απόφαση του επιληφθέντος οργάνου που επιδιώκει τη συμπλήρωση ή τη διόρθωση της αρχικής απόφασης (την οποία βεβαίως υποκαθιστά κι ενίοτε θεραπεύει) χαρακτηρίζεται ως «διορθωτική». Η θεραπεία αυτή συνίσταται στην επικάλυψη επουσιωδών σφαλμάτων που τυχόν βαρύνουν την αρχική απόφαση, τα οποία δεν συνδέονται με υποκειμενικά δικαιώματα του διοικούμενου. Η εξουσία μεταρρύθμισης συνδέεται με την ευχέρεια του επιληφθέντος οργάνου να επεμβαίνει διορθωτικά στο ουσιαστικό περιεχόμενο της αρχικής πράξης, είτε αποδίδοντας το ορθό νόημα στις εφαρμοστέες διατάξεις είτε απαντώντας στους ουσιαστικούς ισχυρισμούς με την έκδοση κατά τη διακριτική του ευχέρεια μιας νέας πράξης, με προσθήκη νέων αιτιολογιών που θα περιλαμβάνουν διαφορετικά επιχειρήματα και διαφορετικές ουσιαστικές εκτιμήσεις σε σχέση με την

αρχική απόφαση (βλ. Σωτηρίου Κ. Κύβελου, Η ενδικοφανής προσφυγή, εκδ. Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2013, σελ. 216-217 και Μ. Πικραμένου, Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων και ο ακυρωτικός δικαστικός έλεγχος, εκδ.Σάκκουλα Αθήνα-Θεσσαλονίκη 2012, σελ. 131-132). Συνεπεία αυτής της διεργασίας, η αρχική πράξη εξαφανίζεται και υποκαθίσταται αναδρομικά από τη νέα απόφαση του «δευτεροβάθμιου» οργάνου, το οποίο έχει εξουσία για πλήρη επανεξέταση της υπόθεσης.

Επειδή, παρά το γεγονός ότι δεν αναφέρει ο προσφεύγων στην ενδικοφανή προσφυγή του ως λόγο ακύρωσης/ τροποποίησης των προσβαλλόμενων πράξεων, ότι για τις με αριθ./2020 και/2020 προσβαλλόμενες πράξεις, που αφορούν παραβάσεις για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 55 και διαπράχθηκαν από την 1.1.2014 και μέχρι την έναρξη ισχύος του ν.4337/2015 (17.10.2015), θα έπρεπε να εφαρμοστούν οι μεταβατικές διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 και όχι οι διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013, πρέπει μέσα στο πλαίσιο της τήρησης της αρχής της νομιμότητας, της αρχής της χρηστής Διοίκησης καθώς και ενόψει του σκοπού της υπηρεσίας μας, ήτοι την άμεση επίλυση των διαφορών που μπορεί να επιλυθούν στο στάδιο της φορολογικής διοίκησης, να εξετάζονται και αυτεπαγγέλτως τυχόν πλημμέλειες της νόμιμης βάσης της καταλογιστικής πράξης, και ας μην προβάλλονται από τον προσφεύγοντα. Σε κάθε περίπτωση η Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας. Οι ενέργειες δηλαδή των οργάνων των δημόσιων νομικών προσώπων πρέπει όχι μόνο να μην είναι αντίθετες προς τους ισχύοντες κανόνες αλλά και να είναι σύμφωνες με αυτούς (βλ. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, 1996, παρ. 72 επ.).

Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι η Υπηρεσία μας έχει ευρεία ευχέρεια δράσης στην αιτιολόγηση των αποφάσεων που εκδίδει, αφού, ακόμα και στην περίπτωση που απορρίπτει την ενδικοφανή προσφυγή μπορεί να αποδέχεται (άρα μπορεί και να αποκλίνει) τις διαπιστώσεις της αρχικά προσβαλλόμενης πράξης, όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου που αποτελεί τη νόμιμη αιτιολογία της. Αυτό σημαίνει ότι η Υπηρεσία μας δύναται, όχι μόνον να συμπληρώνει/διορθώνει την αρχική αιτιολογία που είναι το αυτονόητο, αλλά ακόμα και να την μεταβάλει. Δύναται, δηλαδή, να προβεί σε κάθε ενδεδειγμένη ενέργεια, προκειμένου να διαμορφώσει την τελική της κρίση (βλ. ad hoc ΔΕφΑθ 3762/2015).

Επειδή, αναφορικά με την επιβολή προστίμων του άρθρου 54 του ν.4174/2013, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ διαπίστωσε ότι:

- κατά το φορολογικό έτος 2014, δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία εσόδων, συνολικού ποσού 41.867,09€ (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.),
- κατά την φορολογική περίοδο 1/1 – 16/10/2015, δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία εσόδων, συνολικού ποσού 76.534,93€ (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.)

μη δυνάμενος να προσδιορίσει το πλήθος των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων, ανά φορολογικό έτος.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013) ορίζεται ότι:

«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.».

Επειδή, αναφορικά με τις με αριθ./ 24-7-2020 και/ 24-7-2020 προσβαλλόμενες πράξεις, φορολογικών ετών 2014 και 2015 (1/1 – 16/10/2015), της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, για τις οποίες δεν ήταν δυνατό να προσδιοριστεί το πλήθος των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. α' της παρ.2 του άρθρου 55, βάσει της ΠΟΛ.1210/2013 και της ΠΟΛ.1252/2015 και όχι οι αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013, θα έπρεπε να εφαρμοστούν οι μεταβατικές διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 7 του ν.4337/2015.

Επειδή, ο προσφεύγων, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ./ 23-2-2018 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ, υπέβαλε την 14-9-2017 τις με αριθ./2017 και/2017 τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., φορολογικών περιόδων 1/10 – 31/12/2014 και 1/10 – 31/12/2015, αντίστοιχα, δηλώνοντας μέρος της συνολικής αποκρυβείας αξίας, που διαπίστωσε ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ για έκαστη φορολογική περίοδο. Οι διαφορές απεικονίζονται στον κατωτέρω πίνακα ως εξής:

ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΑΡΧΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ ΠΟΥ ΔΗΛΩΘΗΚΕ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΗΛΩΘΗΚΕ
2014	2.637.465,98€	2.668.015,04€	34.038,28€	30.549,06€	3.489,22€
2015	2.889.373,52€	2.943.633,66€	78.584,25€	54.260,14€	24.324,11€

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 59 του ν.4446/2016 σε συνδυασμό με το άρθρο 8 της ΠΟΛ.1006/2017, εάν η φορολογητέα ύλη των δηλώσεων του ν.4446/2016 υπολείπεται της φορολογητέας ύλης των εκδοθεισών οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού, θα γίνεται τροποποίηση των πράξεων αυτών με αιτιολογημένη πράξη, η οποία συντάσσεται και υπογράφεται από το όργανο που τις εξέδωσε, εφαρμοζομένων κατά τα λοιπά των διατάξεων του ν.4174/2013.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι με αριθ. &/ 24-7-2020 προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ θα τροποποιηθούν σύμφωνα με την παρούσα απόφαση.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΠΙΒΟΛΗ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 58^A ΤΟΥ Ν.4174/2013, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΠΕΡΙΟΔΩΝ 17/10 – 31/12/2015 ΚΑΙ 1/1 – 31/12/2016, ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΑ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) ορίζεται ότι: *«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.*

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

4. ...

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (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.

6. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην

οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

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 παραλαμβανόμενα και αποστέλλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά 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.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 «Τιμολόγιο πώλησης» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από το άρθρο 64 του ν. 4484/2017 (ΦΕΚ Α' 110) ορίζεται ότι:

«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.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

3. ...

4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

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. ...

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«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.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά. ...

5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

6. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας.

7. 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.

8. 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.» ...

10. Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 58^Α του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), ως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2015 (17/10 – 31/12/2015) και 2016, αντίστοιχα, ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1003/ 31-12-2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»» αναφέρεται ότι: «Παράγραφος 8

12.8.1 Με την παράγραφο 8 εισάγεται γενική υποχρέωση για χρήση Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (ΦΗΜ) που προέβλεπε ο Ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου, για την έκδοση παραστατικών πωλήσεων λιανικής (αποδείξεις λιανικής ή τιμολόγια). Συγκεκριμένα, οι αποδείξεις λιανικής (πώλησης ή παροχής υπηρεσιών) εκδίδονται με τη χρήση φορολογικής ταμειακής μηχανής ή, εφόσον εκδίδονται μηχανογραφικά, με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό.

12.8.2 Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που η οντότητα εκδίδει τιμολόγιο για τις λιανικές πωλήσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, αυτό εκδίδεται μηχανογραφικά με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό, ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1252/ 20-11-2015 «(Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)» αναφέρεται ότι: «...II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62

...

10. Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας (άρθρο 58Α)

Με το άρθρο 58Α θεσπίζονται, για πρώτη φορά διακριτά από τις λοιπές φορολογίες, πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον ΦΠΑ που διαπιστώνονται κατά τον έλεγχο. Στις παραγράφους 1, 3 και 4 ορίζονται «νέες» παραβάσεις για σκοπούς ΦΠΑ, ενώ με την παράγραφο 2 ορίζεται το πρόστιμο ΦΠΑ για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της ανακριβούς υποβολής δήλωσης.

...

Αναλυτικότερα με το άρθρο 58Α προβλέπονται τα εξής:

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α προβλέπεται, για πρώτη φορά, η επιβολή προστίμου ΦΠΑ για τη μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, καθώς και για την έκδοση ανακριβούς φορολογικού στοιχείου. Το πρόστιμο στην περίπτωση μη έκδοσης στοιχείου ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που αναλογεί στο μη εκδοθέν φορολογικό στοιχείο. Το πρόστιμο στην περίπτωση έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου ορίζεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί της διαφοράς μεταξύ του ΦΠΑ που αναλογεί με βάση την αξία του στοιχείου, όπως προκύπτει από τον έλεγχο, και του ΦΠΑ που αναγράφεται ή αναλογεί στο στοιχείο που εκδόθηκε ανακριβώς. Διευκρινίζεται ότι τα πρόστιμα ΦΠΑ της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α είναι τα μοναδικά που πλέον επιβάλλονται στις περιπτώσεις όπου διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου (π.χ. επιτόπιος μερικός έλεγχος) η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων ή η έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων, μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54.».

Επειδή, μέσω του συστήματος **taxis** προκύπτει ότι το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας εταιρείας είναι «ΛΙΑΝΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΟ (ΠΡΑΤΗΡΙΟ) BENZΙΝΗΣ ΚΑΙ ΠΕΤΡΕΛΑΙΟΥ ΚΙΝΗΣΗΣ».

Επειδή, μέσω του συστήματος **taxis** προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία είναι υπόχρεη τήρησης απλογραφικών βιβλίων (Β' Κατηγορίας) και υποχρεούται σε έκδοση φορολογικών στοιχείων με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν.1809/1988, σύμφωνα με την παρ.8 του άρθρου 12 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Επειδή, αφορμή του παρόντος ελέγχου ήταν η με αριθ. / 23-2-2018 εντολή μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και λοιπών φορολογιών. Την 25-8-2017, ημέρα Παρασκευή και ώρα 10:37' διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος στην έδρα της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, δυνάμει της με αριθ. / 22-8-2017 αρχικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, όπου ο έλεγχος προέβη σε ποσοτική καταμέτρηση της δεξαμενής υγραερίου κίνησης οχημάτων, συντάσσοντας το αντίστοιχο πρωτόκολλο ποσοτικής καταμέτρησης και έλαβε από τον προσφεύγοντα το βιβλίο παραλαβής και διακίνησης ποσοτήτων υγραερίου κινητήρων του πρατηρίου, βάσει της παρ.1 του άρθρου 4 της με

αριθ. ΔΕΦΚΦ Α 1096142 ΕΞ 2016 «Έλεγχος και παρακολούθηση της νόμιμης χρησιμοποίησης των υγραερίων που τίθενται σε ανάλωση ως καύσιμα κινητήρων οχημάτων». Προκειμένου ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ να ελέγξει την διάθεση υγραερίου κίνησης σε σχέση με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων, φορολογικών ετών 2014-2016, αντίστοιχα, συνέταξε την με αριθ./ 25-8-2017 Πρόσκληση προσκόμισης εντός πέντε (5) εργάσιμων ημερών:

- των τηρούμενων λογιστικών αρχείων (βιβλίων – αναλυτικών καταστάσεων από ενάρξεως πώλησης υγραερίου κίνησης οχημάτων έως και την ημερομηνία ελέγχου),
- αντίγραφα των τιμολογίων αγοράς υγραερίου κίνησης από ενάρξεως λειτουργίας πώλησης υγραερίου κίνησης έως και την ημερομηνία ελέγχου,
- τα βιβλία διακίνησης παραληφθέντων ποσοτήτων υγραερίου από ενάρξεως πώλησης υγραερίου κίνησης έως και την ημερομηνία ελέγχου,
- το βιβλίο απογραφής των ετών 2014, 2015 και 2016, αντίστοιχα.

Ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση προσκομίζοντας τα με αριθ. πρωτ./ 25-9-2017 και/ 9-10-2017 υπομνήματα.

Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ με το με αριθ. πρωτ./ 31-8-2017 αίτημά του προς το Υπουργείο Οικονομίας & Ανάπτυξης Γενική Δ/νση Προστασίας Καταναλωτή & Εποπτείας της Αγοράς/ Δ/νση Πολιτικής Ενημέρωσης Καταναλωτή/Παρατηρητήριο Τιμών & Τιμοληψιών αιτήθηκε και έλαβε με την με αριθ. πρωτ./ 1-9-2017 απάντηση τα αρχεία με τις λιανικές τιμές πώλησης των υγρών καυσίμων ανά ημέρα, από αρχής καταχωρήσεων των δεδομένων αυτών από τον προσφεύγοντα. Πλέον των ανωτέρω, ο έλεγχος έλαβε όλα τα τιμολόγια προμήθειας υγραερίου κίνησης, προκειμένου να διαπιστώσει τις παραληφθείσες ποσότητες υγραερίου, υπολόγισε τις πωλήσεις ανά ημερολογιακή ημέρα κάθε τριμήνου, για τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016, αντίστοιχα, όπως αυτές καταγράφηκαν, βάσει των ενδείξεων των δύο (2) διανομέων (ακροστομιών) διάθεσης υγραερίου κίνησης επί των λιανικών τιμών πώλησης υγρών καυσίμων ανά ημέρα, τις οποίες συνέκρινε με τις πωλήσεις, για τις οποίες είχαν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία εσόδων. Βάσει των ανωτέρω συγκρίσεων, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι:

- κατά το φορολογικό έτος 2014, δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία εσόδων, συνολικού ποσού 41.867,09€ (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.),
- κατά την φορολογική περίοδο 1/1 – 16/10/2015, δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία εσόδων, συνολικού ποσού 76.534,93€ (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.),
- κατά την φορολογική περίοδο 17/10 – 31/12/2015, δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία εσόδων, συνολικού ποσού 20.123,67€ (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.) και
- κατά το φορολογικό έτος 2016, δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία εσόδων, συνολικού ποσού 168.864,29€ (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.),

μη δυνάμενος να προσδιορίσει το πλήθος των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων, ανά φορολογικό έτος.

Επειδή, αναφορικά με την επιβολή προστίμων του άρθρου 58Α του ν.4174/2013, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ διαπίστωσε ότι:

- κατά την φορολογική περίοδο 17/10 – 31/12/2015, ο προσφεύγων δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων, συνολικού ποσού 20.123,67€ (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.) και
- κατά το φορολογικό έτος 2016, ο προσφεύγων δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων, συνολικού ποσού 168.864,29€ (συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α.).

Επειδή, ο προσφεύγων, σύμφωνα με το με αριθ. πρωτ./ 23-2-2018 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΖΑΚΥΝΘΟΥ, υπέβαλε την 14-9-2017 την με αριθ./2017 τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 1/10 – 31/12/2016, δηλώνοντας μέρος της συνολικής αποκρυβείσας αξίας, που διαπίστωσε ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ. Οι διαφορές απεικονίζονται στον κατωτέρω πίνακα ως εξής:

ΕΤΟΣ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΑΡΧΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΒΑΣΕΙ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ ΠΟΥ ΔΗΛΩΘΗΚΕ	ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΗΛΩΘΗΚΕ	Φ.Π.Α. 24%
2016	2.660.450,72€	2.771.354,37€	136.409,01€	110.903,65€	25.505,36€	6.121,28€

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 59 του ν.4446/2016 σε συνδυασμό με το άρθρο 8 της ΠΟΛ.1006/2017, εάν η φορολογητέα ύλη των δηλώσεων του ν.4446/2016 υπολείπεται της φορολογητέας ύλης των εκδοθεισών οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού, θα γίνεται τροποποίηση των πράξεων αυτών με αιτιολογημένη πράξη, η οποία συντάσσεται και υπογράφεται από το όργανο που τις εξέδωσε, εφαρμοζομένων κατά τα λοιπά των διατάξεων του ν.4174/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η με αριθ./ 24-7-2020 προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ θα τροποποιηθεί σύμφωνα με την παρούσα απόφαση.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί υπαγωγής του στις ευεργετικές διατάξεις του ν.4446/2016 γίνεται μερικώς αποδεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΓΕΓΟΝΟΣ ΟΤΙ Ο ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΣΦΑΛΜΕΝΑ ΥΠΟΛΟΓΙΣΕ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΟΥ ΠΩΛΗΘΕΝΤΟΣ ΥΓΡΑΕΡΙΟΥ ΚΙΝΗΣΗΣ, ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΤΟΥ ΠΑΡΑΤΗΡΗΤΗΡΙΟΥ, ΗΤΟΙ ΤΕΚΜΑΡΤΑ, ΔΕΔΟΜΕΝΟΥ ΟΤΙ ΠΡΙΝ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΕΙΧΕ ΗΔΗ ΔΗΛΩΣΕΙ ΜΕ ΤΙΣ ΩΣ ΑΝΩ ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΤΩΝ 2014, 2015 ΚΑΙ 2016, ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΑ, ΟΛΟΚΛΗΡΗ ΤΗΝ ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΠΩΛΗΘΕΙΣΩΝ ΠΟΣΟΤΗΤΩΝ ΥΓΡΑΕΡΙΟΥ

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΦΚΦ Α 1096142 ΕΞ 2016 με θέμα: «Έλεγχος και παρακολούθηση της νόμιμης χρησιμοποίησης των υγραερίων που τίθενται σε ανάλωση ως καύσιμα κινητήρων οχημάτων» αναφέρεται ότι: «Άρθρο 2 - Υποχρεώσεις των εταιρειών εμπορίας υγραερίων

Οι εταιρίες εμπορίας υγραερίων υποχρεούνται:

1. Να τηρούν βιβλίο αποθήκης θεωρημένο από την αρμόδια Τελωνειακή Αρχή, στο οποίο καταχωρούνται σε ξεχωριστές στήλες οι τελωνιζόμενες ποσότητες υγραερίου κινητήρων, κατά παραστατικό θέσης σε ανάλωση (18ψήφιο MRN ΔΕΦΚ ή ΕΔΕ) και ημερομηνία παραστατικού, ποσότητα σε χιλιόγραμμα καθώς και οι κατά δελτίο αποστολής/τιμολόγιο-δελτίο αποστολής πωλούμενες ποσότητες του υγραερίου κινητήρων σε χιλιόγραμμα, σε λίτρα σε φυσική θερμοκρασία και λίτρα με αναγωγή στους 15 °C. Το ανωτέρω βιβλίο μπορεί να τηρείται σε μορφή θεωρημένων σελίδων από την αρμόδια Τελωνειακή Αρχή.

Το παραπάνω βιβλίο μπορεί να υποκατασταθεί και από τα επίσημα τηρούμενα Λογιστικά Αρχεία Αποθεμάτων της επιχείρησης, που προβλέπονται από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, εφόσον σε αυτά αναγράφονται σε ιδιαίτερη μερίδα όλα τα προαναφερθέντα στοιχεία.

2. Να αναγράφουν υποχρεωτικά στα δελτία αποστολής/τιμολόγια-δελτία αποστολής, με τα οποία διακινείται το υγραέριο προς τα πρατήρια:

- το όνομα και τη διεύθυνση του πρατηρίου υγραερίου κινητήρων.
- την ένδειξη «ΥΓΡΑΕΡΙΟ ΚΙΝΗΤΗΡΩΝ ΟΧΗΜΑΤΩΝ» σε εμφανές σημείο,
- την ποσότητα υγραερίου κινητήρων σε χιλιόγραμμα, σε λίτρα σε φυσική θερμοκρασία και σε λίτρα με αναγωγή στους 15 °C,
- τον αριθμό παραστατικού θέσης σε ανάλωση (18ψήφιο MRN ΔΕΦΚ ή ΕΔΕ)
- το ειδικό βάρος του μεταφερόμενου υγραερίου, σε θερμοκρασία 15 °C,
- τον αριθμό κυκλοφορίας του βυτιοφόρου οχήματος και
- την ημερομηνία και ώρα αναχώρησης του βυτιοφόρου οχήματος.

3. Να συντάσσουν ετήσιο ισοζύγιο σε ηλεκτρονική μορφή (αρχείο τύπου excel), το οποίο υποβάλλουν εντός δεκαπενθήμερου από τη λήξη του έτους κατά το οποίο έγιναν οι παραδόσεις υγραερίου, στο αρμόδιο τελωνείο θέσης σε ανάλωση του προϊόντος αυτού και στο οποίο θα παραθέτουν ξεχωριστά ανά χρήση υγραερίου:

•Τις τελωνισθείσες ποσότητες του προηγούμενου έτους ανά τελωνειακό παραστατικό και στο σύνολο, οι οποίες διατέθηκαν στην αγορά το ελεγχόμενο έτος (μεταφερόμενες ποσότητες προηγούμενου έτους).

•Τις τελωνισθείσες ποσότητες του έτους ανά τελωνειακό παραστατικό και στο σύνολο που αφορούν το ελεγχόμενο έτος.

•Τις τελωνισθείσες ποσότητες του ελεγχόμενου έτους ανά τελωνειακό παραστατικό και στο σύνολο, οι οποίες δεν διατέθηκαν στην αγορά το ελεγχόμενο έτος (μεταφερόμενες ποσότητες στο επόμενο έτος).

4. Να συντάσσουν ετήσια κατάσταση παραληπτών, σε ηλεκτρονική μορφή (αρχείο τύπου excel), με τις παραδοθείσες ποσότητες υγραερίου όλων των χρήσεων, την οποία υποβάλλουν μέχρι τέλος Ιανουαρίου από τη λήξη του έτους κατά το οποίο έγιναν οι παραδόσεις υγραερίου, στο αρμόδιο τελωνείο θέσης σε ανάλωση του προϊόντος αυτού. Στην ως άνω κατάσταση καταχωρούνται τα στοιχεία σύμφωνα με το υπόδειγμα Α της παρούσας.

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 4 - Υποχρεώσεις πρατηριούχων

1. Τα πρατήρια υγραερίου κινητήρων υποχρεούνται να τηρούν βιβλίο παραλαβής και διακίνησης υγραερίου θεωρημένο από την αρμόδια Τελωνειακή Αρχή, στο οποίο θα καταχωρούνται σε ξεχωριστές στήλες οι παραλαμβανόμενες με βάση τα δελτία αποστολής/τιμολόγια - δελτία αποστολής ποσότητες υγραερίου σε χιλιόγραμμα, σε λίτρα σε φυσική θερμοκρασία και σε λίτρα με αναγωγή στους 15 °C, η επωνυμία και το ΑΦΜ της προμηθεύτριας εταιρείας εμπορίας υγραερίου, ο αριθμός του δελτίου αποστολής/τιμολογίου -δελτίου αποστολής, καθώς και το απόθεμα της δεξαμενής πριν την παραλαβή. Στο βιβλίο καταχωρούνται επίσης οι ενδείξεις του μετρητή κάθε διανομέα μετά την παράδοση υγραερίου κινητήρων από τις εταιρείες εμπορίας υγραερίου και οι ενδείξεις των μετρητών όλων των διανομέων υγραερίου κινητήρων κατά το κλείσιμο του πρατηρίου. Εφόσον το πρατήριο διανυκτερεύει, καταγράφονται οι ενδείξεις των μετρητών κατά τη 12η νυχτερινή ώρα.

2. Πριν την έναρξη λειτουργίας πρατηρίου υγραερίου κινητήρων υποβάλλονται από τον πρατηριούχο στην αρμόδια Τελωνειακή Αρχή ελέγχου τα ακόλουθα:

α) Η άδεια λειτουργίας του πρατηρίου,

β) Αντίγραφο του «Δελτίου Ελέγχου Ρύθμισης και Σφράγισης» της παρ. 5 του άρθρου 105 της υπ' αριθ. Υ.Α. Α2-718/28.7.2014 «Κωδικοποίηση Κανόνων ΔΙΕΠΠΥ»,

γ) Υπεύθυνη Δήλωση του πρατηριούχου, στην οποία καταγράφονται οι αρχικές ενδείξεις των μετρητών ολικής καταγραφής (totaliser),

δ) Υπεύθυνη Δήλωση του πρατηριούχου στην οποία καταγράφεται για κάθε διανομέα υγραερίου που διαθέτει το πρατήριο, εάν οι ενδείξεις μέτρησης είναι σε λίτρα σε φυσική θερμοκρασία ή σε λίτρα με αναγωγή στους 15 °C. Σε τυχόν αλλαγή της λειτουργίας του διανομέα υγραερίου από μετρήσεις σε λίτρα με αναγωγή στους 15 °C, σε λίτρα σε φυσική θερμοκρασία ή και το αντίστροφο, υποβάλλεται εκ νέου Υπεύθυνη Δήλωση, συνοδευόμενη από αντίγραφο του σχετικού Δελτίου Ελέγχου Ρύθμισης και Σφράγισης, στο οποίο καταγράφεται η διασφάλιση, μέσω κατάλληλης σφράγισης, του απαραβίαστου του σημείου ρύθμισης αυτόματης αναγωγής της θερμοκρασίας (ATC).

Αντίγραφο της Υπεύθυνης Δήλωσης του πρατηριούχου παραμένει στο πρατήριο, συνοδευτικά στα προβλεπόμενα στοιχεία που τηρούνται στο φάκελο τεκμηρίωσης της παρ. 3 του άρθρου 107 της υπ' αριθ. Υ.Α. Α2-718/28.7.2014.

3. Στις περιπτώσεις αλλαγής των ενδείξεων των μετρητών ολικής καταγραφής χωρίς αντίστοιχη πώληση υγραερίου, λόγω αποκατάστασης βλάβης αυτών ή αντικατάστασης τους από νέους καθώς και λόγω ρύθμισης του διανομέα (λιτρομέτρηση), ο πρατηριούχος ενημερώνει άμεσα το βιβλίο της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, αναγράφοντας τις ενδείξεις του μετρητή πριν και μετά τις εργασίες και παράλληλα υποβάλλει στην αρμόδια Τελωνειακή Αρχή ελέγχου, εντός 10 ημερών:

α) Υπεύθυνη Δήλωση του πρατηριούχου με τις ενδείξεις του μετρητή πριν και μετά τις εργασίες,

β) αντίγραφο του «Δελτίου Ελέγχου Ρύθμισης και Σφράγισης» του εξουσιοδοτημένου συνεργείου του άρθρου 109 της υπ' αριθ. Υ.Α. Α2-718/28.7.2014, όπου προβλέπεται, στο οποίο έχει καταγραφεί ο σειριακός αριθμός του παλαιού μετρητή και ο σειριακός αριθμός του καινούργιου.

4. Στα πρατήρια υγραερίου τηρείται κατάσταση, σε ηλεκτρονική μορφή (αρχείο τύπου excel), με τις παραληφθείσες ποσότητες υγραερίου κινητήρων, η οποία θα ενημερώνεται σε συνεχή βάση, και θα παραδίδεται υποχρεωτικά στην αρμόδια Τελωνειακή Αρχή ελέγχου, σε κάθε περίπτωση που αυτή ζητηθεί. Στην ως άνω κατάσταση καταχωρούνται τα στοιχεία σύμφωνα με το υπόδειγμα Β της παρούσας.

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 διαπιστωθείσας 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.

2. Για τα αποτελέσματα του ελέγχου συντάσσεται Έκθεση Ελέγχου, σε τρία (3) τουλάχιστον αντίτυπα, στην οποία αναγράφονται οι παραληφθείσες ποσότητες ανά αρμόδια Τελωνειακή Αρχή θέσης σε ανάλωση αυτών, οι πωληθείσες ποσότητες, τα υπάρχοντα αποθέματα, καθώς και η τυχόν διαπιστωθείσα διαφορά, που φορολογήθηκε.

Ένα αντίγραφο της παραπάνω Έκθεσης Ελέγχου παραλαμβάνει ο πρατηριούχος, ένα κρατά η αρμόδια Τελωνειακή Αρχή ελέγχου για το φάκελο του συγκεκριμένου πρατηρίου, που τηρεί στην υπηρεσία της και ένα αντίγραφο αποστέλλεται άμεσα στην αρμόδια Τελωνειακή Αρχή που τέθηκε

σε ανάλωση το υγραέριο κινητήρων. Σε περίπτωση που το υγραέριο τέθηκε σε ανάλωση σε περισσότερα του ενός τελωνεία, αντίγραφο της έκθεσης αποστέλλεται σε κάθε ένα από αυτά τα τελωνεία.

Με βάση τις ανωτέρω Εκθέσεις Ελέγχου συντάσσεται Έκθεση αναφορικά με τους ελέγχους που διενεργήθηκαν ανά έτος, καθώς και τα αποτελέσματα αυτών, η οποία αποστέλλεται στις Διευθύνσεις Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης και ΦΠΑ και Στρατηγικής Τελωνειακών Ελέγχων και Παραβάσεων, μέχρι τέλος Μαρτίου του επόμενου έτους.

3. Η Τελωνειακή Αρχή ελέγχου στην οποία τίθεται σε ανάλωση το υγραέριο κινητήρων, πραγματοποιεί εκ των υστέρων ελέγχους βάσει των ετήσιων ισοζυγίων και καταστάσεων που υποβάλλονται από τις εταιρείες εμπορίας υγραερίου, κατά τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 της παρούσας, καθώς και των σχετικών Εκθέσεων Ελέγχου που λαμβάνει από τις Τελωνειακές Αρχές ελέγχου των πρατηρίων.

Κατά τον ανωτέρω έλεγχο προβαίνει δειγματοληπτικά σε:

- Έλεγχο του ετήσιου ισοζυγίου κάθε εταιρείας εμπορίας υγραερίου και συσχετισμός του με αυτά των προηγούμενων ετών.

- Επαλήθευση και διασταύρωση των ποσοτήτων των παραστατικών τελωνισμού των υγραερίων όλων των χρήσεων σε σχέση με τις δηλωθείσες ανά τελωνειακό παραστατικό ποσότητες του ετήσιου ισοζυγίου που αποστέλλει η εταιρεία.

- Επαλήθευση και διασταύρωση των ποσοτήτων τυχαίων δειγμάτων παραστατικών τελωνισμού σε σχέση με τις αναγραφόμενες ποσότητες των δελτίων αποστολής/ τιμολογίων - δελτίων αποστολής που περιλαμβάνονται στην ετήσια κατάσταση παραληπτών και αντιστοιχούν στο ίδιο παραστατικό τελωνισμού.

- Επαλήθευση και διασταύρωση των ποσοτήτων που αναγράφονται στην ετήσια κατάσταση παραληπτών σε σχέση με τις εμφανιζόμενες στην έκθεση που λαμβάνει από τις Τελωνειακές Αρχές ελέγχου, ως παραληφθείσες από το πρατήριο ποσότητες.

Εφόσον από τον ανωτέρω έλεγχο προκύπτει η ανάγκη περαιτέρω διερεύνησης αναφορικά με τη νόμιμη χρησιμοποίηση των υγραερίων, ενημερώνονται οι κατά τόπο αρμόδιες Τελωνειακές Αρχές των παραληπτών υγραερίου όλων των χρήσεων (πρατήρια, βιομηχανίες κ.λπ.) καθώς και των εταιρειών εμπορίας υγραερίου για τη διενέργεια έκτακτων ελέγχων. Τα αποτελέσματα των εν λόγω ελέγχων κοινοποιούνται στην αρμόδια Τελωνειακή Αρχή στην οποία τίθεται σε ανάλωση το υγραέριο.

4. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 136 του με αριθ. πρωτ.: Α2-718/28.7.2014 (ΦΕΚ Β' 2090) «Κωδικοποίηση Κανόνων Διακίνησης και Εμπορίας Προϊόντων και Παροχής Υπηρεσιών (Κανόνες ΔΙ.Ε.Π.Π.Υ.) εγγράφου του Υφυπουργού Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας αναφέρεται ότι: «*ΕΝΟΤΗΤΑ 12.5.*

Άρθρο 136

Γνωστοποίηση λιανικών τιμών πώλησης των υγρών καυσίμων, του υγραερίου κίνησης (AUTOGAS), του πετρελαίου για θέρμανση και του πεπιεσμένου φυσικού αερίου (CNG)

Οι κάτοχοι άδειας:

α) λειτουργίας πρατηρίου υγρών καυσίμων,

β) λειτουργίας πώλησης υγραερίου αποκλειστικά για κίνηση οχημάτων (AUTOGAS) μέσω αντλιών,

γ) πωλητή πετρελαίου για θέρμανση (για κατ' οίκον παραδόσεις),

δ) λειτουργίας πρατηρίου πεπιεσμένου φυσικού αερίου (CNG), υποχρεούνται να γνωστοποιούν στο δικτυακό τόπο www.fuelprices.gr της Δ/νσης Παρατηρητηρίου Τιμών - Τιμοληψιών της Γενικής Γραμματείας Καταναλωτή του Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας:

1. ...

2. Κάθε αλλαγή των τιμών λιανικής πώλησης των προϊόντων που διαθέτουν, ταυτόχρονα με την ισχύ τους. Οι τιμές στο Παρατηρητήριο Καυσίμων θα αναρτώνται για διάστημα 30 ημερών από την τελευταία γνωστοποίηση. Μετά το πέρας των 30 ημερών, για να εμφανίζονται οι τιμές των υπόχρεων, πρέπει αυτοί να υποβάλουν εκ νέου τις ίδιες ή διαφορετικές τιμές στο Παρατηρητήριο.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ορθά εφαρμόστηκε η μέση τιμή πώλησης υγραερίου, σύμφωνα το Παρατηρητήριο τιμών καυσίμων του Υπουργείου Οικονομίας & Ανάπτυξης Γενικής Δ/νσης Προστασίας Καταναλωτή & Εποπτείας της Αγοράς/ Δ/νσης Πολιτικής Ενημέρωσης Καταναλωτή/Παρατηρητήριο Τιμών & Τιμοληψιών καθώς κατά τα φορολογικά έτη 2014, 2015 και 2016, αντίστοιχα, διαπιστώθηκε η διενέργεια πωλήσεων, για τις οποίες δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία εσόδων και οι οποίες δεν δηλώθηκαν στις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι ο φορολογικός έλεγχος εσφαλμένα υπολόγισε την αξία του πωληθέντος υγραερίου κίνησης, με βάση την μέση τιμή του Παρατηρητηρίου, ήτοι τεκμαρτά, δεδομένου ότι πριν τον έλεγχο είχε ήδη δηλώσει με τις ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016, αντίστοιχα, ολόκληρη την αξία των πωληθεισών ποσοτήτων υγραερίου, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθ. πρωτ./ 7-9-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

Α) την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος προστίμου	Φορολογική περίοδος
1		24-7-2020	Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ)	1/1 –31/12/2014
2		24-7-2020	Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ)	1/1 –16/10/2015
3		24-7-2020	Πρόστιμο άρθρου 58 ^A του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ)	1/1 –31/12/2016

και

Β) την επικύρωση της κάτωθι πράξης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Είδος προστίμου	Φορολογική περίοδος
1		24-7-2020	Πρόστιμο άρθρου 58 ^A του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ)	17/10 –31/12/2015

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ.

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

1. Πρόστιμο άρθρου 55 του ν.4174/2013 (Αριθ. Πράξης/ 24-7-2020) Φορ. περίοδος 1/1 – 31/12/2014

Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 872,31€ [3.489,22€ x 25%]

2. Πρόστιμο άρθρου 55 του ν.4174/2013 (Αριθ. Πράξης/ 24-7-2020) Φορ. περίοδος 1/1 – 16/10/2015

Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 6.081,03€ [24.324,11€ x 25%]

3. Πρόστιμο άρθρου 58A του ν.4174/2013 (Αριθ. Πράξης/ 24-7-2020) Φορ. περίοδος 17/10 – 31/12/2015

Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 1.881,48€

4. Πρόστιμο άρθρου 58Α του ν.4174/2013 (Αριθ. Πράξης/ 24-7-2020) Φορ. περίοδος 1/1 – 31/12/2016

Πρόστιμο Συνολικού ποσού: 3.060,64€ [6.121,28€ x 50%]

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.