



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08.03.2022

Αριθμός απόφασης: 716

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

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 και 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 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **18.11.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με Α.Φ.Μ., με αντικείμενο δραστηριότητας «Πρατήριο Υγρών Καυσίμων» που εδρεύει στο- , κατά της υπ' αριθ. /2021 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 11.01.2015 - 16.10.2015, της υπ' αριθ. /2021 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 58Α ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 17.10.2015 - 31.12.2015 και της υπ' αριθ. /2021 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 58Α ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση μετά της οικείας έκθεσης ελέγχου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **18.11.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την με αριθ./2021 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 11.01.2015 - 16.10.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 30.000,00 ευρώ, λόγω μη έκδοσης τουλάχιστον 247 αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλων στοιχείων εσόδων, συνολικής αξίας 112.307,05 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων της περ. θ' της παρ.1 του αρ. 54 του Ν.4174/2013, που επισύρει τις κυρώσεις της περ. γ' της παρ.2 του αρ. 54 του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε βάσει του Ν.4254/07.04.2014.
- Με την με αριθ./2021 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58Α ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 17.10.2015-31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 1.592,64 ευρώ, λόγω μη έκδοσης απροσδιορίστου πλήθους αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλων στοιχείων εσόδων, συνολικής αξίας 17.034,27 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 58Α του Ν.4174/2013.
- Με την με αριθ./2021 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58Α ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ποσού 9.963,94 ευρώ, λόγω μη έκδοσης απροσδιορίστου πλήθους αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλων στοιχείων εσόδων, συνολικής αξίας 104.912,53 ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 58Α του Ν.4174/2013.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 30.09.2021 έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Ν.4308/2014 και Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Σύμφωνα με την από 30.09.2021 έκθεση Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Ν.4308/2014 και Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας, δυνάμει της υπ' αριθ./2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας, διενεργήθηκε σε βάρος της επιχείρησης του προσφεύγοντος, έλεγχος για την ορθή εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, ο οποίος επικεντρώθηκε στο υγραέριο κίνησης οχημάτων (LPG) σχετικά με τη νόμιμη χρησιμοποίηση των υγραερίων, σύμφωνα με τις διατάξεις της Φ.579/326/15.10.1997 Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και την υπ' αρ. ΔΕΦΚΦ Α 1096142/08.07.2016 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και την έκδοση των φορολογικών στοιχείων εσόδων για τα πωληθέντα λίτρα υγραερίου, βάσει των ενδείξεων των μετρητών ολικής καταγραφής (totaliser).

Ειδικότερα, από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που διενεργήθηκε μεταξύ των λιανικών πωλήσεων σε υγραέριο, όπως αυτές καταγράφηκαν βάσει των ενδείξεων των μετρητών των διανομέων υγραερίου κίνησης, επί της λιανικής τιμής ανά ημέρα, και των λιανικών πωλήσεων βάσει των εκδιδόμενων στοιχείων εσόδων (αποδείξεων λιανικής πώλησης) μέσω των Φ.Η.Μ., για το χρονικό διάστημα 11.01.2015 έως 31.12.2015 διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση του προσφεύγοντος στο φορολογικό έτος 2015 πούλησε πραγματικά 384.618,91 λίτρα υγραερίου κίνησης, συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 282.177,34 ευρώ και εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων 152.836,02 ευρώ που αντιστοιχούν σε 209.404,14 λίτρα, ήτοι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων για πώληση 175.214,77 λίτρων συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 129.341,32 ευρώ και συγκεκριμένα:

Α) Για το χρονικό διάστημα 11.01.2015 - 16.10.2015 η ελεγχόμενη οντότητα πούλησε σε απροσδιόριστο πλήθος πελατών, υγραέριο κίνησης οχημάτων συνολικής αξίας 112.307,05 ευρώ και δεν εξέδωσε αμέσως με την παράδοση των αγαθών, τουλάχιστον 247 αποδείξεις λιανικής πώλησης από τους εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ιδίου νόμου. Η ανωτέρω παράβαση συνιστά διαδικαστική παράβαση της περ. θ' της παρ.1 του αρ. 54 του Ν.4174/2013 και επισύρει τις κυρώσεις της περ. γ' της παρ.2 του αρ. 54 του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε βάσει του Ν.4254/07.04.2014.

Β) Για το χρονικό διάστημα 17.10.2015 - 31.12.2015 η ελεγχόμενη οντότητα πούλησε σε απροσδιόριστο πλήθος πελατών (αφού ο έλεγχος δεν μπόρεσε να προσδιορίσει ακριβώς το πλήθος), υγραέριο κίνησης οχημάτων συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 17.034,27 ευρώ και δεν εξέδωσε αμέσως με την παράδοση των αγαθών απροσδιόριστο πλήθος (αφού ο έλεγχος δεν μπόρεσε να προσδιορίσει ακριβώς το πλήθος και την αξία εκάστης) αποδείξεων λιανικής πώλησης, συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 17.034,27 ευρώ, από τους εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή τιμολόγια ή άλλα στοιχεία εσόδων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ιδίου νόμου. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του αρ. 58Α του Ν.4174/2013, όπως ισχύει.

Επίσης από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που διενεργήθηκε μεταξύ των λιανικών πωλήσεων σε υγραέριο, όπως αυτές καταγράφηκαν βάσει των μετρητών των διανομέων υγραερίου κίνησης, επί της λιανικής τιμής ανά ημέρα, και των λιανικών πωλήσεων βάσει των εκδιδόμενων στοιχείων εσόδων (αποδείξεων λιανικής πώλησης) μέσω των Φ.Η.Μ., για το χρονικό διάστημα 01.01.2016 έως 31.12.2016 διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση του προσφεύγοντος στο φορολογικό έτος 2016 πούλησε πραγματικά 422.862,87 λίτρα υγραερίου κίνησης, συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 294.890,74 ευρώ και εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων 189.978,21 ευρώ που αντιστοιχούν σε 272.433,92 λίτρα, ήτοι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων για πώληση 150.428,95 λίτρων συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 104.912,53 ευρώ. Συγκεκριμένα, η ελεγχόμενη οντότητα για το χρονικό διάστημα 01.01.2016 - 31.12.2016, πούλησε σε απροσδιόριστο πλήθος πελατών, υγραέριο κίνησης οχημάτων συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 104.912,53 ευρώ και δεν εξέδωσε αμέσως με την παράδοση των αγαθών απροσδιόριστο πλήθος αποδείξεων λιανικής πώλησης ίσης αξίας, από τους εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του

ιδίου νόμου. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του αρ. 58Α του Ν.4174/2013, όπως ισχύει.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την επανεξέταση και την ακύρωση ή τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Ο καταλογισμός των επίμαχων παραβάσεων τυγχάνει καθ' όλα παράνομος, αυθαίρετος και αναίτιολόγητος διότι σε καμία περίπτωση δεν διαπιστώθηκε ευθέως για συγκεκριμένη συναλλαγή – πώληση τυχόν μη έκδοση φορολογικού στοιχείου, τα όργανα του ελέγχου προέβησαν σε ανεπίτρεπτη έμμεση δήθεν συναγωγή παραβάσεων μη εκδόσεως φορολογικών στοιχείων ο καταλογισμός της οποίας όμως προϋποθέτει μόνο άμεση απόδειξη και ο έλεγχος για την εξαγωγή του πορίσματός του έλαβε υπόψη μεταξύ άλλων και την ημερήσια τιμή μονάδας βάσει του πρατηρίου τιμών η οποία επηρεάζει πλήρως τα αποτελέσματα του ελέγχου.
2. Εσφαλμένη εφαρμογή της διάταξης του αρ. 54 παρ.1 περ. θ' του Ν.4174/2013 – αρχή της αναδρομικής εφαρμογής της ευνοϊκότερης κύρωσης: Από την τέλεση της παράβασης έως την έκδοση της διοικητικής πράξης επιβολής προστίμου, η εν λόγω διάταξη καταργήθηκε και οι παραβάσεις μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης στοιχείων αντιμετωπίζεται πλέον ως μια ενιαία διαδικαστική παράβαση, σύμφωνα με την περ. η' της παρ. 1 του αρ. 54 του Ν.4174/2013, η οποία σχετίζεται με την τήρηση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη λογιστική νομοθεσία. Συνεπώς, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή όφειλε να επιβάλλει κύρωση 2.500,00 ευρώ που προβλέπεται στην περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 54, ως μια ενιαία διαδικαστική παράβαση, η οποία άγει σε ελαφρύτερη κύρωση, σε σύγκριση με την επιβληθείσα κύρωση της περ. γ. της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013. Αλλά ακόμη και αν υποθεθεί ότι η ανωτέρω αρχή δεν έχει πεδίο εφαρμογής όπως ανωτέρω, εφαρμοστέα διάταξη ήταν αυτή του άρθρου 58Α' του ν. 4174/2013, ώστε το ύψος του προστίμου συνδέεται πλέον με την ουσιαστική φοροδιαφυγή και όχι με τον αριθμό των μη εκδοθέντων ή ανακριβώς εκδοθέντων στοιχείων.

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος

... 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 8. Τιμολόγιο πώλησης

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 12. Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών

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.

... 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. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 13. Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης

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 από 30.09.2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας, κατόπιν της υπ' αριθ. 1641/18.11.2019 εντολής ελέγχου, ο έλεγχος έχοντας στη διάθεσή του όλα τα δεδομένα που ζητήθηκαν από τον προσφεύγοντα με την υπ' αριθ. πρωτ./2019 πρόσκληση (τηρούμενα βιβλία, πωλήσεις υγραερίου σε ηλεκτρονική μορφή, δελτία ημερήσιας κίνησης (Ζ) που αφορούν πωλήσεις υγραερίου, αντίγραφα τιμολογίων αγοράς υγραερίου φορολογικών ετών 20152 & 2016, απογραφή υγραερίου την 31.12.2015 & 31.12.2016 και αντίγραφα των βιβλίων παραληφθεισών ποσοτήτων υγραερίου κίνησης οχημάτων), επικεντρώθηκε στο υγραέριο κίνησης οχημάτων (LPG) και συγκεκριμένα στη νόμιμη χρησιμοποίηση των υγραερίων και στην έκδοση των φορολογικών στοιχείων εσόδων για τα πωληθέντα λίτρα υγραερίου, βάσει των ενδείξεων των μετρητών ολικής καταγραφής (totaliser).

Επειδή, στην ως άνω έκθεση, όσον αφορά τον έλεγχο σχετικά με την έκδοση των φορολογικών στοιχείων εσόδων για τα πωληθέντα λίτρα υγραερίου, αναφέρονται μεταξύ άλλων και τα παρακάτω:

«Με το Α.Π./2020 αίτημα της υπηρεσίας μας στο Υπουργείο Οικονομίας & Ανάπτυξης/Γενική Δ/ση Προστασίας Καταναλωτή & Εποπτείας της Αγοράς/ Δ/ση Πολιτικής Ενημέρωσης Καταναλωτή/ Παρατηρητήριο Τιμών & Τιμοληψιών, ζητήσαμε και λάβαμε με την Α.Π. 328/24.02.2021 εισερχομένου απάντηση της παραπάνω υπηρεσίας, τα αρχεία με τις λιανικές τιμές των υγρών καυσίμων κατά ημερομηνία ... Από την ανωτέρω απάντηση του Παρατηρητηρίου Τιμών & Τιμοληψιών, διαπιστώθηκε η λιανική τιμή πώλησης υγραερίου κίνησης για κάθε μέρα από 24.01.2015 και μετά, όπως αυτές είχαν γνωστοποιηθεί από την ελεγχόμενη οντότητα.

...

Δεδομένου ότι δεν πραγματοποιούσε χονδρικές πωλήσεις υγραερίου κίνησης (όπως αποτυπώνεται στη στήλη χονδρικών πωλήσεων υγραερίου με 24% του βιβλίου εσόδων για το αυτό χρονικό διάστημα και δηλώθηκε από τον ελεγχόμενο στην με α.π./2019 αποσταλλόμενη υπεύθυνη δήλωση), διαπιστώθηκε ότι όλες οι διατεθείσες ποσότητες ήταν λιανικές πωλήσεις.

Στη συνέχεια λαμβάνοντας τη συνολική αξία των πωλήσεων με Φ.Π.Α. ανά ημέρα από τα εκδοθέντα στοιχεία και διαιρώντας την με την ημερήσια τιμή μονάδος βάσει του παρατηρητηρίου τιμών, προσδιορίστηκαν τα συνολικά διατεθέντα λίτρα ανά ημέρα, βάσει των εκδοθέντων στοιχείων εσόδων.

Έπειτα αφαιρώντας από τα διατεθέντα λίτρα βάσει μετρητών ανά ημέρα, τα διατεθέντα λίτρα βάσει των εκδοθέντων στοιχείων εσόδων ανά ημέρα, προσδιορίστηκαν τα διατεθέντα λίτρα ανά ημέρα, για τα οποία δεν είχαν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία εσόδων.

Τέλος, πολλαπλασιάζοντας τα λίτρα για τα οποία δεν έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία εσόδων με την ληφθείσα τιμή ελέγχου (συμπίπτουσα με την τιμή διάθεσης του υγραερίου ανά ημέρα, βάσει παρατηρητηρίου), προσδιορίστηκε η συνολική αξία με Φ.Π.Α. των μη εκδοθέντων στοιχείων εσόδων για τις πωλήσεις υγραερίου κίνησης λιανικώς ανά ημέρα.

...

Σχετικά με την πραγματική λιανική τιμή πώλησης με Φ.Π.Α. του υγραερίου κίνησης οχημάτων ανά ημέρα, που λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο προκειμένου να διαπιστώσει την αξία των πωληθέντων λίτρων ανά ημέρα, σημειώνεται ότι λήφθηκε υπόψη η δηλωθείσα στο παρατηρητήριο τιμών, δεδομένου ότι υπήρχε καθημερινή αναγραφή τιμής σ' αυτό για συνεχόμενο χρονικό διάστημα μέχρι την οποιαδήποτε αλλαγή της, βάσει νέας γνωστοποίησης.

Οι πωλήσεις σε λίτρα ανά ημέρα, όπως αυτές υπολογίστηκαν από τις καταγραφές στα βιβλία παρεληφθεισών ποσοτήτων υγραερίου των αντίστοιχων μετρητών, επί της λιανικής τιμής ανά ημέρα ... μας αποτυπώνει τις πραγματικές λιανικές πωλήσεις υγραερίου κίνησης οχημάτων της επιχείρησης σε αξία με Φ.Π.Α..

Από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων, μέσω των ημερήσιων δελτίων αναφοράς πωλήσεων και των λογιστικών βιβλίων και συγκεκριμένα από τη στήλη του είδους «λιανικές πωλήσεις υγραερίου κίνησης» που προσκομίστηκαν, μιας και η ελεγχόμενη οντότητα διαθέτει αποκλειστικά λιανικώς υγραέριο κίνησης, η ομάδα ελέγχου προσδιόρισε την μεικτή αξία (καθαρή αξία + Φ.Π.Α.) των πωλήσεων υγραερίου ανά ημέρα. ...»

Επειδή, επιπλέον, σύμφωνα με την παραπάνω έκθεση, ο έλεγχος διενεργήθηκε με βάση α) τις πραγματικές πωληθείσες ποσότητες υγραερίου κίνησης οχημάτων, όπως αυτές διατέθηκαν και καταγράφηκαν από τους μετρητές των δύο διανομέων της μίας αντλίας υγραερίου του πρατηρίου, βάσει της Φ.579/326/15.10.1997 Απόφασης του Υπουργού Οικονομικών και της υπ' αρ. ΔΕΦΚΦ Α 1096142/08.07.2016 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και β) τις λιανικές τιμές πώλησης με Φ.Π.Α., όπως αυτές έχουν αναρτηθεί από τον προσφεύγοντα για την υπό κρίση περίοδο βάσει των διατάξεων του αρ. 136 της με αριθ. Α2-718/28.07.2014 Αγορανομικής Διάταξης.

Επειδή, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα περί ανεπαρκούς αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων, στην έκθεση ελέγχου αναφέρονται αναλυτικά όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, από τη διενέργεια των οποίων ο έλεγχος απέκτησε τα στοιχεία εκείνα τα οποία θεμελιώνουν, στοιχειοθετούν και τεκμηριώνουν με τρόπο συγκεκριμένο την διαπίστωση των παραβάσεων της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Η δε μέθοδος που ακολούθησε ο

έλεγχος και οι διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις ήταν ικανές για τον αντιπαραβολικό έλεγχο των αγορασθέντων και πωληθέντων λίτρων υγραερίου σε σχέση με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εκ μέρους του προσφεύγοντος, από τον οποίο διαπιστώθηκαν οι παραβάσεις.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30.09.2021 έκθεση ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 του Ν.4174/2013, όπως ίσχυε βάσει του Ν.4254/07.04.2014, για την περίοδο 01.01.2014 έως 16.10.2015:

«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:

... η) δεν συμμορφώνεται με κάθε υποχρέωση σχετική με την τήρηση βιβλίων, όπως ορίζονται στο Άρθρο 13 του Κώδικα.

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

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε' και ζ' και η' της παραγράφου 1....»

Επειδή, στο άρθρο 13 του Ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» (ΦΕΚ Α 170 με έναρξη ισχύος από 1.1.2014 σύμφωνα με το άρθρο 67 αυτού, όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ήτοι πριν από την αντικατάστασή του με το άρθρο 3 του ν. 4337/2015), ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία....»

Επειδή, με το άρθρο 3 παρ. 3 περ. β του Ν. 4337/2015 καταργήθηκε η πιο πάνω περ. θ της παρ.1 του άρθρου 54 του ν.4174/2013, με έναρξη ισχύος αυτής της κατάργησης από 17.10.2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου. Στην αιτιολογική έκθεση του ανωτέρω νόμου αναφέρεται, ως προς το άρθρο 3 αυτού, ότι: «Με τις προτεινόμενες διατάξεις ... τροποποιούνται οι διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013, οι οποίες προβλέπουν πρόστιμα για διαδικαστικές παραβάσεις. ... Με τις προτεινόμενες διατάξεις της περίπτωσης β' γίνεται αναγκαία νομοτεχνική βελτίωση της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 λόγω εφαρμογής από 1.1.2015 των διατάξεων του ν. 4308/2014 και με τις περιπτώσεις δ' και ε' γίνονται αναγκαίες νομοτεχνικές βελτιώσεις στην παράγραφο 2 του άρθρου 54 λόγω κατάργησης της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου. Με τις προτεινόμενες διατάξεις της περίπτωσης γ' καταργείται η περίπτωση θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την οποία προβλέπετο πρόστιμο για την διαδικαστική παράβαση της μη

έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων, με στόχο οι παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης επαγγελματικών στοιχείων να αντιμετωπίζονται πλέον ως μία ενιαία διαδικαστική παράβαση, κατ' εφαρμογή της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, η οποία σχετίζεται με την τήρηση των υποχρεώσεων που απορρέουν από τη λογιστική νομοθεσία. Εξάλλου, η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση στοιχείων έχει, στις περισσότερες περιπτώσεις, ως άμεση συνέπεια τη φοροδιαφυγή, και συνεπώς καταλήγει σε ουσιαστικές και όχι διαδικαστικές παραβάσεις, τιμωρούμενες κατά τα άρθρα 58, 58Α και 59. Έτσι, το ύψος του προστίμου συνδέεται με την ουσιαστική φοροδιαφυγή και όχι με τον αριθμό των μη εκδοθέντων στοιχείων. ...».

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις συνάγεται το συμπέρασμα ότι η παράβαση της μη έκδοσης τουλάχιστον 247 αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλων στοιχείων εσόδων που διαπιστώθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα για τη φορολογική περίοδο 01.01.2015 έως 16.10.2015, δεν δύναται να αντιμετωπισθεί ως μία ενιαία διαδικαστική παράβαση της περ. ή της παρ. 1 του αρ. 54 του Ν.4174/2013, όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1252/2015 Εγκύκλιο του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)», διευκρινίστηκε ότι: «....τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους», συνεπώς ορθώς επιβλήθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο, με την υπ' αριθ./2021 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 11.01.2015 - 16.10.2015.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **18.11.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση της υπ' αριθ./2021 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 11.01.2015 - 16.10.2015, της υπ' αριθ./2021 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 58Α ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 17.10.2015 - 31.12.2015 και της υπ' αριθ./2021 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 58Α ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αριθμό/2021 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 11.01.2015 - 16.10.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης:
Καταλογιζόμενο ποσό: 30.000,00 ευρώ

Η με αριθμό/2021 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58Α ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 17.10.2015 - 31.12.2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης:
Καταλογιζόμενο ποσό: 1.592,64 ευρώ

**Η με αριθμό/2021 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58Α ν. 4174/2013 φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης:
Καταλογιζόμενο ποσό: 9.963,94 ευρώ**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.