



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/09/2023

Αριθμός απόφασης: 1403

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604565

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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 04/05/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονική ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας ΟΕ ΑΦΜ, διεύθυνση ΤΚ, κατά υπ. αριθμ /04-04-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ

ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΕΛΠ, για τα φορολογικά έτη 2017, 2018, 2019 του προισταμένου της Δ.Ο.Υ ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ, ύψους 500 ευρώ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04/05/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./04-04-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 500 ευρώ διότι δεν έλαβε και δεν εξέδωσε στοιχεία αγοράς για συνολικό ποσό λίτρων υγραερίου κίνησης για το φορολογικό έτος 2017, δεν έλαβε και δεν εξέδωσε στοιχεία αγοράς για συνολικό ποσό λίτρων υγραερίου κίνησης για το φορολογικό έτος 2018 και δεν έλαβε και δεν εξέδωσε στοιχεία αγοράς για συνολικό ποσό λίτρων 307297 υγραερίου κίνησης και αμόλυβδης βενζίνης για το φορολογικό έτος 2019 κατά παράβαση των διατάξεων της παρ. 10 και 111 του άρθρου 8 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).

Τα ανωτέρω συνιστούν παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις της περίπτωσης ιε' της παρ. 1 του άρθρου 54 ΚΦΔ σε συνδυασμό με την περ. η της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στη με ημερομηνία θεώρησης 29-09-2022 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ΕΛΠ και του ΚΦΔ, της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας (Υποδιεύθυνση Α' Προληπτικών Ελέγχων Τρίπολης), η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθ./22-12-2021 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας.

Ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε σε συνέχεια προηγούμενου μερικού επιτόπιου ελέγχου που έγινε στις 28/11/2019 κατόπιν της/21-11-2019 εντολής ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ/ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Α ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ/ΤΜΗΜΑ Γ1.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας έκθεσης ελέγχου.

Συγκεκριμένα υποστηρίζει ότι «η έκθεση ελέγχου επί της οποίας στηρίζεται η εκδοθείσα απόφαση επιβολής προστίμου πάσχει αοριστίας, καθόσον αρχικώς εφαρμόζει μία απροσδιόριστη μέθοδο αναπλήρωσης στοιχείων, χωρίς καμία σχετική επεξήγηση περί της ορθότητας και αξιοπιστίας της μεθόδου αυτής. Επιπλέον, το καταληκτικό πόρισμα της φορολογικής αρχής χαρακτηρίζεται από γενικότητα τόσο ως προς τον αριθμό των παραβιάσεων που τελέσθηκαν όσο και τα πρόσωπα και τις υπηρεσίες για τις οποίες δεν εκδόθηκαν οι σχετικές αποδείξεις. Το γενικό συμπέρασμα του απροσδιόριστου αριθμού των λίτρων για τα οποία δεν εκδόθηκαν τα σχετικά στοιχεία, χωρίς οποιαδήποτε προσπάθεια συγκεκριμενοποίησης των στοιχείων δεν επαρκεί σε καμία περίπτωση για την πληρότητα της αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου, με αποτέλεσμα η τελευταία να καθίσταται πλημμελής και ακυρωτέα».

2) Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας της ατομικής διοικητικής πράξης.

Συγκεκριμένα υποστηρίζει ότι «στο κείμενο της προσβαλλομένης αναφέρεται μη λήψη και μη έκδοση στοιχείων αγοράς, χωρίς να διευκρινίζεται εάν τελείται μία ή δύο παραβιάσεις, και στην τελευταία περίπτωση σε τι ακριβώς συνίσταται η μη λήψη, ποια είναι δηλαδή τα ανακριβή στοιχεία που απαιτεί ο νόμος για τη διαπίστωση της παραβίασης και για ποια αιτία χαρακτηρίζονται από τη φορολογική αρχή ως ανακριβή. Δεν προκύπτει συνεπώς με σαφήνεια ποια ακριβώς παράβαση έχει τελεσθεί. Επιπλέον, η προσβαλλομένη αναφέρεται μεν σε λίτρα αλλά δεν παραπέμπει στο είδος του προϊόντος για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, ενώ για το φορολογικό έτος 2019 αναφέρεται σε λίτρα υγραερίου κίνησης και σε λίτρα αμόλυβδης βενζίνης. Αποτέλεσμα αυτού αποτελεί η απόλυτη αδυναμία προσδιορισμού του είδους του προϊόντος για τα δύο προηγούμενα φορολογικά έτη, 2017 και 2018, καθόσον για εκείνα δεν γίνεται καμία αναφορά. Επιπλέον, η προσβαλλομένη περιορίζεται σε μια γενική αναφορά στη μη λήψη και μη έκδοση στοιχείων αγοράς, χωρίς να προσδιορίζεται ο ακριβής αριθμός των μη εκδοθέντων στοιχείων».

3) Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης νόμου- εσφαλμένη εκτίμηση αποδείξεων

Συγκεκριμένα υποστηρίζει ότι «Η διάταξη του άρθρου 54 παρ. 1 στοιχείο ιε' ΚΦΔ προστέθηκε με το άρθρο 12 παρ. 4α Ν. 4474/2017, ο οποίος σύμφωνα με το άρθρο 36 αυτού ισχύει από το χρόνο δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 07.06.2017. Όπως διευκρινίζεται δε με την ΠΟΛ. 1026/2018, οι σχετικές παραβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο της ως άνω διατάξεως πρέπει να έχουν διαπραχθεί από 07.06.2017 και έπειτα. Εντούτοις, στην έκθεση ελέγχου, την οποία η προσβαλλομένη αναπαράγει, γίνεται αναφορά σε ολόκληρο το Φορολογικό έτος 2017 αδιακρίτως χρονικής περιόδου. Συνεπώς, παραβιάζεται ευθέως η διάταξη του νόμου,

καθόσον η παράβαση υπολογίσθηκε και για χρονικά διαστήματα προ της έναρξης ισχύος του σχετικού νόμου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία διενέργειας του υπό κρίση ελέγχου :

«Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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 καταλληλότητα τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 ν. 4308/2014, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία διενέργειας του υπό κρίση ελέγχου :

«**Άρθρο 1:** Πεδίο εφαρμογής.

1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α'. 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α) [...]. γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη, δ) [...]. 3.

[...]. **Άρθρο 2:** [...].

Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος. 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 [...]. 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 καταλληλότητα 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) [...]. 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 [...]. 4. [...]. 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα

τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε [...], 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. [...]. 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 [...]. 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 αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. [...]. 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. 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. 11. Στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) καταχωρείται η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης, κατά περίπτωση, του σχετικού παραστατικού. 12. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ. 1003/2014 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «Εισαγωγή. 1. [...]. 3. Τα κεφάλαια 2 (Λογιστικά αρχεία) και 3 (Παραστατικά πωλήσεων) εφαρμόζονται από το σύνολο των οντοτήτων που κατά το άρθρο 1 (Πεδίο εφαρμογής) υπόκεινται σε αυτό το νόμο, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή ή το μέγεθος ή από το εάν είναι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές, ή εμπίπτουν στον ιδιωτικό ή στο δημόσιο τομέα. Η υποχρέωση αυτή υφίσταται, όπως ειδικότερα ορίζεται στο άρθρο 1, έστω και εάν οι οντότητες απαλλάσσονται από τις αμιγώς λογιστικές διατάξεις των κεφαλαίων

4 έως 8 καθόσον, σύμφωνα με το νόμο αυτό, εφαρμόζουν άλλους λογιστικούς κανόνες. 4. [...].

Άρθρο 1: Πεδίο εφαρμογής. [...].

Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος. Παράγραφος 1. 5.1.1 [...]. 5.1.2 Η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος συναρτάται με [...] την εκπλήρωση των απαιτήσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Δηλαδή, η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων, δεν θίγεται από αποσπασματική εξέταση κάποιων στοιχείων τους, εφόσον από τη συνολική θεώρηση επιτυγχάνονται οι προαναφερθέντες στόχοι. Παράγραφος 4. [...].

Παράγραφος 5. 5.5.1 Η παράγραφος αυτή καθιερώνει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία). Παράγραφος 7. 5.7.1 Η παράγραφος αυτή αναθέτει στην διοίκηση της οντότητας τη θέση σε λειτουργία κατάλληλων δικλίδων αναφορικά με την τεκμηρίωση των συναλλαγών και τη δυνατότητα συσχέτισης των συναλλαγών με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Περαιτέρω, η ίδια παράγραφος απαιτεί τη θέση σε λειτουργία δικλίδων με στόχο την εύλογη διασφάλιση της αυθεντικότητας των παραστατικών των συναλλαγών και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης τους και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. 5.7.2 Με τον όρο «ακεραιότητα του περιεχομένου» νοείται ότι το περιεχόμενο ενός παραστατικού (λογιστικού στοιχείου, π.χ. τιμολογίου) δεν έχει αλλοιωθεί, σε σχέση με ό,τι προδιαγράφει ο παρών νόμος ή με ό,τι καθορίστηκε από τον εκδότη του εν λόγω παραστατικού. Η προέλευση του παραστατικού αναφέρεται στη διασφάλιση της ταυτότητας του εκδότη του παραστατικού ή του προμηθευτή αναλόγως. Πλήρεις ορισμοί αυτών των εννοιών παρατίθενται στο Παράρτημα Α' (Γλωσσάριο όρων). 5.7.3 [...]. 5.7.4 Ιδιαίτερα, για τις πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 που χρησιμοποιούν απλογραφικό σύστημα, από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου αυτού και των διατάξεων του άρθρου 12 προκύπτει ότι για τις λιανικές πωλήσεις με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών (παράγραφοι 8 και 9 του άρθρου 12) η σχετική καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία δύναται να διενεργείται με μία εγγραφή κατά περίοδο (τρίμηνο) και το σχετικό ποσό θα προκύπτει ως η διαφορά του σωρευτικού αθροίσματος πωλήσεων του μηχανισμού κατά την έναρξη και τη λήξη της περιόδου (μήνας ή τρίμηνο, κατά περίπτωση). Παράγραφος 8. 5.8.1 Η παράγραφος αυτή θέτει ιδιαίτερους κανόνες για την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποστελλόμενων αποθεμάτων, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Η έννοια των αποθεμάτων παρατίθεται στο Παράρτημα Α'. Η οντότητα απαιτείται να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε στη διάρκεια του χρόνου, τις για οποιοδήποτε σκοπό, διακινήσεις αγαθών, απευθείας ή μέσω τρίτου. Το παραστατικό διακίνησης μπορεί να φέρει οποιονδήποτε κατάλληλο, ενδεικτικό της φύσης του, τίτλο, όπως «Παραστατικό Διακίνησης», «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Εγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων» «Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης»,

κλπ. 5.8.2 Το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται, σε κατάλληλο χρόνο, για την αποστολή ή την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται από τους αντισυμβαλλόμενους, πλην των ιδιωτών. Δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης εφόσον εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο πώλησης που συνοδεύει τα αγαθά κατά τη διακίνηση τους, δηλαδή στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο είναι και έγγραφο διακίνησης. [...]. 5.8.3 [...].

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία διενέργειας του υπό κρίση ελέγχου:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) [...], ιε) δεν εκδίδει λογιστικά αρχεία ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή λογιστικά αρχεία (παραστατικά), για τις πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., ιστ) διακινεί αγαθά χωρίς την ύπαρξη παραστατικών στοιχείων διακίνησης.[...].2.Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) [...], η) πεντακόσια (500) ευρώ, ανά φορολογικό έλεγχο, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος [...] στις περιπτώσεις ιε' και ιστ' της παραγράφου 1, θ) [...]. 3. [...].»

Επειδή, με την με αριθμό ΠΟΛ.1026/2018 δίνονται οδηγίες αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων. Ειδικότερα σύμφωνα με την εγκύκλιο διευκρινίζονται τα εξής:

«1. ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΥ 4 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 12 ΤΟΥ Ν. 4474/2017

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017 (ΦΕΚ 80Α) «Προσαρμογή της ελληνικής νομοθεσίας στις διατάξεις της Οδηγίας (ΕΕ) 2015/2376 και άλλες διατάξεις», τροποποιήθηκε το άρθρο 54 του ν. 4174/2013 και πλέον ενσωματώθηκαν στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) παραβάσεις και αντίστοιχα πρόστιμα για τη μη έκδοση, ή την ανακριβή έκδοση ή λήψη παραστατικών που αφορούν πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., για τη διακίνηση αγαθών χωρίς την ύπαρξη συνοδευτικών στοιχείων διακίνησης, καθώς και για τη μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την παράγραφο 3 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010. Για την ομοιόμορφη εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες και διευκρινίσεις: Α. Χρόνος έναρξης εφαρμογής Οι υπόψη διατάξεις εφαρμόζονται στις κατωτέρω περιπτώσεις παραβάσεων που διαπράττονται από την ημερομηνία έναρξης ισχύος του νόμου αυτού, ήτοι από 7.6.2017 και εφεξής.

Β. Μη έκδοση, ανακριβής έκδοση ή λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ιε' του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017)

Για παραβάσεις που αφορούν τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, την ανακριβή έκδοση στοιχείων ή τη λήψη ανακριβών στοιχείων, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., οι οποίες διαπράττονται από 7.6.2017 και μετά επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017, ήτοι 500 ή 1000 ευρώ ανάλογα εάν τηρούνται απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία αντίστοιχα, ανά φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως του πλήθους και της αξίας των στοιχείων.

Ως πράξεις για τις οποίες τα στοιχεία που εκδίδονται δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ ενδεικτικά νοούνται οι πράξεις του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ(ν.2859/2000), δηλαδή πράξεις που διενεργούν οι υποκείμενοι στο εσωτερικό της χώρας χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών τους (π.χ. γιατροί, ασφαλιστικοί πράκτορες, φροντιστήρια, κλπ), οι πράξεις που διενεργούν οι υποκείμενοι που έχουν ενταχθεί στο καθεστώς του άρθρου 39 του Κώδικα ΦΠΑ (μικρές επιχειρήσεις), καθώς και οι πράξεις που διενεργούν κατηγορίες επαγγελματιών που εντάσσονται στα ειδικά καθεστώτα καταβολής του φόρου όπως του άρθρου 40 (Κατ' αποκοπή καταβολής φόρου αλιείς, ιππήλατα οχήματα) του άρθρου 43 (Πρακτορείων ταξιδιών), του άρθρου 45 (Μεταχειρισμένων αγαθών).

Επιπλέον, πράξεις για τις οποίες τα στοιχεία που εκδίδονται δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ νοούνται ενδεικτικά και όχι περιοριστικά και οι περιπτώσεις που απαριθμούνται στις απαλλαγές των άρθρων 24,25 και 26 του Κώδικα ΦΠΑ, στις ειδικές απαλλαγές του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ, στις απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος μέλος (άρθρο 28 του Κώδικα ΦΠΑ). Τέλος διευκρινίζεται ότι στις υπόψη πράξεις περιλαμβάνονται και αυτές, για τις οποίες εκδίδονται στοιχεία των παραγράφων 10 και 11 του άρθρου 8 του ν. 4308/2014 (τιμολόγια αγοράς, τίτλοι κτήσης, κλπ).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι:

Άρθρο 65 Βάρος απόδειξης

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 884/2016 απόφαση (7μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 8 της απόφασης), «...η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων,

καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρ. 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρ. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων [...], το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεση της.

Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τα φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη.

Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικά κα συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές ν προσδώσου στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης (πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/ 1980 (φορολογία εισοδήματος). ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/ 2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παραβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ., 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) - πρβλ. ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ., 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ., 3103/2015, σχετικά μ παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού). Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που

αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, εν προκειμένω, η προσβαλλόμενη πράξη βασίζεται στην από 29/09/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου η οποία περιέχει στο σώμα ρητή αναφορά των κανόνων δικαίου, που οδήγησαν στην έκδοση της.

Επειδή, ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε σε συνέχεια προηγούμενου μερικού επιτόπιου ελέγχου που έγινε στις 28/11/2019 κατόπιν της/21-11-2019 εντολής ελέγχου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ/ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Α ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ/ΤΜΗΜΑ Γ1 στον οποίο είχαν εντοπιστεί μεταξύ άλλων τα παρακάτω:

- Μη διαβίβαση ηλεκτρονικά των εκδιδόμενων παραστατικών πωλήσεων υγραερίου για 271 ημέρες
- Αναντιστοιχία μεταξύ της καταμέτρησης της δεξαμενής υγραερίου στις 28/11/2019(διανομέας1 31069 λίτρα , διανομέας2 24120 λίτρα) και του βιβλίου παραλαβής και διακίνησης ποσοτήτων υγραερίου που με τελευταία ημερομηνία ενημέρωσης ανέφερε ενδείξεις(διανομέας1 206117 λίτρα, διανομέας2 109104 λίτρα)
- Ανεύρεση 4 κλασσερ με ανεπίσημες σημειώσεις

Επειδή, ο έλεγχος αξιοποιώντας τα στοιχεία που συλλέχθηκαν στον ανω αναφερόμενο επιτόπιο έλεγχο και διενεργώντας αντιπαραβολικό έλεγχο μεταξύ των εγγραφών :

- Στα τηρούμενα βιβλία
- Στα κατασχεθέντα στοιχεία
- Στα αντίγραφα τιμολογίων και τις καταστάσεις που απέστειλε η ελεγχόμενη
- Στα αντίγραφα τιμολογίων και λοιπά λογιστικά αρχεία πωλήσεων που απέστειλαν οι προμηθεύτριες εταιρίες μετά από αίτημα του ελέγχου

δημιούργησε συγκριτικούς πίνακες και αναντίρρητα απέδειξε και αιτιολόγησε τα αναγραφόμενα στην από 29/09/2022 έκθεση ελέγχου συμπεράσματά του.

Επειδή, στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, η οποία συμπληρώνει θεμιτά την αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης και συνιστά στοιχείο του φακέλου της υπόθεσης, περιέχεται λεπτομερής αναφορά των πραγματικών περιστατικών επί τη βάση των οποίων στηρίζεται η διαπίστωση της μη ορθής εφαρμογής των διατάξεων των Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ).

Επειδή, από τις διατάξεις του Ν .4308/2014 (περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων), συνάγεται ότι η επιχείρηση οφείλει, όχι μόνο να διασφαλίζει την αυθεντικότητα των στοιχείων και του περιεχομένου τους, αλλά και να είναι σε θέση, να έχει στοιχεία για την όλη πορεία της συναλλαγής, από τη συμφωνία μέχρι και το διακανονισμό της. Ουσιαστικά οι διατάξεις αυτές, διευρύνουν το πεδίο των απαιτούμενων δικαιολογητικών στοιχείων για κάθε συναλλαγή, καθώς απαιτείται να υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων, να υπάρχει μια ελεγκτική

αλυσίδα που να αποδεικνύει το πραγματικό γεγονός και να παρέχει επαλήθευση της αυθεντικότητας του στοιχείου (ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ -Ανάλυση ερμηνεία - Δημ. Σταματόπουλος, Αθήνα Νοέμβριος 2015, σελ. 248).

Επειδή, η προσφεύγουσα επιχείρηση σε καμία περίπτωση δεν διασφάλισε την αυθεντικότητα των στοιχείων ούτε ήταν σε θέση να αποδείξει την πιστότητα των συναλλαγών της καθώς :

- Δεν επέδειξε βιβλίο παραλαβής και διακίνησης ποσοτήτων υγραερίου και κατά δήλωση της προσφεύγουσας έχει καταστραφεί λόγω ανωτέρας βίας.
- Κατά δήλωση της ελεγχόμενης μέσω του λογιστικού γραφείου τα βιβλία παραλαβής και διακίνησης υγραερίου κινητήρων των ετών 2016, 2017 καταστράφηκαν λόγω πλημμύρας
- Εντοπίστηκαν διαφορές στις καταγραφείσες ενδείξεις μετρητών μεταξύ των αντιτύπων των παραστατικών που τηρούσε στο αρχείο της η προσφεύγουσα και αυτών που απέστειλαν οι προμηθεύτριες εταιρίες.

Επειδή, η προσφεύγουσα έως την έκδοση της έκθεσης ελέγχου δεν προσκόμισε στοιχεία ως ανταπόδειξη στα συμπεράσματα του ελέγχου και δεν υπέβαλλε τις απόψεις της στο με αριθμ./30-05-2020 σημείωμα διαπιστώσεων.

Επειδή, στις 24/01/2023 η προσφεύγουσα υπέβαλλε στο 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ το υπ. αριθμ/ΕΙ 2023 υπόμνημα - το οποίο αναφέρει στην προσφυγή της - και επικαλείται :

- παραγραφή για το έτος 2016
- μη σωστά συμπεράσματα του ελέγχου για τα έτη 2017, 2018, 2019 προσκομίζοντας αντίγραφα φορολογίων στοιχείων, δηλώσεων και λογιστικών καταστάσεων

Επειδή, το επιχείρημα της παραγραφής για το έτος 2016 προβάλλεται αλυσιτελώς καθώς η υπό κρίση προσβαλλόμενη πράξη δεν αφορά το φορολογικό έτος 2016.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται πλημμέλειες του ελέγχου και συγκεκριμένα ότι ο έλεγχος επέβαλε το πρόστιμο για όλο το έτος 2017, χωρίς να προσδιορίζει πότε ακριβώς τελέστηκαν οι παραβάσεις, ενώ η ισχύς του άρθρου 54 παρ. 1 στοιχείο ιε' ΚΦΔ όπως προστέθηκε με το άρθρο 12 παρ. 4α Ν. 4474/2017 άρχισε στις 07/06/2017.

Επειδή, ωστόσο ακόμα και η ίδια η προσφεύγουσα με τα αναγραφόμενα στο ανωτέρω υπόμνημα αλλά και στην υπό κρίση προσφυγή, **αποδέχεται**:

- για το φορολογικό έτος 2017 αποκλίσεις 54516,77 λίτρων
- για το φορολογικό έτος 2018 αποκλίσεις 12292,38 λίτρων
- για το φορολογικό έτος 2019 αποκλίσεις 35239,44 λίτρων

οι οποίες σε καμμία περίπτωση δεν μπορούν να δικαιολογηθούν ως διαφορά όγκου λόγω θερμοκρασιακών μεταβολών.

Επειδή, μόνο η ως άνω παραδοχή της προσφεύγουσας για αποκλίσεις αρκεί για τη επιβολή του υπό κρίση προστίμου καθώς σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις επιβάλλεται πρόστιμο 500 ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο ανεξαρτήτως του πλήθους και της αξίας των στοιχείων.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η προσβαλλόμενη πράξη και η αντίστοιχη έκθεση μερικού ελέγχου είναι ειδικώς, σαφώς και επαρκώς αιτιολογημένες και η αιτιολογία περιέχεται τόσο στο σώμα όσο και στα στοιχεία του φακέλου και ως εκ τούτου οι προβαλλόμενοι λόγοι θα πρέπει να απορριφθούν ως ουσία αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 04/05/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ ΑΦΜ και την **επικύρωση** της με αριθμ/04-04-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΕΛΠ, για τα φορολογικά έτη 2017, 2018, 2019 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση

...../04-04-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΑΠΟΦΑΣΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΕΛΠ : 500 ευρώ

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.