



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 28/09/2023

Αριθμός απόφασης: 1402

**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 ΧΛΜ Π Ε Ο ΤΚ, κατά των με αριθμ/04-04-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΩΝ ΑΠΟΦΑΣΕΩΝ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΕΛΠ, για τα φορολογικά έτη 2019,2018,2017 αντίστοιχα, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων 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 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /04-04-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ επιβλήθηκε για το φορολογικό έτος 2019, σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 27845,95 (55691,90 x 50%) ευρώ για μη έκδοση απροσδιορίστου πλήθους αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας με ΦΠΑ 287741,46(190877,65 + 96863,81).

Με την υπ' αριθ. /04-04-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ επιβλήθηκε για το φορολογικό έτος 2018, σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 7633,38 (15266,75 x 50%) ευρώ για μη έκδοση απροσδιορίστου πλήθους αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας με ΦΠΑ 78878,23 ευρώ.

Με την υπ' αριθ. /04-04-2023 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ επιβλήθηκε για το φορολογικό έτος 2017, σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2458,95 (4917,90 x 50%) ευρώ για μη έκδοση απροσδιορίστου πλήθους αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας με ΦΠΑ 25409,17 ευρώ

Τα ανωτέρω συνιστούν παράβαση των άρθρων 8,11,12 και 13 του Ν.4308/2014(ΕΛΠ), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του ίδιου νόμου και επισύρουν τις κυρώσεις που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 58 Α του ΚΦΔ.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται 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 ο τρόπος που διαπιστώθηκε η μη έκδοση αποδείξεων ή άλλων φορολογικών στοιχείων στηρίζεται σε αυθαίρετη μέθοδο, υπολογισμός της τιμής πώλησης έγινε

με βάση τιμές προηγούμενων ετών χωρίς αιτιολόγηση ενώ ο έλεγχος χρησιμοποιεί ανεπίσημα στοιχεία που βρέθηκαν κατά τον έλεγχο της προσφεύγουσας χωρίς να αιτιολογεί την ορθότητα τους.

2) Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας των αποφάσεων επιβολής προστίμων.

Συγκεκριμένα υποστηρίζει ότι λείπει κάθε αναφορά στα πραγματικά περιστατικά ενώ δεν προκύπτει ο αριθμός των παραβάσεων, οι πελάτες για τους οποίους δεν εκδίδονταν τα σχετικά τιμολόγια και το είδος της υπηρεσίας το οποίο παρείχαν κατά παράβαση των διατάξεων.

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

Συγκεκριμένα υποστηρίζει ότι δεν λήφθηκε υπόψη το ιδιαίτερο χαρακτηριστικό δηλαδή ο όγκος και η απόκλιση που μπορεί να έχει κατά την μετατροπή του σε λίτρα., ότι δεν συνεκτιμήθηκε το γεγονός ότι η έκδοση αποδείξεων γίνεται αυτόματα από το σύστημα χωρίς να υπάρχει ανθρώπινη παρέμβαση, ενώ επικαλείται και το υπ. αριθμ. EI 2023/24-01-2023 υπόμνημα που κατέθεσε στο ΕΛΚΕ και αναφέρει «..... στο οποίο εκθέταμε τις απόψεις μας σχετικά με τις αναφερόμενες παραβάσεις σύμφωνα με την από 29.09.2022 έκθεση ελέγχου. Προσκομίστηκαν δε ως συνημμένα αυτού η κατάσταση αγορών υγραερίου από 01.01.2016 έως 31.12.2019 με ανάλυση αξίας και ποσοτήτων σε κιλά και λίτρα, τιμολόγια αγορών υγραερίου από 01.01.2016 έως 31.12.2019, αναλυτικές πωλήσεις υγραερίου (με ποσότητες) από 01.01.2016 έως 31.12.2019 και ισοζύγιο αγορών-πωλήσεων (εισροών-εκροών) Βενζίνης 95 από 01.01.2019 έως 31.12.2019. Τα στοιχεία αυτά δεν συνεκτιμήθηκαν ουδόλως κατά τη διαπίστωση των σχετικών παραβάσεων και την επιβολή των προστίμων. Συγκεκριμένα, για το φορολογικό έτος 2017 από το πλήθος των αποδείξεων και παραστατικών που προσκομίσαμε προκύπτει ότι οι αγορές και πωλήσεις μας ήταν ισοσκελισμένες, καθόσον κατά το εν λόγω έτος διαπιστώνονται αγορές 67.268 λίτρων και πωλήσεις 129.784,77 λίτρων αντίστοιχα, σε καμία δε περίπτωση δεν προκύπτει απόκλιση 89.647 λίτρων, όπως μας καταλογίζεται. Αντιστοίχως για το φορολογικό έτος 2018 διαπιστώνονται αγορές 111.124 λίτρων και πωλήσεις 98.831,62 λίτρων αντίστοιχα οπότε αγορές και οι πωλήσεις της εταιρείας μας είναι και πάλι σχεδόν ισοσκελισμένες, με μια διαφορά τη τάξεως μόλις των 12.292,38 λίτρων, η οποία μπορεί πολύ εύκολα να προέκυψε από τη διαφορά θερμοκρασίας καθώς ακόμα και η υπολειπόμενη ποσότητα που παρέμεινε στην αντλία υγραερίου κίνησης ήταν ισοσκελισμένη. Τέλος για το φορολογικό έτος 2019 διαπιστώνονται αγορές 59.580 λίτρων και πωλήσεις 94.819,44 λίτρων αντίστοιχα. Και πάλι λοιπόν λόγω του τεράστιου όγκου παραστατικών εντοπίζονται εν μέρει αποκλίσεις αγορών ύψους περίπου 35.239,44 λίτρων, σε καμία δε περίπτωση η απόκλιση αυτή δε θα μπορούσε να ανέλθει σε ύψος 307.297 λίτρων, όπως αναγράφεται στο σημείωμα ελέγχου, ειδικά δε αν ληφθεί υπόψιν και η υπολειπόμενη ποσότητα υγραερίου έως και την 31.12.2019».

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 αποσπελλόμενα 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 καθορίσθηκε 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 το ά. 13 του ν. 4308/2014 ορίζεται ότι:

Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση «και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση». β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58 Α του ΚΦΔ «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας» του ν.4174/2013, 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. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης

διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Στη περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.

4. Σε κάθε πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ που εκδίδει φορολογικά στοιχεία με ΦΠΑ, χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε.

5. Στην περίπτωση που επιβάλλονται τα πρόστιμα για παραβάσεις των παραγράφων 1, 3 και 4 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2 περί υποβολής ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης, τα πρόστιμα αυτά αφαιρούνται από το πρόστιμο της παραγράφου 2. Ειδικά στην περίπτωση επιβολής προστίμων για παραβάσεις της παραγράφου 1 για τις οποίες συντρέχει και περίπτωση παράβασης της παραγράφου 2, αφαιρείται το αναλογικό πρόστιμο του 50% και όχι το ελάχιστο πρόστιμο των διακοσίων πενήντα (250) ή πεντακοσίων (500) ευρώ ή το επιβληθέν σε επόμενους ελέγχους διπλάσιο ή τετραπλάσιο πρόστιμο για διάπραξη ιδίων παραβάσεων εντός πενταετίας.».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1112/25.07.2016 κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις αναφορικά με την τροποποίηση του άρθρου 58 Α του ν.4174/2013, σχετικά με τα πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας: «Κοινοποιούμε τις διατάξεις του ως άνω άρθρου του ανωτέρω σχεδίου νόμου, αναφορικά με την τροποποίηση του άρθρου 58 Α του Ν. 4174/2013 και παρέχουμε οδηγίες και διευκρινίσεις για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους.1. Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις, οι οποίες ισχύουν για παραβάσεις που διαπιστώνονται από 25.7.2016, αντικαθίσταται η παράγραφος 1 του άρθρου 58 Α του Ν. 4174/2013 και προβλέπεται πλέον ένα ελάχιστο ύψος προστίμου για το σύνολο των παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ή λήψης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 58 Α, ανά φορολογικό έλεγχο, ενώ σε περίπτωση υποτροπής

ορίζεται η προσαύξηση των προστίμων αυτών. Ειδικότερα, με τις ανωτέρω διατάξεις ορίζεται ότι στην περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς φορολογικού 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. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς φόρου λόγω έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.....».

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 και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει 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 (παράβαση 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, οι προσβαλλόμενες πράξεις βασίζονται στην από 29/09/2022 Έκθεση Μερικού Ελέγχου η οποία περιέχει στο σώμα ρητή αναφορά των κανόνων δικαίου, που οδήγησαν στην έκδοσή τους.

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 και συγκεκριμένα εκτυπώσεις με τίτλο συγκεντρωτικά βάρδιας με ιδιόχειρες σημειώσεις για τους μετρητές υγραερίου και λοιπές από 01/09/2018-27/11/2019.

Επειδή, ο έλεγχος συνέλεξε και αξιοποίησε στοιχεία από διάφορες πηγές και συγκεκριμένα :

- από το παρατηρητήριο τιμών και τιμοληψιών του Υπουργείου Οικονομίας και ανάπτυξης το οποίο μετά από αίτημα του ελέγχου απέστειλε αρχεία με τις λιανικές τιμές της ελεγχόμενης για το υγραέριο κίνησης.
- από την κινητή μονάδα ελέγχου(ΚΟΕ) του Β τελωνείου η οποία διενεργούσε παράλληλο έλεγχο και είχε συντάξει πρωτόκολλο καταμέτρησης.
- από προηγούμενο έλεγχο που είχε διενεργήσει το Δ τελωνείο επίβλεψης συγκροτημάτων(ΤΕΣ) Πειραιά και τέθηκε στην διάθεση του ελέγχου μετά από αίτημα.

Επειδή, ο έλεγχος αξιοποιώντας τα στοιχεία που συλλέχθηκαν στον άνω 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, τα ανενπίσημα κατασχεθέντα στοιχεία (...../28-11-2019 έκθεση κατάσχεσης) που χρησιμοποιηθήκαν από τον έλεγχο ως βασικά στοιχεία υπολογισμού των πραγματικών πωλήσεων της προσφεύγουσας περιγράφονται λεπτομερώς και με πλήρη σαφήνεια από τον έλεγχο και στα οποία «.....περιέχονται καταγραφές για τις ενδείξεις μετρητών ανά βάρδια, τα πωληθέντα λίτρα και την αξία των πωλήσεων.....».

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 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 :

- μη σωστά συμπεράσματα του ελέγχου για τα έτη 2017, 2018, 2019 προσκομίζοντας αντίγραφα φορολογιών στοιχείων, δηλώσεων και λογιστικών καταστάσεων

Επειδή, 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, η ως άνω παραδοχή της προσφεύγουσας για αποκλίσεις συνηγορεί στα συμπεράσματα του ελέγχου.

Επειδή, η προσφεύγουσα με την υπό κρίση προσφυγή, και ενώ αμφισβητεί το πόρισμα του ελέγχου, ως έχουσα το βάρος της απόδειξης σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ, δεν προσκόμισε κανένα νέο στοιχείο από το οποίο να τεκμηριώνονται οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της.

Επειδή, ο έλεγχος χρησιμοποιώντας στοιχεία από πολλές διαφορετικές πηγές (κατασχεθέντα ανεπίσημα στοιχεία, τιμές από το παρατηρητήριο τιμών, στοιχεία από τις προμηθεύτριες εταιρίες καυσίμων, στοιχεία από ελέγχους τελωνειακών αρχών), συνέθεσε συγκριτικούς πίνακες με βάση τους οποίους αποδεικνύει επαρκώς τα συμπεράσματά του.

Επειδή, μετά την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων από την Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ διενεργήθηκε έλεγχος Εισοδήματος και ΦΠΑ από το 4^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και καταλογίστηκαν με τις κάτωθι πράξεις διαφορές ΦΠΑ ως εξής:

- 4.710,08 ευρώ με την με αριθμό/2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ Αττικής
- 13.813,05 ευρώ με την με αριθμό/2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2018, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής

- 42.479,52 ευρώ με την με αριθμό/2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2019, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής .

Επειδή όπως προκύπτει από το αρχείο της Υπηρεσίας μας, η προσφεύγουσα κατά των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ έχει ασκήσει την με αριθμό πρωτοκόλλου/30-05-2023 ενδικοφανή προσφυγή και συγκεκριμένα κατά 1) της με αριθμό/2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2017, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, 2) της με αριθμό/2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2018, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, 3) της με αριθμό/2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01-31.12.2019, του Προϊσταμένου του 4ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Στις ανωτέρω πράξεις ΦΠΑ δεν επιβλήθηκε ως προβλέπεται ο πρόσθετος φόρος 50% λόγω ανακρίβειας 58^α παρ.2 του ΚΦΔ, διότι έχουν επιβληθεί τα υπό κρίση πρόστιμα του άρθρου 58 παρ 1 του ΚΦΔ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση σε βάρος της προσφεύγουσας έχει ορθώς εφαρμοστεί η παρ. 5 του αρ 58^Α που ορίζει ότι στην περίπτωση που επιβάλλονται πρόστιμα της παρ. 1 του αρ. 58^Α του ΚΦΔ αφαιρούνται από το πρόστιμο της παρ. 2.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις 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** των:

- υπ. αριθμ/04-04-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΕΛΠ, για το φορολογικό έτος 2019 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ
- υπ. αριθμ/04-04-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΕΛΠ, για το φορολογικό έτος 2018 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ
- υπ. αριθμ/04-04-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΕΛΠ, για το φορολογικό έτος 2017 του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ

Οριστική φορολογική υποχρέωση

α. φορολογικό έτος 2019 -/04-04-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΑΠΟΦΑΣΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΕΛΠ- Πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ : 27845,95 ευρώ.

β. φορολογικό έτος 2018 -/04-04-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΑΠΟΦΑΣΗ ΕΠΙΒΟΛΗ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΕΛΠ - Πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ : 7633,38 ευρώ
γ. φορολογικό έτος 2017 -/04-04-2023 ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΑΠΟΦΑΣΗ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΕΛΠ - Πρόστιμο άρθρου 58Α του ΚΦΔ : 2458,95 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.