



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 20.02.2024

Αριθμός απόφασης: 443

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 552

E-mail: ded.ath@aade.gr

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».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022)

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

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

4. Την από 07.11.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, επιτηδευματία με έδρα το, οδός, αριθ., νομίμως εκπροσωπούμενου, κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου: α) της με αριθ. /06.10.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού

Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017 β) της με αριθ./06.10.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, και γ) της με αριθ./06.10.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από 13.11.2023 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 07.11.2023 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- I. Με την υπ' αριθ./06.10.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, για το φορολογικό έτος 2017, μείωση της μεταφερόμενης ζημίας από ποσό 28.371,65 ευρώ σε ποσό 5.372,80 ευρώ, ως εκ τούτου δεν προέκυψε διαφορά φόρου προς καταβολή.
- II. Με την υπ' αριθ./06.10.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2018, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 40.437,33 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 20.218,67 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 6.917,58 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 67.573,58 ευρώ.
- III. Με την υπ' αριθ./06.10.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2019, διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 10.007,57 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 5.003,79 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.151,71 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 16.163,07 ευρώ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης 06.10.2023 Έκθεσης Ελέγχου Εισοδήματος (ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της αριθ./27.09.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με κύρια δραστηριότητα το

Αίτια του ελέγχου αποτέλεσε προηγούμενος έλεγχος που είχε διενεργήσει στον προσφεύγοντα η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας δυνάμει της υπ' αριθ./29.12.2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, στο πλαίσιο του οποίου διαπιστώθηκαν οι κάτωθι παραβάσεις: α) μη έκδοση απροσδιόριστου πλήθους φορολογικών στοιχείων, κατά το φορολογικό έτος 2017, συνολικής καθαρής αξίας συναλλαγής **22.998,85 €**, πλέον αξίας ΦΠΑ 5.519,72 €, ήτοι τελική

αξία συναλλαγής 28.518,57 €, για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 των Ε.Λ.Π., β) μη έκδοση απροσδιόριστου πλήθους φορολογικών στοιχείων, κατά το φορολογικό έτος 2018, συνολικής καθαρής αξίας συναλλαγής 82.594,34 €, πλέον αξίας ΦΠΑ 19.822,64 €, ήτοι τελική αξία συναλλαγής 102.416,98 €, για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 των Ε.Λ.Π., γ) μη έκδοση απροσδιόριστου πλήθους φορολογικών στοιχείων, κατά το φορολογικό έτος 2019, συνολικής καθαρής αξίας συναλλαγής 50.059,81 €, πλέον αξίας ΦΠΑ 12.014,35 €, ήτοι τελική αξία συναλλαγής 62.074,16 €, για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 των Ε.Λ.Π. και δ) μη διαβίβαση αποκλειστικά ηλεκτρονικά των πραγματικών δεδομένων πωλήσεων υγραερίου από τον εν χρήσει ΦΗΜ για 64 ημέρες από 01.03.2019 έως 03.05.2019, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54§1 περ. ιγ' του ν.4987/2022. Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 13.09.2022 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & ν.4174/2013 (ΚΦΔ), η οποία διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Αγρινίου και συνεπεία αυτής εκδόθηκαν οι υπ' αριθ./2023,/2023,/2023 &/2023 οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, αρμόδιος υπάλληλος της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου διενήργησε έλεγχο στα πλαίσια της υπ' αριθ./27.09.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της, όπου διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων δεν συμπεριέλαβε τις ως άνω αξίες πωλήσεων στις υποβληθείσες δηλώσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. με σκοπό την μη απόδοση των αναλογούντων φόρων, ούτε υπέβαλε εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις κατόπιν της με αριθ. πρωτ./23.03.2023 γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. Σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της οικείας έκθεσης τα ακαθάριστα έσοδα – φορολογητέες εκροές και τα καθαρά κέρδη από την άσκηση της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος ανά φορολογικό έτος διαμορφώθηκαν ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

Τα ακαθάριστα έσοδα προσαυξάνονται κατά το ποσό των 22.998,85€ με αποτέλεσμα τη συνολική μείωση των ζημιών του έτους προς μεταφορά από 28,371,65€ (6,578,69€+21.792,96€), σε 5.372,80€. Σημειώνεται ότι ως προς τον έλεγχο των ζημιών που μετέφερε ο προσφεύγων στο Ε1 του έτους 2017, αυτές προέρχονται από το Ε1 του έτους 2016 και πληρούνται οι προϋποθέσεις μεταφοράς αυτών (σχετ. το άρθρο 27 του ν.4172/2013, ΠΟΛ 1088/2016).

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

Τα καθαρά κέρδη προσαυξάνονται κατά 82.594,34€ λόγω προσαύξησης των ακαθαρίστων εσόδων ως ανωτέρω κατά το ίδιο ποσό συμψηφιζόμενων με το νέο ποσό ζημιών από προηγούμενο έτος (5.372,80€).

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

Τα ακαθάριστα έσοδα προσαυξάνονται κατά το ποσό των 50.059,81€ μεταβάλλοντας τις δηλωθείσες ζημιές των 12.742,04€ σε καθαρά κέρδη ποσού 37.317,77€.

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ	ΕΤΟΣ	ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ	Πρόστιμο άρθρων 58 ή 58Α, Ν. 4987/2022	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	ΣΥΝΟΛΟ ΟΦΕΙΛΗΣ
Εισοδήματος	2017	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
	2018	40.437,33 €	20.218,67 €	6.917,58 €	67.573,58 €
	2019	10.007,57 €	5.003,79 €	1.151,71 €	16.163,07 €
	Σύνολο	50.444,90 €	25.222,46 €	8.069,29 €	83.736,65 €

Κατόπιν των ανωτέρω εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την εξαφάνιση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων καθώς και την νομιμότοκη επιστροφή οποιουδήποτε ποσού έχει καταβληθεί στο μεταξύ, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένη η κρίση της Φορολογικής Αρχής περί δήθεν πώλησης λίτρων και μη έκδοσης των αντίστοιχων παραστατικών λόγω βλάβης του ενός μετρητή. Ο ίδιος δεν φέρει ευθύνη καθώς δεν μπορούσε να γνωρίζει τα προβλήματα του μετρητή, ενώ ο έλεγχος απέρριψε ως δήθεν γενικόλογους και αόριστους τους ισχυρισμούς του δίχως να εξετάσει τα προσκομισθέντα από εκείνον αποδεικτικά έγγραφα.
- Πλημμελείς οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διεξήγαγε η Φορολογική Αρχή.
- Παράνομη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης.
- Έλλειψη αιτιολογίας άλλως αοριστία της κρίσιμης έκθεσης ελέγχου και των προσβαλλόμενων πράξεων. Η Δ.Ο.Υ. Αγρινίου χωρίς να εξετάσει τα πραγματικά περιστατικά της κρίσιμης υπόθεσης κατέληξε στο πόρισμα περί δήθεν ύπαρξης εν προκειμένω αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης, αποδεχόμενη απλά και μόνο τα πορίσματα ελέγχου άλλης Υπηρεσίας, απορρίπτοντας προς τούτο δίχως να εξετάσει καν και τα προσκομισθέντα από τον ίδιο αποδεικτικά έγγραφα, από τα οποία προέκυπτε αναντίρρητα ότι εν προκειμένω δεν πρόκειται για περίπτωση απόκρυψης εισοδημάτων, αλλά για αναντιστοιχία μεταξύ των καταγεγραμμένων στους μετρητές και στα βιβλία ποσοτήτων αποκλειστικά λόγω βλάβης του ενός διανομέα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 23 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, στην με αριθμό Κωδικοποίηση Κανόνων Διακίνησης και Εμπορίας Προϊόντων και Παροχής Υπηρεσιών (Κανόνες Δι.Ε.Π.Π.Υ.) (ΦΕΚ Β' 2983/30-8-2017) ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 83 Συστήματα μέτρησης ποσότητας υγρών καυσίμων, υγραερίου κίνησης (.....) και συμπιεσμένου φυσικού αερίου (.....)

1. Οι ρυθμίσεις της παρούσας αφορούν τα συστήματα μέτρησης ποσότητας καυσίμων που βρίσκονται επί σταθερών σημείων ή βυτιοφόρων αυτοκινήτων και υπόκεινται σε νόμιμο έλεγχο.
3. Τα συστήματα μέτρησης όγκου υγρών καυσίμων και υγραερίου κίνησης αποτελούνται απαραίτητως από:

α. Ογκομετρητή

β. Ενδείκτη Καταγραφικό

γ. Αεροδιαχωριστή (με ελεύθερη τη δίοδο του αέρα) που να μην επιτρέπει σε καμία περίπτωση τη διέλευση αέρα μέσα από το μετρητή καυσίμου).

δ. Αθροιστή καταγραφής του συνολικού όγκου καυσίμων (totalizer)

6. Το ανεκτό όριο σφάλματος μετρητών υγραερίου για τροχοφόρα, καθορίζεται σε $\pm 1,0 \%$, όπως προβλέπεται από την Οδηγία 2014/32/ΕΕ, όπως ενσωματώθηκε με την υπουργική απόφαση οικ. ΔΠΠ 1418/2016 (ΦΕΚ 1231/Β/2016) και κάθε φορά ισχύει.

9. Αποκλίσεις από τα ανεκτά όρια σφάλματος και ειδικότερες μη συμμορφώσεις των αντλιών υγρών καυσίμων και των διανομέων υγραερίου επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 20 παρ. 3 του ν. 4177/2013.

Άρθρο 84 Σφράγιση των κρίσιμων μετρολογικά σημείων αντλιών και συστημάτων μέτρησης ποσότητας καυσίμων

1. Οι αντλίες και συστήματα μέτρησης υγρών καυσίμων, οι διανομείς (dispensers) υγραερίου, πεπιεσμένου φυσικού αερίου, και υγροποιημένου φυσικού αερίου, τα οποία είναι εγκατεστημένα σε κάθε πρατήριο καυσίμων ή εγκατάσταση πωλητή πετρελαίου θέρμανσης, καθώς και τα συστήματα μέτρησης των βυτιοφόρων μεταφοράς και διανομής υγρών καυσίμων και υγραερίου, έχουν σφραγισμένα τα κρίσιμα μετρολογικά σημεία τους (μηχανικές ή/και ηλεκτρονικές διατάξεις ρύθμισης της ποσότητας και λοιπά σημεία που δεν σχετίζονται άμεσα με τη ρύθμιση της παρεχόμενης ποσότητας). Η σφράγιση γίνεται κατά τον τρόπο που προβλέπεται από το αντίστοιχο Πιστοποιητικό Εξέτασης Τύπου ΕΕ συμπεριλαμβανομένων τυχόν συνοδευτικών πιστοποιητικών αξιολόγησης αυτού, ή την Έγκριση Κυκλοφορίας από την υπηρεσία Μετρολογίας (Δ/νση Πολιτικής Ποιότητας της Γ.Γ. Βιομηχανίας του Υπ. Οικονομίας και Ανάπτυξης) και σύμφωνα με την Οδηγία 2014/32/ΕΕ (MID) και τις συστάσεις των οργανισμών μετρολογίας, λαμβάνοντας υπόψη τις προβλέψεις του άρθρου 106 της παρούσας. Ειδικά για τη σφράγιση των συστημάτων μέτρησης επί όσων βυτιοφόρων μεταφοράς και διανομής υγρών καυσίμων και υγραερίου διαθέτουν μετρητή, για χρήση πέραν της παράδοσης σε τελικό καταναλωτή, δίνεται μεταβατική περίοδος διάρκειας έξι μηνών.

2. Η ως άνω σφράγιση διενεργείται αποκλειστικά από τα εξουσιοδοτημένα συνεργεία του άρθρου 88 της παρούσας.

4. Σε περίπτωση μη σφράγισης ή παραβίασης της σφράγισης, ή σφράγισης από άλλο, μη εξουσιοδοτημένο συνεργείο, ή σφράγισης με μη εξουσιοδοτημένες σφραγίδες, ευθύνη φέρει ο εκμεταλλευτής του πρατηρίου/εγκατάστασης ή του βυτιοφόρου, κατά περίπτωση.

5. Η σφράγιση των διατάξεων ρύθμισης της ποσότητας των ως άνω συστημάτων γίνεται αφού ρυθμιστούν στο 0,0 %.

6. Τα εξουσιοδοτημένα συνεργεία του άρθρου 88, κάθε φορά που προβαίνουν σε έλεγχο ή ρύθμιση ή σφράγιση των κρίσιμων μετρολογικά σημείων, υποχρεούνται να παραδίδουν, στον εκμεταλλευτή του πρατηρίου/εγκατάστασης, ή του βυτιοφόρου, «Δελτίο Ελέγχου, Ρύθμισης και Σφράγισης», στο οποίο συμπληρώνονται υποχρεωτικά όλα τα πεδία του άρθρου 88 παρ. 4.

11. Κατά τη διαπίστωση παραβάσεων των ως άνω παραγράφων 4, επιβάλλεται διοικητικό πρόστιμο πέντε χιλιάδων ευρώ (5.000€) ανά επηρεαζόμενο μετρητή στους ως άνω εκμεταλλευτές.

Άρθρο 87 Θέση των αντλιών υγρών καυσίμων, διανομέων (dispensers) υγραερίου, ογκομετρητών βυτιοφόρων διανομής υγρών καυσίμων και διανομέων πεπιεσμένου φυσικού αερίου σε κατάσταση «εκτός λειτουργίας» Δέσμευση

1. Ο εκμεταλλευτής του πρατηρίου/εγκατάστασης ή βυτιοφόρου οφείλει να ελέγχει τα όργανα/συστήματα μέτρησης που βρίσκονται σε χρήση και να επιβεβαιώνει ότι το σφάλμα μέτρησης κάθε αντλίας, μετρητή ή διανομέα (dispenser) βρίσκεται εντός των ανεκτών ορίων σφάλματος, ότι οι σφραγίδες των άρθρων 84 και 85 είναι σε καλή κατάσταση και ότι είναι διαθέσιμα τα σχετικά Δελτία. Σε αντίθετη περίπτωση υποχρεούται να θέσει τα ως άνω όργανα/συστήματα μέτρησης αμέσως εκτός λειτουργίας, αναρτώντας εμφανώς επί αυτών πινακίδα με την ένδειξη «ΔΕΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΕΙ» μέχρις ότου επισκευαστούν, ρυθμιστούν και επανασφραγιστούν.

2. Εφόσον διαπιστωθεί για τους ογκομετρητές υγρών καυσίμων ελλιπής μέτρηση μεγαλύτερη από 0,5% έως και 1,0%, για τους διανομείς υγραερίου ελλιπής μέτρηση μεγαλύτερη από 1,0% έως και 2,0%, και για τους λοιπούς διανομείς καυσίμων έως και το διπλάσιο του νόμιμου ορίου τους, πέραν των προβλεπόμενων κυρώσεων, το όργανο τίθεται από τον εκμεταλλευτή του πρατηρίου/εγκατάστασης ή βυτιοφόρου αμέσως εκτός λειτουργίας, ο οποίος και αναρτά εμφανώς επί του οργάνου πινακίδα με την ένδειξη «ΔΕΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΕΙ», μέχρις ότου το όργανο επισκευαστεί, ρυθμιστεί και επανασφραγιστεί, αμελλητί. Μετά την αποκατάσταση της συμμόρφωσης, το σχετικό Δελτίο του εξουσιοδοτημένου συνεργείου αποστέλλεται αμελλητί στην ελέγχουσα υπηρεσία, άλλως το όργανο δεσμεύεται από αυτή.

Επειδή, στην με αριθμό Αριθ. ΔΕΦΚΦ Α ΕΞ 2016 «Έλεγχος και παρακολούθηση της νόμιμης χρησιμοποίησης των υγραερίων που τίθενται σε ανάλωση ως καύσιμα κινητήρων οχημάτων», ορίζονται τα εξής:

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.

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./2014, όπου προβλέπεται, στο οποίο έχει καταγραφεί ο σειριακός αριθμός του παλαιού μετρητή και ο σειριακός αριθμός του καινούργιου.

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 διάστημα οι συνολικές πωλήσεις υγραερίου κίνησης βάσει μετρητών ολικής καταγραφής (ήτοι: Ενδείξεις μετρητών ολικής καταγραφής κατά την ημερομηνία ελέγχου μείον Ενδείξεις μετρητών προηγούμενου ελέγχου) σε σχέση με τις συνολικές παραλαβές κατά την ελεγχόμενη περίοδο (ήτοι: Αρχικό απόθεμα υγραερίου στη δεξαμενή + Αγορές υγραερίου - Τελικό απόθεμα δεξαμενής).

Στις περιπτώσεις που διαπιστώνονται πωλήσεις οι οποίες υπερβαίνουν τις παραλαβές, σε ποσοστό μεγαλύτερο του 3%, οι αρμόδιες τελωνειακές αρχές προβαίνουν στη βεβαίωση και είσπραξη από τον πρατηριούχο των φορολογικών επιβαρύνσεων της επιπλέον διαπιστωθείσης διαφοράς, επιφυλασσομένων και των περί λαθρεμπορίας διατάξεων του Ν. 2960/2001, «Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας». Η χρέωση των φορολογικών επιβαρύνσεων θα λαμβάνει χώρα, για μεν το ΦΠΑ, με βάση την μεγαλύτερη τιμή αγοράς του υγραερίου, που προκύπτει από τα τιμολόγια του ελεγχόμενου χρονικού διαστήματος, για δε τον ΕΦΚ, με βάση τον υψηλότερο συντελεστή που ίσχυε κατά την ελεγχόμενη χρονική περίοδο.

Επιπλέον, θεωρούνται ανεκτές διαφορές στην περίπτωση που διαπιστώνεται ότι οι πωλήσεις υπολείπονται των παραλαβών σε ποσοστό έως 3%, λόγω των θερμοκρασιακών μεταβολών και της ιδιαίτερης φύσης του προϊόντος.».

Επειδή από τα ανωτέρω συνάγεται ότι τα πρατήρια υγραερίου κινητήρων έχουν την υποχρέωση να ελέγχουν τακτικά και ανελλιπώς τις ενδείξεις των μετρητών μέσω ογκομέτρησης που πρέπει να διενεργούν με σκοπό την εύρυθμη και νόμιμη λειτουργία και χρησιμοποίηση αυτών.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 31 του ν.3874/2009, ορίστηκε η υποχρέωση εγκατάστασης συστήματος εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και τέθηκαν οι εξουσιοδοτικές διατάξεις για την έκδοση κοινών υπουργικών αποφάσεων. Στα πλαίσια αυτά με την ΚΥΑ/07.12.2010, όπως τροποποιήθηκε με την ΚΥΑ/14.11.2012, ορίστηκαν οι

διαδικασίες και προδιαγραφές εγκατάστασης και ελέγχου ολοκληρωμένων συστημάτων παρακολούθησης εισροών-εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων. Επιπλέον με την απόφαση αριθ. Δ.Σ.Σ.Α. ΕΞ 2018/23.04.2018 (ΦΕΚ 1686/Β' /15.05.2018), η οποία εκδόθηκε στο πλαίσιο υλοποίησης του έργου Ε. 1.2.9 του επιχειρησιακού σχεδίου της Α.Α.Δ.Ε., προτάθηκε η εγκατάσταση συστήματος εισροών-εκροών πέρα από την αλυσίδα διακίνησης πετρελαιοειδών και για τον έλεγχο διακίνησης βιομηχανικού υγραερίου και υγραερίου κίνησης. Εκτός της τήρησης βιβλίου, προτάθηκε να υπάρχει on line διασύνδεση ταμειακών μηχανών με τις αντλίες διάθεσης, ώστε να εκδίδεται αυτομάτως απόδειξη και να αποδίδονται οι φόροι. Ειδικότερα δε, για τις τεχνικές προδιαγραφές των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και των συστημάτων και τις προδιαγραφές αποστελλόμενων αρχείων της Α.Α.Δ.Ε., εκδόθηκαν οι ΠΟΛ. 1220/12, 1221/2012, 1076/2013, 1166/2018 και 1195/2018.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 6 του άρθρου 20 «Διασφάλιση και έλεγχος συναλλαγών» του ν.3842/2010 ορίζεται ότι:

«1. Τα υποκείμενα σε φόρο φυσικά και νομικά πρόσωπα των άρθρων 3 και 45 αντίστοιχα του ν. 4172/2013 (Α` 167) υποχρεούνται να διαβιβάζουν ηλεκτρονικά σε βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, τα δεδομένα των εκδιδόμενων λογιστικών αρχείων - στοιχείων, ανεξαρτήτως της μεθόδου έκδοσης αυτών.

...

6. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, η οποία εκδίδεται μετά από πρόταση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, καθορίζονται η έκταση εφαρμογής, οι εξαιρέσεις, οι ειδικότερες υποχρεώσεις των φορολογούμενων της παραγράφου 1, καθώς και κάθε άλλο θέμα σχετικό με τα ανωτέρω. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζεται η διαδικασία και οι τεχνικές προδιαγραφές για τη διαβίβαση, την ασφάλεια και την επεξεργασία των δεδομένων της παραγράφου 1, καθώς και κάθε άλλο θέμα σχετικό με τα ανωτέρω.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1208/9-11-2018 (ΦΕΚ Β' 5259) με θέμα: «Διαβίβαση δεδομένων των παραστατικών πωλήσεων που εκδίδονται από Φ.Η.Μ., που είναι εγκατεστημένες σε πρατήρια καυσίμων, σε εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης και σε προμηθευτές υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου σε πρατήρια, σε βάση δεδομένων της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» αναφέρεται ότι:

«Για την υλοποίηση των οριζόμενων στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 20 του ν. 3842/2010, όπως ισχύει, ορίζουμε την έκταση εφαρμογής, το περιεχόμενο, τον χρόνο της υποχρέωσης διαβίβασης δεδομένων και λοιπά θέματα ως ακολούθως:

Άρθρο 1 Έκταση εφαρμογής περιεχόμενο υποχρέωσης

Οι οντότητες με αντικείμενο δραστηριότητας την εμπορία καυσίμων μέσω πρατηρίων, την πώληση πετρελαίου θέρμανσης, καθώς και την προμήθεια υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου σε πρατήρια, υποχρεούνται να διαβιβάζουν, ηλεκτρονικά, τα ακόλουθα δεδομένα των εκδιδόμενων παραστατικών πωλήσεων με τη χρήση Φ.Η.Μ., η έκδοση των οποίων ορίζεται με τις διατάξεις των άρθρων 8 και 12 του ν. 4308/2014:

α) Για τα εκδιδόμενα λογιστικά στοιχεία χονδρικής πώλησης (τιμολόγια):

α) Α.Φ.Μ. εκδότη, β) Α.Φ.Μ. αντισυμβαλλόμενου, γ) Είδος παραστατικού, δ) Ημερομηνία έκδοσης παραστατικού, ε) Είδος καυσίμου, στ) Ποσότητα καυσίμου, ζ) Αξία συναλλαγής προ Φ.Π.Α., η) Αξία Φ.Π.Α. που επιβαρύνει τη συναλλαγή

β) Για τα εκδιδόμενα λογιστικά στοιχεία λιανικής πώλησης για λιανική πώληση αγαθών:

α) Α.Φ.Μ. εκδότη, β) Είδος παραστατικού, γ) Ημερομηνία έκδοσης παραστατικού, δ) Είδος καυσίμου, ε) Ποσότητα καυσίμου, στ) Μικτή αξία πώλησης

Άρθρο 2 Χρόνος διαβίβασης

Τα δεδομένα των εκδιδόμενων παραστατικών πωλήσεων, που αναφέρονται στο προηγούμενο άρθρο, διαβιβάζονται από τις υπόχρεες οντότητες αποκλειστικά ηλεκτρονικά, σε βάση δεδομένων της Α.Α.Δ.Ε. ανά Φ.Η.Μ. και για κάθε ένα παραστατικό που εκδίδεται, το αργότερο με το πέρας των διενεργούμενων συναλλαγών, σε ημερήσια βάση. Οι τεχνικές προδιαγραφές πρωτοκόλλου επικοινωνίας και κρυπτογράφησης για τη διαβίβαση δεδομένων σε βάση δεδομένων της Α.Α.Δ.Ε. καθορίζονται στην απόφαση Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ.1166/2018 (Β' 3603).

Άρθρο 3 Ισχύς της απόφασης

1. Η παρούσα ισχύει από την 1 Ιανουαρίου 2019....».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1218/3-12-2018 (ΦΕΚ Β' 5562) με θέμα: «Διασύνδεση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) των πρατηρίων καυσίμων με τις αντλίες διάθεσης υγραερίου κίνησης ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου για την έκδοση των παραστατικών πωλήσεων. Καθορισμός τεχνικών προδιαγραφών» αναφέρεται ότι:

«Καθορίζεται υποχρέωση διασύνδεσης των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) των πρατηρίων καυσίμων με τις αντλίες διάθεσης υγραερίου κίνησης ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου, για την έκδοση των παραστατικών πωλήσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α

Άρθρο 1 Πεδίο εφαρμογής

Η υποχρέωση της παρούσας απόφασης αφορά τις οντότητες εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων που διαθέτουν υγραέριο κίνησης ή πεπιεσμένο φυσικό αέριο προς πώληση μέσω αντλίας, είτε πρόκειται για αμιγώς πρατήρια υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου είτε για μικτά

πρατήρια καυσίμων.

Άρθρο 2 Εκδιδόμενα παραστατικά πώλησης

Οι οντότητες - εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων που διαθέτουν λιανικώς ή χονδρικώς υγραέριο κίνησης ή πεπιεσμένο φυσικό αέριο προς πώληση μέσω αντλίας, εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης, τα τιμολόγια και τα παραστατικά διακίνησης υποχρεωτικά με τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού (Φ.Η.Μ.), συνδεδεμένου με την αντλία διάθεσης υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου, άμεσα, όπου απαιτείται, με την ολοκλήρωση κάθε παράδοσης αυτών από την αντλία διάθεσης. Οι οντότητες-προμηθευτές υγραερίου κίνησης ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου σε πρατήρια, εκδίδουν τα παραστατικά (διακίνησης ή τιμολόγια πώλησης) με τη χρήση Φ.Η.Μ.

...

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β

Άρθρο 3 Τεχνικές προδιαγραφές έκδοσης παραστατικών πώλησης υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου με τη χρήση ΕΑΦΔΣΣ και ΑΔΗΜΕ

1. Έκδοση παραστατικών μέσω ΦΗΜ

Στην παράγραφο 2.7 του άρθρου 2 του κεφαλαίου 2 της ΠΟΛ 1220/2012 (Β'3517), προστίθεται παράγραφος 2.7.3 ως ακολούθως: «2.7.3 Όλα τα παραστατικά πώλησης ή διακίνησης που αφορούν σε υγραέριο ή πεπιεσμένο φυσικό αέριο, εκδίδονται με χρήση ΦΗΜ.».

2. Διασύνδεση αντλίας πώλησης υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου με ΕΑΦΔΣΣ. Στην περίπτωση που χρησιμοποιείται ΕΑΦΔΣΣ για την εκτύπωση παραστατικών πώλησης ή

διακίνησης υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου, η εφαρμογή που εκδίδει τα παραστατικά απαιτείται να προσαρμοστεί, ώστε να εκδίδεται αυτόματα το παραστατικό με το πέρας της διάθεσης του καυσίμου.

...

Άρθρο 4 Έναρξη ισχύος

1. Η παρούσα απόφαση ισχύει από 1 Μαρτίου 2019.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. Ε.2154/7-8-2019 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή προστίμου για τη μη διαβίβαση δεδομένων παραστατικών πωλήσεων από οντότητες-εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων, από πωλητές πετρελαίου θέρμανσης και από προμηθευτές υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου σε πρατήρια, για πωλήσεις καυσίμων» εγκύκλιο της Α.Α.Δ.Ε. αναφέρεται ότι:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 20 του Ν.3842/2010, όπως ισχύει, τα υποκείμενα σε φόρο φυσικά και νομικά πρόσωπα των άρθρων 3 και 45 αντίστοιχα του Ν.4172/2013 (Α` 167) υποχρεούνται να διαβιβάζουν ηλεκτρονικά σε βάση δεδομένων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, τα δεδομένα των εκδιδόμενων λογιστικών αρχείων - στοιχείων, ανεξαρτήτως της μεθόδου έκδοσης αυτών.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περίπτωσης ιγ` της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, η μη συμμόρφωση με τις υποχρεώσεις της παρ. 1 του άρθρου 20 του Ν.3842/2010 συνιστά παράβαση, για την οποία επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται στην περίπτωση α` της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, ήτοι ποσό 100 ευρώ.

3. Επιπλέον, με το άρθρο 2 της Απόφασης ΠΟΛ. 1208/2018 της Υφυπουργού Οικονομικών ορίζεται ότι τα δεδομένα των εκδιδόμενων παραστατικών πωλήσεων, που αναφέρονται στο άρθρο 1 της ίδιας απόφασης, διαβιβάζονται από τις υπόχρεες οντότητες αποκλειστικά ηλεκτρονικά, στη βάση δεδομένων της Α.Α.Δ.Ε, ανά Φ.Η.Μ. και για κάθε ένα παραστατικό που εκδίδεται, το αργότερο με το πέρας των διενεργούμενων συναλλαγών, σε ημερήσια βάση.

4. Ενόψει των ανωτέρω, δεδομένου ότι με την παραπάνω Απόφαση η υποχρέωση ηλεκτρονικής διαβίβασης στην Α.Α.Δ.Ε. των δεδομένων των παραστατικών πωλήσεων καυσίμων, που εκδίδονται από Φ.Η.Μ. που είναι εγκαταστημένοι σε πρατήρια καυσίμων, σε εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης και σε προμηθευτές υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου ορίζεται σε ημερήσια βάση, η μη διαβίβαση αυτών από την υπόχρεη οντότητα συνιστά παράβαση της περ. ιγ` της παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν.4174/2013, για την οποία επιβάλλεται πρόστιμο 100 ευρώ ανά Φ.Η.Μ. για κάθε ημέρα, για την οποία δεν διαβιβάστηκαν τα δεδομένα των παραστατικών που εκδόθηκαν την ημέρα εκείνη και ανεξαρτήτως του πλήθους αυτών».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. Ε.2056/2019 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων αναφορικά με την Απόφαση ΠΟΛ.1208/2018 της Υφυπουργού Οικονομικών και την Απόφαση ΠΟΛ.1218/2018 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.» αναφέρεται ότι:

«... 5. Περαιτέρω, σε περίπτωση μη λειτουργίας του συστήματος εισροών-εκροών λόγω βλάβης ή σε περίπτωση που υφίστανται τεχνικά προβλήματα του τηλεπικοινωνιακού δικτύου, τα δεδομένα που ορίζονται από την Κ.Υ.Α. ΠΟΛ.1009/2012 αποστέλλονται το αργότερο μέχρι το τέλος της επόμενης μέρας από την αποκατάσταση της λειτουργίας του συστήματος.»

Επειδή, με την αριθ. Α.1413/04.11.2019 (ΦΕΚ Β 4061/7.11.2019) Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Διαδικασία διενέργειας κατά προτεραιότητα μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. από το γραφείο σε περιπτώσεις που διαπιστώνονται παραβάσεις μη

έκδοσης ή έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου / λογιστικού αρχείου (παραστατικού)», ορίζονται τα εξής:

«1. Σε περίπτωση που, κατά τη διενέργεια μερικών επιτόπιων ελέγχων για την διαπίστωση της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά (προληπτικοί έλεγχοι), ή σε περίπτωση που κατόπιν επεξεργασίας/αξιοποίησης κατασχεθέντων ή παραληφθέντων βιβλίων, εγγράφων, αρχείων, στοιχείων ή οποιασδήποτε άλλης πληροφορίας διαπιστώνεται μη έκδοση φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών) ή έκδοση ανακριβών φορολογικών στοιχείων/λογιστικών αρχείων (παραστατικών), εκδίδεται πράξη για την επιβολή του οριζόμενου από τις, κατά περίπτωση, διατάξεις των άρθρων 54 παρ. 2 περ. η) ή 58Α παρ. 1 του ν. 4174/2013, προστίμου.

2. Στις περιπτώσεις της παραγράφου 1, μετά τη λήξη της προβλεπόμενης, από τις κατά περίπτωση διατάξεις, προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α., εκδίδεται από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Ελεγκτικής Υπηρεσίας, εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου από το γραφείο, για τις φορολογίες αυτές, προκειμένου, λαμβάνοντας υπόψη την καταλογισθείσα παράβαση της μη έκδοσης ή της έκδοσης ανακριβούς φορολογικού στοιχείου/λογιστικού αρχείου (παραστατικού), να εκδοθούν οι σχετικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου με την προσθήκη της αποκρυσβαίσεως φορολογητέας ύλης, τηρούμενης της διαδικασίας του άρθρου 28 του ν. 4174/2013.

3. Στην εντολή φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με τα ανωτέρω γίνεται αναφορά ότι αυτή εκδίδεται κατ' εφαρμογή της παρούσας.

4. Οι κατ' εφαρμογή της παρούσας εντολές φορολογικού ελέγχου εκδίδονται για τη φορολογία εισοδήματος και Φ.Π.Α., αμελλητί μετά τη λήξη της προβλεπόμενης, από τις κατά περίπτωση διατάξεις, προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων της κάθε μιας από τις φορολογίες αυτές, λαμβανομένων υπόψη των κριτηρίων του Παραρτήματος της παρούσας, τα οποία δεν δημοσιοποιούνται. Οι εντολές φορολογικού ελέγχου του προηγούμενου εδαφίου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την έκδοσή τους.

5. Οι διατάξεις των άρθρων 18 και 19 του ν. 4174/2013, όπως αυτές τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 397 του ν. 4512/2018 (Α 5), σύμφωνα με τις οποίες παρέχεται η δυνατότητα για υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, έχουν εφαρμογή και για τις εντολές φορολογικού ελέγχου που εκδίδονται κατ' εφαρμογή της παρούσας. ...».

Επειδή, ως γίνεται δεκτό νομολογιακώς (βλ. ΣΤΕ 1315/1991 ΔικΔικτ. 4^{ος}, 1992, σ. 987 και 2633/2002, ΔεφΘεσ. 41/2002 ΝΟΜΟΣ) δεν υφίσταται παράλειψη τηρήσεως ουσιώδους τύπου στην περίπτωση που ο υπάλληλος της αρμόδιας για την επιβολή της καταλογιστικής πράξεως ή προστίμου φορολογικής αρχής συντάσσει κανονικώς έκθεση ελέγχου, η οποία βασίζεται και σε έτερη έκθεση ελέγχου, που είχε συνταχθεί προηγουμένως από υπάλληλο της Ιδίας ή έτερου υπηρεσίας, οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα της οποίας υιοθετούνται και από τον υπάλληλο που συντάσσει την έκθεση ελέγχου που στηρίζει την πράξη ή το πρόστιμο. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανομένων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου και συνετάγη και σχετική έκθεση. Τυχόν, δε, κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ' της ερειδόμενη πράξη

επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου (ΣΤΕ 564/2008).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013):

«Επαρκής αιτιολογία

Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ίδιου νόμου ως άνω νόμου:

«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, ο προσφεύγων με την κρινόμενη προσφυγή ισχυρίζεται ότι δεν υφίστανται παραβάσεις μη έκδοσης και ότι η κρίση της Φορολογικής Αρχής τυγχάνει εσφαλμένη και οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενήργησε η φορολογική αρχή είναι πλημμελείς καθώς πρόκειται για βλάβη του μετρητή και ότι ο ίδιος δεν φέρει ευθύνη καθώς δεν μπορούσε να γνωρίζει τα προβλήματα του μετρητή καθώς ο ογκομετρητής και η πλακέτα του ήταν εξ αρχής από την εγκατάστασή του ελαττωματικοί (2016) ενώ επίσης αναφέρει δεν είναι δυνατό να πουλάει ποσότητες τις οποίες δεν έχει αγοράσει.

Επειδή, ωστόσο ως προς τα ανωτέρω προβαλλόμενα αναφέρονται τα εξής :

-σύμφωνα με την από 13.09.2022 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου την 11.11.2019 στο πρατήριο υγρών καυσίμων που διατηρεί ο προσφεύγων στην περιοχή , από τον οποίο διαπιστώθηκε ότι η εν λόγω επιχείρηση διέθετε προς πώληση και , μέσω μιας αντλίας η οποία διέθετε δύο διανομείς (ακροστόμια διάθεσης). Με την είσοδο των ελεγκτών στην επιχείρηση καταγράφηκαν οι ενδείξεις των μετρητών (ολικών αθροιστών) των δύο διανομέων (ακροστομίων) διάθεσης υγραερίου κίνησης, η λιανική τιμή διάθεσης και διαπιστώθηκε η διασύνδεση της αντλίας διάθεσης υγραερίου με τον φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό (Φ.Η.Μ.), με Α.Μ. , για την έκδοση των στοιχείων λιανικής πώλησης, των τιμολογίων, των παραστατικών διακίνησης και την ολοκλήρωση κάθε παράδοσης αυτών, από την αντλία άμεσα. Επιπλέον, διενεργήθηκε και ποσοτική καταμέτρηση στη μοναδική δεξαμενή υγραερίου κίνησης οχημάτων και συντάχθηκε και υπογράφηκε από τους ελεγκτές και τον προσφεύγοντα πρωτόκολλο ποσοτικής καταμέτρησης. Επίσης ζητήθηκε από το Βιβλίο Παραλαβής και Διακίνησης ποσοτήτων Υγραερίου Κινητήρων του Πρατηρίου, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 της με αριθμό ΔΕΦΚΦ Α ΕΞ 2016 Απόφασης του ΓΓΔΕ, στο οποίο καταγράφονται, μεταξύ άλλων, καθημερινά οι ενδείξεις των μετρητών (ολικών αθροιστών) όλων των διανομέων (ακροστομίων) κατά το κλείσιμο του πρατηρίου.

-Δεδομένου ότι στην ανωτέρω απόφαση τα πρατήρια υγραερίου έχουν υποχρέωση ως προς τις αγορές / παραλαβές τους και τις πωλήσεις/παραδόσεις τους 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 καθώς και οι ενδείξεις του μετρητή κάθε διανομέα μετά την παραλαβή υγραερίου κινητήρων από τις εταιρείες εμπορίας υγραερίου και οι ενδείξεις των μετρητών όλων των διανομέων υγραερίου κινητήρων κατά το κλείσιμο του πρατηρίου.

Για την διαπίστωση αποκλίσεων όπως αναφέρεται και στην ανωτέρω απόφαση συγκρίνονται για το ελεγχόμενο 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 αγορές/παραλαβές κατά την ελεγχόμενη περίοδο (ήτοι: Αρχικό απόθεμα υγραερίου στη δεξαμενή + Αγορές υγραερίου - Τελικό απόθεμα δεξαμενής).

Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας προκειμένου να προσδιορίσει τις φορολογικές υποχρεώσεις του προσφεύγοντος προέβη σε επεξεργασία των δεδομένων των βιβλίων που τηρεί ο προσφεύγων στο πλαίσιο της δραστηριότητάς του και συγκεκριμένα όπως προκύπτει από την έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & ν.4174/2013 (ΚΦΔ) προέβη σε αναλυτικές επαληθεύσεις τόσο ως προς τις αγορές/παραλαβές όσο και ως προς τις πωλήσεις/παραδόσεις υγραερίων καυσίμων και συγκεκριμένα όπως προκύπτει στις σελίδες 14-23 η ελεγκτική αρχή προέβη καταρχήν όπως ανωτέρω αναφέρθηκε σε ποσοτική καταμέτρηση του αποθέματος υγραερίων καυσίμων και στην συνέχεια κατόπιν επεξεργασίας των λογιστικών αρχείων και των ειδικών βιβλίων που τηρεί και που τέθηκαν υπόψη προέβη στην ελεγκτική επαλήθευση της κλειστής αποθήκης προκειμένου να διαπιστωθεί εάν υφίσταται είτε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων για την παράδοση/διάθεση αυτών είτε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικών αγορών-παραλαβής αποθεμάτων.

Στο πλαίσιο αυτό συγκρίθηκαν τα δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από τα παραστατικά αγορών και τα τηρούμενα βιβλία διακίνησης καυσίμων με τα δεδομένα των μετρητών που δείχνουν τις συνολικές παραδόσεις/πωλήσεις. Συγκεκριμένα προσδιορίστηκαν οι πωληθείσες ποσότητες βάσει των δεδομένων των παραστατικών αγορών (ήτοι Αρχικό απόθεμα την 30/10/2016 πλέον αγορές από την 30/10/2016 μέχρι 11/11/2019 μείον ποσότητα που καταμετρήθηκε την 11/11/2019 ως τελικό απόθεμα) ήτοι προσδιορίστηκαν στο ποσό των 402.275,42 ευρώ το εν λόγω ποσό συγκρίθηκε με τις παραδόσεις/ πωλήσεις που προκύπτουν από τις ενδείξεις των μετρητών. Ειδικότερα εν προκειμένω για να προσδιορισθούν οι πωληθείσες ποσότητες από τις ενδείξεις των μετρητών λήφθηκε υπόψη αρχικώς η ένδειξη κατά τον χρόνο εγκατάστασης των μετρητών (30/10/2016) και η ένδειξη των μετρητών μέχρι τις 03/05/2019 (ο χρόνος που διαπιστώθηκε από τον προσφεύγοντα η βλάβη) η διαφορά των δύο ποσών αφορά στις πωληθείσες ποσότητες μέχρι την 03/05/2019. Δεδομένου ότι η αντικατάσταση του μετρητή έγινε την 12/06/2019 ο έλεγχος έλαβε προσθετικά τα δεδομένα του νέου μετρητή από 12/06/2019 μέχρι 11/11/2019 και για το διάστημα από 03/05/2019 μέχρι 12/06/2019 έλαβε υπόψη τα δεδομένα των εκδοθέντων στοιχείων εσόδων. Τα προαναφερόμενα αποτυπώνονται στον παρακάτω πίνακα:

εξεύρεση πωλήσεων λίτρων (βάσει παραλαβών)		εξεύρεση πωλήσεων λίτρων (βάσει μετρητών)		πωλήσεις λίτρων βάσει μετρητών μείον πωλήσεις λίτρων βάσει παραλαβών
	λίτρα σε 15c			
αρχικό απόθεμα δεξαμενής	0,00	άθροισμα ενδείξεων μετρητών την 03/05/2019	533.629,15	
συν (+) αγορές περιόδου ελέγχου	407.675,42	μείον (-) άθροισμα ενδείξεων μετρητών της 30/10/2016	132,42	
		I. Πωληθέντα λίτρα από 31/10/2016 έως 03/05/2019	533.496,73	
		II. Πωληθέντα λίτρα (όπως αυτά προσδιορίστηκαν βάσει εκδοθέντων στοιχείων εσόδων από 04/05/2019 έως και 12/06/2019	3.693,32	
		άθροισμα ενδείξεων μετρητών την 11/11/2019 (όπως καταγράφηκαν κατά τον επιτόπιο έλεγχο)	39.152,00	
		άθροισμα ενδείξεων μετρητών την 13/06/2019 (αρχικές ενδείξεις μετά την αντικατάσταση των μετρητών)	1.115,00	
μείον (-) τελικό απόθεμα δεξαμενής την 11/11/2019 (βάσει ποσοτικής καταμέτρησης)	5.400,00	III. Πωληθέντα λίτρα από 13/06/2019 έως και 11/11/2019	38.037,00	
πωλήσεις χρήσης βάσει παραλαβών	402.275,42	πωλήσεις χρήσης βάσει μετρητών (άθροισμα I + II + III)	575.227,05	172.951,63

Από την ανωτέρω ελεγκτική επαλήθευση διαπιστώθηκε ότι για το χρονικό διάστημα από 31/10/2016 έως και 11/11/2019 παρέλαβε 172.951,63 λίτρα υγραέριο κίνησης, χωρίς να λάβει τα αντίστοιχα παραστατικά αγορών – διακίνησης και εφόσον δεν έλαβε δεν εξέδωσε και τα σχετικά παραστατικά στοιχεία διακίνησης και αξίας παραλαβών.

Σημειώνεται ό η ελεγκτική αρχή δεδομένου ότι διαπιστώθηκε ότι οι πωλήσεις βάσει μετρητών (575.227,05) υπερβαίνουν τις πωλήσεις όπως αυτές προσδιορίστηκαν από τα στοιχεία παραλαβών/αγορών και των αποθεμάτων (402.275,42) σε ποσοστό μεγαλύτερο του 3% ($402.275,42 \times 3\% = 12.068,26$) και άρα εκτός του ανεκτού ορίου, λόγω των θερμοκρασιακών μεταβολών και της ιδιαίτερης φύσης του προϊόντος, θα ενημέρωνε μέσω δελτίου πληροφοριών την αρμόδια τελωνειακή αρχή, προκειμένου να προβεί στη βεβαίωση και είσπραξη από τον πρατηριούχο των φορολογικών επιβαρύνσεων της επιπλέον διαπιστωθείσης διαφοράς,

επιφυλασσομένων και των περί λαθρεμπορίας διατάξεων του Ν. 2960/2001, «Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας».

-Ο έλεγχος πέραν των ανωτέρω προέβη και σε αναλυτικότερες επαληθεύσεις οι οποίες αφορούσαν σε συγκρίσεις μεταξύ των παραδόσεων/πωλήσεων που απεικονίζονται στις ενδείξεις των μετρητών και στις παραδόσεις/πωλήσεις που απεικονίζονται στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εσόδων. Συγκεκριμένα όπως προκύπτει αναλυτικά στις σελίδες 23-114 της έκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας συντάχθηκαν πίνακες για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους στους οποίους καταγράφηκαν αναλυτικά **ημερήσια δεδομένα** με στήλες που αφορούν στις ενδείξεις των μετρητών για ποσότητες σε λίτρα που παραδόθηκαν/πωλήθηκαν η αξία των οποίων προσδιορίσθηκε με βάση τις αναρτημένες τιμές του παρατηρητηρίου τιμών και εν συνεχεία η αξία αυτή συγκρίθηκε με την αξία των εκδοθέντων στοιχείων που εκδίδονταν για τις παραδόσεις/πωλήσεις καθημερινώς. Η εν λόγω αναλυτική ελεγκτική επαλήθευση διαπίστωσε απόκλιση μεταξύ αξίας πωληθέντων λίτρων βάσει των ενδείξεων μετρητών και αξίας πωληθέντων λίτρων βάσει εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων και συγκεκριμένα ανά τρίμηνο διαπιστώθηκε ανακρίβεια των δηλωθέντων εσόδων και των φορολογητέων εκροών ως εξής:

«ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΚΡΟΕΣ/ΕΣΟΔΑ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΠΑ
Α΄ ΤΡΙΜΗΝΟ	1.303,50 €	312,84 €
Β΄ ΤΡΙΜΗΝΟ	4.680,96 €	1.123,43 €
Γ΄ ΤΡΙΜΗΝΟ	7.560,87 €	1.814,61 €
Δ΄ ΤΡΙΜΗΝΟ	9.453,51 €	2.268,84 €
	22.998,84 €	5.519,72 €

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΚΡΟΕΣ/ΕΣΟΔΑ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΠΑ
Α΄ ΤΡΙΜΗΝΟ	6.746,09 €	1.619,06 €
Β΄ ΤΡΙΜΗΝΟ	12.006,06 €	2.881,45 €
Γ΄ ΤΡΙΜΗΝΟ	29.213,04 €	7.011,13 €
Δ΄ ΤΡΙΜΗΝΟ	34.854,11 €	8.364,99 €
ΣΥΝΟΛΟ	82.819,29 €	19.876,63 €

.....

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΜΗ ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΕΚΡΟΕΣ/ΕΣΟΔΑ	ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΠΑ
Α΄ ΤΡΙΜΗΝΟ	35.765,17 €	8.583,64 €
Β΄ ΤΡΙΜΗΝΟ	14.294,64 €	3.430,71 €
ΣΥΝΟΛΟ	50.059,81 €	12.014,35 €

-Η ελεγκτική αρχή επίσης προέβη και σε σχετικές ελεγκτικές επαληθεύσεις σχετικά με το ολοκληρωμένο σύστημα εκροών, καθώς και στην εφαρμογή ηλεκτρονικής διαβίβασης δεδομένων της ΑΑΔΕ -, και στο πλαίσιο αυτό διαπιστώθηκε ότι από την 07/01/2019 ο προσφεύγων είχε εγκαταστήσει ολοκληρωμένο σύστημα εκροών (διασύνδεση των αντλιών υγραερίου, με τον φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό, με Α.Μ. για την αυτόματη έκδοση παραστατικών στοιχείων πώλησης για κάθε πώληση υγραερίου μέσω των αντλιών) και διαβίβαζε τα δεδομένα των πωλήσεων του υγραερίου κίνησης οχημάτων στην ΑΑΔΕ. Διαπιστώθηκε ότι τα δεδομένα των πωλήσεων υγραερίου που διαβιβάζονταν στην ΑΑΔΕ, ήταν τα δεδομένα των εκδοθέντων παραστατικών στοιχείων πωλήσεων που είχαν εκδοθεί μέσω του ΦΗΜ με Α.Μ. Ωστόσο σύμφωνα με την σύγκριση των ημερήσιων δεδομένων με τις ενδείξεις των μετρητών διαπιστώθηκε ότι, για το χρονικό διάστημα από 01/01/2019 έως και 12/06/2019 ο προσφεύγων είχε πουλήσει 91.849,77 λίτρα υγραερίου συνολικής αξίας με φπα 74.728,05€, ενώ για το αντίστοιχο χρονικό διάστημα τα δεδομένα πωλήσεων βάσει των εκδοθέντων παραστατικών στοιχείων εσόδων για το υγραέριο αντιστοιχούσαν σε πωλήσεις 15.448,05 λίτρων συνολικής αξίας με φπα 12.653,89€, όπως αναλυτικά καταγράφονται στον ανωτέρω πίνακα, ήτοι δεν είχε εκδώσει παραστατικά πωλήσεων για την πώληση 76.401,72 λίτρων, συνολικής αξίας με φπα 62.074,16€. Ήτοι από τα ανωτέρω διαπιστώθηκε ότι από την 07/01/2019 έως και 12/06/2019 είχε παρέμβει στο ολοκληρωμένο σύστημα εκροών και δεν εκδίδονταν αυτόματα τα παραστατικά στοιχεία πωλήσεων υγραερίου για πωλήσεις που διενεργούσε κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 31 του Ν. 3784/2009, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν. 4608/2019 και επίσης διαπιστώθηκε ότι δεν διαβίβαζε στην ΑΑΔΕ, τα πραγματικά δεδομένα πωλήσεων υγραερίου, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 1 & 6 του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010, όπως ισχύει, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της απόφασης ΠΟΛ. 1218/2018 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και της απόφασης ΠΟΛ. 1208/2018 της Υφυπουργού Οικονομικών και του άρθρου 31 του Ν. 3784/2009, όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν. 4608/2019.

Κατόπιν των ανωτέρω συνάγεται ότι ο έλεγχος επαρκώς και αιτιολογημένα και με την αναλυτική παράθεση ελεγκτικών επαληθεύσεων και βάσει συγκεκριμένων στοιχείων και αρχείων της επιχείρησης του προσφεύγοντος προέβη στην διαπίστωση των ανωτέρω αποκλίσεων και οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί πλημμελών ελεγκτικών επαληθεύσεων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ο προσφεύγων για την αιτιολόγηση των ανωτέρω αποκλίσεων προβάλλει την βλάβη του διανομέα και συγκεκριμένα με την προσφυγή του αφενός αναφέρει ότι την 31.10.2016 που εγκαταστάθηκε πιστοποιήθηκε από την εταιρεία εγκατάστασής η ορθή λειτουργία του και εφησυχάσθηκε και δεν παρακολουθούσε τις ενδείξεις αυτών αφετέρου αναφέρει ότι ήδη από

την εγκατάστασή του ο εν λόγω διανομέας παρουσίαζε προβλήματα ως προς τον ογκομετρητή και την πλακέτα του τα οποία τα αντιλήφθηκε πολύ αργότερα (στο έτος 2019) όταν παρουσιάστηκε σοβαρή βλάβη οπότε και προέβη σε όλες τις απαιτούμενες ενέργειες και προχώρησε στην αντικατάστασή του.

Ωστόσο από τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας προκύπτει ότι από το διάστημα από 31/10/2016 μέχρι και την 31/12/ 2016 δεν διαπιστώθηκαν αποκλίσεις ως εκ τούτου τα αναφερόμενα από τον προσφεύγοντα περί ελαττωματικής λειτουργίας από τον χρόνο εγκατάστασης δεν επιβεβαιώνονται, καθώς όπως αναφέρεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου:

«... Από την καταγραφή και την επεξεργασία α) των πωληθέντων λίτρων βάσει των ενδείξεων των μετρητών και β) των αγορασθέντων λίτρων, βάσει των παραστατικών αγοράς, για το χρονικό διάστημα του ελέγχου από 31/10/2016 (έναρξη πωλήσεων υγραερίου) έως και 31/12/2017, διαπιστώθηκε ότι δεν υπήρχαν αποκλίσεις, άνω του +- 3% και με το δεδομένο ότι είχε δεξαμενή χωρητικότητας 9.000,00 λίτρων, ως κάτωθι:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΜΕΤΡΗΤΗΣ (ΛΙΤΡΑ)	1	ΜΕΤΡΗΤΗΣ (ΛΙΤΡΑ)	2	ΣΥΝΟΛΟ (ΛΙΤΡΑ)	ΕΝΔΕΙΞΕΩΝ
31/12/2017	54.178,95		128.611,21		182.790,16	
31/10/2016	81,59		50,83		132,42	
ΠΩΛΗΘΕΝΤΑ ΛΙΤΡΑ (βάσει μετρητών)					182.657,74	
ΑΓΟΡΑΣΘΕΝΤΑ ΛΙΤΡΑ (βάσει παραστατικών) (2016 25.333,42 λίτρα) & (2017 158.090,00 λίτρα)					183.423,42	

Σύμφωνα με τα ανωτέρω στοιχεία, διαπιστώθηκε ότι για το χρονικό διάστημα από 31/10/2016 έως και 31/12/2017 οι ενδείξεις των δύο διανομέων λειτουργούν κανονικά και ορθά, καταγράφοντας σωστά τα πωληθέντα λίτρα...».

αφετέρου η απόκλιση υφίσταται για αρκετά μεγάλο χρονικό διάστημα από 01/01/2017-12/06/2019 γεγονός από το οποίο συνάγεται ότι ο προσφεύγων δεν είναι δυνατό στα πλαίσια της δραστηριοποίησής του και της διαχείρισης του αλλά και στο πλαίσιο των υποχρεώσεων που ορίζει το προαναφερθέν ειδικό νομικό πλαίσιο που αφορά στην εύρυθμη λειτουργία της επιχείρησής του να μην ελέγχει την λειτουργία αυτών και να μην είχε διαπιστώσει ότι οι μετρητές κατέγραφαν ενδείξεις που απέκλιναν σημαντικά από τα εκδοθέντα στοιχεία του, πόσο μάλλον όταν ως ο ίδιος αναφέρει ότι κατά την εγκατάσταση του διανομέα είχαν δημιουργηθεί ορισμένα προβλήματα, ήτοι ένας λόγος ακόμη παραπάνω και πέραν των υποχρεώσεων που του ορίζει το προαναφερθέν φορολογικό και τελωνειακό πλαίσιο για την παρακολούθηση των ενδείξεων.

Σημειώνεται ότι ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο τεχνικός διαπίστωσε βλάβη και μάλιστα αναφέρει ότι ο τεχνικός βεβαίωσε ότι ο διανομέας ήταν ελαττωματικός εξ αρχής και από την στιγμή που διαπιστώθηκε η βλάβη ο ίδιος προέβη σε όλες τις προβλεπόμενες ενέργειες. Ωστόσο ως προς τον ισχυρισμό ότι ο διανομέας ήταν ελαττωματικός εξ' αρχής ως ανωτέρω αναφέρεται δεν πιστοποιείται από την εταιρεία εγκατάστασης αλλά ούτε και επιβεβαιώνεται και από τα ημερησία δεδομένα καθώς δεν προέκυψαν διαφορές και αποκλίσεις από την αρχή της λειτουργίας του ενώ ως προς το ότι ο προσφεύγων προέβη σε άμεσες ενέργειες κατόπιν της διαπιστωθείσας βλάβης, όπως καταγράφεται και στην οικεία έκθεση ελέγχου ο διανομέας για το εν λόγω εξακολουθούσε να λειτουργεί παρά και την βλάβη που διαπιστώθηκε το έτος

2019 ενώ επίσης δεν αναφέρονται από την πλευρά του πληροφορίες ως προς τον χρόνο ενημέρωσης της αρμόδιας αρχής για την διαπιστωθείσα βλάβη.

Συγκεκριμένα στην οικεία έκθεση ελέγχου αναφέρεται:

«...Στις 14/03/2019, σύμφωνα με το με αριθμό δελτίο βλάβης – εντολή αποκατάστασης βλάβης της εταιρείας ο ελεγχόμενος διαπίστωσε ότι ενώ έγινε προσπάθεια διασύνδεσης του διανομέα στο σύστημα εισροών – εκροών, αυτό δεν κατέστη δυνατό λόγω εσφαλμένου λογισμικού.

.....

Επίσης στις 10/05/2019, στο με Νο/10-05-2019 δελτίο τεχνικής υποστήριξης της εταιρίας ΟΕ, με ΑΦΜ, ο τεχνικός στο πεδίο καταγραφής «ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΒΛΑΒΗΣ» καταγράφει «Ο ογκομετρητής & η πλακέτα εξαρχής ήταν ελαττωματικοί και γι αυτό είναι οι ενδείξεις των μετρητών λανθασμένες. Προτάθηκε η αντικατάσταση του διανομέα».

Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, εφόσον το πρόβλημα είχε να κάνει με την μη ορθή καταγραφή των διατεθέντων λίτρων από τον μετρητή του διανομέα, τότε ο ελεγχόμενος θα έπρεπε να είχε θέσει τον διανομέα εκτός λειτουργίας μέχρι και την αποκατάσταση της βλάβης, πράγμα το οποίο δεν έγινε, όπως διαπιστώνεται από την ύπαρξη πωλήσεων, ούτε στις 14/03/2019 αλλά ούτε και στις 10/05/2019, ως είχε υποχρέωση.

Στις 22/05/2019 σύμφωνα με το με αριθμό δελτίο τεχνικής εξυπηρέτησης της εταιρίας ΟΕ, με ΑΦΜ, αντικαταστάθηκαν και οι δυο διανομείς και καταγράφηκαν ως ενδείξεις των δύο παλιών μετρητών & αντίστοιχα.

Από την επεξεργασία και την ανάλυση των καταγεγραμμένων ενδείξεων των μετρητών σχετικά με την ημερομηνία που διενεργήθηκε ο έλεγχος από την ανωτέρω εταιρεία αρχικά στις 10/05/2019 αλλά και την ημερομηνία που αντικαταστάθηκαν οι μετρητές στις 22/05/2019, διαπιστώθηκε ότι ενώ την 03/05/2019 οι ενδείξεις των μετρητών ήταν 176.186,52 & 357.442,63 αντίστοιχα, στις 22/05/2019 που αντικαταστάθηκαν, ο τεχνικός κατέγραψε ως ενδείξεις & αντίστοιχα.

Σημειώνεται ότι καταγεγραμμένες περιπτώσεις με ανάλογες ενδείξεις ήταν την 09/05/2019 με ενδείξεις και την 16/05/2019 με ενδείξεις

Από τα ανωτέρω στοιχεία διαπιστώθηκε ότι και των δύο διανομέων οι μετρητές είχαν πρόβλημα αφού και οι καταγεγραμμένες ενδείξεις του Β' μετρητή στις 09/05/2019 & 16/05/2019 ήταν, σημαντικά μειωμένες από την καταγεγραμμένη ένδειξη της 03/05/2019 που ήταν

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι μετρητές ή είχαν αντικατασταθεί με νέους ή υπήρξε παρέμβαση στους υφιστάμενους και είχαν αλλοιωθεί οι ενδείξεις αυτών.

Επίσης σύμφωνα με τα ανωτέρω, η καταγραφή του τεχνικού ότι ο διανομέας ήταν ελαττωματικός εξ αρχής δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα γιατί δεν τεκμηριώνεται από κανένα στοιχείο. Ο κάθε τεχνικός διαπιστώνει πρόβλημα επί των μετρητών, κατόπιν επιτόπιου ελέγχου και για την δεδομένη στιγμή. Δεν θα μπορούσε δηλαδή να διαγνώσει από πότε έχει δημιουργηθεί το πρόβλημα.

Το χρονικό διάστημα που προκύπτει ότι έχει δημιουργηθεί πρόβλημα είναι από 04/05/2019 έως 09/05/2019 μία μόλις ημέρα πριν τον έλεγχο της 10/05/2019.

Σημειώνεται ότι ενώ αναφέρει ότι προέβη ευθύς αμέσως σε σφράγιση του παλιού διανομέα, εντούτοις από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο διανομέας είχε καταγράψει πωληθέντα λίτρα, που σημαίνει ότι ήταν σε λειτουργία, ως κάτωθι:

ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΜΕΤΡΗΤΗΣ 1	ΠΩΛΗΘΕΝΤΑ ΛΙΤΡΑ	ΜΕΤΡΗΤΗΣ 2	ΠΩΛΗΘΕΝΤΑ ΛΙΤΡΑ	ΣΥΝΟΛΟ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΛΙΤΡΩΝ
09/05/2019					
16/05/2019		720,00		1.000,00	1.720,00
22/05/2019		858,00		1.000,00	1.858,00
ΣΥΝΟΛΑ		1.578,00		2.000,00	3.578,00

.....».

Επειδή, κατόπιν του διενεργηθέντος ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας διαπιστώθηκαν οι κάτωθι παραβάσεις: α) μη έκδοση απροσδιόριστου πλήθους φορολογικών στοιχείων, κατά το φορολογικό έτος 2017, συνολικής καθαρής αξίας συναλλαγής 22.998,85 €, πλέον αξίας ΦΠΑ 5.519,72 €, ήτοι τελική αξία συναλλαγής 28.518,57 €, για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 των Ε.Λ.Π., β) μη έκδοση απροσδιόριστου πλήθους φορολογικών στοιχείων, κατά το φορολογικό έτος 2018, συνολικής καθαρής αξίας συναλλαγής 82.594,34 €, πλέον αξίας ΦΠΑ 19.822,64 €, ήτοι τελική αξία συναλλαγής 102.416,98 €, για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 των Ε.Λ.Π., γ) μη έκδοση απροσδιόριστου πλήθους φορολογικών στοιχείων, κατά το φορολογικό έτος 2019, συνολικής καθαρής αξίας συναλλαγής 50.059,81 €, πλέον αξίας ΦΠΑ 12.014,35 €, ήτοι τελική αξία συναλλαγής 62.074,16 €, για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 των Ε.Λ.Π. και δ) μη διαβίβαση αποκλειστικά ηλεκτρονικά των πραγματικών δεδομένων πωλήσεων υγραερίου από τον εν χρήσει ΦΗΜ για 64 ημέρες από 01.03.2019 έως 03.05.2019, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54§1 περ. ιγ' του ν.4987/2022. Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 13.09.2022 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & ν.4174/2013 (ΚΦΔ), η οποία διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Αγρινίου και εκδόθηκαν οι κάτωθι πράξεις του Προϊσταμένου της εν λόγω Υπηρεσίας: α) η με αριθ./2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α παρ. 1 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2017, β) η με αριθ./2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α παρ. 1 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2018, γ) η με αριθ./2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α παρ. 1 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2019 και δ) η με αριθ./2023 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 παρ. 1 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2019.

Επειδή, ο προσφεύγων κατά των ανωτέρω πράξεων ανωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου άσκησε την από 18.09.2023 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή, η οποία απορρίφθηκε από τον Προϊστάμενο της Υπηρεσίας μας με την έκδοση της υπ' αριθ./15.01.2024 απόφασής του.

Επειδή, η Φορολογική Αρχή ορθώς και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις προέβη σε διενέργεια ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ διαπιστώνοντας και καταλογίζοντας τις διαφορές φορολογητέας ύλης που διαπίστωσε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.

Επειδή, η με ημερομηνία θεώρησης 06.10.2023 έκθεση ελέγχου εισοδήματος (ν.4172/2013) της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου βασίστηκε στα ευρήματα της από 13.09.2022 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4174/2013 (ΚΦΔ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, στην οποία αναγράφονται οι διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, επίσης εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά παραστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Επομένως, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς εκδόθηκαν σε βάρος του προσφεύγοντος οι προσβαλλόμενες πράξεις ενώ οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 07.11.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, επιτηδευματία με έδρα το, οδός, αριθ., νομίμως εκπροσωπούμενου, και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου: α) της με αριθ. /06.10.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2017 και β) της με αριθ. /06.10.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, και γ) της με αριθ. /06.10.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019.

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

Φορολογικό έτος 2017

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα εισόδημα	Του υπόχρεου	0,07	-5.372,73	-5.372,80
	της συζύγου			
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			
	Χρωστικό ποσό			
Προκαταβολή φόρου				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/ου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης				
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή	650,00	650,00	
	για επιστροφή			

(ως η υπ' αριθ./06-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου)

Φορολογικό έτος 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα εισόδημα	Του υπόχρεου	5.256,25	106.296,32	101.040,07
	της συζύγου			
Φόρος	Πιστωτικό ποσό	107,64		40.437,33
	Χρωστικό ποσό		40.329,69	
Προκαταβολή φόρου				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			20.218,67	20.218,67
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/ου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			6.917,58	6.917,58
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	
Διαφορά συμψηφισμού		542,36	542,36	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή		67.573,58	67.573,58
	για επιστροφή			

(ως η υπ' αριθ./06-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου)

Φορολογικό έτος 2019

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Φορολογητέα εισόδημα	Του υπόχρεου	0,82	37.318,59	37.317,77
	της συζύγου			
Φόρος	Πιστωτικό ποσό			10.007,57
	Χρωστικό ποσό	0,10	10.007,67	
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων		11,52	11,52	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτ/ου		2,30	2,30	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.			5.003,79	5.003,79
Πρόστιμο τελών χαρτοσήμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πρόστιμο τελών χαρτ/ου				
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης			1.151,71	1.151,71
Τέλος επιτηδεύματος		650,00	650,00	

Διαφορά συμψηφισμού		663,92	663,92	
Σύνολο φόρων, τελών και εισφορών	για καταβολή		16.163,07	16.163,07
	για επιστροφή			

(ως η υπ' αριθ./06-10-2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αγρινίου)

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

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.