



Καλλιθέα, 26/3/2024

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 772

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604552
E-mail : ded.ath@aade.gr

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- 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 υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 28.11.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Ε.», με ΑΦΜ και αντικείμενο δραστηριότητας «.....» που εδρεύει στη Λακωνίας (..... χλμ. Ε.Ο.), κατά της υπ' αριθ. /25.10.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. , φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /25.10.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ., φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 17.10.2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) και ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την εισήγηση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 28.11.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /25.10.2023 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικής περιόδου 01.01.2019 -18.10.2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 4.726,96 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α §1' του Κ.Φ.Δ., επειδή κατόπιν ελέγχου που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης απροσδιόριστου πλήθους φορολογικών στοιχείων συνολικής αξίας συναλλαγής 60.727,49 €, για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 των Ε.Λ.Π.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της με ημερομηνία θεώρησης 17.10.2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, η οποία συνετάγη κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου στο υποκατάστημα (.....) της προσφεύγουσας δυνάμει της υπ' αριθ. /20.12.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Όπως αναφέρεται στην με ημερομηνία θεώρησης 17.10.2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, δυνάμει της υπ' αριθ. /20.12.2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, διενεργήθηκε έλεγχος στο υποκατάστημα (.....) της προσφεύγουσας επιχείρησης, που βρίσκεται στην, στο χλμ., για την ορθή εφαρμογή τη.....) σχετικά με τη νόμιμη χρησιμοποίηση των, σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αρ. ΔΕΦΚΦ Α 1096142/08.07.2016 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και την έκδοση των φορολογικών στοιχείων εσόδων για τα πωληθέντα λίτρα υγραερίου, βάσει των ενδείξεων των μετρητών ολικής καταγραφής (totaliser). Ειδικότερα, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα :

α) για το χρονικό διάστημα 27.03.2017 31.12.2017 πούλησε σε απροσδιόριστο πλήθος ιδιωτών πελατών (.....), υγραέριο κίνησης οχημάτων συνολικής αξίας 71.369,67 ευρώ [με Φ.Π.Α.] και δεν εξέδωσε αμέσως με την παράδοση των αγαθών, απροσδιόριστο πλήθος αποδείξεων λιανικής πώλησης (ΑΛΠ) από τους εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, όπως αναλυτικά καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του Ιδίου νόμου.

β) για το χρονικό διάστημα 01.01.2018 - 31.12.2018 πούλησε σε απροσδιόριστο πλήθος ιδιωτών πελατών, υγραέριο κίνησης οχημάτων συνολικής αξίας 48.845,25 ευρώ [με Φ.Π.Α.] και δεν εξέδωσε αμέσως με την παράδοση των αγαθών, απροσδιόριστο πλήθος αποδείξεων λιανικής πώλησης (ΑΛΠ) από τους εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, όπως αναλυτικά καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, κατά παράβαση των διατάξεων

των άρθρων 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του Ιδίου νόμου.

γ) για το χρονικό διάστημα 01.01.2019 18.10.2019 πούλησε σε απροσδιόριστο πλήθος ιδιωτών πελατών, υγραέριο κίνησης οχημάτων συνολικής αξίας 60.727,49 ευρώ [με Φ.Π.Α.] και δεν εξέδωσε αμέσως με την παράδοση των αγαθών, απροσδιόριστο πλήθος αποδείξεων λιανικής πώλησης (ΑΛΠ) από τους εν χρήσει Φ.Η.Μ. ή άλλου φορολογικού στοιχείου εσόδου, όπως αναλυτικά καταγράφονται στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του Ιδίου νόμου.

δ) δεν διαβίβαζε ηλεκτρονικά τα δεδομένα των παραστατικών πωλήσεων που εκδίδονταν από τους Φ.Η.Μ. για την διάθεση υγραερίου κίνησης οχημάτων από 01/03/2019 έως και την 19/06/2019 και μετέπειτα στις 24/06/2019, 15/07/2019 καθώς και από 23/08/2019 έως 02/09/2019, ήτοι για εκατόν είκοσι τέσσερις (124) ημέρες, 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.

Επί των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου, εκδόθηκε το υπ' αριθ...../27.06.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε Ακρόαση, με το οποίο εκλήθη η προσφεύγουσα να εκθέσει τις απόψεις της ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις, προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο. Επίσης, εκδόθηκε η υπ' αριθ./27.06.2023 πράξη Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου αναφορικά με τις ανωτέρω παραβάσεις. Η προσφεύγουσα επιχείρηση ανταποκρινόμενη στην ανωτέρω πρόσκληση των ελεγκτών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, υπέβαλε τα υπ' αριθμ. πρωτ./17.07.2023 &/24.07.2023 Υπομνήματα παροχής εξηγήσεων. Εν συνεχεία, στη βάση των διαπιστώσεων του ελέγχου συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 17.10.2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) των υπαλλήλων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας,, η οποία διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, στην αρμοδιότητα της οποίας ανήκει η προσφεύγουσα επιχείρηση, με το υπ' αριθ. πρωτ./18.10.2023 έγγραφο της ανωτέρω ελεγκτικής υπηρεσίας. Ακολούθως, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, υιοθετώντας το πόρισμα του ελέγχου που διενήργησε η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, εξέδωσε μεταξύ άλλων, την υπ' αριθ./25.10.2023 προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου (άρθρου 58Α Ν. 4987/2022), φορολογικού έτους 2019, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, πρόστιμο ποσού 4.726,96 ευρώ, λόγω μη έκδοσης απροσδιόριστου πλήθους αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλων στοιχείων εσόδων κατά τη φορολογική περίοδο 01.01.2019 — 18.10.2019, συνολικής αξίας 60.727,49 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 και 5 του Ιδίου νόμου.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικής περιόδου 01.01.2019 - 31.12.2019, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένες και αυθαίρετες παραδοχές και συλλογισμοί του ελέγχου ότι οι εκδοθείσες αποδείξεις λιανικής πώλησης από μη συνδεδεμένο ΦΗΜ, δεν αφορούσαν σε πωλήσεις αλλά σε πωλήσεις (μίγματος,).
- Εσφαλμένη η παραδοχή του ελέγχου ότι στο κεντρικό κατάστημα της επιχείρησης γινόταν πώληση φιαλών μόνο χονδρικής και στο υποκατάστημα αυτής μόνο λιανικής, με αποτέλεσμα να ληφθούν υπόψη από τον έλεγχο μόνο οι αποδείξεις χονδρικής πώλησης

φιαλών και να μην ληφθούν καθόλου υπόψη οι αποδείξεις λιανικής πώλησης που είχαν εκδοθεί από τους ΦΗΜ με και του κεντρικού καταστήματος και αφορούσαν κατά κύριο λόγο σε πωλήσεις ανερχόμενες για το έτος 2019 στο ποσό των 22.528 ευρώ πλέον ΦΠΑ.

- Στην πραγματικότητα, ως ισχυρίζεται η προσφεύγουσα, όλες οι πωλήσεις φιαλών χονδρικές και λιανικές γίνονταν μόνο στο κεντρικό, στο υποκατάστημα δεν πωλούνταν καθόλου φιάλες υγραερίου. Συγκεκριμένα από το κεντρικό κατάστημα γινόταν η διακίνηση μόνον τριών ειδών προϊόντων: α), εκ των οποίων οι πωλήσεις των φιαλών ανέρχονται, διαχρονικά, κατά μέσο όρο στο 80% περίπου των συνολικών πωλήσεων. Σύμφωνα δε με την ισχύουσα κατά το έτος 2019 νομοθεσία δεν υφίστατο υποχρέωση ιδιαίτερης απεικόνισης εκάστου πωλούμενου προϊόντος στις εκδιδόμενες αποδείξεις λιανικής πώλησης, αλλά η υποχρέωσή της περιοριζόταν στην κατηγοριοποίηση των εν λόγω αποδείξεων βάσει συντελεστή ΦΠΑ. Δεδομένου δε του ότι οι φιάλες είχαν τον ίδιο συντελεστή ΦΠΑ με τα έτερα δύο πωλούμενα προϊόντα (ξυλάνθρακα και δοχεία λαδιού), είναι προφανές ότι οι αποδείξεις λιανικής του κεντρικού καταστήματος του έτους 2019, που είχαν εκδοθεί από τους ΦΗΜ με και, αφορούσαν κατά το συντριπτικά μεγαλύτερο μέρος τους (80%) σε πωλήσεις φιαλών.
- ο έλεγχος εσφαλμένα δεν έλαβε υπόψη του αποδείξεις λιανικής πώλησης που εξέδωσε η προσφεύγουσα από ηλεκτρονικό υπολογιστή κατά το χρονικό διάστημα από 1/7/2019 έως και 18/10/2019, συνολικής αξίας 52.028,12 ευρώ με την αιτιολογία ότι αυτές εκδόθηκαν κατόπιν και συνεπεία του επιτόπιου ελέγχου που διενεργήθηκε στις 19/10/2019 και της υπ' αριθμ./19.10.2019 πρόσκλησης για διάθεση λογιστικών αρχείων.
- Αποδέχεται τη διαπίστωση του ελέγχου ότι το επίμαχο φορολογικό έτος 2019 δεν εξέδωσε αποδείξεις για λιανικώς πωληθέντα λίτρα υγραερίου κίνησης αξίας 25.653,67 ευρώ, όμως αρνείται κατηγορηματικά την πρόσθεση σε αυτό και του ποσού των 35.073,82 ευρώ, καθώς το εν λόγω ποσό έχει εκδοθεί από την πλευρά της και αφορά σε πώληση υγραερίου κίνησης και ο έλεγχος ως προς τις φιάλες υγραερίου όφειλε να λάβει υπόψη του και τις αποδείξεις λιανικής πώλησης που έχουν εκδοθεί από το κεντρικό καθότι το 80% των αποδείξεων λιανικής αφορούν σε πωλήσεις φιαλών.

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, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014** ορίζεται ότι:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και

άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

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

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

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

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

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

4. [...]

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

6. [...]

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. [...]

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» 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» β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

Επειδή, στην με αριθμό Αριθ. ΔΕΦΚΦ Α 1096142 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. Α2-718/2014, 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 προβλεπόμενων στην παρ. 2 του άρθρου 2 στοιχείων.
- Στον έλεγχο των δελτίων αποστολής/τιμολογίων -δελτίων αποστολής, για τη διαπίστωση αναγραφής των προβλεπόμενων 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, 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 (LPG) και συμπιεσμένου φυσικού αερίου (CNG)

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 υδροποιημένου 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/ση 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, 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 Φ2-1617/07.12.2010, όπως τροποποιήθηκε με την ΚΥΑ Φ2-2022/14.11.2012,

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. 1061419 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, με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ΚΦΔ (όπως ισχύει από 25.07.2016):

«Άρθρο 58Α

Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

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.

Στην 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 Κ.Φ.Δ. :

«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 171 ν. 2717/1999**, όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά. [...]. 2. [...]. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη. 5. [...]. 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται μόνο εφόσον ο νόμος που διέπει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά.»

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

«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, η προσφεύγουσα με την κρινόμενη προσφυγή κατά βάση ισχυρίζεται :

-Ως εσφαλμένες και αυθαίρετες τις παραδοχές και τους συλλογισμούς του ελέγχου ότι οι εκδοθείσες αποδείξεις λιανικής πώλησης υγραερίου κίνησης από μη συνδεδεμένο ΦΗΜ, δεν αφορούσαν σε πωλήσεις υγραερίου κίνησης οχημάτων αλλά σε πωλήσεις φιαλών (μίγματος,).

-ως εσφαλμένη επίσης την παραδοχή του ελέγχου ότι στο κεντρικό κατάστημα της επιχείρησης γινόταν πώληση φιαλών μόνο χονδρικώς και στο υποκατάστημα αυτής μόνο λιανικώς, με αποτέλεσμα να ληφθούν υπόψη από τον έλεγχο μόνο οι αποδείξεις χονδρικής πώλησης φιαλών του κεντρικού και να μην ληφθούν καθόλου υπόψη οι αποδείξεις λιανικής πώλησης που είχαν εκδοθεί από το κεντρικό κατάστημα και κατά 80% αφορούσαν σε πωλήσεις φιαλών. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στην πραγματικότητα όλες οι πωλήσεις γίνονταν μόνο στο κεντρικό, και στο υποκατάστημα δεν πωλούνταν καθόλου φιάλες Συγκεκριμένα από το κεντρικό κατάστημα γινόταν η διακίνηση μόνον τριών ειδών προϊόντων: α), διαχρονικά, κατά μέσο όρο στο 80% περίπου των συνολικών πωλήσεων. Σύμφωνα δε με την ισχύουσα κατά το έτος 2019 νομοθεσία δεν υφίστατο υποχρέωση ιδιαίτερης απεικόνισης εκάστου πωλούμενου προϊόντος στις εκδιδόμενες αποδείξεις λιανικής πώλησης, αλλά η υποχρέωσή της περιοριζόταν στην κατηγοριοποίηση των εν λόγω αποδείξεων βάσει συντελεστή ΦΠΑ, ως εκ τούτου όλα τα στοιχεία για πωλήσεις φιαλών έχουν εκδοθεί από το κεντρικό και συνεπώς ότι έχει εκδοθεί στο υποκατάστημα αφορά μόνο σε πωλήσεις υγραερίου κίνησης και όχι φιαλών.

-ο έλεγχος εσφαλμένα δεν έλαβε υπόψη του αποδείξεις λιανικής πώλησης που εξέδωσε η προσφεύγουσα από ηλεκτρονικό υπολογιστή κατά το χρονικό διάστημα από 1/7/2019 έως και 18/10/2019, συνολικής αξίας 52.028,12 ευρώ με την αιτιολογία ότι αυτές εκδόθηκαν κατόπιν και συνεπεία του επιτόπιου ελέγχου που διενεργήθηκε στις 19/10/2019 και της υπ' αριθμ. /19.10.2019 πρόσκλησης για διάθεση λογιστικών αρχείων.

-Αποδέχεται τη διαπίστωση του ελέγχου ότι το επίμαχο φορολογικό έτος 2019 δεν εξέδωσε αποδείξεις για λιανικώς πωληθέντα λίτρα υγραερίου κίνησης αξίας 25.653,67 ευρώ, όμως

αρνείται κατηγορηματικά ότι πωλούσε λιανικώς φιάλες από το υποκατάστημα ως εσφαλμένως θεώρησε ο έλεγχος.

Επειδή, ωστόσο οι ανωτέρω προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι καθότι ο έλεγχος δεν προέβη στις διαπιστώσεις του κατόπιν αυθαίρετων παραδοχών αλλά διενήργησε ελεγκτικές επαληθεύσεις επί των βιβλίων και στοιχείων και λοιπών πληροφοριών που τέθηκαν υπόψη του από την πλευρά της προσφεύγουσας, ως αναλυτικά καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου και συγκεκριμένα προέβη σε έλεγχο κλειστής αποθήκης τόσο για τις φιάλες όσο και για το υγραέριο κίνησης και προσδιόρισε από τις αγορασθείσες ποσότητες σε συνδυασμό με τα αποθέματα αρχής και τέλους, τις πωληθείσες ποσότητες. Ως προς τις φιάλες, δεδομένου ότι βάσει των βιβλίων και στοιχείων που τέθηκαν από το κεντρικό αλλά και από τις σχετικές δηλώσεις του διαχειριστή της εταιρείας ότι στο κεντρικό δεν πραγματοποιούνταν λιανική πώληση φιαλών, η παρακάτω απόκλιση που διαπιστώθηκε μεταξύ των πωληθεισών ποσοτήτων και αξίας αυτών που προσδιόρισε ο έλεγχος και των παραστατικών για χονδρικές πωλήσεις που είχε εκδώσει η προσφεύγουσα και συγκεκριμένα ανά έτος:

ΕΤΟΣ	ΑΠΟΘΕΜΑ ΑΡΧΗΣ	ΑΓΟΡΕΣ	ΑΠΟΘΕΜΑ ΤΕΛΟΥΣ	ΠΩΛΗΘΕΙΣΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΕΣ	ΠΩΛΗΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΧΟΝΔΡΙΚΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΚΕΝΤΡΙΚΟΥ	ΑΠΟΚΛΙΣΗ/Η ΟΠΟΙΑ ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΘΗΚΕ ΜΕ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΛΠ ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΑΠΟ ΤΟ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ
2017	53,00	16.800,00	500,00	16.353,00	321.055,72	276.139,84	44.915,88
2018	500,00	17.774,00	508,00	17.770,00	316.192,75	282.157,85	34.034,90
2019	508,00	7.238,00	217,00	7.529,00	142.502,47	107.428,65	35.073,82

Η ως άνω απόκλιση αιτιολογήθηκε, από τις λιανικές πωλήσεις που πραγματοποιούνταν στο υποκατάστημα.

Ενώ ως προς για τις πωλήσεις υγραερίου κίνησης διαπιστώθηκαν ανά έτος οι παρακάτω αποκλίσεις:

ΕΤΟΣ	ΠΩΛΗΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ ΥΓΡΑΕΡΙΟΥ ΚΙΝΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΛΙΑΝΙΚΩΣ	ΠΩΛΗΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ ΥΓΡΑΕΡΙΟΥ ΚΙΝΗΣΗΣ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΩΛΗΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ ΒΑΣΕΙ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΑΛΠ ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ	ΠΩΛΗΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ ΑΛΠ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΙ ΣΕ ΦΙΑΛΕΣ	ΠΩΛΗΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ ΑΛΠ ΠΟΥ ΑΦΟΡΑ ΣΕ ΥΓΡΑΕΡΙΟ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΑΠΟΚΛΙΣΗ/ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΛΠ ΓΙΑ ΥΓΡΑΕΡΙΟ ΚΙΝΗΣΗΣ
2017	257.393,59	206.028,59	179.574,80	44.915,88	134.658,92	71.369,67
2018	331.556,90	274.854,31	260.043,96	34.034,90	226.009,06	48.845,25
2019	296.018,70	235.040,65	209.386,98	35.073,82	174.313,16	60.727,49

Ειδικότερα όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και όπως αναφέρεται στην με ημερομηνία θεώρησης 17.10.2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014(Ε.Λ.Π.) και ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας (βλ. σελ. 13-25 και 86-109) κατά τον διενεργηθέντα έλεγχο η ελεγκτική αρχή κατόπιν συγκέντρωσης των βιβλίων και στοιχείων και όλων των πληροφοριών ως προς την λειτουργία της προσφεύγουσας προέβη διεξοδικά σε ελεγκτικές επαληθεύσεις οι οποίες με την παρούσα ενδεικτικώς αναφέρονται:

.....

- Καταγράφοντας για το χρονικό από 01/01/2019 έως 18/10/2019 από τα βιβλία παρεληφθεισών ποσοτήτων υγραερίου κινητήρων, τις ενδείξεις των μετρητών των δύο διανομένων ανά ημέρα, προσδιορίστηκε το σύνολο των πραγματικά διατεθέντων λίτρων ανά ημέρα.

Σημειώνεται ότι δεν προσκομίστηκαν έως και την συγγραφή της παρούσας έκθεσης κανένα στοιχείο από την ελεγχόμενη οντότητα σχετικά με τυχόν λιτρομετρήσεις ή διατεθείσες ποσότητες με στοιχεία διακίνησης (δελτία αποστολής).

- Έπειτα από τα πραγματικά διατεθέντα λίτρα ανά ημέρα αφαιρέθηκαν τα λίτρα που διατέθηκαν χονδρικώς (πωλήσεις λίτρων βάσει τιμολογίων), βάσει των προσκομισθέντος στοιχείων χονδρικής πώλησης ήτοι τιμολόγια πώλησης αθροιζόμενα ανά ημέρα αντίστοιχα και προσδιορίστηκαν τα λιανικώς διατεθέντα λίτρα ανά ημέρα.
- Στη συνέχεια καταγράφηκε η ληφθείσα τιμή ελέγχου η οποία για το χρονικό διάστημα από 01/01/2019 έως 08/05/2019 είναι αυτή της λιανικής τιμής διάθεσης του παρατηρητηρίου τιμών, ενώ για το εναπομείναν διάστημα (λόγω μη γνωστοποίησης λιανικής τιμής διάθεσης στο παρατηρητήριο τιμών) ήτοι από 09/05/2019 έως 18/10/2019 είναι αυτή των τιμολογίων χονδρικής πώλησης,
- Έπειτα πολλαπλασιάζοντας τα λιανικώς πωληθέντα λίτρα ανά ημέρα, με την προσδιορισθείσα (προηγούμενως) λιανική τιμή διάθεσης υγραερίου (βάσει ελέγχου) προσδιορίστηκε η αξία λιανικών πωλήσεων με φπα ανά ημέρα.
- Τέλος αφαιρώντας από τη συνολική αξία λιανικών πωλήσεων (βάσει εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων) τη συνολική αξία λιανικών πωλήσεων (βάσει διατεθέντων λίτρων μετρητών και ληφθείσας τιμής ελέγχου) > προσδιορίστηκε η συνολική αξία με φπα, των μη εκδοθέντων στοιχείων εσόδων για τις πωλήσεις υγραερίου κίνησης λιανικώς ανά ημέρα.

Στον κάτωθι Πίνακα 3(2019) αποτυπώνονται τα ανωτέρω περιγραφόμενα ενώ στους Πίνακες 2Α(2019), 2Β(2019), και 2Γ(2019) αποτυπώνεται βάσει της ίδιας μεθοδολογίας που περιεγράφηκε λεπτομερώς στο έτος 2017 η συνολική αξία πωλήσεων αφορούσα πωλήσεις φιαλών υγραερίου, πωλημένων στο υποκατάστημα λιανικώς και αποτυπωμένων ως πωλήσεις υγραερίου κίνησης οχημάτων.

.....

Στις σελίδες 21 παράγρ. Β' έως σελ. 24 της ίδιας ως άνω έκθεσης ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας αναφέρονται τα κάτωθι:

Β) Προσθετικά της ανωτέρω προσδιοριζόμενης συνολικής αξίας των μη εκδοθέντων στοιχείων εσόδων για τις πωλήσεις υγραερίου κίνησης λιανικώς ανά ημέρα βασιζόμενη αποκλειστικά στις ενδείξεις των μετρητών των δύο (2) ακροστομίων ο έλεγχος προέβη στην αναπροσαρμογή των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων υγραερίου κίνησης οχημάτων στο φορολογικά έτη 2017, 2018 και 2019 (έως 07/05/2019) κι αυτό διότι;

Κατά τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων στο φορολογικό έτος 2019 διαπιστώθηκε ότι ενώ η οντότητα είχε ενταχθεί, ως προς το υγραέριο κίνησης οχημάτων, στις 08/05/2019 στην αυτόματη έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης (χρησιμοποιηθέν Φ.Η.Μ.), εντούτοις μας είχε προσκομίσει λιανικές πωλήσεις για υγραέριο κίνησης, βάσει εκδοθέντων αποδείξεων από τον Φ.Η.Μ. με Α.Μ., το οποίο είναι μη λογικό, Κατόπιν διενέργειας ενδελεχούς ελέγχου, διαπίστωσε, αρχικά για το φορολογικό έτος 2019, ότι οι εν λόγω πωλήσεις αφορούσαν λιανικές πωλήσεις φιαλών (μίγματος,) και όχι κίνησης οχημάτων.

Συγκεκριμένα για να καταλήξει ο έλεγχος σ' αυτή τη διαπίστωση ζήτησε και έλαβε από την

οντότητα τη απογραφή σε φιάλες της 31/12/2018 ανά είδος, τις αγορές σε φιάλες ανά είδος για το 2019 από τις προμηθεύτριες εταιρίες (τις οποίες και σύγκρινε ως αξίες με αυτές των σταλθέντων καρτελών της οντότητας) και τα τιμολόγια χονδρικής διάθεσης φιαλών από την οντότητα (ένα ανά ημερομηνία).

Κατόπιν προσδιόρισε τις πωληθείσες φιάλες στο έτος 2019 ανά είδος και βάσει της προσδιορισθείσας μεσοσταθμικής τιμής πώλησης (αποκλειστικά από τα τιμολόγια χονδρικής της οντότητας) προσδιόρισε ποια θα έπρεπε να είναι η αξία των πωληθέντων φιαλών στο 2019 και συγκεκριμένα στο χρονικό διάστημα 01/01-07/05/2019 (στο προ ένταξης στην αυτόματη έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης για το υγραέριο κίνησης οχημάτων διάστημα). Την εξαγόμενη αξία των πωληθέντων φιαλών ήτοι 142.502,47€ τη σύγκρινε με την καταχωρηθείσα στα βιβλία εσόδων του κεντρικού καταστήματος ήτοι 107.428,65€ που προσκόμισε η ελεγχόμενη και κατέληξε σε μία διαφορά ύψους 35.073,82€.

Λαμβάνοντας υπόψη την προκύπτουσα ανωτέρω διαφορά, το γεγονός ότι η ελεγχόμενη διέθετε αποκλειστικά χονδρικές πωλήσεις φιαλών στο κεντρικό, τις καταχωρούσε σε διακριτή στήλη στα βιβλία της (δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο που να αποδεικνύει τη λιανική διάθεση φιαλών στο κεντρικό έως τη σύνταξη της παρούσας έκθεσης) και το ότι στα προσκομισθέντα ημερήσια δελτία Ζ του υποκαταστήματος βρέθηκε ιδιόχειρη αναγραφή (μείον φιάλες 20€) δίπλα στη συνολική αξία των πωλήσεων υγραερίου κίνησης οχημάτων αποφαίνεται ότι η αρχική εκτίμηση επαληθεύεται και γίνεται εξαχθέν πόρισμα.

Ο έλεγχος επέκτεινε την εν λόγω πρακτική της οντότητας, ήτοι την απεικόνιση του υπολοίπου των χονδρικών πωλήσεων φιαλών στο υποκατάστημα ως πωλήσεις υγραερίου κίνησης οχημάτων, και στα προηγούμενα έτη (μιας και με την ελεγκτική της επαλήθευση κατέληξε ότι υφίσταται), και στα προηγούμενα ελεγχόμενα έτη πέρα του 2019 ήτοι στο 2017 και στο 2018. Επισημαίνει δε ο έλεγχος ότι απλά εντοπίστηκε και είναι οφθαλμοφανές στο 2019 η ακολουθούμενη πρακτική εξαιτίας της απαγωγής στην αυτόματη έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης υγραερίου κίνησης οχημάτων στο αυτό έτος.

Προς επίρρωση του ότι διέθετε λιανικώς φιάλες στο υποκατάστημα και τα προηγούμενα έτη παρατίθενται ενδεικτικά τα δύο (2) κατωτέρω Ζ:

.....
Για το προσδιορισθέν ύψος των λιανικών πωλήσεων φιαλών (ώστε να αφαιρεθεί ως ποσό από αυτό των προσκομισθέντων λιανικών πωλήσεων οχημάτων) στο υποκατάστημα ακολουθήθηκε η κάτωθι συλλογιστική:

Λήφθηκαν οι αγορές φιαλών (σε τεμάχια και αξίες) από τις προμηθεύτριες εταιρίες
..... Α.Ε. για το 2017, 2018 και 2019 έως 07/05/2019 (προηγούμενη της διασύνδεσης στην αυτόματη έκδοση).

Προσδιορίστηκε η μεσοσταθμική τιμή αγοράς ανά προμηθεύτρια εταιρεία»

Λήφθηκαν ενδεικτικά τιμολόγια χονδρικής διάθεσης φιαλών από την οντότητα (ένα ανά ημέρα) οπότε προσδιορίστηκε η ανά είδος μεσοσταθμική τιμή διάθεσης.

Στις περιπτώσεις που για κάποιο είδος δεν υπήρχε τιμή διάθεσης (βάσει τιμολογίων) προσδιορίστηκε τιμή βάσει του μέσου όρου του περιθωρίου κέρδους από εκάστη προμηθεύτρια εταιρεία.

Προσδιορίστηκαν οι ανά είδος ποσότητες φιαλών που διατέθηκαν ανά έτος λαμβάνοντας υπόψη το απόθεμα αρχής (όπως προσδιορίστηκε και προσκομίσθηκε από την οντότητα), τις αγορές και το απόθεμα τέλους.

Για τον προσδιορισμό του αποθέματος λήξης έτους 2019, ήτοι προσδιορισθέν απόθεμα στις 7/5/2019 λήφθηκε το προσδιορισθέν ποσοστό του αποθέματος λήξης επί των αγορών των

φορολογικών ετών 2017 και 2018, ήτοι ποσοστό 3%,

Προσδιορίστηκε η αξία των πωληθέντων φιαλών ανά είδος και φορολογικό έτος πολλαπλασιάζοντας τον αριθμό των διατεθέντων φιαλών με τη μεσοσταθμική τιμή διάθεσης ή την προκύπτουσα τιμή διάθεσης βάσει της τιμής αγοράς επί το μέσο όρο του περιθωρίου κέρδους των προμηθευτριών εταιριών (ως προσδιορίστηκε από τον έλεγχο).

Συγκρίθηκε η προκύπτουσα συνολική αξία από την πώληση φιαλών με τις χονδρικές πωλήσεις από πώληση φιαλών του κεντρικού (βάσει προσκομισθέντων από την οντότητα βιβλίων).

Η προκύπτουσα διαφορά αφαιρέθηκε από τις ανά έτος λιανικές πωλήσεις υγραερίου του υποκαταστήματος διαπιστώνοντας ότι αφορά λιανικές πωλήσεις φιαλών υγραερίου και όχι υγραερίου κίνησης οχημάτων».

Ειδικότερα, ως προς τη συλλογιστική που ακολούθησε ο έλεγχος, στη σελ. 131 της ίδιας ως άνω έκθεσης αναφέρεται :

«Αναφορικά με τη χρησιμοποιούμενη συλλογιστική, όπως προηγουμένως αναφέρθηκε, σημειώνεται ότι βρήκε έρεισμα στην ακολουθούμενη πρακτική της οντότητας δηλαδή στο φορολογικό έτος 2019 και μετά την ένταξη ως προς το στην αυτόματη έκδοση αποδείξεων στις 08/05/2019 με το Φ.Η.Μ,, εξακολουθούσε να εκδίδει αποδείξεις λιανικής πώλησης για το από άλλο Φ.Η.Μ. εκτός διασύνδεσης και συγκεκριμένα από τον Φ.Η.Μ με Α.Μ..... Προς επίρρωση των λεχθέντων παραθέτουμε ενδεικτικά δύο (2) ημερήσια δελτία κίνησης Ζ τα με αριθμούς/27-08-2019 με συνολική αξία υγραερίου 902,33€ και/29-08-2019 με συνολική αξία υγραερίου 704,32€ και Φ.Η.Μ. ο με Α.Μ. ενώ ο διασυνδεμένος είναι ο με Α.Μ.».

Η προσφεύγουσα επικαλείται ότι κατά 80% οι λιανικές πωλήσεις της στο κεντρικό αφορούσαν σε έκδοση λιανικών στοιχείων πώλησης φιαλών και θα έπρεπε αυτό να ληφθεί υπόψη από τον έλεγχο, ωστόσο ο εν λόγω ισχυρισμός τόσο στον έλεγχο όσο και κατά το ενδικοφανές στάδιο προβάλλεται αόριστα χωρίς να τεκμηριώνεται από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της και σε κάθε περίπτωση έρχεται σε αντίθεση και με τα αναφερόμενα από τον διαχειριστή της ίδιας της προσφεύγουσας.

Ειδικότερα παραπέμπουμε στις σελίδες 135-136 της ίδιας ως άνω έκθεσης μερικού ελέγχου της της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας, όπου αναφέρονται τα εξής :

« Ο έλεγχος αναφέρει εδώ ότι βάσει τηλεφωνικού ερωτήματος προς τον διαχειριστή της ελεγχόμενης είχαμε λάβει αρνητική απάντηση ως προς την πώληση φιαλών λιανικώς στο κεντρικό κατάστημα της κάτι που συμφωνεί και με τα προσκομισθέντα βιβλία του κεντρικού όπου υπάρχει διακριτή στήλη Λιανικές Πωλήσεις αλλά δεν εμφανίζει δεδομένα. Εξάλλου η οντότητα δεν διαθέτει στο κεντρικό κατάστημα υγραέριο κίνησης οχημάτων για να μπορούσε να θεωρηθεί ότι η εν λόγω στήλη σχετίζεται με αυτό.

Πέραν τούτου όμως από τις εν λόγω ταμειακές η ελεγχόμενη διέθετε λιανικώς και άλλα εμπορεύματα όπως λιπαντικά και κάρβουνα (υπάρχουν σχετικές αγορές) και δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει ότι οι εν λόγω πωλήσεις αφορούσαν λιανικές πωλήσεις φιαλών.

Σε μεταγενέστερο ισχυρισμό της η ελεγχόμενη αναφέρει βασιζόμενη με δικό της αυθαίρετο υπολογισμό, μη τεκμηριωμένο και χωρίς προσκόμιση κανενός αποδεικτικού στοιχείου στην υπηρεσία μας, ότι από τις ανωτέρω λιανικές πωλήσεις των Φ.Η.Μ. με Α.Μ. και ποσοστό 80% ήτοι $06.242 \times 80\% = 52.993,00\text{€}$ το έτος 2017, $35.528,00 \times 80\% = 28.422,00\text{€}$ το έτος 2018 και $27.823 \times 80\% = 22.258,00\text{€}$ το έτος 2019 (έως 30/09) αφορούσε λιανική πώληση Δεν αναφέρεται ωστόσο πως προέκυψε το

ποσοστό του 80% και γιατί να μην είναι 70%, 35% ή 0%; Ο εν λόγω ισχυρισμός δεν αποδεικνύεται οπότε δεν γίνεται αποδεκτός ως αβάσιμος.».

Όσον αφορά τον ισχυρισμό ότι μετά την υπαγωγή της επιχείρησης στην αυτόματη έκδοση δεν εκδίδονταν αποδείξεις υγραερίου» τούτο δεν ευσταθή δεδομένου ότι στις δύο ενδεικτικά παρατιθέμενες ημερομηνίες 27/08/2019 και 29/08/2019 ημερομηνίες που έπονται της ένταξης στην αυτόματη έκδοση ήτοι 08/05/2019 υπάρχουν αντίστοιχα τα Ζ και Ζ του Φ.Η.Μ. με Α.Μ, ♦, άλλου Φ.Η.Μ. από αυτού της διασύνδεσης που εμφανίζεται αξία υγραερίου 902,33€ και 704,32€ αντίστοιχα».

Επειδή περαιτέρω ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του αποδείξεις λιανικής πώλησης που εξέδωσε η προσφεύγουσα από ηλεκτρονικό υπολογιστή κατά το χρονικό διάστημα από 1/7/2019 έως και 18/10/2019, συνολικής αξίας 52.028,12 ευρώ με την αιτιολογία ότι αυτές εκδόθηκαν κατόπιν και συνεπεία του επιτόπιου ελέγχου που διενεργήθηκε στις 19/10/2019 και της υπ' αριθμ. /19.10.2019 πρόσκλησης για διάθεση λογιστικών αρχείων, παραπέμπουμε στις σελίδα 141 της έκθεσης ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Πάτρας, όπου αναφέρονται τα εξής:

«Επειδή η ελεγχόμενη οντότητα υποχρεούται στην έκδοση παραστατικών πωλήσεων λιανικής με την χρήση Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών, ήτοι από την εν χρήση Φ.Τ.Μ., ή εφόσον εκδίδονταν μηχανογραφικά, με σήμανση από φορολογικό μηχανισμό και δεν εντάσσεται στους εξαιρούμενους από τη χρήση Φ.Η.Μ. για την έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης, βάσει των οριζόμενων στην ΠΟΑ 1002/31-12-2014,

Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να τονιστεί το γεγονός ότι σε καμία περίπτωση δεν δικαιολογείται η έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης από ηλεκτρονικό υπολογιστή άνευ σήμανσεως για το χρονικό διάστημα από 01/07/2019 έως 18/10/2019, παράλληλα μάλιστα με την έκδοση αποδείξεων από διασυνδεδεμένου Φ.Η.Μ..

Επειδή κατά την διάρκεια του μερικού επιτόπιου προληπτικού ελέγχου, στο αίτημα για θεώρηση όλων των εκδιδόμενων λογιστικών στοιχείων, ενώ προσκομίστηκαν μπλοκ χειρόγραφων στοιχείων διακίνησης (δελτίο αποστολής) και χειρόγραφων στοιχείων εσόδων (αποδείξεις λιανικής πώλησης, τιμολόγια, τιμολόγια-δελτία αποστολής), όπως αναλυτικά αναφέρθηκαν παραπάνω, δεν αναφέρθηκε η έκδοση και σε προγενέστερο διάστημα (από 1/7/2019) αποδείξεων λιανικής πώλησης από ηλεκτρονικό υπολογιστή για διάθεση υγραερίου κίνησης οχημάτων, ούτε επιδείχθηκε κάποια εξ αυτών των αποδείξεων που καταχωρήθηκαν μαζικά στις 31/07,31/08 και 30/09/2019 την αυτή ημέρα του επιτόπιου προληπτικού ελέγχου.

Σημειώνεται ότι, κατά τη διαδικασία του επιτόπιου μερικού ελέγχου της 19/10/2019 λήφθηκε και υπεύθυνη δήλωση του διαχειριστή της ελεγχόμενης,, στην οποία δηλώνει ότι δεν εκδίδονται άλλα χειρόγραφα στοιχεία και μηχανογραφημένα για την πώληση πλην όσον επέδειξε στον έλεγχο.

Επειδή η ελεγχόμενη οντότητα για όλο το χρονικό διάστημα του ελέγχου εξέδιδε κανονικά αποδείξεις από τους εν χρήσει Φ.Η.Μ.,

Επειδή όλα τα ανωτέρω στοιχεία, η ελεγχόμενη οντότητα τα εξέδωσε από πρόγραμμα εμπορικής διαχείρισης ηλεκτρονικού υπολογιστή άνευ σήμανσης,

Επειδή η συνολική αξία με ΦΠΑ των ανωτέρω μέσω ηλεκτρονικού υπολογιστή εκδιδόμενων αποδείξεων λιανικής πώλησης ανέρχεται στο ποσό των 52.028,12€ και η καθαρή αξία στο ποσό των 41,958,16€.

Επειδή η ελεγχόμενη οντότητα υπέβαλε τις με αριθμό /30-10-2019 αρχική δήλωση φπα των Γ' τριμήνου 2019 στην οποία δηλώθηκαν στις φορολογητέες εκροές και οι ως άνω

αποδείξεις λιανικής πώλησης, δεδομένου ότι κατά την ημερομηνία του επιτόπιου ελέγχου της **19/10/2019** δεν είχε παρέλθει η προθεσμία υποβολής της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ Γ' τριμήνου.

Για όλους τους παραπάνω λόγους διαπιστώνεται ότι, η ελεγχόμενη οντότητα εξέδωσε τα ανωτέρω παραστατικά στοιχεία εσόδων, με τη χρήση ηλεκτρονικού υπολογιστή κατόπιν και συνεπεία του μερικού επιτόπιου ελέγχου που διενεργήθηκε την 19/10/2019, καθώς και κατόπιν και συνεπεία της επίδοσης της με αριθμό/19-10-2019 Πρόσκλησης για Διάθεση Λογιστικών Αρχείων, σύμφωνα με την οποία κοινοποιείται στην ελεγχόμενη οντότητα, ότι τίθεται σε διαδικασία ελέγχου (έναρξη ελέγχου), προκειμένου να μην της επιβληθούν οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 & 2 του άρθρου 58 ν του Ν. 4987/2022, όπως ισχύουν και δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό της συνολικής αξίας των λιανικών πωλήσεων υγραερίου βάσει των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων».

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας εταιρείας περί εσφαλμένων και αυθαίρετων παραδοχών και συλλογισμών του ελέγχου, στην έκθεση ελέγχου (86-109 131 έως 136, 141) αναφέρονται αναλυτικά όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, από τη διενέργεια των οποίων ο έλεγχος απέκτησε τα στοιχεία εκείνα τα οποία θεμελιώνουν, στοιχειοθετούν και τεκμηριώνουν με τρόπο συγκεκριμένο την διαπίστωση της αποδιδόμενης παράβασης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων. Η δε μέθοδος που ακολούθησε ο έλεγχος και οι διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις ήταν ικανές για τον αντιπαραβολικό έλεγχο των πωληθέντων λίτρων υγραερίου με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία, από τον οποίο διαπιστώθηκε η αποδιδόμενη παράβαση. Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ενώ αμφισβητεί το πόρισμα του ελέγχου δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο που να τεκμηριώνει τα προβαλλόμενά της ως σαφώς προβλέπεται στο άρθρο 65 του ΚΦΔ, οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 6 ΚΦΔ, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της φορολογικής αρχής. [...]».

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην με ημερομηνία θεώρησης 17.10.2023 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας επί της οποίας εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 63 παρ. 6 εδ. β' ΚΦΔ (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 28.11.2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία «..... Ε.Ε.», με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ./25.10.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ,φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση.

Φορολογική περίοδος 01/01/2019 – 31/12/2019

Πρόστιμο άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ. ποσού 4.726,96 ευρώ

(Ως η υπ' αριθ./25.10.2023 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58^Α Κ.Φ.Δ.)

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

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

**Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.