



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 2/5/2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1048

**ΤΜΗΜΑ** : Α5 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας:** 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604538  
**E-mail** : [ded.ath@aade.gr](mailto:ded.ath@aade.gr), [a.tsironi@aade.gr](mailto:a.tsironi@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 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/ 26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
  - γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/ 27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου .....υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία .....που εδρεύει στην ΛΑΜΙΑ, επί της οδού .....κατά της με αριθ. ....Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθ. ....Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από ..... οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου .....υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία ..... και μετά τη μελέτη των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθ. ....Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο, συνολικού ποσού 4.553,65€, διότι κατά το φορολογικό έτος 2016 διέθεσε λιανικώς υγραέριο κίνησης οχημάτων, σε απροσδιόριστο πλήθος πελατών, συνολικής αξίας συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α., ποσού 47.817,17€ (22.516,38€ με Φ.Π.Α. 23% και 25.300,79€ με Φ.Π.Α. 24%) μη εκδίδοντας πλήθος φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 5, 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251).

## ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Αφορμή του παρόντος ελέγχου αποτέλεσε η με αριθ. ....εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή τήρηση των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) καθώς και του ΚΦΔ.

Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που διενεργήθηκε μεταξύ των λιανικών πωλήσεων σε υγραέριο, όπως αυτές καταγράφηκαν βάσει των μετρητών των διανομένων 1 και 2 υγραερίου κίνησης, επί της λιανικής τιμής ανά ημέρα και των λιανικών πωλήσεων βάσει των εκδιδόμενων στοιχείων εσόδων (αποδείξεων λιανικής πώλησης) μέσω Φ.Η.Μ., για το χρονικό διάστημα από 1/1/2016 έως 31/12/2016 διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση, εντός του κρινόμενου φορολογικού έτους, πώλησε πραγματικά 762.055,12 λίτρα υγραερίου κίνησης, συνολικής αξίας συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α., ποσού 518.874,20€ και εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων 471.057,03€ που αντιστοιχούν σε 689.353,82 λίτρα, ήτοι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων για την πώληση 52.020,69 λίτρων συνολικής αξίας συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α., ποσού 47.817,17€ (22.516,38€ με Φ.Π.Α. 23% και 25.300,79€ με Φ.Π.Α. 24%), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 5, 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251).

Έπειτα, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ εξέδωσε το με αριθ. πρωτ. ....Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), στο οποίο η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε καθώς και τον με αριθ. ....Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου.

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης .....έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ, η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, λόγω αρμοδιότητας, με το με αριθ. πρωτ. ....έγγραφο (αριθ. πρωτ. εισερχομένου .....). Συνεπεία της ανωτέρω πληροφοριακής έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ εκδόθηκε η με αριθ. .... εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ καθώς και η με αριθ. ....προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου της ανωτέρω αρμόδιας φορολογικής αρχής.

**Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της με αριθ. ....προσβαλλόμενης Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:**

1) Η προσβαλλόμενη πράξη τυγχάνει νομικά πλημμελής και ακυρωτέα καθόσον στην οικεία έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ δεν τεκμηριώνεται πλήρως και επαρκώς και με συγκεκριμένα στοιχεία η καταλογισθείσα παράβαση, περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

2) Παραβίαση του δικαιώματος της προηγούμενης, πριν την έκδοση δυσμενούς πράξης, ακρόασης, όπως ορίζουν οι διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 20 του Συντάγματος αλλά και του άρθρου 6 του Κ.Δ.Δ..

## **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1<sup>ο</sup> ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) 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. Ο συναλλασσόμενος με την οντότητα ή το τρίτο μέρος που εκδίδει παραστατικά της παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου για λογαριασμό της οντότητας, οφείλει να αποστέλλει στην οντότητα τα εκδιδόμενα παραστατικά ή κατ' ελάχιστον όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες, σε επαρκή χρόνο για την εκπλήρωση κάθε νόμιμης υποχρέωσης και από τα δύο μέρη.

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.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,

β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και

γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

9. Η υποχρέωση της παραγράφου 8 εκπληρούται και όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Όταν δεν έχει ληφθεί παραστατικό διακίνησης ή πώλησης, η οντότητα καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 «Τιμολόγιο πώλησης» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει από το άρθρο 64 του ν. 4484/2017 (ΦΕΚ Α' 110) 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.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

3. ...

4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας.

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. ...

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 11 «Χρόνος έκδοσης τιμολογίου» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.».

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) 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.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά. ...

5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

6. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας.

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της.

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.» ...

10. Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8.».

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής».**

**Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.**

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., 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».

**Επειδή**, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1003/ 31-12-2014** «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» αναφέρεται ότι:

«...»

**Άρθρο 5: Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος**

**Παράγραφος 5**

**5.5.1** Η παράγραφος αυτή καθιερώνει τη γενική υποχρέωση της οντότητας να τεκμηριώνει επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) κάθε συναλλαγή ή γεγονός που καταχωρείται στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία).

**Παράγραφος 7**

**5.7.1** Η παράγραφος αυτή αναθέτει στην διοίκηση της οντότητας τη θέση σε λειτουργία κατάλληλων δικλίδων αναφορικά με την τεκμηρίωση των συναλλαγών και τη δυνατότητα συσχέτισης των συναλλαγών με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Περαιτέρω, η ίδια παράγραφος απαιτεί τη θέση σε λειτουργία δικλίδων με στόχο την εύλογη διασφάλιση της αυθεντικότητας των παραστατικών των συναλλαγών και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσής τους και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

...

**Παράγραφος 8**

**5.8.1** Η παράγραφος αυτή θέτει ιδιαίτερους κανόνες για την παρακολούθηση των παραλαμβανόμενων και αποστελλόμενων αποθεμάτων, είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Η έννοια των αποθεμάτων παρατίθεται στο Παράρτημα Α. Η οντότητα απαιτείται να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε στη διάρκεια του χρόνου, τις για οποιοδήποτε σκοπό, διακινήσεις αγαθών, απευθείας ή μέσω τρίτου. Το παραστατικό διακίνησης μπορεί να φέρει οποιονδήποτε κατάλληλο, ενδεικτικό της φύσης του, τίτλο, όπως «Παραστατικό Διακίνησης», «Δελτίο Αποστολής», «Συνοδευτικό Διακίνησης Αποθεμάτων», «Έγγραφο διακίνησης μη τιμολογηθέντων αποθεμάτων» «Συγκεντρωτικό δελτίο διακίνησης», κλπ.

**5.8.2** Το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται, σε κατάλληλο χρόνο, για την αποστολή ή την παράδοση ή τη διακίνηση των αποθεμάτων, συνοδεύει τα αποθέματα μέχρι τον τελικό προορισμό τους και διαφυλάσσεται από τους αντισυμβαλλόμενους, πλην των ιδιωτών. Δεν απαιτείται έκδοση παραστατικού διακίνησης εφόσον εκδίδεται άμεσα τιμολόγιο πώλησης που συνοδεύει τα αγαθά κατά τη διακίνησή τους, δηλαδή στην περίπτωση αυτή το τιμολόγιο είναι και έγγραφο διακίνησης. Επί ηλεκτρονικής έκδοσης παραστατικού απαιτείται να υπάρχει πρόσβαση στα δεδομένα του στοιχείου στη διάρκεια της διακίνησης για ελεγκτικούς σκοπούς. Διευκρινίζεται επίσης, ότι το παραστατικό διακίνησης εκδίδεται ανεξάρτητα από το εάν η διακίνηση διενεργείται με μεταφορικά μέσα του πωλητή ή οποιουδήποτε τρίτου. ...

...

**Παράγραφος 9**

**5.9.1** Η παράγραφος 9 καθορίζει τις ελάχιστες προϋποθέσεις για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που θέτει η παράγραφος 8 για τις δικλίδες παρακολούθησης των αποθεμάτων. Συγκεκριμένα, η παράγραφος 9 ορίζει ότι εκπληρώνεται η υποχρέωση της παραγράφου 8 όταν η οντότητα τηρεί με τάξη, πληρότητα και ορθότητα τα παραστατικά στοιχεία διακίνησης ή τα τιμολόγια πώλησης ή τις αποδείξεις λιανικής πώλησης, κατά περίπτωση, που εκδίδει ή λαμβάνει για τις σχετικές διακινήσεις των αγαθών, ώστε η οντότητα να είναι σε θέση να τεκμηριώνει οποτεδήποτε τις διακινήσεις αυτών. Συνεπώς, δεν γεννάται υποχρέωση ενημέρωσης ή τήρησης ιδιαίτερου αρχείου για τα διακινούμενα αγαθά κατά ποσότητα ή και αξία («βιβλίο αποθήκης»). Φυσικά, κάθε οντότητα δύναται (δεν υποχρεούται) να τηρεί ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο αρχείο ποσοτικής διακίνησης των αποθεμάτων για διαχειριστικούς

σκοπούς. Το ότι ο νόμος δεν επιβάλλει νομική υποχρέωση για τήρηση «βιβλίου αποθήκης» προκύπτει από το γεγονός ότι η παράγραφος 9 εξειδικεύει με σαφήνεια τον τρόπο εκπλήρωσης της γενικής υποχρέωσης της παραγράφου 8 και επιβεβαιώνεται από σχετική ρητή αναφορά στην αιτιολογική έκθεση του νόμου.

5.9.2 Η παράγραφος 9 ρυθμίζει επίσης την περίπτωση στην οποία η οντότητα παραλαμβάνει αποθέματα από οποιονδήποτε (είτε υπόχρεο σε έκδοση στοιχείου διακίνησης ή πώλησης, είτε όχι) και για οποιοδήποτε σκοπό (όπως αγορά, πώληση, απλή διαμεσολάβηση προς πώληση, αποθήκευση, φύλαξη, ή για επεξεργασία, κλπ.), τα οποία δεν συνοδεύονται από στοιχείο διακίνησης ή πώλησης για οποιοδήποτε λόγο (ο αποστέλλων τα αγαθά αρνείται ή δεν είναι υπόχρεος σε έκδοση παραστατικού διακίνησης ή εκ παραδρομής δεν εξέδωσε).

Στην περίπτωση αυτή ορίζεται ότι η οντότητα οφείλει να καταχωρεί σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων.

Για τη σχετική παραλαβή, η οντότητα δύναται να εκδώσει σχετικό παραστατικό με τα εν λόγω στοιχεία και να αποστείλει αντίγραφο αυτού του παραστατικού ή τις σχετικές πληροφορίες στο εμπλεκόμενο μέρος. Στην περίπτωση παραλαβής πωληθέντων αγαθών που επιστρέφονται από τον αγοραστή χωρίς να συνοδεύονται από παραστατικό διακίνησης, η παραλαμβάνουσα οντότητα δύναται, εναλλακτικά, να εκδώσει άμεσα πιστωτικό παραστατικό πώλησης.».

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 3 της απόφασης Φ.579/326/15.10.1997 «Διαδικασία ελέγχου και παρακολούθησης της νόμιμης χρησιμοποίησης των υγραερίων και του μεθανίου, που τίθενται σε ανάλωση ως καύσιμα κινητήρων» του υπουργού Οικονομικών, τα πρατήρια υγραερίου κινητήρων υποχρεούνται να καταχωρούν στο τηρούμενο από αυτά βιβλίο διακίνησης καυσίμων, βάσει του άρθρου 430γ' της αναφερόμενης στο άρθρο 2 της παρούσας αγορανομικής διάταξης (14/1989), τα αναφερόμενα στην ανωτέρω αγορανομική διάταξη στοιχεία, αναγράφοντας επιπρόσθετα τις παραλαμβανόμενες με βάση τα τιμολόγια/δελτία αποστολής ποσότητες υγραερίου σε λίτρα και χιλιόγραμμα.

**Επειδή**, τα ανωτέρω στοιχεία περιγράφονται στο άρθρο 324 της αγορανομικής διάταξης 7/2009 «Τροποποίηση και Κωδικοποίηση αγορανομικών διατάξεων», τα πρατήρια υγρών καυσίμων υποχρεούνται να τηρούν ειδικό βιβλίο κίνησης καυσίμων θεωρημένο από τις κατά τόπους Δ/νσεις ή Τμήματα Εμπορίου των Ν.Α. της χώρας, στο οποίο καταγράφονται κατά δεξαμενή οι εισερχόμενες ποσότητες καυσίμων, τα αντίστοιχα τιμολόγια αγοράς και οι χρόνοι παράδοσης των καυσίμων. Στο βιβλίο σημειώνονται επίσης οι ενδείξεις του μετρητή κάθε αντλίας μετά την παράδοση καυσίμου και οι ενδείξεις των μετρητών όλων των αντλιών κατά το κλείσιμο του πρατηρίου. Εφόσον το πρατήριο διανυκτερεύει, καταγράφονται οι ενδείξεις των μετρητών κατά την 12 η νυχτερινή ώρα.

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 2 της απόφασης Φ. 579/326/15.10.1997 Διαδικασία ελέγχου και παρακολούθησης της νόμιμης χρησιμοποίησης των υγραερίων και του μεθανίου, που τίθενται σε ανάλωση ως καύσιμα κινητήρων σε κάθε παράδοση υγραερίου κινητήρων στο πρατήριο, θα αναγράφεται, με ευθύνη του οδηγού - μεταφορέα και του πρατηριούχου - παραλήπτη, στην πίσω σελίδα των δύο αντιτύπων τιμολογίων/δελτίων αποστολής, που συνοδεύουν το προϊόν, η προ της παράδοσης "ένδειξη" του μετρητή ολικής καταγραφής (totaliser) κάθε αντλίας υγραερίου κινητήρων, καθώς και η πράγματι παραληφθείσα ποσότητα, η πράξη δε αυτή θα προσυπογράφεται από τον οδηγό - μεταφορέα και τον πρατηριούχο - παραλήπτη. Στη συνέχεια, το προοριζόμενο για το τελωνείο αντίτυπο του τιμολογίου/δελτίου αποστολής θα παραδίδεται από τον οδηγό του βυτιοφόρου στην εταιρία

που το εξέδωσε.

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 3 της ίδιας απόφασης τα πρατήρια υγραερίου κινητήρων υποχρεούνται να καταχωρούν στο τηρούμενο από αυτά βιβλίο διακίνησης καυσίμων, βάσει του άρθρου 430γ' της αναφερόμενης στο άρθρο 2 της παρούσας αγορανομικής διάταξης, τα αναφερόμενα στην ανωτέρω αγορανομική διάταξη στοιχεία, αναγράφοντας επιπρόσθετα τις παραλαμβανόμενες με βάση τα τιμολόγια / δελτία αποστολής ποσότητες υγραερίου σε λίτρα και χιλιόγραμμα.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 82 παρ. 4 της με αριθμό 7/2009 Αγορανομικής Διάταξης Υπουργού Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας, οι κάτοχοι άδειας α) λειτουργίας πρατηρίου υγρών καυσίμων, β) λειτουργίας πρατηρίου πώλησης υγραερίου αποκλειστικά για κίνηση οχημάτων (AUTOGAS) μέσω αντλιών και γ) πωλητή πετρελαίου θέρμανσης (για κατ' οίκον παραδόσεις) προς καταναλωτές, υποχρεούνται να γνωστοποιούν χωριστά, κατά μονάδα μέτρησης (ανά λίτρο), την τιμή λιανικής πώλησης των προϊόντων που διαθέτουν βάσει της άδειάς τους, στη Δ/νση Παρατηρητηρίου Τιμών – Τιμοληψιών της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου, του Υπουργείου Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας. Επίσης να γνωστοποιούν κάθε αλλαγή των τιμών λιανικής πώλησης των προϊόντων που διαθέτουν, ταυτόχρονα με την ισχύ τους και να επαναγνωστοποιούν εντός επτά (7) ημερών, από την τελευταία ενημέρωση, τις τιμές τους ακόμη κι αν αυτές δεν έχουν αλλάξει. Η ως άνω διάταξη ισχύει όπως τροποποιήθηκε με την αγορανομική διάταξη 1/2012, από 01/06/2012.

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΔΕΦΚΦ Α 1096142 ΕΞ 2016 με θέμα: «Έλεγχος και παρακολούθηση της νόμιμης χρησιμοποίησης των υγραερίων που τίθενται σε ανάλωση ως καύσιμα κινητήρων οχημάτων» αναφέρεται ότι: «**Άρθρο 2 - Υποχρεώσεις των εταιρειών εμπορίας υγραερίων**  
Οι εταιρίες εμπορίας υγραερίων υποχρεούνται:

1. Να τηρούν βιβλίο αποθήκης θεωρημένο από την αρμόδια Τελωνειακή Αρχή, στο οποίο καταχωρούνται σε ξεχωριστές στήλες οι τελωνιζόμενες ποσότητες υγραερίου κινητήρων, κατά παραστατικό θέσης σε ανάλωση (18ψήφιο MRN ΔΕΦΚ ή ΕΔΕ) και ημερομηνία παραστατικού, ποσότητα σε χιλιόγραμμα καθώς και οι κατά δελτίο αποστολής/τιμολόγιο-δελτίο αποστολής πωλούμενες ποσότητες του υγραερίου κινητήρων σε χιλιόγραμμα, σε λίτρα σε φυσική θερμοκρασία και λίτρα με αναγωγή στους 15 °C. Το ανωτέρω βιβλίο μπορεί να τηρείται σε μορφή θεωρημένων σελίδων από την αρμόδια Τελωνειακή Αρχή.

Το παραπάνω βιβλίο μπορεί να υποκατασταθεί και από τα επίσημα τηρούμενα Λογιστικά Αρχεία Αποθεμάτων της επιχείρησης, που προβλέπονται από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, εφόσον σε αυτά αναγράφονται σε ιδιαίτερη μερίδα όλα τα προαναφερθέντα στοιχεία.

2. Να αναγράφουν υποχρεωτικά στα δελτία αποστολής/τιμολόγιο-δελτία αποστολής, με τα οποία διακινείται το υγραέριο προς τα πρατήρια:

-το όνομα και τη διεύθυνση του πρατηρίου υγραερίου κινητήρων.

-την ένδειξη «ΥΓΡΑΕΡΙΟ ΚΙΝΗΤΗΡΩΝ ΟΧΗΜΑΤΩΝ» σε εμφανές σημείο,

-την ποσότητα υγραερίου κινητήρων σε χιλιόγραμμα, σε λίτρα σε φυσική θερμοκρασία και σε λίτρα με αναγωγή στους 15 °C,

-τον αριθμό παραστατικού θέσης σε ανάλωση (18ψήφιο MRN ΔΕΦΚ ή ΕΔΕ)

-το ειδικό βάρος του μεταφερόμενου υγραερίου, σε θερμοκρασία 15 °C,

-τον αριθμό κυκλοφορίας του βυτιοφόρου οχήματος και

-την ημερομηνία και ώρα αναχώρησης του βυτιοφόρου οχήματος.

3. Να συντάσσουν ετήσιο ισοζύγιο σε ηλεκτρονική μορφή (αρχείο τύπου excel), το οποίο υποβάλλουν εντός δεκαπενθήμερου από τη λήξη του έτους κατά το οποίο έγιναν οι παραδόσεις



υγραερίου, στο αρμόδιο τελωνείο θέσης σε ανάλωση του προϊόντος αυτού και στο οποίο θα παραθέτουν ξεχωριστά ανά χρήση υγραερίου:

- Τις τελωνισθείσες ποσότητες του προηγούμενου έτους ανά τελωνειακό παραστατικό και στο σύνολο, οι οποίες διατέθηκαν στην αγορά το ελεγχόμενο έτος (μεταφερόμενες ποσότητες προηγούμενου έτους).

- Τις τελωνισθείσες ποσότητες του έτους ανά τελωνειακό παραστατικό και στο σύνολο που αφορούν το ελεγχόμενο έτος.

- Τις τελωνισθείσες ποσότητες του ελεγχόμενου έτους ανά τελωνειακό παραστατικό και στο σύνολο, οι οποίες δεν διατέθηκαν στην αγορά το ελεγχόμενο έτος (μεταφερόμενες ποσότητες στο επόμενο έτος).

4. Να συντάσσουν ετήσια κατάσταση παραληπτών, σε ηλεκτρονική μορφή (αρχείο τύπου excel), με τις παραδοθείσες ποσότητες υγραερίου όλων των χρήσεων, την οποία υποβάλλουν μέχρι τέλος Ιανουαρίου από τη λήξη του έτους κατά το οποίο έγιναν οι παραδόσεις υγραερίου, στο αρμόδιο τελωνείο θέσης σε ανάλωση του προϊόντος αυτού. Στην ως άνω κατάσταση καταχωρούνται τα στοιχεία σύμφωνα με το υπόδειγμα Α της παρούσας.

### **Άρθρο 3 - Διαδικασία παράδοσης παραλαβής**

Σε κάθε παράδοση υγραερίου κινητήρων στο πρατήριο, θα αναγράφεται με ευθύνη του οδηγού - μεταφορέα και του πρατηριούχου παραλήπτη, επί του δελτίου αποστολής/τιμολογίου - δελτίου αποστολής, που συνοδεύει το προϊόν, η προ της παράδοσης «ένδειξη» του μετρητή ολικής καταγραφής (totaliser) κάθε διανομέα υγραερίου κινητήρων, καθώς και η πράγματι παραληφθείσα ποσότητα, η πράξη δε αυτή θα προσυπογράφεται από τον οδηγό μεταφορέα και τον πρατηριούχο παραλήπτη.

### **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.

2. Πριν την έναρξη λειτουργίας πρατηρίου υγραερίου κινητήρων υποβάλλονται από τον πρατηριούχο στην αρμόδια Τελωνειακή Αρχή ελέγχου τα ακόλουθα:

α) Η άδεια λειτουργίας του πρατηρίου,

β) Αντίγραφο του «Δελτίου Ελέγχου Ρύθμισης και Σφράγισης» της παρ. 5 του άρθρου 105 της υπ' αριθ. Υ.Α. Α2-718/28.7.2014 «Κωδικοποίηση Κανόνων ΔΙΕΠΠΥ»,

γ) Υπεύθυνη Δήλωση του πρατηριούχου, στην οποία καταγράφονται οι αρχικές ενδείξεις των μετρητών ολικής καταγραφής (totaliser),

δ) Υπεύθυνη Δήλωση του πρατηριούχου στην οποία καταγράφεται για κάθε διανομέα υγραερίου που διαθέτει το πρατήριο, εάν οι ενδείξεις μέτρησης είναι σε λίτρα σε φυσική θερμοκρασία ή σε λίτρα με αναγωγή στους 15 °C. Σε τυχόν αλλαγή της λειτουργίας του διανομέα υγραερίου από μετρήσεις σε λίτρα με αναγωγή στους 15 °C, σε λίτρα σε φυσική θερμοκρασία ή και το αντίστροφο, υποβάλλεται εκ νέου Υπεύθυνη Δήλωση, συνοδευόμενη από

αντίγραφο του σχετικού Δελτίου Ελέγχου Ρύθμισης και Σφράγισης, στο οποίο καταγράφεται η διασφάλιση, μέσω κατάλληλης σφράγισης, του απαραβίαστου του σημείου ρύθμισης αυτόματης αναγωγής της θερμοκρασίας (ATC).

Αντίγραφο της Υπεύθυνης Δήλωσης του πρατηριούχου παραμένει στο πρατήριο, συνοδευτικά στα προβλεπόμενα στοιχεία που τηρούνται στο φάκελο τεκμηρίωσης της παρ. 3 του άρθρου 107 της υπ' αριθ. Υ.Α. Α2-718/28.7.2014.

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. Α2-718/28.7.2014, όπου προβλέπεται, στο οποίο έχει καταγραφεί ο σειριακός αριθμός του παλαιού μετρητή και ο σειριακός αριθμός του καινούργιου.

4. Στα πρατήρια υγραερίου τηρείται κατάσταση, σε ηλεκτρονική μορφή (αρχείο τύπου excel), με τις παραληφθείσες ποσότητες υγραερίου κινητήρων, η οποία θα ενημερώνεται σε συνεχή βάση, και θα παραδίδεται υποχρεωτικά στην αρμόδια Τελωνειακή Αρχή ελέγχου, σε κάθε περίπτωση που αυτή ζητηθεί. Στην ως άνω κατάσταση καταχωρούνται τα στοιχεία σύμφωνα με το υπόδειγμα Β της παρούσας.

## **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 χρονικό 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.

2. Για τα αποτελέσματα του ελέγχου συντάσσεται Έκθεση Ελέγχου, σε τρία (3) τουλάχιστον αντίτυπα, στην οποία αναγράφονται οι παραληφθείσες ποσότητες ανά αρμόδια Τελωνειακή Αρχή θέσης σε ανάλυση αυτών, οι πωληθείσες ποσότητες, τα υπάρχοντα αποθέματα, καθώς και η τυχόν διαπιστωθείσα διαφορά, που φορολογήθηκε.

Ένα αντίγραφο της παραπάνω Έκθεσης Ελέγχου παραλαμβάνει ο πρατηριούχος, ένα κρατά η αρμόδια Τελωνειακή Αρχή ελέγχου για το φάκελο του συγκεκριμένου πρατηρίου, που τηρεί στην υπηρεσία της και ένα αντίγραφο αποστέλλεται άμεσα στην αρμόδια Τελωνειακή Αρχή που τέθηκε σε ανάλυση το υγραέριο κινητήρων. Σε περίπτωση που το υγραέριο τέθηκε σε ανάλυση σε περισσότερα του ενός τελωνεία, αντίγραφο της έκθεσης αποστέλλεται σε κάθε ένα από αυτά τα τελωνεία.

Με βάση τις ανωτέρω Εκθέσεις Ελέγχου συντάσσεται Έκθεση αναφορικά με τους ελέγχους που διενεργήθηκαν ανά έτος, καθώς και τα αποτελέσματα αυτών, η οποία αποστέλλεται στις Διευθύνσεις Ειδικών Φόρων Κατανάλωσης και ΦΠΑ και Στρατηγικής Τελωνειακών Ελέγχων και Παραβάσεων, μέχρι τέλος Μαρτίου του επόμενου έτους.

3. Η Τελωνειακή Αρχή ελέγχου στην οποία τίθεται σε ανάλυση το υγραέριο κινητήρων, πραγματοποιεί εκ των υστέρων ελέγχους βάσει των ετήσιων ισοζυγίων και καταστάσεων που υποβάλλονται από τις εταιρείες εμπορίας υγραερίου, κατά τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 2 της παρούσας, καθώς και των σχετικών Εκθέσεων Ελέγχου που λαμβάνει από τις Τελωνειακές Αρχές ελέγχου των πρατηρίων.

Κατά τον ανωτέρω έλεγχο προβαίνει δειγματοληπτικά σε:

- Έλεγχο του ετήσιου ισοζυγίου κάθε εταιρείας εμπορίας υγραερίου και συσχετισμός του με αυτά των προηγούμενων ετών.

- Επαλήθευση και διασταύρωση των ποσοτήτων των παραστατικών τελωνισμού των υγραερίων όλων των χρήσεων σε σχέση με τις δηλωθείσες ανά τελωνειακό παραστατικό ποσότητες του ετήσιου ισοζυγίου που αποστέλλει η εταιρεία.

- Επαλήθευση και διασταύρωση των ποσοτήτων τυχαίων δειγμάτων παραστατικών τελωνισμού σε σχέση με τις αναγραφόμενες ποσότητες των δελτίων αποστολής/ τιμολογίων - δελτίων αποστολής που περιλαμβάνονται στην ετήσια κατάσταση παραληπτών και αντιστοιχούν στο ίδιο παραστατικό τελωνισμού.

- Επαλήθευση και διασταύρωση των ποσοτήτων που αναγράφονται στην ετήσια κατάσταση παραληπτών σε σχέση με τις εμφανιζόμενες στην έκθεση που λαμβάνει από τις Τελωνειακές Αρχές ελέγχου, ως παραληφθείσες από το πρατήριο ποσότητες.

Εφόσον από τον ανωτέρω έλεγχο προκύπτει η ανάγκη περαιτέρω διερεύνησης αναφορικά με τη νόμιμη χρησιμοποίηση των υγραερίων, ενημερώνονται οι κατά τόπο αρμόδιες Τελωνειακές Αρχές των παραληπτών υγραερίου όλων των χρήσεων (πρατήρια, βιομηχανίες κ.λπ.) καθώς και των εταιρειών εμπορίας υγραερίου για τη διενέργεια έκτακτων ελέγχων. Τα αποτελέσματα των εν λόγω ελέγχων κοινοποιούνται στην αρμόδια Τελωνειακή Αρχή στην οποία τίθεται σε ανάλυση το υγραέριο.

4. ...».

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 136 του με αριθ. πρωτ.: **A2-718/28.7.2014 (ΦΕΚ Β' 2090)** «Κωδικοποίηση Κανόνων Διακίνησης και Εμπορίας Προϊόντων και Παροχής Υπηρεσιών (Κανόνες Δι.Ε.Π.Π.Υ.) εγγράφου του Υφυπουργού Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας αναφέρεται ότι: «**ΕΝΟΤΗΤΑ 12.5.**

**ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΚΑΤΟΧΩΝ ΑΔΕΙΑΣ ΛΙΑΝΙΚΗΣ ΕΜΠΟΡΙΑΣ ΥΓΡΩΝ ΚΑΥΣΙΜΩΝ, ΥΓΡΑΕΡΙΟΥ ΚΙΝΗΣΗΣ, ΚΑΙ ΠΕΤΡΕΛΑΙΟΥ ΓΙΑ ΘΕΡΜΑΝΣΗ**

#### **Άρθρο 136**

*Γνωστοποίηση λιανικών τιμών πώλησης των υγρών καυσίμων, του υγραερίου κίνησης (AUTOGAS), του πετρελαίου για θέρμανση και του πεπιεσμένου φυσικού αερίου (CNG)*

*Οι κάτοχοι άδειας:*

*α) λειτουργίας πρατηρίου υγρών καυσίμων,*

*β) λειτουργίας πώλησης υγραερίου αποκλειστικά για κίνηση οχημάτων (AUTOGAS) μέσω αντλιών,*

*γ) πωλητή πετρελαίου για θέρμανση (για κατ' οίκον παραδόσεις),*

*δ) λειτουργίας πρατηρίου πεπιεσμένου φυσικού αερίου (CNG), υποχρεούνται να γνωστοποιούν στο δικτυακό τόπο [www.fuelprices.gr](http://www.fuelprices.gr) της Δ/σης Παρατηρητηρίου Τιμών - Τιμοληψιών της Γενικής Γραμματείας Καταναλωτή του Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας:*

**1.** ...

**2.** Κάθε αλλαγή των τιμών λιανικής πώλησης των προϊόντων που διαθέτουν, ταυτόχρονα με την ισχύ τους. Οι τιμές στο Παρατηρητήριο Καυσίμων θα αναρτώνται για διάστημα 30 ημερών από την τελευταία γνωστοποίηση. Μετά το πέρας των 30 ημερών, για να εμφανίζονται οι τιμές των υπόχρεων, πρέπει αυτοί να υποβάλουν εκ νέου τις ίδιες ή διαφορετικές τιμές στο Παρατηρητήριο.».

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 114 της με αριθμό **91354 ΦΕΚ Β' 2983/30-08-2017** «Κωδικοποίηση Κανόνων Διακίνησης και Εμπορίας Προϊόντων και Παροχής Υπηρεσιών (Κανόνες Δι.Ε.Π.Π.Υ.)» Αγορανομικής Διάταξης του Υπουργού Ανάπτυξης & Ανταγωνιστικότητας, οι κάτοχοι άδειας: **α)** λειτουργίας πρατηρίου υγρών καυσίμων, **β)** λειτουργίας πώλησης υγραερίου αποκλειστικά για κίνηση οχημάτων (AUTOGAS) μέσω αντλιών, **γ)** πωλητή πετρελαίου για θέρμανση (για κατ' οίκον παραδόσεις), **δ)** λειτουργίας πρατηρίου πεπιεσμένου φυσικού αερίου (CNG), **υποχρεούνται να γνωστοποιούν στο δικτυακό τόπο [www.fuelprices.gr](http://www.fuelprices.gr) της Δ/σης Παρατηρητηρίου Τιμών - Τιμοληψιών της Γενικής Γραμματείας Καταναλωτή του Υπουργείου Οικονομίας & Ανάπτυξης: 1)** την τιμή λιανικής πώλησης ανά μονάδα μέτρησης για κάθε ένα από τα προϊόντα που διαθέτουν βάσει της άδειας τους και **2)** κάθε αλλαγή των τιμών λιανικής πώλησης των προϊόντων που διαθέτουν, ταυτόχρονα με την ισχύ τους. Οι τιμές στο Παρατηρητήριο Καυσίμων θα αναρτώνται για διάστημα 30 ημερών από την τελευταία γνωστοποίηση. Μετά το πέρας των 30 ημερών, για να εμφανίζονται οι τιμές των υπόχρεων, πρέπει αυτοί να υποβάλουν εκ νέου τις ίδιες ή διαφορετικές τιμές στο Παρατηρητήριο.

**Επειδή**, μέσω του υποσυστήματος του μητρώου **taxis** προκύπτει ότι το αντικείμενο της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας επιχείρησης είναι .....

**Επειδή**, μέσω του υποσυστήματος του μητρώου **taxis** προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση είναι υπόχρεη τήρησης απλογραφικών βιβλίων (Β' Κατηγορίας) και υποχρεούται τόσο σε έκδοση φορολογικών στοιχείων με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν.1809/1988, σύμφωνα με την παρ.8 του άρθρου 12 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) όσο και σε λήψη φορολογικών στοιχείων κατά την διενέργεια αγορών.

**Επειδή**, αφορμή του παρόντος ελέγχου αποτέλεσε η με αριθ. ....εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή τήρηση των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) καθώς και του ΚΦΔ.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα όσα παρατίθενται αναλυτικά στις σελίδες 2-8 της από .....Έκθεσης Μερικού Ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ, ο έλεγχος έχοντας στην διάθεσή του όλα τα δεδομένα που ζητήθηκαν από την προσφεύγουσα επιχείρηση επικεντρώθηκε στο υγραέριο κίνησης οχημάτων (LPG), ήτοι:

**A)** στην νόμιμη χρησιμοποίηση των υγραερίων (έλεγχος πωληθέντων λίτρων υγραερίου με βάση τις παραλαβές και με βάση τους μετρητές) και

**B)** στην έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων για τα πωληθέντα λίτρα υγραερίου, βάσει των ενδείξεων των μετρητών ολικής καταγραφής (totaliser).

**A) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΝΟΜΙΜΗ ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΥΓΡΑΕΡΙΩΝ (ΕΛΕΓΧΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ ΛΙΤΡΩΝ ΥΓΡΑΕΡΙΟΥ ΜΕ ΒΑΣΕΙ ΤΙΣ ΠΑΡΑΛΑΒΕΣ ΚΑΙ ΜΕ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥΣ ΜΕΤΡΗΤΕΣ**

**Επειδή**, αναφορικά με την νόμιμη χρησιμοποίηση των υγραερίων από την πλευρά της προσφεύγουσας επιχείρησης, ο έλεγχος στην από .....Έκθεση Μερικού Ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ αναφέρει ότι:

**«ΕΛΕΓΧΟΣ ΑΓΟΡΩΝ ΥΓΡΑΕΡΙΟΥ ΚΙΝΗΣΗΣ ΟΧΗΜΑΤΩΝ**

Για το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα 01/01/2016 - 31/12/2016 διενεργήθηκε αντιπαραβολικός έλεγχος των παραλαβών υγραερίου με τα ληφθέντα και προσκομισθέντα από την επιχείρηση για τις παραλαβές τιμολόγια/δελτία αποστολής, σε συνδυασμό με τα εκδοθέντα παραστατικά πωλήσεων των εταιριών ..... προς την ελεγχόμενη, σύμφωνα με τις αναλυτικές καρτέλες πωλήσεων και τα αντίγραφα τιμολογίων που μας απέστειλαν οι ανωτέρω εταιρίες.

Σύμφωνα με τα παραπάνω η ελεγχόμενη οντότητα για την ανωτέρω χρονική περίοδο, 01/01/2016 - 31/12/2016 είχε πραγματοποιήσει αγορές υγραερίου κίνησης ως κάτωθι:

Ημερομηνία (α)	παραστατικό αγοράς (β)	προμηθευτής (γ)	λίτρα σε 15c (δ)
.....	.....	.....	16.096,00
.....	.....	.....	8.585,00
.....	.....	.....	7.083,00
.....	.....	.....	8.773,00
.....	.....	.....	5.649,00
.....	.....	.....	6.330,00
.....	.....	.....	10.006,00
.....	.....	.....	4.192,00
.....	.....	.....	6.325,00
.....	.....	.....	8.280,00

.....	.....	.....	3.712,00
.....	.....	.....	8.989,00
.....	.....	.....	5.711,00
.....	.....	.....	7.373,00
.....	.....	.....	4.225,00
.....	.....	.....	8.016,00
.....	.....	.....	8.205,00
.....	.....	.....	8.037,00
.....	.....	.....	10.040,00
.....	.....	.....	7.105,00
.....	.....	.....	3.502,00
.....	.....	.....	6.900,00
.....	.....	.....	8.484,00
.....	.....	.....	6.609,00
.....	.....	.....	6.513,00
.....	.....	.....	9.481,00
.....	.....	.....	6.541,00
.....	.....	.....	3.787,00
.....	.....	.....	6.698,00
.....	.....	.....	6.986,00
.....	.....	.....	5.451,00
.....	.....	.....	10.579,00
.....	.....	.....	6.200,00
.....	.....	.....	8.492,00
.....	.....	.....	8.400,00
.....	.....	.....	6.377,00
.....	.....	.....	6.143,00
.....	.....	.....	7.504,00
.....	.....	.....	8.488,00
.....	.....	.....	5.268,82
.....	.....	.....	10.540,00
.....	.....	.....	4.099,00
.....	.....	.....	6.304,00
.....	.....	.....	5.300,00
.....	.....	.....	10.568,00
.....	.....	.....	6.357,00
.....	.....	.....	6.008,00
.....	.....	.....	7.076,00
.....	.....	.....	5.346,00
.....	.....	.....	8.491,00
.....	.....	.....	1.770,00
.....	.....	.....	3.600,00
.....	.....	.....	9.370,00
.....	.....	.....	5.344,00
.....	.....	.....	7.230,00
.....	.....	.....	6.797,00
.....	.....	.....	6.977,00

.....	.....	.....	8.571,00
.....	.....	.....	9.780,00
.....	.....	.....	7.074,00
.....	.....	.....	6.700,00
.....	.....	.....	5.036,00
.....	.....	.....	6.259,00
.....	.....	.....	5.280,00
.....	.....	.....	5.341,00
.....	.....	.....	7.605,00
.....	.....	.....	7.020,00
.....	.....	.....	6.409,00
.....	.....	.....	5.440,00
.....	.....	.....	5.823,00
.....	.....	.....	3.637,00
.....	.....	.....	4.223,00
.....	.....	.....	9.291,00
.....	.....	.....	8.142,00
.....	.....	.....	5.539,00
.....	.....	.....	4.300,00
.....	.....	.....	3.586,00
.....	.....	.....	3.514,00
.....	.....	.....	6.377,00
.....	.....	.....	4.429,00
.....	.....	.....	6.313,00
.....	.....	.....	8.072,00
.....	.....	.....	8.257,00
.....	.....	.....	2.117,00
.....	.....	.....	7.028,00
.....	.....	.....	6.363,00
.....	.....	.....	6.312,00
.....	.....	.....	8.506,00
.....	.....	.....	6.367,00
.....	.....	.....	6.410,00
.....	.....	.....	6.388,00
.....	.....	.....	4.266,00
.....	.....	.....	6.440,00
.....	.....	.....	4.610,00
.....	.....	.....	7.424,00
.....	.....	.....	9.448,00
.....	.....	.....	9.719,00
.....	.....	.....	4.660,00
.....	.....	.....	5.075,00
.....	.....	.....	6.407,00
.....	.....	.....	8.224,00
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>			<b>680.094,82</b>

Από τα ανωτέρω και από τον πίνακα 1 διαπιστώνεται πως η ελεγχόμενη, για την χρονική περίοδο 01/01/2016 έως και 31/12/2016 προμηθεύτηκε συνολικά 680.094,82 λίτρα υγραερίου κίνησης (σε θερμοκρασία 15<sup>0</sup> C).

Ο έλεγχος δε διαθέτει στοιχεία σε ημερήσια βάση για τη διάθεση υγραερίου κίνησης σε λίτρα από τα βιβλία διακίνησης υγρών καυσίμων για την περίοδο από **01/01/2016** έως **26/09/2016**, αφού δεν καταγράφονταν από τον πρατηριούχο οι ενδείξεις των δύο μετρητών καθημερινά. Αντίθετα από **27/09/2016** έως **31/12/2016** καταγράφονταν καθημερινά οι ενδείξεις στις σελίδες με αριθμό **1** έως αριθμό **12** του βιβλίου παρεληφθεισών ποσοτήτων με ημερομηνία θεώρησης την ..... του Τελωνείου ....., το οποίο κατασχέθηκε κατά τον μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο της ..... με την με αριθμό ..... έκθεση κατάσχεσης.

Επειδή διαπιστώθηκαν διαφορές, αποκλίσεις και διορθώσεις στις εγγραφές του πρατηριούχου επάνω στο βιβλίο διακίνησης με ημερομηνία θεώρησης την ..... του Τελωνείου ..... σχετικά με τις ενδείξεις των μετρητών και τα διατεθέντα τελικά λίτρα στο τέλος της ημέρας, ο έλεγχος παραθέτει αναλυτικά στον κάτωθι πίνακα **4** τις καταγραφές. Επίσης παραθέτει τις διαφορές ανάμεσα στα πωληθέντα λίτρα όπως έχουν καταγραφεί και αποτυπωθεί στο βιβλίο παρεληφθεισών ποσοτήτων και στα πραγματικά πωληθέντα λίτρα όπως αντιστοιχούν συνδυαστικά σε αυτά που έχουν καταγραφεί και αποτυπωθεί στο βιβλίο παρεληφθεισών ποσοτήτων και σε αυτά που αντιστοιχούν στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία και έχουν εγγραφεί στα βιβλία εσόδων-εξόδων, δηλαδή στα πωληθέντα λίτρα που έχουν καταγραφεί και αποτυπωθεί από τα λογιστικά αρχεία της επιχείρησης.

Στο βιβλίο απογραφών που προσκομίσθηκε στον έλεγχο σε φωτοτυπία, αναγραφόταν απόθεμα την **31/12/2016** **500,00** λίτρα υγραερίου. Την ..... το απόθεμα σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου του Τελωνείου ..... ήταν **9.759,00** λίτρα και οι ενδείξεις των μετρητών είχαν ως εξής: **Μετρητής 1:1.864.283,00** και **Μετρητής 2:1.311.347,00** λίτρα. Τις ενδείξεις αυτές λαμβάνει υπόψη του ο έλεγχος για τον υπολογισμό των πωλήσεων.

Όλα τα ανωτέρω και οι ενδείξεις των μετρητών όπως καταγράφονταν στο βιβλίο διακίνησης με ευθύνη του πρατηριούχου και στην έκθεση του Τελωνείου ..... έχουν ως κάτωθι:

Ημερομηνία	Διανομέας 1	Διανομέας 2	Σύνολο
..... έκθεση τελωνείου .....	1.864.283,00	1.311.347,00	3.175.630,00
27/09/2016 βιβλίο διακίνησης με ημερομηνία θεώρησης 26/09/2016 σελ 1	2.159.382,00	1.611.546,00	3.770.928,00
<b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b>	295.099,00	300.199,00	<b>595.298,00</b>
31/12/2016 βιβλίο διακίνησης με ημερομηνία θεώρησης 26/09/2016 σελ 12	2.249.701,00	1.665.650,00	3.915.351,00
<b>ΔΙΑΦΟΡΑ</b>			<b>144.423,00</b>
<b>ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ</b>			<b>(=595.298,00+144.423,00) 739.721,00</b>

Από τα ανωτέρω διαπιστώνεται πως η ελεγχόμενη οντότητα, για το χρονικό διάστημα από **01/01/2016** έως **31/12/2016**, διέθεσε συνολικά **739.721,00** λίτρα υγραερίου κίνησης για πώληση, για τα οποία και θα έπρεπε να έχει εκδώσει φορολογικά στοιχεία εσόδων, σύμφωνα με τις καταγραφές στο βιβλίο διακίνησης καυσίμων.

Σημειώνεται από τον έλεγχο ότι οι εγγραφές στα βιβλία διακίνησης υγραερίου ήταν διορθωμένες και δυσανάγνωστες, ενώ από το Τελωνείο ..... διαπιστώθηκε η πλημμελής



τήρηση του την 23/10/2018. **Επειδή** κάποιες ημέρες διαπιστώθηκε παρέμβαση στους μετρητές, ο έλεγχος κατέγραψε και παραθέτει αναλυτικά στον κάτωθι πίνακα 4 αυτές τις ημέρες, αφού:

Την **29/09/2016** οι ενδείξεις των μετρητών, όπως αναγράφονται στο βιβλίο παρεληφθεισών ποσοτήτων, είναι οι εξής : Μετρητής 1: 2.160.847,00 και Μετρητής 2:1.612.833,00 και συνολικά 3.773.680,00 λίτρα.

Όμως την **30/09/2016** οι ενδείξεις των μετρητών, όπως αναγράφονται στο βιβλίο παρεληφθεισών ποσοτήτων, είναι οι εξής : Μετρητής 1: 2.162.072,00 και Μετρητής 2:1.612.804,00 και συνολικά 3.774.876,00 λίτρα, ήτοι υπάρχει παρέμβαση στο Μετρητή 2 που «καταγράφει» λιγότερα λίτρα από ότι είχε καταγράψει την προηγούμενη ημέρα δηλαδή την 29/09/2016.

Την **01/10/2016** οι ενδείξεις των μετρητών, όπως αναγράφονται στο βιβλίο παρεληφθεισών ποσοτήτων, είναι οι εξής : Μετρητής 1: 2.163.672,00 και Μετρητής 2:1.613.634,00 και συνολικά 3.777.306,00 λίτρα.

Όμως την **02/10/2016** οι ενδείξεις των μετρητών, όπως αναγράφονται στο βιβλίο παρεληφθεισών ποσοτήτων, είναι οι εξής : Μετρητής 1: 2.164.072,00 και Μετρητής 2:1.613.464,00 και συνολικά 3.777.536,00 λίτρα, ήτοι υπάρχει παρέμβαση στο Μετρητή 2 που «καταγράφει» λιγότερα λίτρα από ότι είχε καταγράψει την προηγούμενη ημέρα δηλαδή την 01/10/2016.

Την **09/10/2016** οι ενδείξεις των μετρητών, όπως αναγράφονται στο βιβλίο παρεληφθεισών ποσοτήτων, είναι οι εξής : Μετρητής 1: 2.170.389,00 και Μετρητής 2:1.616.626,00 και συνολικά 3.787.015,00 λίτρα.

Όμως την **10/10/2016** οι ενδείξεις των μετρητών, όπως αναγράφονται στο βιβλίο παρεληφθεισών ποσοτήτων, είναι οι εξής : Μετρητής 1: 2.171.423,00 και Μετρητής 2:1.616.004,00 και συνολικά 3.787.427,00 λίτρα, ήτοι υπάρχει παρέμβαση στο Μετρητή 2 που «καταγράφει» λιγότερα λίτρα από ότι είχε καταγράψει την προηγούμενη ημέρα δηλαδή την 09/10/2016.

Την **12/10/2016** οι ενδείξεις των μετρητών, όπως αναγράφονται στο βιβλίο παρεληφθεισών ποσοτήτων, είναι οι εξής : Μετρητής 1: 2.172.659,00 και Μετρητής 2:1.617.206,00 και συνολικά 3.789.865,00 λίτρα.

Όμως την **13/10/2016** οι ενδείξεις των μετρητών, όπως αναγράφονται στο βιβλίο παρεληφθεισών ποσοτήτων, είναι οι εξής : Μετρητής 1: 2.173.533,00 και Μετρητής 2:1.617.053,00 και συνολικά 3.790.586,00 λίτρα, ήτοι υπάρχει παρέμβαση στο Μετρητή 2 που «καταγράφει» λιγότερα λίτρα από ότι είχε καταγράψει την προηγούμενη ημέρα δηλαδή την 12/10/2016.

Την **14/10/2016** οι ενδείξεις των μετρητών, όπως αναγράφονται στο βιβλίο παρεληφθεισών ποσοτήτων, είναι οι εξής : Μετρητής 1: 2.174.353,00 και Μετρητής 2:1.617.871,00 και συνολικά 3.792.224,00 λίτρα.

Όμως την **15/10/2016** οι ενδείξεις των μετρητών, όπως αναγράφονται στο βιβλίο παρεληφθεισών ποσοτήτων, είναι οι εξής : Μετρητής 1: 2.175.192,00 και Μετρητής 2:1.617.549,00 και συνολικά 3.792.741,00 λίτρα, ήτοι υπάρχει παρέμβαση στο Μετρητή 2 που «καταγράφει» λιγότερα λίτρα από ότι είχε καταγράψει την προηγούμενη ημέρα δηλαδή την 14/10/2016.

Την **16/10/2016** οι ενδείξεις των μετρητών, όπως αναγράφονται στο βιβλίο παρεληφθεισών ποσοτήτων, είναι οι εξής : Μετρητής 1: 2.175.592,00 και Μετρητής 2:1.617.849,00 και συνολικά 3.793.441,00 λίτρα. Ο Μετρητής 2 μάλιστα «καταγράφει» λιγότερα λίτρα και από την 14/10/2016.

Όμως την **17/10/2016** οι ενδείξεις των μετρητών, όπως αναγράφονται στο βιβλίο παρεληφθεισών ποσοτήτων, είναι οι εξής : Μετρητής 1: **2.176.415,00** και Μετρητής 2:**1.617.445,00** και συνολικά **3.793.860,00** λίτρα, ήτοι υπάρχει παρέμβαση στο Μετρητή 2 που «καταγράφει» λιγότερα λίτρα από ότι είχε καταγράψει την προηγούμενη ημέρα δηλαδή την **16/10/2016**.

Την **21/10/2016** οι ενδείξεις των μετρητών, όπως αναγράφονται στο βιβλίο παρεληφθεισών ποσοτήτων, είναι οι εξής : Μετρητής 1: **2.180.057,00** και Μετρητής 2:**1.619.459,00** και συνολικά **3.799.516,00** λίτρα.

Όμως την **22/10/2016** οι ενδείξεις των μετρητών, όπως αναγράφονται στο βιβλίο παρεληφθεισών ποσοτήτων, είναι οι εξής : Μετρητής 1: **2.181.121,00** και Μετρητής 2:**1.619.221,00** και συνολικά **3.800.342,00** λίτρα, ήτοι υπάρχει παρέμβαση στο Μετρητή 2 που «καταγράφει» λιγότερα λίτρα από ότι είχε καταγράψει την προηγούμενη ημέρα δηλαδή την **21/10/2016**.

Την **23/10/2016** οι ενδείξεις των μετρητών, όπως αναγράφονται στο βιβλίο παρεληφθεισών ποσοτήτων, είναι οι εξής : Μετρητής 1: **2.182.016,00** και Μετρητής 2:**1.619.686,00** και συνολικά **3.801.702,00** λίτρα.

Όμως την **24/10/2016** οι ενδείξεις των μετρητών, όπως αναγράφονται στο βιβλίο παρεληφθεισών ποσοτήτων, είναι οι εξής : Μετρητής 1: **2.182.711,00** και Μετρητής 2:**1.619.497,00** και συνολικά **3.802.208,00** λίτρα, ήτοι υπάρχει παρέμβαση στο Μετρητή 2 που «καταγράφει» λιγότερα λίτρα από ότι είχε καταγράψει την προηγούμενη ημέρα δηλαδή την **23/10/2016**.

Την **24/12/2016** και την **25/12/2016** οι ενδείξεις των μετρητών, όπως αναγράφονται στο βιβλίο παρεληφθεισών ποσοτήτων, είναι οι εξής και για τις δύο ημέρες: Μετρητής 1: **2.242.453,00** και Μετρητής 2:**1.659.921,00** και συνολικά **3.902.374,00** λίτρα, αφού υπάρχει παρέμβαση την **25/12/2016** και στους δύο μετρητές οι οποίοι έχουν «καταγράψει» πωληθέντα λίτρα **0,00** για την **25/12/2016** ενώ από τα βιβλία εσόδων εξόδων διαπιστώθηκε ότι την ίδια ημέρα εκδόθηκαν οι αποδείξεις λιανικής πώλησης από Νο 442607 έως Νο 442764 αξίας **590,96€** που αντιστοιχούν σε τουλάχιστον **781,69<sup>1</sup>** λίτρα υγραερίου.

**Σημειώνεται ότι:**

- ✓ υπάρχει διαφορά **22.334,12** λίτρων ανάμεσα στα λίτρα που τελικά προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο ως πραγματικά πωληθέντα λίτρα λιανικώς και στα λίτρα που είχαν καταγραφεί στο βιβλίο διακίνησης.
- ✓ τα πραγματικά πωληθέντα λίτρα λιανικώς όλης της χρήσης προσδιορίστηκαν με άθροιση των ημερήσιων πραγματικά πωληθέντων λίτρων λιανικώς.
- ✓ ως ημερήσια πραγματικά πωληθέντα λίτρα λιανικώς ελήφθησαν τα περισσότερα λίτρα ανάμεσα στα αναγραφόμενα λίτρα της ημέρας στο βιβλίο διακίνησης και στα λίτρα που αντιστοιχούν στις εκδοθείσες αποδείξεις λιανικής πώλησης της ημέρας που βρέθηκαν με αναγωγή.

Σύμφωνα με όλα τα ανωτέρω, ο έλεγχος των πωλήσεων υγραερίου σε λίτρα της οντότητας, βάσει παραλαβών και βάσει μετρητών, για το ελεγχόμενο διάστημα από **01/01/2016** έως **31/12/2016** διαμορφώνεται ως κάτωθι:

εξεύρεση πωλήσεων λίτρων βάσει παραλαβών		εξεύρεση πωλήσεων λίτρων βάσει μετρητών	
--	--	---	--

	λίτρα σε 15c			λίτρα σε 15c	
αρχικό απόθεμα δεξαμενής την 01/01/2016	9.759,00				
συν (+) αγορές χρήσης	680.094,82		άθροισμα ενδείξεων μετρητών την ώρα ελέγχου την 31/12/2016	3.915.351,00	
μείον (-) τελικό απόθεμα δεξαμενής την 31/12/2016	500,00		μείον (-) άθροισμα ενδείξεων μετρητών αρχής της χρήσης την 01/01/2016	3.175.630,00	πωλήσεις λίτρων βάσει μετρητών μείον πωλήσεις λίτρων βάσει παραλαβών
				739.721,00	
			συν (+) πωληθέντα λίτρα λόγω παρέμβασης στους μετρητές (από 28/09/2016 έως 31/12/2016)	22.334,12	
πωλήσεις χρήσης βάσει συνολικών παραλαβών	689.353,82		πωλήσεις χρήσης βάσει μετρητών	762.055,12	72.701,30

Στις περιπτώσεις που διαπιστώνονται πωλήσεις (βάσει μετρητών), οι οποίες υπερβαίνουν τις πωλήσεις (βάσει παραλαβών), σε ποσοστό μεγαλύτερο του 3%, συντάσσουμε δελτίο πληροφοριών προκειμένου οι αρμόδιες τελωνειακές αρχές να προβούν στη βεβαίωση και είσπραξη από τον πρατηριούχο των φορολογικών επιβαρύνσεων της επιπλέον διαπιστωθείσης διαφοράς, επιφυλασσόμενων και των περί λαθρεμπορίας διατάξεων του Ν. 2960/2001, «Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας». Η χρέωση των φορολογικών επιβαρύνσεων θα λαμβάνει χώρα, για μεν το Φ.Π.Α., 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 (βάσει μετρητών) υπολείπονται των πωλήσεων (βάσει παραλαβών) σε ποσοστό έως 3%, λόγω των θερμοκρασιακών μεταβολών και της ιδιαίτερης φύσης του προϊόντος.

Σύμφωνα με τα παραπάνω  $762.055,12 - 689.353,82 = 72.701,30 > 20.680,61$  ( $689.353,82 * 3\% = 20.680,61$ ).

Από τα παραπάνω διαπιστώνεται ότι οι πωλήσεις (βάσει μετρητών), υπερβαίνουν τις πωλήσεις (βάσει παραλαβών), σε ποσοστό μεγαλύτερο του 3% και κατά 52.020,69 λίτρα(= $72.701,30 - 20.680,61$ ) και άρα εκτός του ορίου, οπότε διαπιστώνεται παράβαση και συντάσσεται δελτίο πληροφοριών προς την αρμόδια τελωνειακή αρχή.

Διαπιστώθηκε δηλαδή ότι:

α) η ελεγχόμενη παρέλαβε για το χρονικό διάστημα από 01/01/2016 έως 31/12/2016, 52.020,69 λίτρα υγραερίου κίνησης οχημάτων, όπως συγκεντρωτικά καταγράφεται στον

ανωτέρω πίνακα 3, χωρίς να λάβει τα αντίστοιχα παραστατικά αγορών (τιμολόγια) και αφού δεν έλαβε, δεν εξέδωσε τα αντίστοιχα λογιστικά αρχεία (παραστατικά) αγορών (τιμολόγια), κατά παράβαση των διατάξεων των παρ.10 και 11 του άρθρου 8 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 1 και 11 του ίδιου νόμου και των διατάξεων της ΠΟΛ. 1003/31-12-2014.

β) η ελεγχόμενη παρέλαβε για το χρονικό διάστημα από 01/01/2016 έως 31/12/2016, 52.020,69 λίτρα υγραερίου κίνησης οχημάτων, όπως συγκεντρωτικά καταγράφεται στον ανωτέρω πίνακα 3, χωρίς να λάβει παραστατικό διακίνησης και αφού δεν έλαβε, δεν καταχώρησε σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων ή δεν εξέδωσε το αντίστοιχο σχετικό παραστατικό διακίνησης με τα εν λόγω στοιχεία, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 8 και 9 του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ίδιου νόμου και των διατάξεων της ΠΟΛ. 1003/31-12-2014.

Η ανωτέρω παράβαση α) δεν επισύρει πρόστιμο, αφού τέθηκε ως διαδικαστική παράβαση με την περίπτωση ιε' του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 παράγραφο 1, με εφαρμογή από 07/06/2017 με το Ν.4474/2017 και προβλέπεται πρόστιμο 500,00€ με την περίπτωση ή της παραγράφου 2 του ίδιου ως άνω νόμου, με εφαρμογή από 07/06/2017.

Η ανωτέρω παράβαση β) δεν επισύρει πρόστιμο, αφού τέθηκε ως διαδικαστική παράβαση με την περίπτωση ιστ' του άρθρου 54 του Ν.4174/2013 παράγραφο 1, με εφαρμογή από 07/06/2017 με το Ν.4474/2017 και προβλέπεται πρόστιμο 500,00€ με την περίπτωση ή της παραγράφου 2 του ίδιου ως άνω νόμου, με εφαρμογή από 07/06/2017.».

## **Β) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΕΚΔΟΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΓΙΑ ΤΑ ΠΩΛΗΘΕΝΤΑ ΛΙΤΡΑ ΥΓΡΑΕΡΙΟΥ, ΒΑΣΕΙ ΤΩΝ ΕΝΔΕΙΞΕΩΝ ΤΩΝ ΜΕΤΡΗΤΩΝ ΟΛΙΚΗΣ ΚΑΤΑΓΡΑΦΗΣ (TOTALISER)**

Επειδή, αναφορικά με την έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων για τα πωληθέντα λίτρα υγραερίου, βάσει των ενδείξεων των μετρητών ολικής καταγραφής (totalizer), ο έλεγχος στην από .....Έκθεση Μερικού Ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ αναφέρει ότι:

«Με το με Α.Π. .... έγγραφό μας ζητήσαμε από το Τμήμα του Παρατηρητηρίου Τιμών και Τιμολησιών του Υπουργείου Οικονομίας και Ανάπτυξης της Γενικής Δ/σης Προστασίας Καταναλωτή & Εποπτείας της Αγοράς/ Δ/σης Πολιτικής Ενημέρωσης Καταναλωτή να μας γνωρίσει τις λιανικές τιμές στις οποίες διατίθεντο τα υγρά καύσιμα, και είχαν αναγγελθεί από τον υπόχρεο, για το χρονικό διάστημα από 01/01/2016 έως και 13/02/2020.

Το αρμόδιο τμήμα μας απέστειλε απάντηση με αρ.πρωτ..... με mail την 30/03/2020 με τις ζητηθείσες τιμές στις οποίες πωλείτο το υγραέριο κίνησης οχημάτων και είχαν αναγγελθεί από την ελεγχόμενη οντότητα το οποίο έλαβε Α.Π. .... από την υπηρεσία μας.

Από την ανωτέρω απάντηση του Παρατηρητηρίου Τιμών & Τιμολησιών, διαπιστώθηκε η λιανική τιμή πώλησης υγραερίου κίνησης για κάθε ημέρα από 20/10/2016 (1<sup>η</sup> αναγγελία τιμών την 20/10/2016 14:30:51 με τιμή ανά λίτρο υγραερίου 0,719€) και μετά, όπως αυτές είχαν γνωστοποιηθεί από την ελεγχόμενη οντότητα.

Η ελεγχόμενη οντότητα προσκόμισε τα βιβλία εσόδων-εξόδων όπου είχαν καταχωρηθεί οι λιανικές πωλήσεις υγραερίου κάθε ημέρα αλλά και οι χονδρικές πωλήσεις.

- Καταγράψαμε από την έκθεση ελέγχου του Τελωνείου ..... και τα βιβλία διακίνησης τις ενδείξεις των μετρητών των δύο διανομένων για την χρονική περίοδο από 01/01/2016 έως 27/09/2016 και προσδιορίσαμε το σύνολο των πραγματικά διατεθέντων λίτρων αθροιστικά για όλο το ανωτέρω χρονικό διάστημα.

- Διαιρέσαμε την ημερήσια συνολική αξία με Φ.Π.Α. των λιανικών πωλήσεων, όπως

αποτυπώθηκε από την ελεγχόμενη στα βιβλία εσόδων δια τη ληφθείσα τιμή ελέγχου και υπολογίσαμε τα διατεθέντα λιανικώς λίτρα της ημέρας που αντιστοιχούν στα ημερήσια εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία-αποδείξεις.

- Τα λίτρα που υπολογίσθηκαν ανά ημέρα προστέθηκαν και ανευρέθηκαν τα λίτρα που διατέθηκαν λιανικώς αθροιστικά για όλο το χρονικό διάστημα από **01/01/2016** έως **27/09/2016**.

- **Διαιρέσαμε** τη συνολική αξία με Φ.Π.Α. των λιανικών πωλήσεων, όπως αποτυπώθηκε από την ελεγχόμενη στα βιβλία εσόδων όλου του χρονικού διαστήματος από **01/01/2016** έως **27/09/2016** δια τα συνολικά διατεθέντα λιανικώς λίτρα επίσης όλου του χρονικού διαστήματος από **01/01/2016** έως **27/09/2016** και βρήκαμε τη **μεσοσταθμική τιμή** με την οποία το πρατήριο διέθετε λιανικώς το υγραέριο όλο το ανωτέρω χρονικό διάστημα.

- **Πολλαπλασιάσαμε** τη μεσοσταθμική τιμή με τα λιανικώς πωληθέντα λίτρα όλου του χρονικού διαστήματος από **01/01/2016** έως **27/09/2016**, αφού πρώτα αφαιρέσαμε τα λίτρα που διατέθηκαν χονδρικώς, και βρήκαμε την αξία των λιανικών πωλήσεων βάσει μετρητών.

- Έπειτα **αφαιρέσαμε** την ανωτέρω προσδιορισθείσα αξία βάσει μετρητών από την αξία βάσει εκδοθέντων στοιχείων, έτσι όπως είχε αποτυπωθεί στα λογιστικά βιβλία (εσόδων – εξόδων) και βρήκαμε τη διαφορά που αντιστοιχεί στην αξία των μη εκδοθέντων στοιχείων για το χρονικό διάστημα από **01/01/2016** έως **27/09/2016**.

- **Καταγράψαμε** από τα βιβλία διακίνησης τις ενδείξεις των μετρητών των δύο διανομέων για την χρονική περίοδο από **28/09/2016** έως **31/12/2016** ανά ημέρα, και προσδιορίσαμε αρχικά το σύνολο των διατεθέντων λίτρων ανά ημέρα βάσει μετρητών έτσι όπως είχαν καταγραφεί από το πρατήριο.

- Συγκρίναμε τις λιανικές πωλήσεις σε λίτρα μέρα-μέρα, δηλαδή τα πωληθέντα λιανικώς λίτρα της ημέρας που είχαν καταγραφεί στο βιβλίο διακίνησης από το πρατήριο και τα πωληθέντα λιανικώς λίτρα της ημέρας για τα οποία είχαν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία-αποδείξεις για την χρονική περίοδο από **28/09/2016** έως **31/12/2016**.

- **Επειδή υπήρχε παρέμβαση** στους μετρητές, για την χρονική περίοδο από **28/09/2016** έως **31/12/2016**, δεχτήκαμε ότι οι ημερήσιες αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδόθηκαν και καταχωρήθηκαν στα λογιστικά βιβλία, και κατ' επέκταση στις υποβληθείσες φορολογικές δηλώσεις Φ.Π.Α. και εισοδήματος, **αντιστοιχούσαν σε πραγματικές πωληθείσες ποσότητες καυσίμου.**

**Επίσης δεχτήκαμε** ότι μεταξύ των δύο ποσοτήτων καυσίμου, αυτής που είχε καταγραφεί στο βιβλίο διακίνησης και αυτής που αντιστοιχούσε στις εκδοθείσες αποδείξεις λιανικής πώλησης, η **μεγαλύτερη ποσότητα**, είτε από το βιβλίο διακίνησης είτε από τα εκδοθέντα στοιχεία, ήταν η **πραγματικά διατεθείσα. Δηλαδή τα πραγματικά διατεθέντα λίτρα προσδιορίστηκαν βάσει βιβλίων διακίνησης και λογιστικών αρχείων συγκριτικά και συνδυαστικά.**

- Προσδιορίσαμε τη **διαφορά** των λίτρων λόγω παρέμβασης ανά ημέρα, αφαιρώντας τα **πραγματικά διατεθέντα λίτρα**, όπως τα υπολογίσαμε σύμφωνα με τα ανωτέρω, από τα λίτρα που είχαν καταγραφεί στο βιβλίο διακίνησης. Αθροίζοντας τέλος τις ημερήσιες διαφορές προσδιορίσαμε τα συνολικά πωληθέντα λίτρα λόγω παρέμβασης από **28/09/2016** έως **31/12/2016**, ήτοι συνολικά **22.334,12 λίτρα.**

- **Πολλαπλασιάζοντας τα λίτρα που πουλήθηκαν πραγματικά λιανικώς ανά ημέρα βάσει μετρητών και λογιστικών βιβλίων συνδυαστικά**, με την ληφθείσα από τον έλεγχο τιμή διάθεσης του υγραερίου ανά ημέρα, **προσδιορίστηκε η συνολική αξία με Φ.Π.Α., για τις λιανικές πωλήσεις υγραερίου κίνησης ανά ημέρα από 28/09/2016 έως 31/12/2016.**

- Τέλος βρέθηκε η διαφορά ανάμεσα στην συνολική αξία για τις λιανικές πωλήσεις υγραερίου, **ανά ημέρα**, έτσι όπως προέκυψε από τα βιβλία για όλες τις ημέρες, και στην αξία

ανά ημέρα που προσδιόρισε ο έλεγχος για τα πραγματικά πωληθέντα λίτρα λιανικώς βάσει μετρητών, η οποία διαφορά αποτυπώνει την αξία των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων.

- Έως τη συγγραφή της παρούσας έκθεσης δεν προσκομίσθηκε κανένα δελτίο λιτρομέτρησης.

- Δεδομένου ότι η οντότητα πραγματοποιούσε χονδρικές πωλήσεις υγραερίου κίνησης αθροίστηκαν οι πωληθείσες ποσότητες από τις εκτυπώσεις από το εμπορικό πρόγραμμα που τηρούσε και που μας προσκόμισε η ελεγχόμενη και ανευρέθησαν τα λίτρα των χονδρικών πωλήσεων, που διατέθηκαν με τιμολόγια ή δελτία αποστολής. Αυτές ανέρχονται σε **14.017,90** λίτρα, ήτοι 9.910,25 λίτρα για το χρονικό διάστημα από 01/01/2016 έως 27/09/2016 και 4.107,65 λίτρα για το χρονικό διάστημα από 28/09/2016 έως 31/12/2016.

- Η τιμή του ελέγχου ελήφθη μετά από σύγκριση των αναρτημένων από το πρατήριο τιμών στο παρατηρητήριο τιμών και της τιμής που διέθετε επίσης το πρατήριο χονδρικώς το υγραέριο κίνησης συνδυαστικά.».

Επειδή, αναφορικά με τον πίνακα 4 που παρατίθεται στις σελίδες 27-46 της από .....Έκθεσης Μερικού Ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ αναφέρεται ότι:

«[...] καταγράφονται συνολικά οι πραγματικές λιανικές πωλήσεις από 01/01/2016 έως 31/12/2016 που ανέρχονται σε **748.037,22** λίτρα όπως και οι χονδρικές πωλήσεις για το αντίστοιχο διάστημα που ανέρχονται σε **14.017,90** λίτρα. Αναλυτικά καταγράφονται 1) η ημερομηνία 2) η ένδειξη του μετρητή του διανομέα 1 3) η ένδειξη του μετρητή του διανομέα 2 4) το σύνολο των ενδείξεων των δύο μετρητών 5) η παρέμβαση στο μετρητή του διανομέα 1 6) η παρέμβαση στο μετρητή του διανομέα 2 7) οι πωλήσεις σε λίτρα ανά ημέρα από 28/09/2016 έως 31/12/2016 και για όλο το χρονικό διάστημα από 01/01/2016 έως 27/09/2016 έτσι όπως «καταγράφηκαν» βάσει μετρητών 8) τα πωληθέντα λίτρα βάσει τιμολογίων 9) οι συνολικές λιανικές πωλήσεις σε λίτρα ανά ημέρα από 28/09/2016 έως 31/12/2016 και για όλο το χρονικό διάστημα από 01/01/2016 έως 27/09/2016 , βάσει μετρητών, αφού έχουν αφαιρεθεί τα λίτρα των χονδρικών πωλήσεων 10) η τιμή μονάδας με Φ.Π.Α., βάσει παρατηρητηρίου 11) η τιμή μονάδας με Φ.Π.Α., βάσει τιμολογίων 12) η τιμή μονάδας με Φ.Π.Α., που λήφθηκε από τον έλεγχο, αφού συγκρίθηκαν οι δυο αναφερόμενες τιμές μονάδας 13) η μεσοσταθμική τιμή πώλησης με Φ.Π.Α., που υπολογίσθηκε με διαίρεση 14) η αξία των λιανικών πωλήσεων με Φ.Π.Α., ανά ημέρα βάσει βιβλίων 15) τα λιανικώς πωληθέντα λίτρα ανά ημέρα που αντιστοιχούν στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία-αποδείξεις και υπολογίσθηκαν με διαίρεση 16) τα πραγματικά λιανικώς πωληθέντα λίτρα ανά ημέρα από 28/09/2016 έως 31/12/2016 που ανευρέθησαν αφού έγινε σύγκριση των καταγεγραμμένων από τον πρατηριούχο λίτρων στα βιβλία διακίνησης βάσει μετρητών και των λίτρων για τα οποία εκδόθηκαν αποδείξεις λιανικής πώλησης 17) η αξία των πραγματικών λιανικών πωλήσεων με Φ.Π.Α., ανά ημέρα από 28/07/2016 έως 31/12/2016, βάσει μετρητών και βιβλίων συνδυαστικά, όπως αυτή προσδιορίστηκε πολλαπλασιάζοντας τα λίτρα των πραγματικών λιανικών πωλήσεων ανά ημέρα με την τιμή ελέγχου και συνολικά για όλο το χρονικό διάστημα από 01/01/2016 έως 27/09/2016, βάσει μετρητών, όπως αυτή προσδιορίστηκε πολλαπλασιάζοντας τα λίτρα των πραγματικών λιανικών πωλήσεων του αντίστοιχου διαστήματος με την μεσοσταθμική τιμή 18) η διαφορά των λίτρων λόγω παρέμβασης στους μετρητές των δύο διανομέων που υπολογίσθηκαν με αφαίρεση των πραγματικά πωληθέντων λίτρων από τα λίτρα που είχαν καταγραφεί στο βιβλίο διακίνησης και 19) η διαφορά μεταξύ της αξίας των λιανικών πωλήσεων με Φ.Π.Α ανά ημέρα βάσει βιβλίων και της αξίας των πραγματικά λιανικών πωλήσεων με Φ.Π.Α ανά ημέρα βάσει μετρητών και ανά διάστημα από 01/01/2016 έως 26/09/2016.».



**Επειδή**, στην ανωτέρω έκθεση ελέγχου αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι: «Σχετικά με την πραγματική λιανική τιμή πώλησης με Φ.Π.Α. του υγραερίου κίνησης οχημάτων σημειώνουμε ότι ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο και οι δύο τιμές συνδυαστικά: η αναγγελθείσα από την ελεγχόμενη οντότητα τιμή στο παρατηρητήριο τιμών και η τιμή που υπολογίσθηκε για τις χονδρικές πωλήσεις, αφού διαιρέσαμε την αξία του τιμολογίου δια τα διατεθέντα τα λίτρα έτσι όπως αναγράφονταν στις εκτυπώσεις που μας προσκόμισε η ελεγχόμενη οντότητα με τίτλο **«Καρτέλα Είδους από 01/01/2016 Έως 31/12/2016»**.

➤ Για τον υπολογισμό της αξίας των ημερήσιων λιανικών πωλήσεων ελήφθησαν υπόψη συνδυαστικά τόσο η τιμή του παρατηρητηρίου όσο και η τιμή των χονδρικών πωλήσεων υγραερίου κίνησης της ελεγχόμενης οντότητας για την περίοδο από **28/09/2016** έως **31/12/2016**.

➤ Για τον υπολογισμό της αξίας των λιανικών πωλήσεων ανά διαστήματα ημερών ελήφθη υπόψη η **μεσοσταθμική τιμή πώλησης**, η οποία τιμή προσδιορίστηκε διαιρώντας τη συνολική αξία με Φ.Π.Α. των λιανικών πωλήσεων του διαστήματος βάσει βιβλίων δια τα συνολικά λιανικώς διατεθέντα λίτρα του διαστήματος που υπολογίσθηκαν επίσης βάσει βιβλίων, για την περίοδο από **01/01/2016** έως **27/09/2016**.

**Οι συνολικές λιανικές πωλήσεις σε λίτρα**, όπως αυτές υπολογίσθηκαν από τον έλεγχο και αφού αφαιρέθηκαν τα λίτρα που πουλήθηκαν με τιμολόγια (χονδρικές πωλήσεις) **επί τη λιανική τιμή πώλησης** όπως αυτή προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, και αποτυπώνονται στον παραπάνω πίνακα 4, **μας αποτυπώνουν τις πραγματικές λιανικές πωλήσεις υγραερίου κίνησης οχημάτων της επιχείρησης σε αξία με Φ.Π.Α.**

**Από τα βιβλία εσόδων-εξόδων που μας προσκομίσθηκαν, ο έλεγχος υπολόγισε σε μεικτή αξία (καθαρή αξία + Φ.Π.Α.) τις συνολικές λιανικές πωλήσεις του υγραερίου ανά ημέρα.**

Όλα τα ανωτέρω στοιχεία επεξεργάστηκαν ανά διάστημα ημερών από **01/01/2016** έως **27/09/2016** και ανά ημέρα από **28/09/2016** έως **31/12/2016** και συγκεκριμένα:

α) οι ενδείξεις των μετρητών όλων των διανομένων σε λίτρα (στήλες 2 και 3 του πίνακα 4),

β) το άθροισμα αυτών, στήλη 2 και στήλη 3 του πίνακα 4 (στήλη 4 του πίνακα 4),

γ) η διαφορά των αθροισμάτων ανά διάστημα και ανά ημέρα, που μας δίνει τα συνολικά λίτρα που διατέθηκαν ανά διάστημα και ανά ημέρα **βάσει καταγραφών του πρατηρίου στο βιβλίο διακίνησης** (στήλη 7 του πίνακα 4),

δ) η τιμή μονάδας πώλησης με Φ.Π.Α. ανά λίτρο για τις χονδρικές πωλήσεις (στήλη 12α του πίνακα 4) που προέκυψε από τη διαίρεση των συνολικών λίτρων που διατέθηκαν χονδρικώς δια την συνολική αξία σε ευρώ και ανά τιμολόγιο,

ε) οι χονδρικές πωλήσεις ανά διάστημα ημερών και ανά ημέρα σε λίτρα (στήλη 10 του πίνακα 4),

στ) η διαφορά των πωληθέντων λίτρων (στήλη 9 μείον στήλη 10 του πίνακα 4) που μας δίνει τις λιανικές πωλήσεις σε λίτρα, ανά διάστημα και ανά ημέρα (στήλη 11 του πίνακα 4),

ζ) η λιανική τιμή πώλησης με Φ.Π.Α. ανά λίτρο (στήλη 13 του πίνακα 4) όπως λήφθηκε από τον έλεγχο,

η) η τιμή μονάδας πώλησης με Φ.Π.Α. ανά λίτρο και ανά ημέρα βάσει παρατηρητηρίου τιμών (στήλη 12β του πίνακα 4),

θ) η μεσοσταθμική τιμή πώλησης με Φ.Π.Α. ανά λίτρο (στήλη 16 του πίνακα 4) που υπολογίσθηκε με διαίρεση της συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. των λιανικών πωλήσεων δια τα συνολικά πωληθέντα λιανικώς λίτρα συνολικά και για το χρονικό διάστημα από **01/01/2016** έως **27/09/2016** (στήλη 14 του πίνακα 4 δια στήλη 15 του πίνακα 4),

ι) τα λιανικώς πωληθέντα λίτρα ανά ημέρα που αντιστοιχούν στα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία-αποδείξεις (στήλη 15 του πίνακα 4) που υπολογίσθηκαν με διαίρεση της συνολικής ημερήσιας αξίας με Φ.Π.Α. των λιανικών πωλήσεων δια τη ληφθείσα τιμή ελέγχου με Φ.Π.Α. (στήλη 14 του πίνακα 4 δια στήλη 13 του πίνακα 4),

ια) η συνολική αξία των πραγματικών λιανικών πωλήσεων με Φ.Π.Α. ανά διάστημα και ανά ημέρα (στήλη 17 του πίνακα 4) που προκύπτει από το γινόμενο της στήλης 11 του πίνακα 4 επί τη στήλη 16 του πίνακα 4 για το διάστημα από 01/01/2016 έως 27/09/2016 και από το γινόμενο της στήλης 11 του πίνακα 4 επί τη στήλη 13 του πίνακα 4 από 28/09/2016 έως 31/12/2016,

ιβ) στη στήλη 9 του πίνακα 4 τα **πραγματικά πωληθέντα λίτρα** ανά ημέρα από 28/09/2016 έως 31/12/2016, που υπολογίσθηκαν με άθροιση των θετικών διαφορών, που υπολογίσθηκαν όπως περιγράφεται στην περίπτωση ιστ , στα λίτρα που αναγράφονταν στο βιβλίο διακίνησης (στήλη 7 και στήλη 8 του πίνακα 4),

ιγ) στη στήλη 11 του πίνακα 4 τα **πραγματικά λιανικώς πωληθέντα λίτρα** ανά ημέρα από 28/09/2016 έως 31/12/2016, που υπολογίσθηκαν με αφαίρεση των λίτρων που διατέθηκαν χονδρικώς από τα συνολικά πραγματικά πωληθέντα λίτρα (στήλη 9 μείον στήλη 10 του πίνακα 4),

ιδ) η αξία των λιανικών πωλήσεων με Φ.Π.Α. ανά ημέρα, δηλαδή οι αξίες των εκδοθέντων -Ζ-, όπως αυτές έχουν καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης (στήλη 14 του πίνακα 4),

ιε) στη στήλη 18 του πίνακα 4 αποτυπώνεται η διαφορά βάσει των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων της οντότητας και των λιανικών πωλήσεων που αντιστοιχούν στις καταγεγραμμένες ενδείξεις των μετρητών αφού έχουν αναχθεί σε συνολική αξία με Φ.Π.Α. ανά διάστημα και ανά ημέρα (στήλη 17 μείον στήλη 14 του πίνακα 4), δηλαδή η αξία των μη εκδοθέντων στοιχείων και

ιστ) στη στήλη 8 του πίνακα 4 οι **θετικές διαφορές** που προέκυψαν από την αφαίρεση από τα πωληθέντα λίτρα βάσει μετρητών και καταγραφών στα βιβλία διακίνησης, δηλαδή από τη στήλη 7 του πίνακα 4, του αθροίσματος των πωληθέντων λίτρων βάσει εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων δηλαδή της στήλης 15 του πίνακα 4 και των πωληθέντων λίτρων βάσει τιμολογίων δηλαδή της στήλης 10 του πίνακα 4 (στήλη 7 μείον στήλες 10+15 ή στήλη 15 μείον στήλες 7+10). Προηγουμένως έγινε σύγκριση των λίτρων που διατέθηκαν βάσει μετρητών (όπως καταγράφηκαν από το πρατήριο) δηλαδή η στήλη 7 του πίνακα 4 και των λίτρων που διατέθηκαν βάσει εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων λιανικής πώλησης) δηλαδή η στήλη 15 του πίνακα 4 και έγινε δεκτό ότι τα περισσότερα λίτρα ήταν και τα πραγματικά διατεθέντα.

**Από τον αντιπαραβολικό έλεγχο που διενεργήθηκε μεταξύ του συνόλου των λιανικών πωλήσεων υγραερίου (στήλη 11 του πίνακα 4), όπως αυτές καταγράφηκαν βάσει των ενδείξεων των μετρητών των διανομέων υγραερίου κίνησης και αποτυπώθηκαν ανά διάστημα και ανά ημέρα σε αξία (στήλη 14 του πίνακα 4) αφού πολλαπλασιάστηκαν με τη μεσοσταθμική τιμή ή τη λιανική τιμή πώλησης, αντίστοιχα (στήλες 16 & 13 του πίνακα 4) και της αξίας των λιανικών πωλήσεων βάσει των εκδιδόμενων στοιχείων εσόδων (αποδείξεων λιανικής πώλησης) μέσω του Φ.Η.Μ. και λοιπών φορολογικών στοιχείων εσόδων (στήλη 14 του πίνακα 4), για το χρονικό διάστημα 01/01/2016 έως 31/12/2016 διαπιστώθηκαν ότι:**

1) Η ελεγχόμενη οντότητα για το χρονικό διάστημα από 01/01/2016 έως 31/12/2016, διέθεσε λιανικώς υγραέριο κίνησης οχημάτων, σε απροσδιόριστο πλήθος ιδιωτών πελατών της, συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 47.817,17€ (22.516,38€ με Φ.Π.Α. 23% και 25.300,79€ με 24%) και δεν εξέδωσε αμέσως με την παράδοση των αγαθών απροσδιόριστο πλήθος, αποδείξεων λιανικής πώλησης, (αφού ο έλεγχος δεν μπόρεσε να προσδιορίσει ακριβώς το πλήθος και την αξία για το κάθε στοιχείο), αντίστοιχης συνολικής αξίας, για τις ημερομηνίες και για τις αξίες



που αναλυτικά παραθέτουμε στον παραπάνω πίνακα 4, από τους εν χρήσει Φ.Η.Μ., ή τιμολόγια ή άλλα φορολογικά στοιχεία εσόδων, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1 & 5 του ίδιου νόμου.

2) Η ελεγχόμενη οντότητα υπέβαλε ανακριβώς, ως προς τις φορολογητέες εκροές, με συνολικό ποσό ανακρίβειας 38.709,86€, τις κάτωθι περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 του Ν. 2859/2000, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1, 2, 3 και 30 του ίδιου ως άνω νόμου.

		ΑΞΙΑ ΜΗ ΕΚΔΟΘΕΝΤΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΠΩΛΗΣΕΙΣ LPG (1)	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΔΗΛΩΘΗΚΕ ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΕΙΣ LPG (2)
ΣΥΝΟΛΟ ΧΡΗΣΗΣ 2016	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	47.817,17	38.709,86 (=18.306,00+20.403,86)
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΦΠΑ 23%	4.210,38	
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΦΠΑ 24%	4.896,93	
	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΦΠΑ	9.107,31	
	Α', Β', Γ ΤΡΙΜΗΝΟ	40.168,09	32.541,25
	Φ.Π.Α.	7.626,84	
	Δ ΤΡΙΜΗΝΟ	7.649,08	6.168,61
	Φ.Π.Α.	1.480,47	

3) Η ελεγχόμενη οντότητα υπέβαλε ανακριβώς, ως προς τα ακαθάριστα έσοδα, την δήλωση φόρου εισοδήματος και δεν δήλωσε επιπλέον έσοδα καθαρής αξίας 38.709,86€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1, 2, 3, 5, 7, 8, 21, 44, 45, 47, 58 & 71 του ίδιου νόμου και των διατάξεων του άρθρου 19 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)

4) α) Η ελεγχόμενη παρέλαβε για το χρονικό διάστημα από 01/01/2016 έως 31/12/2016, 52.020,69 λίτρα υγραερίου κίνησης οχημάτων, όπως συγκεντρωτικά καταγράφεται στον ανωτέρω πίνακα 3, χωρίς να λάβει τα αντίστοιχα παραστατικά αγορών (τιμολόγια) και αφού δεν έλαβε, δεν εξέδωσε τα αντίστοιχα λογιστικά αρχεία (παραστατικά) αγορών (τιμολόγια), κατά παράβαση των διατάξεων των παρ.10 και 11 του άρθρου 8 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 1 και 11 του ίδιου νόμου και των διατάξεων της ΠΟΛ. 1003/31-12-2014.

β) Η ελεγχόμενη παρέλαβε για το χρονικό διάστημα από 01/01/2016 έως 31/12/2016, 52.020,69 λίτρα υγραερίου κίνησης οχημάτων, όπως συγκεντρωτικά καταγράφεται στον ανωτέρω πίνακα 3, χωρίς να λάβει παραστατικό διακίνησης και αφού δεν έλαβε, δεν καταχώρησε σε κατάλληλο αρχείο τις απαιτούμενες πληροφορίες της παραγράφου 8(α) έως και 8(γ), του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), αμελλητί με την παραλαβή των αποθεμάτων ή δεν εξέδωσε το αντίστοιχο σχετικό παραστατικό διακίνησης με τα εν λόγω στοιχεία, κατά παράβαση των διατάξεων των παρ. 8 και 9 του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ίδιου νόμου και των διατάξεων της ΠΟΛ. 1003/31-12-2014.»

Επειδή, συνεπεία του αντιπαραβολικού ελέγχου που διενεργήθηκε μεταξύ των λιανικών πωλήσεων σε υγραέριο, όπως αυτές καταγράφηκαν βάσει των μετρητών υγραερίου κίνησης και των εκδιδόμενων μέσω Φ.Η.Μ. στοιχείων εσόδων (αποδείξεων λιανικής πώλησης), για το

χρονικό διάστημα από 1/1/2016 έως 31/12/2016 διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση, εντός του κρινόμενου φορολογικού έτους, πώλησε 762.055,12 λίτρα υγραερίου κίνησης, συνολικής αξίας συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α., ποσού 518.874,20€ και εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων 471.057,03€ που αντιστοιχούν σε 689.353,82 λίτρα, ήτοι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων για την πώληση 52.020,69 λίτρων συνολικής αξίας συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α., ποσού 47.817,17€ (22.516,38€ με Φ.Π.Α. 23% και 25.300,79€ με Φ.Π.Α. 24%), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 3, 5, 8, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251).

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

**Επειδή**, στην από .....οικεία έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ 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 παράβασης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων. Η δε μέθοδος που ακολούθησε ο έλεγχος καθώς και οι διενεργηθείσες ελεγκτικές επαληθεύσεις ήταν ικανές για τον αντιπαραβολικό έλεγχο των αγορασθέντων και πωληθέντων λίτρων υγραερίου σε σχέση με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία εκ μέρους της προσφεύγουσας επιχείρησης, από τον οποίο διαπιστώθηκε η εν λόγω παράβαση.

Ως εκ τούτου, ο 1<sup>ος</sup> ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

## **ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2<sup>ο</sup> ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ**

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 28 «Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλει τις απόψεις του, από την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 «Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν τον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. ...

3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «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 «Βάρος απόδειξης» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«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.».

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.».

**Επειδή**, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετ' έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

**Επειδή**, σύμφωνα με την περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 79 «Σε περίπτωση προσφυγής» του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει), όπως προστέθηκε με το άρθρο 20 παρ. 1 του ν.3900/2010 (ΦΕΚ Α' 213), ειδικά για τις φορολογικές παραβάσεις προβλέπεται ότι η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνο αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΔΕΛ Α 1069048/ 2.5.2014 με θέμα: «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 23, 25, 27, 28, 34, 62 και 66 του ΚΦΔ "Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» αναφέρεται ότι: «Άρθρο 28

*Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.*

*Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.*

*Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.*

*Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπειρισταωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.). Σε περίπτωση μη διαπίστωσης διαφορών δεν ακολουθείται η ως άνω διαδικασία, συντάσσεται μόνο η έκθεση ελέγχου και τίθεται στο αρχείο.».*

**Επειδή**, οι διατάξεις του άρθρου 28 του ΚΦΔ ρυθμίζουν ρητώς και ειδικώς το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης στο πεδίο της φορολογικής διαδικασίας και απαιτούν την έκδοση και κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου και των προσωρινών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρων και επιβολής προστίμων ως αναγκαίο τύπο της διαδικασίας έκδοσης των οριστικών καταλογιστικών πράξεων.

**Επειδή**, η νομολογία του ΣτΕ (βλ. αποφάσεις 4447/2012 και 3382/2010 της Ολομέλειας του ΣτΕ) αναφέρεται στην υποχρέωση τήρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης με

βάση τις γενικές διατάξεις, χωρίς να λαμβάνει υπ' όψη την περίπτωση, που υπάρχει ρητή και ειδική πρόβλεψη περί αυτού από την οικεία ειδική νομοθεσία.

**Επειδή**, η ως άνω ειδική ρύθμιση του άρθρου 28 του ΚΦΔ προσδιορίζει σαφώς, ρητώς και ειδικώς τη σχετική υποχρέωση της Φορολογικής Αρχής να κοινοποιεί Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου.

**Επειδή**, το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, προκειμένου να φέρει πλήρη αιτιολογία, αλλά να μπορεί και ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμα προηγούμενης ακρόασης, απαιτείται να αναφέρει τα πραγματικά περιστατικά και τη νομική βάση, στα οποία στηρίζει ο έλεγχος το προσωρινό πόρισμά του.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, όπως αυτές παρατίθενται αναλυτικά στην από .....οικεία έκθεση ελέγχου, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση του με αριθ. πρωτ. ....Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.), καθώς και του με αριθ. ....Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου, τα οποία επιδόθηκαν την ..... στο ομόρρυθμο μέλος και διαχειριστή της προσφεύγουσας επιχείρησης, .....

**Επειδή**, η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν ανταποκρίθηκε στο ανωτέρω Σ.Δ.Ε., εντός της τιθέμενης προθεσμίας των είκοσι (20) ημερών.

**Επειδή**, κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης .....έκθεση ελέγχου του Προϊσταμένου της ΥΕΔΔΕ ΠΑΤΡΑΣ, η οποία διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, λόγω αρμοδιότητας, με το με αριθ. πρωτ. .... έγγραφο (αριθ. πρωτ. εισερχομένου .....). Συνεπεία της ανωτέρω πληροφοριακής έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ εκδόθηκε η με αριθ. .... εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ καθώς και η με αριθ. ....προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου της ανωτέρω αρμόδιας φορολογικής αρχής

**Επειδή**, με την υπό κρίση προσφυγή, η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν προσδιορίζει οποιαδήποτε συγκεκριμένη βλάβη, η οποία δεν θα μπορούσε να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με την περ. β' της παρ. 6 του άρθρου 79 του Κ.Δ.Δ..

Ως εκ τούτου, ο 2ος ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές αναφέρονται στην από .....Έκθεση Μερικού Ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε ΠΑΤΡΑΣ, επί της οποίας εδράζεται η με αριθ. ....Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

**Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της από .....και με αριθμό πρωτοκόλλου .....ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία \*.....και την **επικύρωση** της με αριθ. ....**Πράξης Επιβολής Προστίμου** του άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΛΑΜΙΑΣ .  
Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης νομικής οντότητας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης νομικής οντότητας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση**

**Φορολογικό έτος: 2016**

**Πρόστιμο άρθρου 58Α§1 του ΚΦΔ:**

**Συνολικού ποσού: 4.553,65€**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη νομική οντότητα.

**Ακριβές Αντίγραφο  
Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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.