



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30-06-2020

Αριθμός απόφασης: 1102

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

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

3. Την Α 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως την 30-09-2020.

4.Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β΄ 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

5. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ανώνυμης Βιομηχανικής Εμπορικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....**ABEE**» με ΑΦΜ:....., με αριθμό **Γ.Ε.ΜΗ**....., με διακριτικό τίτλο «.....» και με έδρα στην....., Τ.Κ....., με αντικείμενο εργασιών χονδρικό εμπόριο υγραερίου εμφιαλωμένου ή μη, η οποία εκπροσωπείται νόμιμα από τηνμε ΑΦΜ....., κατά της με αρ./**20.12.2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου **01.07.2015-30.6.2016**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Την Πράξη φορολογικής περιόδου 01.07.2015-30.6.2016 της οποίας ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ'αρ.πρωτ..... ενδικοφανούς προσφυγής της Ανώνυμης Βιομηχανικής Εμπορικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., με αριθμό **Γ.Ε.ΜΗ**....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ./**20-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου **01/7/2015 έως 30/06/2016**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ....., καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα οντότητα επιπλέον ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 149.677,20€ και πρόστιμο ύψους 69.965,82€. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας οντότητας διότι κατά την ως άνω χρήση: **α)** δεν εξέδωσε στοιχεία εσόδων για την πώληση 1.053.484 κιλών μίγματος υγραερίου συνολικής καθαρής αξίας **905.389,43€, στην οποία αντιστοιχεί αξία Φ.Π.Α. 23% 208.239,56€,** κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8,11,12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013, όπως αυτές προστέθηκαν με την παρ.8 του άρθρου 3 του ν.4337/2015 και ίσχυαν από την 17.10.2015 έως και την 24.07.2016 και κατά επέκταση και κατά το χρόνο τέλεσης της πράξης και **β)** δεν εξέδωσε στοιχεία εσόδων για την πώληση 447 κιλών προπανίου συνολικής καθαρής αξίας **391,76€, στην οποία αντιστοιχεί αξία Φ.Π.Α. 23% 90,10€,** κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 8,11,12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρουν τις κυρώσεις του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013, όπως αυτές προστέθηκαν με την παρ.8 του άρθρου 3

του ν.4337/2015 και ίσχυαν από την 17.10.2015 έως και την 24.07.2016 και κατά επέκταση και κατά το χρόνο τέλεσης της πράξης.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε, στα πλαίσια διενεργηθέντος μερικού ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, περιόδου 01/07/2014 – 30/6/2018 με βάση τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) για τη ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και του ν.2859/2000 περί Φ.Π.Α, δυνάμει της υπ' αρ-08-2019 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και προέκυψαν τα ακόλουθα:

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από 01/8/2018 Πληροφοριακή έκθεση Ελέγχου της Κινητής Ομάδας Ελέγχου (Κ.Ο.Ε.) του Τελωνείου....., το οποίο αφορούσε την πώληση μεγάλων ποσοτήτων καυσίμων χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Από τον επιτόπιο έλεγχο που διενεργήθηκε από το Τελωνείο..... στις 15-12-2017 στο χώρο της προσφεύγουσας βρέθηκαν:

-Έξι (6) δεξαμενές αποθήκευσης καυσίμων (υγραερίου) ίδιας χωρητικότητας(180 κυβικά μέτρα)
-μία δεξαμενή χωρητικότητας 180.000 λίτρων, με 7.700 λίτρα υγραερίου μίγματος ήτοι 5.804 κιλά (ένδειξη θερμοκρασίας 8° c).Οι υπόλοιπες δεξαμενές ήταν άδειες.
-τριάντα επτά (37) φιάλες των δέκα (10) κιλών, ήτοι 370 κιλά υγραερίου.
-είκοσι τέσσερις (24) φιάλες των δεκατριών (13) κιλών, πέντε (5) φιάλες των δεκαπέντε(15) κιλών και δέκα (10) φιάλες των εικοσιπέντε (25) κιλών, ήτοι 637 κιλά προπανίου.
Συνολικά καταμετρήθηκαν 6.174 κιλά υγραερίου και 637 κιλά προπανίου και συντάχθηκε Πρωτόκολλο Καταμέτρησης παρουσία της υπαλλήλου της προσφεύγουσας.

Στις 23.5.2018 η προσφεύγουσα δια της υπαλλήλου της, έθεσε στον έλεγχο φορολογικά στοιχεία αγορών-πωλήσεων.Τα αποτελέσματα της επεξεργασίας αυτών, απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα και αφορά το **χρονικό διάστημα από 01/01/2016 έως 31/12/2016**.

-Είδος που ελέγχθηκε : Μίγμα υγραερίου (κωδ. Είδους 1-13-014) - Μονάδα Μέτρησης: κιλά

Απογραφή-Αποθέματα της 31-12-2015	1.925.839,00
Αγορασθείσα ποσότητα (εισροές) από 01-01-2016 έως 31-12-2016 βάσει φορολογικών στοιχείων	5.379.589,00
ΣΥΝΟΛΑ Α+Β	7.305.428,00
Πωληθείσα ποσότητα (εκροές) από 01-01-2016 έως 31-12-2016 βάσει φορολογικών στοιχείων	4.675.325,00
ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΓΟΡΩΝ-ΠΩΛΗΣΕΩΝ	2.630.103,00

Η Διαπιστωθείσα διαφορά αντιστοιχεί σε αγορά 2.630.103,00 κιλών μίγματος υγραερίου, τα οποία πουλήθηκαν χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων.

-Είδος που ελέγχθηκε : Μίγμα προπανίου (κωδ. Είδους 1-13-006) - Μονάδα Μέτρησης: κιλά

Απογραφή-Αποθέματα της 31-12-2015	68.584,00
Αγορασθείσα ποσότητα (εισροές) από 01-01-2016 έως 31-12-2016 βάσει φορολογικών στοιχείων	1.342.030,00
ΣΥΝΟΛΑ Α+Β	1.411.054,00
Πωληθείσα ποσότητα (εκροές) από 01-01-2016 έως 31-12-2016 βάσει φορολογικών στοιχείων	1.229.739,00
ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΓΟΡΩΝ-ΠΩΛΗΣΕΩΝ	181.315,00

Η Διαπιστωθείσα διαφορά αντιστοιχεί σε αγορά **181.315,00** κιλών προπτανίου, τα οποία πουλήθηκαν χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Για την αξιοποίηση του παραπάνω πληροφοριακού δελτίου διενεργήθηκε έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. Ξάνθης. Ελέγχθηκαν τα παραπάνω είδη καυσίμου για το χρονικό διάστημα από 01/07/2015 έως 30/6/2016, (διότι η φορολογική περίοδος της προσφεύγουσας Α.Β.Ε.Ε. ορίστηκε από 01/7/2015 έως 30/6/2016) και προέκυψε ποσοτική διαφορά (πλεόνασμα- έλλειμμα), για τα είδη καυσίμου: μίγμα υγραερίου και προπάνιο, με τα αποτελέσματα που απεικονίζονται στους παρακάτω πίνακες:

-Α.Είδος που ελέγχθηκε : Μίγμα υγραερίου (κωδ. Είδους 1-13-014) - Μονάδα Μέτρησης: κιλά

Αποθέματα στις δεξαμενές	495.000,00
Αποθέματα σε φιάλες των 10 κιλών (70 χ10)	700,00
Πλέον αγορές	2.636.770,00
Διαφορές ζυγολογίου*1	3.308,00
Μεταφορά ποσοτήτων από είδος σε είδος (από προπάνιο σε μίγμα)*2	28.750,00
Πλέον ποσότητα που μεταφέρθηκε από τα βυτία των αντιπροσώπων	3.090,00
ΣΥΝΟΛΟ	3.167.618,00
Πωλήσεις από τις δεξαμενές	933.943,00
Πωλήσεις σε φιάλες των 2 κιλών(255χ2)	510,00
Πωλήσεις σε φιάλες των 3 κιλών(7.407 χ 3)	22.221,00
Πωλήσεις σε φιάλες των 10 κιλών(66.246 χ 10)	662.460,00
ΣΥΝΟΛΟ	1.619.134,00
Λογιστικό υπόλοιπο	1.548.484,00
Απογραφή λήξης	
Αποθέματα στις δεξαμενές	2.379.395,00
Αποθέματα σε φιάλες των 10 κιλών(25 φιάλες χ 10)	250,00
Σύνολο απογραφής λήξης	2.379.645,00
Ποσοτική διαφορά (πλεόνασμα) φυσικής απογραφής	831.161,00

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει πλεόνασμα ύψους 831.161,00 κιλά μίγματος υγραερίου χωρίς την λήψη φορολογικών παραστατικών.

Επί πλέον η αδιάθετη ποσότητα μίγματος υγραερίου 290,00 κιλών, που παρέμεινε στο βυτίο πελάτη-αντιπροσώπου στο τέλος χρήσης στις 01.07.2016 (χωρητικότητα βυτίου 180.000,00 κιλά) την οποία δέχθηκε ο έλεγχος, συμφωνεί με το αρχείο που τηρεί η ελεγχόμενη οντότητα για να παρακολουθεί την ποσότητα που διακινούν οι αντιπρόσωποι.

Για την δραστηριότητά της η ελεγχόμενη οντότητα διέθετε έξι (6) δεξαμενές χωρητικότητας 180 κυβικών μέτρων η κάθε μία. Επί πλέον διέθετε επτά (7) ιδιόκτητα βυτιοφόρα και 118.508 επαναπληρούμενες φιάλες υγραερίου των δέκα (10) έως πενήντα (50) κιλών (σχετ. το με αρ.πρωτ.ΔΥδρογ/Ε/Φ.....έγγραφο Υπουργείου Περιβάλλοντος και Υγείας).

Ο έλεγχος μετατρέπει τη χωρητικότητα των δεξαμενών από κυβικά μέτρα σε κιλά (κυβ.μέτρα x Ειδικό βάρος Υλικού x 1.000 kg.,ήτοι, $180 \times 0,550 \times 1.000 = 99.000$ κιλά η κάθε δεξαμενή. Συνολική χωρητικότητα των έξι (6) δεξαμενών 594.000 κιλά (99.000×6).

Περαιτέρω από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα από τις έξι (6) δεξαμενές συνολικής χωρητικότητας 594.000 κιλών (99.000×6) που διέθετε, οι πέντε (5) εξ αυτών ήταν γεμάτες με υγραέριο και μία δεξαμενή με προπάνιο.

-Ως προς το ειδικό βάρος του μίγματος υγραερίου για την τιμή ο έλεγχος δέχτηκε τα δεδομένα της προσφεύγουσας συγκρίνοντάς τα με το εύρος τιμών και τις πληροφορίες του διαδικτύου.

-Ως προς τα είδη καυσίμων που ελέγχθηκαν διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα τα πουλάει σε φυσική θερμοκρασία, ενώ οι ποσότητες που αγόρασε σε φυσική θερμοκρασία ή σε θερμοκρασία των 15° C που αναγράφεται στα Δελτία Αποστολής.

Επειδή, αρχικά από τα αποτελέσματα της μεθόδου της κλειστής αποθήκης προκύπτει ότι δεν έλαβε φορολογικά παραστατικά για την ποσότητα **831.161,00** κιλών μίγματος υγραερίου, ενώ από το λογιστικό υπόλοιπο της ποσότητας μίγματος υγραερίου που παρέμενε αδιάθετη για το **χρονικό διάστημα από 01/07/2015 έως 30/6/2016**, προκύπτει ότι ανέρχεται σε **1.548.484,00** κιλά.

Η μέγιστη ποσότητα όμως που θα μπορούσε να αποθηκευτεί στις πέντε (5) δεξαμενές της ελεγχόμενης οντότητας είναι 495.000 κιλά (5×99.000).

Επειδή, όμως με βάση τα πραγματικά δεδομένα η μέγιστη χωρητικότητα αποθήκευσης υγραερίου ανέρχεται σε 495.000 κιλά, ως εκ τούτου καταγράφεται τελικά **έλλειμμα** στις δεξαμενές **1.053.484,00 κιλών**(λογιστικό υπόλοιπο 1.548.484,00 κιλά μείον χωρητικότητα δεξαμενών 495.000 κιλά).

Ως εκ τούτου με βάση τα παραπάνω δεδομένα ο έλεγχος καταλήγει ότι η ποσότητα μίγματος υγραερίου που ήταν αδύνατο να αποθηκευτεί και διατέθηκε στην αγορά χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων, ανέρχεται σε 1.053.484,00 κιλά (λογιστικό υπόλοιπο: 1.548.484,00 μείον δυνατότητα αποθήκευσης στις δεξαμενές: 495.000)

Για τον προσδιορισμό της αποκρυβείας αξίας ο έλεγχος προσδιόρισε τη μέση τιμή πώλησης για το χρονικό διάστημα από 01/07/2015 έως 30/6/2016, με βάση τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία πωλήσεων, η οποία ανέρχεται στο 0,859424 ευρώ.

Ως εκ τούτου η αποκρυβεία αξία προσδιορίζεται σε 1.053.484,00 κιλά X 0,859424 = 905.389,43 ευρώ και με φ.π.α 23% που αναλογεί, ποσό ύψους 208.239,56 ευρώ.

-B. Είδος που ελέγχθηκε : Μίγμα προπανίου (κωδ. Είδους 1-13-006) - Μονάδα Μέτρησης: κιλά

Αποθέματα στις δεξαμενές	45.954,00
Αποθέματα σε φιάλες των 15 κιλών	165,00
Αποθέματα σε φιάλες των 25 κιλών	475,00
Πλέον αγορές	211.380,00
Διαφορές ζυγολογίων*1	-710,00
Μεταφορά ποσοτήτων από είδος σε είδος (από προπάνιο σε μίγμα)*2	-28.750,00
ΣΥΝΟΛΟ	228.514,00
Πωλήσεις από τις δεξαμενές	46.124,00
Πωλήσεις σε φιάλες των 10 κιλών (957 φιάλες x 10)	9.570,00
Πωλήσεις σε φιάλες των 13 κιλών (719 φιάλες x 13)	9.347,00
Πωλήσεις σε φιάλες των 15 κιλών (2.749 φιάλες x 15)	41.235,00
Πωλήσεις σε φιάλες των 25 κιλών (3.523 φιάλες x 25)	88.075,00
Πωλήσεις σε φιάλες των 50 κιλών (13 φιάλες x 50)	650,00
ΣΥΝΟΛΟ	195.001,00
Λογιστικό υπόλοιπο	33.513,00
Απογραφή λήξης	
Αποθέματα στις δεξαμενές	32.936,00
Αποθέματα σε φιάλες των 15 κιλών(2 φιάλες x15)	30,00
Αποθέματα σε φιάλες των 25 κιλών(4 φιάλες x25)	100,00
Σύνολο απογραφής λήξης	33.066,00
Ποσοτική διαφορά (έλλειμμα) φυσικής απογραφής	447,00

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει έλλειμμα ύψους 447,00 κιλά προπανίου χωρίς την έκδοση φορολογικών παραστατικών.

*1. Οι διαφορές ζυγολογίου αφορούν διαφορές στις πωληθείσες ποσότητες που προέκυψαν από τα σχετικά παραστατικά που εκδόθηκαν και από το αρχείο που τηρεί η ελεγχόμενη Α.Β.Ε.Ε.

*2. Η μεταφορά ποσοτήτων από είδος σε είδος προέκυψε από το αρχείο που τηρεί η ελεγχόμενη Α.Β.Ε.Ε. Οι μεταφορές από προπάνιο σε υγραέριο μίγμα πραγματοποιείται για την ενίσχυση και καλύτερη απόδοση του μίγματος, ειδικά σε περιόδους με χαμηλές θερμοκρασίες.

Επί πλέον η αδιάθετη ποσότητα προπανίου 20.890,00 κιλών, που παρέμεινε στο βυτίο πελάτη-αντιπροσώπου στο τέλος χρήσης στις 01.07.2016 (χωρητικότητα βυτίου 180.000,00 κιλά), συμφωνεί με το αρχείο που τηρεί η ελεγχόμενη οντότητα για να παρακολουθεί την ποσότητα που διακινούν οι αντιπρόσωποι.

Για τον προσδιορισμό της αποκρυβείσας αξίας ο έλεγχος προσδιόρισε τη μέση τιμή πώλησης προπανίου, για το χρονικό διάστημα από 01/07/2015 έως 30/6/2016, με βάση τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία πωλήσεων, η οποία ανέρχεται στο 0,876427 ευρώ.

Ως εκ τούτου η αποκρυβείσα αξία προσδιορίζεται σε 447 κιλά X 0,876427 = 391,762869 και με φ.π.α 23% που αναλογεί, ποσό ύψους 90,10 ευρώ.

Συνεπώς από τα παραπάνω αναφερόμενα προέκυψε διαφορά στις φορολογητέες εκροές που δεν δηλώθηκαν συνολικού ποσού ύψους 905.781,19 ευρώ, με φ.π.α.23% που αναλογεί στην αξία 208.329,66 ευρώ.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε δια της μεθόδου της κλειστής αποθήκης για τα είδη καυσίμων (μίγμα υγραερίου και προπάνιο) λαμβάνοντας υπόψη τις διαφορές ζυγολογίου αλλά και τις μεταφορές ποσοτήτων από είδος σε είδος προκειμένου να οδηγηθεί σε ασφαλέστερα αποτελέσματα. Οι εν λόγω ποσοτικές διαφορές 1.053.484,00 κιλά μίγματος υγραερίου και 447,00 κιλά προπανίου που προέκυψαν μεταξύ αγορών και πωλήσεων στο φορολογικό έτος από 01.07.2015 έως 30.6.2016 είχε ως αποτέλεσμα να μην απογραφούν ορθά οι ποσότητες κατά την 30.6.2016.

Περαιτέρω ο έλεγχος δέχθηκε το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσό ύψους 2.377,53 ευρώ.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις η Δ.Ο.Υ.εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση: **1)** της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης της Δ.Ο.Υ.**2)** της από 20.12.2019 έκθεσης μερικού

φορολογικού ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.2859/2000 περί Φ.Π.Α, των ελεγκτών της Δ.Ο.Υκαι **3)** Πάσης άλλης συναφούς, προγενέστερης ή μεταγενέστερης πράξης ή παράλειψης της Διοίκησης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Παραβίαση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης

2. Παραβίαση ουσιώδους τύπου-ανεπαρκής και αντιφατική αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Ειδικότερα:

α) αναφορικά με τον υπολογισμό της τιμής πώλησης η μέση, και μάλιστα ΕΤΗΣΙΑ, τιμή πώλησης όπως προκύπτει από τα στοιχεία που εκδόθηκαν κατά την αντίστοιχη φορολογική περίοδο για το μίγμα υγραερίου ανέρχεται σε 0,611579 ευρώ και συνεπώς η τυχόν αποκρυβείσα ύλη, θα έπρεπε να ανέλθει σε $0,611579 \times 1.053.484 = \mathbf{644.288,691 \text{ ευρώ}}$ και η μέση, και μάλιστα ΕΤΗΣΙΑ, τιμή πώλησης όπως προκύπτει από τα στοιχεία που εκδόθηκαν κατά την αντίστοιχη φορολογική περίοδο για το προπάνιο ανέρχεται σε 0,655308 ευρώ και συνεπώς η τυχόν αποκρυβείσα ύλη, θα έπρεπε να ανέλθει σε $0,655308 \times 447 = \mathbf{292,922676 \text{ ευρώ}}$.

β) ως προς την μεθοδολογία ελέγχου. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος ουδόλως έλαβε υπόψιν του αναφορικά με τις δυνατότητες αποθήκευσης της εταιρείας, ούτε τα βυτία ιδιοκτησίας της, ούτε έτερα βυτία, αλλά και δεξαμενές, τις οποίες χρησιδανείται ανά τακτά χρονικά διαστήματα για την καλύτερη εξυπηρέτηση των πελατών της.

Ήτοι, ως συμβαίνει πολύ συχνά, οι εταιρείες του κλάδου της, οι οποίες διαθέτουν συγκεκριμένους αποθηκευτικούς χώρους βάσει της εκδοθείσας άδειας τους, να χρειάζονται ανά τακτά χρονικά διαστήματα να προβαίνουν σε προφορικό ή έγγραφο νόμιμο χρησιδανισμό δεξαμενών ή βυτίων προκειμένου να εξυπηρετούνται έκτακτες ανάγκες τους.

Τούτο, δε, συμβαίνει, διότι, η τιμή του υγραερίου διαμορφώνεται μέρα με την ημέρα από τα διυλιστήρια και ως εκ τούτου, ουκ ολίγες φορές, οι εταιρείες που κατέχουν άδεια εμπορίας τύπου Γ', προμηθεύονται μεγάλες ποσότητες όταν η τιμή του υγραερίου εμφανίζει πτωτική τάση επί σκοπώ αύξησης των κερδών της.

Προς απόδειξη δε των ισχυρισμών της, προσκομίζει την από 28.02.2017 Σύμβαση Χρησιδανείου Δεξαμενών Υγραερίου μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας με την επωνυμίαΑ.Ε, δυνάμει της οποίας της παραχωρήθηκε άνευ ανταλλάγματος η χρήση τεσσάρων (4) δεξαμενών υγραερίου, συνολικής χωρητικότητας 392 m³ για τους σκοπούς της επαγγελματικής της δραστηριότητας και δη της αποθήκευσης υγραερίου.

γ) Ως προς τον υπολογισμό του πιστωτικού υπολοίπου **αξίας 145.363,80 ευρώ που εμφανίζεται τόσο** στην προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου όσο και στην συμπροσβαλλόμενη έκθεση ελέγχου.

3.Παραβίαση της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί παραβίασης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του». Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου **28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013)**, με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις

απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία

παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 20-12-2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ.με το με αρ.πρωτ..... /26-11-2019 έγγραφο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με αρ. /26-11-2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, με συνημμένη την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01.07.2015-30.6.2016, με τα αποτελέσματα του ελέγχου, προκειμένου να προσκομίσει εγγράφως τις απόψεις της εντός της οριζόμενης από τον έλεγχο προθεσμίας. Ως εκ τούτου η προσφεύγουσα είχε τη δυνατότητα στην προθεσμία των είκοσι (20) ημερών, που ορίστηκε στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, να ζητήσει επί πλέον στοιχεία και διευκρινήσεις, να παράσχει οποιαδήποτε πληροφορία σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου. Ακολούθως στις 18-12-2019 η προσφεύγουσα Α.Β.Ε.Ε. με το με αρ.πρωτ. /18.12.2019 έγγραφο υπόμνημα που υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ....., διατύπωσε τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, οι οποίες αφού ελήφθησαν υπόψη όπως αποτυπώνονται στην συνταχθείσα έκθεση ελέγχου, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη για το υπό κρίση φορολογικό έτος.

Επειδή, από τα ως άνω προκύπτει ότι τηρήθηκε η ειδική διαδικασία της σύνταξης και κοινοποίησης σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου - κλήσης προς ακρόασης, καθώς και της πράξης προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φ.π.α. ,προ της έκδοσης και κοινοποίησης της προσβαλλόμενης πράξης οι παραπάνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί παραβίασης ουσιώδους τύπου-ανεπαρκής και αντιφατική αιτιολογία της διοικητικής πράξης ως προς τον υπολογισμό της τιμής πώλησης και ως προς την μεθοδολογία ελέγχου.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων 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 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, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....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.».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 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, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται: «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, με τις διατάξεις του άρθ. **17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (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 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν

διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β)....».

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...».

Επειδή, με το άρθρο 16 του ν. 2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1 Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.....

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. ..2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση...3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτό. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή το ΔΕΕ με την υπ' αριθ. C-648/16 απόφαση του έκρινε ότι η οδηγία του ΦΠΑ επιτρέπει στην φορολογική αρχή, σε περίπτωση σοβαρών αποκλίσεων μεταξύ των δηλωθέντων εσόδων και των εσόδων που υπολογίζονται κατ' εκτίμηση, να κάνει χρήση επαγωγικής μεθόδου στηριζόμενης σε στοιχεία, για να καθορίσει το ποσό του κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε υποκείμενος στο φόρο και να προβεί, κατά συνέπεια, σε διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, απαιτώντας την καταβολή συμπληρωματικού ποσού ΦΠΑ.

Επειδή σύμφωνα με το διατακτικό της ως άνω απόφασης του ΔΕΕ, το Δικαστήριο αποφάνθηκε ότι «η οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, καθώς και οι αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, **δεν αντιτίθενται σε εθνική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην υπόθεση της κύριας δίκης, η οποία επιτρέπει στην φορολογική αρχή, σε περίπτωση σοβαρών αποκλίσεων μεταξύ των δηλωθέντων εσόδων και των εσόδων που υπολογίζονται κατ' εκτίμηση βάσει τομεακών μελετών, να κάνει χρήση επαγωγικής μεθόδου στηριζόμενης σε τέτοιες τομεακές μελέτες, για να καθορίσει το ποσό του κύκλου εργασιών που πραγματοποίησε υποκείμενος στον φόρο και να προβεί, κατά συνέπεια, σε διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, απαιτώντας την καταβολή συμπληρωματικού ποσού φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)**, υπό την προϋπόθεση ότι η ρύθμιση αυτή και η εφαρμογή της δίνουν τη δυνατότητα στον υποκείμενο στον φόρο, τηρουμένων των αρχών της φορολογικής ουδετερότητας και της αναλογικότητας, καθώς και της προστασίας των δικαιωμάτων άμυνας, να αμφισβητήσει τα αποτελέσματα της εν λόγω μεθόδου, επικαλούμενος τυχόν αντίθετα αποδεικτικά στοιχεία τα οποία διαθέτει, και να ασκήσει το δικαίωμά του εκπτώσεως σύμφωνα με τις διατάξεις του τίτλου Χ της οδηγίας 2006/112, όπερ θα πρέπει να ελεγχθεί από το αιτούν δικαστήριο».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση από τα διαλαμβανόμενα του φακέλου της υπόθεσης και ειδικότερα από την 20/12/2019 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α της Δ.Ο.Υ....., προκύπτει ότι ο έλεγχος διενεργήθηκε για το φορολογικό έτος 01.7.2015 έως 30.6.2016 και διαπιστώθηκε ότι διακινήθηκαν ποσότητες υγραερίου (1.053.484 κιλά) από τις πέντε (5) δεξαμενές της συνολικής χωρητικότητας 495.000 κιλά, χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων, αξίας 905.389,43 (1.053.484 κιλά Χ 0,859424) ευρώ με φ.π.α.23% που αναλογεί στην αξία ποσό ύψους 208.239,56 ευρώ και ποσότητες προπανίου (447) από μία δεξαμενή, χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων, αξίας 391,76 (447 κιλά Χ 0,876427) ευρώ, με φ.π.α.23% που αναλογεί στην αξία ποσό ύψους 90,10 ευρώ. Για τις παραπάνω πράξεις προέκυψε διαφορά ως προς τις φορολογητέες εκροές συνολικού ποσού ύψους 905.781,19 ευρώ, με φ.π.α.23% που αναλογεί στην αξία ποσό ύψους 208.329,66 ευρώ.

Οι παραπάνω ποσοτικές διαφορές προέκυψαν δια της μεθόδου της κλειστής αποθήκης για το είδη καυσίμων (υγραέριο-προπάνιο), λαμβάνοντας υπόψη τις διαφορές ζυγολογίου, αλλά και τις

μεταφορές ποσοτήτων από είδος σε είδος, προκειμένου να οδηγηθεί σε ασφαλέστερα αποτελέσματα. Οι εν λόγω διαφορές μεταξύ αγορών και πωλήσεων αφορούν τις ποσότητες που διακινήθηκαν μόνο από τις δεξαμενές της προσφεύγουσας.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα φορολογικά στοιχεία πωλήσεων που προσκόμισε η προσφεύγουσα, προσδιόρισε τη μέση τιμή μόνο από τις πωλήσεις που πραγματοποίησε από τις δεξαμενές της, οι οποίες τηρούνται σε διακριτό αρχείο και δεν έλαβε υπόψη άλλες πωλήσεις (όπως τις πωλήσεις από τα ιδιόκτητα βυτία της ή τις πωλήσεις που γινόταν απευθείας μέσω των αντιπροσώπων), ώστε να υπάρχει «κοινό μέτρο» για την διαμόρφωση της τιμής.

Επειδή, για τις πράξεις αυτές δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία ο έλεγχος αναμόρφωσε τις φορολογητέες εκροές ανάλογα με το χρόνο που ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο και κατά το χρόνο που γεννιέται η υποχρέωση αυτή, σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 16 του ν. 2859/2000. Ακολουθώντας προέκυψαν οι παρακάτω διαφορές:

ανάλυση	δήλωσης	έλεγχου	διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	4.339.340,00	5.245.121,19	905.781,19
Φόρος εκροών	997.731,66	1.206.061,32	208.329,66

Περαιτέρω, το χρεωστικό υπόλοιπο ποσό ύψους 149.677,20 ευρώ προέκυψε ύστερα από την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών ανά μήνα, σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 30 παρ. 1 του ν. 2859/2000 και του άρθρου 38 παρ.1 του ν. 2859/2000.

Επειδή, ως προς το πιστωτικό υπόλοιπο **αξίας 147.741,33 ευρώ που** επικαλείται η προσφεύγουσα και εμφανίζεται τόσο στην από 20-12-2019 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α, όσο και στην προσβαλλόμενη πράξη, αφορά το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση που μεταφέρθηκε από τη προηγούμενη περίοδο 01.07.2015-30.6.2016 όπως αποτυπώνεται στα αριθμητικά δεδομένα βάσει δήλωσης, στο οποίο προστέθηκε και το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση ποσό ύψους 56.274,93 ευρώ της υπό κρίση φορολογικής περιόδου. Ακολουθώντας το συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο ποσό ύψους 204.016,26 ευρώ μεταφέρθηκε από την προσφεύγουσα στην επόμενη φορολογική περίοδο προς έκπτωση.

Επειδή, από τον έλεγχο όμως μεταβλήθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου 01.07.2015-30.6.2016 ποσό ύψους 147.741,33 ευρώ και μειώθηκε στο ποσό ύψους 2.377,56 ευρώ. Περαιτέρω από τον έλεγχο το πιστωτικό υπόλοιπο των 2.377,53 ευρώ, συμψηφίστηκε με το φόρο των φορολογητέων εκροών στις επόμενες ημερολογιακές περιόδους, σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 30 παρ. 1 του ν. 2859/2000 και του άρθρου 32

του ν. 2859/2000. Από την εκκαθάριση του Φ.Π.Α., της υπό κρίση φορολογικής περιόδου προέκυψε τελικά χρεωστικό υπόλοιπο για καταβολή ποσό ύψους 149.677,20 ευρώ και δεν προέκυψε μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο.

Ως εκ τούτου το συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο ποσό ύψους 147.741,33 ευρώ που επικαλείται η προσφεύγουσα συμψηφίστηκε με το φόρο εκροών της τόσο στην προηγούμενη φορολογική περίοδο ποσό ύψους 145.363,80 ευρώ, όσο και στην υπό κρίση φορολογική περίοδο ποσό ύψους 2.377,53 ευρώ.

Επειδή, όλα τα στοιχεία (τιμολόγια-βιβλία) που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου από την ελεγχόμενη (σε όλη την διάρκεια του ελέγχου) ελήφθησαν υπόψη προκειμένου ο έλεγχος να οδηγηθεί σε ασφαλή και βέβαια συμπεράσματα.

Επειδή, η εν λόγω - προσβαλλόμενη πράξη ερείδεται στην από 20/12/2019 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., από την οποία προκύπτει ότι για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών της προσφεύγουσας, λήφθηκαν υπόψη οι διαπιστωθείσες παραβάσεις της προσφεύγουσας περί μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων συνολικού ποσού ύψους 905.781,19 ευρώ, με φ.π.α.23% που αναλογεί στην αξία 208.329,66 ευρώ καθώς και η αποδοχή του μεταφερόμενου πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσό ύψους 2.377,53 ευρώ. Το χρεωστικό υπόλοιπο ποσό ύψους 149.677,20 προέκυψε ύστερα από την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών ανά μήνα και αφού πρώτα συμψηφίστηκε το πιστωτικό υπόλοιπο ποσό ύψους 2.377,53 ευρώ της προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά προτεραιότητα με το φόρο των φορολογητέων εκροών της επόμενης περιόδου, σύμφωνα με τα οριζόμενα του άρθρου 30 παρ. 1 του ν. 2859/2000 και του άρθρου 32 του ν. 2859/2000.

Επειδή, τα διαλαμβανόμενα στην έκθεση ελέγχου παρέχουν σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση και θεμελιώνουν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, η προσβαλλόμενη έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ....., δεν εμπίπτει στο στάδιο προσδιορισμού του φόρου, δεν είναι εκτελεστή διοικητική πράξη, έχει πληροφοριακό χαρακτήρα και ως εκ τούτου στερείται εκτελεστότητας.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και της αρχής της χρηστής διοίκησης.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον

κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης. Η τελευταία δε, επιτάσσει την έκδοση καταλογιστικών πράξεων ή πράξεων επιβολής προστίμων σε βάρος του φορολογουμένου, όταν από τον γενόμενο σε βάρος του έλεγχο διαγνώσθηκαν αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν το πραγματικό ορισμένης φορολογικής παράβασης ή τη μη απαλλαγή του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Επίσης, δεν παραβιάστηκαν οι αρχές της καλής πίστης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη διότι με την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων η διοίκηση εφάρμοσε καλόπιστα το πνεύμα και το γράμμα του νόμου χωρίς να εκμεταλλευτεί μία κατάσταση στην οποία ο διοικούμενος είχε περιέλθει λόγω πλάνης, απάτης ή απειλής και χωρίς να αίρει εκ των υστέρων, αιφνιδίως ή χωρίς προειδοποίηση, κίνητρα που προέβλεψε οποιοσδήποτε νόμος.

Επειδή, η αρχή της χρηστής διοίκησης συνδέεται στενά με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και ειδικότερα με τον σκοπό που επιδιώκει η τελευταία, την δημιουργία δηλ. κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Όμως, η αυστηρή εφαρμογή της αρχής της νομιμότητας του φόρου, επιβάλλει τη βεβαίωση, ακόμη και αναδρομικά των φορολογικών υποχρεώσεων του πολίτη, εφόσον βέβαια το δικαίωμα του Δημοσίου προς επιβολή του φόρου δεν έχει παραγραφεί. Ειδικότερα, ενόψει της δέσμιας αρμοδιότητας της φορολογικής διοίκησης σε σχέση με την εκτέλεση των φορολογικών νόμων, η φορολογούσα αρχή οφείλει να εφαρμόζει τους ισχύοντες φορολογικούς νόμους και συνεπώς εφόσον ο φορολογικός νόμος σύμφωνα με νεότερη ερμηνεία επιβάλλει ορισμένη υποχρέωση στο άτομο, υποχρεούται να προβεί στην έκδοση σχετικής καταλογιστικής πράξης. (βλ. Κωνσταντίνος Δ. Φινοκαλιώτης, *Φορολογικό Δίκαιο*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, σελ. 151-153).

Επειδή, ουδόλως παραβιάζεται η χρηστή διοίκηση, όταν απλώς η φορολογική αρχή προβαίνει, ως οφείλει, σε έκδοση καταλογιστικών πράξεων κατ' εφαρμογή του νόμου. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και

ακυρωτέα, ως αντικείμενη στην αρχή της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικουμένου, οι οποίες απορρέουν από τη θεμελιώδη συνταγματική αρχή του Κράτους Δικαίου, αυτός τυγχάνει προφανώς αβάσιμος και δη παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης2020 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της Ανώνυμης Βιομηχανικής Εμπορικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:....., με αριθμό **Γ.Ε.ΜΗ.....**, με διακριτικό τίτλο «.....», και την επικύρωση: της υπ' αρ.-**12-2019** Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/7/2015 έως 30/06/2016, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ.Οριστικής Πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/7/2015 έως 30/06/2016.

Ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά δήλωσης και απόφασης
Αξία φορολογητέων εκροών	4.339.340,00	5.245.121,19	5.245.121,19	905.781,19
Αξία φορολογητέων εισροών	4.556.693,14	4.556.693,14	4.556.693,14	
Φόρος εκροών	997.731,66	1.206.061,32	1.206.061,32	208.329,66
Μείον Φόρος εισροών	1.054.006,59	1.054.006,59	1.054.006,59	

Ε κ κ α θ ά ρ ι σ η φ ό ρ ο υ

Ανάλυση	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Πιστωτικό υπόλοιπο περιόδου	56.274,93	0,00	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		152.054,73	152.054,73
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	147.741,33	2.377,53	2.377,53
Συνολικό Πιστωτικό υπόλοιπο	204.016,26	0,00	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		149.677,20	149.677,20
Πρόστιμο αρ8.58/58 ^Α Κ.Φ.Δ.		69.965,82	69.965,82
Σύνολο φόρου για καταβολή		219.643,02	219.643,02
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	204.016,26		

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.