



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30-06-2020

Αριθμός απόφασης: 1110

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.....**12.2019** Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58^Α του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου **01.07.2017-30.6.2018**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Την Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 01.07.2017-30.6.2018 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 «.....**ABEE**» 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.-**12-2019** Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου **01/7/2017 έως 30/06/2018**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα: **α)** πρόστιμο συνολικού ύψους **2.368,98€ (4.737,96x50%)**, διότι κατά την ελεγχόμενη περίοδο, δεν εξέδωσε στοιχεία εσόδων για την πώληση 22.590 κιλών μίγματος αερίου συνολικής καθαρής αξίας **19.741,50€, στην οποία αντιστοιχεί αξία Φ.Π.Α. 24% 4.737,96€**, 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 το άρθρο 51 παρ.1 του ν.4410/2016 και ισχύουν από την 25.7.2016 και **β)** πρόστιμο ύψους **500€**, διότι κατά την ελεγχόμενη περίοδο, δεν εξέδωσε στοιχεία εσόδων για την πώληση 284 κιλών προπανίου συνολικής καθαρής αξίας **255,98€, στην οποία αντιστοιχεί αξία Φ.Π.Α. 24% 61,43€**, 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 το άρθρο 51 παρ.1 του ν.4410/2016 και ισχύουν από την 25.7.2016.

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, δυνάμει της υπ' αρ 392/13-08-2018 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....., που αφορούσε την πώληση μεγάλων ποσοτήτων καυσίμων χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Για την αξιοποίηση του παραπάνω πληροφοριακού δελτίου διενεργήθηκε έλεγχος από τη Δ.Ο.Υ. Ελέγχθηκαν τα παρακάτω είδη καυσίμου για το χρονικό διάστημα από 01/07/2017 έως 30/6/2018, (διότι η φορολογική περίοδος της προσφεύγουσας Α.Β.Ε.Ε. ορίστηκε από 01/7/2017 έως 30/6/2018) του Κεντρικού και του Υποκαταστήματος που βρίσκεται σταστην επαρχιακή οδό(έναρξη:..... -5-2018) και προέκυψαν ποσοτικές διαφορές με τα αποτελέσματα που απεικονίζονται στους παρακάτω πίνακες :

ΚΕΝΤΡΙΚΟ-ΕΔΡΑ

-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 (47 χ10)	470,00
Πλέον αγορές	2.233.981,00
Διαφορές ζυγολογίου*1	568,00
Μεταφορά στις δεξαμενές στο υποκατάστημα Τρικάλων	1.762.478,00
ΣΥΝΟΛΟ	2.638.939,00
Πωλήσεις από τις δεξαμενές	1.762.478,00
Πωλήσεις σε φιάλες των 2 κιλών(118χ2)	236,00
Πωλήσεις σε φιάλες των 3 κιλών(3.632 χ 3)	10.896,00
Πωλήσεις σε φιάλες των 10 κιλών(34.973 χ 10)	349.730,00
ΣΥΝΟΛΟ	2.123.340,00
Λογιστικό υπόλοιπο	515.599,00
Απογραφή λήξης	
Αποθέματα στις δεξαμενές	2.075.661,00
Αποθέματα σε φιάλες των 10 κιλών(93 φιάλες χ 10)	930,00
Σύνολο απογραφής λήξης	2.076.591,00
Ποσοτική διαφορά (πλεόνασμα) φυσικής απογραφής	1.560.992,00

*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 βρέθηκε αδιάθετη ποσότητα 10.107,00 κιλά μίγματος υγραερίου στα βυτία πελατών-αντιπροσώπων στο τέλος χρήσης στις 01.07.2018 και 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 που δηλώθηκαν οι παραπάνω αναφερόμενοι αποθηκευτικοί χώροι).

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 ελέχθηκαν διαπιστώθηκε ότι η ελεγχόμενη οντότητα τα πουλάει σε φυσική θερμοκρασία, ενώ οι ποσότητες που αγόρασε σε φυσική θερμοκρασία ή σε θερμοκρασία των 15° C, όπως αναγράφεται στα Δελτία Αποστολής.

Με βάση το αποτέλεσμα που προκύπτει με τη μέθοδο κλειστής αποθήκης, φαίνεται ότι η ελεγχόμενη οντότητα αγόρασε **1.560.992,00** κιλά μίγματος υγραερίου χωρίς να λάβει τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, όμως η μέγιστη ποσότητα που θα μπορούσε η ελεγχόμενη οντότητα να αποθηκεύσει στις πέντε (5) δεξαμενές είναι 495.000 κιλά. Ακόμη και αν δεχθεί ο έλεγχος ότι στις 30/6/2018 αποθήκευσε τη μέγιστη ποσότητα μίγματος υγραερίου, ήτοι 495.000,00 κιλά, αφαιρώντας το από το λογιστικό υπόλοιπο, ήτοι, 515.599,00 κιλά, προκύπτει τελικά ότι η δυνατότητα αποθήκευσης της ελεγχόμενης οντότητας, ανέρχεται σε 20.599 (λογιστικό υπόλοιπο: 515.599,00 κιλά μείον δυνατότητα αποθήκευσης στις δεξαμενές: 495.000) κιλά μίγματος υγραερίου.

Συνεπώς το πλεόνασμα που προέκυψε των **1.560.992,00** κιλών μίγματος υγραερίου με τη μέθοδο κλειστής αποθήκης ήταν αδύνατο να αποθηκευτεί.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος δέχθηκε ότι στις 30/6/2018 υπήρχε έλλειμμα 20.599 κιλών μίγματος υγραερίου.

Για τον προσδιορισμό της αξίας ο έλεγχος προσδιόρισε τη μέση τιμή πώλησης για το **χρονικό διάστημα από 01/07/2017 έως 30/6/2018**, σύμφωνα με τα φορολογικά στοιχεία πωλήσεων, η οποία ανέρχεται στο 0,890296 ευρώ.

Ως εκ τούτου η αποκρυβείσα αξία προσδιορίζεται σε 20.599 κιλά X 0,890296 = 18.339,207304 ευρώ.

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

Αποθέματα στις δεξαμενές	36.905,00
Αποθέματα σε φιάλες των 10 κιλών(1 φιάλη χ10)	10,00
Αποθέματα σε φιάλες των 15 κιλών(5 φιάλες χ 15)	75,00
Αποθέματα σε φιάλες των 25 κιλών (8 φιάλες χ 25)	200,00
Πλέον αγορές	106.330,00
Διαφορές ζυγολογίων*1	-241,00
ΣΥΝΟΛΟ	143.279,00
Πωλήσεις από τις δεξαμενές	6.671,00
Πωλήσεις σε φιάλες των 10 κιλών (822 φιάλες χ 10)	8.220,00
Πωλήσεις σε φιάλες των 13 κιλών (557 φιάλες χ 13)	7.241,00
Πωλήσεις σε φιάλες των 15 κιλών (1.019 φιάλες χ 15)	15.285,00
Πωλήσεις σε φιάλες των 25 κιλών (2.665 φιάλες χ 25)	66.625,00
Πωλήσεις σε φιάλες των 50 κιλών (7 φιάλες χ 50)	350,00
ΣΥΝΟΛΟ	104.392,00
Λογιστικό υπόλοιπο	38.887,00
Απογραφή λήξης	
Αποθέματα στις δεξαμενές	38.498,00
Αποθέματα σε φιάλες των 15 κιλών(2 φιάλες χ15)	30,00
Αποθέματα σε φιάλες των 25 κιλών(3 φιάλες χ25)	75,00
Σύνολο απογραφής λήξης	38.603,00
Ποσοτική διαφορά (έλλειμμα) φυσικής απογραφής	284,00

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει έλλειμμα ύψους 284,00 κιλά προπανίου χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Για τον προσδιορισμό της αποκρυβείσας αξίας ο έλεγχος προσδιόρισε τη μέση τιμή πώλησης για το **χρονικό διάστημα από 01/07/2017 έως 30/6/2018**, σύμφωνα με τα φορολογικά στοιχεία πωλήσεων, η οποία ανέρχεται στο 0,901359 ευρώ.

Ως εκ τούτου η αποκρυβείσα αξία προσδιορίζεται σε 284 κιλά X 0,901359 = 255,985956 ευρώ με Φ.Π.Α 24% που αναλογεί στην αξία 61,43 ευρώ.

Επί πλέον βρέθηκε αδιάθετη ποσότητα 4.620,00 κιλά προπανίου στα βυτία πελατών-αντιπροσώπων στο τέλος χρήσης στις 01.07.2018 και συμφωνεί με το αρχείο που τηρεί η ελεγχόμενη οντότητα για να παρακολουθεί την ποσότητα που διακινούν οι αντιπρόσωποι.

ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑ

-A1.Είδος που ελέγχθηκε : Μίγμα υγραερίου (κωδ. Είδους 1-13-014) - Μονάδα Μέτρησης: κιλά

Αποθέματα στις δεξαμενές	0,00
Πλέον αγορές	114.450,00
Διαφορές ζυγολογίου*1	70,00
Μεταφορά από κεντρικές δεξαμενές στο υποκατάστημα Τρικάλων	91.080,00
ΣΥΝΟΛΟ	206.600,00
Πωλήσεις από τις δεξαμενές	190.219,00
Λογιστικό υπόλοιπο	15.381,00
Απογραφή λήξης	
Αποθέματα στις δεξαμενές	13.390,00
Ποσοτική διαφορά (έλλειμμα) φυσικής απογραφής	1.991,00

Από τον παραπάνω πίνακα προκύπτει έλλειμμα ύψους 1.991,00 κιλά μίγματος υγραερίου χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Για τον προσδιορισμό της αξίας ο έλεγχος προσδιόρισε τη μέση τιμή πώλησης για το **χρονικό διάστημα από 01/07/2017 έως 30/6/2018**, σύμφωνα με τα φορολογικά στοιχεία πωλήσεων του υποκαταστήματος, η οποία ανέρχεται στο 0,704323 ευρώ.

Ως εκ τούτου η αξία προσδιορίζεται σε 1.991,00 κιλά X 0,704323 = 1.402,307093 ευρώ.

Συνολικά από το κεντρικό και το Υποκατάστημα προκύπτει ποσοτική διαφορά ύψους 22.590 κιλά μίγματος υγραερίου και η αποκρυβείσα αξία προσδιορίζεται σε 19.741,50 ευρώ, με Φ.Π.Α 24% που αναλογεί στην αξία 4.737,96 ευρώ.

-B1. Είδος που ελέγχθηκε : Μίγμα προπανίου (κωδ. Είδους 1-13-006) - Μονάδα Μέτρησης: κιλά

Αποθέματα	0,00
Πλέον αγορές	147.240,00
Διαφορές ζυγολογίων*1	61,00
ΣΥΝΟΛΟ	147.301,00
Πωλήσεις	117.482,00
Λογιστικό υπόλοιπο	29.819,00
Απογραφή λήξης	
Αποθέματα	29.819,00
Ποσοτική διαφορά	0,00

Από τον παραπάνω πίνακα δεν προκύπτει ποσοτική διαφορά για το είδος προπανίου

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 20.599 κιλά μίγματος υγραερίου και 284,00 κιλά προπανίου που προέκυψαν μεταξύ αγορών και πωλήσεων στο φορολογικό έτος από 01.07.2017 έως 30.6.2018 είχε ως αποτέλεσμα να μην απογραφούν ορθά οι ποσότητες κατά την 30.6.2018.

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. 4093/2012 και Ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν. 4337/2015 των ελεγκτών της Δ.Ο.Υ.και **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 0,6442024 ευρώ και συνεπώς η τυχόν αποκρυβείσα ύλη, θα έπρεπε να ανέλθει σε $0,6442024 \times 20.599 = 13.269,9252$ ευρώ.

Η μέση, και μάλιστα ΕΤΗΣΙΑ, τιμή πώλησης όπως προκύπτει από τα στοιχεία που εκδόθηκαν κατά την αντίστοιχη φορολογική περίοδο για το προπάνιο ανέρχεται σε 0,7805177 ευρώ και συνεπώς η τυχόν αποκρυβείσα ύλη, θα έπρεπε να ανέλθει σε $0,7805177 \times 284 = 221,667027$ ευρώ.

Η μέση, και μάλιστα ΕΤΗΣΙΑ, τιμή πώλησης όπως προκύπτει από τα στοιχεία που εκδόθηκαν από το Υποκατάστημα κατά την αντίστοιχη φορολογική περίοδο για το μίγμα υγραερίου ανέρχεται σε 0,6442024 ευρώ και συνεπώς η τυχόν αποκρυβείσα ύλη, την οποία ΣΕ ΚΑΘΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ αρνούμεθα ως θα εκθέσουμε κατωτέρω, θα έπρεπε να ανέλθει σε $0,6442024 \times 1.991 = 1.282,60698$ ευρώ και

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 εταιρείας μας ούτε έτερα βυτία αλλά και δεξαμενές, τις οποίες χρησιμοποιείται ανά τακτά χρονικά διαστήματα προκειμένου 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 χρησιδανεισμό 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 εταιρείας μας 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.

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 προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην από 20-12-2019 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ.με το με αρ.πρωτ..... -11-2019 έγγραφο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα το με αρ.-11-2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, με συνημμένη την προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου για τη φορολογική περίοδο 01.07.2017-30.6.2018, με τα αποτελέσματα του ελέγχου, προκειμένου να προσκομίσει εγγράφως τις απόψεις της εντός τη 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 με το με αρ.πρωτ.....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 προδικασία της σύνταξης και κοινοποίησης σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου - κλήσης προς ακρόασης, καθώς και της πράξης προσωρινού προσδιορισμού προστίμου 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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ.2 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), ως ίσχυε για την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01.07.2014-30.6.2015, ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρίας, της Ε.Π.Ε...., υποχρεούνται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. ...». **Άρθρο 5** «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του **ν.4308/2014**: «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.». **Άρθρο 12** «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών» του **ν.4308/2014**: «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.». **Άρθρο 13** «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης» του **ν.4308/2014**: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής» β)

Επειδή, στο **άρθρο 44** του ίδιου ως άνω νόμου, ορίζεται ότι: «Οι διατάξεις του νόμου αυτού τίθενται σε ισχύ ως εξής: α) Τα κεφάλαια 4 έως 7, καθώς και οι ορισμοί του Παραρτήματος Α' που σχετίζονται με την εφαρμογή των κεφαλαίων αυτών τίθενται σε ισχύ για περιόδους που αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014. β) Όλα τα υπόλοιπα κεφάλαια, καθώς και οι ορισμοί του Παραρτήματος Α' που σχετίζονται με την εφαρμογή των κεφαλαίων αυτών τίθενται σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2015, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στις επιμέρους διατάξεις.

Επειδή περαιτέρω, στην ΠΟΛ.1003/31-12-2014 με θέμα (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις), όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1261/3.12.2015 με θέμα (Παροχή συμπληρωματικών οδηγιών και διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις), παρασχέθηκαν οι ακόλουθες διευκρινήσεις:

στην παρ 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)».

στην παρ. 8.1 ορίζεται ότι: «Οι ρυθμίσεις του κεφαλαίου αυτού ενσωματώνουν στο εσωτερικό δίκαιο τις σχετικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, δίνεται ο ορισμός της έννοιας του τιμολογίου, καθορίζεται η ευθύνη του πωλητή για την έκδοση τιμολογίου πώλησης και παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου από άλλα πρόσωπα..... Τέλος, ορίζεται ότι τα εκδοθέντα ή ληφθέντα τιμολόγια, αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας».

Στην παρ.12.1.1 ορίζεται ότι: «Για πωλήσεις προς ιδιώτες καταναλωτές, παρέχεται η δυνατότητα να εκδίδεται, αντί του τιμολογίου πώλησης που θα περιλάμβανε το σύνολο των πληροφοριών (ενδείξεων) του άρθρου 9, παραστατικό λιανικής πώλησης, κάτι που είναι το σύνηθες στην πράξη.»

στην παρ.12.6.1 ορίζεται ότι: «Με την παράγραφο γίνεται δεκτό ότι το παραστατικό λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ονομασία (τίτλο), ανάλογα με τις επικρατούσες πρακτικές («Απόδειξη», «Απόδειξη λιανικής», «Απόδειξη λιανικής πώλησης», «Απόδειξη παροχής υπηρεσιών» και «Απόδειξη λιανικών συναλλαγών»)).

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 58Α** «Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας» του **ν.4174/2013**, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 51 του ν.4410/2016:

«Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1 «Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

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

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, και ειδικότερα από την από 20/12/2019 έκθεση ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ.προκύπτει ότι για το υπό κρίση φορολογικό έτος 01.7.2017 έως 30.6.2018, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, ότι διακινήθηκαν από την προσφεύγουσα, ποσότητες 20.599 κιλά μίγματος υγραερίου από τις πέντε (5) δεξαμενές της, χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων και 1.991 κιλά μίγματος υγραερίου, χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων για τις πωλήσεις του υποκαταστήματος και 284 κιλά προπανίου από τη μία δεξαμενή της, χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι εσφαλμένως από τον έλεγχο η μέση τιμή πώλησης για μεν το μίγμα υγραερίου προσδιορίσθηκε σε 0,890296 ευρώ (κεντρικού) και σε 0,704323 ευρώ(υποκαταστήματος), για δε το προπάνιο προσδιορίσθηκε σε 0,901359 ευρώ με συνέπεια η συνολική αποκρυσταλλωμένη αξία να προσδιορισθεί σε 22.590 κιλά μίγματος υγραερίου καθαρής αξίας 19.741,50 ευρώ και με φ.π.α 24% που αναλογεί στην αξία, ποσό ύψους 4.737,96 ευρώ και σε 284 κιλά προπανίου, καθαρής αξίας (284 X 0,901359) ευρώ και με φ.π.α 24% που αναλογεί στην αξία, ποσό ύψους 61,43 ευρώ αντίστοιχα, για το υπό κρίση φορολογικό έτος, παραθέτοντας μόνο αριθμητικά δεδομένα και χωρίς να προσκομίζει κανένα αποδεικτικό στοιχείο, όπως κατάσταση φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν, με τις ποσότητες που διακινήθηκαν από τους αποθηκευτικούς της χώρους, ώστε να προκύπτει ότι η μέση τιμή πώλησης για το μίγμα υγραερίου ανέρχεται σε 0,6442024 ευρώ και για το προπάνιο σε 0,7805177 ευρώ.

Επειδή, ο έλεγχος διενεργήθηκε δια της μεθόδου της κλειστής αποθήκης για τα είδη καυσίμου (υγραέριο 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 διαφορές μεταξύ αγορών και πωλήσεων αφορούν τις ποσότητες που διακινήθηκαν μόνο από τις έξι (6) δεξαμενές του κεντρικού και του υποκαταστήματος της προσφεύγουσας.

Ως εκ τούτου ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα φορολογικά στοιχεία πωλήσεων που προσκόμισε η προσφεύγουσα, προσδιόρισε τη μέση τιμή πώλησης μόνο από τις πωλήσεις που πραγματοποίησε από τις δεξαμενές τόσο του κεντρικού όσο και του υποκαταστήματος 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 πώλησης.

Επειδή, σύμφωνα με τα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής στα πλαίσια του ελεύθερου ανταγωνισμού, η εταιρεία εφαρμόζει τιμολογιακή πολιτική τέτοια, ώστε αφενός να αποκλείει από την αγορά τις μικρότερες ανταγωνίστριες εταιρείες και αφετέρου να διατηρεί ένα επίπεδο κερδών τέτοιο που να εξασφαλίζει τη βιωσιμότητά της στο κλάδο που δραστηριοποιείται.

Επειδή, περαιτέρω, δεν καθιστά μη επιτρεπτή την προσέγγιση αυτή στην προκειμένη περίπτωση και, συνακόλουθα, νομικώς πλημμελή την πράξη που εκδόθηκε με βάση τα εξαχθέντα συμπεράσματα του διενεργηθέντος ελέγχου. Και τούτο, διότι, σύμφωνα με όσα εκτίθενται ανωτέρω, αφ' ενός μεν η προσέγγιση αυτή δεν είναι αντίθετη στα διδάγματα της κοινής πείρας και λογικής, αφ' ετέρου δε, αποτελεί πρόσφορη και κατάλληλη μέθοδο, δεδομένης, άλλωστε, της συναφούς αδυναμίας προσδιορισμού της αξίας της κάθε πώλησης.

Επειδή, ακολούθως η προσφεύγουσα επικαλείται ότι, ο έλεγχος τυγχάνει πλημμελής επειδή, ουδόλως έλαβε υπόψιν τις δυνατότητες αποθήκευσης της εταιρείας, ούτε τα βυτία ιδιοκτησίας της εταιρείας της ούτε έτερα βυτία, αλλά και δεξαμενές, τις οποίες χρησιδανειζεται ανά τακτά χρονικά διαστήματα για την καλύτερη εξυπηρέτηση των πελατών της, ότι είναι σύνηθες, 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 χρησιδανεισμό 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.

Ως εκ τούτου συνηθίζεται ο χρησιδανεισμός δεξαμενών ή βυτίων για μικρά ή μεγαλύτερα διαστήματα μεταξύ αυτών για την πρόσκαιρη αύξηση των αποθηκευτικών μέσων. (Σχετ. η από 28.02.2017 Σύμβαση Χρησιδανείου Δεξαμενών Υγραερίου μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας με την επωνυμίαΑ.Ε).

Επειδή, η προσφεύγουσα εσφαλμένα ισχυρίζεται ότι δεν ελήφθησαν υπόψη οι δυνατότητες αποθήκευσης προϊόντων (καυσίμων) της, διότι στις σελ. 31 και 35 της από 20-12-2020 έκθεσης ελέγχου αναφέρεται ότι η ποσότητα των 10.707,00 κιλών μίγματος υγραερίου και 4.620,00 κιλά προπανίου, που δεν πουλήθηκαν και παρέμειναν στα βυτία των πελατών - αντιπροσώπων έως τέλος του έτους, έγινε δεκτή από τον έλεγχο, επειδή, η χωρητικότητα ενός βυτίου ανέρχεται σε 180.000 κιλά.

Επειδή, όσον αφορά την από 28.02.2017 Σύμβαση Χρησιδανείου Δεξαμενών Υγραερίου μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας με την επωνυμίαΑ.Ε, χωρίς αντίτιμο, η διάρκεια της οποίας ορίζεται αορίστου χρόνου, αρχόμενη από την υπογραφή της σύμβασης, που επικαλείται η προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι δεν κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ., ούτε έχει καταβληθεί από αμφοτέρους τέλος χαρτοσήμου, σύμφωνα με τη παρ. 16 άρθρου 8 Ν. 1882/1990.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 της απόφασης 1065606/7222/ΔΕ-Β/18.7.2000, τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία ηλεκτρονικά μέσω εφαρμογής TAXISnet με την ονομασία «Κατάσταση Συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 Ν. 1882/1990», η οποία υποβάλλεται μέχρι την 20ή ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους, στην οποία (κατάσταση) συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στον έλεγχο κατάσταση σε περίπτωση που υποβλήθηκε με καταχωρημένη την εν λόγω σύμβαση που επικαλείται είναι ανίσχυρη και δεν έχει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Επειδή, ακόμη και αν ήθελε θεωρηθεί ότι είναι βάσιμος ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι προμηθευόταν μεγάλες ποσότητες επειδή η τιμή του υγραερίου εμφάνιζε πτωτική τάση επί σκοπώ αύξησης των κερδών της, δεν συνάδει με τα οικονομικά αποτελέσματα, όπως αυτά απεικονίζονται στην υπ'άρ.-2018 υποβληθείσα φορολογική δήλωση (ζημία ύψους 248.175,19 ευρώ) για το υπό κρίση φορολογικό έτος, καθώς και από τις συνολικές ζημίες προηγούμενων χρήσεων ύψους 4.214.353,43 ευρώ) που μεταφέρονται.

Συνεπώς, σε αντίθεση με τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας περί ανεπαρκούς αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου, στην από 20-12-2019 έκθεση ελέγχου (σελίδες

31 έως 35) αναφέρονται αναλυτικά όλες οι ελεγκτικές επαληθεύσεις, οι οποίες θεμελιώνουν, στοιχειοθετούν και τεκμηριώνουν με τρόπο συγκεκριμένο την διαπίστωση της αποδιδόμενης παράβασης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Ως εκ τούτου, ορθώς καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας η παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, για την πώληση 22.590 κιλών μίγματος υγραερίου συνολικής καθαρής αξίας **19.741,50€**, και με φ.π.α 24% που αναλογεί στην αξία, ποσό ύψους **4.737,96€ και 284** κιλά προπανίου συνολικής καθαρής αξίας **255,98€** και με φ.π.α 24% που αναλογεί στην αξία, ποσό ύψους **61,43€** και της επεβλήθη το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του άρθρου 58 Α του ν.4174/2013 πρόστιμο.

Επειδή, τα διαλαμβανόμενα στην έκθεση ελέγχου παρέχουν σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση και θεμελιώνουν την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης προστίμου, οι ως άνω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, η προσβαλλόμενη έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4093/2012 και Ν. 4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Ν. 4337/2015 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 κατάθεσηςκαι 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 με αρ.....**12.2019** Πράξης Επιβολής Προστίμου του

άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου **01.07.2017-30.6.2018**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της με αρ.....**12.2019** Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58 Α του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου **01.07.2017-30.6.2018**.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 58 Α παρ. 1 του ν. 4174/2013	2.368,98€, (4.737,96 χ 50%)	2.368,98€, (4.737,96 χ 50%)
Πρόστιμο άρθρου 58 Α παρ. 1 του ν. 4174/2013	500,00€,	500,00€,

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

**ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου

Διοικητικής Υποστήριξης

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.