



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30-06-2020

Αριθμός απόφασης:1105

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 7 του Ν.4337/2015 φορολογικής περιόδου **01.07.2014-30.6.2015**, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. Την Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 φορολογικής περιόδου 01.07.2014-30.6.2015 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.Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/7/2014 έως 30/06/2015, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ποσού ύψους **297.759,72€** (1.191.038,89 x 25%), διότι κατά την ελεγχόμενη περίοδο δεν εξέδωσε στοιχεία εσόδων για την πώληση **1.183.152** κιλών μίγματος υγραερίου, αξίας 1.191.038,89 (1.183.152 κιλά X 1,006666) ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και των διατάξεων των άρθρων 6 και 7 του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) που ίσχυαν πριν την 01/01/2015, που επισύρουν τις κυρώσεις άρθρου 7 παρ. 3 και περ. 5 του ν. 4337/2015.

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.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) και ν.4308/2014 (ΕΛΠ) για τη ορθή τήρηση βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, δυνάμει της υπ' αρ

392/09-08-2019 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 Τελωνείουπου 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 01/01/2015 έως 31/12/2015.

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

Απογραφή-Αποθέματα της 31-12-2014	679.745,00
Αγορασθείσα ποσότητα (εισροές) από 01-01-2015 έως 31-12-2015 βάσει φορολογικών στοιχείων	5.560.010,00
ΣΥΝΟΛΑ Α+Β	6.244.755,00
Πωληθείσα ποσότητα (εκροές) από 01-01-2015 έως 31-12-2015 βάσει φορολογικών στοιχείων	3.604.456,00
ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΓΟΡΩΝ-ΠΩΛΗΣΕΩΝ	2.640.299,00

Η Διαπιστωθείσα διαφορά αντιστοιχεί σε αγορά 2.640.299,00 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 31-12-2014	65.213,00
Αγορασθείσα ποσότητα (εισροές) από 01-01-2015 έως 31-12-2015 βάσει φορολογικών στοιχείων	1.477.930,00
ΣΥΝΟΛΑ Α+Β	1.543.143,00
Πωληθείσα ποσότητα (εκροές) από 01-01-2015 έως 31-12-2015 βάσει φορολογικών στοιχείων	1.268.489,00
ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΓΟΡΩΝ-ΠΩΛΗΣΕΩΝ	274.654,00

Η Διαπιστωθείσα διαφορά αντιστοιχεί σε αγορά **274.654,00** κιλών προπανίου, 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 01/07/2014 έως 30/6/2015,** (διότι η φορολογική περίοδος της προσφεύγουσας Α.Β.Ε.Ε. ορίστηκε από 01/7/2014 έως 30/6/2015) και προέκυψαν ποσοτικές διαφορές (έλλειμμα), για το είδος καυσίμου μίγμα υγραερίου, με τα αποτελέσματα που απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

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

Αποθέματα δεξαμενής	97.442,00
Αποθέματα σε φιάλες των 10 κιλών (173χ10)	1.730,00
Πλέον αγορές	2.409.790,00
Διαφορές ζυγολογίου*1	1.840,00
Μεταφορά ποσοτήτων από είδος σε είδος (από προπάνιο σε μίγμα)*2	19.060,00
ΣΥΝΟΛΟ	2.529.862,00
Πωλήσεις από δεξαμενές	41.420,00
Πωλήσεις από φιάλες των 2 κιλών(237χ2)	474,00
Πωλήσεις από φιάλες των 3 κιλών(7.242 χ 3)	21.726,00
Πωλήσεις από φιάλες των 10 κιλών(78.809 χ 10)	788.090,00
ΣΥΝΟΛΟ	851.710,00
Λογιστικό υπόλοιπο	1.678.152,00
Απογραφή λήξης	
Αποθέματα στις δεξαμενές	1.328.221,00
Αποθέματα σε φιάλες των 10 κιλών	700,00
Σύνολο απογραφής λήξης	1.328.921,00
Ποσοτική διαφορά (έλλειμμα) φυσικής απογραφής	349.231,00

*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 η αδιάθετη ποσότητα μίγματος υγραερίου 17.220,00 κιλών, που παρέμεινε στο βυτίο πελάτη-αντιπροσώπου στο τέλος χρήσης στις 01.07.2015 (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 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 που αναγράφεται στα Δελτία Αποστολής.

Από τον έλεγχο λήφθηκαν υπόψη και οι ποσότητες που καταχωρήθηκαν από την ελεγχόμενη για τον μήνα Ιούνιο των ετών 2014 και 2015 στην ηλεκτρονική φόρμα που βρίσκεται στην Ιστοσελίδα www.fueistats.gr, οι οποίες συμφωνούν με τα αποθέματα που βρέθηκαν στις 15 Ιουνίου του 2015, ήτοι 1.328.921 κιλά σε δεξαμενές και 17.220 κιλά σε βυτίο.

Με την μέθοδο κλειστής αποθήκης προκύπτει ότι η ελεγχόμενη οντότητα διέθεσε 349.231 κιλά μίγματος υγραερίου χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Από το λογιστικό όμως υπόλοιπο της ποσότητας μίγματος υγραερίου που παρέμενε αδιάθετη για το **χρονικό διάστημα από 01/07/2014 έως 30/6/2015**, προκύπτει ότι ανέρχεται σε 1.678.152,00 κιλά, ενώ η μέγιστη ποσότητα που θα μπορούσε να μείνει αδιάθετη στις πέντε (5) δεξαμενές είναι 495.000 κιλά (5×99.000). Συνεπώς η ποσότητα μίγματος υγραερίου 1.183.152 κιλά ($1.678.152,00 - 495.000$) ήταν αδύνατο να αποθηκευτεί και διατέθηκε στην αγορά χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Για τον προσδιορισμό της αποκρυβείσας αξίας ο έλεγχος προσδιόρισε τη μέση τιμή πώλησης για το **χρονικό διάστημα από 01/07/2014 έως 30/6/2015**, σύμφωνα με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία πωλήσεων, η οποία ανέρχεται στο 1,006666 ευρώ.

Ως εκ τούτου η αποκρυβείσα αξία προσδιορίζεται σε $1.183.152 \text{ κιλά} \times 1,006666 = 1.191.038,89 \text{ ευρώ}$.

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. 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 0,696417 ευρώ και συνεπώς η τυχόν αποκρυβείσα ύλη, θα έπρεπε να ανέλθει σε $0,696417 \times 1.183.152 = 823.967,166 \text{ ευρώ}$ 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 χρησιδανείται 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 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.

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.-11-2019 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013, με συνημμένη την προσωρινή πράξη επιβολής προστίμου για τη φορολογική περίοδο 01.07.2014-30.6.2015, 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 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 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 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 εμπειριστатωμένα 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 την παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2014, ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου 2238/1994, κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή, σύμφωνα με τις παρ 1 και 3 του άρθρου 2 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «1. Από την απεικόνιση των συναλλαγών στα βιβλία και από τα στοιχεία πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων και να υποστηρίζονται αυτές, ώστε να είναι ευχερής η αναλυτική πληροφόρηση και εφικτή η επαλήθευση αυτών από τον φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων. 3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) ως ίσχυε, ορίζεται ότι: «**Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου** από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματος του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας,

είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα.». Άρθρο 7 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε, ορίζεται ότι: «1.Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών **εκδίδει απόδειξη λιανικής, τουλάχιστον διπλότυπη**, για κάθε πώληση αγαθού, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου, ή παροχή υπηρεσίας προς φυσικό πρόσωπο, για την ικανοποίηση **ατομικών ή οικογενειακών αναγκών** ή προς τα μέλη προμηθευτικού συνεταιρισμού με βάση διατακτικές του ή αλλαγή λιανικώς πωληθέντος αγαθού.»

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 παρ12.6.1 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, από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 1, 2 , 6 και 7 του ν. 4093/12 (ΚΦΑΣ) και των άρθρων 1,5 12 έως 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) προκύπτει η υποχρέωση της προσφεύγουσας να αποδεικνύει τα στοιχεία των καταχωρήσεων και να τεκμηριώνει με κατάλληλα παραστατικά που εκδίδονται είτε από την ίδια είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους κάθε συναλλαγή και γεγονός που την αφορά, ώστε να είναι εφικτή η ασφαλής ταυτοποίηση κάθε συναλλαγής, η αναλυτική πληροφόρηση και η επαλήθευση από τον φορολογικό έλεγχο.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015, ορίζεται ότι : « Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992, Α' 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012, Α' 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν. 4174/2013 και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 , αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα: στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι εσφαλμένως από τον έλεγχο η μέση τιμή πώλησης για το μίγμα υγραερίου προσδιορίσθηκε σε 1,006666 ευρώ και κατά συνέπεια η αποκρυβείσα αξία να προσδιορισθεί σε 1.183.152 κιλά X 1,006666 = 1.191.038,89123 ευρώ 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 για το μίγμα υγραερίου ανέρχεται σε 0,696417 ευρώ.

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από 20/12/2019 έκθεση ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της Δ.Ο.Υ.ο έλεγχος διενεργήθηκε για το φορολογικό έτος 01.7.2014 έως 30.6.2015 και διαπιστώθηκε ότι διακινήθηκαν ποσότητες υγραερίου (1.183.152 κιλά) από τις πέντε (5) δεξαμενές της συνολικής χωρητικότητας 495.000 κιλά, χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων.

Ο έλεγχος διενεργήθηκε δια της μεθόδου της κλειστής αποθήκης για το είδος καυσίμου (υγραέριο), 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 πέντε (5) 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 πέντε (5) 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 γινόνταν απευθείας μέσω των αντιπροσώπων), ώστε να υπάρχει «κοινό μέτρο» για την διαμόρφωση της τιμής.

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 ως προς τον προσδιορισμό της μέσης τιμής πώλησης υγραερίου, 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, 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.

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 στη σελ. 17 της από 20-12-2020 έκθεσης ελέγχου αναφέρεται ότι η ποσότητα των 17.220,00 κιλών μίγματος υγραερίου που δεν πουλήθηκε και παρέμεινε στο βυτίο του πελάτη - αντιπροσώπου έως τέλος του έτους, έγινε δεκτή από τον έλεγχο, επειδή, η χωρητικότητα ενός βυτίου ανέρχεται σε 180.000 κιλά.

Όσον αφορά την από 28.02.2017 Σύμβαση Χρησιδανείου Δεξαμενών Υγραερίου μεταξύ της προσφεύγουσας και της εταιρείας με την επωνυμίαΑ.Ε χωρίς αντίτιμο που επικαλείται η προσφεύγουσα, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι δεν κατατέθηκε στη Δ.Ο.Υ., ούτε έχει καταβληθεί από αμφοτέρους τέλος χαρτοσήμου, και σε κάθε περίπτωση δεν αφορά το υπό κρίση φορολογικό έτος, διότι συντάχθηκε σε μεταγενέστερη ημερομηνία (28.02.2017).

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'αρ./2015 υποβληθείσα φορολογική δήλωση (ζημία ύψους 770.501,11 ευρώ) για το υπό κρίση φορολογικό έτος, καθώς και από τις συνολικές ζημίες προηγούμενων χρήσεων ύψους 2.350.043,35 ευρώ) που μεταφέρονται.

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.Υδεν 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 προσβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς 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 Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/7/2014 έως 30/06/2015, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Επί της υπ' αρ.-**12-2019** Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 7 § 3 & 5 ν 4337/2015, φορολογικής περιόδου 01/7/2014 έως 30/06/2015.

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Πρόστιμο άρθρου 7 § 3 & 5 ν. 4337/2015	297.759,72€ (1.191.038,89 χ 25%),	297.759,72€ (1.191.038,89 χ 25%),

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.