



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 29/05/2020

Αριθμός απόφασης:968

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75), όπως κυρώθηκε με τον ν. 4684/2020 (Α' 86).

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 22.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με, ΑΦΜ, η οποία εδρεύει στο Χαλάνδρι Αττικής, επί της οδούκαι εκπροσωπείται νόμιμα από τονΑΦΜ, **κατά:** 1) της υπ'. αριθμ./19-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε., χρήσης 01.01.2013-31.12.2013, 2) της υπ'. αριθ./19-

12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., χρήσης 01.01.2013-31.12.2013, 3) της υπ' αριθμ./19-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου των άρθρων 3 και 7 παρ.3 περ.ζ' του ν. 4337/2015, χρήσης 01.01.2013-31.12.2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 19/12/2019 οικείες εκθέσεις, μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, Φ.Π.Α., ΚΦΑΣ(Ν.4093/2012) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 2.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής, της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με, ΑΦΜη οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τις ανωτέρω οριστικές πράξεις Φ.Ε., Φ.Π.Α. και προστίμου ΚΦΑΣ-ΚΦΔ, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας διαφορά φόρου (εισοδήματος και ΦΠΑ) και επιβλήθηκε πρόστιμο, όπως παρακάτω:

A/A	Αριθμός Πράξης	Διαχ./ Φορολ. περίοδος	Συνολικό Ποσόν κυρίου φόρου πλέον προστίμου (άρθρου 72 παρ.17 ΚΦΔ & άρθρο 58/58 ^α ΚΦΔ.	Πρόστιμο άρθρων 3 & 7 παρ.3 περ. ζ' ν.4337/2015	
1	/19.12.2019	01.01-31.12.2013	4.459,15 €	-----	Εισόδημα
2	/19.12.2019	01.01-31.12.2013	3.040,08 €	-----	ΦΠΑ
3	/19.12.2019	01.01-31.12.2013	-----	6.375,12€	Πρόστιμο

Πρόκειται, για επιχείρηση, που την ελεγχόμενη χρήση 01.01.2013-31.12.2013, τηρούσε βιβλία Β' Κατηγορίας, με κύρια δραστηριότητα Λιανικό Εμπόριο Βενζίνης και Πετρελαίου Κίνησης (Πρατήριο).

Αιτία έλεγχου αποτέλεσε το με αρ.πρωτ. Δελτίο Πληροφοριών του Τμήματος Φορολογικής Αστυνόμευσης & Ασφαλιστικής Προστασίας.

Συγκεκριμένα, στις 26-04-2013 διενεργήθηκε από ελεγκτές του Τμήματος Φορολογικής Αστυνόμευσης & Ασφαλιστικής Προστασίας, έλεγχος (ως η από 28/9/2015 έκθεση έλεγχου) στην έδρα της επιχείρησης(επιτόπιος έλεγχος) για παραβάσεις της φορολογικής (Ν. 4093/2012 ΚΦΑΣ) και τελωνειακής νομοθεσίας (Ν. 2960/2001 Εθνικός. Τελωνειακός .Κώδικας.).

Ο έλεγχος, την 26/04/2013 προεβή σε ογκομέτρηση των υγρών καυσίμων (Πετρελαίου Κίνησης, Βενζίνης Αμόλυβδης 95 οκτανίων και Βενζίνης Αμόλυβδης 100 οκτανίων) και αφού έλαβε υπόψη, τον παράγοντα του σφάλματος των μετρητών υγρών καυσίμων, βάσει Αγορανομικού Κώδικα 7/2009 «Περί τροποποιήσεως και νέας κωδικοποιήσεως Αγορανομικών διατάξεων, εκδοθεισών μέχρι και την 14 Μαΐου 2009»(ποσοστό $\pm$ 0,5% επί της αντίστοιχης ποσότητας υγρού καυσίμου που παραδόθηκε),διενέργησε, για το διάστημα 01.01.2013-26.04.2013, ελεγκτικές επαληθεύσεις, με βάσει τα δεδομένα των λογιστικών αρχείων και την καταμετρηθείσα ποσότητα υγρών καυσίμων ,(όπως αναλυτικά αναφέρονται στην από 28-09-2015 έκθεση έλεγχου, και διαπίστωσε ότι:

- Για το Πετρέλαιο Κίνησης, προσδιόρισε **διαφορά ποσότητας (μεταξύ λογιστικών αρχείων και ογκομέτρησης)** ύψους **1.853,29 λίτρων**, η οποία **υπερβαίνει το ανεκτό όριο σφάλματος των μετρητών υγρών καυσίμων 1.301,53 λίτρων**, σε ποσοστό **μισό τοις εκατό** επί της ποσότητας υγρών καυσίμων που παραδίδεται. (0,5% $\times$ 260.306,00 λίτρα).
- Για την **Βενζίνη Αμόλυβδη 95 οκτανίων**, προσδιόρισε **διάφορα ποσότητας (μεταξύ λογιστικών αρχείων και ογκομέτρησης)** ύψους 7.523,49 λίτρων, η οποία **δεν υπερβαίνει το ανεκτό όριο σφάλματος των μετρητών υγρών καυσίμων 10.076,17 λίτρων**, σε ποσοστό **μισό τοις εκατό** επί της ποσότητας υγρών καυσίμων που παραδίδεται (0,5% $\times$ 2.015.234,00 λίτρα).
- Για την **Βενζίνη Αμόλυβδη 100 οκτανίων**, προσδιόρισε **διάφορα ποσότητας (μεταξύ λογιστικών αρχείων και ογκομέτρησης)** ύψους **4.529,11 λίτρων**, η οποία **υπερβαίνει το ανεκτό όριο σφάλματος των μετρητών υγρών καυσίμων 316,45 λίτρων**, σε ποσοστό **μισό τοις εκατό** επί της ποσότητας υγρών καυσίμων που παραδίδεται (0,5% $\times$ 63.290,00 λίτρα).

Ύστερα από τις ανωτέρω διαπιστώσεις του επιτόπιου έλεγχου καταλογιστήκαν οι παρακάτω παραβάσεις:

Παραβάσεις Τελωνειακής Νομοθεσίας.

Για την παράβαση της διάθεσης, πετρελαίου κίνησης, στην κατανάλωση 1.853,29 λίτρων πλέον των αγορών, για την οποία η προσφεύγουσα δεν διέθετε νόμιμα παραστατικά, η **Τελωνειακή αρχή (Δ' Τελωνείο Επίβλεψης Συγκροτημάτων Πειραιά)** εξέδωσε την υπ.αρ./28-3-2016 καταλογιστική πράξη, **χαρακτήρισε την ανωτέρω παράβαση, ως τελωνειακή παράβαση** που φέρει τα στοιχεία της λαθρεμπορίας και καταλόγισε το προβλεπόμενο πρόστιμο.

Κατά της πράξης αυτής ο προσφεύγων άσκησε προσφυγή για την οποία εκδόθηκε η αριθμό απόφαση/2017 του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά (Τμήμα 12^ο Μονομελές) και η με αριθμό απόφαση/2019 του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά(Τμήμα ΣΤ' Μονομελές), επί της από 27-12-2017 έφεσης του Ελληνικού Δημοσίου.

Παραβάσεις Φορολογικής Νομοθεσίας

Α) Για την παράβαση της διάθεσης (πώλησης) Βενζίνης Αμόλυβδης 100 οκτανίων, ποσότητας 4.529,11 λίτρων για την οποία δεν εκδόθηκαν παραστατικά στοιχεία πώλησης, ο έλεγχος προσδιόρισε την καθαρή αξία πωλήσεων (ελήφθη υπόψη η μέση τιμή για το χρονικό διάστημα 01.01.2013-26.04.2013 βάσει των τιμών που είχαν δηλωθεί από την προσφεύγουσα στη Διεύθυνση Παρατηρητηρίου Τιμών της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου, φύλλο 12^ο έκθεσης) στο ποσόν των 6.525,35 ευρώ πλέον ΦΠΑ 1.500,83 ευρώ (χωρίς να προσδιορίζεται ο αριθμός των μη εκδοθέντων παραστατικών και η αξία ενός έκαστου αυτών),

Το ποσό των 6.525,35 ευρώ(καθαρή αξία), ως αποκρυβείσα ύλη λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων, προστέθηκε στα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2013 και καταλογίστηκε ο αναλογών φόρος εισοδήματος και ο αναλογών Φ.Π.Α..

Επίσης για την ανωτέρω παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων επεβλήθη το πρόστιμο που προβλέπεται από τα άρθρα 3 και 7 παρ.3 περ.ζ' του ν. 4337/2015 και της πολ. 1252/2015.

Β) Επίσης, κατά την ημερομηνία του επιτόπιου ελέγχου, ο έλεγχος ζήτησε και έλαβε τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας, τα οποία αναφέρονται στην έκθεση έλεγχου και καταλόγισε τα προστιμα (πέραν της ανωτέρω παράβασης της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων πώλησης βενζίνης αμόλυβδης 100 οκτανίων) για τις παρακάτω παραβάσεις:

- Μη επίδειξη των τηρούμενων φορολογικών στοιχείων

Συγκεκριμένα δεν επεδείχθησαν τα χειρόγραφα στελέχη των στοιχείων α) Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών με πράξη θεώρησης 7120/15-09-2004 σελ. 51-100 και β) Δελτίο Αποστολής-Τιμολογιο με πράξη θεώρησης 7026/14-09-2005 σελ. 501 έως 550, κατά παράβαση του άρθρου 9 παρ. 2 του Ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ), σε συνδυασμό με το άρθρο 5 του ν. 2523/1997..

- Μη καταχώρηση παραστατικών πώλησης στο βιβλίο εσόδων-εξοδων για το α' τρίμηνο του 2013 τουλάχιστον 134 αποδείξεων λιανικής πώλησης καθαρής αξίας 4.470,92 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 17 και 18 του Ν. 4093/2012,σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ. 8 περ. δ' του ν. 2523/1997.
- Ανακριβής καταχώρηση παραστατικών πώλησης στο βιβλίο εσόδων-εξοδων για το α' τρίμηνο του 2013 τουλάχιστον πέντε(5) παραστατικών πωλήσεων καθαρής αξίας 6.322,29 ευρώ κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 17 και 18 του ν. 4093/2012, σε συνδυασμό με το άρθρο 5 παρ. 8 περ. δ' του ν. 2523/1997

Οι παραπάνω παραβάσεις επισύρουν τις κυρώσεις όπως ισχύουν με τις διατάξεις των άρθρων 3 και 7 παρ.3 περ.ζ' του ν. 4337/2015 και της πολ. 1252/2015.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

α) Άρνηση του περιεχομένου των προσβαλλόμενων πράξεων.

- Εσφαλμένος τρόπος εξαγωγής αποτελεσμάτων ως προς την πραγματική ποσότητα του επίμαχου καυσίμου και ατέλειες στην από 28.09.2015 έκθεση έλεγχου του Τμήματος Φορολογικής Αστυνόμευσης & Ασφαλιστικής Προστασίας.
- Η εκάστοτε ογκομέτρηση, εάν δεν προσδιορίζονται οι συνθήκες θερμοκρασίας, κατά την διενέργεια αυτής, δεν παρέχει ασφαλή συμπεράσματα ως προς την ανευρεθείσα ποσότητα καυσίμου κατά την διενέργεια ελέγχων.
- Για την παράβαση της μη επιδείξεις των τηρούμενων φορολογικών στοιχείων δεν προκύπτει ότι δεν συνεργάστηκαν με τους ελεγκτές ενώ διαπιστώνεται ότι παρέδωσαν όλα τα στοιχεία που ζητήθηκαν κατά τον επιτόπιο έλεγχο και κατά την κλήση σε προσκόμιση νεότερων στοιχείων.
- Για την παράβαση της μη καταχώρησης στο βιβλίο εσόδων-εξόδων 134 παραστατικών λιανικής πώλησης καθαρής αξίας 4.407,92 ευρώ, αρνούνται την τέλεση της παράβασης αυτής και αμφισβητούν το περιεχόμενο της κατάστασης πωλήσεων κατά προϊόν.

β) Αντίθεση στην αρχή της αναλογικότητας τα δυσανάλογα πρόστιμα.

γ) Κακή χρήση και υπέρβαση των άκρων ορίων της διακριτικής ευχέρειας.

δ) Δικονομική πορεία υπόθεσης:

Η τελωνειακή αρχή στηριζόμενη στην από 28-09-2015 έκθεση έλεγχου εξέδωσε τη με αριθμό/28-3-2016 καταλογιστική πράξη την οποία προσέβαλε δυνάμει της με αρ. κατάθεσης/2016 προσφυγής ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου Πειραιά με την οποία αιτήθηκε την ακύρωση αυτής της πράξης. Εκδόθηκε αρχικά η με αριθμό/2017 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Πειραιά και στην συνέχεια η με αριθμό/2019 απόφαση. Του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά, δυνάμει της οποίας απορρίφθηκε η ασκηθείσα έφεση και επικυρώθηκε η πρωτοβάθμια απόφαση. Συνεπώς υπάρχει τελεσίδικη κρίση περί της αναξιοπιστίας της με ημερομηνία 28.09.2015 έκθεσης έλεγχου καθόσον έχει ήδη διαπιστωθεί με δικαστική απόφαση ότι δεν αποδείχτηκε επί της ουσίας από την τελωνειακή αρχή η αποδιδόμενη πράξη της διαφυγής δασμών και λοιπών φόρων κι έτσι περαιτέρω δεν προέκυψε το στοιχείο του δόλου στο πρόσωπο του αναφορικά με την τελωνειακή παράβαση της λαθρεμπορίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30, 31 του Ν.2238/1994(Κ.ΦΕ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 30 Ακαθάριστο εισόδημα

1.Ως Ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2.Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων.

Άρθρο 31 Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

1.Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν «βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο» εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων,"με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος"

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 -Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας- του ν. 4337/2015, ορίζεται ότι:

«....παρ. 3. 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: α)....β)....

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις, που δεν υπάγονται σε μια εκ των ανωτέρω περιπτώσεων ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997, επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.».

Επειδή, με την υπ.αρ. **7/2009 Α.Δ.(ΦΕΚ Β' 1388/13.07.2009)** με την οποία τροποποιήθηκαν και κωδικοποιήθηκαν εκ νέου όλες οι ισχύουσες **αγορανομικές διατάξεις** που εκδόθηκαν έως και 14.05.2009 και όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, **στο άρθρο 278**, ορίζεται ότι:

Άρθρο 278 Παραδόσεις καυσίμων σε πρατήρια με αναγωγή στους 15 βαθμ.С

«1. Οι εταιρείες πετρελαιοειδών υποχρεούνται να παραδίδουν στα πρατήρια πώλησης υγρά καύσιμα (βενζίνη REGULAR, βενζίνη SUPER, βενζίνη χωρίς μόλυβδο, πετρέλαιο εσωτερικής καύσης DIESEL) μέσω μετρητή σε όγκο (λίτρα) φυσικής θερμοκρασίας, να χρεώνουν δε αυτά με αναγωγή του όγκου τους σε θερμοκρασία 15 βαθμ.С

2. Η παραπάνω αναγωγή θα γίνεται με βάση την θερμοκρασία φόρτωσης του καυσίμου στα διυλιστήρια ή στις εγκαταστάσεις των εταιρειών.

3. Στα παραστατικά στοιχεία (δελτία αποστολής, τιμολόγια) που συνοδεύουν το καύσιμο, πρέπει να αναγράφονται:

α) Η ώρα φόρτωσης

β) Η θερμοκρασία του καυσίμου κατά την φόρτωση σε βαθμούς Κελσίου

γ) Ο όγκος του καυσίμου σε λίτρα φυσικής θερμοκρασίας

δ) Ο όγκος του καυσίμου σε λίτρα που έχουν αναχθεί σε θερμοκρασία 15 βαθμ. C.».

Επειδή, στις 26.04.2013, διενεργήθηκε έλεγχος στην επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας (επιτόπιος), οδός Χαλάνδρι Ν. Αττικής (πρατήριο υγρών καυσίμων) και έγινε καταμέτρηση των υγρών καυσίμων (ογκομέτρηση) που βρίσκονταν στις δεξαμενές αυτής. Η μέτρηση των καυσίμων (όπως αναφέρεται στην από 28-09-2015 έκθεση έλεγχου φύλλο 10^ο δεύτερη σελίδα) έγινε παρουσία του προσωρινά υπεύθυνου και της Αθήνας γεν. την 11/01/1985 στον Χολαργό Αττικής, κατόχου του υπ. αριθ. Δ.Α.Τ. εκδοθέντος την 25/01/2010 από το Τ.Α. Γαλασίου Αττικής, κατοίκου Γαλασίου Αττικής επί της οδού Για την μέτρηση, χρησιμοποιήθηκε από τον έλεγχο, για κάθε δεξαμενή (οχτώ(8) υπόγειες δεξαμενές συνολικής χωρητικότητας 65 m³.) η αντίστοιχη βέργα, όπως υπέδειξε ο ίδιος ο προσωρινά υπεύθυνος της προσφεύγουσας. Μετά την ογκομέτρηση που έγινε στις δεξαμενές της προσφεύγουσας παρουσία του υπευθύνου, εισήλθε στο χώρο της επαγγελματικής εγκατάστασης το Φ.Δ.Χ. βυτιοφόρο με αριθμό κυκλοφορίας, ιδιοκτησίας του και του, χωρητικότητας 35.300 λίτρων.

Το εν λόγω ΦΔΧ είχε ως φορτίο το υπ. αρ. από 26/04/2013 Δελτίο Αποστολής- Τιμολόγιο έκδοσης της προμηθεύτριας εταιρείας «.....» που αφορούσε σε βενζίνη αμόλυβδη 95 οκτανίων με ποσότητα σε φυσική θερμοκρασία 19.466 λίτρα , σε 15° C 19.159 λίτρα και με καθαρή αξία 24.396,11.

Ο έλεγχος προεβη στην καταμέτρηση της ποσότητας του καυσίμου που περιείχε το Φ.Δ.Χ. ώστε να γίνει αντιπαραβολή με το συγκεκριμένο παραστατικό και μετρηθηκαν 19.450 λίτρα βενζίνης αμόλυβδης 95 οκτανίων όπως περιγράφεται αναλυτικά στην από 26-04-2013 «Έκθεση Ποσοτικής Καταμέτρησης» ώρα 17:10. Η διαφορά της τάξης των 16 λίτρων σε φυσική θερμοκρασία και 291 λίτρων σε 15° C θεωρήθηκε από τον έλεγχο αμελητέα και στα πλαίσια της δικαιολογημένης φύρας(φύλλο 2^ο δεύτερη σελίδα έκθεσης).

Ο έλεγχος συνέταξε την από 26-04-2013 « Έκθεση Ποσοτικής Καταμέτρησης» την οποία υπέγραψε ο ανωτέρω αναφερόμενος ως υπεύθυνος της προσφεύγουσας, κατά την διάρκεια του επιτόπιου ελέγχου.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κατά την ογκομέτρηση των καυσίμων που βρέθηκαν στις δεξαμενές της προσφεύγουσας, αλλά και στις δεξαμενές του βυτιοφόρου ΦΔΧ, βρισκόταν την ώρα εκείνη υπεύθυνος της προσφεύγουσας, από τον έλεγχο χρησιμοποιήθηκαν οι αντίστοιχες για κάθε δεξαμενή βέργες μέτρησης υγρού καυσίμου που ο ίδιος ο υπεύθυνος υπέδειξε, και συντάχτηκε η από 26-04-2013 « Έκθεση Ποσοτικής Καταμέτρησης» η οποία υπογράφηκε από τον υπεύθυνο της προσφεύγουσας.

Συνεπώς, η διαδικασία και ο τρόπος της καταμέτρησης, που έγινε από τον έλεγχο στις 26-04-2013 στις εγκαταστάσεις, δεν αμφισβητήθηκε από τον υπεύθυνο της προσφεύγουσας.

Επειδή, με την από 26-04-2013 Έκθεση Εγχείρησης Εγγράφων(ημερομηνία επιτόπιου ελέγχου)

και με τις από 20-05-2013 και από 06-05-2013 εκθέσεις παράδοσης και παραλαβής σε μεταγενέστερο χρόνο, τέθηκαν στην διάθεση του έλεγχου τα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας, που αναφέρονται, αναλυτικά στην από 28-09-2015 έκθεση έλεγχου(φύλλο 3^ο έκθεσης).

Επειδή, ο έλεγχος, όπως προκύπτει από την από 28-09-2015 έκθεση έλεγχου, για τον προσδιορισμό της ποσότητας καυσίμων που βρισκόταν στις δεξαμενές της προσφεύγουσας έλαβε υπόψη τον παράγοντα του σφάλματος των μετρητών υγρών καυσίμων βάσει Αγορανομικού Κώδικα. (Υπ.αρ.7/2009 Α.Δ.(ΦΕΚ Β' 1388/13.07.2009) με την οποία τροποποιήθηκαν και κωδικοποιήθηκαν εκ νέου όλες οι ισχύουσες αγορανομικές διατάξεις που εκδόθηκαν έως και 14.05.2009 και όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο).

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 28-09-2015 έκθεση έλεγχου, κατα τον προσδιορισμό της ποσότητας καυσίμων που βρισκόταν στις δεξαμενές του βυτιοφόρου ΦΔΧ, ο έλεγχος, θεώρησε την διαφορά που προσδιόρισε, της τάξης των 16 λίτρων σε φυσική θερμοκρασία και 291 λίτρων σε 15^ο C αμελητέα και στα πλαίσια του ανεκτού ορίου σφάλματος των μετρητών υγρών καυσίμων (φύλλο 2^ο δεύτερη σελίδα έκθεσης).

Επειδή, κατά την ημερομηνία του επιτόπιου έλεγχου βρισκόταν στον χώρο της επαγγελματικής εγκατάστασης ο προσωρινά υπεύθυνος της εταιρείας τα στοιχεία του οποίου αναφέρονται αναλυτικά στην από 28-09-2015 έκθεση έλεγχου και συνεργάστηκε με τον έλεγχο για την καταμέτρηση της ποσότητας των καυσίμων, υπογράφοντας την έκθεση ποσοτικής καταμέτρησης.

Επειδή, στην από 28-09-2015 έκθεση έλεγχου (φύλλο 6^ο) αναφέρεται:

« Κατά τον επιτόπιο έλεγχο παρελήφθη με την από 26/04/2013 Έκθεση Εγχείρησης Εγγράφων, ηλεκτρονικό αρχείο τύπου pdf « Κατάσταση Πωλήσεων κατά Προϊόν», που περιείχε πωλήσεις καυσίμων από 02/01/2013 έως την ώρα του επιτόπιου έλεγχου και συγκεκριμένα τις υπ' αριθ. 272536 έως 408146 «Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης Σειράς Α....». Δηλαδή στην ανωτέρω «παραληφθείσα κατάσταση πωλήσεων κατά προϊόν» αναφέρεται συγκεκριμένος αριθμός Αποδείξεων Λιανικής Πώλησης που απεικονίζουν συναλλαγές που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα για τις οποίες η έκδοση του αντίστοιχου παραστατικού δεν έγινε με χρήση φορολογικού μηχανισμού.

Επειδή, η από 26/04/2013 Έκθεση Εγχείρησης Εγγράφων είναι δημόσιο έγγραφο, το περιεχόμενο του εν λόγω δημόσιου εγγράφου είναι αποδεκτό και δεν αμφισβητείται.

Επειδή, ο έλεγχος, προεβη στις ελεγκτικές επαληθεύσεις λαμβάνοντας υπόψη του:

- Τις αγορές καυσίμων (βενζίνης αμόλυβδης 95 και 100 οκτανίων, πετρελαίου κίνησης) σε ποσότητα και αξία που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα, από την προμηθεύτρια εταιρεία «.....» καθώς και τα πιστωτικά τιμολόγια που εκδόθηκαν από την προμηθεύτρια εταιρεία και αφορούν σε εκπτώσεις επί των αγορών.
- Τις πωλήσεις που προκύπτουν από το ηλεκτρονικό αρχείο πωλήσεων ήτοι: α) από τον

ενσωματωμένο στις αντλίες φορολογικό μηχανισμό τύπου ΕΑΦΔΣΣ από τον οποίο εκδίδονται αυτόματα τα φορολογικά στοιχεία για κάθε πώληση υγρού καυσίμου. β) την κατάσταση πωλήσεων κατά προϊόν 01/01/2013-26/04/2013. Όσον αφορά τις πωλησεις τις 26/04/2013 αυτές ληφθηκαν την ημέρα του έλεγχου και συγκεκριμένα έως την ώρα της καταμέτρησης των δεξαμενών.

- Επιπλέον ληφθηκαν τα ημερήσια δελτία «Ζ» από τον μηχανισμό με αριθμό μητρώου 353-403 και 405-440 από 02/01/2013-23/02/2013 και 25/02/2013-31/03/2013 που αφορούσαν πωλήσεις των υπολοίπων ειδών εκτός των καυσίμων(φύλλο 4^ο έκθεσης έλεγχου).

Συνεπώς, από την από 28-09-2015 έκθεση έλεγχου προκύπτουν αναλυτικά οι ελεγκτικές επαληθευσεις στις οποίες προεβη ο έλεγχος, καθώς και η μεθοδολογία για τον προσδιορισμό των αποθεμάτων των υγρών καυσίμων.

Επειδή, με την αριθμό απόφαση/2019 του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά(Τμήμα ΣΤ' Μονομελές-σχετ.3) η οποία δημοσιεύτηκε στις 15-11-2019 κρίθηκε ότι:

« **Σκέψη 5.** Επειδή, ο κατά τα ανωτέρω προβαλλόμενος μοναδικός λόγος της έφεσης, πρέπει να απορριφτεί ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος, δεδομένου ότι, ακόμα και αν γίνει δεκτό ότι υπήρξε πράγματι διαφυγή δασμών και λοιπών φόρων, και πάλι δεν στοιχειοθετείται η αποδιδόμενη λαθρεμπόρια, αφού, όπως κρίθηκε πρωτόδικα, και δεν αμφισβητείται με την κρινόμενη έφεση, δεν συντρέχει η απαιτούμενη υποκειμενική υπόσταση, δηλ. η ύπαρξη σχετικού δόλου εκ μέρους του κυρίως υπαιτίου».

Επειδή, από την διατύπωση της ως άνω σκέψης προκύπτει σαφώς, ότι με την απόφαση αυτή κρίθηκε αποκλειστικά το θέμα της λαθρεμπορίας και όχι εάν υπήρχε πράγματι διαφυγή δασμών και λοιπών φόρων. Συνεπώς η ανωτέρω απόφαση δεν άπτεται του κρινόμενου με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ζητήματος της διάπραξης των ανωτέρω παραβάσεων.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι με τα δυσανάλογα πρόστιμα που του επιβλήθηκαν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, τα πρόστιμα για τις φορολογικές παραβάσεις, όπως αυτές διαπιστώθηκαν με τον έλεγχο, επιβλήθηκαν με βάση τα οριζόμενα στις ισχύουσες διατάξεις των νόμων 4337/2015 και ν.4174/2013(ΚΦΔ), που αποτελούν αντικειμενικό τρόπο επιμέτρησης αυτών, οι ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 19/12/2019 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Χολαργού, αναπόσπαστο μέρος των οποίων αποτελεί η από 28/09/2015 έκθεση έλεγχου του Α.Ε.Α/Δ.Ο.Α./Τμήμα Φορολογικής Αστυνόμευσης και Ασφαλιστικής Προστασίας, επί των οποίων εδράζονται οι προσαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 22.01.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ετερόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με, ΑΦΜκαι **την επικύρωση: 1)** της υπ'. αριθ./19-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Ε., χρήσης 01.01.2013-31.12.2013, **2)** της υπ'. αριθ./19-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., χρήσης 01.01.2013-31.12.2013, **3)** της υπ'. αριθ./19-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου των άρθρων 3 και 7 παρ.3 περ.ζ' ν. 4337/2015, χρήσης 01.01.2013-31.12.2013, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

A/A	Αριθμός Πράξης	Διαχ./ Φορολ. περίοδος	Συνολικό Ποσόν ευρώ κυρίου φόρου πλέον προστίμου (άρθρου 72 παρ.17 ΚΦΔ & άρθρο 58/58 ^α ΚΦΔ.	Πρόστιμο άρθρων 3 & 7 παρ.3 περ. ζ' ν.4337/2015	
1	/19.12.2019	01.01-31.12.2013	4.459,15	-----	Εισόδημα
2	/19.12.2019	01.01-31.12.2013	3.040,08	-----	ΦΠΑ
3	/19.12.2019	01.01-31.12.2013	-----	6.375,12	Πρόστιμο

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.