



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α5

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 31-3-2020

Αριθμός απόφασης: 672

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 13-12-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, με έδρα στην, επί της οδού κατά της με αριθμό/2019 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 30-7-2019 έκθεση ελέγχου του ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Γ1 ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΤΡΙΠΟΛΗΣ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Α' ΠΑΤΡΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13-12-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/2019 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2017 επιβλήθηκε πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013 στην προσφεύγουσα επιχείρηση ποσού 27.682,50€ για μη έκδοση στοιχείων εσόδων – τιμολογίων ή αποδείξεων λιανικής πώλησης συνολικής αξίας 143.026,23€, ήτοι καθαρής αξίας 115.343,74€ πλέον Φ.Π.Α. 27.682,50€.

Η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 30-7-2019 έκθεσης ελέγχου του ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Γ1 ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΤΡΙΠΟΛΗΣ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, κατόπιν των με αριθμό/...../2018 και/...../2019 εντολών ελέγχου. Ο έλεγχος μετέβη στις 17-2-2018 στην έδρα της επιχείρησης, όπου κατέγραψε τις ενδείξεις των μετρητών εκείνη τη στιγμή, καθώς και τα ποσά των δύο τελευταίων πωλήσεων υγραερίου κίνησης και στη συνέχεια ζήτησε και έλαβε τις ενδείξεις των μετρητών στην αρχή της ημέρας και τις αποδείξεις λιανικής πώλησης της ημέρας. Από την αντιπαραβολή διαπίστωσε ότι για τις δύο τελευταίες πωλήσεις υγραερίου κίνησης δεν είχαν εκδοθεί αποδείξεις λιανικής πώλησης ή τιμολόγια πώλησης και για τη διαπίστωση αυτή εξέδωσε το με αριθμό/2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε Ακρόαση και τον με αριθμό/2018 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου ποσού 250€ με την επιφύλαξη της υποτροπής. Στη συνέχεια, συνέταξε τη με αριθμό πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων και την επέδωσε στο ομόρρυθμο μέλος της επιχείρησης κ. Η προσφεύγουσα επιχείρηση ανταποκρίθηκε με το με αριθμό/2018 υπόμνημά της, με το οποίο προσκόμισε στον έλεγχο: α)βιβλία εσόδων – εξόδων χρήσεων 2012-2014, τιμολόγια αγοράς υγραερίου κίνησης χρήσεων 2012-2014, γ)τιμολόγια πώλησης υγραερίου χρήσεων 2012-2014 και δ)βιβλίο απογραφών ετών 2012-2014. Μεταγενέστερα, προσκόμισε τα τηρούμενα βιβλία εσόδων – εξόδων χρήσης 2017, τα τιμολόγια αγοράς υγραερίου του έτους 2017, το βιβλίο απογραφής ετών 2015 και 2016, τα τιμολόγια πώλησης υγραερίου του ιδίου έτους και φωτοαντίγραφα του βιβλίου διακίνησης παραληφθέντων ποσοτήτων υγραερίου από 4-8-2016 και μέχρι την ημερομηνία του ελέγχου. Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν τήρησε βιβλίο διακίνησης καυσίμων, παρά την υποχρέωσή της βάσει του άρθρου 324 της Αγορανομικής Διάταξης 7/2009. Η προσφεύγουσα επιχείρηση κατέθεσε το με αριθμό/2019 υπόμνημά της, σύμφωνα με το οποίο: «ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΗΝ ΥΠ'ΑΡΙΘΜ...../2019 ΠΡΟΣΚΛΗΣΗ ΣΑΣ ΓΙΑ ΔΙΑΘΕΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΑΡΧΕΙΩΝ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΜΑΣ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΤΗ 2015 ΚΑΙ 2016 ΣΑΣ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΟΥΜΕ ΟΤΙ ΤΟ ΕΤΟΣ 2016 ΓΙΑ ΛΟΓΟΥΣ ΑΝΩΤΕΡΑΣ ΒΙΑΣ ΕΞΑΙΤΙΑΣ ΤΗΣ ΙΔΙΑΙΤΕΡΩΣ ΕΝΤΟΝΗΣ ΒΡΟΧΟΠΤΩΣΗΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΔΥΣΜΕΝΩΝ ΚΑΙΡΙΚΩΝ ΦΑΙΝΟΜΕΝΩΝ ΠΟΥ ΕΠΛΗΞΑΝ ΤΗΝ ΠΕΡΙΟΧΗ ΜΑΣ, ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΗΚΕ ΕΙΣΡΟΗ ΥΔΑΤΩΝ ΣΤΟ ΧΩΡΟ ΤΟΥ ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΓΡΑΦΕΙΩΝ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΜΑΣ ΛΟΓΩ ΥΠΕΡΧΕΙΛΙΣΗΣ, ΑΦΟΥ ΤΑ ΝΕΡΑ ΤΗΣ ΒΡΟΧΗΣ ΔΕΝ ΠΡΟΛΑΒΑΙΝΑΝ ΝΑ ΦΥΓΟΥΝ ΜΕΣΑ ΑΠΟ ΤΑ ΛΟΥΚΙΑ, ΜΕ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΝΑ ΚΑΤΑΣΤΡΑΦΟΥΝ ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΜΑΣ, ΝΑ ΚΑΤΑΡΡΕΥΣΕΙ Η ΨΕΥΔΟΡΟΦΗ ΤΟΥ ΠΡΑΤΗΡΙΟΥ ΚΑΙ ΝΑ ΚΑΤΑΣΤΡΑΦΟΥΝ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ ΤΟΥ ΤΡΕΧΟΝΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ ΑΛΛΑ ΚΑΙ ΤΟΥ

ΑΜΕΣΩΣ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2015, ΠΟΥ ΕΠΙΜΕΛΩΣ ΔΙΑΦΥΛΑΤΕ Η ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΜΑΣ. ΣΥΓΚΕΚΡΙΜΕΝΑ ΚΑΤΑΣΤΡΑΦΗΣΑΝ ΑΠΟ ΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ ΠΟΥ ΖΗΤΟΥΝΤΑΙ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΩΣ ΑΝΩ ΠΡΟΣΚΛΗΣΗ ΣΑΣ ΤΑ ΒΙΒΛΙΑ ΕΣΟΔΩΝ-ΕΞΟΔΩΝ, ΤΑ ΕΚΔΟΘΕΝΤΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ ΥΓΡΑΕΡΙΟΥ ΚΑΘΩΣ ΚΑΙ ΤΑ ΛΗΦΘΕΝΤΑ ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΑΓΟΡΑΣ ΥΓΡΑΕΡΙΟΥ. ΣΑΣ ΥΠΟΒΑΛΛΟΥΜΕ ΣΥΝΗΜΜΕΝΑ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΤΟΥ ΥΠ' ΑΡΙΘΜ..... ΦΑΚΕΛΟΥ ΖΗΜΙΑΣ-ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗΣ ΛΟΓΩ ΠΛΗΜΜΥΡΑΣ ΑΠΟ ΤΗΝ, ΤΗΝ ΥΠ'ΑΡΙΘΜ..... ΕΚΘΕΣΗ ΠΡΑΓΜΑΤΟΓΝΩΜΟΣΥΝΗΣ ΤΗΣ ΚΑΙ ΤΗΝ ΜΕ ΑΡΙΘ.ΠΡΩΤ..... Φ..... ΒΕΒΑΙΩΣΗ ΤΗΣ ΠΥΡΟΣΒΕΣΤΙΚΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ ΚΑΙ ΕΙΜΑΣΤΕ ΣΤΗ ΔΙΑΘΕΣΗ ΣΑΣ ΓΙΑ ΟΠΟΙΑΔΗΠΟΤΕ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΗ ΔΙΕΥΚΡΙΝΗΣΗ.». Από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο έγγραφα μαζί με το με αριθμό/2019 υπόμνημα, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στις 19-9-2016 είχαν εισρεύσει νερά βροχής και πουθενά δεν γινόταν μνεία για καταστροφή λογιστικών αρχείων. Επιπρόσθετα, ο έλεγχος διαπίστωσε από το σύστημα Taxis ότι δεν είχε δηλωθεί απώλεια ή καταστροφή φορολογικού μηχανισμού – το αντίθετο: είχε δηλωθεί παύση φορολογικών μηχανισμών λόγω πλήρωσης της μνήμης. Στον έλεγχο δεν προσκομίστηκε ούτε η μνήμη του φορολογικού μηχανισμού που είχε πληρωθεί, ούτε και λογιστικά αρχεία για το υπόλοιπο έτος 2016 μετά την εισροή υδάτων στις 19-9-2016. Η προσφεύγουσα επιχείρηση δεν τήρησε βιβλίο διακίνησης για τη χρήση 2013, οπότε ο έλεγχος προσδιόρισε τις πωληθείσες ποσότητες σε λίτρα με βάση τις παραλαβές (σε κάθε παραλαβή αναγράφονται στο πίσω μέρος του δελτίου αποστολής – τιμολογίου οι ενδείξεις των μετρητών, υποχρεωτικά βάσει της Α.Υ.Ο. Φ...../...../1997) και τις ενδείξεις των μετρητών που είχαν αναγραφεί στα τιμολόγια παραλαβής υγραερίου σε 1.398.920 λίτρα, αξίας (βάσει των τιμών που είχε αναρτήσει η προσφεύγουσα στο Παρατηρητήριο Τιμών και συνέπιπταν με τις τιμές που αναγράφονταν κάθε ημέρα στα εκδοθέντα τιμολόγια) 1.287.732,27€. Αντίστοιχα, για τη χρήση 2014 ο έλεγχος προσδιόρισε τις πωληθείσες ποσότητες σε 1.173.367,25 λίτρα αξίας 1.009.370,65€. Για τη χρήση 2015, που δεν προσκομίστηκαν λογιστικά αρχεία από την προσφεύγουσα επιχείρηση, ο έλεγχος έλαβε τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης (από την υποβληθείσα δήλωση Ε3), τα 224.576 στοιχεία εσόδων που έχει εκδώσει για πώληση βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και πετρελαίου θέρμανσης συνολικής αξίας με Φ.Π.Α. 5.302.633€ (σύμφωνα με το με αριθμό ΔΗΛΕΔ Γ ΕΞ 2019 απαντητικό έγγραφο της ΔΗΛΕΔ στον έλεγχο), τα ποσά πωλήσεων λιπαντικών και αξεσουάρ των υπολοίπων χρήσεων (για τις οποίες προσκομίστηκαν βιβλία εσόδων-εξόδων) για να προσδιορίσει τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία για τις πωλήσεις υγραερίου κίνησης. Στη συνέχεια, προσδιόρισε με ανάλογη μεθοδολογία με τις προηγούμενες χρήσεις 2013 και 2014 τις ποσότητες υγραερίου κίνησης που είχαν πραγματικά πωληθεί σε 1.178.005 λίτρα συνολικής αξίας 854.583,31€, αναλυόμενο σε 945.119 λίτρα συνολικής αξίας 698.549,69€ το χρονικό διάστημα 2/1/2015 – 16/10/2015 και σε 232.886 λίτρα συνολικής αξίας 156.033,62€ το χρονικό διάστημα 17/10/2015 – 31/12/2015. Με αντίστοιχη μεθοδολογία με τη χρήση 2015, ο έλεγχος προσδιόρισε για τη χρήση 2016 ότι διατέθηκαν 1.031.456 λίτρα υγραερίου κίνησης συνολικής αξίας 671.121,70€, αναλυόμενο σε 421.536 λίτρα συνολικής αξίας 272.104,89€ την περίοδο 2/1/2016 – 31/5/2016 και 609.920 λίτρα συνολικής αξίας 399.016,81€ την περίοδο 1/6/2016 – 31/12/2016. Για τη χρήση 2017,

για την οποία τηρούνταν βιβλίο διακίνησης από την προσφεύγουσα επιχείρηση, ο έλεγχος προέβη σε σύγκριση των εκδοθέντων φορολογικών παραστατικών και των ενδείξεων των μετρητών για τον προσδιορισμό των ποσοτήτων που πραγματικά διατέθηκαν κάθε ημέρα και προσδιόρισε την αξία των πραγματικά διατεθειμένων λίτρων με βάση την τιμή που ήταν αναρτημένη κάθε ημέρα στο Παρατηρητήριο Τιμών, η οποία συνέπιπτε με την τιμή πώλησης στα εκδοθέντα φορολογικά παραστατικά. Κατόπιν των ανωτέρω συγκρίσεων, ο έλεγχος προσδιόρισε ότι τη χρήση 2017 διατέθηκαν 900.269 λίτρα υγραερίου κίνησης συνολικής αξίας 738.308,95€. Ο έλεγχος εξέδωσε το με αριθμό/2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση προς Ακρόαση και το με αριθμό/2019 Προσωρινό Προσδιορισμό Προστίμου, τα οποία και έστειλε στην προσφεύγουσα επιχείρηση με το με αριθμό/2019 διαβιβαστικό. Η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε με υπόμνημά της, στο οποίο αναφέρει ότι το όργανο totalizer στην αντλία της Νο1 ήταν ελαττωματικό και αντικαταστάθηκε και ότι ο έλεγχος έπρεπε να αφαιρέσει τις ποσότητες που έγιναν λιτρομέτρηση, ήτοι 5.249 λίτρα το 2013, 2.814 λίτρα το 2014 και 638 λίτρα το 2017. Ο έλεγχος απέρριψε τους ισχυρισμούς ως αναπόδεικτους. Τα λίτρα των λιτρομετρήσεων από το Τελωνείο Πατρών που πραγματοποιήθηκαν τα έτη 2014 και 2016 ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ συνέταξε την οικεία έκθεση ελέγχου, η οποία εστάλη στη Δ.Ο.Υ. για την έκδοση των σχετικών πράξεων επιβολής προστίμου.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης για τους εξής λόγους:

- Έλλειψη αιτιολογίας στην προσβαλλόμενη πράξη, καθώς δεν αναγράφονται τα λίτρα – δεν αναφέρονται οι συναλλαγές και ο χρόνος που έγιναν – δεν αφαιρούνται τα λίτρα των λιτροδοκιμών
- Το όργανο totalizer της αντλίας Νο2 ήταν ελαττωματικό
- Δεν έλαβε υπόψη του ο έλεγχος της λιτρομετρήσεις της και της
Ο έλεγχος είναι εκτός τοπικής αρμοδιότητας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΤΡΙΠΟΛΗΣ
- Διαφορές σε ποσοστό μικρότερο του 3% είναι ανεκτές – μόνο το τελωνείο μπορεί να επιβάλει πρόστιμο
- Έλλειψη αιτιολογίας στο σώμα της πράξης
- Παραβίαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης και της δικαστικής προστασίας
- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας

Επειδή στη προσβαλλόμενη πράξη δεν υπάρχει πλημμελής αιτιολογία και ως εκ τούτου ακυρωτέα και εξ αυτού του λόγου, ελλείπει προσήκουσας αιτιολογίας, πρέπει να ακυρωθεί, ως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, διότι στην οικεία έκθεση ελέγχου αναγράφονται όλα τα στοιχεία εκείνα για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση, με βάσει τα οποία στοιχειοθετείται η καταλογιζόμενη παράβαση,

που καθιστούν την προσβαλλόμενη πράξη νόμιμη. Εξάλλου η Απόφαση Επιβολής Προστίμου περιέχει στο σώμα της την αυτοτελή αιτιολογία της παράβασης, η δε σχετική Έκθεση Ελέγχου τα ειδικότερα στοιχεία. (ΣΤΕ 1645/1991, Εγκ. Υπ. Οικ. 1034945/258/0015/ΠΟΛ 1086/02-04-2001).

Επειδή είναι αιτιολογημένη η πράξη του προστίμου, γιατί στο σώμα της πράξης γίνεται σύντομη περιγραφή των παραβάσεων που αποδίδονται στην προσφεύγουσα ενώ στην έκθεση ελέγχου διαλαμβάνονται με πληρότητα τα κύρια πραγματικά περιστατικά που συγκροτούν τις εν λόγω παραβάσεις (ΤρΔΠρΣύρου 1/97).

Επειδή, πλην της μνείας των παραβάσεων και των επιβαλλόμενων γι' αυτές προστίμων, δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας στο σώμα των πράξεων, ως τυπικό στοιχείο του κύρους των, η οποία (αιτιολογία) μπορεί να περιέχεται στη συνοδευούσα τις πράξεις έκθεση ελέγχου ή να συμπληρώνεται με αυτήν. (ΣΤΕ 5339/1995, ΣΤΕ 1655/1999 ΔιΔικ 13, 182, ΣΤΕ 115`/1998 ΔιΔικ 12, 1193, ΣΤΕ 1503/1998 ΔιΔικ 12,1218)

Επειδή τα 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 ευχέρεια (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.

Στην προκειμένη περίπτωση, η έκθεση ελέγχου, αποτελεί την αιτιολογία της επίδικης πράξης (Ι.Δ. Αναστόπουλος - Θ.Π. Φορτσάκης, Φορολογικό Δίκαιο, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2003, σελ. 504), αναγράφει τις διατάξεις εκείνες που αποτελούν το νόμιμο έρεισμα για την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης. Στην έκθεση ελέγχου, επίσης, εκτίθενται λεπτομερειακά η συνδρομή των πραγματικών καταστάσεων, όπου τα πραγματικά περιστατικά παρατίθενται εμπεριστατωμένα. Στην ίδια έκθεση γίνεται η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στον κανόνα δικαίου, ενώ στη προσβαλλόμενη πράξη γίνεται ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων σε συνέχεια των διαπιστώσεων του ελέγχου. Άρα λοιπόν σε καμία περίπτωση η αιτιολογία της υπό κρίση πράξης δεν είναι αόριστη και εντελώς ανεπαρκής.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός ότι στο σώμα της πράξης δεν αναγράφονται τα λίτρα για τα οποία δεν είχε εκδοθεί φορολογικό παραστατικό και ο τρόπος υπολογισμού τους προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 324 «Τήρηση βιβλίου διακίνησης καυσίμων από πρατηριούχους» της Αγορανομικής Διάταξης 7/2009:

«1. Τα πρατήρια υγρών καυσίμων υποχρεούνται να τηρούν ειδικό βιβλίο κίνησης καυσίμων θεωρημένο από τις κατά τόπους Δ/νσεις ή Τμήματα Εμπορίου των Ν.Α. της χώρας, στο οποίο καταγράφονται κατά δεξαμενή οι εισερχόμενες ποσότητες καυσίμων, τα αντίστοιχα τιμολόγια αγοράς και οι χρόνοι παράδοσης των καυσίμων. Στο βιβλίο σημειώνονται επίσης οι ενδείξεις του μετρητή κάθε αντλίας μετά την παράδοση καυσίμου και οι ενδείξεις των μετρητών όλων των αντλιών κατά το κλείσιμο του πρατηρίου. Εφόσον το πρατήριο διανυκτερεύει, καταγράφονται οι ενδείξεις των μετρητών κατά την 12η νυχτερινή ώρα.

2. Στις Δ/νσεις ή Τμήματα Εμπορίου Ν.Α. της χώρας τηρούνται μητρώα θεώρησης των βιβλίων της παραγράφου 1, με βάση τα οποία εκδίδεται ο αριθμός θεώρησης σε κάθε υπόχρεο.

Για τη θεώρηση των βιβλίων διακίνησης καυσίμων θα πρέπει οι πρατηριούχοι να υποβάλλουν υπεύθυνη δήλωση του Νόμου 1599/1986 σχετικά με την υφιστάμενη κατά την στιγμή της θεωρήσεως κατάσταση από πλευράς δεξαμενών και αντλιών του πρατηρίου τους, συνοδευόμενη, εφόσον απαιτείται, από σχετικό σχεδιάγραμμα.

Η ανωτέρω δήλωση, κατά την κρίση της υπηρεσίας, μπορεί να αντικατασταθεί και από υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986 του νομίμου εκπροσώπου του νομίμως λειτουργούντος στο Νομό Σωματείου Βενζινοπωλών, εφόσον το αποδέχεται.

Σε περίπτωση οποιασδήποτε μεταβολής της δηλωθείσας κατάστασης των δεξαμενών και των αντλιών των πρατηρίων θα πρέπει να υποβάλλεται νέα υπεύθυνη δήλωση από τους πρατηριούχους.

Τυχόν θεωρήσεις βιβλίων, που έχουν γίνει χωρίς υποβολή υπευθύνου δηλώσεως, θεωρούνται άκυρες και παύουν να ισχύουν αν οι ενδιαφερόμενοι δεν υποβάλλουν στις αρμόδιες Δ/νσεις και Τμήματα Εμπορίου την ανωτέρω προβλεπόμενη υπεύθυνη δήλωση εντός 15ημέρου από την ημερομηνία έναρξης ισχύος της παρούσας.»

Επειδή, όπως ορίζει το άρθρο 23 «Εξουσίες φορολογικής διοίκησης» του ν.4174/2013:

«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. 2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά

αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.»

Από τις ανωτέρω διατάξεις είναι σαφές ότι κάθε επιχείρηση πώλησης υγραερίου, όπως η προσφεύγουσα, ήταν υποχρεωμένη να αποστέλλει την πραγματική τιμή λιανικής πώλησης υγραερίου στη Διεύθυνση Παρατηρητηρίου Τιμών σε κάθε αλλαγή της και να την επικαιροποιεί εντός 7 ημερών σε περίπτωση που δεν έχει μεταβολή. Η τιμή αυτή, λοιπόν, είναι η πραγματική τιμή πώλησης, όπως διαπίστωσε και ο έλεγχος με αντιπαραβολή των τιμών που είχαν αναρτηθεί στο Παρατηρητήριο τιμών και των τιμών πώλησης που είχαν αναγραφεί στα εκδοθέντα τιμολόγια.

Επειδή, όπως αναφέρει ο έλεγχος στην οικεία έκθεση ελέγχου, η διαφορά λίτρων που διαπιστώθηκε βάσει των ενδείξεων των μετρητών είναι μικρότερη από 3% επί των πωλήσεων της χρήσης, όπως αυτές υπολογίζονται βάσει των συνολικών παραλαβών, και γι' αυτό το λόγο δεν συνετάχθη από τον έλεγχο δελτίο πληροφοριών προς τις τελωνειακές αρχές. Η μη σύνταξη του δελτίου πληροφοριών δεν συνεπάγεται ότι δεν έχει διαπιστώσει ο έλεγχος φορολογικές παραβάσεις οι οποίες επισύρουν τις προβλεπόμενες κυρώσεις. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης ότι οι πωλήσεις λίτρων για τις οποίες ο έλεγχος θεώρησε ότι δεν είχαν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία είναι μικρότερες από 3% προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, στην έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. αναγράφεται με πληρότητα και σαφήνεια ο τρόπος υπολογισμού των λίτρων υγραερίου κίνησης για το οποίο δεν εκδόθηκε φορολογικό στοιχείο από την προσφεύγουσα και της αξίας του για κάθε χρήση.

Επειδή ο προσδιορισμός των ποσοτήτων έχει πραγματοποιηθεί με βάση τις ενδείξεις των μετρητών, με βάση τους οποίους πραγματοποιείται και κάθε πώληση και πληρωμή. Αξίζει να σημειωθεί ότι, σύμφωνα με τα διδάγματα κοινής πείρας, το αντίτιμο που καταβάλλεται στο πρατήριο καυσίμου είναι αυτό που αναγράφεται στο μετρητή της αντλίας και προκύπτει από την ποσότητα που αναγράφεται στο μετρητή επί την ισχύουσα τιμή πώλησης. Σε κάθε περίπτωση λοιπόν, ακόμη και αν θεωρηθεί ελαττωματικός ο μετρητής ενός εκ των αντλιών της προσφεύγουσας επιχείρησης, αυτό θα είχε ως αποτέλεσμα να έχει παραλάβει η προσφεύγουσα επιχείρηση λιγότερα λίτρα υγραερίου κίνησης απ' όσα θα έχει πωλήσει. Το αντίτιμο των πωλήσεων που εισπράττει όμως είναι βάσει των ενδείξεων των μετρητών και της αξίας που αναγράφεται στους μετρητές σε κάθε πώληση, όπερ σημαίνει ότι και το φορολογικό παραστατικό που εκδιδόταν θα έπρεπε να συμφωνεί με αυτά. Ο ισχυρισμός ότι ο totalizer σε μια εκ των αντλιών ήταν ελαττωματικός και αντικαταστάθηκε προβάλλεται αλυσιτελώς.

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017/ 4-8-2017 «Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης»:

«

Αρμοδιότητες και πράξεις ή έγγραφα προς υπογραφή	Μεταβίβασ η αρμοδιότη τας ή Εξουσιοδό τηση υπογραφή ς	Διατάξεις από τις οποίες προβλέπονται οι αρμοδιότητες ή οι πράξεις ή τα άλλα έγγραφα	Όργανα στα οποία μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα ή τα οποία εξουσιοδοτούνται να υπογράφουν πράξεις ή άλλα έγγραφα «Με εντολή Διοικητή».
21. Την υπογραφή και τη θεώρηση των εκθέσεων ελέγχου	Μεταβίβαση αρμοδιότητα ς	ν. 4174/2013, άρθρα 28, 37 και 72, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 3691/2008 και του άρθ.169 του ν. 4099/2012, καθώς και οποιαδήποτε άλλη συναφή προϊσχύουσα ή υφιστάμενη διάταξη με την οποία προβλέπεται έκθεση ελέγχου.	... Ειδικά, για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που έχουν λάβει την εντολή διενέργειας του ελέγχου, προσυπογράφονται από τον Προϊστάμενο του Τμήματος, στο οποίο υπηρετούν οι υπάλληλοι και θεωρούνται από τον Προϊστάμενο της Υποδιεύθυνσης, στην οποία υπάγεται το Τμήμα, εφόσον υπάρχει ή από τον Προϊστάμενο της αντίστοιχης Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., σε περίπτωση που το Τμήμα δεν υπάγεται σε Υποδιεύθυνση. Σε περίπτωση που προκύπτουν διαφωνίες μεταξύ των ως άνω υπαλλήλων, του Προϊσταμένου Τμήματος και του Προϊσταμένου της Υποδιεύθυνσης, η κάθε υπόθεση κρίνεται ως προς το ουσιαστικό περιεχόμενο της από τον Προϊστάμενο έκαστης Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., ο οποίος στις περιπτώσεις αυτές

			μελετά τις διαφορετικές απόψεις και θεωρεί την έκθεση ελέγχου. Για τους δειγματοληπτικούς επανελέγχους υποθέσεων των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. για τη διασφάλιση της ποιότητας και της αποτελεσματικότητάς τους, οι εκθέσεις ελέγχου υπογράφονται από τους υπαλλήλους που έχουν λάβει την εντολή διενέργειας του ελέγχου, προσυπογράφονται από τον Προϊστάμενο του Τμήματος στο οποίο υπηρετούν οι υπάλληλοι και θεωρούνται από τον Προϊστάμενο της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε..
...			
26. Την έκδοση πρόσκλησης προς φορολογούμενο ή ευθυνόμενο πρόσωπο, για να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του ή κλήσης προς ακρόαση, σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου.	Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων	-ν. 4174/2013, άρθρα 62 και 72, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των -ν. 3691/2008, - ν. 3446/2006, - ν. 2873/2000 και -ν. 2121/1993, καθώς και από οποιαδήποτε άλλη συναφή προϊσχύουσα	Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου ή του Ειδικού Συνεργείου Ελέγχου του άρθρου 39 του ν. 1914/1990, όπως ισχύει, οι υπάλληλοι των οποίων φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου. Ειδικά για μερικούς επιτόπιους ελέγχους διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά, που διενεργούν οι Δ.Ο.Υ., καθώς και για τους ελέγχους

		ή υφιστάμενη διάταξη.	που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή ελέγχου.
27. Την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων.	Μεταβίβαση αρμοδιότητας	-ν. 4174/2013, άρθρα 62 και 72, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των ν. 2523/1997, ν. 3691/2008, ν. 3634/2008 (Α' 9) ν. 3446/2006, ν. 2873/2000 και ν. 2121/1993, καθώς και από οποιαδήποτε άλλη συναφή προϊσχύουσα ή υφιστάμενη διάταξη.	Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου στο οποίο υπηρετούν οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου. Σε περίπτωση Δ.Ο.Υ. της οποίας έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου ή έχει παύσει η λειτουργία αυτής ή σε περίπτωση παύσης λειτουργίας Ελεγκτικού Κέντρου, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής, στην οποία περιήλθαν οι αρμοδιότητες του ελέγχου ή της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου των οποίων έπαυσε η λειτουργία, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις. Για τους μερικούς επιτόπιους ελέγχους διαπίστωσης της εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων, της τήρησης των βιβλίων και της έκδοσης των φορολογικών στοιχείων, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για φορολογουμένους που ασκούν οποιαδήποτε δραστηριότητα ή διακινούν αγαθά, που διενεργούνται εκτός χωρικής αρμοδιότητας, κατ' εφαρμογή της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1101923 ΕΞ 2016/6-7-2016 (Β' 2108) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και

			της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 (Β' 968 και 1238) απόφασής μας, καθώς και για τους ελέγχους που διενεργούν οι Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που παραλαμβάνει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με τις περιπτώσεις 121 και 122 της παρούσας απόφασης και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποδοχής στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις.
--	--	--	---

»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, διενεργήθηκε έλεγχος στα βιβλία της προσφεύγουσας επιχείρησης και κλήση σε ακρόαση από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ και ο εκ του αντιθέτου ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης είναι αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε και η οικεία έκθεση ελέγχου συντάχθηκε από το ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ Γ1 ΠΡΟΛΗΠΤΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ ΤΡΙΠΟΛΗΣ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης, που εδρεύει στην Πάτρα, περί χωρικής αναρμοδιότητας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή δεν προσκομίζεται οιοδήποτε άλλο στοιχείο που να μεταβάλλει τον προσδιορισμό του ελέγχου.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας επιχείρησης περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας όπως προβλέπεται από το άρθρο 25 του Συντάγματος είναι αβάσιμος, διότι δεν παραβιάζεται η αρχή της αναλογικότητας δεδομένου ότι ο τρόπος υπολογισμού του προστίμου προβλέπεται ευθέως στο νόμο και η φορολογική αρχή προέβη στην επιβολή του με βάση τη διαπιστωθείσα παράβαση. Κι αυτό επειδή το κρίσιμο στοιχείο που διέπει την αρχή της αναλογικότητας είναι η ύπαρξη εύλογης σχέσης μεταξύ συγκεκριμένου διοικητικού μέτρου και επιδιωκόμενου νομίμου σκοπού. Τη σχέση αυτή την έχει σταθμίσει ο νομοθέτης λαμβάνοντας υπόψη τον επιδιωκόμενο σκοπό, που δεν είναι άλλος από την πάταξη της φοροδιαφυγής, τη σύλληψη της φορολογητέας ύλης, τη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογικής αρχής και των πολιτών, οι οποίοι

μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, και την προάσπιση του δημοσίου συμφέροντος, διαμέσου της εξασφάλισης της καταβολής των οφειλομένων φόρων. Άλλωστε, όπως έχει κριθεί με την πρόσφατη 2402/2010 ΣΤΕ, «...όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί».

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30-7-2019 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθμό/ 13-12-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.

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

Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2017 (πράξη/2019): 27.682,50€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη επιχείρηση.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος**

Διοικητικής Υποστήριξης

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.

