



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 03/02/2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 437

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604514

ΦΑΞ : 213 1604567

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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' 1440/27-04-2017),

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **09-10-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ**, με έδρα, κατά της με αριθ./2-9-2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ./2-9-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στα σχέδια.

Επί της από **9-10-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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 υπ' αριθ./2-9-2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο συνολικού ποσού 7.098,11 €, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 λόγω μη έκδοσης πλήθους φορολογικών στοιχείων, τιμολογίων ή Αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλων στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας με ΦΠΑ 73.527,72€, (χρήση 2016 ποσό 23.361,37 και χρήση 2017 ποσό 50.166,35€) καθαρής αξίας 59.331,50€ (χρήση 2016 ποσό 18.874,77 και χρήση 2017 ποσό 40.456,73€) και Φ.Π.Α. ποσού 14.196,22€ (χρήση 2016 ποσό 4.486,60 και χρήση 2017 ποσό 9.709,62€) επί 50% = 7.098,11€. Για την εν λόγω παράβαση επιβλήθηκε συνολικό πρόστιμο 7.098,11€.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από τη Δ.Ο.Υ Καλαμάτας στα πλαίσια διενεργηθέντος μερικού φορολογικού ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας δυνάμει της με αριθ./12-04-2018 εντολής ελέγχου η οποία αντικαταστάθηκε λόγω λήξης με την με αριθμό/17-04-2019 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της. Ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας μετέβη στην έδρα της προσφεύγουσας εταιρείας στις 22/03/2018 διενεργώντας μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο – έρευνα στην προσφεύγουσα εταιρεία και διαπίστωσε πως η προσφεύγουσα εταιρεία διέθετε προς πώληση από τις 10/03/2016 και υγραέριο κίνησης οχημάτων, μέσω μιας αντλίας η οποία διέθετε τέσσερις διανομείς (ακροστόμια) διάθεσης. Προκειμένου να γίνει έλεγχος σχετικά με την διάθεση υγραερίου κίνησης της προσφεύγουσας εταιρείας σε σχέση με τα εκδοθέντα στοιχεία εσόδων, για τις χρήσεις από 2016 (από 10/03/2016 οπότε και ξεκίνησε η διάθεση υγραερίου) έως και την ημερομηνία ελέγχου , συντάχθηκε η με αριθμό Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων όπου ζητήθηκαν και παραλήφθηκαν τα κάτωθι:

1. Τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία -βιβλία-αναλυτικές καταστάσεις 2016, 2017 και 2018 (έως και την ημερομηνία ελέγχου).
2. Ακριβή φωτοαντίγραφα των τιμολογίων αγοράς υγραερίου κίνησης από ενάρξεως .
3. Βιβλία απογραφής 2015, 2016, 2017
4. Αναλυτική κατάσταση των πωλήσεων (λιανικών και χονδρικών), υγραερίου από ενάρξεως.

5. Φωτοτυπίες από τα βιβλία διακίνησης παραληφθέντων ποσοτήτων υγραερίου από ενάρξεως πώλησης υγραερίου κίνησης έως και την ημερομηνία ελέγχου.
6. Αντίγραφα από τυχόν δελτία ρύθμισης των αντλιών υγραερίου.
7. Φωτοτυπία της άδειας λειτουργίας του πρατηρίου.

Επιπλέον, μεταξύ άλλων ελεγκτικών διαδικασιών που πραγματοποίησε ο έλεγχος, με το με Α.Π./17-04-2018 αίτημα στο Υπουργείο Οικονομίας & Ανάπτυξης/ Γενική Δ/ση Προστασίας Καταναλωτή & Εποπτείας της Αγοράς/ Δ/ση Πολιτικής Ενημέρωσης Καταναλωτή/ Παρατηρητήριο Τιμών & Τιμοληψιών, ζήτησε και έλαβε με την με Α.Π./1-6-2018 απάντηση της παραπάνω υπηρεσίας, **τα αρχεία με τις λιανικές τιμές υγραερίου που δήλωνε η προσφεύγουσα εταιρεία κατά ημερομηνία από την 01/01/2016 έως 21/03/2018. Από την ανωτέρω απάντηση της αρμόδιας υπηρεσίας, διαπιστώθηκε η λιανική τιμή πώλησης υγραερίου κίνησης για κάθε ημέρα από 10/03/2016.**

Ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία για την οποία η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων ανάλογα με τα στοιχεία που είχε στη διάθεση της για τα παρακάτω χρονικά διαστήματα ως εξής:

Χρονικό διάστημα 10/3/2016-27/9/2016

Η προσφεύγουσα εταιρεία για το χρονικό διάστημα από 10/03/2016 έως 27/09/2016 δεν τηρούσε το βιβλίο διακίνησης καυσίμων. Ξεκίνησε να τηρεί το ως άνω βιβλίο από την 28/09/2016. Για το εν λόγω χρονικό διάστημα η προσφεύγουσα εταιρεία είχε διαθέσει συνολικά 496.066,50 λίτρα υγραερίου (ενδείξεις μετρητών στην λήξη της 27/09/2016). Προκειμένου να διαπιστωθεί πόσα λίτρα υγραερίου είχε τιμολογήσει η προσφεύγουσα εταιρεία για το ως άνω χρονικό διάστημα, ο έλεγχος έλαβε υπόψη τις πωλήσεις ανά ημέρα (με Φ.Π.Α) όπως αυτές έχουν καταχωρηθεί στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων και την δηλωθείσα τιμή πώλησης στο Παρατηρητήριο Τιμών και Τιμοληψιών. Συγκεκριμένα για το διάστημα αυτό διαίρεσε τις πωλήσεις κάθε ημέρας (αξία με ΦΠΑ όπως είχε καταγραφεί στα βιβλία) με την αντίστοιχη ημερήσια τιμή πώλησης ανά λίτρο (όπως αυτή είχε δηλωθεί από την προσφεύγουσα επιχείρηση στο Παρατηρητήριο Τιμών – Τιμοληψιών) καταλήγοντας έτσι στα τιμολογημένα λίτρα ανά ημέρα. Αθροίζοντας τα τιμολογημένα λίτρα ανά ημέρα (τα οποία υπολογίστηκαν με την μέθοδο του προηγούμενου εδαφίου) για το ανωτέρω διάστημα διαπιστώθηκε από τον έλεγχο πως η προσφεύγουσα είχε τιμολογήσει 477.670,42 λίτρα. Αθροίζοντας τις πωλήσεις ανά ημέρα για το εν λόγω διάστημα ο έλεγχος κατέληξε στο συμπέρασμα πως είχαν εκδοθεί από την προσφεύγουσα φορολογικά στοιχεία εσόδων για πώληση υγραερίου συνολικής αξίας 326.099,95€ που αντιστοιχούσαν σε πώληση 477.670,42 λίτρων. Έτσι

διαπιστώθηκε πως ενώ οι καταγεγραμμένες ενδείξεις των μετρητών έδειχναν ότι η προσφεύγουσα είχε διαθέσει συνολικά 496.066,50 λίτρα για το διάστημα αυτό, ο έλεγχος με την ανωτέρω περιγραφείσα μέθοδο υπολόγισε πως η προσφεύγουσα για το ίδιο διάστημα είχε τιμολογήσει 477.670,42 λίτρα. Προκειμένου ο έλεγχος να προσδιορίσει την συνολική αξία των **496.066,50** λίτρων, έλαβε ως τιμή λίτρου την μέση σταθμική τιμή που προκύπτει από τη συνολική αξία των εκδοθέντων στοιχείων για πώληση υγραερίου μέχρι 27/09/2016 (326.099,95€) δια των τιμολογημένων λίτρων της αντίστοιχης περιόδου (477.670,42 lt), δηλαδή την τιμή **0,682€/lt**. Επομένως, η συνολική αξία των **496.066,50** λίτρων προσδιορίστηκε στο ποσό των **338.317,35€ (496.066,50*0,682)** , ήτοι η προσφεύγουσα για το χρονικό διάστημα από **10/03/2016** έως **27/09/2016** ενώ διέθεσε **496.066,50** λίτρα υγραερίου συνολικής αξίας **338.317,35€**, εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων **συνολικής αξίας 326.099,95€, δηλαδή δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων (αποδείξεις λιανικής πώλησης ή τιμολόγια πώλησης), συνολικής αξίας 12.217,40€.**

Χρονικό διάστημα 28/9/2016-31/12/2016

Για το ως άνω χρονικό διάστημα η προσφεύγουσα τηρούσε το βιβλίο διακίνησης καυσίμων οπότε ο έλεγχος ήταν σε θέση να γνωρίζει για κάθε ημέρα πόσα λίτρα διέθεσε η προσφεύγουσα εταιρεία. Ο έλεγχος αθροίζοντας τα λίτρα κάθε ημέρας για το ανωτέρω διάστημα συμπέρανε πως η προσφεύγουσα διέθεσε 253.766,82 λίτρα υγραερίου , καθώς τα λίτρα αυτά είχαν καταγράψει οι αθροιστές (totalizers) των διανομέων. Έχοντας τις ακριβείς ημερομηνίες και ώρες αλλαγής της τιμής (από την απάντηση του Παρατηρητηρίου Τιμών και Τιμολησιών) σε συνδυασμό με τις τιμές χονδρικής πώλησης υγραερίου, οι οποίες ταυτίζονταν (όπως αναφέρεται στην έκθεση ελέγχου), πολλαπλασιάζοντας ανά ημέρα τις ποσότητες που εξήχθησαν από τους αθροιστές (totalizers) των διανομέων με την ημερήσια τιμή πώλησης προσδιορίστηκε η πραγματική αξία ανά ημέρα των διατεθειμένων λίτρων. Αθροίζοντας τις αξίες ανά ημέρα για το εν λόγω χρονικό διάστημα **προσδιορίστηκε η πραγματική αξία των διατεθειμένων λίτρων στο ποσό των 173.864,49 €.** Για το ίδιο ως άνω χρονικό διάστημα η ελεγχόμενη είχε εκδώσει φορολογικά στοιχεία εσόδων για πώληση υγραερίου συνολικής αξίας **162.720,51€.** Διαπιστώθηκε δηλαδή πως για το χρονικό διάστημα από 28/09/2016 έως 31/12/2016, η προσφεύγουσα διέθεσε πραγματικά **253.766,82 λίτρα υγραερίου κίνησης συνολικής αξίας 173.864,49€** , ενώ εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων για πώληση υγραερίου συνολικής αξίας **162.720,51€**, ήτοι δεν εξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων εσόδων (ο έλεγχος δεν μπορεί να προσδιορίσει τον αριθμό αυτών), για πώληση υγραερίου **συνολικής αξίας 11.143,97€.**

Συγκεντρωτικά για το έτος 2016

Η προσφεύγουσα διέθεσε προς πώληση 749.833,32 λίτρα, όπως κατέγραψαν οι αθροιστές (totalizers). Η αξία των διατεθειμένων λίτρων προσδιορίστηκε από τον έλεγχο στο ποσό των 512.181,84€ ενώ η προσφεύγουσα είχε εκδώσει φορολογικά στοιχεία εσόδων συνολικής αξίας 488.820,47€. Ήτοι η προσφεύγουσα δεν εξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων εσόδων (ο έλεγχος δεν μπόρεσε να προσδιορίσει τον αριθμό), για πώληση υγραερίου συνολικής αξίας 23.361,37€ (καθαρή αξία 18.874,77€, Φ.Π.Α. 4.486,60€). Επίσης από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα τηρούμενα βιβλία εσόδων - εξόδων διαπιστώθηκε πως για το χρονικό διάστημα από 02/07/2016 μέχρι 31/12/2016, η προσφεύγουσα εταιρεία είχε εκδώσει ΤΠ-ΔΑ για πώληση υγραερίου σε διάφορους πελάτες, συνολικής καθαρής αξίας 4.417,17€, Φ.Π.Α. 1.060,12€, τα οποία καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων στην στήλη των χονδρικών πωλήσεων και στην συνέχεια αντιλόγησε τα ποσά αυτά στην στήλη των λιανικών πωλήσεων.

Χρονικό Διάστημα 01/01/2017 - 7/12/2017

Για το ως άνω χρονικό διάστημα η προσφεύγουσα τηρούσε και ενημέρωνε το βιβλίο παραλαβής και διακίνησης ποσοτήτων υγραερίου κινητήρων του πρατηρίου οπότε ο έλεγχος ήταν σε θέση να γνωρίζει για κάθε ημέρα πόσα λίτρα διέθεσε η προσφεύγουσα εταιρεία. Ο έλεγχος αθροίζοντας τα λίτρα κάθε ημέρας για το ανωτέρω διάστημα συμπέρανε πως η προσφεύγουσα είχε διαθέσει 866.739,96 λίτρα υγραερίου, καθώς τα λίτρα αυτά είχαν καταγράψει οι αθροιστές (totalizers) των διανομέων. Έχοντας τις ακριβείς ημερομηνίες και ώρες αλλαγής της τιμής (από την απάντηση του Παρατηρητηρίου Τιμών και Τιμοληψιών) σε συνδυασμό με τις τιμές χονδρικής πώλησης υγραερίου, οι οποίες ταυτίζονταν γενικά (όπως αναφέρεται και στην έκθεση ελέγχου), πολλαπλασιάζοντας ανά ημέρα τις ποσότητες που εξήχθησαν από τους αθροιστές (totalizers) των διανομέων με την ημερήσια τιμή πώλησης προσδιορίστηκε η πραγματική αξία ανά ημέρα των διατεθειμένων λίτρων. Αθροίζοντας τις αξίες ανά ημέρα για το εν λόγω χρονικό διάστημα **προσδιορίστηκε η πραγματική αξία των διατεθειμένων λίτρων στο ποσό των 726.339,89 €**. Για το ίδιο ως άνω χρονικό διάστημα η προσφεύγουσα είχε εκδώσει φορολογικά στοιχεία εσόδων για πώληση υγραερίου συνολικής αξίας **676.173,54€**. Διαπιστώθηκε δηλαδή πως για το χρονικό διάστημα από 01/01/2017 έως 07/12/2017, η προσφεύγουσα διέθεσε πραγματικά **866.739,06 λίτρα υγραερίου κίνησης συνολικής αξίας 726.339,89 €**, ενώ εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων για πώληση υγραερίου συνολικής αξίας **676.173,54€**, ήτοι δεν εξέδωσε πλήθος φορολογικών στοιχείων εσόδων (ο έλεγχος δεν μπορεί να προσδιορίσει τον αριθμό αυτών), για πώληση υγραερίου **συνολικής αξίας 50.166,35€**. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα τηρούμενα βιβλία εσόδων - εξόδων διαπιστώθηκε πως για το χρονικό διάστημα από 01/01/2017 μέχρι 04/11/2017, η προσφεύγουσα είχε εκδώσει ΤΠ-ΔΑ για πώληση υγραερίου σε διάφορους πελάτες, συνολικής καθαρής αξίας **15.303,536, Φ.Π.Α. 3.672,856,**

τα οποία καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων στην στήλη των χονδρικών πωλήσεων και στην συνέχεια αντιλόγησε τα ποσά αυτά στην στήλη των λιανικών πωλήσεων. Στις 8/12/2017 η ελεγχόμενη συνέδεσε τις αντλίες διάθεσης υγραερίου με το σύστημα εκροών και έκτοτε η αντίστοιχη απόδειξη εκδίδεται αυτόματα για την κάθε συναλλαγή. Ο έλεγχος πραγματοποίησε ελεγκτικές επαληθεύσεις και για το χρονικό διάστημα από 08/12/2017 έως 22/03/2018 (ημερομηνία του επιτόπιου ελέγχου) και δεν διαπίστωσε παραβάσεις ως προς την έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων για πώληση υγραερίου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Μη επίδοση και κοινοποίηση της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου.

Ειδικότερα ως προς τον πρώτο προσβαλλόμενο λόγο αναφέρει ότι: όπως προκύπτει εκ του σώματος του από 22-03-2018 συνταχθέντος Πρωτοκόλλου Ποσοτικής Καταμέτρησης οι εντολοδόχοι υπάλληλοι της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Πάτρας προσήλθαν στο πρατήριο υγρών καυσίμων της εταιρείας διενεργώντας έλεγχο επί τη βάση της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου, όπως αναφέρει το ως άνω έγγραφο. Πλην όμως ουδόλως η εν λόγω εντολή ελέγχου επιδείχθηκε στον αρμόδιο υπάλληλο - εκπρόσωπο της εταιρείας, δεν επιδόθηκε και δεν κοινοποιήθηκε. Κατά συνέπεια, οι ως άνω ελεγκτικές ενέργειες, ήτοι η ποσοτική καταμέτρηση καθώς και η πρόσκληση διάθεσης λογιστικών αρχείων, είναι μη νόμιμες διαδικαστικές ενέργειες από μη νομίμως εξουσιοδοτούντα όργανα, τα οποία, κατά τον προαναφερόμενο χρόνο, φέρονται ως νόμιμοι εντολοδόχοι διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, χωρίς όμως τούτο να ευσταθεί, καθώς ουδεμία αρμοδιότητα είχε θεμελιωθεί υπέρ αυτών, κατά τον κρίσιμο χρόνο.

2) Μη νόμιμη η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Πάτρας.

Ειδικότερα ως προς τον δεύτερο προσβαλλόμενο λόγο αναφέρει ότι: Δια της υπ' αριθμ./12-04-2018 εντολής ελέγχου της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Πάτρας εξουσιοδοτήθηκαν οι εκεί αναφερόμενοι υπάλληλοι προς το σκοπό “μετάβασης” και “διενέργειας” των οριζόμενων στο άρθρο 14 της υπ' αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 απόφασης, του άρθρου 4 του Ν. 4174/2013, της υπ' αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α115805 και του άρθρου 6 του Ν. 2690/1999”. Επί της ως άνω εντολής επισημειώθηκε από τον Διευθυντή της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας “ΕΛΕΓΧΟΣ ΦΕ, ΦΠΑ, ΕΛΠ, ΧΡΗΣΕΩΝ 2016, 2017”. Κατά συνέπεια με την ως άνω εντολή ελέγχου δεν προσδιορίστηκε το αντικείμενο του φορολογικού ελέγχου εξ υπαρχής, αλλά επισημειώθηκε με

χειρόγραφη σημείωση και η προσβαλλόμενη πράξη είναι μη νόμιμη και ακυρωτέα επειδή εξέλειπε η νομιμότητα της οικείας εντολής ελέγχου.

3) Κατά χρόνον αναρμόδιο το όργανο που εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Ειδικότερα ως προς τον τρίτο προσβαλλόμενο λόγο αναφέρει ότι: Η φορολογική διοίκηση έχει αποκλειστική προθεσμία ενός μηνός για την έκδοση οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή σε περίπτωση μη υποβολής απόψεων με την εκπνοή της 20ήμερης προθεσμίας της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν.4174/2013. Επειδή το υπ' αριθμ./02.10.2019 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία στις 02.10.2019 και δεν προσκομίστηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία απόψεις για το εν λόγω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου κατά συνέπεια η αρμοδιότητα της Φορολογικής αρχής να εκδώσει οριστική πράξη προσδιορισμού εξέπνευσε με την παρέλευση της 20ήμερης προθεσμίας απάντησης επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, ήτοι την 20.10.2019.

4) Ανυπαρξία Εκθέσεως Ελέγχου ΦΠΑ

Ειδικότερα ως προς τον τέταρτο προσβαλλόμενο λόγο αναφέρει ότι: Η πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ , η οποία δεν συνοδεύεται από την οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ , είναι νομικά πλημμελής. Συνεπώς επειδή η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./02.09.2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας , η οποία συνοδευόταν όπως αναγράφεται επί του σώματος αυτής, από την από 29-11-2019 Έκθεση Ελέγχου της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Πάτρας Εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 4308/2014 & Ν. 4174/2013 και όχι από έκθεση ελέγχου ΦΠΑ , η πράξη επιβολής προστίμου ΦΠΑ είναι νομικά πλημμελής.

5) Αβάσιμα και μη νόμιμα τα πορίσματα της Φορολογικής Αρχής

Ειδικότερα ως προς τον πέμπτο προσβαλλόμενο λόγο αναφέρει ότι σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου της Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων Πάτρας το πόρισμα του ελέγχου βασίστηκε ως προς την ποσότητα, στις ενδείξεις του μετρητή ολικής καταγραφής και ως προς την αξία των πωληθέντων λίτρων επί τη βάσει των τιμών του Παρατηρητηρίου τιμών και τιμολογίων πώλησης υγραερίου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία ως προς τον ισχυρισμό του ελέγχου περί της ποσότητας του ολικού μετρητή καταγραφής αναφέρει πως είναι αβάσιμος, καθώς όπως αναφέρεται και στην έκθεση ελέγχου οι αγορές εκ της εταιρείας των ποσοτήτων υγραερίου καταγράφονται με αποκλίσεις.

Συγκεκριμένα για το 2016 αναγράφεται ποσότητα προμήθειας καυσίμων 768.844 λίτρων σε φυσική θερμοκρασία, που αντιστοιχούν σε 757.596 λίτρα θερμοκρασίας (15c), ενώ για το 2017 αναγράφεται ποσότητα προμήθειας καυσίμων 945.096 λίτρων σε φυσική θερμοκρασία, που αντιστοιχούν σε 931.595 λίτρα θερμοκρασίας (15c) και συνεπώς διαπίστωνεται ύπαρξη απόκλισης ύψους 10% στα λίτρα υγραερίου μεταξύ φυσικής ή μη θερμοκρασίας.

Η προσφεύγουσα εταιρεία ως προς τον ισχυρισμό του ελέγχου περί των τιμών διάθεσης του πρατηρίου βάσει των ληφθέντων στοιχείων εκ του Παρατηρητηρίου τιμών και τιμολογίων πώλησης υγραερίου αναφέρει πως είναι αβάσιμος καθώς ουδεμία σχέση έχουν οι δηλωθείσες τιμές στο Παρατηρητήριο εν σχέση με τις πραγματικές τιμές διάθεσης σε ένα πρατήριο λόγω του γεγονότος ότι η διαμόρφωση τιμών των καυσίμων εναλλάσσεται με τρόπο άμεσο και σε χρόνο πραγματικό προς την καθημερινή εξέλιξη της ημερήσιας κίνησης.

Συνεπώς σύμφωνα με τα ανωτέρω η φορολογική αρχή με τρόπο έμμεσο και ουχί άμεσα συνάγει ότι η αξία των διατιθέμενων λίτρων υγραερίου είναι διαφορετική από την δηλωθείσα.

Επειδή, στο άρθρο 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«.....»

2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

α) Τα νομικά πρόσωπα, που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.....»

Επειδή, στο άρθρο 3 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«.....»

10. Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου και τηρεί:

α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).

β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).

γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο).....»

12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν:

α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.

β) Τα πάσης φύσεως κέρδη.

- γ) Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.
- δ) Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.
- ε) Τις πάσης φύσεως ζημίες.
- στ) Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος.»

Επειδή, στο άρθρο 5 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«.....

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, σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μιας συναλλαγής ή γεγονότος και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.....

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

- α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.
- β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα, του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

8. Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Ομοίως παρακολουθεί τα αποθέματα, της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

- α) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,
- β) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και
- γ) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.»

Επειδή, στο άρθρο 8 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«**1.** Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής

Ενωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π. Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.....

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτό-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και υπό κάθε σχετική ευθύνη.

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.»

Επειδή, στο άρθρο 12 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«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.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά, τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.....

5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και το αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.....

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.»

Επειδή, στο άρθρο 13 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.

Επειδή, στο άρθρο 58Α του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

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.

Στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης στο πλαίσιο μεταγενέστερου ελέγχου εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, επιβάλλεται πρόστιμο διακόσια τοις εκατό (200%) 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 χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.»

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 « Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: « 1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.....4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.»

Επειδή ως αναφέρεται στην από 29/11/2019 έκθεση ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π) & Ν. 4174/13 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας (σελίδα 2 από 61) : «Την 22/03/2018 ημέρα της εβδομάδος Πέμπτη και ώρα 13:30, διενεργώντας μερικό επιτόπιο φορολογικό έλεγχο-έρευνα στην ελεγχόμενη οντότητα, αφού γνωστοποιήσαμε στον υπεύθυνο, κατά την ώρα του ελέγχου, την ιδιότητα μας **επιδεικνύοντας προς τούτο την εντολή ελέγχου** και τις ταυτότητες μας, διαπιστώσαμε τα κάτωθι.....»

Επειδή ως αναφέρεται στην από 29/11/2019 έκθεση ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π) & Ν. 4174/13 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας (σελίδα 3 από 61) : «Στις 12/04/2018 εκδόθηκε η εντολή ελέγχου της Υπηρεσίας μας, για τον έλεγχο των προσκομισθέντων, η οποία αντικαταστάθηκε λόγω λήξης με την με αριθμό/17-04-2019 εντολή ελέγχου. » **Ως εκ τούτου οι εν λόγω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας κρίνονται αβάσιμοι και απορρίπτονται.**

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθμό πρωτ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115808 ΕΞ 2017/31-07-2017 (Αρ. ΦΕΚ Β΄ 2743/04-08-2017) Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων περί μεταβίβασης αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, άρθρο 1, παρ. 27, μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα ή εξουσιοδοτούνται να υπογράφουν «Με εντολή Διοικητή» **για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων,** «Ο

Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ή του Ελεγκτικού Κέντρου στο οποίο υπηρετούν οι υπάλληλοι που φέρουν την εντολή διενέργειας του ελέγχου. 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, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) ή πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, εν προκειμένω, η προθεσμία που αναφέρεται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 για τη δράση της Διοίκησης είναι αναμφιβόλως ενδεικτική, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, διότι δεν χαρακτηρίζεται ρητά από τον νόμο ως αποκλειστική ούτε προκύπτει από τις σχετικές διατάξεις διαφορετική βούληση του νομοθέτη, αλλά περιέχει έντονη υπόδειξη προς την Διοίκηση να ολοκληρώσει την σχετική διαδικασία μέσα σε σύντομο, και πάντως εύλογο, χρόνο (βλ. σχετ. και ΣτΕ 483/2011 σκ. 7, πρβλ. ΣτΕ 3762/2009 σκ. 9). Κατά συνέπεια η υπέρβαση της προθεσμίας αυτής δεν δημιουργεί οπωσδήποτε ακυρότητα του επίδικου καταλογισμού, αφού η αρμόδια φορολογική αρχή έδρασε εντός ευλόγου χρόνου, δεδομένου ότι ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας εκδίδοντας και την σχετική έκθεση ελέγχου η οποία στη συνέχεια διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας προκειμένου να εκδοθεί η οριστική πράξη επιβολής προστίμου. Εντελώς αβασίμως δε προβάλλονται τα αντίθετα με την κρινόμενη προσφυγή και πρέπει, ως εκ τούτου, ν' απορριφθούν. Εξάλλου, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία ούτε επικαλείται, ούτε κι αποδεικνύει τη συγκεκριμένη βλάβη που υπέστη από τις ως άνω επικαλούμενες από την ίδια πλημμέλειες, η οποία μάλιστα δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 79 παρ. 6 περ. β του Κ.Δ.Δ., οι σχετικοί ισχυρισμοί της υπό κρίση προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρείας κρίνονται αβάσιμοι και απορρίπτονται.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας

Επειδή, τα φορολογικά στοιχεία εσόδων εκδίδονται κάθε φορά βάσει της ποσότητας που αναγράφεται στην ένδειξη του μετρητή της αντλίας και **την ποσότητα αυτή αθροίζει κάθε φορά ο μετρητής ολικής καταγραφής. Ο έλεγχος έλαβε υπόψη την διατεθείσα ποσότητα που είχαν καταγράψει οι μετρητές ολικής καταγραφής. Τα λίτρα αυτά είχαν διατεθεί σε τελικό καταναλωτή και η προσφεύγουσα εταιρεία βάσει αυτών των μετρήσεων όφειλε να εκδώσει τα αντίστοιχα παραστατικά.**

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε την πραγματική αξία των πωληθέντων λίτρων με βάση τις καταγραφές των μετρητών και τις τιμές παρατηρητηρίου τιμών και τιμολογίων πώλησης υγραερίου, δεδομένου πως οι τιμές πώλησης είχαν δηλωθεί **από την ίδια την προσφεύγουσα εταιρεία** στο Παρατηρητήριο Τιμών & Τιμολησιών ενώ από την αντιπαραβολή με τις τιμές που αναγράφονταν στα τιμολόγια πώλησης που εξέδιδε η ίδια διαπιστώθηκε πως γενικά ταυτίζονταν μεταξύ τους (ως αναφέρεται και στην έκθεση ελέγχου σελ. 59 από 61).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29-11-2019 έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Πάτρας 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 αρ. πρωτ./09-10-2020 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «» με ΑΦΜ και την επικύρωση της με αριθ./2-9-2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 58Α του Ν. 4174 / 2013, για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΑΛΑΜΑΤΑΣ.

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

Φορολογικό έτος 2016

Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 : **2.243,30 €**

Φορολογικό έτος 2017

Πρόστιμο του άρθρου 58Α του ν. 4174/2013 : **4.854,81 €**

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

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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 .