



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 05-06-2025

Αριθμός απόφασης: 1054

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 546 39 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Url: www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-07-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «*Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ*» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. 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*».

4. Την από **06-02-2025** και με αριθμό πρωτ. **ενδικοφανή προσφυγή** της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ:, με έδρα στην, επί της οδού, κατά της υπ' αριθμ. .../09-01-2025 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ.2 και 11 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2024 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ Ξάνθης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Ξάνθης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 06-02-2025 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ./09-01-2025 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ.2 και 11 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2024 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ Ξάνθης, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ύψους τριακοσίων τριάντα έξι χιλιάδων πεντακοσίων εξήντα ένα ευρώ και πενήντα ένα λεπτών (336.561,51) ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι στις 26-11-2024 εξέδωσε από το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών Εκροών με τη χρήση του με αρ. μητρώουΕΑΦΔΣΣ, παραποιημένες αποδείξεις εσόδου τουλάχιστον σε δύο περιπτώσεις, που τα στοιχεία τους διαβιβάστηκαν παραποιημένα στο πληροφοριακό σύστημα παρακολούθησης εισροών εκροών της ΑΑΔΕ, κατά παράβαση του άρθρου 12 παρ.9 εδ. β' του Ν.4308/2014, σε συνδυασμό με την ΠΟΛ.1195/2018, που επισύρει την κύρωση του άρθρου 57 παρ.11 και 2 ΚΦΔ.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί του πορίσματος της από 09-01-2025 έκθεσης μερικού επιτοπίου ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, κατόπιν της υπ' αριθμ./26-11-2024 εντολής του προϊσταμένου της.

Ειδικότερα, η ΔΟΥ Ξάνθης, διενεργώντας μερικό επιτόπιο έλεγχο, κατόπιν της ως άνω εντολής, στις 26-11-2024, ημέρα Τρίτη και ώρα 11:30 πμ, στην έδρα της προσφεύγουσας, με κύρια δραστηριότητα «λιανικό εμπόριο (πρατήριο) βενζίνης και πετρελαίου κίνησης», με τη συνδρομή των υπαλλήλων της Αστυνομικής Αρχής και του κέντρου συντονισμού στην Αθήνα, διαπίστωσε την έκδοση παραποιημένων αποδείξεων εσόδου από το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών Εκροών με τη χρήση του με αρ. μητρώουΕΑΦΔΣΣ και την παραβίαση ή παραποίηση ή επέμβαση στη λειτουργία του με αρ. μητρώουΕΑΦΔΣΣ από την ίδια την προσφεύγουσα, ως χρήστη του ΕΑΦΔΣΣ, παράβαση που επισύρει την κύρωση που προβλέπεται από το άρθρο 57 παρ.11 και 2 του ΚΦΔ, ήτοι πρόστιμο που ισούται με το 15% επί του μέσου όρου των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών τελευταίων ετών. Μετά το πέρας του ελέγχου, επιδόθηκε στον υπεύθυνο της οντότητας το με αριθμό/26-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση, προκειμένου η επιχείρηση να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της εντός είκοσι ημερών από την επομένη της επίδοσης, αλλά η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε. Κατόπιν αυτών, εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Εσφαλμένη εφαρμογή νόμου. Στην πραγματικότητα ο έλεγχος απλώς εντόπισε μία απόδειξη που, κατά τους ισχυρισμούς του, διαβιβάστηκε παραποιημένη στο πληροφοριακό σύστημα της ΑΑΔΕ. Ο ΦΗΜ δεν συνιστά μέρος του συστήματος παρακολούθησης εισροών-εκροών. Ο έλεγχος δεν κατέληξε στο αν η παραβίαση έγκειται στο σύστημα παρακολούθησης εισροών-εκροών ή στον ΦΗΜ. Δεν ακολουθήθηκε η νόμιμη διαδικασία που προβλέπεται στο άρθρο 11 της ΠΟΛ 1068/2015, προκειμένου να επιβεβαιωθεί η παραβίαση από την Επιτροπή του άρθρου 1.

2.Έλλειψη αιτιολογίας. Αοριστία έκθεσης ελέγχου. Ο έλεγχος δεν διαπίστωσε την οποιαδήποτε ενέργεια παραβίασης ή επέμβασης ή παραποίησης και επέβαλε το πρόστιμο που προβλέπεται για

την περίπτωση που υπαίτιος είναι ο κάτοχος χρήστης του ΦΗΜ. Η κρίση του ελέγχου δεν βασίζεται σε συγκεκριμένα πραγματικά περιστατικά που ανάγονται στη συμπεριφορά της προσφεύγουσας. Δεν προκύπτει ποιος ήταν ο μηχανισμός παραποίησης, ούτε ποια ήταν η εμπλοκή ή ανάμιξη της προσφεύγουσας, ούτε ο σκοπός και η βλάβη του Δημοσίου. Ο έλεγχος δεν διενήργησε εξέταση του ΦΗΜ, μολοντί αυτός έχει σφραγιστεί και δεσμευτεί κατά την ημέρα του ελέγχου, κατά παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης.

3.Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, καθώς δεν κλήθηκε να παρέχει εξηγήσεις για την υπ'αριθμ./2024 απόδειξη. Επιπλέον, αιτήθηκε τη χορήγηση αντιγράφων και έπρεπε να κληθεί σε ακρόαση μετά το πέρας του ελέγχου και τη γνώση του σχετικά με τις αποδιδόμενες παραβάσεις και το περιεχόμενο του φακέλου.

4.Το ποσό των 10,00€ που πληρώθηκε θα μπορούσε να αφορά την αξία ανεφοδιασμού του οχήματος και οποιαδήποτε αγορά προϊόντος από το πρατήριο.

5.Εσφαλμένη επί της ουσίας κρίση. Η απόδειξη που εντόπισαν οι ελεγκτές στην επιχείρηση αφορούσε ανεφοδιασμό άλλου οχήματος και συγκεκριμένα μοτοσυκλέτας.

6.Το πρόστιμο υπολογίστηκε μη νόμιμα με βάση τα ακαθάριστα έσοδα, δηλαδή τον τζίρο της επιχείρησης, και όχι με βάση τα έσοδα της επιχείρησης. Οι διατάξεις που ορίζουν διοικητικές κυρώσεις πρέπει να ερμηνεύονται στενά.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

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.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 33 του ΚΦΔ Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου. 2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων

του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ΚΦΔ : «1. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων..... 4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για παραβάσεις μη υποβολής ή ελλιπούς υποβολής φορολογικών δηλώσεων, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 ΚΦΔ : «12. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής του προστίμου της παρ. 11, ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή, για να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του, κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 65. Η πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται κατ' ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 33.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 84 παρ.4 του ΚΦΔ : «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.»

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., προβλέπεται ότι : «.....με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.

Η έκθεση ελέγχου θα περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη του ο φορολογικός έλεγχος για τον προσδιορισμό του φόρου και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου (σχετ. η αριθ. ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 Απόφαση του Γ.Γ.Δ.Ε.).....

οι διατάξεις του Κ.Φ.Δ. και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου και την είσπραξη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τις πράξεις επιβολής προστίμου δηλαδή κοινοποιείται σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου. Με το σημείωμα διαπιστώσεων καλείται ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση (σχετ. διατ. ν.4254/2014 Κεφ. Α' άρθρο πρώτο, παράγρ. Δ, υποπαράγραφος Δ2), να υποβάλλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με την επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμου. Στη συνέχεια συντάσσεται έκθεση ελέγχου και εκδίδεται οριστική πράξη επιβολής προστίμου.»

Επειδή το συνταγματικά κατοχυρωμένο ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από οποιαδήποτε ενέργεια λαμβάνεται εις βάρος του, συνάδει με το επίσης συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα του «αναφέρεσθαι», άρ.10 παρ.3 του Συντάγματος, που εξειδικεύθηκε στο άρθρο 5 του Ν. 2690/1999 σύμφωνα με το οποίο « 1. Κάθε ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα, ύστερα από γραπτή αίτησή του, να λαμβάνει γνώση των διοικητικών εγγράφων. Ως διοικητικά έγγραφα νοούνται όσα συντάσσονται από τις δημόσιες υπηρεσίες, όπως εκθέσεις, μελέτες, πρακτικά, στατιστικά στοιχεία, εγκύκλιες οδηγίες, απαντήσεις της Διοίκησης, γνωμοδοτήσεις και αποφάσεις».

Επειδή, προκειμένου ο φορολογούμενος να ασκήσει αποτελεσματικά το δικαίωμά του στην προηγούμενη ακρόαση, προβλέφθηκε, με τις ανωτέρω διατάξεις, η υποχρέωση της διοίκησης να επιδίδει στον ελεγχόμενο τις προσωρινές πράξεις επιβολής φόρων και προστίμων, καθώς και το σημείωμα διαπιστώσεων επί του οποίου παρατίθενται με σαφήνεια οι πραγματικοί και νομικοί λόγοι που οδήγησαν το διοικητικό όργανο στη διαμόρφωση της κρίσης του. Περαιτέρω, το δικαίωμα ακρόασης είναι προνόμιο του διοικούμενου με σκοπό την προάσπιση των εννόμων συμφερόντων του και την προαγωγή της συνεργασίας με τη Διοίκηση. Ταυτόχρονα, συμβάλλει σε μια πιο σφαιρική αντίληψη της υπόθεσης και επομένως στην ομαλή επίλυση της διαφοράς σε επίπεδο Διοίκησης ή έστω στην πληρέστερη εκκαθάριση αυτής.

Επειδή, η αποτελεσματική άσκηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης είναι συνυφασμένη με την πρόσβαση του διοικούμενου στα στοιχεία του φακέλου που συμπληρώνουν την αιτιολογία της πράξης.

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος της ΔΟΥ Ξάνθης, μετά το πέρας του επιτόπιου ελέγχου, επέδωσε στην προσφεύγουσα το υπ'αριθμ./26-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου-Κλήση σε ακρόαση, αλλά η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε. Συνεπώς, η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε με τήρηση της προβλεπόμενης διαδικασίας τήρησης του δικαιώματος ακρόασης.

Επειδή, ειδικότερα, στο υπ'αριθμ./26-11-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, ρητά καταγράφονται οι διαπιστώσεις του ελέγχου και συγκεκριμένα : «κατά τον έλεγχο στο ελεγχόμενο πρατήριο υγρών καυσίμων εντοπίστηκε παραποιημένη απόδειξη εσόδου που τα στοιχεία της έχουν αποσταλεί στο πληροφοριακό σύστημα παρακολούθησης εισροών-εκροών με διαφορετική αξία από αυτήν που εκδόθηκε, ήτοι αξίας 10,00€ σε σχέση με αυτή που διαβιβάστηκε, ήτοι 1,00€. Η εν λόγω παράβαση επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 57 παρ.11 Ν.5104/2024». Με το περιεχόμενο αυτό του Σημειώματος, παρέχεται η πληροφόρηση στην προσφεύγουσα σχετικά με τη διαπίστωση του ελέγχου ως προς την παράβαση της παραποίησης, καθώς και την προβλεπόμενη κύρωση. Ως εκ τούτου, δίδεται η δυνατότητα στην προσφεύγουσα να προβάλει τις

αντιρρήσεις της ως προς τους λόγους επιβολής προστίμου, αντίθετα προς τον ισχυρισμό της ότι παραβιάστηκε ουσιώδης τύπος της διαδικασίας. Επιπρόσθετα, η διαπίστωση της παράβασης επιβεβαιώθηκε και ως προς την υπ' αριθμ./2024 απόδειξη, ύστερα από αλληλογραφία με την ALPHA BANK. Επιπλέον, η προσφεύγουσα υπέβαλε, μετά την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, το με αρ. πρωτ./20-01-2025 αίτημα προς τη ΔΟΥ Ξάνθης, με το οποίο ζητούσε τα συνημμένα της έκθεσης ελέγχου, η δε ΔΟΥ Ξάνθης αυθημερόν της χορήγησε στοιχεία του διοικητικού φακέλου. Συνεπώς, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι έπρεπε να κληθεί να παρέχει εξηγήσεις για την υπ' αριθμ./2024 απόδειξη, ενώ της είχε ήδη κοινοποιηθεί Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με την διαπίστωση του ελέγχου, καθώς επίσης, ότι έπρεπε να κληθεί σε ακρόαση μετά τη χορήγηση στοιχείων του φακέλου, απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι και καταχρηστικά προβαλλόμενοι.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι παραβιάστηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης, απορρίπτεται ως αβάσιμος και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του Κ.Φ.Δ. :« 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 αρχεία (βιβλία και 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..... 7. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται στην εγκατάσταση του φορολογούμενου (επιτόπιος έλεγχος) ή σε άλλον τόπο, όπου προσκομίζονται, εφόσον απαιτείται, τα στοιχεία από τον φορολογούμενο (απομακρυσμένος έλεγχος). Ο φορολογούμενος παρέχει στη Φορολογική Διοίκηση κάθε στοιχείο που ζητείται στο πλαίσιο του ελέγχου.....8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί.....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 ΚΦΔ : «3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 76 του ΚΦΔ «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 πράξης και τον προσδιορισμό 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».

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, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της συγκεκριμένης υπόθεσης (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής φόρων και προστίμων 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, περαιτέρω, στο άρθρο 77 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014) περί "ΕΛΠ" ορίζεται ότι: «**Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος** Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση.....»

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 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.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.....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. 9. Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των οντοτήτων που διαθέτουν άδεια καταλληλότητας ή τεχνικής υποστήριξης των Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.), των κατασκευαστών, εισαγωγέων, μεταπωλητών ή των εξουσιοδοτημένων τεχνικών αυτών, οι διαδικασίες ελέγχου των στοιχείων λιανικής πώλησης και λοιπών λογιστικών αρχείων, που εκδίδονται και σημαίνονται με τη χρήση υπηρεσιών Φ.Η.Μ., καθώς και οι επιμέρους προϋποθέσεις λήψης και ανάκλησης της άδειας καταλληλότητας. Με την ίδια απόφαση δύναται να τίθενται σε εφαρμογή τεχνικές προδιαγραφές, πληροφοριακά και λειτουργικά χαρακτηριστικά των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που είναι σύμφωνα με τις βέλτιστες ευρωπαϊκές πρακτικές, με σκοπό τη διασφάλιση της αυθεντικότητας και της ακεραιότητας των εκδιδόμενων στοιχείων λιανικής πώλησης, καθώς και να ρυθμίζονται θέματα σχετικά με την εφαρμογή των εν λόγω τεχνικών προδιαγραφών ή λειτουργικών χαρακτηριστικών.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 57 ΚΦΔ : «...2. Αν διαπιστωθεί στο πλαίσιο ελέγχου που διενεργείται, αφού παρέλθει η προθεσμία του ν. 4308/2014 (Α' 251) για κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε, δεν ενημέρωσε ή δεν διαφύλαξε τα λογιστικά της αρχεία (βιβλία), καθώς και τις φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί (Φ.Η.Μ.), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί του μέσου όρου των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα, για κάθε ελεγχόμενο έτος, για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το πρόστιμο αυτό, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, ανέρχεται σε ποσό από δέκα χιλιάδες (10.000) έως τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος, και, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, σε ποσό από τριάντα χιλιάδες (30.000) έως ενενήντα χιλιάδες (90.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος. Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μιας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.....

11. Σε περίπτωση παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των Φ.Η.Μ. ή του Παρόχου Υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων, καθώς και έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης ή έκδοσης αποδείξεων εσόδου ή δελτίων από το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου

Εισροών Εκροών χωρίς χρήση Φ.Η.Μ. ή Υπηρεσιών Παρόχου Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων ή από Φ.Η.Μ. που δεν λειτουργεί με εγκεκριμένες προδιαγραφές ή λογισμικό Παρόχου Υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων που δεν έχει αδειοδοτηθεί ή που συνεργάζεται με Εμπορικό/Λογιστικό Πρόγραμμα Διαχείρισης (Enterprise Resource Planning, «ERP») που δεν πληροί τα οριζόμενα στην απόφαση της παρ. 17 του άρθρου 12 του ν. 4308/2014 (Α' 251), επιβάλλονται τα εξής πρόστιμα:

α) Για παραβάσεις παραβίασης ή παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία των Φ.Η.Μ. ή του Παρόχου Υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων, κατά οποιονδήποτε τρόπο, επιβάλλονται πρόστιμα ανά ελεγχόμενο έτος ως εξής:

αα) όταν ο υπαίτιος της παράβασης είναι ο κάτοχος χρήστης του Φ.Η.Μ. ή ο χρήστης Υπηρεσιών Παρόχου Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων, επιβάλλεται κατά περίπτωση το ποσό του προστίμου που προβλέπεται στα εδάφια πρώτο, δεύτερο και τρίτο της παρ. 2, χωρίς να εφαρμόζονται τα ανώτατα όρια της ως άνω παραγράφου,...

Επειδή, σύμφωνα με το ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1142901 ΕΞ 2015/26-10-2015 : «1.Από 01.01.2015, ημερομηνία έναρξης ισχύος των Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014), η έκδοση στοιχείων λιανικής γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (φορολογική ταμειακή μηχανή ή μηχανισμό Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), που προβλέπει ο ν.1809/1988 κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου, κατά το χρόνο παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, όταν πρόκειται για πώληση αγαθών (άρθρα 12 και 13 Ε.Λ.Π.-ν.4308/2014).»

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 31 του Ν. 3784/2009 ορίστηκε η υποχρέωση εγκατάστασης συστήματος εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και τέθηκαν οι εξουσιοδοτικές διατάξεις για την έκδοση κοινών υπουργικών αποφάσεων. Στο πλαίσιο αυτό, με την ΚΥΑ Φ2-1617/07-12-2010, όπως τροποποιήθηκε με την ΚΥΑ Φ2-2022/14.11.2012, ορίστηκαν οι διαδικασίες και προδιαγραφές εγκατάστασης και ελέγχου ολοκληρωμένων συστημάτων παρακολούθησης εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων. Επιπλέον, με την απόφαση με αριθμ. Δ.Σ.Σ. Α 1061419 ΕΞ 2018 (Φ.Ε.Κ. 1686/Β'/15-05-2018), η οποία εκδόθηκε στο πλαίσιο υλοποίησης του έργου Ε. 1.2.9 του επιχειρησιακού σχεδίου της Α.Α.Δ.Ε., προτάθηκε η εγκατάσταση συστήματος εισροών-εκροών, πέραν από την αλυσίδα διακίνησης πετρελαιοειδών, και για τον έλεγχο διακίνησης βιομηχανικού υγραερίου και υγραερίου κίνησης. Εκτός της τήρησης βιβλίου, προτάθηκε να υπάρχει on line διασύνδεση ταμειακών μηχανών με τις αντλίες διάθεσης, ώστε να εκδίδεται αυτομάτως απόδειξη και να αποδίδονται οι φόροι. Ειδικότερα δε, για τις τεχνικές προδιαγραφές των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών και των συστημάτων και τις προδιαγραφές αποσπελλόμενων αρχείων την ΑΑΔΕ, εκδόθηκαν οι ΠΟΛ.1220/2012, ΠΟΛ.1221/2012, ΠΟΛ.1076/2013, ΠΟΛ.1166/2018 και ΠΟΛ.1195/2018.

Επειδή, σύμφωνα με την Κ.Υ.Α. αριθμ. πρωτ.: Φ2-1617/7.12.2010, όπως ίσχυε κατά τον χρόνο ελέγχου, με θέμα : «Διαδικασίες και προδιαγραφές εγκατάστασης, και ελέγχου ολοκληρωμένων συστημάτων παρακολούθησης εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων. Απαιτήσεις συμμόρφωσης, καταγραφής, λειτουργίας και διασφάλισης των μετρήσεων και ηλεκτρονικής αποστολής δεδομένων» : **Άρθρο 1 Περιγραφή - Γενικές Απαιτήσεις**

1. Ως ολοκληρωμένο σύστημα ελέγχου εισροών - εκροών, νοείται σύστημα το οποίο απαρτίζεται από:

α) μηχανισμό (υποσύστημα) μέτρησης στάθμης και θερμοκρασίας δεξαμενής και παρεπόμενα μέρη αυτού,

β) υποσύστημα παρακολούθησης εκροών από τις αντλίες καυσίμων,

γ) κεντρική μονάδα (κονσόλα) ελέγχου και επεξεργασίας δεδομένων, και

δ) υποσύστημα κεντρικής ενημέρωσης δημόσιων αρχών.

2. Κάθε σύστημα ελέγχου εισροών - εκροών που εγκαθίσταται στα πρατήρια υγρών καυσίμων πρέπει:..... - Να συλλέγει, καταγράφει, επεξεργάζεται και διασφαλίζει ηλεκτρονικά όλα τα δεδομένα που αφορούν τις εισροές και εκροές από τις δεξαμενές των καυσίμων καθώς και να αποστέλλει αυτά ηλεκτρονικά σε κεντρικές βάσεις δεδομένων.

- Να συνδέεται με κατάλληλο τύπο εγκεκριμένου φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού του ν. 1809/1988 (ΦΕΚ Α' 222) όπως αυτός ισχύει, για την ηλεκτρονική διασφάλιση των δεδομένων που αφορούν τις εισροές και τις εκροές.

- Να πληροί τις προϋποθέσεις που προβλέπονται αναλυτικά στην παρούσα απόφαση.....

Άρθρο 10 Ηλεκτρονική υποβολή δεδομένων

Το σύστημα πρέπει να έχει τη δυνατότητα ηλεκτρονικής μετάδοσης όλων των στοιχείων και δεδομένων που μετρά και καταγράφει, τα οποία κρίνονται απαραίτητα για την διαφάνεια και τον έλεγχο της ομαλής λειτουργίας της αγοράς, όπως ενδεικτικά:

α) Τις κινήσεις πωλήσεων καυσίμου σε πραγματικό χρόνο (online).

β) Τα δεδομένα του συστήματος εισροών/ογκομέτρησης όπως αυτά καταγράφονται από την κεντρική μονάδα (κονσόλα), σε τακτά χρονικά διαστήματα.

γ) Τα δεδομένα από τους συνολικούς μετρητές (totalizers) των αντλιών ή/και του ελεγκτή όπως αυτά καταγράφονται από την κεντρική μονάδα (κονσόλα) σε τακτά χρονικά διαστήματα.

δ) Τα συμβάντα ανεφοδιασμού του πρατηρίου όπως αυτά εντοπίζονται από το σύστημα.

ε) Τα συμβάντα βλαβών και συναγερμών όπως αυτά εντοπίζονται από την κεντρική μονάδα (κονσόλα).

στ) Τα συμβάντα αλλαγής τιμών όπως αυτά αποστέλλονται από την κεντρική μονάδα (κονσόλα).

ζ) Τα στοιχεία των ογκομετρικών πινάκων και των υπάρχοντων στοιχείων ταυτότητας των δεξαμενών.

η) Τα στοιχεία του Άρθρου 6, παρ. 7 της παρούσης.

θ) Το δελτίο ισοζυγίου ημέρας.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1195/2018 που ορίζει τις προδιαγραφές αναβάθμισης – ρύθμισης των λογισμικών υποστήριξης Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. και των αντίστοιχων λογισμικών έκδοσης παραστατικών, που λειτουργούν σε πρατήρια καυσίμων, σε εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης και σε προμηθευτές υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου για πρατήρια, με πληροφορίες για το είδος και την ποσότητα του καυσίμου. : «1. Όταν χρησιμοποιείται Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. (Ειδική Ασφαλής Φορολογική Διάταξη Σήμανσης Στοιχείων) για τη διασφάλιση της αυθεντικότητας της προέλευσης και της ακεραιότητας του περιεχομένου των παραστατικών πώλησης, διακίνησης ή παραλαβής καυσίμων, το αρχείο e.txt κάθε εκδιδόμενου παραστατικού, περιέχει και πληροφορίες για το είδος του καυσίμου και την πωληθείσα καταμετρηθείσα ποσότητα...»

Επειδή, με την Α.1166/2024 κατηγοριοποιήθηκαν οι παραβάσεις και ορίστηκε η διαδικασία επιβολής κυρώσεων σε περιπτώσεις παραβάσεων των διατάξεων που αφορούν στα ολοκληρωμένα συστήματα παρακολούθησης και ηλεκτρονικής μετάδοσης δεδομένων εισροών εκροών σε πρατήρια υγρών καυσίμων και εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης. Ειδικότερα : «.....2. Οι ανωτέρω υπηρεσίες (εφεξής για τους σκοπούς της παρούσας «ελέγχουσα υπηρεσία» όταν ενεργούν αυτοτελώς) δύνανται, είτε να ενεργούν αυτοτελώς, είτε να συγκροτούν μικτά κλιμάκια, για τον από κοινού έλεγχο κατά λόγο αρμοδιότητας και να προβαίνουν σε κάθε αναγκαία ενέργεια, εξέταση και έρευνα των εγκαταστάσεων και των μεταφορικών μέσων των ελεγχόμενων, να ελέγχουν και να συλλέγουν αποδεικτικά στοιχεία,

πληροφορίες και δεδομένα κινητών ή σταθερών τερματικών, φορητών συσκευών και των εξυπηρετητών τους, που βρίσκονται εντός ή και εκτός των κτηριακών εγκαταστάσεων των ελεγχόμενων, στο πλαίσιο διερεύνησης τυχόν παραβάσεων των διατάξεων που αφορούν στα ολοκληρωμένα συστήματα παρακολούθησης και ηλεκτρονικής μετάδοσης δεδομένων εισροών - εκροών και τη σύνδεσή τους με φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό (ΦΗΜ) ή με Πάροχο Υπηρεσιών Ηλεκτρονικής Έκδοσης Στοιχείων (Υ.ΠΑ.Η.Ε.Σ.)..... 10. Οι κυρώσεις για παραβάσεις των διατάξεων περί συστημάτων παρακολούθησης εισροών εκροών και ΦΗΜ, επιβάλλονται παράλληλα με τυχόν άλλες κυρώσεις για παραβάσεις της τελωνειακής και φορολογικής νομοθεσίας.....

Άρθρο 3 Κατηγοριοποίηση παραβάσεων..... 5. Σε περίπτωση διαπίστωσης έκδοσης παραποιημένων ή εικονικών αποδείξεων εσόδου, ή τιμολογίων, ή δελτίων, που τα στοιχεία τους δεν έχουν αποσταλεί στο πληροφοριακό σύστημα παρακολούθησης εισροών εκροών της ΑΑΔΕ, ή έχουν αποσταλεί παραποιημένα, ή σε περίπτωση μη έκδοσης αποδείξεων εσόδου ή τιμολογίων ή δελτίων, εφαρμόζονται τα προβλεπόμενα στην ως άνω παρ. 4.»

Επειδή, με την ΠΟΛ.1218/2018 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με τη διασύνδεση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) των πρατηρίων καυσίμων με τις αντλίες διάθεσης υγραερίου κίνησης ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου για την έκδοση των παραστατικών πωλήσεων. Ειδικότερα : **«Άρθρο 2 Εκδιδόμενα παραστατικά πώλησης** Οι οντότητες - εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων που διαθέτουν λιανικώς ή χονδρικώς υγραέριο κίνησης ή πεπιεσμένο φυσικό αέριο προς πώληση μέσω αντλίας, εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης, τα τιμολόγια και τα παραστατικά διακίνησης υποχρεωτικά με τη χρήση φορολογικού ηλεκτρονικού μηχανισμού (Φ.Η.Μ.), συνδεδεμένου με την αντλία διάθεσης υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου, άμεσα, όπου απαιτείται, με την ολοκλήρωση κάθε παράδοσης αυτών από την αντλία διάθεσης. Οι οντότητες-προμηθευτές υγραερίου κίνησης ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου σε πρατήρια, εκδίδουν τα παραστατικά (διακίνησης ή τιμολόγια πώλησης) με τη χρήση Φ.Η.Μ3.Οι οντότητες - εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων, που χρησιμοποιούν ήδη φορολογικό ηλεκτρονικό μηχανισμό (Φ.Η.Μ.), για την έκδοση των παραστατικών πωλήσεων (όπως μικτά πρατήρια), δύνανται να εκδίδουν και τα στοιχεία λιανικής πώλησης υγραερίου κίνησης ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου με τη χρήση του ίδιου φορολογικού μηχανισμού, εφόσον αυτός διασυνδεθεί με την αντλία διάθεσης υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου. **Άρθρο 3 Τεχνικές προδιαγραφές έκδοσης παραστατικών πώλησης υγραερίου ή πεπιεσμένου φυσικού αερίου με τη χρήση ΕΑΦΔΣΣ και ΑΔΗΜΕ..... 3. Αρχεία e.txt που παράγει η ΕΑΦΔΣΣ.**

α. Οι απαραίτητες ρυθμίσεις καθορίζονται από τις διατάξεις της Απόφασης Διοικητή ΑΑΔΕ, ΠΟΛ 1195/2018 (Β' 4861).»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε 2051/2023 : «.....β. Παραποίηση των αρχείων ΦΗΜ συνιστά η αλλοίωσή τους, δεδομένου ότι η έννοια της παραποίησης σχετίζεται αποκλειστικά με τα παραγόμενα από τους ΦΗΜ αρχεία (a.txt, b.txt, e.txt, c.txt, d.txt, s.txt).

γ. Επέμβαση στη λειτουργία του ΦΗΜ με οποιοδήποτε τρόπο συνιστά η κάθε παρεμβολή ή παρέμβαση στην λειτουργία του που διασπά τη σχετική ενότητα και διακόπτει την αλληλουχία τεκμηρίωσης του εκδοθέντος παραστατικού. Επέμβαση στη λειτουργία του ΦΗΜ με οποιοδήποτε τρόπο συνιστά, επίσης, και η κάθε είδους παράκαμψη αυτού. Ειδικότερα, τα παραπάνω σχετίζονται με τη λειτουργία του ΦΗΜ ως ενιαίου λειτουργικού συνόλου που διασφαλίζει την ακεραιότητα του περιεχομένου του παραστατικού, από τη στιγμή της έκδοσής του έως και την λήξη της περιόδου φύλαξής του...»

Επειδή, σύμφωνα με την Ε2180/2021 : «.....3. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα: Έστω ότι το έτος 2021 διενεργείται έλεγχος σε οντότητα για τα φορολογικά έτη 2016, 2017 και 2018. Η οντότητα διαθέτει στην κατοχή της πέντε (5) φορολογικούς ηλεκτρονικούς μηχανισμούς (Φ.Η.Μ.) και ο κάτοχος αυτών επενέβη στη λειτουργία των δύο (2) εξ αυτών, κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017. Τα **ακαθάριστα έσοδα** αυτής, τα τελευταία τρία (3) φορολογικά έτη ανέρχονται στο ποσό των τριών εκατομμυρίων (3.000.000 €) ευρώ. Συνεπώς, ο μέσος όρος των δηλωθέντων εσόδων της σύμφωνα με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος ανέρχεται στο ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000 €) ευρώ ανά έτος. Καθόσον η διαπίστωση των εν λόγω παραβάσεων έλαβε χώρα σε ημερομηνία μεταγενέστερη της 1.8.2020, επιβάλλεται ένα πρόστιμο για κάθε έτος διάπραξης τους. Δηλαδή, το ύψος του προστίμου ανέρχεται στο ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000€) ευρώ για το έτος 2016 και αντίστοιχα στο ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000€) ευρώ για το έτος 2017 (1.000.000€ 15%).....»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 9 του ΚΦΔ: «.....2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν.....».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου της ΔΟΥ Ξάνθης, διαπιστώθηκε παραποίηση ή επέμβαση στη λειτουργία του με αρ. μητρώουΕΑΦΔΣΣ που συνδέεται με το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών Εκροών, με έκδοση παραποιημένων αποδείξεων εσόδου από την προσφεύγουσα, παράβαση, για την οποία προβλέπεται από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 57 παρ.11 και 2 ΚΦΔ, επιβολή προστίμου ίσου με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί του μέσου όρου των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών. Εν προκειμένω, ο μέσος όρος των δηλωθέντων εσόδων προσδιορίστηκε από τα δηλωθέντα έσοδα, όπως αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα :

Δ.Ο.Υ. Υποβολής	Α/Α Δήλωσης	Ημ/νία Παραλαβής	Είδος Δήλωσης	Φορολογική Περίοδος	Ακαθάριστα έσοδα χρήσης
ΞΑΝΘΗΣ		26/07/2024	ΑΡΧΙΚΗ	01/01/2023 - 31/12/2023	3.150.407,39
ΞΑΝΘΗΣ		04/09/2023	ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ	01/01/2022 - 31/12/2022	2.193.409,98
ΞΑΝΘΗΣ		30/08/2022	ΑΡΧΙΚΗ	01/01/2021 - 31/12/2021	1.387.412,74
Μέσος Όρος					2.243.743,37

Το ύψος του προστίμου ισούται με 15% επί 2.243.743,37=336.561,51 €.

Επειδή, κατά συνέπεια, ορθά υπολογίστηκε το ύψος του επιβαλλόμενου προστίμου, ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι μη νόμιμα λήφθηκαν υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς ως έσοδα νοούνται τα ακαθάριστα έσοδα, όπως διευκρινίζεται και στις σχετικές ερμηνευτικές εγκυκλίους που προπαρατέθηκαν.

Επειδή, η κρίση του ελέγχου ερείδεται στις ελεγκτικές επαληθεύσεις, όπως καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου. Ειδικότερα, συνεργείο ελέγχου της ΔΟΥ Ξάνθης, διενεργώντας μερικό επιτόπιο έλεγχο στις 26-11-2024 και ώρα 11:30, αρχικά παρακολούθησαν τη λειτουργία της επιχείρησης από απόσταση 50 μέτρων, καταγράφοντας τον αριθμό κυκλοφορίας του κάθε οχήματος που εισήλθε στο πρατήριο για ανεφοδιασμό από τις 11:30 έως τις 12:00 και την ώρα

έναρξης και λήξης του ανεφοδιασμού του κάθε οχήματος και αντλώντας δεδομένα διαβίβασης σύνοψης παραστατικών στην πλατφόρμα myDATA, όπως αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα :

ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΠΙΤΟΠΙΑΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗΣ ΑΝΕΦΟΔΙΑΣΜΟΥ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΔΙΑΒΙΒΑΣΗΣ ΣΥΝΟΨΗΣ ΤΩΝ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ ΟΧΗΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ ΠΛΑΤΦΟΡΜΑ myDATA

ΑΡ. ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ	ΤΥΠΟΣ ΟΧΗΜΑΤΟΣ	ΩΡΑ ΕΝΑΡΞΗΣ ΕΦΟΔΙΑΣΜΟΥ	ΩΡΑ ΛΗΞΗΣ ΕΦΟΔΙΑΣΜΟΥ	ΩΡΑ ΛΗΨΗΣ ΦΩΤΟΓΡΑΦΙΑΣ	ΔΙΑΒΙΒΑΣΘΕΝ ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΩΡΑ ΔΙΑΒΙΒΑΣΗΣ	ΚΑΥΣΙΜΟ	ΠΟΣΟΤΗΤΑ (ΛΙΤΡΑ)	ΑΞΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ (€)
ΚΒΧ.....	FIAT PUNDO (BENZINH)	11:42	11:44	11:43	/26-11-2024	11:45	Benzine 95RON	0,59	1,00
ΚΟΜ.....	FIAT PANDA (ΠΕΤΡΕΛΑΙΟ)	11:42	11:45	11:44	/26-11-2024	11:46	Diesel premium	35,28	55,00
ΑΗΝ.....	TOYOTA AURIS (ΠΕΤΡΕΛΑΙΟ)	11:47	11:49	11:47	/26-11-2024	11:49	Diesel	6,74	10,00
ΚΚΖ.....	SHANGHAI JIALIN (BENZINH)	11:54	11:56	11:54	/26-11-2024	11:56	Benzine 95RON	5,90	10,00
ΑΗΡ.....	TOYOTA HIACE (BENZINH)	11:57	11:59	11:58	/26-11-2024	12:00	Benzine 95RON	0,59	1,00

Εν συνεχεία, αμέσως μετά τον τελευταίο ανεφοδιασμό, το συνεργείο ελέγχου εισήλθε στην επιχείρηση, όπου έλαβε την υπ'αριθμ...../26-11-2024 απόδειξη και διαπίστωσε ότι η τελευταία απόδειξη που εκδόθηκε ήταν η τελευταία που καταγράφεται στον ανωτέρω πίνακα. Εντοπίστηκε η αντλία, με την οποία εφοδιάστηκε το υπ'αριθμ. ΑΗΡ.....όχημα και διαπιστώθηκε ότι η αντλία είχε ένδειξη ποσότητας 5,90 λίτρα αμόλυβδης βενζίνης και αξίας 10,00€, σε αντίθεση με τα στοιχεία που διαβιβάστηκαν στην ΑΑΔΕ (0,59 λίτρα και 1,00€ αξία). Ο οδηγός του οχήματος, με την με αρ. πρωτ./27-11-2024 υπεύθυνη δήλωσή του, επιβεβαίωσε ότι κατέβαλε 10,00€ μετρητά για τον ανεφοδιασμό. Αντίστοιχα, η οδηγός του οχήματος με αριθμό κυκλοφορίας ΚΒΧ....., δήλωσε με την με αρ.πρωτ./29-11-2024 υπεύθυνη δήλωσή της, ότι κατέβαλε 10,00€ με πληρωμή με τραπεζική κάρτα, γεγονός που επιβεβαιώθηκε και από τα στοιχεία της ALPHA BANK, σε αντίθεση με την υπ'αριθμ./26-11-2024 απόδειξη, για την οποία διαβιβάστηκε στην ΑΑΔΕ αξία 1,00€. Ο έλεγχος της ΔΟΥ Ξάνθης, λαμβάνοντας υπόψη:

- τους χρόνους έναρξης και λήξης ανεφοδιασμού των οχημάτων μεταξύ 11:30 π.μ. και 12:00 μ. όπως καταγράφηκαν κατά τον επιτόπιο έλεγχο, οι οποίοι οριοθετούν τους χρόνους έκδοσης των αποδείξεων εσόδων,
- τους χρόνους λήψης φωτογραφικού υλικού με βάση τα μεταδεδομένα (metadata) τους, οι οποίοι επιβεβαιώνουν τους χρόνους ανεφοδιασμού των συγκεκριμένων οχημάτων,
- τους χρόνους διαβίβασης των παραστατικών στην πλατφόρμα myDATA, οι οποίοι όπως είναι αναμενόμενο εμφανίζουν μέγιστη χρονοκαυστέρηση ένα περίπου λεπτό σε σύγκριση με τους χρόνους λήξης ανεφοδιασμού των οχημάτων και συνδέονται άρρηκτα με αυτούς,
- τις αξίες και ποσότητες συναλλαγών που διαβιβάστηκαν στην πλατφόρμα myDATA, οι οποίες αναδεικνύουν για τον εφοδιασμό των οχημάτων με αρ. κυκλοφορίας ΚΒΧ..... και ΑΗΡ..... τις αποκλίσεις και στις δύο περιπτώσεις μεταξύ των πραγματικών χρηματικών συναλλαγών αξίας 10,00 € και εφοδιασμού καυσίμου 5,90 λίτρων βενζίνης 95, και της διαβιβαζόμενης στην πλατφόρμα myDATA αξίας 1,00 € και εφοδιασμού καυσίμου 0,59 λίτρων βενζίνης 95,
- τις ψηφιακές ενδείξεις της αντλίας καυσίμων, με την οποία εφοδιάστηκε το όχημα με αριθμό κυκλοφορίας ΑΗΡ..... και που από τον επιτόπιο έλεγχο πριν από οποιοδήποτε άλλο ανεφοδιασμό οχήματος διαπιστώθηκε ότι είχε την ένδειξη αξίας 10,00 € και ποσότητας 5,90 λίτρων αμόλυβδης βενζίνης 95,
- τις υπεύθυνες δηλώσεις των οδηγών των οχημάτων με αρ. κυκλοφορίας ΚΒΧ..... και ΑΗΡ..... με βάση τις οποίες δηλώνονται συναλλαγές αξίας 10,00 € και στις δύο περιπτώσεις,

- την επιβεβαιωμένη χρονοσήμανση συναλλαγής αξίας 10,00 € με τραπεζική κάρτα για τον ανεφοδιασμό του οχήματος με αρ. κυκλοφορίας KBX....., η οποία ταυτίζεται με τον καταγεγραμμένο χρόνο λήξης ανεφοδιασμού του εν λόγω οχήματος, διαπίστωσε την παραποίηση ή επέμβαση στη λειτουργία του με αρ. μητρώουΕΑΦΔΣΣ με την έκδοση παραποιημένων αποδείξεων εσόδου που τα στοιχεία τους έχουν αποσταλεί παραποιημένα στο πληροφοριακό σύστημα παρακολούθησης εισροών-εκροών της ΑΑΔΕ.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η κρίση του ελέγχου είναι νόμιμη, βάσιμη και αιτιολογημένη, οι δε ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης εφαρμογής του νόμου και έλλειψης αιτιολογίας απορρίπτονται ως αβάσιμοι. Ο έλεγχος δεν εντόπισε απλώς μία απόδειξη με παραποιημένα στοιχεία, αλλά συστηματική λειτουργία της επιχείρησης με έκδοση παραποιημένων αποδείξεων εσόδου. Γίνεται σαφές ότι η διαβίβαση στοιχείων με αξία 1,00€ αντί για 10,00€ και 0,59 λίτρα αντί για 5,9 λίτρα οφείλεται σε παραποίηση ή επέμβαση στη λειτουργία κατά τέτοιο τρόπο που η διαφορά των στοιχείων που διαβιβάζονται με τις πραγματικές πωλήσεις, οφείλεται στη χρήση της υποδιαστολής. Περαιτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι ο ΦΗΜ δεν συνιστά μέρος του συστήματος παρακολούθησης εισροών-εκροών, απορρίπτεται ως αβάσιμος, καθώς, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις, το σύστημα ελέγχου εισροών εκροών συνδέεται με Φορολογικό Ηλεκτρονικό Μηχανισμό για την ηλεκτρονική διασφάλιση των δεδομένων που αφορούν τις εισροές και τις εκροές και αποτελεί ενιαίο σύνολο με το υποσύστημα εισροών και εκροών.

Επειδή, η ΠΟΛ 1068/2015 που επικαλείται η προσφεύγουσα ορίζει τη διαδικασία για τη χορήγηση και την ανάκληση αδειών καταλληλότητας χρήσης ΦΗΜ και κατά συνέπεια η υποχρέωση αναφοράς παραβάσεων ΦΗΜ στο Τμήμα Δ' Ηλεκτρονικών Ταμειακών Μηχανών της Δ/νσης Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γ.Γ.Δ.Ε, ως το αρμόδιο τμήμα για την έκδοση των αδειών καταλληλότητας κατόπιν σχετικής απόφασης της Επιτροπής Ελέγχου Καταλληλότητας, αφορά τη διαδικασία χορήγησης και ανάκλησης αδειών και δεν συνιστά όρο ή προϋπόθεση για τη θεμελίωση της παράβασης, ώστε η απουσία της να αναιρεί την διαπίστωση αυτής, όπως τεκμηριώνεται, εν προκειμένω, από τις ελεγκτικές διαπιστώσεις που αποτυπώνονται στην έκθεση ελέγχου. Επιπλέον, η διενέργεια τεχνικής πραγματογνωμοσύνης, όπως επικαλείται η προσφεύγουσα, θα ήταν ενδεχομένως χρήσιμη σε περιπτώσεις παραβίασης ή παραποίησης του φορολογικού μηχανισμού που απαιτούν εξειδικευμένη τεχνική γνώση, ενώ, στην εξεταζόμενη υπόθεση, η παράβαση στοιχειοθετείται στην παρέμβαση στη λειτουργία του φορολογικού μηχανισμού με έκδοση παραποιημένων στοιχείων εσόδου που αποδείχτηκε κατόπιν ελεγκτικών επαληθεύσεων στην ίδια την επιχείρηση.

Επειδή, αντίθετα προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει όλα τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν την παράβαση της παραποίησης ή επέμβασης στη λειτουργία του ΦΗΜ. Επιπλέον, η ευθύνη λειτουργίας της οντότητας σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας είναι αντικειμενική, οι δε κυρώσεις που επιβάλλονται για φορολογικές παραβάσεις είναι τυπικές, ανεξάρτητα από την υπαιτιότητα του υπόχρεου προσώπου. Νόμιμα και ορθά επιβλήθηκε το πρόστιμο σε βάρος της προσφεύγουσας, ως χρήστη-κάτοχο του ΦΗΜ, όπως ορίζουν οι ανωτέρω διατάξεις.

Επειδή ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το ποσό των 10,00€ που πληρώθηκε θα μπορούσε να αφορά την αξία ανεφοδιασμού του οχήματος και οποιαδήποτε αγορά προϊόντος από το πρατήριο, απορρίπτεται ως αόριστος. Περαιτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η αξία

της βενζίνης που εφοδιάστηκαν τα δύο οχήματα ήταν 1,00€ για κάθε περίπτωση, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος και ως αντίθετος με τα διδάγματα της κοινής πείρας και πρακτικής που υποδεικνύουν ότι στα πρατήρια καυσίμων, λόγω της τιμής μονάδος του πωληθέντος αγαθού, όχημα ή μοτοσικλέτα δεν εφοδιάζεται με καύσιμα αξίας 1,00€. Εν προκειμένω, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι η υπ'αριθμ./26-11-2024 απόδειξη, που τα στοιχεία της βρέθηκε να διαβιβάστηκαν στην ΑΑΔΕ με αξία 1,00€ και ποσότητα 0,59 λίτρα, δεν αφορά το με αριθμό κυκλοφορίας ΑΗΡ..... όχημα που εφοδιάστηκε με 5,90 λίτρα αμόλυβδης βενζίνης αξίας 10,00€, διότι για αυτό εκδόθηκε η υπ'αριθμ. απόδειξη, αλλά αφορά μοτοσικλέτα που εφοδιάστηκε με βενζίνη αξίας 1,00€. Ο συγκεκριμένος ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος και παρελκυστικά προβαλλόμενος, διότι, το συνεργείο ελέγχου, κατόπιν παρακολούθησης της λειτουργίας της επιχείρησης και λήψη φωτογραφιών όλων των οχημάτων που εισήλθαν στην επιχείρηση από τις 11:30 έως τις 12:00, διαπίστωσε ότι η υπ'αριθμ. απόδειξη αφορά το με αριθμό κυκλοφορίας ΚΚΖ..... όχημα και όχι το με αριθμό κυκλοφορίας ΑΗΡ..... όχημα, όπως επικαλείται η προσφεύγουσα.

Επειδή, η φορολογική αρχή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ενήργησε σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, η δε αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης που επιβάλλει 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, δεν μπορεί να αποτελέσει 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 της μη απαλλαγής του από φόρο με βάση συγκεκριμένες διατάξεις νόμων.

Επειδή, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣτΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών

και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια. Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρόμοιων παραβάσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από 06-02-2025 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ:, και **την επικύρωση** της υπ'αριθμ./09-01-2025 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ.2 και 11 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2024 του Προϊστάμενου της ΔΟΥ Ξάνθης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης:

Υπ' αριθμ./09-01-2025 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 57 παρ.2 και 11 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2024	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Οφειλόμενο πρόστιμο :	336.561,51€	336.561,51€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.