



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 12/05/2025

Αριθμός απόφασης:838

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α. 1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. 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 Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β'6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή τουμε **ΑΦΜ** κατοίκου, κατά : α) των υπ' αρ.καιοριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών περιόδων 01/01/2018-31/12/2018 και 01/01/2019-31/12/2019, β) των υπ' αρ. /, οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξεων επιβολής προστίμων φορολογικών ετών 2018 και 2019 και γ) των υπ' αρ.πράξεων επιβολής προστίμων ΚΦΔ, φορολογικών ετών 2018 και 2019, αντίστοιχα, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 21/01/2025 έγγραφες απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

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

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε **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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 6.126,38€ πλέον πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022, ύψους 1.427,52€, ήτοι, συνολικό ποσό 7.553,90€, ενώ δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό ποσό για έκπτωση, ύψους 95,47€.

Με τη αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 4.470,42€ πλέον πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022, ύψους 1.526,41€, ήτοι, συνολικό ποσό 5.996,83€, ενώ δεν αναγνωρίστηκε πιστωτικό ποσό για έκπτωση, ύψους 970,20€.

Με τη αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 11.165,71€ πλέον πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 του

ν. 4987/2022, ύψους 5.582,86€, πλέον διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 1.918,63€, ήτοι, συνολικό ποσό 18.667,20€.

Με τη αριθ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου ύψους 5.190,91€ πλέον πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 του ν. 4987/2022, ύψους 2.595,46€, πλέον διαφορά ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ύψους 911,44€, ήτοι, συνολικό ποσό 8.697,81€.

Με τη αριθ.πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο ύψους 100,00 €, διότι υπέβαλε ανακριβή περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. β' τριμήνου 2018, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 38 του ν. 2859/2000.

Με τη αριθ. 947/..... πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα, πρόστιμο ύψους 4.425,14 €, διότι δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία για τις χρήσεις 2018 και 2019, για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ, συνολικής καθαρής αξίας 18.438,08€ πλέον ΦΠΑ 4.425,14€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 10, 12, 14 των ΕΛΠ και του άρθρου 13 παρ. 1 του ΚΦΔ.

Οι ανωτέρω πράξεις, εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Καβάλας, στα πλαίσια μερικού φορολογικού ελέγχου ορθής τήρησης των διατάξεων εφαρμογής ΕΛΠ, φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, δυνάμει της με αριθμ.εντολής ελέγχου. Ειδικότερα, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις, όπως αυτές αποτυπώνονται στις από 17/12/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου εισοδήματος και Φ.Π.Α., πρόκειται για ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας το λιανικό εμπόριο (πρατήριο) βενζίνης και πετρελαίου κίνησης, η οποία για τη λογιστική παρακολούθηση των εργασιών της, τηρεί απλογραφικό σύστημα (βιβλίο εσόδων – εξόδων). Μέσω του συστήματος εισροών – εκροών (το οποίο εγκαταστάθηκε με την αριθ. πρωτ.της Διεύθυνσης μεταφορών και επικοινωνιών) πραγματοποιείται η παρακολούθηση των καυσίμων, Αμόλυβδης βενζίνης 95, πετρελαίου κίνησης Diesel, πετρελαίου θέρμανσης, καθώς και του πετρελαίου κίνησης αυξημένων δυνατοτήτων και τα φορολογικά στοιχεία για την πώληση των καυσίμων του συστήματος, εκδόθηκαν με τη χρήση Φ.Η.Μ. με αρ. μητρώου, μέχρι την πλήρωση αυτού και εν συνεχεία με τον φορολογικό μηχανισμό. Από τον έλεγχο της απογραφής 31/12/2017 και του ισοζυγίου του συστήματος εισροών – εκροών προέκυψαν ανακρίβειες ως προς τις ποσότητες του πετρελαίου θέρμανσης και πετρελαίου κίνησης, κατά 1.123,25 και 1.108,08 λίτρα, αντίστοιχα. Η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο κλειστής αποθήκης καυσίμων (αμόλυβδης βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και πετρελαίου θέρμανσης), κατά τις χρήσεις

2018 και 2019, μέσω των δεδομένων του συστήματος εισροών – εκροών, από τον οποίο προέκυψαν διαφορές στις πωληθείσες ποσότητες των καυσίμων (αμόλυβδης βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και πετρελαίου θέρμανσης) μεταξύ του συστήματος εισροών – εκροών και στις δηλωθείσες πωλήσεις των ως άνω ειδών, συνολικής αξίας 5.122,45€ και 5.906,69€ αντίστοιχα. Επίσης προέκυψαν διαφορές στις πωλήσεις μεταξύ του συστήματος εισροών – εκροών και στις καταχωρηθείσες στα βιβλία του πωλήσεις, για τη χρήση 2018, συνολικής αξίας 4.974,87€. Παράλληλα από τον έλεγχο της κλειστής αποθήκης που έλαβε χώρα για το υγραέριο, που δεν εντάσσεται στο σύστημα εισροών – εκροών, διαπιστώθηκαν για τη χρήση 2018, η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων ύψους 7.408,91€. Περαιτέρω, κατά τον έλεγχο των μη εκπιπτόμενων δαπανών που αναφέρονται στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013, διαπιστώθηκαν λογιστικές διαφορές για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, συνολικού ύψους 8.853,43€ και 8.068.96€. Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων επαναπροσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 στο ύψος των 670.619,32€ και 672.616,57€, και τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης σε 50.977,25€ και 42.112,34€, αντίστοιχα. Παράλληλα στη φορολογία ΦΠΑ, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/12/2018, ως προς το σκέλος των εισροών δεν αναγνωρίστηκαν φορολογητέες εισροές ύψους 9.599,40€ και φόρος εισροών προς έκπτωση 1.754,54€, και για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019-31/12/2019, ύψους 16.845,46€ και 4.023,02€, αντίστοιχα, διότι κρίθηκε από τον έλεγχο ότι αφορούσαν σε δαπάνες καυσίμων, για τις οποίες δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, καθώς και για έξοδα συνεργείου του επιβατικού αυτοκινήτου του. Ως προς το σκέλος των εκροών, οι φορολογητέες εκροές προσδιορίστηκαν με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος.

Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενος τους παρακάτω λόγους:

1. Πλημμελής αιτιολογία των διαπιστώσεων του ελέγχου, διότι δεν προσδιορίζεται με αποδεκτό τρόπο, ούτε αποδεικνύεται πως προκύπτουν τα επιπλέον ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του και η φερόμενη ανακρίβεια των υποβληθεισών δηλώσεων εισοδήματος και Φ.Π.Α. που οδηγεί σε δυσβάσταχτες φορολογικές επιβαρύνσεις για την επιχείρησή του.
2. Μη επαρκής και εμπεριστατωμένη αιτιολογία έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων σε συνδυασμό με τα αναφερόμενα στις συνοδευόμενες αυτών οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος και ΦΠΑ.
3. Μη πλήρωση των τιθέμενων προϋποθέσεων για την εφαρμογή των άρθρων 28 Ν.4172/2013 και 32 Ν.5104/2024, περί εφαρμογής της έμμεσης τεχνικής ελέγχου «αρχή των αναλογιών», σε συνδυασμό με το άρθρο 11 της Α.1293/23.7.2019 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ - Ευθεία και εκ πλαγίου παραβίαση των επίμαχων διατάξεων.
4. Εσφαλμένος προσδιορισμός του επιβληθέντος Φόρου Προστιθέμενης Αξίας με τις με αρ. οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ.

5. Παράβαση νομοθετικής εξουσιοδότησης ως προς την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής «αρχή των αναλογιών». Η νομοθετική εξουσιοδότηση δεν περιέχει τον καθ' ύλη προσδιορισμό του αντικειμένου της εξουσιοδότησης ούτε την ουσιαστική ρύθμισή του, έστω και σε γενικό, ορισμένο, όμως, πλαίσιο, σύμφωνα προς το οποίο έχει ενεργήσει η φορολογική αρχή.

Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς :

Επειδή, ο ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251 24/11/2014 – ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ), ορίζει στο **άρθρο 5**, ότι : 1. 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.[...] 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,...

Επειδή ο ν. 3784/2009 (Α 137), ορίζει στην παρ. 7 του άρθρου 31, ότι : «7. Οι κάτοχοι άδειας λιανικής εμπορίας πετρελαιοειδών προϊόντων υποχρεούνται εντός έξι (6) μηνών από την έναρξη ισχύος του παρόντος σε εγκατάσταση στα πρατήρια υγρών καυσίμων ολοκληρωμένου συστήματος ελέγχου εισροών εκροών, στο οποίο υποχρεωτικά συνδέεται φορολογικός ηλεκτρονικός μηχανισμός. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Ανάπτυξης και Μεταφορών και Επικοινωνιών καθορίζονται οι προδιαγραφές και ρυθμίζονται τα θέματα εγκατάστασης των συστημάτων ελέγχου εισροών εκροών, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζονται οι διαδικασίες, οι όροι και οι προϋποθέσεις της εγκατάστασης, για το κάθε είδος καυσίμου, των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 1809/1988 (ΦΕΚ 222 Α), το ακριβές χρονοδιάγραμμα εφαρμογής, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια.»

Επειδή, με την αριθ. Φ2-1617/07-12-2010, (όπως ίσχυε κατά τα υπό κρίση φορολογικά έτη πριν από την κατάργησή της με την Α. 1176/2024), Κοινή Υπουργική Απόφαση (Κ.Υ.Α.) των Υπουργών Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας και Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων (Β1 1980), που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση των ως άνω νομοθετικών διατάξεων, καθορίστηκαν οι διαδικασίες και προδιαγραφές εγκατάστασης και ελέγχου των ολοκληρωμένων, συστημάτων παρακολούθησης εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων καθώς και οι απαιτήσεις συμμόρφωσης, καταγραφής, λειτουργίας και διασφάλισης των μετρήσεων και ηλεκτρονικής αποστολής δεδομένων. Στο άρθρο 1 της ως άνω Κ.Υ.Α. ορίζεται ότι: «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 μετράει αδιάλειπτα τη στάθμη του καυσίμου εντός εκάστης ενεργής δεξαμενής και να μετατρέπει αυτήν σε αντίστοιχο περιεχόμενο όγκου καυσίμου.

- Να παρακολουθεί, καταγράφει και συγκρίνει τις ποσότητες των εξερχόμενων από τις αντλίες καυσίμων, με τις αντίστοιχες εξερχόμενες ποσότητες καυσίμων από τις δεξαμενές κατά τη λειτουργία του πρατηρίου σε πραγματικό χρόνο.

- Να έχει δυνατότητα ανίχνευσης διαρροών καυσίμων ή να συμπληρώνει, προσαρμόζεται και συνεργάζεται με ήδη εγκατεστημένα συστήματα ανίχνευσης διαρροών καυσίμων ώστε να αποτελεί ένα ολοκληρωμένο σύστημα.

- Να παρέχει έγκαιρη και κατάλληλη ειδοποίηση έναντι διαρροών, ανθρώπινου σφάλματος, αστοχίας υλικού ή λανθασμένου προγραμματισμού.

- 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.»

Στο άρθρο 3, ότι : «1. Ο προσδιορισμός του όγκου του καυσίμου εντός της δεξαμενής, καθώς και των μεταβολών αυτού (εισερχόμενες – εξερχόμενες ποσότητες) γίνεται από το υποσύστημα εισροών του πρατηρίου.

2. Ο μηχανισμός μέτρησης του υποσυστήματος, μετρά τη στάθμη και τη θερμοκρασία του καυσίμου, καθώς επίσης και τη στάθμη νερού εντός της δεξαμενής της εγκατάστασης. Ο μηχανισμός αυτός είναι

σε διαρκή σύνδεση με κατάλληλο ελεγκτή συλλογής και δυνητικής επεξεργασίας των δεδομένων μετρήσεων. Ο μηχανισμός μπορεί να αποτελείται είτε από αισθητήρα μεταλλικής ράβδου (magnetostrictive ή άλλης μεθόδου ανίχνευσης στάθμης) ή από οποιαδήποτε άλλη τεχνολογική μέθοδο μέτρησης στάθμης (free radar, guided radar, still well radar, servo mechanism κλπ) ανάλογα με τον όγκο, το σχήμα και τη διάταξη της δεξαμενής. Ο μηχανισμός διαθέτει κατάλληλη διακριτική ικανότητα και ακρίβεια μέτρησης, ώστε να παρέχει αξιόπιστα αποτελέσματα, εντός των ορίων σφάλματος που καθορίζονται στην παρούσα.

3. Ο μηχανισμός (υποσύστημα) μέτρησης στάθμης είναι σε θέση να πραγματοποιεί αυτόματη αναγνώριση της εισροής καυσίμου στις δεξαμενές κατά τον εφοδιασμό ή την επιστροφή καυσίμου από βυτίο και να καταγράφει αυτήν ως νέα παραλαβή ή επιστροφή μετά την παρέλευση ικανού χρόνου προς οριστικοποίηση της στάθμης. Ο χρόνος από την ολοκλήρωση της εισροής καυσίμου μέχρι την αποκατάσταση της ηρεμίας της στάθμης καλείται «χρόνος ηρεμίας» και προσδιορίζεται από τον εγκαταστάτη με την ολοκλήρωση της εγκατάστασης του συστήματος.

4. Η παραλαβή καυσίμων υπολογίζεται συνολικά ανά είδος καυσίμου, ανεξάρτητα από το πλήθος των δεξαμενών στις οποίες αυτό διανέμεται. Έτσι ως παραλαβή θεωρείται το άθροισμα των παραλαβών των επί μέρους δεξαμενών, όπου το καύσιμο παραδίδεται.....

7. Στο παραστατικό πώλησης του προμηθευτή καυσίμου, αναγράφεται υποχρεωτικά πέραν των υπολοίπων στοιχείων, η πυκνότητα στους 15°C του εκάστοτε πωλουμένου καυσίμου, η οποία θα εισάγεται στο σύστημα κατά τη φάση παραλαβής.»

Στο άρθρο 4, ότι : «1. Η παρακολούθηση των εξερχόμενων προς πώληση ποσοτήτων, μέσω των δεδομένων που παράγονται από τις διατάξεις ένδειξης των αντλιών καυσίμων, γίνεται από κατάλληλο μηχανισμό (υποσύστημα) παρακολούθησης εκροών αντλιών. Το υποσύστημα αυτό αποτελείται από ελεγκτές επικοινωνίας και συλλογής στοιχείων από τις διατάξεις ένδειξης (μηδενιζόμενο και συγκεντρωτικό αθροιστή) των αντλιών και μεταφοράς της πληροφορίας μέσω κατάλληλης διασύνδεσης (ενσύρματης ή ασύρματης) σε κεντρική μονάδα ελέγχου. ...

3. Κατά την εγκατάσταση του υποσυστήματος εκροών, ελέγχεται και διασφαλίζεται από τον εγκαταστάτη η νομιμότητα της λειτουργίας των αντλιών με επιθεώρηση της ταυτότητας, της ρύθμισης στο μηδέν και της σφράγισης αυτών, στα σημεία που προβλέπονται στην έγκρισή τους, σύμφωνα με τις προβλεπόμενες διατάξεις.

Με ευθύνη του πρατηριούχου πρέπει να διατίθενται πρόσφατα δελτία ελέγχου και σφράγισης των αντλιών από νόμιμα εξουσιοδοτημένο συνεργείο....»

Και στο άρθρο 5 αυτής, ότι : «3. Ορίζεται μέγιστο επιτρεπόμενο σφάλμα στο ισοζύγιο εισροών εκροών στους 15°C $\pm$ 1,5%, συμπεριλαμβανομένων όλων των αβεβαιοτήτων των μετρήσεων του συστήματος. Σε περίπτωση που κατόπιν ελέγχων προκύψει ότι η απόκλιση δεν δικαιολογείται από τις αβεβαιότητες των μετρήσεων του συστήματος, θα επιβάλλονται οι προβλεπόμενες κυρώσεις. Η ανοχή του 1,5% στο ημερήσιο ισοζύγιο, συναρτάται με τη ποσότητα του καυσίμου που έχει διακινηθεί. Για μικρές

ποσότητες ημερήσιας διακίνησης (π.χ. 100 L), η διαφορά στο ισοζύγιο μπορεί να είναι πολύ μεγαλύτερη του 1,5%, λόγω των ενδογενών σφαλμάτων και αβεβαιοτήτων του συστήματος.

Ωστόσο, αυξανόμενων των διακινούμενων ποσοτήτων, τα σφάλματα τείνουν προς σταθερότερες, μικρότερες τιμές. Για το λόγο αυτό, θα πρέπει να ελέγχονται και μεγαλύτερα χρονικά διαστήματα και διακινούμενες ποσότητες, ώστε να ανιχνεύεται η πλέον σταθερή συμπεριφορά των σφαλμάτων. Εάν οι σταθεροποιημένες τιμές απόκλισης ισοζυγίων (π.χ. για ποσότητες αθροιστικά μεγαλύτερες των 1000 L) υπερβαίνουν το 1,5%, τότε χρειάζεται έρευνα για τη πηγή των αποκλίσεων (π.χ. έλεγχος ογκομέτρησης εάν αυτή δεν έχει συμβεί κατά αποδεδειγμένα ορθό τρόπο, έλεγχος ράβδων μέτρησης στάθμης, έλεγχος ογκομετρικής απόδοσης αντλιών κ.λπ.) και λήψη κατάλληλων μέτρων....»

Επειδή, ακολούθως, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1009/04-01-2012 Κοινή Υπουργική Απόφαση των Αναπληρωτών Υπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας (Β1 72/27-01-2012), όπως, άρχισε να ισχύει, σύμφωνα με το άρθρο 7 αυτής, από τις 27-03-2012 και αντικαταστάθηκε με την υπ' αριθ. ΠΟΛ. 1203/02-11-2012 Κοινή Υπουργική Απόφαση των Υφυπουργών Οικονομικών και Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας (Β' 3130), ορίστηκε το χρονοδιάγραμμα εφαρμογής της εγκατάστασης ολοκληρωμένου συστήματος ελέγχου εισροών - εκροών με βάση τις διατάξεις της Κ.Υ.Α. Φ2-1617/07-12-2010 (ΦΕΚ 1980 Β'), καθώς και το είδος, το περιεχόμενο, τον τρόπο και το χρόνο έκδοσης ειδικών φορολογικών στοιχείων των πρατηρίων υγρών καυσίμων, για την παρακολούθηση των συναλλαγών τους, από τις πωλήσεις καυσίμων, που εκδίδονται μέσω του προαναφερόμενου συστήματος, ως ακολούθως:

«1. Χρονοδιάγραμμα εφαρμογής

Καθορίζουμε την καταληκτική ημερομηνία εγκατάστασης και παραγωγικής λειτουργίας Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών Εκροών, σύμφωνα με την Κ.Υ.Α. Φ2-1617/07-12-2010 (ΦΕΚ 1980 Β'), στα πρατήρια υγρών καυσίμων, ως εξής:

α.....

γ. Εντός είκοσι τεσσάρων (24) μηνών από την έναρξη ισχύος της παρούσας στη λοιπή Ελληνική Επικράτεια.

2. Έκδοση δελτίων

Από το Ολοκληρωμένο Σύστημα Ελέγχου Εισροών – Εκροών εκδίδονται τα ακόλουθα δελτία, τα οποία αποτελούν ειδικά φορολογικά στοιχεία.

2.1. Δελτίο παραλαβής

Το δελτίο αυτό εκδίδεται αυτόματα μετά την ολοκλήρωση της παραλαβής ποσότητας καυσίμου(ων) στις δεξαμενές του πρατηρίου.

Στο πιο πάνω δελτίο καταγράφονται για τις δεξαμενές στις οποίες πραγματοποιήθηκε παραλαβή ανά τύπο καυσίμου, τα εξής δεδομένα:

2.1.1. Οι ψηφιακοί αριθμοί Μητρώου των δεξαμενών.

2.1.2. Το είδος του καυσίμου (κωδικός και περιγραφή)

.....

2.1.5.4. Η παραλαμβανόμενη ποσότητα κάθε καυσίμου (όγκος σε λίτρα) στη θερμοκρασία φόρτωσης βάσει του παραστατικού παραλαβής

2.1.5.5. Η θερμοκρασία φόρτωσης σε βαθμούς Κελσίου και

2.1.5.6. Ο όγκος κάθε καυσίμου στους 15οC, καθώς και

2.1.5.7. Η πυκνότητα του εκάστου καυσίμου στους 15οC, όπως αυτά αναγράφονται στο παραστατικό παραλαβής.

.....

Σε περίπτωση βλάβης του συστήματος κατά την έκδοση του ανωτέρω δελτίου, οι σχετικές εισαγωγές στοιχείων θα γίνονται μέσω κατάλληλου χειρισμού και το σύστημα θα ενημερώνεται σχετικά μετά την επαναφορά του σε λειτουργία.

2.2. Δελτίο Ισοζυγίου Ημέρας

Στο δελτίο αυτό, που εκδίδεται αυτόματα από το σύστημα εφ'άπαξ έως τις 24.00, καταγράφονται τα πιο κάτω δεδομένα:

2.2.1. Η ημερομηνία και η ώρα λήψης της αναφοράς

2.2.2 Η ημερομηνία, η ώρα έναρξης και η ώρα λήξης της χρονικής περιόδου για την οποία εκδίδεται το ισοζύγιο

2.2.3. Τα παρακάτω στοιχεία ανά τύπο καυσίμου για το σύνολο των δεξαμενών του καυσίμου αυτού:

2.2.3.1. Τα στοιχεία των αντίστοιχων δεξαμενών (α/α, αριθμός Μητρώου, χωρητικότητα κ.λπ.)

2.2.3.2. Ο όγκος του καυσίμου κατά την έναρξη της περιόδου και η αντίστοιχη θερμοκρασία

2.2.3.3. Ο ανωτέρω όγκος ανηγμένος στους 15οC

2.2.3.4. Ο όγκος του καυσίμου κατά το πέρας της περιόδου και η αντίστοιχη θερμοκρασία

2.2.3.5. Ο ανωτέρω όγκος ανηγμένος στους 15οC

2.2.3.6. Οι μεταβολές όγκων στις δεξαμενές, ως εξής:

α1) Ο όγκος των παραλαβών κατά την εν λόγω περίοδο με βάση τις ενδείξεις του συστήματος εισροών στην τρέχουσα θερμοκρασία (άθροισμα των 2.1.7)

α2) Ο όγκος των επί πλέον μεταβολών (επιστροφές από τα δελτία λιτρομέτρησης + επιστροφές από τα δελτία επιστροφών – εκροές από τα δελτία εξαγωγής) καθώς και

β1) Ο όγκος των παραλαβών στους 15οC (άθροισμα των 2.1.8)

.....

2.2.4. Τα παρακάτω στοιχεία ανά αντλία:

2.2.4.1. Ο α/α της αντλίας, το είδος καυσίμου, ο α/α και ο αριθμός Μητρώου των αντίστοιχων δεξαμενών άντλησης

2.2.4.2. Η ένδειξη του ολικού αθροιστή κατά την έναρξη της περιόδου

2.2.4.3. Η ένδειξη του ολικού αθροιστή κατά το πέρας της περιόδου

.....

3. Απόδειξη εσόδου

3.1. Η απόδειξη αυτή, που αποτελεί ομοίως ειδικό φορολογικό στοιχείο, εκδίδεται αυτόματα από το σύστημα, με την ολοκλήρωση της παράδοσης του καυσίμου από κάθε αντλία, μέσω εκτυπωτικού μηχανισμού που βρίσκεται σε πρόσφορη και ορατή θέση για άμεση λήψη από τον πελάτη.

Στην πιο πάνω απόδειξη αναγράφονται:

- α) Τα στοιχεία του εκδότη,
- β) Ο α/α της αντλίας,
- γ) Το είδος του καυσίμου,
- δ) Η ημερομηνία (ΗΗΜΜΕΕ) και η ώρα έκδοσής του (ΩΩΛΛ),
- ε) Ο όγκος (ποσότητα) του καυσίμου,
- στ) Η τιμή μονάδας (με Φ.Π.Α.),
- ζ) Ο συντελεστής Φ.Π.Α.,
- η) Η συνολική αξία.....

4. Σήμανση με φορολογικό μηχανισμό

Τα δελτία και οι αποδείξεις που αναφέρονται ανωτέρω εκδίδονται μηχανογραφικά και το περιεχόμενό τους διασφαλίζεται με τη χρήση εγκεκριμένου μοντέλου μηχανισμού σήμανσης (Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ.), σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 1809/1988 (ΦΕΚ 222 Α') και της Α.Υ.Ο.Ο. 1100772/1474/0015/ΠΟΛ.1135/26.10.2005 (ΦΕΚ 1592 Β').

Το δελτίο που αναφέρεται στην παράγραφο 2.2. της παρούσας (ισοζύγιο ημέρας) τυπώνεται μέχρι το τέλος της επόμενης εργάσιμης ημέρας, ενώ τα δελτία που αναφέρονται στις παραγράφους 2.1., 2.3., 2.4. και 2.5. της παρούσας (δελτίο παραλαβής, δελτίο λιτρομέτρησης, δελτίο επιστροφής και δελτίο εξαγωγής) μπορεί να μην εκτυπώνονται και να διαφυλάσσονται σε ηλεκτρονική μορφή, με την προϋπόθεση ότι, εκτυπώνονται και επιδεικνύονται άμεσα όταν απαιτηθεί από τις αρμόδιες ελεγκτικές αρχές. Η αδυναμία αναπαραγωγής αντιγράφων λογίζεται ως μη διαφύλαξη των σχετικών φορολογικών στοιχείων.

Τα δελτία των παραγράφων 2.1, 2.2, 2.3, 2.4 και 2.5 εντάσσονται στο πεδίο των πληροφοριών που αναφέρονται στο άρθρο 10 της ΚΥΑ Φ2-1617/07-12-2010 των Υπουργών Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας και Υποδομών, Μεταφορών και δικτύων, υποκείμενα ομοίως στην υποχρέωση δυνατότητας ηλεκτρονικής μετάδοσής τους.

5. Κυρώσεις

Για τις παραβάσεις των διατάξεων της παρούσας επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α') και του άρθρου 10 του ν. 1809/1988 (ΦΕΚ 222 Α').

6. Τελικές και μεταβατικές διατάξεις

6.1. Το είδος του καυσίμου αναγράφεται όπως ορίζεται στην Κ.Υ.Α. Φ2-1617/07-12-2010 (ΦΕΚ 1980 Β'). Ο όγκος (ποσότητα) καυσίμου μετράται σε λίτρα (lt). Η θερμοκρασία μετράται σε βαθμούς Κελσίου (ο C).

6.2. Από τις διατάξεις της παρούσας δεν θίγονται οι επιπλέον υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις της Δ33Α5055143ΕΞ/31-12-2010 (ΦΕΚ 2047 Β΄) Υπουργικής Απόφασης.»

Επειδή, ο Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. **5104/2024** ΦΕΚ Α΄58/19-04-2024), ορίζει στο **άρθρο 27** ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά 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..» και στο **άρθρο 33**, ότι : «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφο 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. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.» Επίσης ο ίδιος ως άνω Κώδικας ορίζει στο **άρθρο 76**, ότι : «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.» και στο **άρθρο 77**, 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, με τις διατάξεις του **άρθρου 21** του ν. **4172/2013**, ορίζεται ότι : «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.[...] Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική

επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.»

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 22 του ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι : «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του επόμενου άρθρου του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της πραγματικής, στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή ο Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (**ν. 2859/2000**) (ΦΕΚ Α'248/7-11-2000), όπως αυτός ισχύει τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους, (01/01/-31/12/2018 και 01/01/-31/12/2019), ορίζει στο **στο άρθρο 2 παρ.1** ότι: «Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα [...]», **στο άρθρο 3** ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, [...]», **στο άρθρο 30** ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποδόσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.[...]. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά τα μέρη που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο [...] 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

- α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων,
- β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινόπνευματων ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,
- γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,
- δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,

ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά....»,

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (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, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι: «1. Στα 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 ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Με την αριθ. 266/02-05-2024 εντολή διενεργήθηκε μερικός έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα με αντικείμενο εργασιών το λιανικό εμπόριο (πρατήριο) βενζίνης και πετρελαίου κίνησης. Στο εν λόγω πρατήριο είχε εγκατασταθεί το ολοκληρωμένο σύστημα εισροών – εκροών καυσίμων και εξέδιδε τις Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης (Α.Λ.Π.), μέσω Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. (φορολογικού μηχανισμού). Στα πλαίσια των ελεγκτικών επαληθεύσεων των δεδομένων των λογιστικών αρχείων, η φορολογική αρχή προέβη σε έλεγχο κλειστής αποθήκης τεσσάρων καυσίμων, (αμόλυβδης βενζίνης, πετρελαίου κίνησης, πετρελαίου θέρμανσης και πετρελαίου κίνησης αυξημένων δυνατοτήτων) τα οποία παρακολουθούνται από το σύστημα εισροών- εκροών, καθώς και στην κλειστή αποθήκη για το είδος

υγραέριο, το οποίο δεν εντάσσεται στο ως άνω σύστημα. Από την ελεγκτική αυτή μέθοδο διαπιστώθηκαν διαφορές στις πωληθείσες ποσότητες όλων των ειδών, τόσο αυτών που παρακολουθούνται από το σύστημα εισροών -εκροών, όσο και για το υγραέριο, ως εξής :

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΟΣΟΤΗΤΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ – ΕΚΡΟΩΝ 2018							
ΕΙΔΟΣ	ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΣΥΣΤΗΜ. ΕΙΣΡΟΩΝ – ΕΚΡΟΩΝ ΣΕ ΛΙΤΡΑ (Α)	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΣΕ ΛΙΤΡΑ (Β)	ΑΠ/ΓΡΑΦ ΛΗΞΗΣ ΣΕ ΛΙΤΡΑ (Γ)	ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ + ΑΓΟΡΕΣ - ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΣΕ ΛΙΤΡΑ (Δ)=(Α)+(Β)- (Γ)	ΕΚΡΟΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΣΕ ΛΙΤΡΑ (Ε)	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ – ΕΚΡΟΩΝ ΣΕ ΛΙΤΡΑ (ΣΤ)= (Δ)-(Ε)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΟΚΛΙΣΗΣ
UNL ΑΜΟΛΥΒΔΗ ΒΕΝΖΙΝΗ	3.233,00	207.062,00	3.176,00	207.119,00	205.083,06	2.035,94	0,98%
UNL ΠΕΤΡΕΛΑΙΟ ΚΙΝΗΣΗΣ	2.223,25	132.148,00	3.368,00	131.003,25	129.748,26	1.254,99	0,94%
ΔΗ ΠΕΤΡΕΛΑΙΟ ΘΕΡΜΑΝΣΗΣ	1.101,08	109.672,00	3.088,00	107.685,08	107.315,89	369,19	0,34%
DUL ΠΕΤΡΕΛΑΙΟ ΚΙΝΗΣΗΣ ULTIMATE	0,00	62.860,00	2.597,00	60.263,00	59.628,88	634,12	1,05%

Για το υγραέριο πραγματοποιήθηκε κλειστή αποθήκη και διαπιστώθηκαν οι παρακάτω διαφορές για το φορολογικό έτος 2018 :

ΣΥΝ ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ (ΛΙΤΡΑ)	66.229,00
ΜΕΙΟΝ ΑΠΟΓΡΑΦΗΣ ΛΗΞΗΣ	3.780,00
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΠΩΛΗΘΕΙΣΑ ΠΟΣΟΤΗΤΑ	64.969,00
ΜΕΣΗ ΤΙΜΗ ΠΩΛΗΣΗΣ	0,78
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ	50.675,82
ΔΗΛΩΘΕΙΣΕΣ ΠΩΛΗΣΕΙΣ	43.226,91
ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗ ΥΓΡΑΕΡΙΟΥ	7.448,91

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΟΣΟΤΗΤΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ – ΕΚΡΟΩΝ 2019							
ΕΙΔΟΣ	ΙΣΟΖΥΓΙΟ ΣΥΣΤΗΜ. ΕΙΣΡΟΩΝ – ΕΚΡΟΩΝ ΣΕ ΛΙΤΡΑ (Α)	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΣΕ ΛΙΤΡΑ (Β)	ΑΠ/ΓΡΑΦ ΛΗΞΗΣ ΣΕ ΛΙΤΡΑ (Γ)	ΑΡΧΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ + ΑΓΟΡΕΣ- ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑ ΣΕ ΛΙΤΡΑ (Δ)=(Α)+(Β)- (Γ)	ΕΚΡΟΕΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΑΠΟ ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΣΕ ΛΙΤΡΑ (Ε)	ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΟΣΟΤΗΤΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ – ΕΚΡΟΩΝ ΣΕ ΛΙΤΡΑ (ΣΤ)=(Δ)-(Ε)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΠΟΚΛΙΣΗΣ
UNL ΑΜΟΛΥΒΔΗ BENZINΗ	3.176,00	213.484,00	3.315,93	213.344,07	211.274,83	2.069,24	0.96%
UNL ΠΕΤΡΕΛΑΙΟ ΚΙΝΗΣΗΣ	3.368,00	118.482,00	3.159,11	118.690,89	117.687,03	1.003,86	0,84%
ΔΗ ΠΕΤΡΕΛΑΙΟ ΘΕΡΜΑΝΣΗΣ	3.088,00	117.579,00	2.614,00	118.053,00	117.647,78	405,22	0,34%
DUL ΠΕΤΡΕΛΑΙΟ ΚΙΝΗΣΗΣ ULTIMATE	2.597,00	67.021,00	2.793,27	66.824,73	65.264,80	1.559,93	2,33%

Σημειώνεται ότι ο υπολογισμός των αποκλίσεων ανά χρήση, και ανά είδος καυσίμου, έγινε με την επιφύλαξη ότι οι ποσότητες είναι υπολογισμένες σε Φ.Θ.

Επίσης στην από 17/12/2024 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος σημειώνεται ότι επειδή οι αποκλίσεις στο πετρέλαιο θέρμανσης ήταν πολύ μικρές, δεν προσδιορίστηκαν αποκρυβέντα έσοδα από το είδος αυτό και στα δύο ελεγχόμενα έτη.

Στη συνέχεια προσδιορίστηκαν τα έσοδα από τις αποκλίσεις των ειδών, με βάση τη μέση τιμή του κάθε είδους, όπως προέκυψε από το σύστημα εισροών – εκροών καυσίμων ως ακολούθως :

	Φορολογικό έτος 2018			Φορολογικό έτος 2019		
ΕΙΔΟΣ	Αποκλίσεις 2018	Μέση τιμή πώλησης	Αποκρυβέντα έσοδα	Αποκλίσεις 2019	Μέση τιμή πώλησης	Αποκρυβέντα έσοδα
UNL ΑΜΟΛΥΒΔΗ BENZINΗ	2.035,94	1,40	2.848,92	2.069,24	1,38	2.855,55

UNL ΠΕΤΡΕΛΑΙΟ ΚΙΝΗΣΗΣ	1.254,99	1,18	1.480,88	1.003,86	1,16	1.164,48
DUL ΠΕΤΡΕΛΑΙΟ ΚΙΝΗΣΗΣ	634,12	1,25	792,65	1.559,93	1,21	1.886,66
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΟ ΑΠΟΚΛΙΣΕΙΣ			5.122,45			5.906,69

Ακολούθως ο έλεγχος προσδιόρισε τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη, ως κάτωθι:

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	Φορολογικό έτος 2018	Φορολογικό έτος 2019
Ακαθάριστα έσοδα εμπορίας	651.250,27	665.087,28
Πλέον αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα πετρελαιοειδών	5.122,45	5.906,69
Πλέον αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα υγραερίου κλειστής αποθήκης	7.408,91	
Πλέον αποκρυβέντα έσοδα υγραερίου παραβάσεων	1.102,73	
Πλέον ακαθάριστα έσοδα διαφορών συστήματος εισροών – εκροών	4.974,87	
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου εμπορίας	669.859,23	670.993,97
Ακαθάριστα έσοδα πλυντηρίου	755,25	1.622,60
Πλέον αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα	4,84	
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου παροχής υπηρεσιών	760,09	1.622,60
Γενικό σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου	670.619,32	672.616,57

ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	Φορολογικό έτος 2018	Φορολογικό έτος 2019
Κέρδη βάσει δήλωσης	18.039,82	28.136,69
Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες	3.250,00	
Καθαρά κέρδη δήλωσης	21.289,82	

Πλέον		
Αποκρυβέντα έσοδα ελέγχου	18.613,80	5.906,69
Λογιστικές διαφορές ελέγχου	8.853,43	8.068,96
Διαφορές απογραφής	2.220,20	
Καθαρά κέρδη ελέγχου	50.977,25	42.112,34

Ο προσφεύγων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει ότι οι διαπιστώσεις του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αντικειμενικές, με αποτέλεσμα να μην τεκμηριώνεται από τις εκθέσεις ελέγχου η διάπραξη της παράβασης των αποκρυβέντων ακαθαρίστων εσόδων.

Ειδικότερα υποστηρίζει ότι η φορολογική αρχή: α) δεν προσδιορίζει με αποδεκτό τρόπο, πως προκύπτουν τα επιπλέον ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του, καθότι το σύστημα εισροών – εκροών καυσίμων δεν επιδέχεται καμία παρέμβαση από τον χρήστη, ενώ καμία ποσότητα δεν εξέρχεται από τις αντλίες του συστήματος, προς διάθεση, χωρίς να καταγραφεί, το δε φορολογικό παραστατικό που περιέχει στοιχεία είδους, ποσότητας και αξίας του πωλουμένου καυσίμου, εκδίδεται αυτόματα και η ημερήσια αναφορά εκροών (Ζ), διαβιβάζεται στην ΑΑΔΕ αυτοματοποιημένα μέσω της εφαρμογής e-send, β) Οι υψηλές θερμοκρασίες (ήτοι σημαντικά μεγαλύτερες των 15 βαθμών κελσίου) ενισχύουν τις αντικειμενικές αδυναμίες του συστήματος ΕΙΣ-ΕΚΡ και κατ' επέκταση τις εποχικές αποκλίσεις της χιλιοστομετρικής διάταξης ελέγχου στάθμης των δεξαμενών, γ) δεν έλαβε υπόψη άλλους παράγοντες που επηρεάζουν την ποσότητα, όπως τεχνικές αδυναμίες επακριβούς ογκομέτρησης των διακινουμένων μέσω του συστήματος ποσοτήτων υγρών καυσίμων, για τις οποίες αδυναμίες και εν γένει προβλήματα η φορολογική αρχή έχει σαφή γνώση τα τελευταία χρόνια (βλ. Σχετικό 6) συνεπώς αποδεικνύεται ότι δεν έχει καμία ευθύνη, δ) επικαλείται αποκλίσεις σε ποσοστό 0,85 % και 0,97% για τις χρήσεις 2018 και 2019 αντίστοιχα, ποσοστά σαφώς μικρότερα σε σύγκριση με τα αποδεκτά από την ισχύουσα νομοθεσία κατά την οποία ανοχές/αποκλίσεις του συστήματος ΕΙΣ-ΕΚΡ που φθάνουν το 1,5% σε θερμοκρασία 15 βαθμών κελσίου. Επισημαίνει δε, ότι με βάση σχετική έκθεση ελέγχου που διενεργήθηκε στο πρατήριο του από την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, για την περίοδο από 1/1/2023 - 31/12/2023, η οποία ελεγκτική Υπηρεσία διεξήγαγε λεπτομερή επιτόπιο έλεγχο (και όχι έλεγχο γραφείου, όπως εν προκειμένω) όπου χαρακτηριστικά αναφέρεται για την ατομική του επιχείρηση: «Από την ποσοτική καταμέτρηση των καυσίμων και την αντιπαραβολή των καταμετρημένων ποσοτήτων με τις ενδείξεις του συστήματος εισροών-εκροών, δεν διαπιστώθηκε απόκλιση μεγαλύτερη του οριζόμενου επιτρεπομένου σφάλματος ποσοστό 1,5 %, ενώ ομοίως, στην αρ. ΔΕΔΑπόφαση, αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι «η μέτρηση στις πωλήσεις του Πετρελαίου Θέρμανσης από 01/01/2018 έως 14/11/2018 βάσει συστήματος (..) έγινε σε πραγματική θερμοκρασία. Ο έλεγχος (..) όφειλε να αναγάγει και αυτή σε θερμοκρασία 15°C όπως λαμβάνονται υπόψη όλες οι άλλες μετρήσεις, πράγμα το οποίο δεν έγινε. Η παραπάνω μετατροπή έγινε αργότερα στην Υπηρεσία τους και διαπίστωσαν ότι δεν υφίσταται διαφορά μεγαλύτερη του ποσοστού των 1,5%

(δικαιολογημένη απόκλιση), όπως αναγράφουν στην από 15/02/2019 έκθεση ελέγχου της υπηρεσίας τους και δεν υφίσταται αδικαιολόγητη διαφορά».

Με βάση τα ως άνω αιτείται να αναγνωριστούν, για την ατομική του επιχείρηση, όλες οι (μικρότερες του 1,5%) διαφορές, ως αποκλίσεις οφειλόμενες στις αντικειμενικές αδυναμίες ακριβούς μέτρησης της στάθμης των εκάστοτε ευρισκομένων εντός των δεξαμενών ποσοτήτων καυσίμων και όχι ως πωλήσεις εμπορευμάτων χωρίς την έκδοση παραστατικών.

Επίσης, επικαλείται ότι η αιτιολογία σε ότι αφορά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων με την έμμεση μέθοδο ελέγχου της «αρχής των αναλογιών» είναι ελαττωματική και αόριστη, γεγονός που καθιστά τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, Φ.Π.Α. και προστίμου άκυρες.

Επειδή, με βάση τις αναφερθείσες ως άνω διατάξεις και τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και ειδικότερα:

1) Τη με αριθ. Φ2-1617/07-12-2010 Κοινή Υπουργική Απόφαση (Κ.Υ.Α.) των Υπουργών Οικονομίας, Ανταγωνιστικότητας και Ναυτιλίας και Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων (Β1 1980), που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση των ως άνω νομοθετικών διατάξεων, το μέγιστο επιτρεπόμενο σφάλμα στο ισοζύγιο εισροών εκροών στους 15°C, ορίζεται $\pm 1,5\%$, συμπεριλαμβανομένων όλων των αβεβαιοτήτων των μετρήσεων του συστήματος, ενώ μεγαλύτερα χρονικά διαστήματα και διακινούμενες ποσότητες, θα ελέγχονται ώστε να ανιχνεύεται η πλέον σταθερή συμπεριφορά των σφαλμάτων και σε περίπτωση που αθροιστικά ποσότητες μεγαλύτερες των 1000 L, υπερβαίνουν το 1,5%, τότε χρειάζεται έρευνα για τη πηγή των αποκλίσεων (π.χ. έλεγχος ογκομέτρησης εάν αυτή δεν έχει συμβεί κατά αποδεδειγμένα ορθό τρόπο, έλεγχος ράβδων μέτρησης στάθμης, έλεγχος ογκομετρικής απόδοσης αντλιών κ.λπ.) και λήψη κατάλληλων μέτρων),

2) Το με αριθ. Πρωτ.έγγραφο του Υπουργείου Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας, Υποδομών Μεταφορών και Δικτύων, παροχής διευκρινήσεων σχετικά με τα συστήματα εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων της Χώρας, στο οποίο αναφέρεται ότι οι έλεγχοι ισοζυγίων στα πρατήρια υγρών καυσίμων θα πρέπει να διενεργούνται με βάση τις επιτρεπόμενες αποκλίσεις και τους όρους ελέγχου και επιβεβαίωσης του σφάλματος που αναφέρονται στην προαναφερθείσα ΚΥΑ Φ2-1617.

3) Τη με Α. 1176/2024 Κοινή Απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών και των Υφυπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, Υποδομών και Μεταφορών, Περιβάλλοντος και Ενέργειας και Ανάπτυξης και του Διοικητή της ΑΑΔΕ, η οποία ισχύει από τις 6/12/2024 και εφεξής, με την οποία ορίζεται στο άρθρο 7, ότι μέγιστο επιτρεπόμενο σφάλμα στο ημερήσιο ισοζύγιο εισροών εκροών και για ημερήσια κίνηση καυσίμου μέχρι 10.000 λίτρα, στους 15oC $\pm 1,5\%$, συμπεριλαμβανομένων όλων των αβεβαιοτήτων των μετρήσεων του συστήματος, συναρτώμενο από την ποσότητα του καυσίμου που έχει διακινηθεί, ενώ για ημερήσιες κινήσεις καυσίμου άνω των 10.000 λίτρων ισχύουν τα μέγιστα επιτρεπόμενα σφάλματα ως εξής : Μέχρι 10.000 λίτρα, μέγιστο σφάλμα συγκεντρωτικού ισοζυγίου

εισροών -εκροών 1,5%, από 10.001 μέχρι 20.000 λίτρα, $\pm 1,0\%$, από 20.001 μέχρι 40.000 λίτρα $\pm 0,75\%$ και πάνω από 40.000 λίτρα, μέγιστο σφάλμα συγκεντρωτικού ισοζυγίου εισροών -εκροών $\pm 0,5\%$

4) Την ως άνω με αριθ. Α. 1176/2024 Κοινή Απόφαση, με την οποία επιπλέον ορίζεται ότι, ως μέγιστο σφάλμα συγκεντρωτικού ισοζυγίου, για μια εξεταζόμενη χρονική περίοδο, ορίζεται ως η συνολική απόκλιση του ισοζυγίου εισροών εκροών της περιόδου αυτής, ανά τύπο καυσίμου σε λίτρα, σε θερμοκρασία αναγωγής 15°C, ενώ αποκλίσεις πέραν των καθοριζόμενων ορίων, θα αποτελούν κριτήριο διενέργειας επιπλέον ελέγχων για τη πηγή των αποκλίσεων (π.χ. έλεγχος ογκομέτρησης εάν αυτή δεν έχει πραγματοποιηθεί κατά αποδεδειγμένα ορθό τρόπο, έλεγχος ράβδων μέτρησης στάθμης, έλεγχος ογκομετρικής απόδοσης αντλιών κ.λπ.) και λήψη κατάλληλων μέτρων. Σε περίπτωση που κατόπιν ελέγχων προκύψει ότι οι αποκλίσεις δε δικαιολογούνται από τις αβεβαιότητες των μετρήσεων του συστήματος, θα επιβάλλονται οι προβλεπόμενες κυρώσεις,

5) Την από 16/10/2023 έκθεση επιτόπιου ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης (σχετ. 5), η οποία συντάχθηκε κατόπιν επιτόπιου ελέγχου στην επιχείρηση του προσφεύγοντος την 13/09/2023, στην οποία μεταξύ άλλων αναφέρεται ότι από την ποσοτική καταμέτρηση των καυσίμων και την αντιπαραβολή των καταμετρημένων ποσοτήτων με τις ενδείξεις του συστήματος εισροών – εκροών, δε διαπιστώθηκε απόκλιση μεγαλύτερη του οριζόμενου επιτρεπόμενου σφάλματος (ποσοστό 1,5%).

6) Το γεγονός ότι ο έλεγχος, ο οποίος διενεργήθηκε στα γραφεία της φορολογικής αρχής, έλαβε υπόψη ως μέγιστο επιτρεπόμενο σφάλμα συγκεντρωτικού ισοζυγίου το ποσοστό $\pm 0,5\%$, χωρίς ωστόσο να δικαιολογήσει το ως άνω ποσοστό, ενώ σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ισχύουσα Φ2 - 1617/07-12-2010 και Α. 1176/5-12-2024 νέα Κοινή Υπουργική Απόφαση, η ελεγκτική αρχή θα πρέπει να διενεργήσει επιπλέον ελέγχους για την πηγή των αποκλίσεων (πχ έλεγχος ογκομέτρησης εάν αυτή δεν έχει πραγματοποιηθεί κατά αποδεδειγμένα ορθό τρόπο, έλεγχος ράβδων μέτρησης στάθμης, έλεγχος ογκομετρικής απόδοσης αντλιών κ.λπ.), και σε περίπτωση που αυτές δε δικαιολογούνται να επιβάλλει τις διοικητικές κυρώσεις, κρίνουμε ότι θα πρέπει να αναγνωριστούν για την ατομική του επιχείρηση όλες οι διαφορές που είναι μικρότερες του 1,5%, ως αποκλίσεις, που οφείλονται στις αντικειμενικές αδυναμίες ακριβούς μέτρησης της στάθμης των εκάστοτε ευρισκομένων εντός των δεξαμενών ποσοτήτων καυσίμων, η Υπηρεσία μας κρίνει, ότι θα πρέπει να αναγνωριστούν, για την ατομική του επιχείρηση, όλες οι (μικρότερες του 1,5%) διαφορές, ήτοι, όλες οι διαφορές συνολικής αξίας 5.122,45€ για το φορολογικό έτος 2018 και διαφορές συνολικής αξίας 4.020,03€ για το φορολογικό έτος 2019, και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός.

Επειδή, περαιτέρω, από την από 17/12/2024 έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι, παρότι η φορολογική αρχή επικαλείται τη μέθοδο της αρχής των αναλογιών (περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 27 του ν. 4172/2013), ωστόσο, όπως προκύπτει από την από 17/12/2024 έκθεση ελέγχου, η εν λόγω μέθοδος δεν εφαρμόστηκε, αλλά τα ακαθάριστα έσοδα του ελέγχου προσδιορίστηκαν με τις γενικές διατάξεις

κατόπιν εφαρμογής της μεθόδου της κλειστής αποθήκης. Ενόψει των ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί περί μη πλήρωσης των προϋποθέσεων για την εφαρμογή της έμμεσης τεχνικής ελέγχου και παράβασης νομοθετικής εξουσιοδότησης ως προς την εφαρμογή της, θα πρέπει να απορριφθούν ως αλυσιτελείς.

Κατόπιν των ανωτέρω, τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη, καθώς και οι φορολογητέες εκροές και ο φόρος εκροών επαναπροσδιορίζονται με την παρούσα ως εξής :

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Φορολογικό έτος 2018	Φορολογικό έτος 2019
Ακαθάριστα έσοδα εμπορίας	651.250,27	665.087,28
Πλέον αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα πετρελαιοειδών	-	1.886,66
Πλέον αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα υγραερίου κλειστής αποθήκης	7.408,91	
Πλέον αποκρυβέντα έσοδα υγραερίου παραβάσεων	1.102,73	
Πλέον ακαθάριστα έσοδα διαφορών συστήματος εισροών – εκροών λόγω μη καταχώρισης εσόδων	4.974,87	
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου εμπορίας	664.736,78	666.973,94
Ακαθάριστα έσοδα πλυντηρίου	755,25	1.622,60
Πλέον αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα	4,84	
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου παροχής υπηρεσιών	760,09	1.622,60
Γενικό σύνολο ακαθαρίστων εσόδων ελέγχου	665.496,87	668.596,54

ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	Φορολογικό έτος 2018	Φορολογικό έτος 2019
Κέρδη βάσει δήλωσης	18.039,82	28.136,69
Πλέον δαπάνες μη εκπιπτόμενες	3.250,00	
Καθαρά κέρδη δήλωσης	21.289,82	
Πλέον		
Αποκρυβέντα έσοδα ελέγχου	13.491,35	1.886,66
Λογιστικές διαφορές ελέγχου	8.853,43	8.068,96
Διαφορές απογραφής	2.220,20	
Καθαρά κέρδη ελέγχου	45.854,80	38.092,31

	Φορολογικό έτος 2018	Φορολογικό έτος 2019
Φορολογητέες εκροές βάσει απόφασης	665.439,61	668.313,23
Φόρος εκροών βάσει απόφασης	159.705,51	160.395,18

Επειδή, περαιτέρω, οι λοιπές διαπιστώσεις του ελέγχου ως προς τις λογιστικές διαφορές εισοδήματος και οι μη αναγνωρισθείσες φορολογητέες εισροές, αναλύονται στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου (εισοδήματος και ΦΠΑ), και στις αναλυτικές καταστάσεις διαφορών που κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, και για τις οποίες δεν προβάλλεται κανένας ισχυρισμός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής τουμε **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση :

Επί της υπ' αρ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ – ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	651.948,26	670.562,06	665.439,61	13.491,35
Αξία φορολογητέων εισροών	625.457,12	615.857,72	615.857,72	9.599,40
Φόρος εκροών	156.467,59	160.934,90	159.705,51	3.237,92
Υπόλοιπο φόρου εισροών	156.563,06	154.808,52	154.808,52	1.754,54
Πιστωτικό υπόλοιπο	95,47			95,47
Χρεωστικό υπόλοιπο		6.126,38	4.896,99	4.896,99
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013		1.427,52	1.427,10 ¹	1.427,10
Σύνολο φόρου για καταβολή		7.553,90	6.324,09	6324,09
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	95,47			95,47

¹ 4.896.99x50%=2.448.50- 889,07 (πρόστιμο μη έκδοσης βάσει της 947/2024 πράξης) -132,33 (πρόστιμο μη έκδοσης ΥΕΔΔΕ)

Επί της υπ' αρ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2019-31/12/2019

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ – ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	666.426,57	672.333,26	668.313,23	1.886,66
Αξία φορολογητέων εισροών	629.678,93	612.833,47	612.833,47	16.845,46
Φόρος εκροών	159.942,38	161.359,98	160.395,18	452,80
Υπόλοιπο φόρου εισροών	160.912,58	156.889,56	156.889,56	4.023,02
Πιστωτικό υπόλοιπο	970,20			970,20
Χρεωστικό υπόλοιπο		4.470,42	3.505,62	3.505,62
Πρόστιμο άρθρου 58Α ν.4174/2013		1.526,41	1.526,41 ²	1.526,41
Σύνολο φόρου για καταβολή		5.996,83	5.032,03	5.032,03
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	970,20			970,20

Επί της υπ' αρ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος / πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2018

Ανάλυση	Εκκαθάριση δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018			
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	21.683,14	51.370,57	46.248,12	24.564,98
Φόρος κλίμακας	4.833,04	15.998,75	13.693,66	8.860,62
Φόρος που παρακρατήθηκε	8.732,04	8.732,04	8.732,04	
Κύριος φόρος	-3.899,00	7.266,71	4.961,62	8.860,62
Προκαταβολή φόρου	4.774,05	4.774,05	4.774,05	
Συνολικό ποσό φόρου	875,05	12.040,76	9.735,67	8.860,62
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013		5.582,86	4.430,31	4.430,31
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	260,16	2.178,79	1.794,60	1.534,44
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Συνολικό ποσό φόρου	1.785,21	20.452,41	16.610,58	14.825,37

² 3.505,62X50%=1.752,81 -226.40 (πρόστιμο μη έκδοσης βάσει της 947/2024 πράξης)

Επί της υπ' αρ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος /
πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2019

Ανάλυση	Εκκαθάριση δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019			
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	28.530,29	42.505,94	38.485,91	9.955,62
Φόρος κλίμακας	6.818,68	12.009,59	10.498,83	3.680,15
Φόρος που παρακρατήθηκε	4.774,14	4.774,14	4.774,14	
Κύριος φόρος	2.044,54	7.235,45	5.724,69	3.680,15
Προκαταβολή φόρου	3.379,82	3.379,82	3.379,82	
Συνολικό ποσό φόρου	5.424,36	10.615,27	9.104,51	3.680,15
Πρόστιμο άρθρου 58 ν. 4174/2013		2.595,46	1.840,07	1.840,07
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	602,51	1.513,95	1.227,58	625,07
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Συνολικό ποσό φόρου	6.676,87	15.374,68	12.822,16	6.145,29

Τα ποσά των ως άνω φορολογικών οφειλών επιβαρύνονται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του 5104/2024.

Επί της υπ' αρ.πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΔ φορολογικού έτους 2018, πρόστιμο 100,00€

Επί της υπ' αρ. 947/..... πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν.4987/2022 φορολογικών ετών 2018 και 2019

	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Συνολική καθαρή αξία	18.438,08 ³	9.295,57 ⁴
Αξία ΦΠΑ	4.425,14	2.230,94
πρόστιμο μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων άρθρου 58 ^Α του ν. 4987/2022 (50%)	2.212,57	1.115,47
πρόστιμο μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων άρθρου 58^Α του ν. 4987/2022 (100%) λόγω υποτροπής	4.425,14	2.230,94

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον 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

α.α.

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.

³ 12.531,36€ για το φορολογικό έτος 2018 και 5.906,69€ για το φορολογικό έτος 2019

⁴ 7.408,91€ για το φορολογικό έτος 2018 και 1.886,66€ για το φορολογικό έτος 2019