



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45- Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

Θεσσαλονίκη 28-9-2015

Αριθμός απόφασης:122

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του πδ 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς

Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του-ΑΦΜ, με έδρα το, κατά της υπ' αριθμ.-2015 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ τ... Προϊσταμέν... της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 έως 31/12/2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθμ.-2015 Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος τ... Προϊσταμέν... της Δ.Ο.Υ., διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 έως 31/12/2013, της οποίας ζητείται η ακύρωση, και την από-2015. οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

6. Την από 14-9-2015 εισήγηση του τμήματος επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης-2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του-ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ.-2015 προσβαλλόμενη Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ τ... Προϊσταμέν... της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού κύριος φόρος ύψους 1.599,22€, πλέον πρόσθετων φόρων ανακρίβειας ύψους 845,33€, ήτοι συνολικού ποσού **2.444,55€**, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2013 έως 31/12/2013 σύμφωνα με τις διατάξεις του κώδικα ΦΠΑ και τις διατάξεις των άρθρων 2, 23, 25, 28, 30, 34, 37 & 66 του Ν. 4174/2013 Κ.Φ.Δ., καθόσον κατά τον έλεγχο που διενεργήθηκε, όπως προκύπτει από την από-2015. έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

A) Έκπτωση ΦΠΑ ύψους 29,92€ επί δαπανών καθαρής αξίας 130,08€, για τις οποίες δεν εκδόθηκε νόμιμο φορολογικό στοιχείο σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4093/2012 ΚΦΑΣ. Η έκπτωση δε αυτή διενεργήθηκε κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32§1 περ. β' του Ν. 2859/2000 περί ΦΠΑ.

B) Έκπτωση ΦΠΑ ύψους 1.183,89€ επί δαπανών αγοράς πετρελαίου κίνησης καθαρής αξίας 5.147,37€, για τις οποίες εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία (ΤΠ-ΔΑ) χωρίς την αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 6§11 Ν. 4093/12 ΚΦΑΣ και της 3727/1990 απόφασης του ΣτΕ. Η έκπτωση δε αυτή διενεργήθηκε κατά παράβαση

των διατάξεων του άρθρου 30§1 του Ν. 2859/2000 περί ΦΠΑ, εφόσον δεν αποδεικνύεται ότι τα εν λόγω αγαθά χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων,

ήτοι συνολική έκπτωση ΦΠΑ δαπανών 1.213,81€, καθαρής αξίας 5.277,45€, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32§1 περ. β' και 30§1 του Ν. 2859/2000 περί ΦΠΑ.

Δ) Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων πώλησης και συγκεκριμένα μη τιμολόγηση των αριθμ. 929/20-5-2013, 957/12-10-2013, 960/1-11-2013 δελτίων αποστολής **ύψους 2.345,00€**, αξία που προσauξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχ/σης πέραν των κυρώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΦΑΣ (Ν. 4093/2012), εφόσον λογίζεται ως αποκρυβείσα ύλη, καθώς και τις φορολογητέες εκροές της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, επί των οποίων υπολογίζεται το ποσό ΦΠΑ ύψους 304,85€, υπολογιζόμενο με τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ που ισχύει για τα καυσόξυλα σύμφωνα με το ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ-Αγαθά και υπηρεσίες που υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε με βάση την με ημερομηνία θεώρησης 3/4/2015 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ τ... Προϊσταμέν... της Δ.Ο.Υ., κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της αριθμ.-2014 εντολής μερικού ελέγχου της εν λόγω Δ.Ο.Υ.

Ο προσφεύγων συνεταιρισμός, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ τ... Προϊσταμέν... της Δ.Ο.Υ., ως νομικά πλημμελούς και συνεπώς ακυρωτέας προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Όσον αφορά την μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αναφέρει ότι τα αριθμ. 929/20-5-2013, 957/12-10-2013, 960/1-11-2013 δελτία αποστολής **ύψους 2.345,00€**, που εκδόθηκαν, δεν αφορούσαν πώληση αγαθών, αλλά μεταφορά των ξύλων από το χώρο κοπής στο χώρο συγκέντρωσης και συνεπώς εσφαλμένα εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη χωρίς να αιτιολογεί την ύπαρξη πωλήσεως των αγαθών αυτών.

2. Εσφαλμένα η προσβαλλόμενη οριστική πράξη δεν αναγνώρισε τις δαπάνες αγοράς πετρελαίου κίνησης, εφόσον γι' αυτές εκδόθηκαν νόμιμα παραστατικά, καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία και είναι παραγωγικές δαπάνες, εφόσον το πετρέλαιο κίνησης χρησιμοποιείται στην κίνηση των μηχανημάτων κοπής των δέντρων και την κίνηση του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου της επιχ/σης και σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 ο φόρος που αναλογεί εκπίπτει από το φόρο εκροών.

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 6 "Τιμολόγηση Συναλλαγών" του Ν. 4093/2012 ΚΦΑΣ ορίζεται ότι: «§1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματός του και για λογαριασμό

του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα».

Στη συνέχεια **στην § 11 του ίδιου άρθρου** ορίζεται: « **11.** Ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α. Οι παρεχόμενες εκπώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και προστίθεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής ή της αμοιβής. Επί αγοράς ηρτημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί. Ειδικά επί παροχής ιατρικών υπηρεσιών το είδος αυτών αναγράφεται κατά γενική κατηγορία».

Επειδή στην ΠΟΛ. 1004/4-1-2013 “Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4093/2012 ΚΦΑΣ” ορίζεται ότι: «6. Για την αγορά μη εμπορευσίμων αγαθών (αναλώσιμων) και τη λήψη υπηρεσιών, μπορεί όπως αντίστοιχα προβλεπόταν και στον προϊσχύοντα Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), να γίνεται χρήση **Απόδειξης Λιανικής** (για πώληση αγαθών ή για παροχή υπηρεσιών), **με αύξηση του σχετικού ορίου αξίας των αγαθών από πενήντα (50) ευρώ σε εκατό (100) ευρώ.**»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 5 §5 του Ν. 4093/2012 ΚΦΑΣ ορίζεται ότι: ..

5. Στο δελτίο αποστολής αναγράφονται:

- α) Τα στοιχεία του αποστολέα και παραλήπτη, όπως ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 6. Όταν τα αγαθά αποστέλλονται σε ιδιώτη αναγράφεται μόνο το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνσή του. Στο συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής, ως παραλήπτης, αναγράφεται η λέξη «Διάφοροι».
- β) Η ακριβής ώρα παράδοσης ή έναρξης της αποστολής, που σημειώνεται τουλάχιστον στο πρώτο αντίτυπο, με τετραψήφιο αριθμό.
- γ) **Ο αριθμός κυκλοφορίας** του πρώτου χρησιμοποιούμενου, κατά τη μεταφορά των αγαθών, φορτηγού αυτοκινήτου δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης ή το όνομα του πλωτού μέσου επί θαλάσσιων μεταφορών.
- δ) Ο τόπος από τον οποίο τα αγαθά αποστέλλονται, καθώς και ο τόπος προορισμού, όταν δε συμπίπτει με τη διεύθυνση του καταστήματος ή του υποκαταστήματος του αποστολέα και του καταστήματος του παραλήπτη, κατά περίπτωση.
- ε) Η ημερομηνία έκδοσης αυτού. Σε περίπτωση που το δελτίο αποστολής εκδίδεται για τη διακίνηση αγαθών με ενδιάμεσο σταθμό, αναγράφεται σε αυτό εκτός από την ημερομηνία και ώρα διακίνησής τους μέχρι τον ενδιάμεσο αυτό σταθμό και η ημερομηνία και η ώρα της κυρίως διακίνησής τους από τον σταθμό αυτό μέχρι το τελικό σημείο προορισμού τους.
- στ) Ο σκοπός της διακίνησης.
- ζ) Το είδος, η μονάδα μέτρησης, η ποσότητα κάθε είδους, το άθροισμα των ποσοτήτων των ειδών, αριθμητικώς και ολογράφως, ανεξάρτητα αν για τον προσδιορισμό της ποσότητας κάθε είδους

χρησιμοποιήθηκε η ίδια ή διαφορετική μονάδα μέτρησης. Δεν υπάρχει υποχρέωση αναγραφής του αθροίσματος των ποσοτήτων αριθμητικώς και ολογράφως όταν το δελτίο αποστολής εκδίδεται με τη χρήση ηλεκτρονικού υπολογιστή (Η/Υ).

η) Επί αποστολής αγαθών εκτός της χώρας με σκοπό την αποθήκευση και εν συνεχεία την πώληση, αναγράφεται και η αξία των αγαθών που αποστέλλονται.

θ) Ο αριθμός του τιμολογίου αγοράς ή πώλησης ηρτημένων καρπών.

Επειδή στην ΠΟΛ. 1009/4-1-2012 «Εγκατάσταση Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και διασφάλιση συναλλαγών μέσω αυτού» ορίζεται ότι:

«...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.

3.2. Στην περίπτωση που εφοδιάζονται με καύσιμα (βενζίνη, πετρέλαιο κίνησης) οχήματα επιτηδευματιών, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, δεν απαιτείται η έκδοση ιδιαίτερου δελτίου αποστολής - τιμολογίου πώλησης, εφόσον στην ανωτέρω απόδειξη **εκτυπώνεται και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία**. Ειδικά, στην περίπτωση αυτή, όταν η αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ απαιτείται και η αναγραφή του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη – επιτηδευματία.

Τα στοιχεία του πελάτη που αναφέρονται ανωτέρω (αριθμός κυκλοφορίας οχήματος, Α.Φ.Μ. αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία) καταχωρούνται πριν την έναρξη της παράδοσης του καυσίμου, μέσω του διασυνδεδεμένου με την Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. ηλεκτρονικού υπολογιστή

Επειδή στην ΠΟΛ. 1161/26-6-2013 “Οδηγίες για την εφαρμογή της Εγκατάστασης Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων” ορίζεται μεταξύ άλλων ότι:

«... 2. Μεμονωμένες πωλήσεις καυσίμων σε άλλους υπόχρεους συναλλαγών

Από τον συνδυασμό των διατάξεων των παραγράφων 3.2 και 3.6 της υπόψη Κ.Υ.Α., προκύπτουν οι εξής εναλλακτικοί τρόποι έκδοσης φορολογικών στοιχείων **για τις μεμονωμένες πωλήσεις καυσίμων σε άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών:**

1ος τρόπος: Έκδοση απόδειξης εσόδου στην οποία, κατά την έκδοσή της, με πληκτρολόγηση μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών - εκροών, **αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου** υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών **και εφόσον η αξία της συναλλαγής, προ**

Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ αναγράφεται και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, ενώ δεν απαιτείται με τον τρόπο αυτό και η έκδοση τιμολογίου.

2ος τρόπος: Έκδοση τιμολογίου, στο οποίο θα επισυνάπτεται η αυτόματα εκδιδόμενη απόδειξη εσόδου (στην οποία προφανώς δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών) και στο οποίο (τιμολόγιο) αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αριθμ.απόδειξης εσόδου».

Επισημαίνεται ότι, για τις ανωτέρω παραδόσεις καυσίμων στις εγκαταστάσεις των πρατηρίων, δεν απαιτείται η έκδοση και δελτίου αποστολής δεδομένου ότι, η σχετική υποχρέωση καλύπτεται από την εκδοθείσα απόδειξη εσόδου».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 2 “Τρόπος απεικόνισης συναλλαγών” του Ν. 4093/2012 ΚΦΑΣ ορίζεται ότι: «3. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Επειδή για να αφαιρεθεί μία δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης πρέπει η δαπάνη αυτή να **καλύπτεται με αποδεικτικό στοιχείο προβλεπόμενο από τον ΚΒΣ**, στην περίπτωση που επιβάλλεται από τον Κώδικα αυτό η έκδοση τέτοιου στοιχείου για τη συγκεκριμένη δαπάνη. Μόνο δε στην περίπτωση που δεν επιβάλλεται από τον ΚΦΣ η έκδοση συγκεκριμένου στοιχείου, η έκπτωση της δαπάνης μπορεί να γίνει με βάση οποιοδήποτε αποδεικτικό στοιχείο εκτιμώμενο από τη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια (ΣτΕ 6004/1996).

Επειδή με τον Ν. 4110/2013, ο οποίος ισχύει για την διαχειριστική περίοδο 2013, η παράγραφος 20 του άρθρου 31 Ν. 2238/94, , η οποία προέβλεπε την έκδοση αποφάσεων με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες (λίστα δαπανών) από ειδική γνωμοδοτική Επιτροπή κ.λπ., καταργήθηκε με την παράγραφο 43 του άρθρου 3 του ν. [4110/2013](#), και η κατάργησή της ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (ήτοι από 23/1/2013), σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου. Σημειώνεται όμως ότι οι Α.Υ.Ο. (Πολ. 1005/2005, 1028/2006, 1056/2007, 1106/2008, 1029/2006, 1057/2007, 1107/2008) εξακολουθούν να ισχύουν εφόσον δεν αντίκεινται στις διατάξεις του νόμου (Ν. 2238/94, όπως τροπ/κε με τον Ν. 4110/13).

Επειδή δαπάνη επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται από τη φορολογική αρχή ως εκπεστέα, εφόσον η τελευταία διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία, από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, δηλαδή είτε ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό. (**Σ.τ.Ε. 3727/1990** και 1823/1994).

Επειδή η αριθμ. 1003821/10037/Β0012/ΠΟΛ. 1005/14-1-2005 Απόφαση Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, η οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή της διάταξης της παραγράφου 15 του άρθρου 9 του ν. 3296/2004, και αναφέρεται στις δαπάνες εκείνες, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και των ελεύθερων

επαγγελματιών, πέραν αυτών που ρητά αναφέρονται στο άρθρο 31 του Ν. 2238/1994 είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες κατά τους διενεργούμενους φορολογικούς ελέγχους.

Επειδή στην ΠΟΛ. 1029/17-2-2006.... 6. Δαπάνη επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται από τη φορολογική αρχή ως εκπεστέα, εφόσον η τελευταία διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία, από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, δηλαδή είτε ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό. (Σ.τ.Ε. 3727/1990 και 1823/1994).

Επειδή ως γενικά έξοδα διαχείρισεως νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες οι οποίες, ενόψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν, κατά βάση, στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματός της, μη επιτρεπομένου στη φορολογική αρχή και τα διοικητικά δικαστήρια του ελέγχου της σκοπιμότητας ή του προσήκοντος μέτρου των δαπανών αυτών, τα οποία, ως εκ τούτου, **οφείλουν να ερευνούν κατ' ουσίαν εάν σε κάθε περίπτωση προκύπτει η αιτία και, περαιτέρω, η παραγωγικότητα των δαπανών**, καθώς και εάν η καταβολή των αντιστοίχων ποσών αποδεικνύεται από νόμιμα παραστατικά έγγραφα. Εξάλλου, στην έννοια των γενικών εξόδων διαχείρισεως εμπίπτουν, κατά την ως άνω διάταξη, όχι μόνο οι δαπάνες που καταβάλλονται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρεώσεως αλλά και οι καταβαλλόμενες οικειοθελώς, εφόσον είναι κατά τα ανωτέρω παραγωγικές (ΣτΕ 1602/2011).

Επειδή στην §1 του άρθρου 30 - Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου του Ν. 2859/2000 ΦΠΑ ορίζεται ότι: «1. (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 αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.»

Επειδή στην §1 περ. β' του άρθρου 32 - Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου του Ν. 2859/2000 ΦΠΑ ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων προέκυψαν παρατυπίες και παραλείψεις ως προς την τήρηση βιβλίων και στοιχείων. Συγκεκριμένα στην με ημερομηνία θεώρησης 3/4/2015 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ τ... Προϊσταμέν... της Δ.Ο.Υ. παρατίθενται πίνακες των συγκεκριμένων φορολογικών στοιχείων, που αντιστοιχούν σε δαπάνες της επιχ/σης, στο κεφάλαιο 6.2 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ στη σελίδα 11, για τις οποίες σύμφωνα με τις διατάξεις Ν. 2859/2000 δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, δεδομένου ότι:

- 1) Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, **εκδίδεται τιμολόγιο** και κάθε εγγραφή στα τηρούμενα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΦΑΣ. Συνεπώς για το **ΦΠΑ ύψους 29,92€ επί δαπανών καθαρής αξίας 130,08€**, για τις οποίες δεν εκδόθηκε νόμιμο φορολογικό στοιχείο σύμφωνα με τις διατάξεις ΚΦΑΣ, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του Ν. 2859/2000 περί ΦΠΑ.
- 2) για τις μεμονωμένες πωλήσεις καυσίμων σε άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, μετά την υποχρέωση **εγκατάστασης ολοκληρωμένου συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων για τη διασφάλιση συναλλαγών μέσω αυτού, εκδίδεται Απόδειξη εσόδου** και δεν απαιτείται η έκδοση ιδιαίτερου δελτίου αποστολής - τιμολογίου πώλησης, εφόσον στην ανωτέρω απόδειξη εσόδου εκτυπώνεται και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου πελάτη – επιτηδευματία. Εφόσον η αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ αναγράφεται και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών. Η υποχρέωση αναγραφής του αριθμού κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, προκύπτει από τον συνδυασμό των προαναφερόμενων διατάξεων και των ΠΟΛ. 1009/4-1-2012 & 1161/26-6-2013 και με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Συνεπώς για το ΦΠΑ ύψους 1.183,89€ επί δαπανών καθαρής αξίας 5.147,37€, για τις οποίες εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία (ΤΠ-ΔΑ) χωρίς την αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου, κατά παράβαση των διατάξεων του ΠΔ. 186/92 ΚΒΣ και της ΠΟΛ. 1091/14-6-2010, δεν παρέχεται επίσης δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του Ν. 2859/2000 περί ΦΠΑ. Η έκπτωση δε αυτή διενεργήθηκε κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 30§1 του Ν. 2859/2000 περί ΦΠΑ, εφόσον δεν αποδεικνύεται από τον προσφεύγοντα ότι τα εν λόγω αγαθά χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων.

Επιπλέον για την μη έκδοση φορολογικών στοιχείων πώλησης για τα αριθμ. 929/20-5-2013, 957/12-10-2013, 960/1-11-2013 δελτία αποστολής **ύψους 2.345,00€, η αξία αυτή προσauζάνει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχ/σης πέραν των κυρώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις του ΚΦΑΣ**, εφόσον λογίζεται ως αποκρυβείσα ύλη, καθώς και τις φορολογητέες εκροές της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, επί των οποίων υπολογίζεται το ποσό ΦΠΑ ύψους 304,85€, υπολογιζόμενο με τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ που ισχύει για τα καυσόξυλα σύμφωνα με το ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ-Αγαθά και υπηρεσίες που υπάγονται σε μειωμένο συντελεστή.

Ο ισχυρισμός δε του προσφεύγοντος ότι τα εν λόγω δελτία αποστολής εκδόθηκαν για την μεταφορά των εμπορευμάτων από δυσπρόσιτες περιοχές σε πιο ομαλά κοντινά εδάφη της ίδιας γεωγραφικής περιοχής για να είναι πιο εύκολη η πρόσβαση και η φόρτωση των αυτοκινήτων είναι αβάσιμος, δεδομένου ότι ο

προορισμός των εμπορευμάτων ήταν η πώλη των Ιωαννίνων, στην οποία η προσφεύγουσα δεν διαθέτει επαγγελματική εγκατάσταση (υποκατάστημα, αποθήκη κλπ.), συνεπώς οι απόψεις και οι ενέργειες της Δ.Ο.Υ., όπως παρατίθενται στην από-2015. έκθεση ελέγχου κρίνονται ειδικά αιτιολογημένες, σαφείς και επαρκείς.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης-**2015** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, **ΑΦΜ**

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

Φορολογητέες εκροές και εισροές με βάση την παρούσα απόφαση:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1/1/2013 – 31/12/2013
Φορολογητέες εκροές βάσει δήλωσης	55.480,64
Φορολογητέες εκροές με βάση την παρούσα απόφαση	57.825,64
Φορολογητέες εισροές βάσει δήλωσης	46.450,74
Μείον διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση	
Φορολογητέες εισροές βάσει της παρούσας απόφασης	41.173,30

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1/1/2013 – 31/12/2013
Χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ	1.599,22
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	845,33
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.444,55

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ,
ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

.....

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).