



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Θεσσαλονίκη 28-9-2015

Αριθμός απόφασης 121

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45- Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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 κατάθεσης2015 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 1/1/2012 έως 31/12/2012 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 1/1/2012 έως 31/12/2012, της οποίας ζητείται η ακύρωση, και την από 3-4-2015 οικεία έκθεση ελέγχου.

5. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

6. Την από2015 εισήγηση του τμήματος επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης2015 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 2.931,00€, πλέον πρόσθετων φόρων ανακρίβειας ύψους 2.736,78€, ήτοι συνολικού ποσού **5.667,78€**, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2012 έως 31/12/2012 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 3-4-2015 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Α) Έκπτωση ΦΠΑ ύψους 1.347,52€ επί δαπανών καθαρής αξίας 5.858,76€, για τις οποίες δεν εκδόθηκε νόμιμο φορολογικό στοιχείο σύμφωνα με τις διατάξεις ΚΒΣ (εκδόθηκαν ΑΛΠ για ποσά δαπανών άνω των 50,00€), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 12§16 ΠΔ. 186/92 ΚΒΣ, 18§2 ΠΔ. 186/92 ΚΒΣ και των αποφάσεων 51/1991, 2479/1991, 939/1992 του ΣΤΕ. Η έκπτωση δε αυτή διενεργήθηκε κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32§1 περ. β' του Ν. 2859/2000 περί ΦΠΑ.

Β) Έκπτωση ΦΠΑ ύψους 56,11€ επί δαπανών καθαρής αξίας 243,95€, για τις οποίες δεν εκδόθηκε νόμιμο φορολογικό στοιχείο σύμφωνα με τις διατάξεις ΚΒΣ (εκδόθηκαν ΑΛΠ για ποσά αγοράς καυσίμων άνω των 300,00€), κατά παράβαση των διατάξεων του ΠΔ. 186/92 ΚΒΣ και της ΠΟΛ. 1091/14-6-2010. Η

έκπτωση δε αυτή διενεργήθηκε κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 32§1 περ. β' του Ν. 2859/2000 περί ΦΠΑ.

Γ) Έκπτωση ΦΠΑ ύψους 1.639,55€ επί δαπανών αγοράς πετρελαίου κίνησης καθαρής αξίας 7.128,49€, για τις οποίες εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία (ΤΠ-ΔΑ) χωρίς την αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 12§9 ΠΔ. 186/92 ΚΒΣ 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 3.043,18€, καθαρής αξίας 13.231,21€, 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. 894/15-1-2012, 905/25-5-2012, 911/8-9-2012, 914/22-9-2012, 919/14-10-2012 δελτίων αποστολής **ύψους 3.215,00€, αξία που προσauξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχ/σης πέραν των κυρώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΠΔ.186/92), εφόσον λογίζεται ως αποκρυβείσα ύλη, καθώς και τις φορολογητέες εκροές της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, επί των οποίων υπολογίζεται το ποσό ΦΠΑ ύψους 417,95€, 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/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. 894/15-1-2012, 905/25-5-2012, 911/8-9-2012, 914/22-9-2012, 919/14-10-2012 δελτία αποστολής 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 με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 16 του ΠΔ 186/92 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΦΕΚ. 84 Α'), όπως τέθηκε με το άρθρο 29§11 του Ν. 3522/2006 και ισχύει από 22-12-2006 ορίζεται: «§ 16. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν έχουν εφαρμογή:

...γ) Στις περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών, καθώς και στις πωλήσεις μη εμπορεύσιμων αγαθών για τον αγοραστή επιτηδευματία του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού ή τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του ίδιου άρθρου, **αξίας κάθε συναλλαγής μέχρι πενήντα (50) ευρώ, εφόσον εκδίδεται απόδειξη παροχής υπηρεσιών ή απόδειξη λιανικής πώλησης**, κατά περίπτωση, υπό την προϋπόθεση της αποδοχής του στοιχείου αυτού από τον αντισυμβαλλόμενο».

(Η §1 του ίδιου άρθρου ορίζει ότι: Άρθρο 12. Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις.

1.Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας **εκδίδεται τιμολόγιο**).

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 11 §5 του ΠΔ 186/92 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ορίζεται ότι: ..

Στο δελτίο αποστολής αναγράφονται:

α) τα στοιχεία του αποστολέα και παραλήπτη όπως ορίζονται από τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 12 του Κώδικα αυτού.

Όταν τα αγαθά αποστέλλονται σε ιδιώτη αναγράφεται μόνο το ονοματεπώνυμο και η διεύθυνση 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, επίσης αναγράφεται **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.

Η παραπάνω περίπτωση β τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 16 Ν 2992/2002 και ισχύει από 20-3-2002 και μετά.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.1091/14.6.2010 αναφορικά με την έκδοση των αποδείξεων λιανικής πώλησης (Α.Λ.Π.) από πρατηριούχους για την εμπορία πετρελαίου κίνησης και βενζίνης με τη χρήση φορολογικών μηχανισμών του ν.1809/1988, είτε ενσωματωμένων στις αντλίες (που λειτουργούν δηλαδή αυτόματα με τη ροή του καυσίμου), είτε όχι, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

1. Σε περίπτωση αποστολής λιανικώς πωληθέντος πετρελαίου κίνησης ή βενζίνης, στο εκδιδόμενο Δελτίο Αποστολής, θα αναγράφεται εκτός των άλλων και ο αύξων αριθμός της Α.Λ.Π.

2. Για τις μεμονωμένες (παράδοση από αντλία) χονδρικές πωλήσεις πετρελαίου κίνησης ή βενζίνης έως και τριακόσια (300) ευρώ ανά συναλλαγή γίνεται δεκτό να εκδίδεται σε κάθε περίπτωση Α.Λ.Π. για να

διευκολυνθεί και η σύνδεση των αντλιών με φορολογικό μηχανισμό έκδοσης αποδείξεων. Η Α.Λ.Π. αυτή δεν αντικαθίσταται με τιμολόγιο, στο πίσω μέρος δε αυτής τίθεται η σφραγίδα του εκδότη της και **αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος**, οι δε λήπτες - επιτηδευματίες για τα φορολογικά τους δικαιώματα και υποχρεώσεις κάνουν χρήση των παραπάνω Α.Λ.Π. οι οποίες επέχουν θέση τιμολογίου.

3. Για τις μεμονωμένες χονδρικές πωλήσεις πετρελαίου κίνησης ή βενζίνης **άνω των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συναλλαγή, εκδίδεται σε κάθε περίπτωση Τιμολόγιο - Δελτίο Αποστολής** (Τ-ΔΑ), ή Δελτίο Αποστολής και Τιμολόγιο Πώλησης. Σε περίπτωση έκδοσης Τιμολογίου – Δελτίου Αποστολής ή Τιμολογίου σε «αντικατάσταση» απόδειξης λιανικής πώλησης η σχετική απόδειξη επισυνάπτεται στο πρωτότυπο Τ-ΔΑ ή Τιμολόγιο και παραδίδεται στον πελάτη – αγοραστή, από τον οποίο φυλάσσεται στη προθεσμία της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 2 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΦΕΚ. 84 Α'), ορίζεται ότι: «...2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.

Με τις διατάξεις του άρθρου 43 παρ. 3 του προϊσχύοντος Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (π.δ/μα 99/77 - ΦΕΚ 34 Α'), ορίζεται ότι: «3. Δεν αναγνωρίζεται οποιοδήποτε έξοδο αν δεν έχει εκδοθεί το αποδεικτικό στοιχείο που προβλέπεται από τον παρόντα Κώδικα.»

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 σ1 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 θεώρησης2015 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 στις σελίδες 7-9, 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 από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία** για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, καθώς και για την πώληση αγαθών **εκδίδεται τιμολόγιο για αξία συναλλαγών άνω των 50 ευρώ** 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 ΚΒΣ. Συνεπώς για το **ΦΠΑ ύψους 1.347,52€ επί δαπανών καθαρής αξίας 5.858,76€**, για τις οποίες δεν εκδόθηκε νόμιμο φορολογικό στοιχείο σύμφωνα με τις διατάξεις ΚΒΣ (εκδόθηκαν ΑΛΠ για ποσά δαπανών άνω των 50,00€), κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 12§16 ΠΔ. 186/92 ΚΒΣ, 18§2 ΠΔ. 186/92 ΚΒΣ και των αποφάσεων 51/1991, 2479/1991, 939/1992 του ΣτΕ, 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 χονδρικές πωλήσεις πετρελαίου κίνησης ή βενζίνης άνω των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συναλλαγή εκδίδεται τιμολόγιο-δελτίο αποστολής**, στο οποίο πρέπει να καταγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, όπως αυτό προκύπτει από τον συνδυασμό των προαναφερόμενων διατάξεων και της ΠΟΛ. 1091/2010, εφόσον αυτή η υποχρέωση επιβάλλεται ακόμη και στην έκδοση ΑΛΠ με την αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του σχετικού αυτοκινήτου και της σφραγίδας της επιχ/σης, γιατί 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 56,11€ επί δαπανών καθαρής αξίας 243,95€**, για τις οποίες δεν εκδόθηκε νόμιμο φορολογικό στοιχείο σύμφωνα με τις διατάξεις ΚΒΣ (εκδόθηκαν ΑΛΠ για ποσά δαπανών άνω των 300,00€ για αγορά καυσίμων), κατά παράβαση των διατάξεων του ΠΔ. 186/92 ΚΒΣ και της ΠΟΛ. 1091/14-6-2010, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. β' του Ν. 2859/2000 περί ΦΠΑ.

- 3) **για τις μεμονωμένες χονδρικές αγορές του συνεταιρισμού πετρελαίου κίνησης, με αξία ΦΠΑ ύψους 1.639,55€ επί δαπανών αγοράς πετρελαίου κίνησης καθαρής αξίας 7.128,49€**, 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. 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 τη **μη έκδοση φορολογικών στοιχείων** πώλησης και συγκεκριμένα τη μη τιμολόγηση των αριθμ. 894/15-1-2012, 905/25-5-2012, 911/8-9-2012, 914/22-9-2012, 919/14-10-2012 δελτίων αποστολής **ύψους 3.215,00€, η αξία αυτή προσauξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχ/σης πέραν των κυρώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΠΔ.186/92)**, εφόσον λογίζεται ως αποκρυβείσα ύλη, καθώς και τις φορολογητέες εκροές της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012, επί των οποίων υπολογίζεται το ποσό ΦΠΑ ύψους 417,95€, 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 πόλη 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 3-4-2015 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	1/1/2012 – 31/12/2012
Φορολογητέες εκροές βάσει δήλωσης	62.514,97
Φορολογητέες εκροές με βάση την παρούσα απόφαση	65.729,97
Φορολογητέες εισροές βάσει δήλωσης	45.889,99
Μείον διαφορές με βάση την παρούσα απόφαση	
Φορολογητέες εισροές βάσει της παρούσας απόφασης	32.658,78

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

ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	1/1/2012 – 31/12/2012
Χρεωστικό υπόλοιπο ΦΠΑ	2.931,00
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας	2.736,78
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	5.667,78

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).