



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Θεσσαλονίκη 28-9-2015

Αριθμός απόφασης: 119

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 κατάθεσης /2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του-ΑΦΜ, με έδρα το, κατά της υπ' αριθμ. /2015 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος 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 οικεία έκθεση ελέγχου.
5. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.
6. Την από /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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ.**2015** προσβαλλόμενη Πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος τ... Προϊσταμέν... της Δ.Ο.Υ., επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού κύριος φόρος ύψους 1.571,81€, πλέον πρόσθετων φόρων ανακρίβειας ύψους 723,03€, ήτοι συνολικού ποσού **2.294,84€**, για τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2012 έως 31/12/2012 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 113 Ν. 2238/94 και 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 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., διαπιστώθηκαν μεταξύ άλλων:

Α) 1) **Λογιστικές διαφορές ύψους 7.128,49€** από την καταχώρηση ΤΠ-ΔΑ αγοράς πετρελαίου κίνησης χωρίς αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 12§9 του ΠΔ. 186/92 και της αποφ. 3727/1990 ΣτΕ, καθώς και 2) **λογιστικές διαφορές ύψους 5.858,76€** από την καταχώρηση ΑΛΠ>50,00€ αντί τιμολογίου, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων του άρθρου 12§16 του ΠΔ. 186/92, 18§2 ΠΔ. 186/92 και των αποφ. 51/1991, 2479/91, 939/1992 ΣτΕ, οι οποίες προσαυξάνουν τα φορολογητέα κέρδη της επιχείρησης.

Β) **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 προσαυξάνει 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.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε με βάση την με ημερομηνία θεώρησης /2015 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος 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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος τ... Προϊσταμέν... της Δ.Ο.Υ., **προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:**

1. Εσφαλμένα ο έλεγχος προέβη σε καταλογισμό παραβάσεων για τις **παραλείψεις και παρατυπίες σχετικά με την περιγραφή των ειδών στα δελτία αποστολής** και στα τιμολόγια πώλησης, εφόσον όλα τα πωλούμενα ξύλα προορίζονται αποκλειστικά για χρήση και εμπορία καυσόξυλων και ο χαρακτηρισμός "καυσόξυλα" και η ειδίκευση σε ξύλα "πουρνάρι", "κουμαριά" και "αείφυλλα" αποτελεί κατά τη συνήθη πρακτική πλήρης περιγραφή. Επιπλέον η μοναδική μέθοδος μέτρησης της ποσότητας που αναγράφεται στα δελτία αποστολής είναι το χωρικό κυβικό μέτρο (ΧΚΜ), που μετατρέπεται σε τόνους κατά την έκδοση των τιμολογίων πώλησης και συνεπώς ο εν λόγω καταλογισμός είναι πράξη καταχρηστική των οργάνων της διοίκησης και καθιστά την ΑΕΠ νομικά πλημμελή και κατ' επέκταση ακυρωτέα.

2. 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.

3. 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.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 9 του ΠΔ 186/92 Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΦΕΚ. 84 Α'), όπως τέθηκε με το άρθρο 3§4 του Ν. 3052/02 και ισχύει από 1-1-2003 με το άρθρο 16 του ίδιου νόμου ορίζεται: «... 9. Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, **τα στοιχεία της συναλλαγής**, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο...».

Στη συνέχεια στην **§ 10 και 11** του ίδιου άρθρου ορίζεται: « 10..Ως πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων νοούνται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, ο Α.Φ.Μ. και η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Για το Δημόσιο και τα εξομοιούμενα με αυτό πρόσωπα, καθώς και για τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές, αναγράφεται τουλάχιστον η επωνυμία και η διεύθυνση, καθώς και ο Α.Φ.Μ »

«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 εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής αριθμητικώς ή της αμοιβής αριθμητικώς, καθώς και ολογράφως όταν εκδίδεται χειρόγραφο τιμολόγιο. Επί αγοράς ηρτημένων καρπών ορισμένου κτήματος στο τιμολόγιο αναγράφεται ως ποσότητα αυτή που υπολογίζεται να αποληφθεί. Επί παροχής πολλαπλών συναφών υπηρεσιών ως είδος μπορεί να αναγράφεται συνοπτική περιγραφή τούτων, εφόσον γίνεται παραπομπή στην οικεία σύμβαση».

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 ΥΠΟΙΚ 1029423/202/0015/ΠΟΛ.1127/16-4-2002 Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του ν. 2992/2002 (ΦΕΚ 54 Α'/20-3-2002) και του ν. 2954/2001 (ΦΕΚ 255 Α'/2-11-2001), που αναφέρονται σε θέματα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Παράγραφος 4: Υποχρέωση αναγραφής στο δελτίο αποστολής, του αριθμού κυκλοφορίας του πρώτου φορτηγού αυτοκινήτου ή του ονόματος του πλωτού μέσου (Ισχύς από 20.3.2002). Με τις διατάξεις της ανωτέρω παραγράφου, για τον πληρέστερο έλεγχο της πραγματοποίησης των διακινήσεων αγαθών, προστέθηκε νέο εδάφιο στο τέλος της περίπτωσης β', της παραγράφου 5 του άρθρου 11, του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), σύμφωνα με το οποίο θεσπίσθηκε **υποχρέωση αναγραφής** στο δελτίο αποστολής και στο Σ.Δ.Α. πέραν των όσων ήδη προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού,

του αριθμού κυκλοφορίας του πρώτου φορτηγού αυτοκινήτου δημόσιας ή ιδιωτικής χρήσης, που χρησιμοποιείται κατά τη μεταφορά των αγαθών (έναρξη διακίνησης) ή προκειμένου για θαλάσσιες μεταφορές, το όνομα του πλωτού μέσου.

Η ανωτέρω υποχρέωση καταλαμβάνει τις διακινήσεις όλων των αγαθών, για οποιοδήποτε σκοπό και από οιονδήποτε τόπο, που πραγματοποιούνται με τη χρησιμοποίηση για τη μεταφορά τους αποκλειστικά φορτηγά αυτοκίνητα Δ.Χ. ή φορτηγά αυτοκίνητα Ι.Χ., καθώς και τις διακινήσεις αγαθών με πλωτά μέσα όταν πρόκειται για θαλάσσιες μεταφορές (π.χ. φόρτωση καυσίμων από διυλιστήρια. κ.λπ.). **Ο αριθμός κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου αναγράφεται σε εμφανές σημείο του περιεχομένου του φορολογικού αυτού στοιχείου, τουλάχιστον στο πρώτο αντίτυπο (πρωτότυπο), με χειρόγραφο τρόπο ακόμη και όταν εκδίδεται μηχανογραφικά (Η/Υ).**

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 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 σύμφωνα με την §20 του άρθρου 31 Ν. 2238/94 «Δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, εκτός εκείνων που ρητά μνημονεύονται σε αυτό, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου αυτού, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση αυτή δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες».

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 επιτρεπόμενου 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 υπό κρίση περίπτωση από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την Δ.Ο.Υ. προέκυψαν παρατυπίες και παραλείψεις ως προς την τήρηση βιβλίων και στοιχείων. Συγκεκριμένα στην με ημερομηνία θεώρησης /2015 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, τ... Προϊσταμέν... της Δ.Ο.Υ. παρατίθενται πίνακες των συγκεκριμένων φορολογικών στοιχείων, που αντιστοιχούν σε δαπάνες της επιχ/σης, στο κεφάλαιο 7. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ στις σελίδες 10-13, οι οποίες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχ/σης, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, 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.
- 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.

Επιπλέον για την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων πώλησης για τα αριθμ. των αριθμ. 894/15-1-2012, 905/25-5-2012, 911/8-9-2012, 914/22-9-2012, 919/14-10-2012 δελτία αποστολής **ύψους 3.215,00€**, ο ισχυρισμός 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, στην οποία η προσφεύγουσα δεν διαθέτει επαγγελματική εγκατάσταση (υποκατάστημα, αποθήκη κλπ.), συνεπώς οι απόψεις της Δ.Ο.Υ., όπως παρατίθενται στο κεφάλαιο 6.2 ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ της από -2015 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., κρίνονται ειδικά αιτιολογημένες, σαφείς και επαρκείς και από τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. που παρατίθενται στο κεφάλαιο 10. ΠΟΡΙΣΜΑ

ΕΛΕΓΧΟΥ προκύπτει ότι οι διαπιστωθείσες λογιστικές διαφορές των κεφαλαίων 6 και 7 δεν καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, γεγονός που θα οδηγούσε σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, με συνέπεια να κριθούν τα βιβλία ειλικρινή.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής

Ακαθάριστα έσοδα με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα ακαθάριστα έσοδα με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	62.514,97
Αποκρυσβείσα ύλη βάσει φύλλου ελέγχου (από μη έκδοση φορολ. στοιχείων)	3.215,00
Ακαθάριστα έσοδα βάσει φύλλου ελέγχου	65.729,97
Ακαθάριστα έσοδα βάσει της παρούσας απόφασης	65.729,97

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση:

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	-8.772,13
Αποκρυσβείσα ύλη βάσει φύλλου ελέγχου (από μη έκδοση φορολ. στοιχείων)	3.215,00
Λογιστικές διαφορές βάσει φύλλου ελέγχου	13.416,16
Φορολογητέα κέρδη βάσει φύλλου ελέγχου	7.859,03
Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με βάση την παρούσα απόφαση	0,00
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	7.859,03

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

Διαφορά φόρου	1.571,81
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	723,03
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.294,84

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).