



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 25/02/2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **469**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **29-10-2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**, η οποία εδρεύει στη Μάνδρα Αβδήρων του Ν. Ξάνθης, - Τ.Κ. 670 61 κατά των με αριθμόκαι//**19-09-2018** οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικών περιόδων 01/01/2012-31/12/2012, 01/01/2013-31/12/2013, 01/01/2014-31/12/2014, 01/01/2015-31/12/2015 και 01/01/2016-31/12/2016, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις από 07-11-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από **29-10-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**, 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./**19-09-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 76,08 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 69,70 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 145,78 € και πιστωτικό ποσό προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο ύψους 173,10 €.

-Με την υπ' αριθμ./**19-09-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 173,10 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 158,58 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 331,68 €.

-Με την υπ' αριθμ./**19-09-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2014-31/12/2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης αναμορφώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση στο ύψος των 20.449,32 €, έναντι του δηλωθέντος, με την περιοδική δήλωση του τέταρτου τριμήνου του έτους 2014, ύψους 23.840,75 €.

-Με την υπ' αριθμ./**19-09-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2015-31/12/2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 623,77 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 187,13 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 810,90€, ενώ αναμορφώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση στο ύψος των 36.856,18 €, έναντι του δηλωθέντος, με την περιοδική δήλωση του τέταρτου τριμήνου του έτους 2015, ύψους 43.390,45 €.

-Με την υπ' αριθμ./**19-09-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης αναμορφώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση στο ύψος των 65.019,93 €, έναντι του δηλωθέντος, με την περιοδική δήλωση του τέταρτου τριμήνου του έτους 2016, ύψους 71.554,20 €.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, στα πλαίσια διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. φορολογικών περιόδων 01/01/2012-31/12/2012, 01/01/2013-31/12/2013, 01/01/2014-31/12/2014, 01/01/2015-31/12/2015 και 01/01/2016-31/12/2016, αντίστοιχα, με βάση την ΠΟΛ 1037/2005 τις διατάξεις του νόμου 2859/2000 και τις διατάξεις του ν. 4174/2013, δυνάμει της υπ' αριθμ. 461/06-02-2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. .

Συγκεκριμένα από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων των υπό κρίση χρήσεων, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- Για τη φορολογική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, η προσφεύγουσα δεν καταχώρησε στα βιβλία της τα παρακάτω τιμολόγια που εξέδωσε προς τρίτους :

Είδος στοιχείου	Αριθμός & ημερομηνία	Καθαρή αξία	Αξία ΦΠΑ
Τιμολόγιο πώλησης αγαθών (σειρά Α')	/16-07-2012	687,00	89,31
Τιμολόγιο πώλησης αγαθών (σειρά Α')	/09-08-2012	1.229,80	159,87
Συνολικό ποσό		1.916,80	249,18

Σημειώνεται ότι για την επιβολή των σχετικών προστίμων των ως άνω παραλείψεων, συντάχθηκε ξεχωριστή έκθεση ελέγχου.

- Από τον έλεγχο της ύπαρξης των νομίμων δικαιολογητικών δαπανών για τις οποίες έχει εκπεσθεί ο Φ.Π.Α., προέκυψαν τα παρακάτω :

Φορολογική περίοδος από 01/01/2014 έως 31/12/2014

Ημερομηνία καταχώρησης	Περιγραφή δαπάνης	Λόγος απόρριψης	Καθαρή αξία	Αξία ΦΠΑ
03/11/2014	Δαπάνη Δ.Ε.Η.	Το παραστατικό στοιχείο έχει εκδοθεί σε άλλο όνομα από αυτό της ελεγχόμενης	334,53 (539,57*62%)	43,05 (69,43*62%)
29/10/2014	Δαπάνη αγοράς καυσίμων	Το σχετικό παραστατικό Δ.Α. -ΤΙΜ. Νο/29-10-14 με στοιχεία εκδότη "....." δεν εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ)	5.691,06	1.308,94
23/11/2014	Δαπάνη αγοράς καυσίμων	Το σχετικό παραστατικό Δ.Α. -ΤΙΜ. Νο/23-11-14 με στοιχεία εκδότη "....." δεν εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ)	3.727,07	857,23
31/12/2014	Δαπάνη αγοράς	Το σχετικό παραστατικό Δ.Α. -ΤΙΜ.	5.034,33	1.157,90

	καυσίμων	No/31-12-14 με στοιχεία εκδότη "....." δεν εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ)		
ΣΥΝΟΛΑ			14.786,99	3.367,12

Φορολογική περίοδος από 01/01/2015 έως 31/12/2015

Ημερομηνία καταχώρησης	Περιγραφή δαπάνης	Λόγος απόρριψης	Καθαρή αξία	Αξία ΦΠΑ
24/09/2015	Δαπάνη Δ.Ε.Η.	Το παραστατικό στοιχείο έχει εκδοθεί σε άλλο όνομα από αυτό της ελεγχόμενης, στο όνομα	1.856,19 (2.993,86*62%)	241,31 (389,21*62%)
19/06/2015	Δαπάνη αγοράς καυσίμων	Το σχετικό παραστατικό Δ.Α. - TIM. No/19-06-2015 με στοιχεία εκδότη "....." δεν εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)	5.549,27	1.276,33
07/09/2018	Δαπάνη αγοράς καυσίμων	Το σχετικό παραστατικό Δ.Α. - TIM. No/07-09-15 με στοιχεία εκδότη "....." δεν εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)	5.235,65	1.204,20
17/12/2015	Δαπάνη αγοράς καυσίμων	Το σχετικό παραστατικό Δ.Α. - TIM. No/17-12-15 με στοιχεία εκδότη "....." δεν εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)	4.648,17	1.069,08
ΣΥΝΟΛΑ			17.289,28	3.790,92

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /29-10-2018 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

- 1) Μη τήρηση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας του άρθρου 28 του ν. 4174/2013 και της κοινοποίησης πράξεων προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α..
- 2) Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατά παράβαση του άρθρου 32 του ν. 2859/2000, όπως τούτο ερμηνεύεται από τη νομολογία του ΣτΕ και του ΔΕΚ /ΔΕΕ.
- 3) Εσφαλμένα η φορολογική αρχή αναγνώρισε μόνο το 38% των δαπανών που αφορούν στη λειτουργία στροβιλαντλίων (πομόνες), με τις οποίες ποτίζονται οι εκτάσεις εκμετάλλευσης της στην περιοχή. Η πραγματοποίηση των συγκεκριμένων δαπανών αφορούσαν

αποκλειστικά στη λειτουργία της επιχείρησης.

- 4) Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε τις δαπάνες καυσίμων των τιμολογίων που εξέδωσε η επιχείρηση “.....”, δεδομένου ότι δεν αμφισβήτησε ούτε τη διενέργεια των συγκεκριμένων δαπανών ούτε την παραγωγικότητα αυτών.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό, περί μη τήρησης της διαδικασίας του άρθρου 28 του ν. 4174/2013

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».

Κατ’ εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις

απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει αδιαμφισβήτητα, ότι έχει ακολουθηθεί η νόμιμη διαδικασία της κλήσεως προς ακρόαση του αντιδίκου, δια του με αριθμό /02-07-2018 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, το οποίο κοινοποιήθηκε με συνημμένες τις αντίστοιχες προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τα έτη 2012, 2013, 2014, 2015 και 2016, τα οποία επιδόθηκαν, στις 30/07/2018, στο νόμιμο εκπρόσωπο της επιχείρησης κ., στο οποίο μάλιστα ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε, υποβάλλοντας στη φορολογική αρχή το με αριθμ. /17-08-2018 υπόμνημα απόψεων – αντιρρήσεων του. Ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί της μη αναγνώρισης των δαπανών για τη λειτουργία των στροβιλαντλιών και των δαπανών καυσίμων

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι : «1. 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, β.... γ), δ)»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι : «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό 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....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 2859/2000 (Φόρος Προστιθέμενης Αξίας), όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, του άρθρου 2, ορίζεται ότι: «1. 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, β.... γ), δ)». Στο δε άρθρο 3 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι : «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό 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....». Επίσης, στο άρθρο 17 που φέρει τον τίτλο «Γένεση και έκταση του δικαιώματος προς έκπτωση» ότι: «1. Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά το χρόνο, κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός. 2. Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των

φορολογουμένων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπέμπει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρασχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο β) (...)...». Στο άρθρο 30, ορίζεται 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 αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

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

Τέλος στο άρθρο 32 του ν. 2859/2000, 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 σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ), δ), ε)»

Επειδή, κατά τη θεμελιώδη αρχή που διαπνέει το σύστημα των διατάξεων της Έκτης Οδηγίας, «περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση» (Οδηγία 77/388/Ε.Ο.Κ. του Συμβουλίου της 17.5.1977, ΕΕ. L. 145/13.6.1977) , ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, κατόπιν αφαιρέσεως του ΦΠΑ που επιβάρυνε άμεσα τις προηγούμενως πραγματοποιηθείσες πράξεις. Στο άρθρο 17 παρ. 2 της οδηγίας διατυπώνεται η αρχή της εκπτώσεως των ποσών που τιμολογούνται ως ΦΠΑ για τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του. Σύμφωνα και με πάγια νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, το δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού ΦΠΑ και δεν μπορεί, κατ' αρχήν, να περιοριστεί (βλ. ΔΕΚ αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2005, C-243/03, Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 28, της 8ης Ιανουαρίου 2002, C-409/99, Metropol και Stadler, Συλλογή 2002, σ. I-81, σκέψη 42, της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-181/99, Ampafrance και Sanofi, Συλλογή 2000, σ. I-7013, σκέψη 34, της 6ης Ιουλίου

1995, C- 62/93 , BP Σουπεργκάζ, Συλλογή 1995, σ.Ι-1883, σκέψη 18, κ.ά.), αποσκοπεί δε στην πλήρη απαλλαγή του επιχειρηματία από το βάρος του οφειλόμενου ή καταβληθέντος ΦΠΑ στο πλαίσιο όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων του και στη διασφάλιση πλήρους ουδετερότητας ως προς τη φορολογική τους επιβάρυνση, ασχέτως των σκοπών ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι ίδιες οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται σε ΦΠΑ (βλ. ΔΕΚ αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, Rompelman, Συλλογή 1985, σ. 655, σκέψη 19, της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 1998, σ. Ι-4797, σκέψη 15, της 15ης Ιανουαρίου 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal, Συλλογή 1998, σ. Ι-1, σκέψη 15, της 26ης Μαΐου 2005, C- 465/03 , Kretztechnik, Συλλογή 2005, σ. Ι-4357, σκέψη 34, της 15ης Δεκεμβρίου 2005, C- 63/04 , Centralan Property Ltd, σκέψη 51, κ.ά.). Από το γράμμα του άρθρου 17, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι για να έχει ο ενδιαφερόμενος δικαίωμα έκπτωσης πρέπει αφενός να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας αυτής και αφετέρου τα οικεία αγαθά και υπηρεσίες να έχουν χρησιμοποιηθεί για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του (βλ. απόφαση της 29ης Απριλίου 2004, C-137/02, Faxworld, Συλλογή 2004, σ. Ι-5547, σκέψη 24, προαναφερθείσα απόφαση Centralan Property Ltd, σκέψη 52). Το δικαίωμα αυτό ασκείται απευθείας για το σύνολο των φόρων που επιβάρυναν τις πράξεις που διενεργήθηκαν ως εισροές. Κάθε περιορισμός του δικαιώματος προς έκπτωση του ΦΠΑ έχει αντίκτυπο στο επίπεδο της φορολογικής επιβαρύνσεως και πρέπει να εφαρμόζεται ομοιόμορφα σε όλα τα κράτη μέλη. Κατά συνέπεια, δεν επιτρέπονται παρεκκλίσεις, παρά μόνο στις περιπτώσεις που προβλέπει ρητώς η έκτη οδηγία (βλ. τις προαναφερθείσες αποφάσεις C-243/03 , Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 29, Metropol και Stadler, σκέψη 42, Amrafrance και Sanofi, σκέψη 34, BP Σουπεργκάζ, σκέψη 18 κ.ά.). Τέτοιες παρεκκλίσεις προβλέπονται στο άρθρο 17 παρ. 6 της οδηγίας, όσον αφορά τη δυνατότητα των κρατών μελών να διατηρήσουν τις εξαιρέσεις από το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπονταν στη νομοθεσία τους κατά τον χρόνο ενάρξεως της ισχύος της έκτης οδηγίας (ή, για τα κράτη που προσχώρησαν μεταγενέστερα, κατά το χρόνο προσχωρήσεώς τους - πρβλ. απόφαση Metropol, σκ.41), μέχρι να θεσπίσει το Συμβούλιο το κοινοτικό καθεστώς των εξαιρέσεων από το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ (ρήτρα διασφάλισης ή standstill -βλ. απόφαση του ΔΕΚ της 14ης Ιουνίου 2001, C-345/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ.Ι-4493, σκ.19, Metropol, σκ.44 επ.), το οποίο κοινοτικό καθεστώς δεν έχει θεσπισθεί ακόμα.

Επειδή, κατά το γενικό κανόνα της παρ. 1 του άρθρου 30 ν. 2859/2000 η έκπτωση του φόρου παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία του ΔΕΚ, το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ συνιστά, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, θεμελιώδη αρχή εγγενή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιοριστεί (βλ. C-25/07, C-74/08).

Προκαταρκτικά, το καθεστώς των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ (βλ., 268/83, C-37/95, C-110/98 έως C- 47/98, C-98/98).

Οι βασικές αρχές ως προς το δικαίωμα έκπτωσης συνοψίζονται ως εξής:

α) ο ΦΠΑ εκπίπτει εις ολόκληρο, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες για τα οποία καταβλήθηκε χρησιμοποιούνται για φορολογητέες πράξεις.

β) ο ΦΠΑ εκπίπτει για το σύνολο των φορολογητέων πράξεων και

γ) ο ΦΠΑ εκπίπτει άμεσα και δεν προϋποθέτει την πραγματική χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών για τις οποίες καταβλήθηκε (C- 37/95, 110/98, 400/98, 32/03, 177/03),

δ) η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά επειδή αναγράφεται: στο τιμολόγιο π.χ. αναγραφή ΦΠΑ σε. απαλλασσόμενη ασφαλιστική υπηρεσία). (C-342/87)

Επίσης, το Δικαστήριο έχει αποσαφηνίσει τα κριτήρια που πρέπει να πληροί ο φορολογούμενος για να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με το οποίο επιβαρύνθηκε:

α) πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο» κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και β) τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ να προορίζονται για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων του φορολογουμένου (C-137/02, C -4/94, C-165/86).

Περαιτέρω, κατά το ΔΕΕ, η ύπαρξη ευθείας και άμεσες σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσότερων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι αναγκαία προϋπόθεση προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (C-32/03). Ανάλογη είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-98/98 καθώς και στην υπόθεση C-435/05.

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά: «47. Συναφώς, διευκρινίζεται ότι οι ουσιαστικές προϋποθέσεις του δικαιώματος έκπτωσης, όπως οι προβλεπόμενες στο κεφάλαιο 1 του τίτλου Χ της οδηγίας ΦΠΑ, το οποίο επιγράφεται «Γένεση και έκταση του δικαιώματος έκπτωσης», είναι οι προϋποθέσεις που δίδουν την ίδια τη νομική βάση και την έκταση του δικαιώματος αυτού, ενώ οι τυπικές προϋποθέσεις του εν λόγω δικαιώματος, όπως οι σχετικές με την τήρηση λογιστικών βιβλίων, την τιμολόγηση και την υποβολή δήλωσης, είναι αυτές που ρυθμίζουν

τον τρόπο και τον έλεγχο της άσκησης του δικαιώματος αυτού, καθώς και την εύρυθμη λειτουργία του συστήματος του ΦΠΑ (βλ., συναφώς, απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, σκέψεις 41 και 42 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 49. Περαιτέρω, βάσει του άρθρου 273, της οδηγίας ΦΠΑ, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις τις οποίες κρίνουν αναγκαίες για την εξασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποτροπή της απάτης. 50. Τούτου δοθέντος, η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των ενδεχόμενων καταχρηστικών πρακτικών αποτελεί σκοπό τον οποίο αναγνωρίζει και ενθαρρύνει η οδηγία ΦΠΑ, το δε Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κρίνει ότι οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς. Επομένως, εναπόκειται στις εθνικές αρχές και στα εθνικά δικαστήρια να μην επιτρέπουν την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση οσάκις αποδεικνύεται, **βάσει αντικειμενικών στοιχείων, ότι η επίκληση του δικαιώματος αυτού γίνεται δολίως ή καταχρηστικώς** (αποφάσεις της 6ης Δεκεμβρίου 2012, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, σκέψεις 35 έως 37 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 18ης Δεκεμβρίου 2014, *Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ.*, C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψεις 42 έως 44 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 52. Εφόσον ο αποκλεισμός του δικαιώματος προς έκπτωση αποτελεί εξαίρεση από την εφαρμογή της θεμελιώδους αρχής που συνιστά το δικαίωμα αυτό, **στις αρμόδιες φορολογικές αρχές εναπόκειται να αποδείξουν επαρκώς κατά νόμον ότι συντρέχουν τα αντικειμενικά στοιχεία που στοιχειοθετούν απάτη ή καταχρηστική πρακτική**. Εν συνεχεία εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια να εξακριβώσουν αν οι ενδιαφερόμενες φορολογικές αρχές απέδειξαν τη συνδρομή των εν λόγω αντικειμενικών στοιχείων (απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 2014, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία)» (ΔΕΚ C-332/2015 σκέψεις 47, 49, 50 και 52).

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 31 του ν. 3874/2009 ορίστηκε η υποχρέωση εγκατάστασης συστήματος εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και τέθηκαν οι σχετικές διατάξεις για την έκδοση κοινών υπουργικών αποφάσεων. Στα πλαίσια αυτά με την ΚΥΑ Φ2-1617/07-12-2010 όπως τροποποιήθηκε με την ΚΥΑ Φ2-2022/14-11-2012, ορίστηκαν οι διαδικασίες και προδιαγραφές εγκατάστασης και ελέγχου ολοκληρωμένων συστημάτων παρακολούθησης εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων. Ειδικότερα με την ΠΟΛ 1009/04-01-2012 (ΦΕΚ Β 72/27-01-2012) όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1203/02-11-2012, ορίστηκε το χρονοδιάγραμμα εγκατάστασης των συστημάτων εισροών – εκδορών στα πρατήρια υγρών καυσίμων καθώς και ο τρόπος έκδοσης των φορολογικών στοιχείων μέσω του συστήματος αυτού.

Συγκεκριμένα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1203/2012, ορίζεται μεταξύ άλλων, 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.

3.3. Για τις πωλήσεις καυσίμων προς επιτηδευματίες, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, οι οποίες δεν καλύπτονται από την προηγούμενη περίπτωση (π.χ. πωλήσεις καυσίμων σε δοχεία σε επιτηδευματίες κ.λπ.) ισχύουν αναλόγως τα αναφερόμενα στην περίπτωση αυτή, εφόσον στη σχετική απόδειξη αναγράφεται, σε κάθε περίπτωση, και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία και τα καύσιμα κατά τη διακίνησή τους συνοδεύονται από τη σχετική απόδειξη εσόδου.

Τέλος με την ΠΟΛ 1161/26-06-2013 δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή της ΠΟΛ 1009/04-01-2012. Σύμφωνα με την τελευταία, 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 έκδοση της, με πληκτρολόγηση μέσω του λογισμικού του συστήματος εισρών – εκρών, αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών και εφόσον η αξία της συναλλαγής, προ ΦΠΑ, υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ αναγράφεται και ο ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, ενώ δεν απαιτείται με τον τρόπο αυτό και η έκδοση τιμολογίου.

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

Επίσης επισημαίνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 38 του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) "Εξαιρετικά οι αποφάσεις κ.υ.α. ΠΟΛ.1009/4.1.2012 (Β' 72), κ.υ.α. ΠΟΛ.1203/2.11.2012 (Β' 3130), κ.υ.α. ΠΟΛ.1032/21.2.2013 (Β' 548), κ.υ.α. ΠΟΛ.1206/30.8.2013 (Β' 2237) και κ.υ.α. ΠΟΛ.1263/4.12.2013 (Β' 3265), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την εγκατάσταση ολοκληρωμένων συστημάτων ελέγχου εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και στις εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης, εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την 01/01/2015.

Η προσφεύγουσα εταιρία, ως προς τις δαπάνες ηλεκτρικού ρεύματος, ισχυρίζεται, ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε τις ως άνω δαπάνες καθώς αυτές αφορούσαν στη λειτουργία στροβιλαντλίων (πομόνες), με τις οποίες ποτίζονται εκτάσεις της περιοχής. Ειδικότερα αναφέρει ότι, όπως προκύπτει από τα σχετικά τοπογραφικά διαγράμματα, στην εκμετάλλευση της επιχείρησης βρίσκονται τα τεμάχια με αριθμούς και, ενώ γύρω από αυτά κείνται άλλες εκτάσεις που ανήκουν ή τυγχάνουν εκμετάλλευσης από συναδέλφους. Η θέση της μιας – κρίσιμης για την υπόθεση – πομόνας είναι στο αγροτεμάχιο και της έτερης στο αγροτεμάχιο Προκειμένου να καταστεί εφικτή η αξιοποίηση των γεωτρήσεων και βάσει των υποδείξεων από τη ΔΕΗ αλλά και από το τμήμα εγγείων βελτιώσεων του αρμόδιου Υπουργείου Γεωργίας, οι ιδιοκτήτες ή νομείς των εκτάσεων της περιοχής όρισαν έναν διαχειριστή για κάθε πομόνα.. Για την μια αντλία – αυτή που βρίσκεται στο αγροτεμάχιο - διαχειριστής ορίστηκε ο, ενώ για την άλλη αντλία – αυτή που βρίσκεται στο αγροτεμάχιο – διαχειριστής ορίστηκε ο Ο ορισμός διαχειριστή είχε ως αναπόφευκτη συνέπεια, η έκδοση των παραστατικών από τη ΔΕΗ να γίνεται με την χρήση του δικού του ονοματεπώνυμου και το ποσό να μην επιμερίζεται από τη ΔΕΗ στους περισσότερους παραγωγούς που αξιοποιούσαν την πομόνα. Παρά τις αλληπάλληλες οχλήσεις τους για τον επιμερισμό των εξόδων ανά παραγωγό (και άρα την έκδοση περισσότερων παραστατικών με τα ποσά που αναλογούν στον καθένα από τη ΔΕΗ) τόσο η ΔΕΗ όσο και το τμήμα εγγείων βελτιώσεων του Υπουργείου Γεωργίας κατέστησαν σαφές ότι η συγκεκριμένη ενέργεια ήταν ανέφικτη από την πλευρά τους.

Ως προς τις δαπάνες καυσίμων, η προσφεύγουσα επικαλείται, ότι ο έλεγχος δεν αμφισβητεί τόσο την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών, όσο και την παραγωγικότητα των δαπανών που αποτυπώνονται στα επίμαχα τιμολόγια.

Για την απόδειξη των ανωτέρω ισχυρισμών, προσκόμισε τόσο ενώπιον της φορολογικής αρχής όσο και ενώπιον της Υπηρεσίας μας τα παρακάτω αποδεικτικά στοιχεία :

- τοπογραφικό σκαρίφημα, από το οποίο προκύπτουν οι θέσεις των πομονών και τα παρεκείμενα αγροτεμάχια.
- Αντίγραφα δηλώσεων καλλιέργειας του Ολοκληρωμένου Συστήματος Διαχείρισης και Ελέγχου (ΟΣΔΕ), για τα έτη 2014, 2015 και 2016, από τα οποία προκύπτουν τα αγροτεμάχια που αρδεύονται από τις επίμαχες πομόνες.
- Αντίγραφο του υπ' αριθμ. /07-04-2008 συμβολαίου αγοράς για το υπ' αριθμ. αγροτεμάχιο από το οποίο προκύπτει ότι αυτό μεταβιβάστηκε από τον στον, διαχειριστή της ελεγχόμενης.
- Αντίγραφο του υπ' αριθμ. /22-07-2010 συμβολαίου αγοράς για τα υπ' αριθμ. και αγροτεμάχια από το οποίο προκύπτει ότι αυτά μεταβιβάστηκαν από τον στον, διαχειριστή της ελεγχόμενης.
- Ένα αντίγραφο "εντολή μετρητή με Μ/Σ έντασης" έγγραφο που εκδόθηκε από τη ΔΕΗ ΑΕ στις 02/04/2008, που αφορά την παροχή ηλεκτρικού ρεύματος με αριθμό 823035936 και αναφέρει ως καταναλωτή τον κ. Μπουρμάγλου Αριστείδη.
- Ένα αντίγραφο " εντολή μετρητή με Μ/Σ έντασης" έγγραφο που εκδόθηκε από τη ΔΕΗ ΑΕ στις 13/07/2011, που αφορά την παροχή ηλεκτρικού ρεύματος με αριθμό (την ίδια με ανωτέρω) και αναφέρει ως καταναλωτή τον κ.
- Υπεύθυνη δήλωση του κ. διαχειριστή της πομόνας, με αριθμό παροχής, με την οποία δηλώνει ότι "από τη συγκεκριμένη πομόνα ποτίζονται περισσότερα παρακείμενα χωράφια και τα έξοδα ηλεκτροδότησης επιμερίζονται μεταξύ των χρηστών" .
- Αντίγραφο του με αριθμ. ΤΠ-ΔΑ /29-10-2014, εκδόσεως καθαρής αξίας ύψους 5.691,06 πλέον ΦΠΑ ύψους 1.308,94 ευρώ, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 7.000,00 ευρώ, με συνημμένες διάφορες αποδείξεις εσόδου από το σύστημα εισροών – εκροών, στις οποίες τόσο η ποσότητα των λίτρων όσο και η αξία αυτών δεν ταυτίζονται με την αντίστοιχη ποσότητα και αξία που αναγράφεται στο ως άνω τιμολόγιο.
- Αντίγραφο του με αριθμ. ΤΠ-ΔΑ /23-11-2014, εκδόσεως καθαρής αξίας ύψους 3.727,07 πλέον ΦΠΑ ύψους 857,23 ευρώ, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 4.584,30 ευρώ, με συνημμένες διάφορες αποδείξεις εσόδου από το σύστημα εισροών – εκροών, στις οποίες τόσο η ποσότητα των λίτρων όσο και η αξία αυτών δεν ταυτίζονται με την αντίστοιχη ποσότητα και αξία που αναγράφεται στο ως άνω τιμολόγιο.
- Αντίγραφο του με αριθμ. ΤΠ-ΔΑ /31-12-2014, εκδόσεως καθαρής αξίας ύψους 5.034,33 €, πλέον ΦΠΑ ύψους 1.157,90 ευρώ, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 6.192,33 ευρώ, με συνημμένες διάφορες αποδείξεις εσόδου από το σύστημα εισροών – εκροών, στις οποίες τόσο η

ποσότητα των λίτρων όσο και η αξία αυτών δεν ταυτίζονται με την αντίστοιχη ποσότητα και αξία που αναγράφεται στο ως άνω τιμολόγιο.

Αντίγραφο του με αριθμ. ΤΠ-ΔΑ /19-06-2015, εκδόσεως καθαρής αξίας ύψους 5.549,27 πλέον ΦΠΑ ύψους 1.127,33 ευρώ, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 6.825,60 ευρώ, με συνημμένες διάφορες αποδείξεις εσόδου από το σύστημα εισροών – εκροών, στις οποίες τόσο η ποσότητα των λίτρων όσο και η αξία αυτών δεν ταυτίζονται με την αντίστοιχη ποσότητα και αξία που αναγράφεται στο ως άνω τιμολόγιο.

Αντίγραφο του με αριθμ. ΤΠ-ΔΑ /07-09-2015, εκδόσεως καθαρής αξίας ύψους 5.235,65 πλέον ΦΠΑ ύψους 1.204,20 ευρώ, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 6.439,85 ευρώ, με διάφορες αποδείξεις εσόδου από το σύστημα εισροών – εκροών, στις οποίες τόσο η ποσότητα των λίτρων όσο και η αξία αυτών δεν ταυτίζονται με την αντίστοιχη ποσότητα και αξία που αναγράφεται στο ως άνω τιμολόγιο.

Αντίγραφο του με αριθμ. ΤΠ-ΔΑ /17-12-2015, εκδόσεως καθαρής αξίας ύψους 4.648,17 πλέον ΦΠΑ ύψους 1.069,08 ευρώ, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 5.717,2 5ευρώ, με συνημμένες με διάφορες αποδείξεις εσόδου από το σύστημα εισροών – εκροών, στις οποίες τόσο η ποσότητα των λίτρων όσο και η αξία αυτών δεν ταυτίζονται με την αντίστοιχη ποσότητα και αξία που αναγράφεται στο ως άνω τιμολόγιο.

Αναφορικά με τη μη αναγνώριση κατά ποσοστό 62% της δαπάνης ηλεκτρικού ρεύματος για τη λειτουργία των στριβοαντλίων (πομονών), ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του:

α) το τοπογραφικό σκαρίφημα και τα αντίγραφα των δηλώσεων καλλιέργειας ΟΣΔΕ της ελεγχόμενης από τα οποία προκύπτει ότι πλησίον της πομόνας η οποία αντιστοιχεί στον αριθμό παροχής (.....) η ελεγχόμενη κατέχει και καλλιεργεί αγροτεμάχια συνολικής έκτασης 38200 τ.μ. (αραβόσιπος) ενώ πλησίον της πομόνας η οποία αντιστοιχεί στον αριθμό παροχής (.....) η ελεγχόμενη κατέχει και καλλιεργεί αγροτεμάχια συνολικής έκτασης 102.700 τ.μ. (αραβόσιπος),

β) το αντίγραφο έγγραφο που εκδόθηκε από τη ΔΕΗ στις 13/07/2011 και φέρει τίτλο «εντολή μετρητή με Μ/Σ έντασης», από το οποίο προκύπτει ότι στην παροχή ηλεκτρικής ενέργειας με αριθμό εμφανίζεται ως καταναλωτής ο διαχειριστής της ελεγχόμενης,

γ) το γεγονός ότι στη συγκεκριμένη περιοχή δεν υφίσταται Τοπικός Οργανισμός Εγγείων Βελτιώσεων (ΤΟΕΒ) ώστε να υφίστανται ακριβή στοιχεία για τα αγροτεμάχια που κάθε πομόνα εξυπηρετεί,

δ) το γεγονός ότι οι λογαριασμοί πληρώθηκαν από την ελεγχόμενη όπως προκύπτει από τα παραστατικά στοιχεία που προσκόμισε (καταθετήρια τραπεζών)

κατέληξε στα εξής συμπεράσματα:

1) οι συνολικές δαπάνες ηλεκτρικής ενέργειας που προκύπτουν από τα παραστατικά

στοιχεία (λογαριασμοί ΔΕΗ) και αντιστοιχούν στην παροχή με αριθμό (.....) και έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία, αποδεικνύονται και με κατάλληλα δικαιολογητικά. Ως εκ τούτου έκρινε τις συνολικές αυτές δαπάνες εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης στα έτη 2015 και 2016.

2) Οι συνολικές δαπάνες ηλεκτρικής ενέργειας που προκύπτουν από τα παραστατικά στοιχεία (λογαριασμοί ΔΕΗ) και αντιστοιχούν στην παροχή με αριθμό (.....) και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της ελεγχόμενης αποδεικνύονται και αυτές με κατάλληλα δικαιολογητικά, πρέπει όμως να επιμερισθούν, καθώς αφορούν και σε άλλα πρόσωπα όπως προκύπτει από τα ανωτέρω. Ο έλεγχος αναγνώρισε ως εκπεστέες από τις συγκεκριμένες δαπάνες ποσό που αντιστοιχεί σε ποσοστό 38% (38.200/100.000), ποσοστό που αντιστοιχεί στην έκταση που καλλιεργεί η ελεγχόμενη σε σχέση με τη δυνατότητα άρδευσης που έχει μία πομόνα.

Υπό τα δεδομένα αυτά, και λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός, ότι η προσφεύγουσα εξέπεσε, ενδεικτικά, για το έτος 2015, για τη λειτουργία της πομόνας, με αριθμ. (.....), η οποία εξυπηρετεί το πότισμα συνολικής έκτασης 102.700 τμ, δαπάνες ύψους 2.398,83 € (0,024 ευρώ ανά στρέμμα), ενώ, για τη λειτουργία της πομόνας, με αριθμ. (.....), η οποία εξυπηρετεί το πότισμα συνολικής έκτασης 38.200 τμ, δαπάνες ύψους 3.936,79 € (0,11 ευρώ ανά στρέμμα), ήτοι, δαπάνες προσαυξημένες κατά ποσοστό 350% περίπου, συνάγεται, ότι η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε ως εκπεστέες από τις συγκεκριμένες δαπάνες, ποσό που αντιστοιχεί σε κάθε περίπτωση, σε ευνοϊκότερο ποσοστό, ήτοι, 62% της δαπάνης, για τη λειτουργία της με αριθμ. στριβολαντίας, και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τη μη αναγνώριση των δαπάνων καυσίμων επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή από τις προαναφερθείσες διατάξεις περί έκδοσης φορολογικών στοιχείων από το σύστημα εισροών – εκροών, συνάγεται ότι οι εναλλακτικοί τρόποι έκδοσης των φορολογικών στοιχείων για τις μεμονωμένες πωλήσεις καυσίμων σε άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, είναι είτε η έκδοση απόδειξης εσόδου στην οποία αναγράφεται με πληκτρολόγηση μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών – εκροών, ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών και εφόσον η αξία της συναλλαγής, προ ΦΠΑ, υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ αναγράφεται και ο ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, είτε η έκδοση τιμολογίου, στο οποίο θα επισυνάπτεται η αυτόματα εκδιδόμενη απόδειξη εσόδου (στην οποία προφανώς δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας και ο ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου

απεικόνισης συναλλαγών) και στο οποίο (τιμολόγιο) αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αριθμ. απόδειξης εσόδου».

Επειδή πρέπει να επισημανθεί ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 38 του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) “Εξαιρετικά οι αποφάσεις κ.υ.α. [ΠΟΛ.1009/4.1.2012](#) (Β’ 72), κ.υ.α. [ΠΟΛ.1203/2.11.2012](#) (Β’ 3130), κ.υ.α. [ΠΟΛ.1032/21.2.2013](#) (Β’ 548), κ.υ.α. [ΠΟΛ.1206/30.8.2013](#) (Β’ 2237) και κ.υ.α. [ΠΟΛ.1263/4.12.2013](#) (Β’ 3265), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την εγκατάσταση ολοκληρωμένων συστημάτων ελέγχου εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και στις εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης, εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την 01/01/2015.

Επειδή, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις που αναφέρονται στον τρόπο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων από το σύστημα εισροών – εκροών που λειτουργεί στα πρατήρια υγρών καυσίμων, προκύπτει ότι σε κάθε περίπτωση, οι αποδείξεις εσόδου είναι το νόμιμο στοιχείο που εκδίδεται για την πώληση καυσίμων και οι οποίες δηλώνουν με βεβαιότητα ότι έλαβε χώρα το γεγονός της πραγματοποίησης των συναλλαγών, υπό την έννοια ότι αυτές εκδίδονται αυτόματα από το εν λόγω σύστημα με την ολοκλήρωση της παράδοσης του καυσίμου από κάθε αντλία. Ο εναλλακτικός τρόπος έκδοσης του τιμολογίου είναι αποδεκτός, με την προϋπόθεση ότι επισυνάπτονται σε αυτό οι αντίστοιχες αποδείξεις εσόδου. Εν προκειμένω, εφαρμόστηκε ο δεύτερος τρόπος έκδοσης φορολογικών στοιχείων, ήτοι με την έκδοση τιμολογίου, εντούτοις, από τα προσκομιζόμενα αντίγραφα (όχι πρωτότυπα) των αποδείξεων εσόδων, τόσο η συνολική ποσότητα των λίτρων όσο και η συνολική αξία αυτών, δε συσχετίζονται με τις αντίστοιχες ποσότητες και αξίες των καυσίμων που αναγράφονται στα εν λόγω τιμολόγια – δελτία αποστολής. Συνεπώς, λόγω της μη ύπαρξης των αναγκαίων κατά νόμο παραστατικών, δεν πληρείται η προϋπόθεση της περ. β’ του άρθρου 32 του ν. 2859/2000, για την έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 19/09/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **29/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Αρ. πράξης	 /19-09-2018		
Διαχειριστική Περίοδος	01/01/2012 – 31/12/2012		
Ανάλυση	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	885.217,11	887.133,91	887.133,91
Αξία φορολογητέων εισροών	802.765,89	802.765,89	802.765,89
Φόρος εκροών	115.078,22	115.327,40	115.327,40
Υπόλοιπο φόρου εισροών	130.343,65	130.343,65	130.343,65
Πιστωτικό υπόλοιπο	15.265,43	15.092,33	15.092,33
Χρεωστικό υπόλοιπο		76,08	76,08
Διαφορά φόρου		76,08	76,08
Πρόστιμο άρθ. 58Α και τόκοι άρθρου 53 Ν. 4174/2013		69,70	69,70
Πιστωτικό ποσό για έκπτωση	15.265,43	15.092,33	15.092,33
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών		145,78	145,78

Αρ. πράξης	 /19-09-2018		
Διαχειριστική Περίοδος	01/01/2013 – 31/12/2013		
Ανάλυση	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	1.303.858,35	1.303.858,35	1.303.858,35
Αξία φορολογητέων εισροών	1.078.810,83	1.078.810,83	1.078.810,83
Φόρος εκροών	203.901,59	203.901,59	203.901,59
Υπόλοιπο φόρου εισροών	208.340,59	208.167,49	208.167,49
Πιστωτικό υπόλοιπο	4.439,00	4.439,00	4.439,00
Χρεωστικό υπόλοιπο		173,10	173,10
Διαφορά φόρου		173,10	173,10
Πρόστιμο άρθ. 58Α και τόκοι άρθρου 53 Ν. 4174/2013		158,58	158,58
Πιστωτικό ποσό για έκπτωση	4.439,00	4.439,00	4.439,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών		331,68	331,68

Αρ. πράξης	 /19-09-2018		
Διαχειριστική Περίοδος	01/01/2014 – 31/12/2014		
Ανάλυση	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	709.021,12	709.021,12	709.021,12
Αξία φορολογητέων εισροών	594.462,78	579.675,79	579.675,79
Φόρος εκροών	96.078,54	96.078,54	96.078,54
Υπόλοιπο φόρου εισροών	119.919,29	116.552,17	116.552,17
Πιστωτικό υπόλοιπο	23.840,75	20.449,32	20.449,32
Χρεωστικό υπόλοιπο			
Διαφορά φόρου			
Πρόστιμο άρθ. 58Α και τόκοι άρθρου 53 Ν. 4174/2013			
Πιστωτικό ποσό για έκπτωση	23.840,75	20.449,32	20.449,32
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών			

Αρ. πράξης	 /19-09-2018		
Διαχειριστική Περίοδος	01/01/2015 – 31/12/2015		
Ανάλυση	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	557.546,10	557.546,10	557.546,10
Αξία φορολογητέων εισροών	535.926,17	518.636,89	518.636,89
Φόρος εκροών	72.570,99	72.570,99	72.570,99
Υπόλοιπο φόρου εισροών	115.961,44	108.803,40	108.803,40
Πιστωτικό υπόλοιπο	43.390,45	36.856,18	36.856,18
Χρεωστικό υπόλοιπο		623,77	623,77
Διαφορά φόρου		623,77	623,77
Πρόστιμο άρθ. 58Α και τόκοι άρθρου 53 Ν. 4174/2013		187,13	187,13
Πιστωτικό ποσό για έκπτωση	43.390,45	36.856,18	36.856,18
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών		810,90	810,90

Αρ. πράξης	 /19-09-2018		
Διαχειριστική Περίοδος	01/01/2016 – 31/12/2016		
Ανάλυση	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	432.908,45	432.908,45	432.908,45
Αξία φορολογητέων εισροών	432.048,54	432.048,54	432.048,54
Φόρος εκροών	69.209,78	69.209,78	69.209,78
Υπόλοιπο φόρου εισροών	140.763,98	134.229,71	134.229,71

Πιστωτικό υπόλοιπο	71.554,20	65.019,93	65.019,93
Χρεωστικό υπόλοιπο			
Διαφορά φόρου			
Πρόστιμο άρθ. 58Α και τόκοι άρθρου 53 Ν. 4174/2013			
Πιστωτικό ποσό για έκπτωση	71.554,20	65.019,93	65.019,93
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών			

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**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.