



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20.10.2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1607

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει
 - β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει
 - γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης «.....», Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ. οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης «.....», 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' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ μειώθηκε το υπόλοιπο φόρου για έκπτωση κατά 1.047,24 €.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. της φορολογικής αρχής. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με αριθ. αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου ποσού 4.000,00 € για τη φορολογική περίοδο/2019 της προσφεύγουσας. Βάσει της ανωτέρω έκθεσης ελέγχου, η προσφεύγουσα πραγματοποίησε δαπάνες οι οποίες δεν ήταν προς το συμφέρον της και δεν συμβάλλουν στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της αλλά αφορούν ιδιωτικούς σκοπούς.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης ισχυριζόμενη ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένως απέρριψε δαπάνες με την αιτιολογία:

- του πλήθους αυτών εντός της ίδιας ημέρας, χωρίς να μνημονεύει τη διάταξη που δικαιολογεί τη μη έκπτωση για τον λόγο αυτό, δεδομένου ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν εμπίπτουν στο άρθρο 30 παρ. 4 του ν. 2859/2000,
- ότι δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης, δεν συνέβαλαν στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματός της,
- ότι δεν αναγραφόταν ο αριθμός αυτοκινήτου,
- ότι πραγματοποιήθηκαν για προσωπική κατανάλωση.

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 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. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών... 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που

προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, 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,... 3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.».

Επειδή, για την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών ερευνάται η συνδρομή των σχετικών προϋποθέσεων, όπως αν ο προς έκπτωση φόρος έχει βαρύνει δαπάνες στις οποίες υποβλήθηκε ο υποκείμενος στον φόρο για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων και δεν ερευνάται η παραγωγικότητα της δαπάνης, όπως συμβαίνει στη φορολογία εισοδήματος (ΣτΕ Τμ. Β' 3153/2006).

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 5 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 7 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, με το άρθρο 5 παρ. 10 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου».

Επειδή, με το άρθρο 8 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας...».

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών. ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες. στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 περί των ΕΛΠ και διευκρινίστηκε ότι εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του εν λόγω νόμου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα δραστηριοποιείται στην κατασκευή έτοιμων ενδυμάτων και ειδικότερα αγοράζει τις πρώτες ύλες από την εγχώρια αγορά και από το εξωτερικό, εν συνεχεία όλη η επεξεργασία των πρώτων υλών διενεργείται αποκλειστικά στη Βουλγαρία από συνεργαζόμενες επιχειρήσεις και στη συνέχεια τα έτοιμα προϊόντα επιστρέφουν στην Ελλάδα και πωλούνται στη Δανία σε έναν και μοναδικό πελάτη. Βάσει της οικείας έκθεσης ελέγχου η προσφεύγουσα δεν επεξεργάζεται η ίδια τις πρώτες ύλες, δεν απασχολεί προσωπικό, δεν διενεργεί καμία παραγωγική δραστηριότητα στην έδρα της, όπως διαπιστώθηκε και από αυτοψία που πραγματοποιήθηκε αλλά επιβεβαιώθηκε και από τον εκπρόσωπο της επιχείρησης ΑΦΜ Η μεταφορά των πρώτων υλών στη Βουλγαρία καθώς επίσης και η παράδοση στην Ελλάδα με τη μορφή ετοιμών προϊόντων, διενεργείται σχεδόν αποκλειστικά με φορτηγά τρίτων και η προσφεύγουσα δεν διενεργεί διανομές.

Επειδή, από τα διαλαμβανόμενα στην από έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΑΜΠΕΛΟΚΗΠΩΝ προκύπτει ότι:

α) Η προσφεύγουσα επιχείρηση λάμβανε και καταχωρούσε δύο, τρεις, πέντε ακόμη και επτά αποδείξεις πώλησης καυσίμων ανά ημέρα για το ίδιο όχημα (ήτοι 40 €, 50 €, 60 € ακόμη και 110,00 € καύσιμα σε μία ημέρα) κάτι το οποίο δεν συνάδει με τα συναλλακτικά ήθη, ούτε και δύναται να πραγματοποιούνται τόσα χιλιόμετρα ανά ημέρα από ένα όχημα. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι μέσα σε μία ημέρα (.....) από το ίδιο πρατήριο, φέρεται να αγοράστηκαν καύσιμα αξίας 15 € στις 11:38, 10 € στις 13:44, 15 € στις 13:47, 20 € στις 15:52, 20 € στις 17:08, 10 € στις 17:43 και 20 € στις 19:32. Η αρμόδια φορολογική αρχή αναγνώρισε σε κάθε ημέρα τη μεγαλύτερη δαπάνη καυσίμων και απέρριψε τις υπόλοιπες,

β) Η προσφεύγουσα επιχείρηση έλαβε το ΤΔΑ εκδόσεως του με ΑΦΜ που αφορά λίπασμα, το ΤΔΑ εκδόσεως του με ΑΦΜ που αφορά δένδρα, το ΤΔΑ εκδόσεως της εταιρίας «.....» με ΑΦΜ που αφορά δένδρα, το ΤΔΑ εκδόσεως της εταιρίας «.....» με ΑΦΜ που αφορά λίπασμα και το ΤΔΑ εκδόσεως του με ΑΦΜ που αφορά σκαπτικό μηχάνημα, τα οποία δεν σχετίζονται με την δραστηριότητα της επιχείρησης η οποία είναι κατασκευή εξωτερικών ενδυμάτων. Ο Φ.Π.Α. των εν λόγω εισροών δεν αναγνωρίστηκε από τη φορολογική αρχή προς έκπτωση από τον φόρο φορολογητέων εκροών,

γ) στο ΤΔΑ εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ που αφορά αξεσουάρ αυτοκινήτου, στο ΤΔΑ εκδόσεως της με ΑΦΜ που αφορά ουρανούς αυτοκινήτων και στο ΤΔΑ εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ που αφορά πετρέλαιο, δεν αναγράφεται ο αριθμός αυτοκινήτου, συνεπώς δεν προκύπτει ότι αφορά οχήματα της προσφεύγουσας και για τον λόγο αυτό απορρίφθηκαν από τη φορολογική αρχή,

δ) το ΤΔΑ εκδόσεως της με ΑΦΜ, που αφορά καφέδες, ζάχαρη, μαλακτικά, απορρυπαντικά κ.λπ. κρίθηκε από τη φορολογική αρχή ότι αποτελεί προσωπική δαπάνη και

ε) τα ΤΔΑ, ΤΔΑ και ΤΔΑ εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ που αφορούν πετρέλαιο σε μπετόνια απορρίφθηκαν από τη φορολογική αρχή καθώς δεν σχετίζονται με την δραστηριότητα της επιχείρησης.

Από τα παραπάνω διαφαίνεται ότι η ελεγκτική αρχή ορθά δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τον ΦΠΑ των εν λόγω φορολογητέων εισροών καθώς δεν συντρέχουν οι οριζόμενες από τα άρθρα 30 και 32 του ν.2859/2000 προϋποθέσεις και οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. /..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης «.....», Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου/2019

Μείωση υπόλοιπου φόρου για έκπτωση	1.047,24€
------------------------------------	-----------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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.