



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 02/03/2022

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 676

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604536

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **02.11.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, αρ. κατά της υπ' αριθ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης φορολογικής περιόδου 01.01.2021 - 31.03.2021 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, της οποίας ζητείται η ακύρωση καθώς και την από 30.09.2021 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **02.11.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με 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 με αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2021 - 31.03.2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 5.363,70€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ. ποσού 2.681,85€, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή 8.045,55€.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 30.09.2021 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Επιστροφής Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης. Σύμφωνα με την εν λόγω έκθεση, με την υπ. αρ./2021 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, η οποία εκδόθηκε με αφορμή το υπ' αριθ./2021 αίτημα του προσφεύγοντα για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 01.01.2021 - 31.03.2021, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φόρου προστιθέμενης αξίας στην παραπάνω περίοδο. Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για τις δηλωθείσες ενδοκοινοτικές υπηρεσίες δεν τηρήθηκαν οι διαδικασίες απαλλαγής από το Φ.Π.Α. όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 14 του κώδικα Φ.Π.Α. Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέπεσε δαπάνες οι οποίες εξαιρούνται από το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Ν.2859/2000. Εν συνεχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 του ν.4174/2013, συντάχθηκε από τον έλεγχο το με αριθ./2021 Σημείωμα Διαπιστώσεων και εκδόθηκαν η υπ' αρ./2021 πράξη προσωρινού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2021 - 31.03.2021, που επιδόθηκαν στον εξουσιοδοτημένο λογιστή του προσφεύγοντα στις 07.09.2021. Επί του ως άνω Σημειώματος ο προσφεύγων δεν υπέβαλλε εγγράφως τις απόψεις του και συνεπώς συντάχθηκε η από με ημερομηνία θεώρησης 30.09.2021 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Επιστροφής Φ.Π.Α. και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1) Λανθασμένη ερμηνεία των διατάξεων του άρθρου 14 του ν.2859/2000 καθώς ο τόπος της επαγγελματικής έδρας του υποκειμένου στο φόρο, λήπτη της υπηρεσίας, αποτελεί το μοναδικό κριτήριο για τη νομιμότητα της επιβολής του φόρου στο εσωτερικό της χώρας.
- 2) Με την από 01.09.2011 σύμβαση μεταξύ του ίδιου και της «.....», ανέλαβε τη διενέργεια εγχώριων ή/και διασυνοριακών οδικών μεταφορών. Ακολούθως την 01.07.2017 η εν λόγω σύμβαση εξεχωρήθη από την ως άνω αντισυμβαλλομένη εταιρία, στην εταιρία «.....» που εδρεύει στη Εν όψει της ως άνω εκχωρήσεως, οι αναφερόμενες στην ως άνω σύμβαση υπηρεσίες του από της ενάρξεως ισχύος της συμβάσεως εκχωρήσεως, παρέχονται όχι πλέον στον εκχωρητή (.....) αλλά στον εκδοχέα (.....), ώστε λήπτης των υπηρεσιών αυτών είναι η ως άνω Γερμανική εταιρία, με έδρα της οικονομικής δραστηριότητας στη Γερμανία, ώστε κατά τη διάταξη της περ. α της παραγρ. 2 του άρθρου 14, τόπος παροχής της υπηρεσίας είναι η Γερμανία και όχι η Ελλάδα.
- 3) Αντικείμενο της σύμβασης εκχωρήσεως είναι το σύνολο της εκχωρηθείσας συμβάσεως και όχι μόνον οι εξ' αυτής οικονομικές υποχρεώσεις.
- 4) Ο φορολογικός έλεγχος άνευ αιτιολογίας, άλλως με ελλιπή, ανεπαρκή και αόριστη αιτιολογία δεν αναγνώρισε προς αναγνώριση το φόρο των εισροών του. Ειδικότερα, ο

έλεγχος λανθασμένα δεν αναγνώρισε τις δαπάνες για τη κίνηση των επαγγελματικών του οχημάτων.

5) Η διαπίστωση του ελέγχου ότι εξέπεσε Φ.Π.Α. για δαπάνες οι οποίες δεν δικαιολογούνται τόσο από τη δραστηριότητα όσο και από την επαγγελματική έδρα και αφορούν προσωπικές δαπάνες του ίδιου, στερείται παντελώς αιτιολογίας και, ως εκ τούτου, στερείται της αιτούμενης νομιμότητας.

Επειδή στο άρθρο 65 «Βάρος απόδειξης» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή στο άρθρο 14 «Τόπος παροχής υπηρεσιών» του ν.2859/2000 ορίζεται ότι:

«1. Ορισμοί

Για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος άρθρου:

γ) Για την εφαρμογή της παραγράφου 6:

αα) Ως «ενδοκοινοτική μεταφορά αγαθών» νοείται κάθε μεταφορά αγαθών της οποίας ο τόπος αναχώρησης και ο τόπος άφιξης βρίσκονται στα εδάφη δύο διαφορετικών κρατών - μελών.

ββ) Ως «τόπος αναχώρησης ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών» νοείται ο τόπος όπου αρχίζει πραγματικά η μεταφορά των αγαθών, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη οι διαδρομές που πραγματοποιούνται προς τον τόπο όπου βρίσκονται τα αγαθά, και ως «τόπος άφιξης ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών» νοείται ο τόπος όπου περατώνεται πραγματικά η μεταφορά των αγαθών.

2. Γενικοί κανόνες

Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων:

α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.».

Επειδή στο άρθρο 30 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» 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. Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33.

...

4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:

- α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων,
- β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οينوπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,
- γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,
- δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,
- 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. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.»

Επειδή στο άρθρο 32 «Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου» 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 ατής 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 στο άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«... 5. 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. ...

7. 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. ...

10. 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 στο άρθρο 8 «Τιμολόγιο Πώλησης» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. 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 στο άρθρο 9 «Περιεχόμενο τιμολογίου» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

«1. 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 Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων 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 παρόντος άρθρου. 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, με την ΠΟΛ. 1203/26.11.2012 Κ.Υ.Α. (ΦΕΚ Β΄ 3130), με την οποία τροποποιήθηκε η κοινή υπουργική απόφαση ΠΟΛ. 1009/4.1.2012 (ΦΕΚ 72Β΄) «Εγκατάσταση Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών – Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και διασφάλιση συναλλαγών μέσω αυτού», ορίζεται ότι: «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. 3.4. Για τις επαναλαμβανόμενες χονδρικές πωλήσεις καυσίμων παρέχεται η δυνατότητα μη έκδοσης δελτίου αποστολής και τιμολογίου πώλησης, με τις εξής προϋποθέσεις: α) η εκδιδόμενη αυτόματα απόδειξη παραδίδεται στον αντισυμβαλλόμενο και β) συντάσσεται από τον πωλητή η διπλότυπη αθεώρητη κατάσταση, η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. και ένα αντίτυπο της κατάστασης αυτής παραδίδεται στον αγοραστή – επιτηδευματία στο τέλος της περιόδου που αφορούν οι πωλήσεις, η κατάσταση αυτή αποτελεί δικαιολογητικό εγγραφής στα βιβλία του αγοραστή – επιτηδευματία. ... 3.6. Εφόσον δεν ακολουθείται η διαδικασία που αναφέρεται στις ως άνω περιπτώσεις 3.2, 3.3, 3.4 και 3.5 στα σχετικά Τιμολόγια – Δελτία αποστολής ή Τιμολόγια, κατά περίπτωση, θα αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση των αριθμ. αποδείξεων εσόδου» οι οποίες θα παραδίδονται στον αντισυμβαλλόμενο μαζί με το πρωτότυπο του Τιμολογίου – Δελτίου αποστολής ή Τιμολογίου, ο οποίος υποχρεούται να τις διαφυλάσσει βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ..

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1161/26.06.2013 αναφορικά με την εφαρμογή της Εγκατάστασης Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών – Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων, διευκρινίστηκε ότι από τον συνδυασμό των διατάξεων των παραγράφων 3.2 και 3.6 της υπόψη Κ.Υ.Α., προκύπτουν οι εξής εναλλακτικοί τρόποι έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις μεμονωμένες πωλήσεις καυσίμων σε άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών: 1ος τρόπος: Έκδοση απόδειξης εσόδου στην οποία, κατά την έκδοσή της, με πληκτρολόγηση μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών – εκροών, αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών και εφόσον η αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ αναγράφεται και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, ενώ δεν απαιτείται με τον τρόπο αυτό και η έκδοση τιμολογίου. 2ος τρόπος: Έκδοση τιμολογίου, στο οποίο θα επισυνάπτεται η αυτόματα εκδιδόμενη απόδειξη εσόδου (στην οποία προφανώς δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών) και στο οποίο (τιμολόγιο)

αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αριθμ. απόδειξης εσόδου». Για τις επαναλαμβανόμενες πωλήσεις καυσίμων σε άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών προκύπτουν οι εξής εναλλακτικοί τρόποι έκδοσης φορολογικών στοιχείων: 1ος τρόπος: Παράδοση της αυτόματα εκδιδόμενης απόδειξης στον αντισυμβαλλόμενο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών και σύνταξη διπλότυπης αθεώρητης κατάστασης (της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. – νυν της παραγράφου 2 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ.) αντίτυπο της οποίας παραδίδεται στον αντισυμβαλλόμενο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών στο τέλος της περιόδου που αφορούν οι πωλήσεις δηλαδή στο τέλος κάθε μήνα ή και κατά μικρότερα χρονικά διαστήματα εντός του ίδιου μήνα (π.χ. ανά εβδομάδα, ανά δέκα ημέρες κ.λπ.) και η οποία (κατάσταση) αποτελεί δικαιολογητικό εγγραφής στα βιβλία του αγοραστή – υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών. 2ος τρόπος: Έκδοση τιμολογίου στο τέλος της περιόδου που αφορούν οι πωλήσεις δηλαδή στο τέλος κάθε μήνα ή και κατά μικρότερα χρονικά διαστήματα (π.χ. ανά εβδομάδα, ανά δέκα ημέρες κ.λπ.), στο οποίο θα επισυνάπτονται οι αυτόματα εκδιδόμενες αποδείξεις εσόδου και στο οποίο (τιμολόγιο) αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση των αριθμ. αποδείξεων εσόδου».

Ως προς τον 1^ο, 2^ο και 3^ο Ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με την από με ημερομηνία θεώρησης 30.09.2021 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Επιστροφής Φ.Π.Α. από την Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης διενεργήθηκε έλεγχος υπαγωγής στον Φ.Π.Α. των ενδοκοινοτικών παρεχόμενων υπηρεσιών, καθώς κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο ο προσφεύγων πραγματοποίησε απαλλασσόμενες υπηρεσίες του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α. προς την Γερμανία. Από το διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για τις ενδοκοινοτικές υπηρεσίες οι οποίες περιγράφονται στον παρακάτω πίνακα δεν τηρήθηκαν οι διαδικασίες για την απαλλαγή από το Φ.Π.Α. όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 14 του Κώδικα Φ.Π.Α.

ΑΡ. ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΛΗΠΤΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	ΑΦΜ-ΦΠΑ ΛΗΠΤΗ	ΑΞΙΑ ΣΕ €
...../2021			7.370,00
...../2021			7.510,00
...../2021			8.350,00
ΣΥΝΟΛΟ			23.230,00

Επειδή επιπλέον από την με ημερομηνία θεώρησης 30.09.2021 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Επιστροφής Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ Ηλιούπολης προκύπτει ότι:

Οι ως άνω υπηρεσίες αφορούν μεταφορές που διενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας για λογαριασμό της (εταιρεία παραλαβής, μεταφοράς και παράδοση μικρών δεμάτων) και συγκεκριμένα από το όπου βρίσκεται η έδρα της, προς τον (περιοχή αποθηκών) και αντίστροφα.

Σύμφωνα με την από 01.09.2011 σύμβαση μεταξύ της (υποκατάστημα της αλλοδαπής επιχείρησης με έδρα στο Delaware των Ηνωμένων Πολιτειών της Αμερικής), η οποία έχει ιδρύσει το εν λόγω υποκατάστημα στην Ελλάδα με έδρα τον Δήμο (.....) και του προσφεύγοντα, η πρώτη εκ των συμβαλλομένων (.....) συμφώνησε με τον δεύτερο συμβαλλόμενο (τον προσφεύγοντα), να παρέχει αυτός υπηρεσίες μεταφοράς μικροδεμάτων από την έδρα της στο, προς τον (περιοχή αποθηκών) και το αντίστροφο. Τα φορολογικά στοιχεία επιβαρύνονται με ελληνικό ΦΠΑ διότι τόσο ο τόπος εγκατάστασης του λήπτη όσο και ο τόπος παροχής των εν λόγω υπηρεσιών είναι η Ελλάδα.

Την 01/07/2017 η συνήψε σύμβαση με την Γερμανική επιχείρησημε έδρα στη διεύθυνση,
..... Γερμανία, με την οποία εκχώρησε προς την Γερμανική επιχείρηση τις υποχρεώσεις της που απορρέουν από την με ημερομηνία 01/09/2011 σύμβασή της με τον προσφεύγοντα, ήτοι η Γερμανική επιχείρηση ανέλαβε την υποχρέωση να εξοφλεί τις οφειλές της προς τον προσφεύγοντα, για τις υπηρεσίες μεταφορών που πραγματοποιεί ο τελευταίος εντός της Ελλάδος, για λογαριασμό της

Η εν λόγω σύμβαση μεταξύ των ως άνω επιχειρήσεων οι οποίες πιθανόν είναι συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή/και υποκαταστήματα της μητρικής επιχείρησης με έδρα στο Delaware των Ηνωμένων Πολιτειών, αφορά αποκλειστικά και διακανονίζει τις μεταξύ τους ενδοομιλικές σχέσεις, εμμέσως δε αναφέρεται σε χρηματοδότηση της από την (καθώς η τελευταία στο πλαίσιο της συμφωνίας τους εξοφλεί δαπάνες για λογαριασμό της πρώτης) και ουδόλως επηρεάζει την φύση και τον αποδέκτη των παρεχομένων υπηρεσιών μεταφοράς, οι οποίες εξακολουθούν να παρέχονται από υποκείμενο στον φόρο με έδρα την Ελλάδα(τον προσφεύγοντα) προς άλλον υποκείμενο στον φόρο με έδρα επίσης την Ελλάδα (.....) καθώς η σύμβαση αφορά εκχώρηση προς την Γερμανική επιχείρηση των υποχρεώσεων της που απορρέουν από την με ημερομηνία 01/09/2011 σύμβασή της με τον προσφεύγοντα, ήτοι η Γερμανική επιχείρηση ανέλαβε την υποχρέωση να εξοφλεί τις οφειλές της προς τον προσφεύγοντα, για τις υπηρεσίες μεταφορών που πραγματοποιεί ο τελευταίος εντός της Ελλάδος, για λογαριασμό της, όμως από πουθενά δεν προκύπτει ότι η εκχώρηση των υποχρεώσεων προς τον προσφεύγοντα συνιστά και αλλαγή του λήπτη των υπηρεσιών, καθώς τα αγαθά συνεχίζουν να παραλαμβάνονται από τις εγκαταστάσεις και σε εκτέλεση της συμφωνίας που έχει υπογράψει ο προσφεύγων με την, ενώ αρχίζουν και ολοκληρώνονται εντός της χώρας.

Ο προσφεύγων συνεχίζει να είναι συμβεβλημένος με την και να παρέχει την ίδια υπηρεσία, δηλαδή την μεταφορά μικρών δεμάτων από την έδρα της στο προς τον και το αντίστροφο, εκδίδοντας κάθε φορά ΔΑ που αναφέρονται στηνκαι από τα οποία πουθενά δεν προκύπτει ότι οι υπηρεσίες παρέχονται προς την Γερμανική (ότι δηλαδή η Γερμανική είναι ο λήπτης των υπηρεσιών). Αδιάφορο ακόμα για σκοπούς Φ.Π.Α. είναι ποιος εν προκειμένω εξοφλεί τα τιμολόγια.

Από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι τα σχετικά Τ.Π.Υ. όφειλαν να εκδίδονται προς την λήπτρια των υπηρεσιών και συμβεβλημένη με τον προσφεύγοντα με ΑΦΜ και έδρα τον δήμο

Αντ' αυτού ο προσφεύγων, από την ημερομηνία σύνταξης του ιδιωτικού συμφωνητικού (01/07/2017) με το οποίο η εκχώρησε προς την Γερμανική επιχείρηση τις υποχρεώσεις της που απορρέουν από την σύμβασή της με τον ίδιο, παρατύπως τιμολογεί την Γερμανική επιχείρηση ωςάν να επρόκειτο περί ενδοκοινοτικών παροχών υπηρεσιών προς αυτήν, με προφανή σκοπό να αποφύγει την καταβολή του αναλογούντος Φ.Π.Α. που επιβαρύνει εκ των πραγμάτων τις εν λόγω υπηρεσίες μεταφορών που διενεργούνται στο εσωτερικό της χώρας, μεταξύ υποκειμένων με έδρα στο εσωτερικό της χώρας.

Κατόπιν των ανωτέρω από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης διαπιστώθηκε ότι τα σχετικά Τ.Π.Υ. έπρεπε να έχουν εκδοθεί προς την λήπτρια επιβαρυνόμενα με τον αναλογούντα Φ.Π.Α. 24% καθώς οι πράξεις αυτές φορολογούνται στο εσωτερικό της χώρας

(υπηρεσίες παρέχονται σε λήπτη υποκείμενο στο φόρο με έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας την Ελλάδα) και σύμφωνα με το Άρθρο 14, ο τόπος φορολογίας των υπηρεσιών αυτών είναι η Ελλάδα. Συνεπώς από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 01.01.2021—31.03.2021 αυξήθηκαν οι φορολογητέες εκροές του προσφεύγοντα με το ποσό των 23.230,00€ και ο φόρος εκροών με το ποσό των 5.575,20€ (23.230,00€X24%).

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην προαναφερόμενη Έκθεση Ελέγχου, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, επομένως οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντα **απορρίπτονται** ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 4ο Ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με την από με ημερομηνία θεώρησης 30.09.2021 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Επιστροφής Φ.Π.Α. από την Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης διενεργήθηκε έλεγχος αν για τις δαπάνες για τις οποίες έχει εκπεσθεί ο Φ.Π.Α., υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και παρέχεται γι' αυτές δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. Από τον έλεγχο μεταξύ άλλων διαπιστώθηκε ότι κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 01.01.2021-31.03.2021 είχε εκπεσθεί Φ.Π.Α. ύψους 2.314,80€ σε έξοδα κίνησης (πετρέλαιο) τα οποία κρίθηκε ότι δεν αφορούν την επιχείρηση καθώς:

- Από τα προσκομιζόμενα δικαιολογητικά (Α.Λ.Σ.) δεν προκύπτει το μεταφορικό μέσο για το οποίο εκδόθηκαν (δεν αναγράφεται ο αριθμός πινακίδας).
- Το ένα από τα δύο ΦΔΧ είναι μισθωμένο για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο όπως προκύπτει από τα υπ αρ. Τ.Π.Υ./2021 και Τ.Π.Υ./2021.
- Τα εν λόγω φορολογικά στοιχεία (Α.Λ.Σ.) κατά την ίδια ημερομηνία (πχ 12.02.2021 αρ. απόδειξης ώρα 05:21:23 ποσό 90,00€ και επίσης 12.02.2021 αρ. απόδειξης ώρα 06:06:47 ποσό 98,60€).

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω και δεδομένου ότι στις κρινόμενες ΑΛΣ δεν αναγράφονταν οι αριθμοί αυτοκινήτου ώστε να μπορεί να κριθεί ότι τα συγκεκριμένα αυτοκίνητα ανήκουν στην επιχείρηση του προσφεύγοντα και επίσης ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν αφορούν και σε επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως μέχρι εννέα θέσεων διότι στην εν λόγω περίπτωση δεν παρέχεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του ν.2859/2000 δικαίωμα έκπτωσης. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 5ο Ισχυρισμό

Επειδή σύμφωνα με την από με ημερομηνία θεώρησης 30.09.2021 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Επιστροφής Φ.Π.Α. από την Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης διενεργήθηκε έλεγχος αν για τις δαπάνες για τις οποίες έχει εκπεσθεί ο Φ.Π.Α. υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και παρέχεται γι' αυτές δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α.. Από τον έλεγχο, πέραν των αναφερομένων στον τέταρτο ισχυρισμό, διαπιστώθηκε επίσης ότι κατά την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 01.01.2021-31.03.2021 είχε εκπεσθεί Φ.Π.Α. των κατωτέρω τιμολογίων:

Α/Α ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΚΑΘΑΡΟ ΠΟΣΟ	ΦΠΑ	ΣΥΝΟΛΟ
TIM	05/01/2021	 (ελαστικά για ΙΧ)	153,24	36,78	190,02

ΤΙΜ	14/01/2021	 (4 Α/Σ ΤΟΥΤΟΜΙ)	606,45	145,55	752,00
ΤΙΜ ΠΩΛ. ΔΑ	28/01/2021	 (πετρέλαιο θέρμανσης)	1.041,33	249,92	1.291,25
ΤΠΥ	22/02/2021	 (συνδρομή συστημάτων συν/μου)	106,00	25,44	131,44
ΤΔΑ	31/03/2021	 (πάτωμα και υπόστρωμα για πάτωμα)	226,52	54,36	280,88
ΤΔΑ	31/03/2021	 (πάτωμα και υπόστρωμα για πάτωμα)	105,30	25,27	130,57
		Σύνολο	2.238,84	537,32	2.776,16

Επειδή όπως αναφέρεται και στην εν λόγω έκθεση ελέγχου οι ανωτέρω δαπάνες δεν δικαιολογούνται τόσο από την δραστηριότητα όσο και από την επαγγελματική έδρα του προσφεύγοντα και αφορούν προσωπικές δαπάνες του προσφεύγοντα. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 30.09.2021 οικεία έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, επί της οποίας εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθ./02-11-2021 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ και την επικύρωση της υπ' αριθ./2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2021 -31.03.2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

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

Φορολογικό έτος: 2021

Υπ. αριθ./2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου

Διαφορά Χρεωστικού Υπολοίπου Φ.Π.Α	5.363,70
Πρόστιμο Άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.	2.681,85
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	8.045,55

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

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.