



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 12-05-2022

Αριθμός απόφασης: 1115

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση:** Τακαντζά 8-10

**Ταχ. Κώδικας :** 54639 – Θεσ/νίκη

**Τηλέφωνο** : 2313-332246

**Email** : ded.thess@aaade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

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

**3.** Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

**4.** Την με ημερομηνία κατάθεσης 13/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... του ..... με ΑΦΜ: ..... κατά:

α) της υπ'αριθμ. .... /13-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016,

β) της υπ'αριθμ. .... /13-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,

γ) της υπ'αριθμ. .... /13-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2016 και

δ) ) της υπ' αριθμ. .... /13-12-2021 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5.Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας ΔΟΥ.

8.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 13/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. .... /13-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα κύριος φόρος ύψους 2.610,85€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 Ν 4172/2013 (10%) ύψους 261,09€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 308,73€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 3.180,67€.

Με την υπ' αριθμ. .... /13-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, μειώθηκε η δηλωθείσα ζημία από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, από το ποσό των 7.115,89€ στο ποσό των 967,59€.

Με την υπ' αριθμ. .... /13-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2016 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα ποσό κύριου φόρου ύψους 1.367,26€ και πρόστιμο ΚΦΔ (50%) ύψους 683,63€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 2.050,89€.

Με την υπ' αριθμ. .... /13-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2016 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα ποσό κύριου φόρου ύψους 1.367,26€ και πρόστιμο ΚΦΔ (50%) ύψους 683,63€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 2.050,89€.

Με την υπ' αριθμ. .... /13-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017 του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας, προσδιορίστηκε για την προσφεύγουσα ποσό κύριου φόρου ύψους 1.475,70€ και πρόστιμο ΚΦΔ (50%) ύψους 737,85€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 2.213,55€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 13-12-2021 έκθεσης ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (N 4172/2013 και 4174/2013) και της από 13-12-2021 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ, της ΔΟΥ Βέροιας κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ...../28-09-2020 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα καταχώρησε στα λογιστικά αρχεία και στις δηλώσεις εισοδήματος και ΦΠΑ συνολικά πενήντα έξι (56) για το έτος 2016 και πενήντα εννέα (59) για το έτος 2017 ΑΛΠ (Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης) που εκδόθηκαν από την επιχείρηση «.....» για συναλλαγές - αγορές καυσίμων, που ξεπερνούν τα 100,00€ συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ.

Για το φορολογικό έτος 2016

| ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ | ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ | ΕΚΔΟΤΗΣ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ | ΦΠΑ   |
|------------|-------------|---------|-------------|-------|
| 04/01/2016 | ATM 2       | .....   | 113,82      | 26,18 |
| 06/01/2016 | ATM 2       | .....   | 97,56       | 22,44 |
| 09/01/2016 | ATM 2       | .....   | 97,56       | 22,44 |
| 23/01/2016 | ATM 2       | .....   | 113,82      | 26,18 |
| 27/01/2016 | ATM 4       | .....   | 97,56       | 22,44 |
| 03/02/2016 | ATM 2       | .....   | 105,69      | 24,31 |
| 13/02/2016 | ATM 3       | .....   | 97,56       | 22,44 |
| 17/02/2016 | ATM 2       | .....   | 105,69      | 24,31 |
| 29/02/2016 | ATM 6       | .....   | 97,56       | 22,44 |
| 02/03/2016 | ATM 9       | .....   | 97,56       | 22,44 |
| 09/03/2016 | ATM 11      | .....   | 73,17       | 16,83 |
| 15/03/2016 | ATM 2       | .....   | 97,56       | 22,44 |
| 17/03/2016 | ATM 2       | .....   | 105,69      | 24,31 |
| 21/03/2016 | ATM 8       | .....   | 97,56       | 22,44 |
| 28/03/2016 | ATM 2       | .....   | 105,69      | 24,31 |
| 01/04/2016 | ATM 6       | .....   | 97,56       | 22,44 |
| 06/04/2016 | ATM 3       | .....   | 105,69      | 24,31 |
| 18/04/2016 | ATM 2       | .....   | 113,82      | 26,18 |

|            |        |       |        |       |
|------------|--------|-------|--------|-------|
| 26/04/2016 | ATM 9  | ..... | 105,69 | 24,31 |
| 27/04/2016 | ATM 8  | ..... | 97,56  | 22,44 |
| 02/05/2016 | ATM 2  | ..... | 113,82 | 26,18 |
| 10/05/2016 | ATM 8  | ..... | 97,56  | 22,44 |
| 11/05/2016 | ATM 10 | ..... | 105,69 | 24,31 |
| 16/05/2016 | ATM 7  | ..... | 105,69 | 24,31 |
| 30/05/2016 | ATM 2  | ..... | 105,69 | 24,31 |
| 04/06/2016 | ATM 2  | ..... | 112,9  | 27,1  |
| 06/06/2016 | ATM 3  | ..... | 96,77  | 23,23 |
| 13/06/2016 | ATM 2  | ..... | 112,9  | 27,1  |
| 16/06/2016 | ATM 5  | ..... | 112,9  | 27,1  |
| 18/06/2016 | ATM 4  | ..... | 104,84 | 25,16 |
| 23/06/2016 | ATM 8  | ..... | 112,9  | 27,1  |
| 04/07/2016 | ATM 2  | ..... | 112,9  | 27,1  |
| 06/07/2016 | ATM 2  | ..... | 104,84 | 25,16 |
| 14/07/2016 | ATM 3  | ..... | 104,84 | 25,16 |
| 15/07/2016 | ATM 5  | ..... | 112,9  | 27,1  |
| 15/07/2016 | ATM 14 | ..... | 104,84 | 25,16 |
| 23/07/2016 | ATM 11 | ..... | 96,77  | 23,23 |
| 29/07/2016 | ATM 13 | ..... | 96,77  | 23,23 |
| 03/08/2016 | ATM 2  | ..... | 112,9  | 27,1  |
| 22/08/2016 | ATM 9  | ..... | 96,77  | 23,23 |
| 30/08/2016 | ATM 10 | ..... | 96,77  | 23,23 |
| 05/09/2016 | ATM 2  | ..... | 104,84 | 25,16 |
| 08/09/2016 | ATM 6  | ..... | 96,77  | 23,23 |
| 13/09/2016 | ATM 7  | ..... | 96,77  | 23,23 |
| 14/09/2016 | ATM 2  | ..... | 112,9  | 27,1  |

|            |        |               |                 |                 |
|------------|--------|---------------|-----------------|-----------------|
| 15/09/2016 | ATM 9  | .....         | 96,77           | 23,23           |
| 19/09/2016 | ATM 2  | .....         | 112,9           | 27,1            |
| 20/09/2016 | ATM 3  | .....         | 112,9           | 27,1            |
| 21/09/2016 | ATM 3  | .....         | 112,9           | 27,1            |
| 24/09/2016 | ATM 2  | .....         | 96,77           | 23,23           |
| 26/09/2016 | ATM 14 | .....         | 104,84          | 25,16           |
| 29/09/2016 | ATM 3  | .....         | 104,84          | 25,16           |
| 03/12/2016 | ATM 3  | .....         | 96,77           | 23,23           |
| 07/12/2016 | ATM 9  | .....         | 96,77           | 23,23           |
| 14/12/2016 | ATM 5  | .....         | 112,9           | 27,1            |
| 15/12/2016 | ATM 3  | .....         | 96,77           | 23,23           |
|            |        | <b>ΣΥΝΟΛΑ</b> | <b>5.802,74</b> | <b>1.367,26</b> |

Για το φορολογικό έτος 2017

| ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ | ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ | ΕΚΔΟΤΗΣ | ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ | ΦΠΑ   |
|------------|-------------|---------|-------------|-------|
| 02/01/2017 | ATM 3602    | .....   | 104,84      | 25,16 |
| 05/01/2017 | ATM 3621    | .....   | 112,9       | 27,1  |
| 09/01/2017 | ATM 3632    | .....   | 112,9       | 27,1  |
| 18/01/2017 | ATM 3681    | .....   | 104,84      | 25,16 |
| 25/01/2017 | ATM 3736    | .....   | 104,84      | 25,16 |
| 28/01/2017 | ATM 3759    | .....   | 112,9       | 27,1  |
| 31/01/2017 | ATM 3784    | .....   | 96,77       | 23,23 |
| 01/02/2017 | ATM 3788    | .....   | 112,9       | 27,1  |
| 06/02/2017 | ATM 3831    | .....   | 72,58       | 17,42 |
| 08/02/2017 | ATM 3854    | .....   | 112,9       | 27,1  |
| 10/02/2017 | ATM 3874    | .....   | 104,84      | 25,16 |
| 21/02/2017 | ATM 3960    | .....   | 104,84      | 25,16 |

|            |          |       |        |       |
|------------|----------|-------|--------|-------|
| 23/02/2017 | ATM 3990 | ..... | 104,84 | 25,16 |
| 03/03/2017 | ATM 4077 | ..... | 112,9  | 27,1  |
| 06/03/2017 | ATM 4102 | ..... | 104,84 | 25,16 |
| 09/03/2017 | ATM 4131 | ..... | 104,84 | 25,16 |
| 13/03/2017 | ATM 4164 | ..... | 112,9  | 27,1  |
| 28/03/2017 | ATM 4298 | ..... | 112,9  | 27,1  |
| 04/04/2017 | ATM 4358 | ..... | 112,9  | 27,1  |
| 08/04/2017 | ATM 4396 | ..... | 112,9  | 27,1  |
| 14/04/2017 | ATM 4487 | ..... | 104,84 | 25,16 |
| 20/04/2017 | ATM 4486 | ..... | 104,84 | 25,16 |
| 26/04/2017 | ATM 4549 | ..... | 96,77  | 23,23 |
| 02/05/2017 | АП 4592  | ..... | 104,84 | 25,16 |
| 05/05/2017 | АП 4637  | ..... | 96,77  | 23,23 |
| 06/05/2017 | АП 4645  | ..... | 112,9  | 27,1  |
| 12/05/2017 | АП 4694  | ..... | 104,84 | 25,16 |
| 22/05/2017 | АП 4799  | ..... | 112,9  | 27,1  |
| 30/05/2017 | АП 4903  | ..... | 104,84 | 25,16 |
| 02/06/2017 | ATM 4954 | ..... | 104,84 | 25,16 |
| 05/06/2017 | ATM 4971 | ..... | 96,77  | 23,23 |
| 07/06/2017 | ATM 4998 | ..... | 112,9  | 27,1  |
| 15/06/2017 | ATM 5076 | ..... | 104,84 | 25,16 |
| 21/06/2017 | ATM 5127 | ..... | 104,84 | 25,16 |
| 24/06/2017 | ATM 5162 | ..... | 104,84 | 25,16 |
| 01/07/2017 | ATM 5216 | ..... | 96,77  | 23,23 |
| 03/07/2017 | ATM 5227 | ..... | 11,29  | 2,71  |
| 07/07/2017 | ATM 5268 | ..... | 96,77  | 23,23 |
| 08/07/2017 | ATM 5281 | ..... | 96,77  | 23,23 |

|            |          |               |                 |                 |
|------------|----------|---------------|-----------------|-----------------|
| 29/07/2017 | ATM 5483 | .....         | 112,9           | 27,1            |
| 31/07/2017 | ATM 5499 | .....         | 96,77           | 23,23           |
| 04/08/2017 | ATM 5552 | .....         | 112,9           | 27,1            |
| 07/08/2017 | ATM 5580 | .....         | 96,77           | 23,23           |
| 11/08/2017 | ATM 5611 | .....         | 112,9           | 27,1            |
| 16/08/2017 | ATM 5641 | .....         | 96,77           | 23,23           |
| 21/08/2017 | ATM 5668 | .....         | 112,9           | 27,1            |
| 31/08/2017 | ATM 5742 | .....         | 112,9           | 27,1            |
| 04/09/2017 | ATM 5768 | .....         | 104,84          | 25,16           |
| 08/09/2017 | ATM 5800 | .....         | 112,9           | 27,1            |
| 12/09/2017 | ATM 5810 | .....         | 104,84          | 25,16           |
| 14/09/2017 | ATM 5826 | .....         | 104,84          | 25,16           |
| 18/09/2017 | ATM 5846 | .....         | 112,9           | 27,1            |
| 27/09/2017 | ATM 5925 | .....         | 112,9           | 27,1            |
| 04/10/2017 | ΑΠ 5969  | .....         | 96,77           | 23,23           |
| 09/10/2017 | ΑΠ 5995  | .....         | 112,9           | 27,1            |
| 10/10/2017 | ΑΠ 6006  | .....         | 104,84          | 25,16           |
| 18/10/2017 | ΑΠ 6053  | .....         | 104,84          | 25,16           |
| 23/10/2017 | ΑΠ 6083  | .....         | 104,84          | 25,16           |
| 31/10/2017 | ΑΠ 6128  | .....         | 104,84          | 25,16           |
|            |          | <b>ΣΥΝΟΛΑ</b> | <b>6.148,30</b> | <b>1.475,70</b> |

Αφενός το πλήθος των ΑΛΠ που έλαβε η ελεγχόμενη καταδεικνύει εκτενή χρήση αποδείξεων λιανικής πώλησης για επαναλαμβανόμενες αγορές πετρελαίου, που υποκαθιστούν τη λήψη τιμολογίων, γεγονός που αντιβαίνει στο Νόμο [4308/2014](#) και τον Κώδικα Φ.Π.Α, αφετέρου καμία από αυτές τις αποδείξεις που εκδόθηκαν με την χρήση Φ.Η.Μ δεν αναφέρει τα στοιχεία του αποδέκτη (Α.Φ.Μ., Αριθμός κυκλοφορίας οχήματος), με συνέπεια την αδυναμία συσχέτισης των υπό κρίση συναλλαγών με τη δραστηριότητα της προσφεύγουσας και τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων προκειμένου να διαπιστωθεί η παραγωγικότητά τους.

Ο έλεγχος καταλογίζει ως λογιστικές διαφορές τα ποσά των 5.802,74€ και 6.148,30€ για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 αντίστοιχα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενη ότι το εδάφιο 9.1.2 της παραγράφου 1 του άρθρου 9 της ΠΟΛ 1003/31-12-2014 είναι πιο εκειδικευμένο και υπερισχύει της παραγράφου 10.1.1 του άρθρου 10. Επιπλέον, ισχυρίζεται ότι το έγγραφο ΔΕΛ Ζ 1126959 ΕΞ 2019 είναι του έτους 2019 και δεν μπορεί να έχει αναδρομική ισχύ για λόγους χρηστής διοίκησης, καθώς οι δαπάνες έγιναν τα έτη 2016-2017. Πολύ περισσότερο, η ανωτέρω ΔΕΛ υπογράφεται από τον προϊστάμενο της Διεύθυνσης ενώ η ΠΟΛ 1003/2014 από τη Γενική Γραμματεία και δεν μπορεί να την τροποποιήσει. Η προσφεύγουσα επικαλείται την ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1044670 ΕΞ 2016.

**Επειδή**, με τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 21](#) του ν. [4172/2013](#), ορίζεται ότι: «Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων. Ειδικά, για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα περιλαμβάνονται εκ των άμεσων ενισχύσεων του Πυλώνα Ι της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, όπως αυτές ορίζονται, μόνο η βασική ενίσχυση καθώς και, κατά το ποσό που υπερβαίνουν τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι πράσινες και συνδεδεμένες ενισχύσεις. Οι αγροτικές αποζημιώσεις στο σύνολο τους δεν περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα».

**Επειδή** ακολούθως με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) του ν. [4172/2013](#), ορίζεται ότι : «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

**Επειδή** περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26,

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

στ) η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών,

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό

φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του [άρθρου 12](#) του ν. [4172/2013](#), εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών».

Επειδή με την [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. [4172/2013](#)) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες.

Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το [άρθρο 23](#) που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την [παράγραφο 4 του άρθρου 48](#) σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του [άρθρου 23](#) εκπίπτει, β) με τις διατάξεις του [άρθρου 22Α](#), το οποίο προστέθηκε με την [παράγραφο 8 του άρθρου 22](#) του ν. [4223/2013](#), ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και γ) με τις διατάξεις του [άρθρου 23](#) ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή

ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της ([ΣΤΕ 2033/2012](#)) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών ([ΣΤΕ 2963/2013](#), [ΣΤΕ 1729/2013](#), [ΣΤΕ 1604/2011](#), κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).....».

**Επειδή**, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 30 του Ν 2859/2000 «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**, στις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄251/24-11-2014) περί "ΕΛΠ" ορίζεται ότι:

### **Άρθρο 3. Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία**

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

.....

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων."

### **Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος**

1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

.....

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.....”.

**Επειδή, , σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν 4308/2014 « Τιμολόγιο Πώλησης**

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 του Ν 4308/2014 «Περιεχόμενο τιμολογίου», 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.**
- ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.**
- η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.**

θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.

ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται.

ια) Τον όρο «Αυτο-τιμολόγηση», όταν το τιμολόγιο εκδίδεται από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών.

ιβ) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (ν. 2859/2000) ή η διάταξη της Οδηγίας 2006/112/EK ή άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτόν.

ιγ) Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του Φ.Π.Α., η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση».

ιδ) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία περί Φ.Π.Α., βάσει της Οδηγίας 2006/112/EK.

ιε) Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδίων, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου - Ταξιδιωτικά πρακτορεία».

ιστ) Ο όρος «Καθεστώς περιθωρίου - Μεταχειρισμένα αγαθά» ή «Καθεστώς περιθωρίου - Εργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου - Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας», όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, αντίστοιχα.

ιζ) Όταν ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια της ισχύουσας νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. και της σχετικής Οδηγίας 2006/112/EK, τα πλήρη στοιχεία του εν λόγω προσώπου, καθώς και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) αυτού.

2. Τα ποσά του τιμολογίου μπορεί να εκφράζονται σε οποιοδήποτε νόμισμα. Το ποσό Φ.Π.Α. του τιμολογίου εκφράζεται και στο εθνικό νόμισμα.

3. Το τιμολόγιο δεν απαιτείται να φέρει υπογραφή για τους σκοπούς αυτού του νόμου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν 4308/2014

**«Απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο**

**1. Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις:**

**α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή**

**β) όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο της παρ. 3 του άρθρου 8.**

**2. Το απλοποιημένο τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:**

**α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.**

**β) Προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.**

**γ) Τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται.**

**δ) Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του.**

ε) Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 8, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται.

3. Επιτρέπεται η έκδοση συγκεντρωτικού τιμολογίου το οποίο αναφέρεται σε διαφορετικές παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών. Το συγκεντρωτικό τιμολόγιο περιλαμβάνει τις ίδιες πληροφορίες όπως το τιμολόγιο ή το απλοποιημένο τιμολόγιο, κατά περίπτωση.».

**Επειδή**, στο ΔΕΛ Ζ 1126959 ΕΞ 2019 έγγραφο της Φορολογικής Διοίκησης με θέμα «Έκδοση παραστατικών για πωλήσεις καυσίμων από οντότητες- εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων και από πωλητές πετρελαίου θέρμανσης προς άλλες οντότητες», ορίζεται ότι :

«.....Για τις διενεργούμενες χονδρικές πωλήσεις καυσίμων του άρθρου 1 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. [ΠΟΛ.1195/2018](#), από οντότητες- εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων, καθώς και από πωλητές πετρελαίου θέρμανσης προς άλλες οντότητες, εφόσον τα καύσιμα αυτά θεωρούνται μη εμπορεύσιμα για τον αγοραστή και η αξία τους δεν υπερβαίνει τα 100€ συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., ανά συναλλαγή, παρέχεται η δυνατότητα να εκδίδεται απλοποιημένο τιμολόγιο, σύμφωνα με τις διατάξεις των [παρ. 1](#) και [2 του άρθρου 10](#) του ν. [4308/2014](#).

Όπως διευκρινίζεται δε με την παράγραφο 10.2.2 της εγκυκλίου [ΠΟΛ.1003/2014](#), επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και οι **αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών.....**».

**Επειδή**, με την ΠΟΛ 1003/2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν 4308/2014 περί των ΕΛΠ και διευκρινίστηκε ότι «

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 - ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ**

#### **Άρθρο 8: Τιμολόγιο πώλησης**

##### **Γενικά**

8.1 Οι ρυθμίσεις του κεφαλαίου αυτού ενσωματώνουν στο εσωτερικό δίκαιο τις σχετικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, δίνεται ο ορισμός της έννοιας του τιμολογίου, καθορίζεται η ευθύνη του πωλητή για την έκδοση τιμολογίου πώλησης και παρέχεται η δυνατότητα έκδοσης τιμολογίου από άλλα πρόσωπα. Επίσης, παρέχεται απαλλαγή από την έκδοση τιμολογίου στο δημόσιο και λοιπούς οργανισμούς δημοσίου δικαίου, για δραστηριότητες ή πράξεις, που πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία, με την προϋπόθεση ότι οι πράξεις αυτές δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α.. Ακόμα, αντιμετωπίζονται ειδικά θέματα που αφορούν την τιμολόγηση (άρνηση έκδοσης τιμολογίου, τιμολόγηση στην περίπτωση μη υπόχρεου σε έκδοση τιμολογίου, πώληση αγαθών για λογαριασμό τρίτου). Τέλος, ορίζεται ότι τα εκδοθέντα ή ληφθέντα τιμολόγια, αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.

8.2 Η έννοια της χονδρικής πώλησης αγαθών και υπηρεσιών δεν ορίζεται στις διατάξεις αυτές, προκύπτει όμως εξ αντιδιαστολής με την έννοια της λιανικής (ιδιώτες καταναλωτές). Συνεπώς,

εκδίδεται τιμολόγιο, για πωλήσεις προς άλλη οντότητα που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα ή το Δημόσιο ή Ν.Π.Δ.Δ. ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα ή αγρότες του ειδικού καθεστώτος του Φ.Π.Α. ή εξαγωγές ή γενικά πρόσωπα του άρθρου 1 του παρόντος νόμου.

#### **Άρθρο 9: Περιεχόμενο τιμολογίου**

9.1.1 .....

9.1.2 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.

#### **Άρθρο 10: Απλοποιημένο τιμολόγιο και Συγκεντρωτικό τιμολόγιο**

##### **Παράγραφος 1**

10.1.1 Η παράγραφος αυτή επιτρέπει την έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή στην περίπτωση που το τιμολόγιο αυτό τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικά εκδομένο τιμολόγιο (παράγραφος 3 του άρθρου 8).

##### **Παράγραφος 2**

10.2.1 Η παράγραφος αυτή ορίζει ότι το περιεχόμενο του απλοποιημένου τιμολογίου πρέπει να περιλαμβάνει:

- α) την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου,
- β) προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες,
- γ) τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται,
- δ) το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του,
- ε) στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 8, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται.

10.2.2 Επέχουν θέση απλοποιημένου τιμολογίου και στοιχεία λιανικής πώλησης αγαθών ή υπηρεσιών, που καλύπτουν επαγγελματικές συναλλαγές και μέχρι του ορίου των εκατό (100) ευρώ, εφόσον εκδίδονται για την αγορά μη εμπορεύσιμων (για τον αγοραστή) αγαθών (αναλώσιμων) ή για τη λήψη, ομοίως, υπηρεσιών. Η ρύθμιση αυτή στοχεύει στην διευκόλυνση των συναλλαγών, χωρίς ωστόσο να ισοδυναμεί με υποκατάσταση του τιμολογίου πώλησης από τις αποδείξεις λιανικής. Δηλαδή, δεν δικαιολογείται γενικευμένη χρήση αποδείξεων λιανικής. Στις περιπτώσεις αυτές, η τεκμηρίωση της σχετικής δαπάνης από τον αγοραστή των αγαθών ή τον λήπτη των υπηρεσιών δύναται να επιτυγχάνεται με την αναγραφή του είδους των αγαθών και των υπηρεσιών επί των στοιχείων λιανικής πώλησης κατά γενική περιγραφή ή και από την περιγραφή της δραστηριότητας -

επαγγέλματος του εκδότη στα στοιχεία αυτά. Σε κάθε περίπτωση, η τεκμηρίωση είναι θέμα πραγματικών περιστατικών.».

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα έλαβε, καταχώρησε και επομένως εξέπεσε του φόρου σε πενήντα έξι (56) για φορολογικό έτος 2016 και σε πενήντα εννέα (59) για το φορολογικό έτος 2017, Αποδείξεις Λιανικής Πώλησης (ΑΛΠ), εκδόσεως της επιχείρησης «.....» με ΑΦΜ: ....., για αγορές καυσίμων που η αξία τους υπερβαίνει τα 100,00€ συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ ανά συναλλαγή, ενώ θα έπρεπε σύμφωνα με τα ανωτέρω να έχει εκδοθεί τιμολόγιο πώλησης.

**Επειδή**, το πλήθος των ΑΛΠ που έλαβε η προσφεύγουσα καταδεικνύει εκτενή χρήση αποδείξεων λιανικής πώλησης για επαναλαμβανόμενες αγορές πετρελαίου από το ίδιο πρατήριο καυσίμων, που υποκαθιστούν τη λήψη τιμολογίων, γεγονός που αντιβαίνει στο Νόμο [4308/2014](#) και τον Κώδικα Φ.Π.Α. Επιπλέον, καμία από αυτές τις αποδείξεις που εκδόθηκαν με την χρήση Φ.Η.Μ δεν αναφέρει τα στοιχεία του αποδέκτη (αριθμός κυκλοφορίας οχήματος), με συνέπεια την αδυναμία συσχέτισης των υπό κρίση συναλλαγών με τη δραστηριότητα του προσφεύγοντα και τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων προκειμένου να διαπιστωθεί η παραγωγικότητά τους.

**Επειδή**, η επικαλούμενη από την προσφεύγουσα παράγραφος 9.1.2 της ΠΟΛ 1003/2014, αναφέρεται στο περιεχόμενο του τιμολογίου και στα στοιχεία που αυτό δύναται εξαιρετικά να περιέχει (αριθμό κυκλοφορίας οχήματος), όταν αφορά χονδρικές πωλήσεις καυσίμων μέχρι 300,00€, αντί των στοιχείων της παραγράφου δ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 9 Ν.4308/2014 σχετικά με το τιμολόγιο πώλησης .

Συνεπώς, όσα ορίζει η παράγραφος αυτή αφορούν τις περιπτώσεις που εκδίδεται τιμολόγιο πώλησης του άρθρου 9 Ν.4308/2014 και όχι το απλοποιημένο τιμολόγιο του άρθρου 10 Ν.4308/2014 . Το όριο των 100,00€ ισχύει για την έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου με τη μορφή πχ. αποδείξεων λιανικής.

**Επειδή**, επικουρικώς, στο υπ'αριθμ. ΔΕΛ Ζ 1126959 ΕΞ 2019 έγγραφο της Φορολογικής Διοίκησης με θέμα «Έκδοση παραστατικών για πωλήσεις καυσίμων από οντότητες- εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων και από πωλητές πετρελαίου θέρμανσης προς άλλες οντότητες» διευκρινίζεται ότι:

«.....Για τις διενεργούμενες χονδρικές πωλήσεις καυσίμων του άρθρου 1 της Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. [ΠΟΛ.1195/2018](#), από οντότητες- εκμεταλλευτές πρατηρίων καυσίμων, καθώς και από πωλητές πετρελαίου θέρμανσης προς άλλες οντότητες, εφόσον τα καύσιμα αυτά θεωρούνται μη εμπορεύσιμα για τον αγοραστή και η αξία τους δεν υπερβαίνει τα 100€ συμπεριλαμβανομένου του Φ.Π.Α., ανά συναλλαγή, παρέχεται η δυνατότητα να εκδίδεται

**απλοποιημένο τιμολόγιο**, σύμφωνα με τις διατάξεις των [παρ. 1](#) και [2 του άρθρου 10](#) του ν. [4308/2014](#).».

Κατόπιν των ανωτέρω

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 13/01/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... του ..... με ΑΦΜ: .....

#### **Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης**

- υπ' αριθμ. .... /13-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας: **3.180,67€**.
- υπ' αριθμ. .... /13-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας: **0,00€**
- υπ' αριθμ. .... /13-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2016, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας: **2.050,89€**
- υπ' αριθμ. .... /13-12-2021 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2017, του προϊσταμένου της ΔΟΥ Βέροιας: **2.213,55€**.

Για τις παραπάνω πράξεις, επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

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 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**α/α**

**ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ**

**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