



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔ/ΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Θεσσαλονίκη, 20.12.2016

Αριθμός απόφασης: 1609

Τμήμα Α8 - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

η. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

θ. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ι. Της ΠΟΛ 1002/31-12-2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-01-2014).

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

3. Την από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της «. . . .», ΑΦΜ, και του συμπληρωματικού υπομνήματος κατά της υπ' αριθ.2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2010 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2010, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της «Κ.....», ΑΦΜ, και του συμπληρωματικού υπομνήματος 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.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικονομικού έτους 2010 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα φόρος ποσού 781,50 € , πλέον 937,80 € (πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας)

λόγω λογιστικών διαφορών που προέκυψαν μετά από έλεγχο. Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από2016 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ.

Ειδικότερα, από τον έλεγχο προέκυψαν οι κατωτέρω λογιστικές διαφορές (δαπάνες μη αναγνωριζόμενες προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας επιχείρησης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/94, σε συνδυασμό με το άρθρο 18 παρ. 2 του Π.Δ. 186/92):

Περιγραφή (λογιστικές διαφορές)	Ποσό
64-02-00-0000 Διαφημίσεις από τον τύπο Φ.Π.Α. 19%	2.100,00€
64-02-01-0019 Διαφημίσεις από ραδιόφωνο-τηλεόραση Φ.Π.Α. 19%	1.026,00€
Σύνολο λογιστικών διαφορών	3.126,00€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξεως προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Απαραδέκτως, καθ' υπέρβαση εξουσίας, οι ελεγκτές της καθ' ης Δ.Ο.Υ. έλεγξαν τους λογαριασμούς της αναφορικά με τα αποθεματικά που αναφέρονται και αφορούν ποσοστό 3% και 1% των περιπτώσεων β και γ του άρθρου 13 παρ. 1 ν. 2963/2001 και συνεπώς απαραδέκτως καταλόγισαν εξωλογιστικές διαφορές από τα κονδύλια αυτά καθότι δεν είχαν δικαιοδοσία έρευνας, ελέγχου και καταλογισμού διαφορών από τις αιτίες αυτές.
- 2) Εσφαλμένος προσδιορισμός εξωλογιστικών διαφορών με αφορμή τα αποθεματικά της καθότι δεν θεωρούνται εισόδημα. Σε καμία περίπτωση τα αποθεματικά αυτά ποσοστού 5% επί των ακαθάριστων εσόδων της δε θεωρούνται εισόδημα και δεν μπορούν να φορολογηθούν εκ της αιτίας αυτής. Βάσει του υπ' αριθ. Δ12Β ΕΞ 2014 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. η εισφορά πέντε τοις εκατό (5%) επί του συνόλου των ακαθάριστων εισπράξεων των αστικών και υπεραστικών ως εισφορά ειδικού σκοπού, δεν υπολογίζεται ως φορολογητέο εισόδημα.
- 3) Η οριστική πράξη διορθωτικού φόρου εισοδήματος καθώς και η έκθεση ελέγχου έπρεπε να περιέχουν ειδική και εμπεριστατωμένη αιτιολογία, ως προς τους λόγους για τους οποίους τα αποθεματικά για τη διερευνηθείσα χρονική περίοδο θεωρούνται εισόδημα για την και υπόκειται σε προσδιορισμό φόρου εισοδήματος.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή στο άρθρο 13 ν. 2963/2001 ορίζεται ότι: 1. Για την ανανέωση των λεωφορείων και την υλοποίηση έργων υποδομής αστικών και υπεραστικών, καθώς και την ενίσχυση των

ασθενέστερων, επιβάλλεται εισφορά πέντε τοις εκατό (5%) επί του συνόλου των ετήσιων ακαθάριστων εισπράξεων των αστικών και υπεραστικών της Δ.Ε.Α.Σ. ΚΩ και ΡΟΔΑ. Ειδικότερα:

α. Ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) κατατίθεται σε ειδικό λογαριασμό ο οποίος συνιστάται στο Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών(1). Η λειτουργία του ειδικού αυτού λογαριασμού και κάθε άλλη λεπτομέρεια θα καθοριστούν με κοινή απόφαση των Υπουργών Μεταφορών και Επικοινωνιών και Οικονομικών(2). Από το ανωτέρω ποσό το ογδόντα τοις εκατό (80%) τουλάχιστον διατίθεται αποκλειστικά για την ενίσχυση ασθενέστερων και το υπόλοιπο δύναται να διατεθεί για μελέτες και έργα εκσυγχρονισμού των

(1). Κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 13 εκδόθηκε η Υ.Α. αριθ. Οικ. 2/8014/Α0024/2002 (Β 327)

(2). Κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 13 εκδόθηκε η Υ.Α. αριθ. Β/28590/2050/2003 (Β 652) η οποία τροποποιήθηκε με την Υ.Α. αριθ. Οικ.Β-64430/4771/2003 (Β 1615)

β. Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) κατατίθεται σε ειδικό λογαριασμό εκάστου, και διατίθεται αποκλειστικά για την ανανέωση του στόλου, σύμφωνα με τις ειδικότερες ρυθμίσεις της παραγράφου 6 του άρθρου 12 του παρόντος.

γ. Ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) τηρείται σε ειδικό λογαριασμό εκάστου, με αποκλειστικό σκοπό τη χρηματοδότηση έργων υποδομής και εκσυγχρονισμού του, ιδίως σταθμών ή πρακτορείων άφιξης και αναχώρησης λεωφορείων, σταθμών στέγασης και συντήρησης, μηχανοργάνωσης, κατασκευή εγκαταστάσεων εξυπηρέτησης και πληροφόρησης κοινού.

δ. Τα ποσά των περιπτώσεων β' και γ' της παρούσας παραγράφου δύνανται να μεταφέρονται από τον ένα λογαριασμό στον άλλον, με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης του, ανάλογα με τις ανάγκες και τον προγραμματισμό κάθε

2. Η εισφορά της παραγράφου 1 καταβάλλεται ανά τρίμηνο και το αργότερο εντός των επόμενων τριών μηνών από τη λήξη του, αρχής γενομένης από την 1^η Ιανουαρίου 2002. Για την είσπραξη των προβλεπόμενων στην παράγραφο 3 του άρθρου 12 του παρόντος ενισχύσεων, οι δικαιούχοι οφείλουν να αποδείξουν ότι κατέβαλαν εμπροθέσμως την ως άνω εισφορά. Σε περίπτωση μη καταβολής της εισφοράς της παραγράφου 1α, το ποσό αυτής καταλογίζεται σε βάρος του υπόχρεου και βεβαιώνεται ως δημόσιο έσοδο, που εισπράττεται κατά τις διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε..

3. Με απόφαση του Υπουργού Μεταφορών και Επικοινωνιών, τίθενται τα κριτήρια καθορισμού των ασθενέστερων, η διαδικασία επιβολής, είσπραξης και διάθεσης της εισφοράς, ο τρόπος κατάθεσης και αξιοποίησης αυτής, η διαδικασία ελέγχου κατάθεσης και αξιοποίησης αυτών, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια.

Κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 13 εκδόθηκε η Υ.Α. αριθ. οικ. Β-1188/36/2003 (Β 24) η οποία τροποποιήθηκε με την Υ.Α. αριθ. Οικ. Β-36313/2854/2004 (Β 963)

4. Η εισφορά της παραγράφου 18 του άρθρου 8 του ν. 2366/1995 (ΦΕΚ 256 Α) καταργείται. Τυχόν εισφορές που κατεβλήθησαν ήδη κατ' εφαρμογή της διάταξης αυτής συμψηφίζονται με την προβλεπόμενη στο παρόν άρθρο εισφορά, συνυπολογιζομένων και των νόμιμων προσαυξήσεων. Ομοίως ποσά που, από την εφαρμογή της καταργούμενης διάταξης, κατανεμήθηκαν σε ασθενέστερα, συμψηφίζονται με ποσά που θα τους κατανεμηθούν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού. Με απόφαση του Υπουργού Μεταφορών και Επικοινωνιών καθορίζεται κάθε σχετική λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.

Κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 13 εκδόθηκε η Υ.Α. αριθ. οικ. Β-1187/35/2003 (Β 24) η οποία τροποποιήθηκε με τις οικ. Β-13140/888/2003 (Β 306) και οικ. Β-63775/4711/2003 (Β 1624).

Επειδή στο άρθρο 3 §3 της ΥΑ Οικ. Β-1188/36/8-1-2003 του Υπουργού Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων ορίζεται ότι τα ποσά του λογαριασμού αυτού (3%), δεν μπορούν να μεταφερθούν στον λογαριασμό του 1% και να διατεθούν για έργα υποδομής, όταν υπάρχουν αιτήσεις για αντικατάσταση λεωφορείων.

Περαιτέρω στο άρθρο 4 §1 ορίζεται ότι ο έλεγχος κατάθεσης των εισφορών στους δύο ατομικούς λογαριασμούς που τηρεί κάθε συγκοινωνιακός φορέας, διενεργείται από την αρμόδια Υπηρεσία Μεταφορών και Επικοινωνιών της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης της έδρας του. Κάθε συγκοινωνιακός φορέας υποχρεούται να υποβάλει ανά τρίμηνο το αποδεικτικό κατάθεσης των εισφορών που αντιστοιχούν στους δύο αυτούς λογαριασμούς, συνοδευόμενο με κατάσταση των εισπράξεων που αντιστοιχούν σε αυτούς δεόντως υπογεγραμμένη. Η αρμόδια υπηρεσία ελέγχει το εμπρόθεσμο των καταθέσεων και το ύψος του προς κατάθεση ποσού συγκρίνοντάς το με τις αντίστοιχες εισπράξεις. Ο έλεγχος για την αξιοποίηση της εισφοράς των δύο ατομικών λογαριασμών πραγματοποιείται από την αρμόδια Υπηρεσία Μεταφορών και Επικοινωνιών της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης της έδρας του με την προσκόμιση των απαραίτητων αποδεικτικών στοιχείων για την πιστοποίηση υλοποίησης αυτών από κάθε συγκοινωνιακό φορέα.

Επειδή στο άρθρο 2 της ΚΥΑ Β/28590/2050/8-5-2003 (Β 652) των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Μεταφορών και Επικοινωνιών, κωδικοποιημένη όπως τροποποιήθηκε με τις ΚΥΑ αριθ. οικ. Β-64430/4771/2003 (Β 1615) και Β-οικ. 61484/5271/13 (Β 62/16-1-2014) ορίζεται ότι η διάθεση των χρηματικών ποσών που κατατίθενται στον ειδικό λογαριασμό «.....» του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου Ελλάδος, Ανώνυμη Τραπεζική Εταιρεία, γίνεται με απόφαση του Υπουργού Μεταφορών και Επικοινωνιών με τον τρόπο που περιγράφεται σ' αυτό.

Περαιτέρω στο άρθρο 3 της ΚΥΑ Β/28590/2050/8-5-2003 (Β 652) των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Μεταφορών και Επικοινωνιών, σχετικά με τη διαδικασία ελέγχου κατάθεσης της εισφοράς και τις κυρώσεις ορίζεται ότι: « 1. Εντός του επόμενου μήνα από την λήξη της προθεσμίας της εκάστοτε καταβολής της εισφοράς από τους φορείς, η αρμόδια Διεύθυνση του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου Ελλάδος, Ανώνυμη Τραπεζική Εταιρεία, υποβάλλει

στη Διεύθυνση Επιβατικών Μεταφορών του Υπουργείου Μεταφορών και Επικοινωνιών τους συγκεντρωτικούς πίνακες με τα αντίστοιχα καταβληθέντα ποσά από τους υπόχρεους για καταβολή φορέας της παραγράφου 1 του άρθρου 1 της παρούσης, χωριστά για τα Υπεραστικά και χωριστά για τα Αστικά, τη ΔΕΑΣ Κω και τη ΡΟΔΑ Ρόδου.

2. Η υποβολή των καταστάσεων αυτών είναι υποχρεωτική για το Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο Ελλάδος, Ανώνυμη Τραπεζική Εταιρεία, και αποσκοπεί στον έλεγχο της καταβολής των εισφορών και την έναρξη των διαδικασιών βεβαίωσης των ποσών ως δημοσίων εσόδων σε περίπτωση μη καταβολής τους.

3. Κάθε συγκοινωνιακός φορέας υποχρεούται να υποβάλει ανά τρίμηνο το αποδεικτικό κατάθεσης της εισφοράς, της παραγράφου 1α του άρθρου 13 του Ν.2963/ 2001, στον ειδικό λογαριασμό «400» του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου Ελλάδος Ανώνυμη Τραπεζική Εταιρεία, στη Διεύθυνση Επιβατικών Μεταφορών του Υπουργείου Μεταφορών και Επικοινωνιών, συνοδευόμενο υποχρεωτικά με συγκεντρωτική κατάσταση, δεόντως υπογεγραμμένη, των ακαθαρίστων εισπράξεων του αντίστοιχου τριμήνου».

Επειδή με την Κ.Υ.Α. αριθ. Β-οικ. 7956/626/14 (Β 499)/4-2-2014 των Υπουργών Οικονομικών και Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων συστάθηκε «Νέο Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο» ειδικός λογαριασμός με τίτλο «Ειδικός Λογαριασμός Εισφοράς 1% του άρθρου 13 του Ν.2963/2001 για οικονομική ενίσχυση και εκσυγχρονισμό των και». ..Εκκρεμείς οφειλές της παραγράφου 1α του ανωτέρω άρθρου από και, που αφορούν τρίμηνα παρελθόντων οικονομικών ετών και δεν έχουν, έως την ενεργοποίηση του νέου λογαριασμού, κατατεθεί στον «.....», θα κατατίθενται στο νέο λογαριασμό.

* Για την επανασύσταση του λογαριασμού αυτού ισχύει η παρ. 3 του άρθρου 52 του Ν. 4199/2013 (Α 216) και η ΚΥΑ Β οικ. 7956/626/14 (Β 499). Σε εφαρμογή της ανωτέρω απόφασης ανοίχτηκε στο Νέο Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο ο ειδικός λογαριασμός κατάθεσης της εισφοράς 1% του Υπουργείου Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων με αριθμό «.....» (IBAN GR), σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ. αριθ. οικ. Β-25788/2075/30-4-2014 Εγκύκλιο του ιδίου Υπουργείου.

Επειδή στην ΥΑ Οικ. Β-25788/2075/14/30-4-2014 του Υπουργού Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων ορίζεται ότι: «...Σε εφαρμογή της υπ' αριθμ. Β-οικ...../626/24-2-2014 (ΦΕΚ Β 449) κοινής απόφασης των Υπουργών Οικονομικών και Υποδομών, Μεταφορών & Δικτύων «Καθορισμός διαδικασιών μετάπτωσης του λογαριασμού του ποσοστού 1% της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του Ν. 2963/2001 (ΦΕΚ Α 268) στο προγενέστερο του Ν. 3697/2008 (ΦΕΚ Α 194) καθεστώ» συστάθηκε στο **Νέο Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο ειδικός λογαριασμός** του Υπουργείου Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων με αριθμό «.....» (IBAN GR), με τίτλο «Ειδικός Λογαριασμός Εισφοράς 1% του άρθρου 13 του ν. 2963/2001 για οικονομική ενίσχυση και εκσυγχρονισμό των και». Ο Ειδικός Λογαριασμός ενεργοποιήθηκε και λειτουργεί από τις

23 Απριλίου 2014. **Αρμόδια Διεύθυνση για την κίνηση, λειτουργία, παρακολούθηση και διάθεση των συγκεντρωθέντων κάθε φορά ποσών του εν θέματι ειδικού λογαριασμού στο Νέο Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο είναι η Διεύθυνση Επιβατικών Μεταφορών (ΔΕΜ) του Υπουργείου Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων.**

Όλες οι και οφείλουν εφεξής να καταβάλλουν τις τριμηνιαίες εισφορές 1% της παραγράφου 1α του άρθρου 13 του Ν. 2963/2001 (ΦΕΚ Α 268) στον ανωτέρω ειδικό λογαριασμό με αριθμό «.....» στο Νέο Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο.

Εκκρεμείς οφειλές ίδιων εισφορών 1% από και, που αφορούν τρίμηνα παρελθόντων οικονομικών ετών και δεν είχαν κατατεθεί στον «.....», πρέπει να κατατεθούν άμεσα στον εν θέματι ειδικό λογαριασμό του Νέου Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου.

...Επισημαίνεται ότι όλες ανεξαιρέτως οι και πρέπει να καταβάλλουν εμπρόθεσμα τις εισφορές 1% στον ειδικό λογαριασμό στο Νέο Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο, καθώς και να τακτοποιήσουν όλες τις εκκρεμείς οφειλές.

Η καταβολή των εισφορών 1% θα αποτελεί προϋπόθεση για να ενταχθεί κάποιο ΚΤΕΛ στον πίνακα των δικαιούχων ασθενέστερων υπεραστικών ή αστικών ΚΤΕΛ για οικονομική ενίσχυση από τον ειδικό λογαριασμό.

Ο έλεγχος κατάθεσης της εισφοράς 1% από τις και διενεργείται από τη ΔΕΜ μετά από γραπτή ενημέρωση που λαμβάνεται από το Νέο Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο ή με πρόσβαση στην κίνηση του ειδικού λογαριασμού μέσω ηλεκτρονικής τραπεζικής (e-banking). Υπενθυμίζεται ότι βάσει της παρ. 2 του άρθρου 13 του ν.2963/2001 η εισφορά καταβάλλεται ανά τρίμηνο και το αργότερο εντός των επόμενων τριών μηνών από τη λήξη του. Συνεπώς, μετά την παρέλευση της ως άνω προβλεπόμενης προθεσμίας (στο τέλος του αμέσως επόμενου τριμήνου) καταβολής της εισφοράς 1% για δεδομένο τρίμηνο οικονομικού έτους από τις και, η ΔΕΜ θα αποστέλλει γραπτή ενημέρωση στο κατά περίπτωση, υπενθυμίζοντας την υποχρέωση άμεσης καταβολής της εισφοράς 1%. Η ενημέρωση αυτή θα κοινοποιείται κατά περίπτωση για μεν τα υπεραστικά στην Πανελλαδική Ομοσπονδία Αυτοκινητιστών Υπεραστικών Συγκοινωνιών (Π.Ο.Α.Υ.Σ.), για δε τα αστικά στην Πανελλήνια Ομοσπονδία Αστικών Συγκοινωνιών (Π.Ο.Α.Σ.).

Σε περίπτωση μη συμμόρφωσης των και προς την υποχρέωση καταβολής της εισφοράς 1%, θα κινείται η διαδικασία βεβαίωσης των μη καταβληθέντων ποσών ως δημοσίων εσόδων, που εισπράττονται κατά τις διατάξεις του Κ.Ε.Δ.Ε. σύμφωνα με την ως άνω παρ. 2 του άρθρου 13 του ν. 2963/2001....»

Επειδή από την έκθεση έρευνας του Σώματος Επιθεωρητών-Ελεγκτών –Σ.Ε.Ε.Υ.Μ.Ε., που διενεργήθηκε τον Απρίλιο του 2016 δυνάμει της αριθμ.-2016 εντολής, στο, προτείνεται, ελλείψει νομοθετικής ρύθμισης, η τροποποίηση-συμπλήρωση της κανονιστικής απόφασης Οικ. Β-1188/36/8-1-2003, προκειμένου να υπάρξει πρόβλεψη κυρώσεων για τη μη κατάθεση των εισφορών 3% και 1% των παρ. 1β και 1γ του άρθρου 13 του ν. 2963/2001 στους ειδικούς

λογαριασμούς αποθεματικού. Προτείνεται δε, ελλείψει σχετικής πρόβλεψης στο ν. 2190/1920, η **ενδεδειγμένη εξέταση του πλέγματος των εξουσιοδοτικών διατάξεων για την προσθήκη, είτε ειδικής διάταξης στο ν. 2693/2001, είτε γενικής διάταξης στο ν. 2190/1920, για την επιβολή κυρώσεων** επί μη κατάθεσης των από ειδικές διατάξεις προβλεπόμενων αποθεματικών. Υπογραμμίζεται δε ότι η πρόβλεψη που υφίσταται στο υπάρχον πλαίσιο είναι μόνο η αποστολή προειδοποιητικής επιστολής στην εταιρία από την αρμόδια διεύθυνση Μ&Ε της Περιφέρειας.

Επειδή στην με αριθμ. πρωτ. ...-2005 απάντηση του Εποπτικού Συμβουλίου του ΣΟΕΛ σχετικά με το λογιστικό χειρισμό διευκρινίζεται ότι τα ποσά των εισφορών 3% και 1% καταχωρούνται απευθείας στο λογ/σμό 41.04 «Ειδικά Αποθεματικά» και στους υπολογαριασμούς 41.04.02 και 41.04.03, μεταφερόμενα από τους αντίστοιχους υπολογαριασμούς 53.95.02 και 53.95.03 και δεν θα συμπεριληφθούν στα έσοδα της χρήσης.

Επειδή με την αριθμ. πρωτ.2007 απάντηση του ΣΛΟΤ περί «του λογιστικού χειρισμού της εισφοράς 5% επί των ετήσιων ακαθάριστων εισπράξεων των αστικών και υπεραστικών» (1% υπέρ ασθενέστερων, 3% για την ανανέωση του στόλου και 1% για τη χρηματοδότηση έργων υποδομής και εκσυγχρονισμού του) διευκρινίστηκε ότι η εισφορά 1% υπέρ ασθενέστερων, αφορά, κυρίως, ποσό που εισπράττεται για λογαριασμό τρίτων και συνεπώς αναγνωρίζεται απευθείας σε λογαριασμό υποχρέωσης (Κ.Α. 53 Ε.Γ.Λ.Σ.), από τον οποίο και κατατίθεται σε λογαριασμό του Ταχυδρομικού Ταμιευτηρίου, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν. 2963/2001. Οι εισφορές 3% για την ανανέωση του στόλου και 1% για τη χρηματοδότηση έργων υποδομής και εκσυγχρονισμού, αναγνωρίζονται κανονικά ως έσοδα και λοιπά στοιχεία των ακαθάριστων εισπράξεων, με δεδομένο ότι δεν αφορούν, ούτε επιχορηγήσεις, ούτε συγκεκριμένη υποχρέωση των, αλλά δέσμευση ταμειακών διαθεσίμων για διενέργεια μελλοντικών επενδύσεων. Τα ποσά αυτά υπολογίζονται, κατατίθενται σε ειδικούς λογαριασμούς, σύμφωνα με το άρθρο 13 του Ν. 2963/2001 και μέσω του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, εμφανίζονται σε λογαριασμούς αποθεματικών της καθαρής θέσης (Κ.Α. 41 Ε.Γ.Λ.Σ.). Με την ολοκλήρωση των επενδύσεων, τα αποθεματικά αυτά μπορούν να μεταφέρονται στα αποτελέσματα εις νέον.

Επειδή με το αριθμ. πρωτ. Δ12Β... ΕΞ2013/....2013 έγγραφο του Υπουργού Οικονομικών και προκειμένου για χρήσεις που αρχίζουν πριν την 01.01.2014, για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις του προϊσχύοντος Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994), είχε διευκρινιστεί ότι **οι διατάξεις του Ν. 2963/2001 που διέπουν τα, ως ειδικότερες, κατισχύουν αυτών του άρθρου 54 του Ν. 2238/1994** περί παρακράτησης και περαιτέρω με την καταβολή του φόρου εισοδήματος από τις και την παρακράτηση φόρου στα μερίσματα που διανέμουν στους μετόχους - μεριδιούχους τους, **δεν επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τα εισοδήματα αυτά, αλλά τα υπόψη μερίσματα φορολογούνται στο όνομα του δικαιούχου με τις γενικές διατάξεις.** Για το σκοπό αυτό, **οι μέτοχοι δήλωναν στην ατομική δήλωση**

φορολογίας εισοδήματός τους (Ε1), στους κωδικούς 291 - 292, το ποσό των μερισμάτων που εισέπραξαν μετά την αναγωγή τους σε μικτό ποσό με την προσθήκη τόσο του παρακρατηθέντος φόρου επί των μερισμάτων αυτών, όσο και του αναλογούντος φόρου του νομικού προσώπου (.....). Αντίστοιχα, στους κωδικούς 293 - 294, καταχωρούσαν το συνολικό ποσό των φόρων που αναλογεί στο πιο πάνω μερίσματα, ήτοι τον φόρο εισοδήματος που κατέβαλε η ανώνυμη εταιρεία και ο οποίος αναλογεί στα πιο πάνω μερίσματα, καθώς και τον φόρο που παρακρατήθηκε σε αυτά. Με βάση τα ανωτέρω, η αρμόδια ΔΟΥ αν απαιτείτο έπρεπε να προβεί σε χειρόγραφη εκκαθάριση της δήλωσης των μετόχων - μεριδιούχων.

Επειδή με την αριθμ Δ12Β/ΕΞ ...-2014 διοικητική λύση του Υπουργείου Οικονομικών διευκρινίστηκε ότι η εισφορά 5% επί του συνόλου των ετήσιων ακαθαρίστων εισπράξεων των αστικών και υπεραστικών, ως εισφορά ειδικού σκοπού, δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα, έως και το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 2963/2001, όπως αυτές ισχύουν.

Επειδή στο άρθρο 3 §8 του ν. 2963/2001 ορίζεται ότι: «8. Με την καταβολή του φόρου εισοδήματος από ανώνυμες εταιρείες της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του παρόντος, δεν επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τα μερίσματα που διανέμουν στους μετόχους. Τα μερίσματα αυτά φορολογούνται στο όνομα του μετόχου μετά την αναγωγή τους σε μικτό ποσό με την προσθήκη σ' αυτό του αναλογούντος φόρου νομικών προσώπων. Από τον αναλογούντα φόρο που προκύπτει εκπίπτει ο φόρος εισοδήματος που κατέβαλε η ανώνυμη εταιρία και ο οποίος αναλογεί στα πιο πάνω μερίσματα.

Επειδή στην ΥΑ Β-οικ.60195/5172/13/19.11.2013 (ΦΕΚ Β' 3067/03-12-2013) του Υπουργού Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων ορίζεται ότι από τις συνολικές ακαθάριστες εισπράξεις της (από εισιτήρια, αποσκευές, εκδρομές κ.λπ.) αφαιρούνται, με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων, οι παρακάτω δαπάνες:

- Αποδοχές και λοιπές αποζημιώσεις του προσωπικού και αναλυτικότερα, οι τακτικές αποδοχές όλου του προσωπικού, εκτός από τους οδηγούς που δεν είναι υπάλληλοι της, οι τακτικές αποδοχές όλων των οδηγών δεύτερης φυλακής και εφεδρικής δύναμης. Οι πρόσθετες αποδοχές (υπερωρίες, αποζημιώσεις για νυκτερινή εργασία, προσαυξήσεις εξαιρέσιμων κ.λπ.) όλου του προσωπικού που απασχολείται στην συμπεριλαμβανομένων και των οδηγών, οι αποζημιώσεις των απολυομένων και συνταξιοδοτούμενων εκτός από τους οδηγούς που δεν είναι υπάλληλοι της Οι εργοδοτικές εισφορές στα οικεία ασφαλιστικά ταμεία (πλην ΤΣΑ) το χαρτόσημο και ΟΓΑ όλου του προσωπικού, εξαιρουμένων μόνον εκείνων που αναλογούν στις τακτικές αποδοχές των οδηγών που δεν είναι υπάλληλοι της, οι στολές του προσωπικού κινήσεως, οι προμήθειες των πρακτόρων και οι αποζημιώσεις των Νομικών Συμβούλων.

- Φόροι, τέλη, εισφορές, Φ.Π.Α., τέλη διοδίων, κυκλοφορίας, σταθμεύσεως, Δήμων, εισφορά του άρθρου 4 του Ν. 984/1979 (ΦΕΚ 244 Α'/27.10.79).
 - Τα έξοδα διοικήσεως που αφορούν ενοίκια, τηλέφωνα, θέρμανση, φωτισμό, έπιπλα και σκεύη, έντυπα, γραφική ύλη, καθαριότητα, δικαστικά, εράνους, βοηθήματα, γενικά δημόσιες σχέσεις, αμοιβή οργάνων διοικήσεως συντήρηση κτιρίων, έξοδα δημιουργίας σταθμών, περιπτέρων, στάσεων, καθώς επίσης για τις κάθε είδους λοιπές δαπάνες που προβλέπονται στους προϋπολογισμούς των, οι οποίοι έχουν εγκριθεί από τις Γενικές Συνελεύσεις.
 - Δαπάνες που αφορούν τροφοδοσία με καύσιμα των λεωφορείων ιδιοκτησίας της
 - Δαπάνες που αφορούν συντήρηση, φύλαξη και απόσβεση των αυτοκινήτων ιδιοκτησίας της
 - Δαπάνες που αφορούν την επί πλέον αποζημίωση των ενταγμένων λεωφορείων λόγω συντελεστή βατότητας, όπως αναλυτικά περιγράφονται στην παράγραφο 5 του άρθρου αυτού.
 - Επιπλέον, κατά την περίοδο από 1 Απριλίου και μέχρι 30 Σεπτεμβρίου κάθε έτους, συνολικό ποσό που αντιπροσωπεύει για όλα τα ενταγμένα λεωφορεία στην που είναι εφοδιασμένα με σύστημα κλιματισμού (ψύξη), το κόστος της επιπλέον δαπάνης για την απόσβεση και τη λειτουργία του. Ο τρόπος κατανομής του ποσού αυτού στα ενταγμένα λεωφορεία που πληρούν την παραπάνω προϋπόθεση περιγράφεται αναλυτικά στην 8 παράγραφο.
- Τα ανωτέρω δύο (2) εδάφια δεν έχουν εφαρμογή, εφόσον όλα τα ενταγμένα λεωφορεία σε είναι εφοδιασμένα με σύστημα κλιματισμού (ψύξη).

Το υπόλοιπο που απομένει, όταν από το σύνολο των ακαθάριστων εισπράξεων αφαιρεθούν τα παραπάνω ποσά, είναι το συνολικό ποσό που αποτελεί τη συνολική αποζημίωση των ιδιοκτητών - μετόχων της για την εκτέλεση της μεταφοράς προσώπων με τα λεωφορεία τους.

Επειδή στην ΑΥΟ Π1470/1987/πολ.81/22-6-2009 (ΦΕΚ 105Β΄) ορίζεται ότι ανά τρίμηνο συντάσσεται από τα εκκαθάριση, σύμφωνα με την 42000/2030/81 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, θεωρημένη από τον αρμόδιο έφορο και εκδίδεται μέχρι τη δέκατη μέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου, με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα του προηγούμενου τριμήνου και περιλαμβάνει τα ακαθάριστα έσοδα και τις δαπάνες που πραγματοποίησαν τα μέσα στο ίδιο τρίμηνο. Στην εκκαθάριση αναγράφονται τα στοιχεία που προβλέπονται από το άρθρο 29 του ΚΦΣ, ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου, το όνομα του ιδιοκτήτη ή στην περίπτωση περισσότερων συνιδιοκτητών το όνομα του εκπροσώπου τους, το διανεμόμενο μέρος κατά λεωφορείο για το τρίμηνο που αφορά η εκκαθάριση και ο αναλογούν στο μέρος φόρος. Η εκκαθάριση αποτελεί το φορολογικό στοιχείο κτήσης μερίσματος για τον ιδιοκτήτη και απόδοσης για το

Ο ιδιοκτήτης του λεωφορείου υποχρεούται, βάσει του άρθρου 3 του ΚΦΣ, να τηρεί βιβλίο εσόδων-εξόδων, στο οποίο θα καταχωρεί, εκτός από τα στοιχεία που προβλέπει το άρθρο 5 του ΚΦΣ, το λαμβανόμενο μέρος, τον αναλογούντα φόρο, τις λειτουργικές δαπάνες του λεωφορείου, για τις

οποίες έχουν εκδοθεί στοιχεία στο όνομα του και σε ιδιαίτερη στήλη τον εκπιπτόμενο ΦΠΑ. Τα παραπάνω πρόσωπα θα επιδίδουν την προβλεπόμενη από το άρθρο 31 ν. 1642/86, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. Π 738/723/30-1-87 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, προσωρινή δήλωση ΦΠΑ, όπου θα περιλαμβάνονται τα έσοδα από μερίσματα και τις δαπάνες του πραγματοποιήσαν στο όνομα τους (καύσιμα, επισκευές κλπ.)

Επειδή στην αριθμ. Δ12Β ... ΕΞ/...-2013 διοικητική λύση του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι: «...2.Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 3 του ν. 2963/2001 ορίζεται, ότι με την καταβολή του φόρου εισοδήματος από ανώνυμες εταιρείες της παρ.1 του άρθρου 1 του παρόντος (δηλαδή τις), δεν επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τα μερίσματα που διανέμουν στους μετόχους. Τα μερίσματα αυτά φορολογούνται στο όνομα του μετόχου μετά την αναγωγή τους σε μικτό ποσό με την προσθήκη σε αυτά του αναλογούντος φόρου νομικών προσώπων. Από τον αναλογούντα φόρο που προκύπτει εκπίπτει ο φόρος εισοδήματος που κατέβαλε η ανώνυμη εταιρεία και ο οποίος αναλογεί στα πιο πάνω μερίσματα. Οι διατάξεις της πιο πάνω παραγράφου εφαρμόζονται και σε ανώνυμες εταιρείες, που συνιστώνται από μετόχους των που δεν μετατρέπονται σε ανώνυμες εταιρείες.

3.Με το αριθ. πρωτ.2006 έγγραφο μας διευκρινίστηκε ότι οι μέτοχοι των πρέπει να δηλώνουν το μικτό ποσό των μερισμάτων στους κωδικούς 291 - 292 του πίνακα 4ΣΤ του εντύπου Ε1 (εισοδήματα από κινητές αξίες ημεδαπής προέλευσης που φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις), ήτοι μετά την προσθήκη του αναλογούντος φόρου του νομικού προσώπου, ενώ ο φόρος εισοδήματος που κατέβαλε η ανώνυμη εταιρεία και οποίος αναλογεί στα πιο πάνω μερίσματα θα πρέπει να αναγράφεται στους κωδικούς 293 - 294 του πίνακα 8 του εντύπου Ε1.

4.Επίσης, με το αριθ. Δ12Β ... ΕΞ2010/...2010 έγγραφο μας διευκρινίστηκε ότι επί των μερισμάτων που διανέμει η ανώνυμη εταιρεία «.....» στους μετόχους της παρακρατείται φόρος σύμφωνα με το άρθρο 54 του ν. 2238/1994. Όσον αφορά τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του μεριδιούχου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. οφείλει να προβεί σε χειρόγραφη εκκαθάριση αυτής.

5.Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και δεδομένου ότι διατάξεις του ν. 2963/2001 που διέπουν τα, ως ειδικότερες, κατισχύουν αυτών του άρθρου 54 του ν. 2238/1994 προκύπτει, ότι με την καταβολή του φόρου εισοδήματος από τις ... και την παρακράτηση φόρου στα μερίσματα που διανέμουν στους μετόχους - μεριδιούχους τους, δεν επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τα εισοδήματα αυτά, αλλά τα υπόψη μερίσματα φορολογούνται στο όνομα του δικαιούχου με τις γενικές διατάξεις.

Για το σκοπό αυτό, οι μέτοχοι οφείλουν να δηλώσουν στην ατομική δήλωση φορολογίας εισοδήματος τους (Ε1), στους κωδικούς 291 - 292, το ποσό των μερισμάτων που εισέπραξαν μετά την αναγωγή τους σε μικτό ποσό με την προσθήκη τόσο του παρακρατηθέντος φόρου επί των μερισμάτων αυτών, όσο και του αναλογούντος φόρου του νομικού προσώπου (.....). Αντίστοιχα, στους κωδικούς 293 - 294, θα πρέπει να καταχωρηθεί το συνολικό ποσό των φόρων που αναλογεί στο πιο πάνω μερίσματα, ήτοι ο φόρος εισοδήματος που κατέβαλε η ανώνυμη εταιρεία και ο

οποίος αναλογεί στα πιο πάνω μερίσματα, καθώς και ο φόρος που παρακρατήθηκε σε αυτά με βάση το άρθρο 54 του ν. 2238/1994.

Επειδή στην ΠΟΛ.1179/17-11-2016 “Φορολογικά θέματα των περιπτώσεων α' και β' της παρ. 2 του άρθρου 3 του ν.2963/2001” ορίζεται ότι: «...5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 1 του ν.2963/2001 ορίζεται, ότι με τον όρο «.....» νοείται το νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου με την επωνυμία «Κοινό Ταμείο Είσπραξης Λεωφορείων», που συστάθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ.102/1973.

Ειδικότερα, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του ν.2963/2001, οι υφιστάμενες έχουν προκύψει από τη μετατροπή των ... σε ανώνυμες εταιρείες με δύο τρόπους:

α. Με μεταφορά στην της κυριότητας των λεωφορείων ιδιοκτησίας των μετόχων των οικείων Μέτοχοι των ανωνύμων εταιρειών μπορούν να γίνουν όλοι οι μέτοχοι των που μετατρέπεται σε Α.Ε., εφόσον εισφέρουν την κυριότητα των λεωφορείων τους, η δε συμμετοχή στο κεφάλαιο γίνεται σύμφωνα και αναλογικά με την αξία των εισφερομένων στοιχείων.

β. Με ανάληψη υποχρέωσης εκτέλεσης μεταφοράς προσώπων, από κοινού, εκ μέρους των φυσικών ή νομικών προσώπων που έχουν στην κυριότητά τους λεωφορεία που είναι ενταγμένα στα, καθώς και αυτών που προέρχονται από αντικατάσταση. Μέτοχοι των ανωνύμων εταιρειών μπορούν να γίνουν όλοι οι μέτοχοι του μετατραπέντος, εφόσον συμμετάσχουν στην ανάληψη του κεφαλαίου με καταβολή σε χρήμα, σύμφωνα και αναλογικά με τη συμμετοχή που είχαν στο μετατρεπόμενο Τα λεωφορεία φυσικών ή νομικών προσώπων που είναι ενταγμένα στο, καθώς και αυτά που θα προέρχονται από αντικατάσταση αυτών, εκμισθώνονται στην ΑΕ. Η σύμβαση μίσθωσης είναι ορισμένου χρόνου, και η διάρκειά της λήγει ταυτόχρονα με τη λήξη ανάθεσης έργου της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του ν.2963/2001. Οι συμβαλλόμενοι ιδιοκτήτες μέτοχοι εκμισθωτές υποχρεούνται έναντι προκαθορισμένης χιλιομετρικής αποζημίωσης, να παρέχουν το όχημα με τον οδηγό του σύμφωνα με το κύκλωμα εργασίας που καθορίζει η συμβαλλόμενη Τον ιδιοκτήτη μέτοχο εκμισθωτή βαρύνουν οι δαπάνες μισθοδοσίας και ασφάλισης του οδηγού, που αυτός προσλαμβάνει, η συντήρηση και φύλαξη του οχήματος.

6. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι με την περίπτωση α) τα λεωφορεία ανήκουν πλέον στην κυριότητα της, η οποία είναι και εργοδότης όλου του προσωπικού της. Για τη φορολόγηση των εφαρμογή θα έχουν οι γενικές διατάξεις του ν.4172/2013, με την επιφύλαξη της παραγράφου 8 του άρθρου 3 του ν.2963/2001.

Στην περίπτωση β) τα φυσικά πρόσωπα (λεωφορειούχοι Δ.Χ. με κυριότητα 100%) ή νομικά πρόσωπα (άλλα, κοινωνίες συνιδιοκτησίας λεωφορείων Δ.Χ.) συνεχίζουν να είναι κύριοι των λεωφορείων Δ.Χ. και μετά τη μετατροπή των σε Στην περίπτωση αυτή προβλέπεται το δικαίωμα των μετόχων του να εκμισθώνουν και η υποχρέωση της οικείας να μισθώνει τα λεωφορεία των φυσικών ή νομικών προσώπων που ήταν ενταγμένα στο με σύμβαση

μίσθωσης. Επιπλέον, οι συμβαλλόμενοι ιδιοκτήτες, δηλαδή τα φυσικά πρόσωπα (λεωφορειούχοι Δ.Χ. με κυριότητα 100%) ή νομικά πρόσωπα (άλλα, κοινωνίες συνιδιοκτησίας λεωφορείων Δ.Χ.), παρέχουν το όχημά τους με τον οδηγό του, τον οποίο αυτοί προσλαμβάνουν και προκειμένου για την εξαγωγή του φορολογητέου εισοδήματός τους λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες μισθοδοσίας και ασφάλισης του οδηγού, η συντήρηση και η φύλαξη του οχήματος, κ.λπ.

7. Με την παρ.6 του άρθρου 3 της υπ' αριθμ. Β-οικ.60195/5172/13/19.11.2013 (ΦΕΚ Β' 3067/03/12/2013) απόφασης του Υφυπουργού Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων (αντικατάσταση της υπ'αριθμ.Οικ.Β-1189/37/08.01.2003) με την οποία καθορίστηκαν οι βασικοί όροι ανάληψης υποχρέωσης μεταφοράς προσώπων με λεωφορεία ενταγμένα στις ορίζεται, ότι το υπόλοιπο που απομένει, όταν από το σύνολο των ακαθάριστων εισπράξεων (εισιτήρια, αποσκευές, εκδρομές, κ.λπ.) αφαιρεθούν τα ποσά που κατανομάζονται με τις ίδιες διατάξεις (αποδοχές, φόροι, τέλη, έξοδα διοικήσεως, καύσιμα, δαπάνες συντήρησης, αποσβέσεις, κ.λπ.), αποτελεί τη συνολική αποζημίωση των ιδιοκτητών - μετόχων της για την εκτέλεση της μεταφοράς προσώπων με τα λεωφορεία τους.

8. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι προκειμένου για τις περιπτώσεις που λειτουργούν με τη μορφή ΑΕ σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ.2 του άρθρου 3 του ν.2963/2001 (μετατροπή σε όταν οι μέτοχοι κρατούν την κυριότητα των λεωφορείων), τα μισθώματα (χιλιομετρική αποζημίωση) αποδίδονται στους ιδιοκτήτες μετόχους εκμισθωτές (φυσικά πρόσωπα ή συνιδιοκτησία φυσικών προσώπων - κοινωνία ή νομικά πρόσωπα) με βάση την ανωτέρω εκκαθάριση τα οποία φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στο όνομα των ιδιοκτητών. Είναι προφανές από τα παραπάνω ότι στις περιπτώσεις αυτές δεν προκύπτει φορολογητέο εισόδημα για τις (στον Κ.Α. 016 καταχωρείται μηδενικό ποσό), καθώς το προκύπτει αποτέλεσμα τους με βάση την υπ'αριθμ. Β-οικ.60195/5172/13/19.11.2013 (ΦΕΚ Β' 3067/03/12/2013) απόφαση του Υφυπουργού Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων αποδίδεται στους ιδιοκτήτες (λεωφορειούχοι Δ.Χ. με κυριότητα 100% ή νομικά πρόσωπα δηλαδή άλλα, κοινωνίες συνιδιοκτησίας λεωφορείων Δ.Χ., κ.λπ.), ωστόσο υφίσταται υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

9. Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 785 ΑΚ ορίζεται, ότι κοινωνία κατ' ιδανικά μέρη υφίσταται όταν ένα δικαίωμα ανήκει σε περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Η διοίκηση του κοινού πράγματος ανήκει σε όλους τους κοινωνούς με ομόφωνη απόφαση (άρθρο 788 ΑΚ).

Η βασική διαφορά μεταξύ σύμβασης κοινωνίας, σε περίπτωση που ο γενεσιουργός λόγος της κοινωνίας είναι η σύμβαση, και της σύμβασης εταιρείας με την έννοια του άρθρου 741 ΑΚ, είναι ότι από την κοινωνία λείπει το χαρακτηριστικό της «κοινότητας» του εταιρικού σκοπού που διέπει την εταιρεία, ήτοι η συμμετοχή των μελών στο αποτέλεσμα της συνεργασίας τους (στο οικονομικό αποτέλεσμα που επιτεύχθηκε δια του επιδιωκόμενου σκοπού, είτε από θετική είτε από αρνητική άποψη - συμμετοχή των εταίρων στα κέρδη και τις ζημιές).

10. ...Περαιτέρω, με την αριθμ. 106/2006 γνωμοδότηση του Δ' Τμήματος του ΝΣΚ έχει κριθεί ότι οι τακτικοί οδηγοί των ή των καθώς και οι οδηγοί - ιδιοκτήτες λεωφορείων μισθωμένων ή

ενταγμένων στα ως άνω νομικά πρόσωπα, ανήκουν στο προσωπικό τους (αριθμ. 191/2006 γνωμοδότηση του Δ' τμήματος του ΝΣΚ).

11. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και προκειμένου για περιπτώσεις που λειτουργούν με τη μορφή ΑΕ σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ.2 του άρθρου 3 του ν.2963/2001, και δεδομένου ότι οι υπηρεσίες που παρέχει οδηγός - συνιδιοκτήτης (μέλος της κοινωνίας εκμετάλλευσης λεωφορείου) του λεωφορείου δεν αποτελούν σε καμία περίπτωση υπηρεσίες που παρέχονται στο πλαίσιο της εταιρικής του εισφοράς, όπως συμβαίνει με τη σύμβαση εταιρείας με την έννοια του άρθρου 741 ΑΚ, προκύπτει ότι οι αμοιβές που αυτός λαμβάνει για τις υπόψη υπηρεσίες θεωρούνται εισόδημα από μισθωτή εργασία. Περαιτέρω και δεδομένου ότι η κοινωνία αποτελεί πλέον υποκείμενο του φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με βάση τις διατάξεις των άρθρων 2 και 45 του ν.4172/2013, οι υπόψη αμοιβές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της κοινωνίας εκμετάλλευσης λεωφορείων με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 (αριθμ. πρωτ. Δ12Α... ΕΞ2014/....2014). Τα ανωτέρω ισχύουν και στην περίπτωση αμοιβών που λαμβάνουν διαχειριστές, εκπρόσωποι ή διευθυντές της κοινωνίας, δηλαδή οι αμοιβές αυτές εκπίπτουν ως εισόδημα από μισθωτή εργασία με βάση τα αναφερόμενα στο αριθ. ΔΕΑΦΑ ΕΞ 2015/....2015 έγγραφό μας....».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση:

- Με την αριθμ. ...-2003 καταστατική πράξη της συμβολαιογράφου συστάθηκε η ΑΕ με την επωνυμία '....., η οποία εγκρίθηκε με την αριθμ. ...-2003 απόφαση του Νομάρχη και χορηγήθηκε άδεια σύστασης. Κατά την ...-2003 καταχωρήθηκε στο Μητρώο ΑΕ της Νομαρχίας και πήρε αριθμό/..... Το καταστατικό δημοσιεύτηκε στο ΦΕΚ με αριθμό ...-2003 και α/α καταχώρησης 2. Η εν λόγω ΑΕ προήλθε από μετατροπή του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 2 ν. 2963/2001 και Κ.Ν. 2190/1920.
- Το εν λόγω λειτουργεί με ανάληψη υποχρέωσης εκτέλεσης μεταφοράς προσώπων, από κοινού, εκ μέρους των φυσικών ή νομικών προσώπων που έχουν στην κυριότητά τους λεωφορεία που είναι ενταγμένα στα και τα λεωφορεία φυσικών ή νομικών προσώπων που είναι ενταγμένα στο εκμισθώνονται στην ΑΕ. Οι συμβαλλόμενοι ιδιοκτήτες μέτοχοι εκμισθωτές υποχρεούνται έναντι προκαθορισμένης χιλιομετρικής αποζημίωσης, να παρέχουν το όχημα με τον οδηγό του, σύμφωνα με το κύκλωμα εργασίας που καθορίζει η συμβαλλόμενη Τον ιδιοκτήτη μέτοχο εκμισθωτή βαρύνουν οι δαπάνες μισθοδοσίας και ασφάλισης του οδηγού, που αυτός προσλαμβάνει, η συντήρηση και φύλαξη του οχήματος.
- Με το αριθμ. πρωτ. ΕΞ2013/....2013 έγγραφο του Υπουργού Οικονομικών και προκειμένου για χρήσεις μέχρι τη χρήση 2013, για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις του προϊσχύοντος Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994), είχε διευκρινιστεί ότι οι διατάξεις του Ν. 2963/2001 που διέπουν τα, ως ειδικότερες, κατισχύουν αυτών του άρθρου 54 του Ν. 2238/1994 περί παρακράτησης και καταβολής φόρου εισοδήματος από τις Γίνεται

λοιπόν σαφές ότι με το ειδικό καθεστώς που διέπει τις (ν. 2963/2001) ο φόρος εισοδήματος μετακυλίεται από το νομικό πρόσωπο στους μετόχους αυτού. Συνεπώς, με βάση όλα τα ανωτέρω περιγραφόμενα και συγκεκριμένα το άρθρο 3 παρ. 8 ν. 2963/2001, σε συνδυασμό με τις κατ' εξουσιοδότηση αυτού αποφάσεις του Υπουργού Μεταφορών και τις πολυγραφημένες διαταγές του Υπουργού Οικονομικών, το ειδικό δίκαιο που διέπει τις αποκλείει τις λογιστικές διαφορές σε βάρος του νομικού προσώπου, εφόσον υπάρχει υποχρέωση απόδοσης του λογιστικού αποτελέσματος στους μετόχους και φορολόγησης αυτού στο όνομα τους.

- Περαιτέρω δεν υπάρχει νομοθετική πρόβλεψη για την επιβολή κυρώσεων επί μη κατάθεσης των από ειδικές διατάξεις προβλεπόμενων αποθεματικών και απαιτείται για τούτο, όπως επισημαίνεται στην έκθεση έρευνας του Σώματος Επιθεωρητών-Ελεγκτών – Σ.Ε.Ε.Υ.Μ.Ε., που διενεργήθηκε τον Απρίλιο του 2016 δυνάμει της αριθμ.2016 εντολής, στο, η θεσμοθέτηση εξουσιοδοτικών διατάξεων για την προσθήκη, είτε ειδικής διάταξης στο ν. 2693/2001, είτε γενικής διάταξης στο ν. 2190/1920 για την επιβολή κυρώσεων για το λόγο αυτό.
- Με βάση όλες τις ανωτέρω διατάξεις του ν. 2963/2001 και των ερμηνευτικών εγκυκλίων που εκδόθηκαν κατ' εφαρμογή του, οι οποίες ως ειδικές κατ'εξουσιοδότηση των γενικών διατάξεων του άρθρου 101 του Ν.2238/94, συμπεραίνουμε ότι δεν προκύπτει φορολογητέο εισόδημα για την προσφεύγουσα εταιρεία, δεδομένου ότι το προκύπτον αποτέλεσμα αποδίδεται στους ιδιοκτήτες των λεωφορείων και συνεπώς στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος το δεν έχει υποχρέωση φορολογικής αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων του, ούτε και βάσει ελέγχου μπορούν να καταλογιστούν λογιστικές διαφορές, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/94 και ως εκ τούτου πρέπει να διαγραφούν οι λογιστικές διαφορές που καταλόγισε ο έλεγχος και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της υπ' αριθ.2016 ενδικοφανούς προσφυγής της «. . . .», ΑΦΜ:

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

Υπ' αριθ.2016 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2010

Διαφορά φόρου	0,00€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	0,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	0,00€

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
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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).