



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 11 / 11 / 2019

Αριθμός Απόφασης **3043**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
- γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
- δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»
- ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

- 2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
- 3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,
- 4. Την από **13/05/2019** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης «.....», με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στην Αθήνα, οδός, κατά των υπ' αριθ. /**11-04-2019** και /**11-04-2019** Οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού **τελών χαρτοσήμου** φορολογικών ετών **2015** και **2016** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,
- 5. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, καθώς και την από **11/04/2019** έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού τελών χαρτοσήμου και εισφοράς ΟΓΑ της ίδιας Υπηρεσίας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,
- 6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
- 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **13/05/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου**ενδικοφανούς προσφυγής** της επιχείρησης «.....», με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων έγινε στις **12/04/2019**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Με την υπ' αριθμ.**/13-04-2018** Εντολή ελέγχου του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, διενεργήθηκε **μερικός έλεγχος τελών χαρτοσήμου** στην επιχείρηση με **ΑΦΜ:**, για τα φορολογικά έτη **2014, 2015 και 2016**, από την ελεγκτή της ίδιας υπηρεσίας, η οποία συνέταξε την από **04/04/2019 έκθεση μερικού ελέγχου** (η οποία θεωρήθηκε από τον προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ στις **11/04/2019**), από την οποία προκύπτουν τα ακόλουθα:

Από την κίνηση του υπολογαριασμού του ΕΓΛΣ: **“33.95 - Λοιποί χρεώστες διάφοροι”**, του υπολογαριασμού **“53.98 - Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις”**, και του υπολογαριασμού **“30.00 - Πελάτες εσωτερικού”**, προέκυψαν ταμειακές ροές, οι οποίες χαρακτηρίστηκαν από την ελέγχουσα φορολογική αρχή **ως ταμειακές διευκολύνσεις**. Ήτοι οι συνολικές κινήσεις των λογαριασμών και τα ποσά που υπήχθησαν σε τέλη χαρτοσήμου ανά φορολογικό έτος, έχουν ως ακολούθως:

Κωδικός λογ.	Περιγραφή Λογαριασμού	Φορολογικό έτος 2015		Φορολογικό έτος 2016	
		Χρέωση	Πίστωση	Χρέωση	Πίστωση
33.95.00.0000	Λοιποί Χρεώστες (.....)	27.521.019,86€		19.300,00€	
53.98.00.0000	Λοιπές Βραχ. Υποχρεώσεις (.....)		61.460.182,65€		226.470.301,09€
53.98.00.0003	Υποχρεώσεις		235.928,98€		
53.98.00.0004	Υποχρεώσεις		2.977.666,64€		220.000,00€
53.98.00.0005	Υποχρεώσεις από.....		185.625,39€		1.951.525,55€
30.00.00.0083		400.000,00€			
Σύνολα		27.921.019,86€	64.859.403,66€	19.300,00€	228.641.826,64€
Ποσά Υπαγόμενα σε τέλη χαρτοσήμου 1%		92.780.423,52€		228.661.126,64€	

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα, η οποία έχει ως αντικείμενο εργασιών την παροχή τουριστικών και ταξιδιωτικών υπηρεσιών, δραστηριοποιείται δε μέσω διαδικτύου, έχοντας την ιδιότητα του **ταξιδιωτικού πράκτορα**, κατά την έννοια του άρ. 1§2, περ. γ' του ν. 393/1976 (ΦΕΚ Α' 199), προμηθεύεται εισιτήρια από τις αεροπορικές εταιρίες και τα μεταπωλεί σε ιδιώτες και εταιρίες. Τα βασικά έσοδά της προέρχονται από τα τέλη που χρεώνει σε πελάτες για την παροχή τουριστικών υπηρεσιών, από τις προμήθειες που εισπράττει από τις αεροπορικές εταιρίες για την έκδοση αεροπορικών εισιτηρίων, από τις προμήθειες που εισπράττει βάσει επίτευξης ετήσιου όγκου πωλήσεων και από λοιπές προμήθειες χρήσης συστημάτων κράτησης εισιτηρίων. Το συντριπτικό ποσοστό πωλήσεων της γίνεται με αυθημερόν πληρωμή είτε μέσω πιστωτικής κάρτας είτε μέσω κατάθεσης μετρητών.

Στις **24/03/2015** ολοκληρώθηκε η **εξαγορά** της προσφεύγουσας από την «.....» νυν «.....».

Στις **01/04/2015** υπεγράφη **σύμβαση εμπορικής συνεργασίας** μεταξύ της προσφεύγουσας και τηςπου καθορίζει το πλαίσιο της εμπορικής σχέσης των μερών. Βάσει του άρθρου 1 της εν λόγω σύμβασης «.. η, ως μέλος της ένωσης **IATA** αναλαμβάνει την υποχρέωση να προμηθεύει, ένεκα πιστούμενης αγοραπωλησίας, την αντισυμβαλλόμενη με αεροπορικά εισιτήρια τα οποία η θα διαθέτει περαιτέρω στους πελάτες της και αφού παρακρατεί το κέρδος της θα αποδίδει το τίμημα στην», δυνάμει των άρθρων 3 και 4 της σύμβασης «... Η απόδοση του τιμήματος των αγορών εκάστης μέρας που θα πραγματοποιεί η από την θα εξοφλούνται με την παράδοση επιταγής ημέρας εκδόσεως της ή με κατάθεση σε λογαριασμό τηςτο αργότερο έως την επομένη. Η καταβολή και η εξόφληση του τιμήματος της εκάστοτε προαναφερόμενης

αγοραπωλησίας αεροπορικών εισιτηρίων θα αποδεικνύεται μόνο με έγγραφη απόδειξη της»

Η προσφεύγουσα, η οποία είναι μέλος της ενώσεως IATA, κατόπιν εξαγοράς από την προμηθεύει αυτήν με αεροπορικά εισιτήρια, τα οποία η τελευταία διαθέτει προς τους πελάτες της, εισπράττει το κόμιστρο και το καταβάλει στην πρώτη σύμφωνα με τους όρους της μεταξύ τους σχετικής Σύμβασης Εμπορικής Συνεργασίας. Μετά την εξαγορά, συνεπώς, η πιο βασική εμπορική δραστηριότητα της (οι αγορές των εισιτηρίων) ελάμβανε χώρα πλέον (από το σύστημα) μέσω της προσφεύγουσας, με μοναδικό σκοπό να υπάρξει κοινή ωφέλεια από τις αυξημένες προμήθειες λόγω τζίρου.

Ειδικότερα, από τον έλεγχο προέκυψε ότι οι ανωτέρω λογαριασμοί κινούνταν ως ακολούθως:

1) Λογαριασμός: 30.00.12.3303 – Πελάτης Στη χρέωση του λογαριασμού αυτού καταχωρούνται:

α) Οι πωλήσεις εισιτηρίων προς την, με πίστωση του Λ/53.98.01.0002 (.....), καθόσον, με βάση τη σύμβαση συνεργασίας, έχει συμφωνηθεί οι αγορές των εισιτηρίων να γίνονται (από το σύστημα) μέσω της Δηλαδή, τα εισιτήρια πωλούνται στους πελάτες από το site της, όμως αυτά αγοράζονται από τηνκαι ο άνω προμηθευτής απαιτεί την αξία τους από την

β) Συμψηφιστικές εγγραφές με πίστωση του Λ/33.95.00.0000

Στην πίστωση αυτού καταχωρούνται συμψηφισμοί με πίστωση των υπολογαριασμών 53.98 και λοιποί συμψηφισμοί, καθώς και πληρωμές από τηνγια πληρωμή προμηθευτών.

2) Λογαριασμός: 33.95.00.0000 – “.....”

Στο λογαριασμό αυτό, απεικονίζονται οι απαιτήσεις της προσφεύγουσας από χρηματικά ποσά που κατέβαλε στη συνδεδεμένη επιχείρηση (νυν), ο οποίος χρεώνεται με αντίστοιχη πίστωση λογαριασμών όψεως και λογαριασμών προμηθευτών της εταιρίας και πιστώνεται με χρέωση του λογαριασμού πελάτη (30.00.123303 -).

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι ο εν λόγω λογαριασμός παρουσίαζε μεγάλα χρεωστικά υπόλοιπα που αντιστοιχούσαν σε χρηματικές καταβολές στην εταιρείααπό λογαριασμούς όψεως, αλλά και ποσά που αναλάμβανε η ελεγχόμενη να εξοφλήσει έναντι οφειλών σε προμηθευτές της αντισυμβαλλόμενης

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στο πλαίσιο του περιορισμού της κίνησης κεφαλαίων (Capital Control) και λόγω των πραγματικών εξαιρετικών συνθηκών, ανέθεσε και εξουσιοδότησε σχετικώς τηννα προβαίνει σε πληρωμή και εξόφληση προμηθευτών της, δυνάμει Σύμβασης Εντολής κατ' άρθρο 713 επ. Α.Κ. Με την εν λόγω σύμβαση, που φέρεται να έχει ημερομηνία υπογραφής στις 30/06/2015, και κατατέθηκε εκπρόθεσμα στη ΔΟΥ στις 04/02/2019, μετά από τα ευρήματα του ελέγχου και πριν από την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων και ως εκ τούτου δεν παράγει έννομα αποτελέσματα δια τη φορολογική Αρχή (Α.Π. 1698/2001, 735/2001 και 761/2001), «... παρέχεται εξουσιοδότηση στηννα προβαίνει σε όλες τις διαδικαστικές πράξεις προς εξόφληση προμηθευτών και εμπορικών εν γένει υποχρεώσεων του εντολέα».

Τα ποσά που χορήγησε η προσφεύγουσα στην εταιρείακαι χαρακτηρίστηκαν από τη φορολογική Αρχή ως ταμειακές διευκολύνσεις, ανέρχονται για το φορολογικό έτος 2015 στο συνολικό ποσό των 29.843.019,86€ και για το φορολογικό έτος 2016 στο συνολικό ποσό των 4.538.745,08€, όπως αναλυτικά αυτές παρατίθενται αναλυτικά στις σελ. 26 – 46 της έκθεσης ελέγχου), δεδομένου δε ότι κατά το έτος 2015 η προσφεύγουσα είχε υποβάλει δήλωση και υπήγαγε σε τέλη χαρτοσήμου ποσό ταμειακών διευκολύνσεων ύψους 2.322.000€, και κατά το έτος 2016 η προσφεύγουσα είχε υποβάλει δήλωση και υπήγαγε σε τέλη χαρτοσήμου ποσό

ταμειακών διευκολύνσεων ύψους 4.519.445,08€, ως σελίδες 105 -106 της έκθεσης), υπήγαγε σε τέλη χαρτοσήμου για το φορολ. έτος **2015** ποσό **27.521.019,86€** (29.843.019,86€ - 2.322.000,00€) και για το φορολ. έτος **2016** ποσό **19.300€** (4.538.745,08€ - 4.519.445,08€), καθόσον έκρινε ότι τα εν λόγω χρηματικά ποσά που χορηγήθηκαν στο αντισυμβαλλόμενο μέρος δεν ήταν απόρροια εμπορικής φύσεως συναλλαγών, αλλά καταβολές χρηματικών ποσών που συνιστούν **χρηματικές - ταμειακές διευκολύνσεις** προς τρίτον, οι οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5γ του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28/07/1931) και του άρθρου 43 του Ν. 1041/1980 (και ελλείψει απαλλακτικής διάταξης), υπόκεινται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου **1%** πλέον εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. **20%** (επί των τελών χαρτοσήμου)

3) Λογαριασμός: 53.98.00.0000 – “.....”

Στο λογαριασμό αυτό, απεικονίζονται οι υποχρεώσεις της προσφεύγουσας από χρηματικά ποσά που έλαβε έναντι από τη συνδεδεμένη επιχείρηση (νυν), ο οποίος πιστώνεται με αντίστοιχη χρέωση λογαριασμών όψεως της εταιρίας και χρεώνεται με πίστωση του λογαριασμού πελάτη (30.00.123303 -).

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι ο εν λόγω λογαριασμός χρησιμοποιήθηκε από την προσφεύγουσα για να παρακολουθεί λογιστικά, τα χρηματικά ποσά:

- ✓ Ποσά που μετέφερε από τους λογαριασμούς όψεως της σε λογαριασμούς της αντισυμβαλλόμενης εταιρίας Δηλαδή ο εν λόγω λογαριασμός χρεωνόταν με το ποσό που μεταφερόταν από το λογαριασμό όψεως της και πιστωνόταν με το ποσό που αναγνώριζε ως απαίτηση από τη συνδεδεμένη εταιρία, με αντίστοιχη χρέωση του Λ/ 33.95. 00.0000 “.....”, τα ποσά δε αυτά αναφέρονται αναλυτικά στις σελ. 47 – 49 της έκθεσης ελέγχου και ανήλθαν συνολικά το έτος 2015 στο ποσό των **6.733.900€**, για τα οποία υπολογίστηκε χαρτόσημο ταμειακών διευκολύνσεων από το Λ/ 33.95.00.0000.
- ✓ Ποσά που κατέβαλε η συνδεδεμένη επιχείρηση “.....” στο λογαριασμό όψεως της προσφεύγουσας.

Τα ποσά που κατέβαλε η συνδεδεμένη επιχείρηση “.....” στην προσφεύγουσα, τα οποία ανέρχονται συνολικά για το φορολ. έτος **2015** στο ποσό των **61.460.182,65€** και για το φορολ. έτος **2016** στο ποσό των **226.470.301,09€**, (όπως τα ποσά αυτά αναλυτικά παρατίθενται στις σελίδες 50 – 75 της έκθεσης ελέγχου ΚΝΤΧ), χαρακτηρίστηκαν από τη φορολογική Αρχή **ως ταμειακές διευκολύνσεις**, καθόσον έκρινε ότι τα εν λόγω χρηματικά ποσά που χορηγήθηκαν στο αντισυμβαλλόμενο μέρος δεν ήταν απόρροια εμπορικής φύσεως συναλλαγών, αλλά καταβολές χρηματικών ποσών που συνιστούν **χρηματικές - ταμειακές διευκολύνσεις** προς τρίτον, οι οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5γ του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28/07/1931) και του άρθρου 43 του Ν. 1041/1980 (και ελλείψει απαλλακτικής διάταξης), υπόκεινται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου **1%** πλέον εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. **20%** (επί των τελών χαρτοσήμου)

4) Λογαριασμός: 53.98.00.0003 – “Υποχρεώσεις”

Στο λογαριασμό αυτό, απεικονίζονται οι υποχρεώσεις της προσφεύγουσας από χρηματικά ποσά που αναλάμβανε να πληρώσει σε προμηθευτές της, η συνδεδεμένη επιχείρηση, ο οποίος πιστώνεται με αντίστοιχη χρέωση του λογαριασμού του προμηθευτή (Λ/ 50.00.000964-.....) και χρεώνεται με πίστωση του λογαριασμού πελάτη (Λ/ 30.00.123303 -).

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι ο εν λόγω λογαριασμός χρησιμοποιήθηκε από την προσφεύγουσα για να παρακολουθεί λογιστικά τα χρηματικά ποσά που ηπλήρωνε σε υποχρεώσεις προμηθευτών της προσφεύγουσας, τα οποία ανέρχονται συνολικά για το φορολογικό έτος **2015** στο ποσό των **235.928,98€** (όπως τα ποσά αυτά αναλυτικά παρατίθενται στη σελίδα 76 της έκθεσης ελέγχου ΚΝΤΧ), τα οποία χαρακτηρίστηκαν

από τη φορολογική Αρχή **ως ταμειακές διευκολύνσεις**, καθόσον κρίθηκε ότι τα εν λόγω χρηματικά ποσά που χορηγήθηκαν στο αντισυμβαλλόμενο μέρος δεν ήταν απόρροια εμπορικής φύσεως συναλλαγών, αλλά καταβολές χρηματικών ποσών που συνιστούν **χρηματικές - ταμειακές διευκολύνσεις** προς τρίτον, οι οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5γ του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28/07/1931) και του άρθρου 43 του Ν. 1041/1980 (και ελλείψει απαλλακτικής διάταξης), υπόκεινται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. 20% (επί των τελών χαρτοσήμου)

5) Λογαριασμός: 53.98.00.0004 – “Υποχρεώσεις”

Στο λογαριασμό αυτό, απεικονίζονται οι υποχρεώσεις της προσφεύγουσας από χρηματικά ποσά που αναλάμβανε να πληρώσει σε προμηθευτές της, η συνδεδεμένη επιχείρηση, ο οποίος πιστώνεται με αντίστοιχη χρέωση του λογαριασμού του προμηθευτή (Λ/50.00.000756-.....) και χρεώνεται με πίστωση του λογαριασμού πελάτη (Λ/30.00.123303 -).

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι ο εν λόγω λογαριασμός χρησιμοποιήθηκε από την προσφεύγουσα για να παρακολουθεί λογιστικά τα χρηματικά ποσά που η πλήρωνε σε υποχρεώσεις προμηθευτών της προσφεύγουσας, τα οποία ανέρχονται συνολικά για το φορολογικό έτος **2015** στο ποσό των **2.977.666,64€** και για το φορολογικό έτος **2016** στο ποσό των **220.000,00€** (όπως τα ποσά αυτά αναλυτικά παρατίθενται στη σελίδα 77 της έκθεσης ελέγχου ΚΝΤΧ), τα οποία χαρακτηρίστηκαν από τη φορολογική Αρχή **ως ταμειακές διευκολύνσεις**, καθόσον κρίθηκε ότι τα εν λόγω χρηματικά ποσά που χορηγήθηκαν στο αντισυμβαλλόμενο μέρος δεν ήταν απόρροια εμπορικής φύσεως συναλλαγών, αλλά καταβολές χρηματικών ποσών που συνιστούν **χρηματικές - ταμειακές διευκολύνσεις** προς τρίτον, οι οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5γ του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28/07/1931) και του άρθρου 43 του Ν. 1041/1980 (και ελλείψει απαλλακτικής διάταξης), υπόκεινται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. 20% (επί των τελών χαρτοσήμου)

6) Λογαριασμός: 53.98.00.0005 – “.....”

Στο λογαριασμό αυτό, απεικονίζονται οι υποχρεώσεις της προσφεύγουσας από χρηματικά ποσά που έλαβε από πλατφόρμες - παρόχους διακανονισμών πληρωμών (.....,.....,.....) της συγγενούς επιχείρησης, ο οποίος πιστώνεται με αντίστοιχη χρέωση του λογαριασμού του προμηθευτή κλπ (Λ/50.01) και χρεώνεται με πίστωση του λογαριασμού πελάτη (Λ/30.00.123303 -).

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι ο εν λόγω λογαριασμός χρησιμοποιήθηκε από την προσφεύγουσα για να παρακολουθεί λογιστικά τα χρηματικά ποσά που η πλήρωνε σε υποχρεώσεις της προσφεύγουσας προς την

Περαιτέρω, στις **31/12/2015** η προσφεύγουσα, διενήργησε συμψηφιστική εγγραφή με αιτιολογία «ΣΥΜΨ/ΣΜΟΣ ΠΕΛΑΤΗ-ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ» μεταφέροντας το έως τότε πιστωτικό υπόλοιπο του Λ/ 53.98.00.0005 ποσού **185.625,39€** (134.400,00 + 51.225,39) σε πίστωση του λογαριασμού του πελάτη 30.00.123303, και στις **31/12/2016**, διενήργησε εγγραφές εκκαθάρισης και τακτοποίησης του λογαριασμού, μεταφέροντας από το Λ/ 53.98.00.0005 στο Λ/ 50.01.00.0000 “Προμηθευτής” το συνολικό ποσό των **1.951.525,55€** (1.901.216,31 + 50.309,24). Οι ανωτέρω εγγραφές κρίθηκε από τον έλεγχο ότι συνιστούν χρηματικές - ταμειακές διευκολύνσεις προς την εταιρία, οι οποίες, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5γ του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28/07/1931) και του άρθρου 43 του Ν. 1041/1980 (και ελλείψει απαλλακτικής διάταξης), υπόκεινται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1,00% πλέον εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. 20% (επί των τελών χαρτοσήμου).

7) Λογαριασμός: 30.00.00.0083 “.....”

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, διαπιστώθηκε ότι την 08/01/2015 η προσφεύγουσα έλαβε το ποσό των **400.000€**, από τον ως άνω πελάτη, **ως προκαταβολή πώλησης παγίων** (κτιρίου και λοιπού εξοπλισμού), η οποία επεστράφη στις 23/03/2015.

Ακολούθως, στις 31/03/2015, δυνάμει του υπ’ αριθμ..συμβολαίου πώλησης του κτιρίου και των υπ’ αριθμ. 2 και 3 τιμολογίων πώλησης, η ελεγχόμενη πώλησε στον εν λόγω πελάτη πάγια αξίας 526.028,06€, τα οποία εξοφλήθησαν: α) με επιταγή δύο επιταγές αξίας 10.000€ εκάστης, λήξεως 15/05/2015 και β) με κατάθεση του υπολοίπου ποσού ύψους 506.028,13€ σε λογαριασμό όψεως της εταιρείας.

Το ως άνω ποσό των **400.000€** χαρακτηρίστηκε από τη φορολογική Αρχή **ως ταμειακή διευκόλυνση**, καθόσον κρίθηκε ότι το ποσό αυτό δεν ήταν απόρροια εμπορικής φύσεως συναλλαγών, αλλά καταβολή χρηματικού ποσού που συνιστά **χρηματική – ταμειακή διευκόλυνση** προς τρίτον, το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5γ του άρθρου 15 του Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28/07/1931) και του άρθρου 43 του Ν. 1041/1980 (και ελλείψει απαλλακτικής διάταξης), υπόκεινται σε αναλογικό τέλος χαρτοσήμου **1%** πλέον εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. 20% (επί των τελών χαρτοσήμου).

Ακολούθως, ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, εξέδωσε σε βάρος της προσφεύγουσας, τις κατωτέρω Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	Φορολ. έτος	Διαφορά Φορολογητέας βάσης	Διαφορά τελών χαρτοσήμου	ΟΓΑ επί χαρτοσήμου	Πρόστιμο άρθ. 58 ΚΦΔ	Συνολικό ποσό Βεβαιωθέντων
1	 - 11/04/2019	Διορθ. Προσ/σμού Κ.Ν.Τ.Χ	2015	92.780.423,52€	927.804,24€	185.560,85€	556.682,55€	1.670.047,64€
2	 - 11/04/2019	Διορθ. Προσ/σμού Κ.Ν.Τ.Χ	2016	228.661.126,64€	2.286.611,26€	457.322,25€	1.371.966,76€	4.115.900,27€
Σύνολα					3.214.415,50€	642.883,10€	1.928.649,31€	5.785.947,91€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την **ακύρωση** ή την **τροποποίηση** των ανωτέρω πράξεων προβάλλοντας τους κατωτέρω λόγους:

1. **Παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας** και συγκεκριμένα της έλλειψης υπογραφών από τα πιστά αντίγραφα των πράξεων που της κοινοποιήθηκαν.
2. **Έλλειψη αιτιολογίας της έκθεσης ελέγχου** και συγκεκριμένα της παραβίασης του άρθρου 28§2 του ν. 4174/2013 και του άρθρου 17§3 του ν. 2690/1999.
3. **Εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή του Κ.Ν.Τ.Χ.**, με τις οποίες υπήχθησαν στις διατάξεις 15§5 περ. γ’ του ίδιου κώδικα, χρηματικές καταθέσεις που έγιναν κατά τα έτη 2015 και 2016, όπως κατά περίπτωση προβάλλονται.

1) Επί των προσκομισθέντων νέων στοιχείων – Παράταση έκδοσης Απόφασης

Επειδή η προσφεύγουσα με την κρινόμενη ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε τα κατωτέρω στοιχεία, ως αναλυτικά περιγράφονται και προσκομίζονται, ήτοι:

- ✓ Την από 01/04/2015 Σύμβαση Εμπορικής Συνεργασίας μεταξύ τηςκαι τηςμε την οποία συμφωνήθηκε η πρώτη να προμηθεύει τη δεύτερη αεροπορικά εισιτήρια, τα οποία η τελευταία θα διαθέτει στους πελάτες της και θα εισπράττει απ’ αυτούς το κόμιστρο, αποδίδοντάς το στην πρώτη (**Σχετ. 1**)
- ✓ Εκτύπωση των στοιχείων του λογαριασμού τηςστην αλλοδαπή – λογαριασμός Citibank, απ’ όπου η εξοφλούσε τα αεροπορικά εισιτήρια που αγόραζε από την (**Σχετ. 3**), καθώς και η σύμβαση μεταξύ τηςκαι τηςγια την εξόφληση των εισιτηρίων (**Σχετ. 4**),
- ✓ Δημοσιευμένο άρθρο της 07/07/2015, για τις εξαιρετικές συνθήκες που επικρατούσαν λόγω του περιορισμού της κίνησης κεφαλαίων των τραπεζών (capital controls), (**Σχετ. 5**),
- ✓ Την από 30/06/2015 Σύμβαση Εντολής μεταξύ της και της με την οποία η πρώτη ανέθεσε στη δεύτερη την πληρωμή και εξόφληση των προμηθευτών της (**Σχετ. 6**),

- ✓ Report / Έκθεση, η οποία εξάγεται απευθείας από τον ιστιότοπο της, και προκύπτουν με τα ποσά που κατατίθεντο από την (κατ' εντολήν της Εταιρείας), ώστε να υπάρχει ταμειακά διαθέσιμο υπόλοιπο και να είναι δυνατή η έκδοση των σχετικών καρτών για την εξόφληση των εισιτηρίων (Σχετ. 8), καθώς και το από 07/03/2019 έγγραφο της, από το οποίο προκύπτουν τα ίδια δεδομένα (Σχετ. 9),
- ✓ Η σύμβαση της (εκκαθαριστή συναλλαγών στην αλλοδαπή) με, (Σχετ. 10), καθώς και Αναλυτικές καταστάσεις του λογαριασμού, για τους μήνες 07/2015 έως 12/2015 (Σχετ. 11, 12, 13, 14, 15 και 16), από τις οποίες προκύπτουν τα ποσά που έδινε ημέσωστον προμηθευτή της Εταιρείας
- ✓ Εγγραφές πιστώσεων του λογαριασμού 53.98.00.0005 (Σχετ. 17)
- ✓ Αναλυτικές καταστάσεις πληρωμών τηςσε– για το κρίσιμο χρονικό διάστημα (Ιούλιο 2015 – Δεκέμβριο 2015), με τα αποδεικτικά της εξόφλησης σε από (εξόφληση προμηθευτή), βλ. IATA statements – IATA εκθέσεις (Σχετ. 18 και Σχετ. 19),
- ✓ Ενδεικτικά τραπεζικά Extraits της (Σχετ. 20), βάσει των οποίων αποδεικνύεται ότι ορισμένα από τα ποσά, τα κατέβαλε η σε αλλοδαπούς προμηθευτές προς εξόφληση προμηθευτών της,
- ✓ Η υπ' αριθμ.της 18/08/2015 λογιστική εγγραφή (Σχετ. 21),
- ✓ Ενδεικτικά Αποδείξεις Πώλησης Εισιτηρίων για τα έτη 2015 και 2016 (Σχετ. 25 και 26),
- ✓ Την από 01/04/2015 Σύμβαση Εμπορικής Συνεργασίας μεταξύ τηςκαι της (Σχετ. 27), δύο εγγραφές τραπεζών (Σχετ. 28 και 29), από τις οποίες προκύπτει η πληρωμή του προμηθευτήαπό την, καθώς και τις σχετικές καρτέλες τηςκαι για τις δύο εταιρείες του Ομίλου (Σχετ. 30 και 31),
- ✓ Μηνιαίες καταστάσεις αεροπορικών εισιτηρίων (που αγόραζε η Εταιρεία από τον) για τον Αύγουστο 2015 (Σχετ. 32Α, 32Β, 32Γ, 32Δ) και τις σχετικές ΑΠΕ (Σχετ. 33Α, 33Β, 33Γ, 33Δ, 33Ε, 33ΣΤ), οι οποίες αποδεικνύουν τον εμπορικό χαρακτήρα των ως άνω εγγραφών, καθώς επρόκειτο για εξόφληση προμηθευτή,
- ✓ Πληρωμές / extrait τραπεζών (Σχετ. 34), από τα οποία προκύπτουν οι πληρωμές του προμηθευτήαπό τηνγια το έτος 2015, τις σχετικές καρτέλες του ίδιου του προμηθευτή και για την Εταιρεία (Σχετ. 35Α, 35Β και 35Γ) και για την (Σχετ. 36Α, 36Β και 36Γ), πληρωμές / extrait τραπεζών (Σχετ. 37), από τα οποία προκύπτουν οι πληρωμές του προμηθευτήαπό τηνγια το έτος 2016, καθώς και τις σχετικές καρτέλες του ίδιου του προμηθευτή και για την Εταιρεία (Σχετ. 38) και για την (Σχετ. 39),
- ✓ Σχετικές μηνιαίες καταστάσεις αεροπορικών εισιτηρίων για το έτος 2015 (Σχετ. 40Α, 40Β, 40Γ, 40Δ, 40Ε) και για το έτος 2016 (Σχετ. 41Α και 41Β), που ταυτίζονται πλήρως με τις προσκομιζόμενες λογιστικές καταστάσεις και αποδεικνύουν τον εμπορικό χαρακτήρα των ως άνω εγγραφών,

Επειδή η προσφεύγουσα, μετά την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, υπέβαλε στην υπηρεσία μας τα κατωτέρω υπομνήματα, με τα οποία προσκομίζει και επικαλείται και νέα στοιχεία που δεν είχαν ληφθεί υπόψη κατά τη διάρκεια του ελέγχου, αλλά και λοιπά διευκρινιστικά στοιχεία, τα οποία είχαν δοθεί και στον έλεγχο. Συγκεκριμένα υπέβαλε:

1.1) Με το με αριθμ. πρωτ.ΕΙ2019ΕΜΠ/01-08-2019 – 1^ο Υπόμνημα

- ✓ Κατάσταση στην οποία έχουν ενσωματωθεί τα σύνολα ανά μήνα όλων των κρίσιμων λογαριασμών λογιστικής για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 που αφορούν πωλήσεις, εισπράξεις και πληρωμές από και προς την, το δε υπόλοιπο που προκύπτει στο σύνολο του έτους, όπως ισχυρίζεται, απεικονίζει την οφειλή εισιτηρίων του δεύτερου δεκαπενθημέρου του Δεκεμβρίου που αποπληρώνεται μέχρι την 16 Ιανουαρίου 2016, βάσει των κανόνων της IATA (Σχετ. 1),
- ✓ Λογιστικό φύλλο excel στο οποίο έχουν ενσωματωθεί σε μία ενιαία καρτέλα, οι κινήσεις όλων των κρίσιμων λογαριασμών λογιστικής για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 που αφορούν πωλήσεις, εισπράξεις και πληρωμές, από και προς την, τα οποία λόγω όγκου προσκομίζονται σε USB stick (Σχετ. 2Α, 2Β, 2Γ),
- ✓ Ενδεικτικώς ορισμένα λογιστικά άρθρα του λογαριασμού της λογιστικής **53.98.00.0000**, όπου καταχωρούνται οι πληρωμές τηςπρος εξόφληση / έναντι της εμπορικής της υποχρέωσης, μαζί με τις συναφείς εγγραφές εξόφλησης της εμπορικής υποχρέωσης και το κλείσιμο αυτών με το Λ/30.00.123303 – (Σχετ. 3, 4),
- ✓ Ενδεικτικώς ορισμένα λογιστικά άρθρα του λογαριασμού της λογιστικής **33.95.00.0000**, όπου καταχωρούνται τα ποσά που κατέβαλε η Εταιρεία στηνγια πληρωμές των προμηθευτών της πρώτης, δυνάμει εντολής προς εξόφληση προμηθευτών για το φορολογικό έτος 2015, συνδυαστικά με εγγραφές εξόφλησης των εν λόγω προμηθευτών και το κλείσιμο αυτών με το Λ/30.00.123303 – (Σχετ. 5),

- ✓ Ενδεικτικώς ορισμένα λογιστικά άρθρα του λογαριασμού της λογιστικής **53.98.00.0005**, όπου καταχωρούνται οι πληρωμές τηςπρος τηνπρος απευθείας εξόφληση των αεροπορικών εισιτηρίων που αγοράζε από την Εταιρεία, μαζί με τα σχετικά statements της (**Σχετ. 6**),
- ✓ Ενδεικτικώς ορισμένα λογιστικά άρθρα του λογαριασμού της λογιστικής **53.98.00.0003**, όπου καταχωρούνται οι πληρωμές της προς προς εξόφληση τελικώς – κατόπιν εκκαθάρισης από – αεροπορικών εισιτηρίων της Εταιρείας, καθώς και του λογαριασμού της λογιστικής **53.98.00.0004**, όπου καταχωρούνται οι πληρωμές της προς προς εξόφληση τελικώς – κατόπιν εκκαθάρισης από – αεροπορικών εισιτηρίων της Εταιρείας (**Σχετ. 7**),
- ✓ Τις Εκθέσεις Φορολογικής Συμμόρφωσης (Φορολογικά Πιστοποιητικά) για τα υπό κρίση φορολογικά έτη, από τις οποίες προκύπτει ότι οι αρμόδιοι Ελεγκτές προέβησαν στις απαιτούμενες ελεγκτικές επαληθεύσεις περί των σχετικών συναλλαγών και έκριναν ότι δεν τίθεται θέμα επιβολής τελών χαρτοσήμου. Ειδικά για το φορολογικό έτος 2016 προσκομίζεται και η ακριβής ελεγκτική εργασία των αρμόδιων Ορκωτών Ελεγκτών επί των εγγραφών μεταξύ των δύο εταιρειών (**Σχετ. 8**),

1.2) Με το με αριθμ. πρωτ.ΕΙ2019ΕΜΠ/03-10-2019 – 2^ο Υπόμνημα

α) Τα ακόλουθα νέα συμπληρωματικά στοιχεία:

- ✓ Ενδεικτικώς οι εκθέσεις της IATA για τους μήνες 06/2016 και 09/2016, που προσκομίζονται λόγω όγκου σε usb stick στην IATA (**Σχετ. 1Α, 1Β, 2Α, 2Β**),
- ✓ Έγγραφο της Commerzbank, από το οποίο προκύπτει ότι ο τραπεζικός λογαριασμός DE ανήκει στην επιχείρηση (.....), (**Σχετ. 3**),
- ✓ Το από 17/06/2019 έγγραφο του αλλοδαπού εκκαθαριστή συναλλαγών, σχετικά με την καταβολή των χρημάτων από τον λογαριασμό της (**Σχετ. 4**).

β) Περαιτέρω προσκομίστηκαν νέα στοιχεία και τα από 03/10/2019 και αριθμό πρωτ.,καισυμπληρωματικά υπομνήματα, σε συνέχεια των από 13/05/2019 και με αριθ.,καιενδικοφανών προσφυγών που ασκήθηκαν κατά των πράξεων **φορολογίας εισοδήματος**, καθώς και το υπ' αριθμ./**03-10-2019** συμπληρωματικό υπόμνημα, σε συνέχεια της υπ' αρ./**13-05-2019** ενδικοφανούς προσφυγής, που ασκήθηκε κατά των πράξεων **παρακρατουμένων φόρων** εισοδήματος.

Επειδή τα εν λόγω στοιχεία και ειδικότερα τα ως άνω στοιχεία της περ. α' τα οποία περιήλθαν στην κατοχή της προσφεύγουσας μετά την υποβολή της υπ' αριθμ./**13-05-2019** ενδικοφανούς προσφυγής και ως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου, δεν είχαν τεθεί στην διάθεση του ελέγχου, δεδομένου ότι στη σελ. 107 της έκθεσης μερικού ελέγχου χαρτοσήμου αναφέρεται ότι «η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε ουδέν στοιχείο (παραστατικά ή αποδεικτικά μεταφοράς ή αιτία μεταφοράς) που να τεκμηριώνει από πού προέρχονται τα εν λόγω ποσά καθώς και το δικαιούχο εκάστου λογαριασμού,...», τα προσκομισθέντα με το υπόμνημα στοιχεία, **κρίνονται ως νέα στοιχεία**. Τα εν λόγω νέα στοιχεία αφορούν κινήσεις για τις οποίες προβάλλεται ο ισχυρισμός ότι αυτά καταβλήθηκαν από την προκειμένου να πληρωθούν οφειλές που είχε η προσφεύγουσα, και ως εκ τούτου δεν οφείλονται για τις καταθέσεις του Λ/53.98.00.0000 τέλη χαρτοσήμου, κρίθηκε ότι απαιτείται διερεύνηση επ' αυτών και χρήζουν περαιτέρω ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή περαιτέρω, προσκομίστηκαν **νέα στοιχεία** για τη **φορολογία εισοδήματος** (ήτοι επί των από **13/05/2019** και με αριθμούς,καιενδικοφανών προσφυγών) καθώς και για τους **παρακρατούμενους φόρους** (ήτοι επί της υπ' αριθμ./**13-05-2019** ενδικοφανούς προσφυγής), αλλά και για λόγους συνολικής κρίσης επί της υπόθεσης, με την υπ' αριθμ. **59/03-10-2019 Απόφαση** της υπηρεσίας μας, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του **άρθρου 63§5** του **ν. 4174/2013** (Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το **άρθρο 68** του **ν. 4587/2018** (ΦΕΚ Α' 218), καθώς και των διευκρινίσεων που δόθηκαν με την υπ' αριθμ. **Ε2010/2019** εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Κεφ. Β'), αποφασίστηκε η **παράταση** της προθεσμίας για την έκδοση απόφασης επί των

από 13/05/2019 και με αριθ. πρωτ.,,καιενδικοφανών προσφυγών, κατά τριάντα (30) ημέρες.

2) Επί των λογιστικών εγγραφών που διενεργήθηκαν

Επειδή οι συναλλαγές και οι ταμειακές ροές μεταξύ της προσφεύγουσας και της συνδεδεμένης εταιρείας, όπως προκύπτουν από την έκθεση ελέγχου, αλλά και από την έκθεση φορολογικής συμμόρφωσης του ορκωτού ελεγκτή έτους 2015, απεικονίζονται στα βιβλία της προσφεύγουσας με τις ακόλουθες λογιστικές εγγραφές:

Κατά την αγορά του εισιτηρίου: Το εισιτήριο πωλείται από το site της, η οποία εισπράττει το αντίτιμο αυτού (μέσω πιστωτικής κάρτας) και **στα βιβλία της** χρεώνεται ο λογαριασμός όψεως (**X/38.03**) και πιστώνεται η υποχρέωση προς την (**Π/53.98**), γιατί με βάση τη σύμβαση συνεργασίας μεταξύ των δύο εταιρειών, έχει συμφωνηθεί οι αγορές των εισιτηρίων να γίνονται (από το σύστημα) μέσω της με σκοπό να υπάρξει κοινή ωφέλεια από τις αυξημένες προμήθειες λόγω τζίρου που προσφέρουν οι προμηθευτές ταξιδιωτικών υπηρεσιών. Συνεπώς, το εν λόγω εισιτήριο, πωλήθηκε στον πελάτη από το site της, όμως το εισιτήριο έχει αγοραστεί από την και ο προμηθευτής του εισιτηρίουτο απαιτεί από την

Στα **βιβλία της προσφεύγουσας**, χρεώνεται η απαίτηση των πωλημένων εισιτηρίων στο λογαριασμό πελάτη (**X/30.00.12.3303**) μέσω των εκδιδόμενων ΑΠΕ, και πιστώνεται ο προμηθευτής των εισιτηρίων (**Π/53.98.01.0002**).

Απόδοση των χρημάτων στην προσφεύγουσα και πληρωμή προμηθευτών: Τα χρήματα του τελικού πελάτη, που έχουν ήδη κατατεθεί σε λογαριασμούς διαθεσίμων της, αποδίδονται στην προσφεύγουσα έναντι λογαριασμού, προκειμένου η τελευταία να εξοφλήσει τον προμηθευτή εισιτηρίων, οπότε διενεργούνται οι εγγραφές: Για την είσπραξη **X/38.03** και **Π/53.98.00.0000** και για την πληρωμή του προμηθευτή “.....” (**X/53.98.01.0002**) όταν γίνεται μέσω τράπεζας (**Π/38.03**) ή με την παράδοση επιταγής (**Π/53.90**) ή μέσω (**Π/50.01**).

Περαιτέρω, με βάση την με φερόμενη ημερομηνία υπογραφής 30/06/2015 **σύμβαση εντολής** κατ’ άρθρο 713 επ. Α.Κ. (η οποία κατατέθηκε εκπρόθεσμα στη ΔΟΥ), δόθηκε εξουσιοδότηση στην να εξοφλεί υποχρεώσεις σε προμηθευτές και εν γένει εμπορικές υποχρεώσεις της προσφεύγουσας (λόγω των capital controls).

- Όταν η προσφεύγουσα καταβάλει χρήματα στην (Π/38.03) προκειμένου να εξοφλήσει προμηθευτές της στο εξωτερικό, χρεώνεται ο Λ/ **33.95.00.0000 “Χρεώστης**”
- Όταν η εξοφλεί υποχρεώσεις της προσφεύγουσας, χρεώνεται ο λογαριασμός του προμηθευτή και πιστώνεται η υποχρέωση προς την (Π/ **53.98.00.0000**).

3) Επί της φερόμενης εσφαλμένης ερμηνείας και πλημμελούς εφαρμογής του ΚΝΤΧ

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι, ήταν μέλος της ενώσεως ΙΑΤΑ και ως εκ τούτου ήταν και η μοναδική εταιρεία του Ομίλου που ήταν ικανή να προμηθεύεται αεροπορικά εισιτήρια (πληρωμές σε). Κατά συνέπεια, δυνάμει και της Σύμβασης Εμπορικής Συνεργασίας της με την είχε αναλάβει την υποχρέωση να προμηθεύει, ένεκα πιστούμενης αγοραπωλησίας, την με αεροπορικά εισιτήρια, τα οποία η δεύτερη διέθετε περαιτέρω, ένεκα πωλήσεως, στους πελάτες της, εισπράττοντας από αυτούς το αντίτιμο των εισιτηρίων. Ειδικότερα, η προσφεύγουσα χρησιμοποίησε τον εν λόγω λογαριασμό για να παρακολουθεί βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις της προς τη συνδεδεμένη εταιρεία, διαμόρφωσε δε το λογιστικό της σχέδιο, ώστε η αμιγώς εμπορική της σχέση με την εταιρεία να απεικονίζεται με το σύνολο των παρακάτω λογαριασμών που κατά το κλείσιμο / εκκαθάριση καταλήγουν σε ένα μόνο απαιτητό υπόλοιπο:

- Λ/ 30.00.12.3303 –“.....”, όπου καταχωρείτο η πώληση εισιτηρίων στην

- Λ/ 33.95.00.0000 –“.....”, όπου καταχωρούντο τα ποσά που κατέβαλε η Εταιρεία στην για πληρωμές των προμηθευτών της πρώτης εκ των δύο, δυνάμει της σχετικής εντολής προς εξόφληση προμηθευτών, και
- Λ/ 53.98.00.0000 –“..... ΑΕ”, όπου καταχωρούντο οι πληρωμές της σε υποχρεώσεις εξωτερικού (προμηθευτές) της, καθώς και πληρωμές των εισιτηρίων προς εξόφληση / έναντι της εμπορικής της υποχρέωσης.

Ειδικότερα, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι όταν εκδίδει ένα αεροπορικό εισιτήριο έχει δύο επιλογές αποπληρωμής αυτού: **1) Με πίστωση**, όταν η πληρωμή στην αεροπορική (πάντα μέσω IATA) λαμβάνει χώρα μέσω τραπεζής (τραπεζική κατάθεση σε λογαριασμό της IATA ή επιταγή) σε μεταγενέστερο χρόνο (συνήθως εντός του επόμενου δεκαπενθημέρου), ανεξαρτήτως με το πώς ο πράκτορας έλαβε τα χρήματα από τον τελικό πελάτη. **2) Πληρωμή μέσω κάρτας**, όταν ταυτόχρονα με την έκδοση του εισιτηρίου χρησιμοποιείται μία κάρτα με το ακριβές ποσό χρέωσης, τη λεγόμενη ψηφιακή χρεωστική κάρτα (.....) και εξοφλεί το εισιτήριο κατά την έκδοσή του. Συνεπώς, η εξασφάλιζε την έκδοση των προπληρωμένων χρεωστικών ψηφιακών καρτών, τις οποίες εν ολίγοις «φόρτωνε» η Εταιρεία με μετρητά μέσω κατάθεσης στον λογαριασμό της στην αλλοδαπή (λογαριασμός Citibank – **Σχ. 3**), όπως προκύπτει από την σχετική Σύμβαση (**Σχ. 4**), ώστε να εξοφλεί τα αεροπορικά εισιτήρια που αγόραζε.

Με την επιβολή περιοριστικών μέτρων στην κίνηση κεφαλαίων (capital controls) στην ελληνική αγορά που είχε σαν άμεση συνέπεια την αδυναμία αποστολής εμβασμάτων στο εξωτερικό, η Εταιρεία αδυνατούσε πλέον να πληρώσει την IATA μέσω, δεδομένου ότι οι πληρωμές από τους τελικούς πελάτες της εισέρρεαν σε Ελληνικές τράπεζες. Αντίθετα, η εταιρεία (που είναι και ο βασικός πελάτης της Εταιρείας, καθώς κατόπιν εξαγοράς η αγόραζε τα αεροπορικά εισιτήρια από την Εταιρεία, που ήταν και η μόνη που διατήρησε την άδεια της IATA) εξυπηρετούσε κατά κύριο λόγο τις αλλοδαπές αγορές (τα χρήματα από τους τελικούς πελάτες δηλαδή εισέρρεαν σε αλλοδαπές τράπεζες) και ως εκ τούτου είχε και σύμβαση με αλλοδαπό εκκαθαριστή συναλλαγών (την). Δεδομένων δε των εξαιρετικών αυτών συνθηκών (βλ. σχετικό δημοσιευμένο άρθρο, **Σχ. 5**), η προσφεύγουσα ανέθεσε και εξουσιοδότησε σχετικώς την να προβαίνει σε πληρωμή και εξόφληση προμηθευτών της Εταιρείας, δυνάμει σχετικής Συμβάσεως εντολής, κατ' άρθρο 713 επ. Α.Κ. (**Σχ. 6**), σύμφωνα με την οποία, η Εταιρεία ως εντολέας προκατέβαλε στον εντολοδόχο (ήτοι την) τις απαιτούμενες για την εκτέλεση της εντολής δαπάνες, κατ' άρθρο 721 Α.Κ., η οποία περαιτέρω εξοφλούσε προμηθευτές της Εταιρείας (κυρίως την), δυνάμει του άρθρου 3 της σχετικής Συμβάσεως. Με την εν λόγω εντολή παρασχέθηκε η εξουσιοδότηση στη να προβαίνει σε όλες τις απαραίτητες διαδικαστικές πράξεις προς εξόφληση προμηθευτών και εμπορικών εν γένει υποχρεώσεων της Εταιρείας.

3.1. Επί του λογαριασμού 53.98.00.0000 «Πιστωτές Διάφοροι – ΑΕ»

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο εν λόγω λογαριασμός χρησιμοποιήθηκε από το λογιστήριο της Εταιρείας, ώστε να παρακολουθούνται **οι ροές / δαπάνες που κατέβαλε η Εταιρεία στην, ώστε να εξοφλήσει περαιτέρω τους προμηθευτές της Εταιρείας, δυνάμει Σύμβασης εντολής**. Ουδόλως, λοιπόν, δεν αποτελούν οι εν λόγω καταβολές ταμειακές διευκολύνσεις ως καταθέσεις ή αναλήψεις χρημάτων, που αποδεικνύονται μόνο από σχετικές εγγραφές στα επίσημα βιβλία εμπορικής εταιρείας ή επιχείρησης και όχι από άλλη έγγραφη σύμβαση ή από συνεκτίμηση άλλων γεγονότων (Διοικ. Πρωτ. Αθ. 7077/1983). Τουναντίον, οι εν λόγω εγγραφές στα βιβλία της ελεγχόμενης Εταιρείας ανάγονται σε σύμβαση, πράξη ή συναλλαγή, η οποία είχε υποβληθεί προηγουμένως στα οικεία αναλογικά τέλη χαρτοσήμου ή είχε απαλλαγεί νομίμως από τα τέλη αυτά, ενώ γίνεται ρητή μνεία και αναφορά σε αυτούς τους προμηθευτές κοκ. Η σύμβαση, δε, της εντολής, που καταρτίζεται εγγράφως από τα συμβαλλόμενα μέρη είτε με ιδιωτικό, είτε με συμβολαιογραφικό έγγραφο,

δεν υπόκειται, βάσει των κειμένων περί τελών χαρτοσήμου διατάξεων, σε κανένα τέλος χαρτοσήμου (Πρβλ. άρθρο 25 παρ. 2 Ν. 2873/2000). Ομοίως, δε, σε περίπτωση, που ο εντολέας προκαταβάλλει, σύμφωνα με το νόμο (άρθρο 721 Α.Κ.), στον εντολοδόχο τις απαιτούμενες δαπάνες, για την εκτέλεση της εντολής, για την προκαταβολή αυτή δεν οφείλεται κανένα τέλος χαρτοσήμου, ελλείψει σχετικής διάταξης στο νόμο. Βλ. Φορολογία Χαρτοσήμου – Ερμηνεία των διατάξεων του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, Παναγιώτη Ρέππα σελ. 303 - 304). Περαιτέρω, οι συμψηφιστικές εγγραφές, η μία στις 31/08/2015 με μεταφορά του χρεωστικού υπολοίπου του ως άνω λογαριασμού στον ενδιάμεσο λογαριασμό 53.98.00.0000 – / και η δεύτερη στο τέλος του έτους με μεταφορά για σκοπούς οριστικής εκκαθάρισης στο λογαριασμό πελάτη 30.00.12.3303 έλαβαν χώρα για τον προφανή σκοπό της λογιστικής τακτοποίησης των υπολοίπων, ώστε να προκύπτει η εμπορικής φύσεως οφειλή του πελάτη Πράγματι, δε στο τέλος του έτους και κατόπιν της ως άνω εκκαθάρισης, προέκυπτε το οφειλόμενο από τη ποσό, προερχόμενο από την αγορά των εισιτηρίων (παραγωγή). Το εν λόγω υπόλοιπο – οφειλή της απορρέει από την εμπορική πρακτική του εν λόγω κλάδου, που απαιτεί την πληρωμή των εισιτηρίων των δύο προηγούμενων δεκαπενθημέρων και συνεπώς καθίσταται σαφές ότι το υπόλοιπο συνιστά εμπορική υποχρέωση της προς την Εταιρεία.

Προς επίρρωση όλων των ανωτέρω προσκομίζει και επικαλείται:

- ✓ Report / Έκθεση (**Σχετ. 8**), η οποία εξάγεται απευθείας από τον ιστότοπο της και από την οποία χρησιμοποιώντας τον μοναδικό και εξατομικευμένο κωδικό πελάτη της Εταιρείας, το αναφερόμενο και στη Σύμβαση ECN (unique Client Number –) προκύπτουν με ακρίβεια τα ποσά που κατατίθεντο από την (κατ' εντολήν της Εταιρείας), ώστε να υπάρχει ταμειακά διαθέσιμο υπόλοιπο και να είναι δυνατή η έκδοση των σχετικών καρτών για την εξόφληση των εισιτηρίων (IATA - προμηθευτής της Εταιρείας). Από το σχετικό report / έκθεση τρίτου αποδεικνύεται ότι ο αλλοδαπός προμηθευτής της Εταιρείας πληρωνόταν είτε απευθείας με κατάθεση από λογαριασμούς της αλλοδαπής της (βλ. πληρωμές / πιστώσεις Λ/53.98.00.0000 – εξόφληση προμηθευτή), είτε μέσω (εκκαθαριστή συναλλαγών της στην αλλοδαπή – βλ. πιστώσεις Λ/ 53.98.00.0005). Οι πιστώσεις, δε, του Λ/ 53.98.00.0005 ταυτίζονται απόλυτα με τα ποσά της σχετικής έκθεσης και συνιστούν τα ποσά που έδινε η μέσω στον προμηθευτή της Εταιρείας
- ✓ Αναλυτικά λογαριασμών (εκκαθαριστή συναλλαγών της στην αλλοδαπή, (βλ. σχετική σύμβαση με, **Σχετ. 10**) για όλους τους μήνες από Ιούλιο έως και Δεκέμβριο του έτους 2015 (**Σχετ.11, Σχετ.12, Σχετ.13, Σχετ.14, Σχετ.15, Σχετ. 16**), από τα οποία προκύπτουν με ακρίβεια τα ποσά που έδινε η μέσω στον προμηθευτή της Εταιρείας Τα ποσά αυτά, ως εμφανίζονται στους αναλυτικούς λογαριασμούς της, συμπίπτουν απόλυτα (ακριβές ποσό και ακριβής ημερομηνία) με το Report της (βλ. τόσο **Σχετ. 8** όσο και **Σχετ. 9**), και με τις εγγραφές πιστώσεων του λογαριασμού 53.98.00.0005 (βλ. **Σχετ. 17**).
- ✓ Η ανάλυση των πληρωμών της Εταιρείας σε – IATA για το κρίσιμο χρονικό διάστημα (Ιούλιο 2015 – Δεκέμβριο 2015), με προσκόμιση των αποδεικτικών της εξόφλησης σε IATA από (εξόφληση προμηθευτή), βλ. IATA statements – IATA εκθέσεις (**Σχετ. 18** και **Σχετ. 19**), από τις οποίες προκύπτει το οφειλόμενο ποσό από την Εταιρεία / εξόφληση μέσω (credit card), ύψους **32.382.536,56€**, ως αποδεικτικό της παροχής μέρους των ποσών αυτών από την προς εξόφληση. Το ποσό της εξόφλησης μέσω φαίνεται στη στήλη credit, είναι χωρισμένο σε αλλοδαπές αεροπορικές και Ελληνικές αεροπορικές και είναι συνολικού ύψους 32,382,536.56€.
- ✓ Ενδεικτικώς, δε, προσκομίζει ορισμένα Τραπεζικά Extraits της (βλ. **Σχετ. 20**), βάσει των οποίων αποδεικνύονται ορισμένα εκ των ποσών που κατέβαλε σε αλλοδαπούς προμηθευτές προς εξόφληση της Εταιρείας και αποδεικνύουν το πραγματικό γεγονός της εξόφλησης προμηθευτών της Εταιρείας (βλ. σχετικές πληρωμές σε,,). Τα ποσά αυτά αφορούν σε εξόφληση προμηθευτών της Εταιρείας και αποδεικνύεται ότι πράγματι συνιστούν τέτοιες πληρωμές και βάσει των extraits από τα οποία προκύπτει και ο λογαριασμός εξόφλησης των εν λόγω προμηθευτών, σε απόλυτη συμφωνία με τις υπάρχουσες αιτιολογίες των εγγραφών του σχετικού λογαριασμού λογιστικής (τις οποίες αντιστοιχούμε απόλυτα προς διευκόλυνση της Διεύθυνσης). Σημειώνεται δε, ότι οι πληρωμές αυτές, όπως προκύπτει και από τα εν λόγω τραπεζικά extraits και τους σχετικούς λογαριασμούς, συνιστούν καταβολές στην αλλοδαπή, σε αλλοδαπές εταιρείες σε αλλοδαπούς λογαριασμούς.

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στο πλαίσιο του περιορισμού της κίνησης κεφαλαίων αι λόγω των πραγματικών εξαιρετικών συνθηκών, ανέθεσε και εξουσιοδότησε σχετικώς την να προβαίνει σε πληρωμή και εξόφληση προμηθευτών της, δυνάμει Σύμβασης Εντολής κατ' άρθρο 713 επ. Α.Κ. Συγκεκριμένα, με την εν λόγω σύμβαση ... «παρέχεται εξουσιοδότηση στην να προβαίνει σε όλες τις διαδικαστικές πράξεις προς εξόφληση προμηθευτών και εμπορικών εν γένει υποχρεώσεων του εντολέα».

Επειδή η εν λόγω σύμβαση, με φερόμενη ημερομηνία υπογραφής την 30/06/2015, **κατατέθηκε εκπρόθεσμα, στις 04/02/2019**, κατόπιν των ευρημάτων του ελέγχου και προ της κοινοποίησης του Σημειώματος Διαπιστώσεων και προσκομίστηκε στον έλεγχο με το από 11/02/2019 απαντητικό ηλεκτρονικό μήνυμα της προσφεύγουσας, κατόπιν της διαπίστωσης του ελέγχου ότι υπεβλήθη τροποποιητική κατάσταση συμφωνητικών και της αποστολής μηνύματος για προσκόμιση στοιχείων περί της τροποποίησης. Ως εκ τούτου, τόσο από την έναρξη του ελέγχου, ήτοι 04/05/2018, όσο και καθόλη τη διάρκεια διενέργειας και ολοκλήρωσής του, ήτοι έως 07/02/2019, ο έλεγχος δεν είχε λάβει γνώση της εν λόγω σύμβασης. Ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί της προσκόμισης της σύμβασης ήδη από την 02.11.2018 είναι αβάσιμος, δεδομένου ότι η σχετική αλληλογραφία που προσκομίζει αφορά την υποβολή οικειοθελών τροποποιητικών δηλώσεων Φ.Π.Α., κατόπιν των ευρημάτων του ελέγχου. Η αναφορά σε μη ύπαρξη δανειακής σχέσης μεταξύ των εταιριών αφορά ισχυρισμό της προσφεύγουσας προς τεκμηρίωση των συναλλαγών που επισυνάπτει στο ηλεκτρονικό μήνυμα (αρχείο excel) και ουδόλως αφορά την εν λόγω Σύμβαση που προσκομίστηκε σε αρχείο pdf.

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 8§16 του ν. 1882/1990** και του **άρθρου 8§2 του ν. 2386/1996**... «Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιαδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα,...». Με την ανωτέρω διάταξη δεν καθιερώνεται γενικώς το ανίσχυρο κάθε συμφωνητικού, δημοσίου ή ιδιωτικού, εφόσον τούτο δεν έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα προς θεώρηση στην αρμόδια ΔΟΥ, αλλά η δυσμενής αυτή συνέπεια ισχύει μόνο έναντι της φορολογικής αρχής, χωρίς η ακυρότητα να επεκτείνεται μεταξύ των συμβαλλομένων (Α.Π. 1698/2001 και 735/2001 και 761/2001).

Περαιτέρω, με την υπ' αριθμ. **1065606/7000/ΔΕ-Β'/2000** (Β' 951) απόφαση του Υπ.Οικ., όπως τροποποιήθηκε με την απόφαση της ΓΓΔΕ **ΔΕΛ Β 1009011/2015** (Β' 246). «2) Τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία ηλεκτρονικά μέσω εφαρμογής TAXISnet με την ονομασία «Κατάσταση Συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 Ν. 1882/1990», ως συνημμένο υπόδειγμα, η οποία υποβάλλεται μέχρι την 20η ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους, στην οποία (κατάσταση) συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο», ενώ με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1270/2000** με την οποία δόθηκαν οδηγίες για τον τρόπο υποβολής των συμφωνητικών που προβλέπονται από την παράγραφο 16 του άρθρου 8 του Ν. 1882/90 διευκρινίστηκε ότι «οι τριμηνιαίες καταστάσεις στις οποίες συμπεριλαμβάνονται συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιαδήποτε συναλλαγή, θεωρούνται μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από το τέλος του αντίστοιχου τριμήνου, άλλως τα συμφωνητικά που συμπεριλαμβάνονται στις καταστάσεις αυτές είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα» και ως εκ τούτου, **η εν λόγω σύμβαση, ως εκπροθέσμως υποβληθείσα, θεωρείται ανίσχυρη και δεν παράγει έννομα αποτελέσματα για τη φορολογική Διοίκηση**, δεδομένου δε ότι δεν καθιερώνεται γενικά το ανίσχυρο αυτής έναντι όλων, αλλά μόνο έναντι της φορολογικής αρχής (**Α.Π 1698/2001, 735/2001**), και συνεπώς **η εκπροθέσμως υποβληθείσα σύμβαση στη ΔΟΥ θεωρείται ισχυρή και δεσμεύει τα συμβαλλόμενα μέρη**.

3.1.1. Επί των ποσών του έτους 2015

Επειδή στην έκθεση ελέγχου (σελίδες 106 και επ.) αναφέρεται ότι η πλειοψηφία των εγγραφών,... του έτους 2015,... αντιστοιχούσε σε χρηματικά ποσά που έλαβε από τη, σε τραπεζικούς λογαριασμούς της η ελεγχόμενη και χρηματικά ποσά που αφορούσαν εξόφληση προμηθευτών της ελεγχόμενης από την, ως κάτωθι:

α/α	Προμηθευτής	Ποσό
1.		4.245.050,00
2.		150.000,00
3.		17.804.000,00
4.		436.700,00
5.		27.024,53
6.		159.787,48
7.	ΠΕΛΑΤΕΣ	112.947,59
8.		2.160,97
9.		5.800,00
10.	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ ΤΡΑΠ.ΛΟΓ.	38.516.712,08
ΣΥΝΟΛΟ		61.460.182,65

Για τις εγγραφές που αφορούν την πληρωμή του προμηθευτή (Λ/50.01.00.0000) και προς επίρρωση των ισχυρισμών της ελεγχόμενης για τη Σύμβαση εντολής, προσκομίστηκε Report / Έκθεση του εκκαθαριστή καρτών, που εξασφάλιζε την έκδοση προπληρωμένων χρεωστικών καρτών στις οποίες η ελεγχόμενη μετέφερε χρηματικά ποσά μέσω της κατάθεσης στο λογαριασμό Από το εν λόγω report προκύπτει ότι έχουν πραγματοποιηθεί πληρωμές συνολικού ποσού **54.323.734,55€ στο λογαριασμό** της ελεγχόμενης (.....) προς εξόφληση εισιτηρίων (IATA). Σύμφωνα με τους ισχυρισμούς της ελεγχόμενης η πληρωνόταν, δυνάμει της Σύμβασης εντολής, είτε με τραπεζική κατάθεση από την κατόπιν μεταφοράς των εν λόγω ποσών από την ελεγχόμενη, είτε μέσω εκκαθαριστή συναλλαγών της (.....,) κατόπιν μεταφοράς από το λογαριασμό της στο λογαριασμό της ελεγχόμενης,...

Από τον έλεγχο των αναλυτικών καθολικών των λογαριασμών, διαπιστώθηκε ότι, α) ποσό **17.804.000,00€** μεταφέρθηκε από τραπεζικούς λογαριασμούς της ελεγχόμενης στη με την αιτιολογία «.....» προς εξόφληση του προμηθευτή (πιστώσεις του λογαριασμού 53.98.00.0000 - Υποχρεώσεις σε) και β) ποσό **35.558.544,86€** μεταφέρθηκε από λογαριασμό της με την αιτιολογία «ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ» προς εξόφληση του προμηθευτή (πιστώσεις του λογαριασμού 53.98.00.0005 - Υποχρεώσεις σε),...

Για τις εγγραφές που αφορούν πληρωμές σε λοιπούς προμηθευτές της, πλην και IATA, η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε ουδέν στοιχείο (παραστατικά ή αποδεικτικά μεταφοράς ή αιτία μεταφοράς) που να τεκμηριώνει από πού προέρχονται τα εν λόγω ποσά καθώς και το δικαιούχο εκάστου λογαριασμού. Τουναντίον, περιορίστηκε στην επίκληση της Σύμβασης εντολής δυνάμει της οποίας η εξοφλεί υποχρεώσεις για λογαριασμό της.

Τέλος, ο έλεγχος εξέτασε το χρόνο πραγματοποίησης των χρηματικών καταβολών από τη συνδεδεμένη εταιρία και σε συνδυασμό με το λογαριασμό υποχρεώσεων από χρηματικά ποσά που λαμβάνει η ελεγχόμενη μέσω και (Λ/53.98.00.0005) δεν κατέστη εφικτό να τις συσχετίσει με το χρόνο γένεσης των απαιτήσεων της από την

Επομένως συμπεραίνεται ότι η προκατέβαλε χρηματικά ποσά προσωρινά, ώστε να διευκολύνει ταμειακά την ελεγχόμενη.

Επειδή τα ποσά των χρεοπιστώσεων του λογαριασμού 53.98.00.0000 για το έτος 2015, έχουν ως ακολούθως:

53.98.00.0000	Φορολογικό έτος 2015			
Λογαριασμοί /είδος κατάθεσης - Ανάλυσης	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο	Ποσά που καταλογίστηκαν ως υποκείμενα σε χαρτόσημο
Αντιλογισμοί	62.637.024,57€	62.637.024,57€	0,00€	
Διόρθωση εγγραφών	53.158,08€		53.158,08€	
Συμψηφισμός από 33.95	6.439.437,02€		6.439.437,02€	
Μεταφορά σε λογ. 30	54.967.587,55€		54.967.587,55€	
Εγγραφές που καταλογίστηκαν σε 33.95	6.733.900,00€	6.733.900,00€	0,00€	
Καταβολή απόσε χρέωση λογ.38.03		38.516.712,08€	-38.516.712,08€	38.516.712,08€
Καταβολή από για εξοφλ.		4.245.050,00€	-4.245.050,00€	4.245.050,00€
Καταβολή από για εξοφλ.		17.804.000,00€	-17.804.000,00€	17.804.000,00€
Καταβολή από για εξοφλ. Λοιπών προμηθ.		894.420,57€	-894.420,57€	894.420,57€
Σύνολα	130.831.107,22€	130.831.107,22€	0,00€	61.460.182,65€

Επειδή η προσφεύγουσα, με την ενδικοφανή προσφυγή προσκόμισε Report του εκκαθαριστή καρτών του έτους 2015 (**Σχετ. 9**), από το οποίο προκύπτει ότι έχουν πραγματοποιηθεί πληρωμές συνολικού ποσού **54.323.734,55€** στο λογαριασμό της προσφεύγουσας (.....) προς εξόφληση εισιτηρίων (IATA), και περαιτέρω με το υπ' αριθμ. /01-08-2019 υπόμνημά της, προσκόμισε τα αναλυτικά καθολικά των επίμαχων λογαριασμών σε excel (**Σχετ. ΥΠ 1**), από τον έλεγχο δε των εγγραφών του λογαριασμού **53.98.00.0000**, διαπιστώθηκε ότι:

- α) το σύνολο του ποσού των **17.804.000€** περιλαμβάνεται στο ανωτέρω προσκομισθέν report της Το ποσό αυτό αφορά πληρωμές που διενήργησε η για λογαριασμό της προσφεύγουσας, στον προμηθευτή, διενεργώντας στα βιβλία της λογιστικές εγγραφές χρέωσης του Λ/50.01.00.0000 “..... International” και πίστωσης του Λ/53.98.00.0000 “Υποχρεώσεις”, και επομένως δεν αφορά πραγματικές καταβολές χρηματικών ποσών από την προσφεύγουσα, όπως δε προκύπτει από την καρτέλα του λογαριασμού του εν λόγω προμηθευτή, με τα ως άνω καταβληθέντα ποσά, μειώνεται η οφειλή της προσφεύγουσας προς αυτόν, η οποία δημιουργήθηκε εξαιτίας της πώλησης των αεροπορικών εισιτηρίων.
- β) Περαιτέρω, το ποσό των **4.245.050,00€** αφορά πληρωμές που διενήργησε η για λογαριασμό της προσφεύγουσας στον προμηθευτή, διενεργώντας στα βιβλία της λογιστικές εγγραφές χρέωσης του Λ/53.98.99.0000 “.....” και πίστωσης του Λ/53.98.00.0000 “Υποχρεώσεις”, και επομένως δεν αφορά πραγματικές καταβολές χρηματικών ποσών από την προσφεύγουσα, όπως δε προκύπτει από την καρτέλα του λογαριασμού του Λ/ 53.98.99.0000, με τα ως άνω καταβληθέντα ποσά, μειώνεται η οφειλή της προσφεύγουσας προς αυτόν, η οποία δημιουργήθηκε εξαιτίας της πώλησης των αεροπορικών εισιτηρίων.
- γ) Εξάλλου, το ποσό των **38.516.712,08€** αφορά καταβολές χρηματικών ποσών από την στην προσφεύγουσα, οι εγγραφές των οποίων απεικονίστηκαν στα βιβλία της τελευταίας, με χρέωση των διαθεσίμων της (Λ/ 38.03. ...) και πίστωση του Λ/53.98.00.0000 “Υποχρεώσεις”.

Όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου (σελ. 57), αλλά και από τον ανωτέρω πίνακα, **το υπόλοιπο του λογαριασμού 53.98.00.0000**, μεταφέρθηκε κατά το ποσό των **54.967.587,55€** σε πίστωση του λογαριασμού του πελάτη “**30.00.12.3303**” και κατά το ποσό των **6.439.437,02€** από το λογαριασμό **33.95.00.0000 “.....”**, σε χρέωση του λογαριασμού του πελάτη “**30.00.12.3303**”.

Εξάλλου, ο λογαριασμός “30.00.12.3303

30.00.12.3303	Φορολογικό έτος 2015			
Λογαριασμοί /είδος κατάθεσης - Ανάλυσης	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο	Ποσά που καταλογίστηκαν ως υποκείμενα σε χαρτόσημο
Αντιλογισμοί	77.164.773,75€	77.164.773,75€	0,00€	
Συμφημισμοί	388.167,48€	1.377.817,55€	-989.650,07€	
Πώληση με ΑΠΕ	79.655.673,62€	22.951.265,84€	56.704.407,78€	
Πληρ.από σε	0,00€	7.562.955,15€	-7.562.955,15€	
Μεταφορά από 53.98	0,00€	2.977.666,64€	-2.977.666,64€	
Μεταφορά από 53.98.00.0000	0,00€	54.967.587,55€	-54.967.587,55€	
Μεταφορά από 53.98.00.0003	0,00€	235.928,98€	-235.928,98€	
Μεταφορά από 33.95.00.0000	23.341.601,39€	0,00€	23.341.601,39€	
Σύνολα	180.550.216,24€	167.237.995,46€	13.312.220,78€	0,00€

Δεδομένου όμως ότι το υπόλοιπο του Λ/33.95.00.0000 στο τέλος του έτους είναι μηδενικό, προκύπτει ότι και το ποσό των **6.439.437,02€** που είχε μεταφερθεί από το Λ/53.98.00.0000 στο Λ/33.95.00.0000, ουσιαστικά επιβάρυνε κι αυτό το Λ/30.00.12.3303.

Ως εκ τούτου, το υπόλοιπο του λογαριασμού 53.98.00.0000, μεταφέρθηκε είτε αμέσως είτε εμμέσως, στο Λ/30.00.12.3303, μειώνοντας το υπόλοιπό του.

Περαιτέρω, από τον ως άνω πίνακα προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατά την ίδια χρονική περίοδο, πούλησε εισιτήρια προς την ποσού **56.704.407,78€**, το οποίο υπερκαλύπτει το ποσό των **38.516.712,08€**, το οποίο αφορά καταβολές χρηματικών ποσών από την στην προσφεύγουσα και **ως εκ τούτου με το ποσό αυτό φέρεται να εξοφλούνται εμπορικές συναλλαγές μεταξύ των δύο εταιρειών.**

Επομένως, **οι πληρωμές που διενήργησε η για λογαριασμό της προσφεύγουσας, ποσού 22.943.470,57€ (ήτοι προς τηνποσού 4.245.050€, προς την ποσού 17.804.000€, και προς λοιπούς προμηθευτές ποσού 894.420,57€), καθώς και οι καταβολές χρηματικών ποσών από την στην προσφεύγουσα ποσού 38.516.718,08€, φέρεται να έγιναν ως απόρροια εμπορικών συναλλαγών, και όχι αιτία ταμειακής διευκόλυνσης της προς την προσφεύγουσα, όπως έκρινε ο έλεγχος.**

3.1.2. Επί των ποσών του έτους 2016

Επειδή στην έκθεση ελέγχου (σελίδα 109) αναφέρεται ότι «... από τις εγγραφές στα βιβλία δεν κατέστη εφικτό να διενεργηθούν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις καθώς και η συσχέτιση των εμπορικών συναλλαγών (πώληση εισιτηρίων), όπως προκύπτουν από την καρτέλα του πελάτη με τις εν λόγω χρηματικές καταβολές της στην ελεγχόμενη. Παράλληλα, καθόσον οι εγγραφές μεταφοράς χρηματικών ποσών από τη στην ελεγχόμενη δεν φέρουν μνεία της αιτίας κατάθεσης, δεν προσκομίστηκε ουδέν στοιχείο (αποδεικτικά μεταφοράς) που να τεκμηριώνει ότι οι εν λόγω χρηματικές καταβολές πραγματοποιήθηκαν προς εξόφληση τιμολογίων ή έναντι μελλοντικών αγορών και αφορούν εμπορικές συναλλαγές»

Επειδή από την κίνηση του λογαριασμού **53.98.00.0000**, για το **φορολογικό έτος 2016**, προκύπτουν ανά κατηγορία εγγραφών τα ακόλουθα:

53.98.00.0000	Φορολογικό έτος 2016			
Λογαριασμοί /είδος κατάθεσης - Ανάλυσης	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο	Ποσά που καταλογίστηκαν ως υποκείμενα σε χαρτόσημο
Απογραφή 01/01/2016			0,00€	
Αντιλογισμοί	80.000,00€	80.000,00€	0,00€	
Διόρθωση εγγραφών	754,00€	7.699,53€	-6.945,53€	
Καταβολή από		226.433.981,16€	-226.433.981,16€	226.433.981,16€
Καταβολή από για εξοφλ. Λοιπών προμηθ.		36.319,93€	-36.319,93€	36.319,93€
Μεταφορά σε 30.00.12.3303 "....."	73.158.742,91€		73.158.742,91€	
Μεταφορά σε 30.00.12.3303 "....."	156.815.458,00€		156.815.458,00€	
Μεταφορά σε 30.00.12.3303 "....."	95.532,00€		95.532,00€	
Μεταφορά σε λοιπούς λογαριασμούς	8.676,30€		8.676,30€	
Σύνολα	230.159.163,21€	226.558.000,62€	3.601.162,59€	226.470.301,09€

Εξάλλου, ο λογαριασμός “**30.00.12.3303**”, για το ίδιο έτος, κινήθηκε ως ακολούθως:

30.00.12.3303.....	Φορολογικό έτος 2016			
Λογαριασμοί /είδος κατάθεσης - Ανάλυσης	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο	Ποσά που καταλογίστηκαν ως υποκείμενα σε γαστόσημο
Απογραφή 01/01/2016			13.312.220,78€	
Αντιλογισμοί	73.493.071,48€	73.493.071,48€	0,00€	
Πώληση με ΑΠΕ	286.626.466,72€	58.591.613,22€	228.034.853,50€	
Μεταφορά από 53.98.00.0000 "....."		73.158.742,91€	-73.158.742,91€	
Μεταφορά από 53.98.00.0000 "....."		156.815.458,00€	-156.815.458,00€	
Μεταφορά από 53.98.00.0000 "....."		95.532,00€	-95.532,00€	
Λοιπές Μεταφορές	1.483.258,55€	662.910,95€	820.347,60€	
Σύνολα	361.602.796,75€	362.817.328,56€	12.097.688,97€	0,00€

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το υπόλοιπο του Λ/ 53.98.00.0000 (.....), μεταφέρθηκε στο Λ/ 30.00.12.3303 (.....), μειώνοντας το υπόλοιπό του.

Περαιτέρω, από τον ως άνω πίνακα προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κατά την ίδια χρονική περίοδο, πούλησε εισιτήρια προς την ποσού **228.034.853,50€**, το οποίο υπερκαλύπτει το ποσό των **226.470.301,09€**, το οποίο αφορά καταβολές χρηματικών ποσών από την στην προσφεύγουσα και καταλογίστηκε από τον έλεγχο ως ταμειακή διευκόλυνση, και **ως εκ τούτου με το ποσό αυτό φέρεται να εξοφλούνται εμπορικές συναλλαγές μεταξύ των δύο εταιρειών.**

Επομένως, **οι πληρωμές που διενήργησε η για λογαριασμό της προσφεύγουσας, ποσού 36.319,93€, καθώς και οι καταβολές χρηματικών ποσών από την στην προσφεύγουσα ποσού 226.433.981,16€, φέρεται να έγιναν ως απόρροια εμπορικών συναλλαγών, και όχι αιτία ταμειακής διευκόλυνσης της προς την προσφεύγουσα, όπως έκρινε ο έλεγχος.**

3.2. Επί των λογαριασμών 53.98.00.0003 Υποχρεώσεις ΑΕ, 53.98.00.0004 Υποχρεώσεις και 53.98.00.0005 Υποχρεώσεις προς»

Επειδή τα ποσά των χρεοπιστώσεων του λογαριασμού 53.98.00.0003, έχουν ως εξής:

539800003 Υποχρεώσεις	Φορολογικό έτος 2015		
Λογαριασμοί/είδος κατάθεσης - Ανάλυσης	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο
Καταβολές σε με εντολή πληρ. προμηθευτή	0,00€	235.928,98€	-235.928,98€
Μεταφορά σε λογ. 30.00.12. 3303 "Tripsta"	235.928,98€	0,00€	235.928,98€
Σύνολα	235.928,98€	235.928,98€	0,00€

Τα ποσά των χρεοπιστώσεων του λογαριασμού 53.98.00.0004, έχουν ως εξής:

539800004 Υποχρεώσεις	Φορολογικό έτος 2015			Φορολογικό έτος 2016		
Λογαριασμοί/είδος κατάθεσης - Ανάλυσης	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο
Καταβολές σε με εντολή πληρ. προμηθευτή		2.977.666,64€	-2.977.666,64€		220.000,00€	-220.000,00€
Μεταφορά σε λογ. 30.00.12. 3303 "....."	2.977.666,64€		2.977.666,64€	220.000,00€		220.000,00€
Σύνολα	2.977.666,64€	2.977.666,64€	0,00€	220.000,00€	220.000,00€	0,00€

Από τους ανωτέρω πίνακες προκύπτει ότι το υπόλοιπο των λογαριασμών 53.98.00.0003 και 53.98.00.0004 μεταφέρθηκε σε πίστωση του λογαριασμού 30.00.12.3303 ΑΕ, Περαιτέρω, τα ποσά των χρεοπιστώσεων του λογαριασμού **53.98.00.0005**, έχουν ως εξής:

5398000005 Υποχρεώσεις προς	Φορολογικό έτος 2015			Φορολογικό έτος 2016		
Λογαριασμοί/είδος κατάθεσης - Ανάλυσης	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο
Αντιλογισμοί	5.599.875,82€	5.599.875,82€	0,00€			0,00€
Διόρθωση Εγγραφών	5.548.535,55€	5.548.535,55€	0,00€			0,00€
Αξία εισιτηρίων που πουλήθηκαν σε	39.301.099,47€		39.301.099,47€		963.567,50€	-963.567,50€
Είσπραξη από.....έσω		134.400,00€	-134.400,00€			0,00€
Είσπραξη από.....μέσω		35.558.544,86€	-35.558.544,86€	333.955,51€		333.955,51€
Είσπραξη από.....έσω		2.775.161,28€	-2.775.161,28€			0,00€
Μεταφ.σε / από 50.01.00.0000 "....."		1.018.618,72€	-1.018.618,72€		1.951.525,55€	-1.951.525,55€
Μεταφ.σε 30.00.12.3303 "....."	185.625,39€		185.625,39€			0,00€
Μεταφ.από / σε 53.98.00.0004 "....."			0,00€	393.536,12€	220.000,00€	173.536,12€
Λοιπές Μεταφορές			0,00€	153.396,43€	79.250,60€	74.145,83€
Σύνολα	50.635.136,23€	50.635.136,23€	0,00€	880.888,06€	3.214.343,65€	-2.333.455,59€

Επειδή από τα νέα στοιχεία που προσκόμισε η προσφεύγουσα με το υπ' αριθμ. / **03-10-2019** υπόμνημά της και ειδικότερα από τις προσκομιζόμενες σε ηλεκτρονική μορφή αναλυτικές εκθέσεις της ΙΑΤΑ των μηνών 06/2016 και 09/2016 (**Σχετ. 1Α** - σελ. 3772, **Σχετ. 1Β** - σελ. 4256, **Σχετ. 2Α** - σελ. 3887, **Σχετ. 2Β** - σελ. 3803), στις οποίες αναγράφονται ανά εισιτήριο, ο αριθμός του, η ημερομηνία, το ποσό κλπ, από δειγματοληπτικό δε έλεγχο, προέκυψε ότι τα ποσά των προσκομιζόμενων καταστάσεων, αντιστοιχίζονται επακριβώς με τα ποσά της χρέωσης του λογαριασμού 30.00.12.3303 ΑΕ, ήτοι αφορούν τα εισιτήρια που αγοράστηκαν από την για λογαριασμό της

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **28§1** του **ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ** (Α' 170), ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο»,

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου **64** του ίδιου κώδικα ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει **σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου**»

Συναφώς με τις διατάξεις του άρθρου **17§§1,2** του **Κώδικα Διοικητική Διαδικασίας** ο οποίος κυρώθηκε με το πρώτο άρθρο του **ν. 2690/1999** (Α' 45) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «1) Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει **αιτιολογία**, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2) Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης»

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, **ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000**). Δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (**ΣτΕ 2584/2001**) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (**ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976**)

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους

κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5 Αιτιολογία της διοικητικής πράξης). Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. **ΣτΕ 565/2008, 2054/1995**).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, η προσφεύγουσα η οποία είναι γραφείο ταξιδίων και ως μέλος της ένωσης ΙΑΤΑ και είχε αναλάβει την υποχρέωση (βάσει της από 01/04/2015 σύμβασης εμπορικής συνεργασίας) να προμηθεύει την ΑΕ, με αεροπορικά εισιτήρια, τα οποία η τελευταία θα διέθετε στους πελάτες της, αποδίδοντας στην προσφεύγουσα το αντίτιμο των εισιτηρίων αυτών, και η προσφεύγουσα καταχωρούσε στα βιβλία της την αξία των πωληθέντων στη εισιτηρίων, σε χρέωση του **Λ/ 30.00.12.3303** – “..... ΑΕ”, ενώ τις διάφορες πληρωμές της τις καταχωρούσε σε πίστωση του **Λ/ 53.98.00.0000** – “Υποχρεώσεις προς”, ενώ **ο φορολογικός έλεγχος, δεν έλαβε υπόψιν του** ότι τα πωληθέντα εισιτήρια από την προσφεύγουσα προς την (βάσει της ανωτέρω σύμβασης εμπορικής συνεργασίας), που ανέρχονταν στο ποσό των **56.704.407,78€** για το φορολογικό έτος **2015** και **228.034.853,50€** για το φορολογικό έτος **2016, έπρεπε να εξοφληθούν**, οι δε πληρωμές που διενεργήθηκαν απευθείας από την προς την προσφεύγουσα, ανέρχονταν στο ποσό των **38.516.712,08€** για το φορολογικό έτος **2015** και **226.433.981,16€** για το φορολογικό έτος **2016**,

Εξάλλου οι **πληρωμές** που διενεργούσε η ΑΕ για λογαριασμό της προσφεύγουσας **προς εξόφληση προμηθευτών της**, βάσει της σύμβασης εντολής που προαναφέρθηκε, η οποία δεν παράγει μεν έννομα αποτελέσματα για τη φορολογική διοίκηση, αλλά από τις εγγραφές που διενεργήθηκαν, τα υποστηρικτικά έγγραφα, καθώς και τις συνθήκες που επικρατούσαν (περιορισμός κίνησης κεφαλαίων), η πληρωμή των προμηθευτών από την, αποτελεί αδιαμφισβήτητο γεγονός, ανέρχονταν για το φορολογικό έτος **2015** στο ποσό των **64.579.872,33€** (Λ/53.00.00.0000→ 22.943.470,57€ + Λ/53.00.00.0003→ 235.928,98€ + Λ/53.00.00.0004→ 2.977.666,64€ + Λ/53.00.00.0005→ 38.468.106,14€) και για το φορολ. έτος **2016** στο ποσό των **256.319,93€** (Λ/53.00.00.0000→ 36.319,93€ + Λ/53.00.00.0004→ 220.000,00€).

Περαιτέρω, η πίστωση του **Λ/ 30.00.12.3303** – “..... ΑΕ”, επιβαρύνθηκε μεταξύ άλλων με ποσά που μεταφέρθηκαν από τους επίμαχους λογαριασμούς και ανέρχεται για το φορολ. έτος **2015** στο ποσό των **55.203.516,53€** (Λ/53.00.00.0000→ 54.967.587,55€ + Λ/53.00.00.0003→ 235.928,98€) και για το φορολ. έτος **2016** στο ποσό των **230.069.732,91€** (Λ/53.00.00.0000→ 73.158.742,91€ + Λ/53.00.00.0000→ 156.815.458,00€ + Λ/53.00.00.0000→ 95.532,00€).

Επειδή όπως διαπιστώθηκε, **ο φορολογικός έλεγχος, δεν έλαβε υπόψη του** την κίνηση του **Λ/ 30.00.12.3303** – “..... ΑΕ”, και δεν συσχέτισε τους λογαριασμούς **53.98.00.0000, 53.98.00.0003, 53.98.00.0004 και 53.98.00.0005** με το κύκλωμα της πώλησης εισιτηρίων προς τη συνδεδεμένη εταιρεία ΑΕ, και ως εκ τούτου δεν προκύπτει ασφαλώς η υπαγωγή των πραγματικών περιστατικών στις προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις του ΚΝΤΧ, συνεπώς **δεν προκύπτει ασφαλώς ότι δεν αφορούν εμπορικές συναλλαγές**. Κατά συνέπεια, η έκθεση μερικού ελέγχου και **οι προσβαλλόμενες πράξεις είναι πλημμελώς αιτιολογημένες και ακυρωτές** και πρέπει να διενεργηθεί νέος έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη το ανωτέρω σκεπτικό.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου **36§1,2** του **ν. 4174/2013 – Κ.Φ.Δ** (Α' 170), ορίζεται ότι:
«**1)** Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. **2)** Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α) ..., β) ..., γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά» και με τις διατάξεις του άρθρου **63§6** του ίδιου κώδικα, ορίζεται ότι: «*Αν με την απόφαση [της Δ.Ε.Δ.] ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης*»,

Επειδή, παρέχεται στον προϊστάμενο της αρμόδιας φορολογικής αρχής η δυνατότητα έκδοσης νέων οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 § 6 του ν. 4174/2013,

Επειδή βάσει των ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή γίνεται αποδεκτή, ως ανωτέρω αναλύθηκε, και ως εκ τούτου, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών,

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από **13/05/2019** και αριθ. πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης «.....», με **ΑΦΜ:**, που εδρεύει στην Αθήνα, οδός, και την **ακύρωση** των υπ' αριθ./**11-04-2019** και/**11-04-2019** Οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού **τελών χαρτοσήμου** φορολογικών ετών **2015** και **2016** αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ, **λόγω τυπικής πλημμέλειας**.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.