



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06/07/2022
Αριθμός απόφασης: 2475

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' /22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

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

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης **04-02-2022** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με διακριτικό τίτλο «.....» με **Α.Φ.Μ.** με έδρα στον, στην Θέση, κατά των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.:

-Της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015,

-Της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016,

-Της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2015 - 31.12.2015,

-Της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2016 - 31.12.2016,

-Της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατουμένου Φόρου για αμοιβές, που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων κ.λπ. φορολογικού έτους 2015,

-Της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατουμένου ή Αποδιδόμενου Φόρου στους Τόκους φορολογικού έτους 2015,

-Της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου 01.01.2015 – 31.12.2015,

-Της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016 – 31.12.2016,

και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4. Τις ανωτέρω οριστικές πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

6. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/30-05-2022 υπόμνημα της προσφεύγουσας.

7. Την με αριθμ...../2022 Απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επι ενδικοφανούς προσφυγής.

8. Η με αριθμ...../2022 Πράξη Αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

9. Το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/15-06-2022 (αριθμ. πρωτ. Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ./2022) έγγραφο με το οποίο διαβιβάσθηκε η από 09/06/2022 έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων.

10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **04-02-2022** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με διακριτικό τίτλο «.....» με Α.Φ.Μ. η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προσδιορίζεται διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 17.833,86 Ευρώ πλέον διαφοράς χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 245.957,72 Ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ύψους 80.445,64 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους **326.403,36 Ευρώ** και υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους **17.833,86 Ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προσδιορίζεται διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους 4.100,12 Ευρώ πλέον διαφοράς χρεωστικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ύψους

335.524,51 Ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ. ύψους 167.762,26 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό προς καταβολή ύψους **503.286,77 Ευρώ** και υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους **4.100,12 Ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2015 - 31.12.2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προσδιορίζεται διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου εισοδήματος ύψους 20.835,82 Ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 2.083,58 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **22.919,40 Ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2016 - 31.12.2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προσδιορίζεται διαφορά χρεωστικού ποσού φόρου εισοδήματος ύψους 26.584,68 Ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 2.658,47 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **29.243,15 Ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου για αμοιβές, που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων κ.λπ. φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προσδιορίζεται διαφορά φόρου ύψους 213,61 Ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 59 Κ.Φ.Δ. ύψους 106,81 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **320,42 Ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου ή Αποδιδόμενου Φόρου στους Τόκους φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προσδιορίζεται διαφορά φόρου ύψους 4.433,33 Ευρώ πλέον πρόσθετου φόρου ύψους 2.216,67 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **6.650,00 Ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προσδιορίζεται διαφορά τελών χαρτοσήμου ύψους 643,61 Ευρώ πλέον διαφοράς Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου ύψους 128,73 Ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. ύψους 1.000,00 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **1.772,34 Ευρώ**.

Με την υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., προσδιορίζεται διαφορά τελών χαρτοσήμου ύψους 5.207,28 Ευρώ πλέον διαφοράς Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου ύψους 1.041,46 Ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 2.938,81 Ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. ύψους 1.000,00 Ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **10.187,55 Ευρώ**.

Οι ως διαφορές φόρων και τελών καταλογίσθηκαν κατόπιν τω διαπιστώσεων ελέγχου των από 24/12/2021 εκθέσεων ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, παρακρατούμενων φόρων, τελών χαρτοσήμου της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Συγκεκριμένα ως προς το ιστορικό της υπόθεσης αναφέρονται τα εξής:

Δυνάμει της με αριθμ...../2021 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία και διαπιστώθηκαν οι εξής διαφορές φόρων και τελών:

Α)Ως προς την φορολογία εισοδήματος: Διαπιστώθηκαν οι παρακάτω λογιστικές διαφορές επί των δαπανών καθότι κρίθηκε ότι δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις των άρθρων 22, 26 και 50 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) σε συνδυασμό με τα οριζόμενα και στο άρθρο 23 του ΚΦΕ:

2015			2016		
ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ	ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
60.02	ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	517,72	60.02	ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	5.421,60
62.03	ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΚΙΝΗΤΗ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑ	1.551,25	62.03	ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΚΙΝΗΤΗ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑ	956,05
62.04	ΕΝΟΙΚΙΑ ΦΩΤΟΑΝΤΙΓΡΑΦΙΚΩΝ	474,40	62.04,62.05, 62.07 ΚΑΙ 64.00	ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ, ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ, ΕΞΟΔΑ ΚΙΝΗΣΗΣ	30.623,66
62.05	ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΠΥΡΟΣ ΑΠΟΘ.	157,12			
62.05	ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΜΕΤΑΦ.ΜΕΣΩΝ	602,76			
64.01	ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΕΩΝ	33.572,77	64.01	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ	42.863,59
64.02	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ	3.555,00	64.02	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ	486,47
64.05	ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΔΡΟΜΗΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	2.168,59	64.05	ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΔΡΟΜΗΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	1.436,99
64.98	ΔΙΑΦΟΡ ΕΞΟΔΑ	248,25			
83.11	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ	19.462,50	83.11	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ	1.405,58
TAMEIO	ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ	9.537,30	TAMEIO	ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ	4.766,63
				ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	3.710,73
	ΣΥΝΟΛΟ	71.847,66		ΣΥΝΟΛΟ	91.671,30

Β)Ως προς το ΦΠΑ

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν ως προς την τήρηση των διατάξεων του ΦΠΑ διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο τα εξής:

«Κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους 01.01.2015 – 31.12.2015 & 01.01.2016 – 31.12.2016 η ελεγχόμενη επιχείρηση εξέδωσε Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) χωρίς Φ.Π.Α. προς αεροπορικές εταιρείες εγκατεστημένες στην Ελλάδα για προμήθειες που έλαβε βάσει των μεταφορών που πραγματοποιήθηκαν εκτός της ελληνικής επικράτειας σύμφωνα με της διάταξη του άρθρου 24 παρ. 1ε του Κώδικα Φ.Π.Α., όπου αναφέρεται ότι απαλλάσσονται από Φ.Π.Α., οι υπηρεσίες στις οποίες περιλαμβάνονται οι μεταφορές και οι βοηθητικές εργασίες τους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών.

Σχετικά με τις αεροπορικές μεταφορές αγαθών επισημαίνουμε τα ακόλουθα:

Για τις μεταφορές που ανατέθηκαν στην ελεγχόμενη επιχείρηση από τρίτους για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους και εκτελέστηκαν αεροπορικώς, εκδίδονταν από τον «.....» Τιμολόγια (CARGO SALES INVOICE / ADJUSTMENT) ανά αεροπορική επιχείρηση, στα οποία περιλαμβάνονταν οι αεροπορικές φορτωτικές των μεταφορών που εκτελέστηκαν με την αξία του ναύλου, των λοιπών χρεώσεων, της προμήθειας, του κινήτρου και του καθαρού πληρωτέου ποσού.

Για την είσπραξη της προμήθειας και του κινήτρου όπως προκύπτουν από τα Τιμολόγια (CARGO SALES INVOICE / ADJUSTMENT) του «.....», η ελεγχόμενη επιχείρηση εξέδωσε Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών προς τις αεροπορικές επιχειρήσεις με αιτιολογία «Προμήθεια φορτωτικών» τα οποία καταχωρήθηκαν στην πίστωση των λογαριασμών 73.10.000003, 73.10.000007, 73.10.000081, 73.10.000103 και 73.10.000107 με χρέωση του λογαριασμού 30.00.00 «Πελάτες εσωτερικού» και περιλήφθηκαν, στις Περιοδικές Δηλώσεις των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων.

Τα ανωτέρω Τ.Π.Υ που εκδόθηκαν (με τη χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ) προς αεροπορικές επιχειρήσεις περιλήφθηκαν στις προβλεπόμενες καταστάσεις του άρθρου 14 του ν.4174/2013 και αντίστοιχα από τις αεροπορικές εταιρίες για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη.

Από τον έλεγχο των προαναφερθέντων εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ) για προμήθειες που τιμολογήθηκαν από την ελεγχόμενη με λήπτες - αντισυμβαλλόμενους αεροπορικές εταιρείες εγκατεστημένες στην Ελλάδα, τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα, ο φόρος καταβάλλεται από τον παρέχοντα (χρέωση στο τιμολόγιο και απόδοση στο δημόσιο) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ.2 περ. α του Ν.2859/2000 χωρίς να συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 14 παρ.15 του ιδίου νόμου και επιπλέον δεν αφορούν υπηρεσίες μεταφοράς και βοηθητικές εργασίες άμεσα συνδεόμενες με εξαγωγές αγαθών για να απαλλάσσονται βάσει των διατάξεων του άρθρου 24 παρ. 1 περ. ε του Ν. 2859 / 2000.

Κατόπιν των προαναφερθέντων η ελεγχόμενη επιχείρηση όφειλε να συμπεριλάβει Φ.Π.Α. στα τιμολόγια των ανωτέρω συναλλαγών αλλά αντ' αυτού τις συμπεριέλαβε στις απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. συναλλαγές:

	2015			2016		
ΜΗΝΑΣ	ΑΞΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΣΥΝΤ.ΦΠΑ	ΦΠΑ	ΑΞΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΣΥΝΤ.ΦΠΑ	ΦΠΑ
Φεβρουάριος	44.020,83	0,23	10.124,79	90.887,73	0,23	20.904,18
Μάρτιος	107.119,91	0,23	24.637,58	75.923,75	0,23	17.462,46
Απρίλιος	76.987,42	0,23	17.707,11	90.654,83	0,23	20.850,61
Μάιος	87.779,54	0,23	20.189,29	214.815,56	0,23	49.407,58
Ιούνιος	49.875,71	0,23	11.471,41	107.462,71	0,24	25.791,05
Ιούλιος	77.390,95	0,23	17.799,92	114.795,62	0,24	27.550,95
Αύγουστος	92.627,61	0,23	21.304,35	117.263,95	0,24	28.143,35
Σεπτέμβριος	70.913,77	0,23	16.310,17	115.480,44	0,24	27.715,31
Οκτώβριος	109.156,71	0,23	25.106,04	99.125,90	0,24	23.790,22
Νοέμβριος	97.737,25	0,23	22.479,57	185.461,83	0,24	44.510,84
Δεκέμβριος	333.310,24	0,23	76.661,36	148.600,89	0,24	35.664,21
ΣΥΝΟΛΟ	1.146.919,94		263.791,59	1.360.473,21		321.790,75

Γ)Ως προς τους παρακρατούμενους φόρους

Κατά την υπό κρίση φορολογική περίοδο 01.01.2015 – 31.12.2015, η προσφεύγουσα:

-υπέβαλε ανακριβώς τις δηλώσεις φόρου επί αμοιβών εργοληπτών για τους μήνες Ιανουάριο, Φεβρουάριο, Ιούνιο και Σεπτέμβριο και δεν απέδωσε στο Δημόσιο ποσό φόρου ίσο με 213,61 ευρώ και συγκεκριμένα:

A/A	ΜΗΝΑΣ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗΣ	ΑΞΙΑ ΕΚΤΕΛΕΣΘΕΝΤΟΣ ΕΡΓΟΥ	ΣΥΝΤ. ΦΟΡΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ
1	ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	1.853,22	3,00%	55,60
2	ΦΕΒΡΟΥΑΡΙΟΣ	1.200,00	3,00%	36,00
3	ΙΟΥΝΙΟΣ	3.677,00	3,00%	110,31
4	ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	390,00	3,00%	11,70
ΣΥΝΟΛΟ		7.120,22		213,61

-δεν υπέβαλε ως όφειλε δήλωση παρακρατούμενου φόρου εισοδημάτων από τόκους για το ποσό των τόκων ύψους 29.555,56 ευρώ το οποίο κατέβαλε την 31.12.2015 στα πλαίσια ενδοομιλικού δανείου που έλαβε. Κατά συνέπεια δεν απέδωσε στο Δημόσιο ποσό φόρου ίσο με 4.433,33 ευρώ.

Δ)Ως προς τα τέλη Χαρτοσήμου

Κατά την φορολογική περίοδο 01.01.2015 – 31.12.2015, η προσφεύγουσα:

- δεν υπέβαλε ως όφειλε δήλωση τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου για τους τόκους ύψους 29.555,56 ευρώ που κατάβαλε στο πλαίσιο της από 21.11.2015 σύμβασης δανείου και κατά συνέπεια δεν απέδωσε χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου ίσο με $29.555,56 * 2,4 \% = 709,34$ ευρώ. Η καταληκτική ημερομηνία υποβολής της εν λόγω δήλωσης ήταν η 05.01.2016 (5 ημέρες από τη σχετική εγγραφή στα λογιστικά αρχεία η οποία είναι η 31.12.2015).
- δεν υπέβαλε ως όφειλε δηλώσεις τελών χαρτοσήμου και αναλογούν ΟΓΑ χαρτοσήμου για αποζημιώσεις ποσού 1.750,20 ευρώ τις οποίες έλαβε και δεν έχει παρακρατήσει και αποδώσει ποσό χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου ίσο με 63,01 ευρώ. Η καταληκτική ημερομηνία υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων είναι η 20η ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από την εγγραφή τους στα λογιστικά αρχεία, ως κάτωθι:

ΜΗΝΑΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ	ΣΥΝΤ. ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ	ΚΑΤΑΛΗΚΤΙΚΗ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	33.95.000019	ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ	31,08	3,60%	1,12	20.01.2016
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	33.95.000019	ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ	1.719,12	3,60%	61,89	20.02.2016
			1.750,20		63,01	

Κατά την φορολογική περίοδο 01.01.2016 – 31.12.2016, η προσφεύγουσα:

- δεν υπέβαλε ως όφειλε δήλωση τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου για τους τόκους ύψους 244.900,80 ευρώ που κατάβαλε στο πλαίσιο της από 21.11.2015 σύμβασης δανείου και κατά συνέπεια δεν απέδωσε χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου ίσο με $244.900,80 * 2,4 \% = 5.877,62$ ευρώ.

Η καταληκτική ημερομηνία υποβολής των εν λόγω δηλώσεων είναι η 5^η ημέρα από τη σχετική εγγραφή στα λογιστικά αρχεία και έχει ως κάτωθι:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ	ΣΥΝΤ. ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ	ΚΑΤΑΛΗΚΤΙΚΗ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
31.03.2016	65.05.00001	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΛΟΙΠΩΝ ΒΡΑΧ.	70.484,13	2,40%	1.691,62	05.04.2016
01.07.2016	65.05.00001	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΛΟΙΠΩΝ ΒΡΑΧ.	58.138,89	2,40%	1.395,33	06.07.2016
30.09.2016	65.05.00001	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΛΟΙΠΩΝ ΒΡΑΧ.	58.138,89	2,40%	1.395,33	05.10.2016
31.12.2016	65.05.00001	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΛΟΙΠΩΝ ΒΡΑΧ.	58.138,89	2,40%	1.395,33	05.01.2017
			244.900,80		5.877,62	

- δεν υπέβαλε ως όφειλε δηλώσεις τελών χαρτοσήμου και αναλογούν ΟΓΑ χαρτοσήμου για αποζημιώσεις ποσού 5.175,76 ευρώ τις οποίες έλαβε και δεν έχει παρακρατήσει και αποδώσει ποσό χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου ίσο με **186,33** ευρώ. Η καταληκτική ημερομηνία υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων είναι η 20^η ημέρα του μεθεπόμενου μήνα από την εγγραφή τους στα λογιστικά αρχεία, ως κάτωθι:

ΜΗΝΑΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ	ΣΥΝΤ. ΧΑΡΤΟΣΗΜ	ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ	ΚΑΤΑΛΗΚΤΙΚΗ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
ΜΑΡΤΙΟΣ	33.95.000019	ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ	148,22	3,60%	5,34	20.05.2016
ΜΑΪΟΣ	33.95.000019	ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ	1.941,33	3,60%	69,89	20.07.2016
ΙΟΥΛΙΟΣ	33.95.000019	ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ	2.495,72	3,60%	89,85	20.09.2016
ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ	33.95.000019	ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ	202,64	3,60%	7,30	20.11.2016
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	33.95.000019	ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ	367,34	3,60%	13,22	20.01.2017
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	33.95.000019	ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΕΙΣ	20,51	3,60%	0,74	20.02.2017
			5.175,76		186,33	

- δεν υπέβαλε δηλώσεις για δάνεια σε υπαλλήλους ύψους 7.700,00 ευρώ και συνεπώς δεν παρακράτησε και δεν απέδωσε για τα προαναφερθέντα δάνεια ποσό χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου $7.700,00 * 2,4\% = 184,80$ ευρώ. Η ελεγχόμενη επιχείρηση όφειλε να υποβάλλει δήλωση χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου για τα εν λόγω ποσά μέχρι τη 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την εγγραφή στα λογιστικά αρχεία ως κάτωθι:

ΜΗΝΑΣ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΟΣΟ	ΣΥΝΤ. ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ	ΚΑΤΑΛΗΚΤΙΚΗ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ
ΙΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ	33.01	2.900,00	2,40%	69,60	15.02.2016
ΑΠΡΙΛΙΟΣ	33.01	1.800,00	2,40%	43,20	15.05.2016
ΝΟΕΜΒΡΙΟΣ	33.01	1.000,00	2,40%	24,00	15.11.2016
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ	33.01	500,00	2,40%	12,00	15.12.2016
ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΣ	33.01	1.500,00	2,40%	36,00	15.01.2017
		7.700,00		184,80	

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Α)Ως προς τον φόρο εισοδήματος

Παράνομος και εσφαλμένος καταλογισμός λογιστικών διαφορών. Ως προς τις παρακάτω λογιστικές διαφορές προβάλλει τους ισχυρισμούς που εμφανίζονται συνοπτικά στον κάτωθι πίνακα και προς τεκμηρίωση αυτών προσκομίζει σχετικά έγγραφα:

2015				
ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ	ισχυρισμοί	προσκομισθέντα στοιχεία
64.01	ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΕΩΝ	33.572,77	ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΗΣ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΠΟΥ ΣΧΕΤΙΖΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΗΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	ΣΧΕΤΙΚΟ 1 (ΣΕΛ.12-22 ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ)
64.05	ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΔΡΟΜΗΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	2.168,59	ΕΞΟΔΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	ΣΧΕΤΙΚΟ2 (ΣΕΛ.23-24 ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ)
ΤΑΜΕΙΟ	ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ	9.537,30	ΓΙΑ ΟΡΙΣΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟΔΕΙΚΝΥΕΤΑΙ Η ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕ ΕΠΙΤΑΓΗ	ΣΧΕΤΙΚΟ3 (ΣΕΛ.25-26 ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ)

2016				
ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ	ισχυρισμοί	προσκομισθέντα στοιχεία
60.02	ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	5.421,60	Η ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΓΙΑ ΠΟΣΟ 1.265,00 ΕΥΡΩ ΑΦΟΡΑ ΣΕ ΕΟΡΤΑΣΤΙΚΗ ΕΚΔΗΛΩΣΗ ΧΡΙΣΤΟΥΓΕΝΝΩΝ ΚΑΙ ΕΠΙΣΗΣ Ο ΚΩΔΙΚΟΣ 60.02.05 ΑΦΟΡΑ ΣΕ ΕΞΟΔΑ ΓΙΑ ΦΑΡΜΑΚΕΥΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΥΠΟΧΡΕΟΥΤΑΙ ΝΑ ΤΑ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΕΙ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΕΡΓΑΤΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ Ο ΚΩΔΙΚΟΣ 60.02.09 ΑΦΟΡΑ ΣΕ ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΤΑ ΑΝΑΓΚΑΙΑ ΑΦΕΨΗΜΑΤΑ ΓΙΑ ΤΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ	ΣΧΕΤΙΚΑ 4 ΚΑΙ 5 (ΣΕΛ.26-28 ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ)

62.04, 62.05, 62.07 ΚΑΙ 64.00	ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ, ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ, ΕΞΟΔΑ ΚΙΝΗΣΗΣ	30.623,66	ΑΦΟΡΑ ΣΕ ΚΟΣΤΟΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΤΟΥ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΚΑΘΩΣ Η ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ ΒΡΙΣΚΕΤΑΙ ΣΕ ΑΠΟΜΑΚΡΥΣΜΕΝΗ ΠΕΡΙΟΧΗ. ΕΠΙΠΛΕΟΝ ΤΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ ΤΑ ΣΤΕΛΕΧΗ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ ΤΑ ΕΙΧΑΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΕΙ ΩΣ ΠΑΡΟΧΗ ΣΕ ΕΙΔΟΣ	ΣΧΕΤΙΚΟ 6 (ΣΕΛΙΔ.29 ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ)
64.01	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ	42.863,59	ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΗΣ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΠΟΥ ΣΧΕΤΙΖΟΝΤΑΙ ΜΕ ΤΗΝ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	ΣΧΕΤΙΚΟ 1 (ΣΕΛ.29-41 ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ)
64.05	ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΔΡΟΜΗΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	1.436,99	ΕΞΟΔΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΣΕ ΣΧΕΣΗ ΜΕ ΤΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ	ΣΧΕΤΙΚΟ2 (ΣΕΛ.42 ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ)
ΤΑΜΕΙΟ	ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ	4.766,63	ΓΙΑ ΟΡΙΣΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟΔΕΙΚΝΥΕΤΑΙ Η ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕ ΕΠΙΤΑΓΗ ΕΝΩ ΟΡΙΣΜΕΝΑ ΕΞΟΔΑ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΗΚΑΝ ΣΤΗΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗ	ΣΧΕΤΙΚΟ 3 (ΣΕΛ.43ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ)

Β)Ως προς το ΦΠΑ

Παράνομος, εσφαλμένος και ανατιπολόγητος καταλογισμός διαφορών Φ.Π.Α. αναφορικά με τα ποσά του κινήτρου («*incentive*»), τα οποία απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. ως άμεσα συνδεόμενα με την αξία (ναύλο) της υπηρεσίας της μεταφοράς των εμπορευμάτων προς τρίτη προς την Ε.Ε. χώρα (άρθρο 24§1 περ. ε' του Κώδικα Φ.Π.Α. - Ν.2859/2000). Ο έλεγχος εσφαλμένα δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς της Εταιρείας μας αναφορικά με την ορθότητα και τη νομιμότητα της μη χρεώσεως Φ.Π.Α. επί των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών, που εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα προς τις αεροπορικές εταιρείες, για τα ποσά του κινήτρου («*incentive*»), τα οποία συνδέονται άμεσα με τις μεταφορές των αγαθών σε τρίτες προς την Ευρωπαϊκή Ένωση χώρες, που ανατέθηκαν από τον πελάτη αποστολέα (εξαγωγέα) προς την προσφεύγουσα (διαμεταφορέα) και από την προσφεύγουσα (διαμεταφορέα) προς τις εκάστοτε συνεργαζόμενες αεροπορικές εταιρείες. Εν προκειμένω, τα ποσά, που αναγράφονται στα τιμολόγια, τα οποία εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα με λήπτες τις αεροπορικές εταιρείες, που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα, αφορούν κατ' ουσίαν σε ένα κίνητρο (*incentive*), που δίνεται από την αεροπορική εταιρεία προς τον διαμεταφορέα (ήτοι την Εταιρεία), ο οποίος ανέθεσε τη μεταφορά των αγαθών στην τρίτη χώρα (ήτοι εκτός Ε.Ε.) στην αεροπορική εταιρεία, κατόπιν σχετικής συμφωνίας με τον πελάτη της - αποστολέα

των αγαθών, μέσω της εκπώσεως/μειώσεως του ναύλου της μεταφοράς, που αναγράφεται στη φορτωτική. Συγκεκριμένα, το εν λόγω ποσό προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ της αξίας της φορτωτικής με βάση την τιμή κιλού καταλόγου και της αξίας της μεταφοράς με βάση την προσφορά τιμής κιλού της αεροπορικής εταιρείας, μετά από αφαίρεση της τυχόν προμήθειας του διαμεταφορέα, που έχει κατά περίπτωση συμφωνηθεί με την αεροπορική εταιρεία. Ως εκ τούτου, το ποσό αυτό, εφ' όσον ο τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα, δεδομένου ότι αυτό τιμολογείται από την προσφεύγουσα προς την εκάστοτε εγκατεστημένη στην Ελλάδα αεροπορική εταιρεία, ορθώς απαλλάσσεται του Φ.Π.Α. δυνάμει του άρθρου 24§1 περ. ε' του Κώδικα Φ.Π.Α., ως άμεσα συνδεόμενο με την αξία (ναύλο) της υπηρεσίας της μεταφοράς των εμπορευμάτων από την Ελλάδα προς τρίτη προς την Ε.Ε. χώρα. Υφίσταται αποδεδειγμένα νομικός δεσμός μεταξύ του αποστολέα - πωλητή και του διαμεταφορέα (ήτοι της Εταιρείας) και, περαιτέρω, μεταξύ του διαμεταφορέα (ήτοι της Εταιρείας) και της εκάστοτε αεροπορικής εταιρείας. Επομένως, μία διαφορετική αντιμετώπιση της συναλλαγής από πλευράς του ελέγχου ως δήθεν μη άμεσα συνδεόμενης με την υπηρεσία της μεταφοράς των εμπορευμάτων εκτός της Ε.Ε. και, επομένως, ως μη απαλλασσόμενης από τον Φ.Π.Α. συνιστά προσέγγιση μη συμβατή με τις θεμελιώδεις αρχές της αναλογικότητας και της φορολογικής ουδετερότητας, οι οποίες επιτάσσουν οι υπηρεσίες μεταφοράς να απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α. ως πράξεις παρεπόμενες της εξαγωγής, αποσκοπώντας στη διασφάλιση της φορολογήσεως των εν λόγω παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών στον τόπο προορισμού, ήτοι τον τόπο καταναλώσεως των εξαγομένων αγαθών.

Γ)Ως προς τα τέλη χαρτοσήμου

Παράνομη επιβολή τελών χαρτοσήμου επί εντόκου δανείου. Με την υπ' αριθμ. 2163/2020 απόφαση της Επταμελούς Συνθέσεως του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας κρίθηκε ότι η έντοκη χορήγηση χρηματικού δανείου από πρόσωπο υποκείμενο στον Φ.Π.Α. αποτελεί πράξη υπαγομένη στο πεδίο του Φ.Π.Α. και, εν τέλει, απαλλασσόμενη από αυτόν δυνάμει ρητής σχετικής διατάξεως, με αποτέλεσμα να μην δύνανται να επιβληθούν νομίμως επ' αυτής τέλη χαρτοσήμου. Δεδομένων των εν προκειμένω, όμως εσφαλμένως και παρανόμως καταλογίζονται τέλη χαρτοσήμου στους τόκους δανείου, που ελήφθη από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ., καθ' όσον πρόκειται για χορήγηση εντόκου χρηματικού δανείου από πρόσωπο υποκείμενο σε Φ.Π.Α. και, συνακόλουθα, πράξη υπαγομένη στο πεδίο του Φ.Π.Α. και, εν τέλει, απαλλασσόμενη από αυτόν δυνάμει ρητής σχετικής διατάξεως.

Η προσφεύγουσα εταιρεία κατόπιν της υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής υπέβαλε ενώπιον της Υπηρεσίας μας το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/30-05-2022 υπόμνημα και προς επίρρωση των ισχυρισμών της σχετικά με το ΦΠΑ και ως προς την διαδικασία τιμολόγησης προσκόμισε υποστηρικτικά έγγραφα (ΚΟΥΤΕΣ Α-Δ και σχετικ. Ε-ΣΤ).

Η Υπηρεσία μας σε συνέχεια της υποβολής του ανωτέρω υπομνήματος εξέδωσε την με αριθμ...../2022 Απόφαση μας περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής καθώς και

την με αριθμ...../2022 Πράξη Αναπομπής προκειμένου να διενεργηθούν περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις ως προς την αξιολόγηση των προσκομισθέντων στοιχείων.

Η ελεγκτική αρχή με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2022ΕΜΠ/15-06-2022 (αριθμ. πρωτ. Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ./2022) έγγραφό της διαβίβασε την από 09/06/2022 έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Α)Ως προς τον φόρο εισοδήματος

Επειδή το άρθρο 22 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

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

Επειδή το άρθρο 23 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,*
- ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,*
- β) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες...»*

Επειδή στην εγκύκλιο διαταγή ΠΟΛ. 1113/2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίζεται, ότι:

«άρθρο 22 Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

...1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.*

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές)....».

Επειδή με την ΣΤΕ 3325/2015 έγινε δεκτή η κρίση του Διοικητικού Εφετείου ότι η δαπάνη για αγορά ειδών καθαριότητας καθώς και για αναψυκτικά καφέδες για το προσωπικό και τους πελάτες της επιχείρησης είναι παραγωγική κατά το νόμο. Σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης του εφετείου οι εν λόγω δαπάνες είναι παραγωγικές και εκπεστές καθώς πρόκειται για μικροέξοδα που καλύπτονται από νόμιμα παραστατικά. Κατά κοινή δε πείρα, τα είδη καθαρισμού χρειάζονται για τη λειτουργία ενός χώρου επαγγελματικού ή μη, ενώ η κάλυψη της δαπάνης αγοράς καφέδων, αναψυκτικών κ.λπ. για το προσωπικό της και τους πελάτες της, γίνονται προς το συμφέρον της επιχείρησης αφενός διότι συμβάλλουν στην καλύτερη απόδοση των υπαλλήλων της και αφετέρου διότι συντελούν στην ανάπτυξη των εργασιών της. (ΔΕΔ 1328/4-11-2016).

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4174/2013 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.».

Επειδή από τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

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

Επειδή ως προς τις διαπιστωθείσες λογιστικές διαφορές με την παρούσα Απόφαση αναφέρονται τα εξής:

Λογαριασμός 60.02 Δαπάνες για το προσωπικό (Λογιστική διαφορά 517,72 ευρώ για το 2015 και 5.421,60 ευρώ για το 2016). Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μεταξύ των ανωτέρω δαπανών που κρίθηκαν ως λογιστικές διαφορές στο έτος 2016 υφίστανται δαπάνες οι οποίες πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ. Συγκεκριμένα η λογιστική διαφορά ποσού 1.265,00 Ευρώ στον υπό κρίση λογαριασμό αφορά σε δαπάνη της εταιρείας για την κάλυψη των εξόδων εορταστικής εκδηλώσεως, που έγινε για το προσωπικό της εταιρείας λόγω των Χριστουγέννων. Επίσης η εταιρεία υποχρεούται, βάσει της εργατικής νομοθεσίας, να διατηρεί στον χώρο των εγκαταστάσεών της διάφορα φαρμακευτικά προϊόντα, προκειμένου να είναι σε θέση να παράσχει την αναγκαία ιατροφαρμακευτική περίθαλψη σε περίπτωση ατυχήματος ή σε περίπτωση αδιαθεσίας του προσωπικού της. Ακόμη η Εταιρεία αγοράζει είδη πρώτης

ανάγκης, υλικά καθαριότητας και ροφήματα για να προσφέρει δωρεάν στο προσωπικό της, καθώς και στους πελάτες της, (νερό και καφέ) δηλαδή τα βασικά και αναγκαία αφεψήματα, τα οποία είναι απαραίτητα για την εύρυθμη λειτουργία της Εταιρείας και την απόδοση και παραγωγικότητα του προσωπικού της. Η ελεγκτική αρχή απέρριψε τα ανωτέρω διότι ως προς το πρώτο αναφέρει ότι δεν αποδεικνύεται ότι έχουν πραγματοποιηθεί για το σκοπό της εταιρείας ενώ για τις λοιπές αγορές αναφέρει ότι για τα φάρμακα είναι δαπάνη σημαντικής αξίας ενώ για τις αγορές των λοιπών ειδών ο έλεγχος ισχυρίζεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να διαπιστώνεται ότι υφίσταται ανάγκη αγοράς των ειδών αυτών.

Ωστόσο όπως ανωτέρω αναφέρθηκε έχει κριθεί νομολογιακά η δαπάνη για αγορά ειδών καθαριότητας καθώς και για αναψυκτικά καφέδες για το προσωπικό και τους πελάτες της επιχείρησης είναι παραγωγική κατά το νόμο. Σύμφωνα με το σκεπτικό της απόφασης του εφετείου οι εν λόγω δαπάνες είναι παραγωγικές και εκπεστέες καθώς πρόκειται για μικροέξοδα που καλύπτονται από νόμιμα παραστατικά. Κατά κοινή δε πείρα, τα είδη καθαρισμού χρειάζονται για τη λειτουργία ενός χώρου επαγγελματικού ή μη, ενώ η κάλυψη της δαπάνης αγοράς καφέδων, αναψυκτικών κ.λπ. για το προσωπικό της και τους πελάτες της, γίνονται προς το συμφέρον της επιχείρησης αφενός διότι συμβάλλουν στην καλύτερη απόδοση των υπαλλήλων της και αφετέρου διότι συντελούν στην ανάπτυξη των εργασιών της. Ομοίως και οι δαπάνες που πραγματοποιούνται ώστε να διαθέτουν οι επιχειρήσεις ένα κατ' ελάχιστο οργανωμένο φαρμακείο/κουτί πρώτων βοηθειών αφορούν στο πλαίσιο της λειτουργίας της.

Δεδομένου ότι:

- τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία έχουν εκδοθεί στο όνομα της προσφεύγουσας,
- για τα προσκομισθέντα στοιχεία, ο έλεγχος δεν αμφισβητεί την καταχώρησή τους στα λογιστικά βιβλία,
- από τα προσκομισθέντα στοιχεία διαπιστώθηκε ότι πρόκειται για δαπάνες όχι σημαντικής αξίας που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο αυτό και αφορούν σε είδη καθαρισμού, καφέδες και φαρμακευτικές δαπάνες,
- αφορούν κατά κύριο λόγο σε αξία κάτω των 500,00 ευρώ, (ενώ σημειώνεται ότι δεν λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες εκείνες για τις οποίες είναι άνω των 500,00 ευρώ και δεν αποδείχθηκε ο τρόπος πληρωμής),

Κατόπιν των ανωτέρω για τις κάτωθι δαπάνες που αναφέρονται στα προσκομισθέντα στοιχεία υφίσταται δυνατότητα έκπτωσης:

Ως προς τις φαρμακευτικές δαπάνες (κωδ.60.02.05) ποσό **670,89 ευρώ**:

Ημερομηνία	Αντιστοίχηση με νούμερο παραστατικού	Αριθμός τιμολογίου	Παραστατικά	Λογαριασμός	Περιγραφή	Απολογία	Ποσό
31/3/2016				60.02.05 051	Έξοδα ιατροφαρμ. περιθα	ΤΔΑ/ ΦΑΡΜΑΚΑ	205,65
31/3/2016				60.02.05	Έξοδα ιατροφαρμ.	ΤΔΑ	200

				008	περιθα	/..... ΦΑΡΜΑΚΑ	
10/6/2016	.....	.....	.....	60.02.05 005	Έξοδα ιατροφαρμ. περιθα	ΤΔΑ/..... ΦΑΡΜΑΚΑ	17,06
10/6/2016	.....	.....	.....	60.02.05 006	Έξοδα ιατροφαρμ. περιθα	ΤΔΑ/..... ΦΑΡΜΑΚΑ	17,06
10/6/2016	.....	.....	.....	60.02.05 009	Έξοδα ιατροφαρμ. περιθα	ΤΔΑ/..... ΦΑΡΜΑΚΑ	17,05
10/6/2016	.....	.....	.....	60.02.05 005	Έξοδα ιατροφαρμ. περιθα	ΤΔΑ/..... ΦΑΡΜΑΚΑ	17,76
10/6/2016	.....	.....	.....	60.02.05 006	Έξοδα ιατροφαρμ. περιθα	ΤΔΑ/..... ΦΑΡΜΑΚΑ	17,76
10/6/2016	.....	.....	.....	60.02.05 009	Έξοδα ιατροφαρμ. περιθα	ΤΔΑ/..... ΦΑΡΜΑΚΑ	17,75
10/6/2016	.....	.....	.....	60.02.05 005	Έξοδα ιατροφαρμ. περιθα	ΤΔΑ/..... ΦΑΡΜΑΚΑ	17
10/6/2016	.....	.....	.....	60.02.05 006	Έξοδα ιατροφαρμ. περιθα	ΤΔΑ/..... ΦΑΡΜΑΚΑ	17
10/6/2016	.....	.....	.....	60.02.05 009	Έξοδα ιατροφαρμ. περιθα	ΤΔΑ/..... ΦΑΡΜΑΚΑ	17
27/6/2016	.....	.....	.....	60.02.05 051	Έξοδα ιατροφαρμ. περιθα	ΤΔΑ/..... ΦΑΡΜΑΚΑ	87,3
31/10/2016	.....	.....	.....	60.02.05 051	Έξοδα ιατροφαρμ. περιθα	ΤΔΑ/..... ΦΑΡΜΑΚΑ	22,5
							670,89

Συνεπώς ως προς τους επικαλούμενους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας σχετικά με τις λογιστικές διαφορές του κωδικού 60.02 δεν γίνεται δεκτό το ποσό των 1.265,00 ευρώ για το οποίο αφενός δεν αποδεικνύεται ότι συσχετίζεται με εκδήλωση για το προσωπικό της αφετέρου δεν αποδείχθηκε και ο τρόπος πληρωμής. Για το ποσό της λογιστικής διαφοράς δαπανών ποσού **2.598,40 ευρώ**, από τα προσκομισθέντα έγγραφα (σχετικά 5) για τα οποία ο έλεγχος δεν αναφέρει ότι δεν έχουν καταχωρηθεί στον υπό κρίση λογαριασμό, διαπιστώνεται ότι αφορούν κατά κύριο λόγο σε αγορά ειδών καθαρισμού, χαρτικών, καφέδων. Όπως έχει γίνει νομολογιακά δεκτό οι εν λόγω δαπάνες είναι παραγωγικές και εκπεστές καθώς πρόκειται για μικροέξοδα που καλύπτονται από νόμιμα παραστατικά και κατά κοινή δε πείρα, τα είδη καθαρισμού χρειάζονται για τη λειτουργία ενός χώρου επαγγελματικού ή μη, ενώ η κάλυψη της δαπάνης αγοράς καφέδων, αναψυκτικών κ.λπ. για το προσωπικό της και τους πελάτες της, γίνεται επίσης προς το συμφέρον της επιχείρησης.

Λογαριασμός 62.04, 62.05, 62.07 και 64.00-Μισθώματα αυτοκινήτων-Ασφάλιστρα-Επισκευές -Καύσιμα
Λογιστική διαφορά 474,40 ευρώ για το 2015 και 30.623,66 ευρώ για το 2016: Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι επίμαχες λογιστικές εγγραφές προέρχονται από την πληρωμή μισθωμάτων αυτοκινήτων ποσού 16.65,71 Ευρώ, την πληρωμή ασφαλίσεων αυτοκινήτων της Εταιρείας ποσού 93,39 Ευρώ, το

κόστος επισκευής δύο επαγγελματικών αυτοκινήτων, ανυψωτικών μηχανημάτων και δικύκλου, που έχει η Εταιρεία και χρησιμοποιεί για την εξυπηρέτηση των αναγκών της, ενώ το ποσό των 13.445,81 Ευρώ αφορά στην πληρωμή καυσίμων. Οι ανωτέρω δαπάνες αφορούν στο κόστος των εξόδων κινήσεως του προσωπικού κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους το οποίο αναλαμβάνει η ίδια η εταιρεία, αφού συναρτάται με την κάλυψη των επιχειρηματικών και λειτουργικών της αναγκών. Επιπλέον, για τα μισθώματα των αυτοκινήτων, οι υπάλληλοι και τα στελέχη της Εταιρείας, που έκαναν χρήση αυτών, είχαν φορολογηθεί για παροχές σε είδος, κατ' άρθρο 13 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Ε.). Τέλος, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι προσκομίζει πίνακα (ως σχετικό 6) όπου καταγράφονται τα υπό κρίση Τ.Π.Υ. και αντιστοιχίζονται με τα αυτοκίνητα και τα ονόματα του προσωπικού της Εταιρείας, που έκανε χρήση αυτών. Ο έλεγχος ως προς τις εν λόγω δαπάνες αναφέρει ότι αφορούν σε δαπάνες επιβατικών αυτοκινήτων (βενζίνες, ασφάλιστρα, μισθώματα κ.λπ.) οι οποίες δεν δύναται να εκπεστούν σύμφωνα με τα άρθρο 22 περ. α του Κ.Φ.Ε. καθώς δεν προέκυψε η πραγματοποίησή τους προς το συμφέρον της επιχείρησης και όχι για προσωπικούς σκοπούς.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται την συσχέτιση των εν λόγω δαπανών με το προσωπικό της ωστόσο ο ισχυρισμός της προβάλλεται αορίστως χωρίς να προσκομίζει στοιχεία ως προς την τεκμηρίωση της συσχέτισης αυτής. Το σχετικό 6 αφορά σε υποστηρικτικό υλικό το οποίο αναφέρει ασφαλιστήρια πυρός και τιμολόγια επισκευών χωρίς αυτά να σχετίζονται με τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς της.

Λογαριασμός 64.01 -Δαπάνες ταξιδίων -Λογιστική διαφορά ποσού 33.572,77 ευρώ το 2015 και 42.863,59 ευρώ το 2016: Οι δαπάνες ταξιδίων πραγματοποιήθηκαν από το προσωπικό της ή τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου στα πλαίσια της μετακίνησης αυτών είτε στα υποκαταστήματα που διατηρεί είτε στην αλλοδαπή. Προς τεκμηρίωση αυτών προσκομίζει εισιτήρια και λοιπά έγγραφα στα οποία αναφέρονται τα στοιχεία του προσωπικού της και των μελών της.

Από την επισκόπηση των προσκομισθέντων δικαιολογητικών διαπιστώθηκε ότι για το μεγαλύτερο μέρος τους, ότι αφορούν σε παραστατικά αξίας κάτω των 500,00 ευρώ και σχετίζονται με έξοδα μετάβασης, διαμονής και διατροφής διευθυντικών και άλλων στελεχών της προσφεύγουσας τόσο στο εσωτερικό όσο και στο εξωτερικό της χώρας.

Δεδομένου ότι:

- για τα προσκομισθέντα παραστατικά από την ελεγκτική αρχή δεν αμφισβητείται ούτε η καταχώρηση αυτών στα λογιστικά βιβλία ούτε ότι και συσχετίζονται με το προσωπικό της εταιρείας,
- η ελεγκτική αρχή απέρριψε τις εν λόγω δαπάνες αναφέροντας μόνο ότι δεν προκύπτει ότι ο σκοπός αυτών συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης. Ωστόσο ο έλεγχος αφενός δεν αμφισβητεί ότι τα παραστατικά αφορούν στο προσωπικό της επιχείρησης, αφετέρου δεν επιχειρηματολογεί τον λόγο για τον οποίο ο σκοπός των μετακινήσεων των συγκεκριμένων ατόμων δεν μπορεί να είναι επιχειρηματικός, ήτοι δεν απέδειξε είτε ότι δεν υφίσταται πλέον υπαλληλική ή συμβατική σχέση των ατόμων αυτών με την προσφεύγουσα, είτε ότι δεν έχουν την ιδιότητα/θέση εργασίας που

αναγράφεται και επικαλείται η προσφεύγουσα είτε ότι μετακινήθηκαν σε χρονική περίοδο εκτός των εργασιακών τους καθηκόντων.

Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι δεν τεκμηριώνεται με συγκεκριμένα στοιχεία η απόρριψη των δαπανών που αφορούν στα παρακάτω παραστατικά τα οποία συσχετίζονται με το προσωπικό της εταιρείας για τις παρακάτω δαπάνες υφίσταται δυνατότητα έκπτωσης (σημειώνεται ότι και αυτές που είναι άνω των 500,00 ευρώ στο παραστατικό αναφέρεται ότι η πληρωμή έγινε με τραπεζικό μέσο):

Φορολογικό έτος 2015

Ημ/νία	Αριθμός πμολογίου	ΠΑΡΑΣΤ ΑΤΙΚΟ 1	ΠΑΡΑΣΤΑ ΤΙΚΟ 2	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜ ΟΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΠΟΣΟ	ΟΝΟΜΑ ΥΠΑΛΛΗΛΟΥ/ ΘΕΣΗ
22/1/2015				64.01.0000 51	..... ..... .....	74,80	..... ..... .....
22/1/2015				64.01.0000 01	..... ..... .....	80,80	..... ..... .....
9/2/2015				64.01.0000 81	..... ..... .....	151,78	..... ..... .....
9/2/2015				64.01.0000 81	..... ..... .....	-77,78	..... ..... .....
28/2/2015				64.01.0000 10	..... ..... .....	122,67	..... ..... .....
30/3/2015				64.01.0000 10	..... ..... .....	140,71	..... ..... .....
30/3/2015				64.01.0000 10	..... ..... .....	170,71	..... ..... .....
30/3/2015				64.01.0000 10	..... ..... .....	50,00	..... ..... .....
30/3/2015				64.01.0000 10	..... ..... .....	-140,71	..... ..... .....
31/3/2015				64.01.0000 10	..... ..... .....	122,67	..... ..... .....
22/5/2015				64.01.0000 09	..... ..... .....	171,16	..... ..... .....
30/5/2015				64.01.0000 09	..... ..... .....	224,58	..... ..... .....
31/8/2015				64.01.0000 06	..... ..... .....	116,29	..... ..... .....
17/9/2015				64.01.0000 04	..... ..... .....	113,29	..... ..... .....
29/9/2015				64.01.0000 10	..... ..... .....	234,29	..... ..... .....

30/10/2015	.....	.....	.....	64.01.0000 10	..... ..... .....	81,49	..... ..... .....
23/11/2015	.....	.....	.....	64.01.0000 10	..... ..... .....	129,79	..... ..... .....
29/11/2015	.....	.....	.....	64.01.0000 10	..... ..... .....	248,96	..... ..... .....
30/11/2015	.....	.....	.....	64.01.0000 10	..... ..... .....	129,79	..... ..... .....
30/12/2015	.....	.....	.....	64.01.0000 10	..... ..... .....	183,29	..... ..... .....
30/12/2015	.....	.....	.....	64.01.0000 10	..... ..... .....	-84,29	..... ..... .....
30/12/2015	.....	.....	.....	64.01.0000 81	..... ..... .....	209,38	..... ..... .....
31/12/2015	.....	.....	.....	64.01.0000 10	..... ..... .....	110,00	..... ..... .....
7/1/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 10	..... ..... .....	209,86	..... ..... .....
7/1/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 09	..... ..... .....	350,01	..... ..... .....
22/1/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 10	..... ..... .....	64,64	..... ..... .....
22/1/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 09	..... ..... .....	77,78	..... ..... .....
30/1/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 10	..... ..... .....	226,00	..... ..... .....
30/1/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 09	..... ..... .....	226,00	..... ..... .....
30/1/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 09	..... ..... .....	91,45	..... ..... .....
30/1/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 10	..... ..... .....	91,45	..... ..... .....
31/1/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 09	..... ..... .....	92,00	..... ..... .....
31/1/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 10	..... ..... .....	92,00	..... ..... .....
31/1/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 09	..... ..... .....	515,21	..... ..... .....

20/2/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 09	..... ..... .....	204,80	..... ..... .....
30/3/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 06	..... ..... .....	355,40	..... ..... .....
30/3/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 10	..... ..... .....	355,40	..... ..... .....
31/3/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 06	..... ..... .....	80,00	..... ..... .....
31/3/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 10	..... ..... .....	80,00	..... ..... .....
31/3/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 05	..... ..... .....	244,85	..... ..... .....
31/3/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 05	..... ..... .....	70,00	..... ..... .....
1/4/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 10	..... ..... .....	260,00	..... ..... .....
1/4/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 09	..... ..... .....	260,00	..... ..... .....
14/4/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 05	..... ..... .....	208,68	..... ..... .....
14/4/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 05	..... ..... .....	220,68	..... ..... .....
30/4/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 06	..... ..... .....	94,00	..... ..... .....
30/4/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 10	..... ..... .....	749,60	..... ..... .....
30/4/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 06	..... ..... .....	409,07	..... ..... .....
8/5/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 04	..... ..... .....	546,93	..... ..... .....
11/5/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 10	..... ..... .....	96,05	..... ..... .....
11/5/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 10	..... ..... .....	817,60	..... ..... .....
11/5/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 09	..... ..... .....	817,60	..... ..... .....
30/5/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 09	..... ..... .....	752,00	..... ..... .....
31/5/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 04	..... ..... .....	85,00	..... ..... .....

							
31/5/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 04	..... ..... .....	85,00	..... ..... .....
31/5/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 04	..... ..... .....	85,00	..... ..... .....
19/6/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 09	..... ..... .....	347,00	..... ..... .....
25/6/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 05	..... ..... .....	349,83	..... ..... .....
25/6/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 05	..... ..... .....	-168,68	..... ..... .....
7/9/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 09	..... ..... .....	274,16	..... ..... .....
7/9/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 10	..... ..... .....	226,59	..... ..... .....
16/9/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 09	..... ..... .....	1.033,6 0	..... ..... .....
16/9/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 10	..... ..... .....	925,00	..... ..... .....
30/9/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 02	..... ..... .....	291,38	..... ..... .....
30/9/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 03	..... ..... .....	291,38	..... ..... .....
30/9/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 51	..... ..... .....	213,00	..... ..... .....
30/10/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 05	..... ..... .....	243,06	..... ..... .....
30/10/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 09	..... ..... .....	243,06	..... ..... .....
30/10/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 09	..... ..... .....	50,38	..... ..... .....
30/10/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 02	..... ..... .....	79,85	..... ..... .....
30/10/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 03	..... ..... .....	79,85	..... ..... .....
31/10/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 02	..... ..... .....	210,01	..... ..... .....
31/10/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 03	..... ..... .....	210,01	..... ..... .....

							
31/10/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 04	..... ..... .....	420,01	..... ..... .....
31/10/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 02	..... ..... .....	111,76	..... ..... .....
31/10/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 03	..... ..... .....	111,76	..... ..... .....
29/11/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 10	..... ..... .....	95,00	..... ..... .....
29/11/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 10	..... ..... .....	191,71	..... ..... .....
30/11/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 51	..... ..... .....	566,01	..... ..... .....
30/11/2015	.....	.....	.....	64.01.0010 51	..... ..... .....	-162,01	..... ..... .....
						17.711, 45	

Φορολογικό έτος 2016

Ημ/νία	Αντιστοιχ ηση με νούμερο παραστατ ικού	Αριθμό ς τιμολογ ίου	Παραστα τικό	Λογαρια σμός	Περιγρ αφή	Αιτιολογία	Ποσό	Σημειώσεις
20/1/20 16	55	..... ..	.....	64.01.00 010	Εξοδα ταξιδι ων εσωτερ	..... .....	55,10	..... ..... .....
21/1/20 16	56	..... ..	.....	64.01.00 081	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΣΩΤΕΡ Ι	..... .....	143,29	..... ..... .....
21/1/20 16	57	..... ..	.....	64.01.00 010	Εξοδα ταξιδι ων εσωτερ	..... .....	127,02	..... ..... .....
31/1/20 16	58	..... ..	.....	64.01.00 009	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΣΩΤΕΡ Ι	..... .....	118,00	..... ..... .....
31/1/20 16	59	..... ..	.....	64.01.00 010	Εξοδα ταξιδι ων εσωτερ	..... .....	129,76	..... ..... .....
3/2/201 6	60	..... ..	.....	64.01.00 009	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΣΩΤΕΡ Ι	..... .....	92,65	..... ..... .....

5/2/2016	61	..... ..	.....	64.01.00 081	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΣΩΤΕΡ Ι	..... .....	147,46	..... ..... .....
25/2/2016	62	..... ..	.....	64.01.00 009	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΣΩΤΕΡ Ι	..... .....	146,80	..... ..... .....
29/2/2016	63	..... ..	.....	64.01.00 010	Εξοδα ταξιδι ων εσωτερ	..... .....	129,79	..... ..... .....
29/2/2016	64	..... ..	.....	64.01.00 009	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΣΩΤΕΡ Ι	..... .....	125,13	..... ..... .....
24/3/2016	65	..... ..	.....	64.01.00 081	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΣΩΤΕΡ Ι	..... .....	153,29	..... ..... .....
31/3/2016	66	..... ..	.....	64.01.00 009	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΣΩΤΕΡ Ι	..... .....	129,00	..... ..... .....
1/4/2016	67	..... ..	.....	64.01.00 010	Εξοδα ταξιδι ων εσωτερ	..... .....	125,13	..... ..... .....
19/5/2016	68	..... ..	.....	64.01.00 009	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΣΩΤΕΡ Ι	..... .....	147,00	..... ..... .....
27/5/2016	69	..... ..	.....	64.01.00 010	Εξοδα ταξιδι ων εσωτερ	..... .....	160,00	..... ..... .....
27/5/2016	70	..... ..	.....	64.01.00 010	Εξοδα ταξιδι ων εσωτερ	..... .....	160,00	..... ..... .....
31/5/2016	71	..... ..	.....	64.01.00 010	Εξοδα ταξιδι ων εσωτερ	..... .....	370,00	..... ..... .....
31/7/2016	72	..... ..	.....	64.01.00 081	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΣΩΤΕΡ Ι	..... .....	188,48	..... ..... .....
27/10/2016	73	..... ..	.....	64.01.00 081	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΣΩΤΕΡ Ι	..... .....	189,48	..... ..... .....

1/11/2016	75	..... ..	.....	64.01.00 010	Εξοδα ταξιδι ων εσωτερ	..... .....	160,48	..... ..... .....
22/12/2016	76	..... ..	.....	64.01.00 010	Εξοδα ταξιδι ων εσωτερ	..... .....	158,48	..... ..... .....
30/12/2016	77	..... ..	.....	64.01.00 010	Εξοδα ταξιδι ων εσωτερ	..... .....	230,00	..... ..... .....
11/1/2016	78	..... ..	.....	64.01.01 010	Εξοδα ταξιδι ων εξωτερ	..... .....	484,00	..... ..... .....
21/1/2016	79	..... ..	.....	64.01.01 006	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ Ι	..... .....	113,15	..... ..... .....
21/1/2016	80	..... ..	.....	64.01.01 006	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ Ι	..... .....	113,15	..... ..... .....
21/1/2016	81	..... ..	.....	64.01.01 006	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ Ι	..... .....	62,35	..... ..... .....
21/1/2016	82	..... ..	.....	64.01.01 010	Εξοδα ταξιδι ων εξωτερ	..... .....	63,28	..... ..... .....
30/1/2016	83	..... ..	.....	64.01.01 009	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ Ι	..... .....	279,96	..... ..... .....
2/2/2016	84	..... ..	.....	64.01.01 010	Εξοδα ταξιδι ων εξωτερ	..... .....	33,49	..... ..... .....
2/2/2016	85	..... ..	.....	64.01.01 010	Εξοδα ταξιδι ων εξωτερ	..... .....	194,15	..... ..... .....
2/2/2016	86	..... ..	.....	64.01.01 010	Εξοδα ταξιδι ων εξωτερ	..... .....	-122,15	..... ..... .....
19/2/2016	87	..... ..	.....	64.01.01 010	Εξοδα ταξιδι ων εξωτερ	..... .....	337,13	..... ..... .....
23/2/2016	88	..... ..	.....	64.01.01 010	Εξοδα ταξιδι ων εξωτερ	..... .....	322,02	..... ..... .....

23/2/20 16	88	..... ..	.....	64.01.01 006	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ Ι	..... .....	322,02	..... ..... .....
23/2/20 16	89	..... ..	.....	64.01.01 010	Εξοδα ταξιδι ων εξωτερ	..... .....	62,00	..... ..... .....
23/2/20 16	89	..... ..	.....	64.01.01 006	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ Ι	..... .....	62,00	..... ..... .....
25/2/20 16	90	..... ..	.....	64.01.01 010	Εξοδα ταξιδι ων εξωτερ	..... .....	142,41	..... ..... .....
25/2/20 16	90	..... ..	.....	64.01.01 006	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ Ι	..... .....	139,91	..... ..... .....
25/2/20 16	91	..... ..	.....	64.01.01 010	Εξοδα ταξιδι ων εξωτερ	..... .....	64,00	..... ..... .....
25/2/20 16	91	..... ..	.....	64.01.01 006	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ Ι	..... .....	64,00	..... ..... .....
29/2/20 16	92	..... ..	.....	64.01.01 010	Εξοδα ταξιδι ων εξωτερ	..... .....	230,21	..... ..... .....
29/2/20 16	93	..... ..	.....	64.01.01 006	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ Ι	..... .....	352,15	..... ..... .....
29/2/20 16	94	..... ..	.....	64.01.01 006	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ Ι	..... .....	469,21	..... ..... .....
29/2/20 16	95	..... ..	.....	64.01.01 051	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ Ι	..... .....	430,98	..... ..... .....
29/2/20 16	96	..... ..	.....	64.01.01 010	Εξοδα ταξιδι ων εξωτερ	..... .....	234,58	..... ..... .....
22/3/20 16	97	..... ..	.....	64.01.01 009	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ Ι	..... .....	198,80	..... ..... .....

6/4/2016	98	..... ..	.....	64.01.01 009	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ Ι	..... .....	206,01	..... ..... .....
20/4/2016	99	..... ..	.....	64.01.01 004	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ Ι	..... .....	526,63	..... ..... .....
29/4/2016	100	..... ..	.....	64.01.01 009	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ Ι	..... .....	149,00	..... ..... .....
30/5/2016	102	..... ..	.....	64.01.01 004	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ Ι	..... .....	140,00	..... ..... .....
31/5/2016	104	..... ..	.....	64.01.01 051	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ Ι	..... .....	476,11	..... ..... .....
31/5/2016	105	..... ..	.....	64.01.01 051	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ Ι	..... .....	175,00	..... ..... .....
31/5/2016	107	..... ..	.....	64.01.01 051	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ Ι	..... .....	326,17	..... ..... .....
16/6/2016	108	..... ..	.....	64.01.01 009	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ Ι	..... .....	489,74	..... ..... .....
16/6/2016	109	..... ..	.....	64.01.01 010	Εξοδα ταξιδι ων εξωτερ	..... .....	47,68	..... ..... .....
30/6/2016	110	..... ..	.....	64.01.01 006	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ Ι	..... .....	208,17	..... ..... .....
30/6/2016	111	..... ..	.....	64.01.01 010	Εξοδα ταξιδι ων εξωτερ	..... .....	109,13	..... ..... .....
1/7/2016	112	..... ..	.....	64.01.01 009	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ Ι	..... .....	270,93	..... ..... .....
2/9/2016	113	..... ..	.....	64.01.01 009	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ	..... .....	215,50	..... ..... .....

					I			
2/9/2016	114	..... ..	.....	64.01.01 009	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ I	..... .....	254,44	..... ..... .....
15/9/2016	115	..... ..	.....	64.01.01 009	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ I	..... .....	244,87	..... ..... .....
15/9/2016	116	..... ..	.....	64.01.01 009	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ I	..... .....	244,87	..... ..... .....
15/9/2016	117	..... ..	.....	64.01.01 009	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ I	..... .....	-244,87	..... ..... .....
15/9/2016	118	..... ..	.....	64.01.01 009	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ I	..... .....	-244,87	..... ..... .....
30/9/2016	119	..... ..	.....	64.01.01 009	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ I	..... .....	196,50	..... ..... .....
30/9/2016	120	..... ..	.....	64.01.01 010	Εξοδα ταξιδι ων εξωτερ	..... .....	196,50	..... ..... .....
1/10/2016	121	..... ..	.....	64.01.01 010	Εξοδα ταξιδι ων εξωτερ	..... .....	248,61	..... ..... .....
31/10/2016	122	..... ..	.....	64.01.01 009	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ I	..... .....	272,48	..... ..... .....
2/11/2016	123	..... ..	.....	64.01.01 009	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ I	..... .....	290,01	..... ..... .....
2/11/2016	124	..... ..	.....	64.01.01 010	Εξοδα ταξιδι ων εξωτερ	..... .....	294,42	..... ..... .....
30/11/2016	125	..... ..	.....	64.01.01 009	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ I	..... .....	247,42	..... ..... .....

30/11/2 016	127	..... ..	.....	64.01.01 009	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ Ι	..... .....	319,32	..... ..... .....
21/12/2 016	129	..... ..	.....	64.01.01 004	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ Ι	..... .....	256,33	..... ..... .....
21/12/2 016	130	..... ..	.....	64.01.01 004	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ Ι	..... .....	75,00	..... ..... .....
31/12/2 016	131	..... ..	.....	64.01.01 004	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ Ι	..... .....	481,49	..... ..... .....
31/12/2 016	132	..... ..	.....	64.01.01 004	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙ ΩΝ ΕΞΩΤΕΡ Ι	..... .....	-78,33	..... ..... .....
							14.433, 40	

Λογαριασμός 64.05 Συνδρομές -Λογιστική διαφορά ποσού 2.168,59 ευρώ το 2015 και 1.439,99 ευρώ το 2016: Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στον λογαριασμό αυτό καταχωρίζονται έξοδα συνδρομητικών υπηρεσιών, που παρέχονται προς την εταιρεία και αφορούν ιδίως σε βιβλία και περιοδικά με την επικαιρότητα στον κλάδο των μεταφορών. Η ελεγκτική αρχή ισχυρίζεται ότι για τις εν λόγω δαπάνες δεν διαπιστώθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης. Ωστόσο από την επισκόπηση των προσκομισθέντων δικαιολογητικών διαπιστώνεται ότι αφορούν σε συνδρομές επαγγελματικών οργανώσεων οι οποίες συμβάλλουν στην διευκόλυνση της λειτουργίας της προσφεύγουσας παρέχοντας συμβουλές και γνώσεις (πχ. ΣΥΝΔΕΣΜΟΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΚΑΙ ΕΠΕ, ο οποίος παρέχει συμβουλές νομικής, οικονομικής και λογιστικής φύσεως στα μέλη του, ομοίως και η, διεθνής εταιρεία στο δίκτυο διανομών και μεταφορών και παρέχει συμβουλές ως προς τις εφαρμογές IATA). Δεδομένου ότι από τον έλεγχο δεν αμφισβητήθηκε η καταχώρηση των προσκομισθέντων στοιχείων για τις δαπάνες που αναφέρονται στα εν λόγω στοιχεία και αντιστοιχούν σε αξία κάτω των 500,00 ευρώ, συνάγεται ότι πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ΚΦΕ και συγκεκριμένα για τις εξής δαπάνες:

Ημ/νία	Αντιστοίχη ση με νούμερο παραστατ ικού	Αριθμό ς τιμολογ ίου	Παραστα τικό 1	Παραστα τικό 1	Λογαριασ μός	Περιγραφή	Απολογία	Ποσό	Σημειώ σεις
31/1/20 15								100	Συνδρο μή εταιρεί ας
31/1/20 15								100	Συνδρο μή εταιρεί ας
22/5/20 15								5	Συνδρο μή 2015
22/5/20 15								17,5	Συνδρο μή 2015
6/2/201 5								17,65	Συνδρο μή
22/5/20 15								20	Συνδρο μή 2015
22/5/20 15								37,5	Συνδρο μή 2015
22/5/20 15								42,5	Συνδρο μή 2015
22/5/20 15								47,5	Συνδρο μή 2015

22/5/2015	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	47,5	Συνδρομή 2015
31/12/2015	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	150,2	Συνδρομή Βιβλίου ΙΑΤΑ
31/12/2015	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....	150,2	Συνδρομή Βιβλίου ΙΑΤΑ
								735,55	

Λογιστικές διαφορές λόγω εξόφλησης δαπανών με μετρητά 9.537,00 ευρώ το 2015 και 4.766,63 ευρώ το 2016. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος δεν κάνει δεκτές προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως δαπάνες συνολικού ποσού 9.537,00 Ευρώ, και 4.766,63 ευρώ με την αιτιολογία ότι τα οικεία παραστατικά εξοφλήθηκαν τοις μετρητοίς, ενώ η αξία εκάστου εξ αυτών είναι μεγαλύτερη του ποσού των 500,00 Ευρώ, καθ' όσον το σύνολο των επίμαχων παραστατικών εξοφλήθηκε με τραπεζικό μέσο διότι ορισμένες ταμειακές εγγραφές ακυρώθηκαν, και προς τεκμηρίωση αυτών προσκομίζει σχετικά έγγραφα (σχετικό 3). Ωστόσο από τα προσκομισθέντα έγγραφα δεν τεκμηριώνεται η εξόφληση με τραπεζικό μέσο καθώς η προσφεύγουσα αφενός με τις επιταγές που προσκομίζει δεν εξοφλείται η συνολική αξία των τιμολογίων αφετέρου και σε κάθε περίπτωση δεν προσκομίσθηκε ούτε η πίσω όψη των επιταγών ούτε και η εξόφληση αυτών ώστε να αποκλεισθεί το γεγονός και της μετέπειτα ακύρωσής τους όπως πραγματοποιήθηκε με τις ταμειακές εγγραφές.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω με την παρούσα Απόφαση οι λογιστικές διαφορές έχουν ως εξής:

2015				
ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΚΤΑ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗ	ΠΟΣΟ ΔΕΔ
60.02	ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	517,72		517,72
62.03	ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΚΙΝΗΤΗ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑ	1.551,25		1.551,25
62.04	ΕΝΟΙΚΙΑ ΦΩΤΟΑΝΤΙΓΡΑΦΙΚΩΝ	474,40		474,40
62.05	ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΠΥΡΟΣ ΑΠΟΘ.	157,12		157,12
62.05	ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΜΕΤΑΦ.ΜΕΣΩΝ	602,76		602,76

64.01	ΕΞΟΔΑ ΜΕΤΑΚΙΝΗΣΕΩΝ	33.572,77	17.711,45	15.861,32
64.02	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ	3.555,00	735,55	2.819,45
64.05	ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΔΡΟΜΗΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	2.168,59		2.168,59
64.98	ΔΙΑΦΟΡ ΕΞΟΔΑ	248,25		248,25
83.11	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ	19.462,50		19.462,50
ΤΑΜΕΙΟ	ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ (ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΝΩ ΤΩΝ 500,00)	9.537,30		9.537,30
	ΣΥΝΟΛΟ	71.847,66	18.447,00	53.400,66

2016				
ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΚΤΑ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗ	ΠΟΣΟ ΔΕΔ
60.02	ΠΑΡΟΧΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	5.421,60	3.269,29	2.152,31
62.03	ΙΔΙΩΤΙΚΗ ΚΙΝΗΤΗ ΤΗΛΕΠΙΚΟΙΝΩΝΙΑ	956,05		956,05
62.04,62.05, 62.07 ΚΑΙ 64.00	ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ, ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ, ΕΞΟΔΑ ΚΙΝΗΣΗΣ	30.623,66		30.623,66
64.01	ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ	42.863,59	14.433,40	28.430,19
64.02	ΕΞΟΔΑ ΠΡΟΒΟΛΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ	486,47		486,47
64.05	ΕΞΟΔΑ ΣΥΝΔΡΟΜΗΤΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ	1.436,99		1.436,99
				0,00
83.11	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ	1.405,58		1.405,58
ΤΑΜΕΙΟ	ΠΛΗΡΩΜΗ ΜΕ ΜΕΤΡΗΤΑ (ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΝΩ ΤΩΝ 500,00)	4.766,63		4.766,63
	ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ	3.710,73		3.710,73
	ΣΥΝΟΛΟ	91.671,30	17.702,69	73.968,61

Β)Ως προς τον ΦΠΑ

Επειδή στις παρ.2^α και παρ.15 του άρθρου 14 «Τόπος παροχής υπηρεσιών» του Ν. 2859/2000 ορίζεται:

«2. Γενικοί κανόνες

Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων:

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

6. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών προς μη υποκείμενα στον φόρο πρόσωπα

Ι) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, εκτός της ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

ΙΙ) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών ενδοκοινοτικής μεταφοράς αγαθών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο τόπος αναχώρησης βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον ο τόπος αναχώρησης βρίσκεται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

15....β) Ο τόπος παροχής θεωρείται ότι είναι εκτός της Ένωσης:

αα) για τις υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών σε υποκειμένους στον φόρο, για τις οποίες ο τόπος παροχής είναι, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2, το εσωτερικό της χώρας, αν οι υπηρεσίες αυτές εκτελούνται υλικά εξ ολοκλήρου εκτός της Ένωσης.»

Επειδή στο άρθρο 24 του ν.2859/2000 «Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, εκτός Κοινότητας, των εξομοιούμενων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών» και στις παρ.1ε και ζ αυτού ορίζεται:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

ε) η παροχή υπηρεσιών, στις οποίες περιλαμβάνονται οι μεταφορές και οι βοηθητικές εργασίες τους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών, καθώς και με αγαθά που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 10 και της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 25.

Ως μεταφορές για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου νοούνται και οι μεταφορές αγαθών μέσω αγωγών ή η παροχή πρόσβασης σε τέτοιους αγωγούς.

Στις υπηρεσίες αυτές δεν περιλαμβάνονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 22,

ζ) η εισαγωγή και η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο, καθώς και η παράδοση αγαθών προς υποκείμενο στο φόρο, με σκοπό να εξαχθούν εκτός της Κοινότητας αυτούσια ή μεταποιημένα, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών, που συνδέονται άμεσα με την εξαγωγική του δραστηριότητα και μέχρι του ποσού των εξαγωγών που πραγματοποίησε ο υποκείμενος στο φόρο κατά την προηγούμενη δωδεκάμηνη χρονική ή δωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδο.».

Επειδή με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α 1021742 ΕΞ 2020/11-02-2020 έγγραφο η ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ – τμήμα Φ.Π.Α. απάντησε προς το ΣΥΝΔΕΣΜΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΔΙΑΜΕΤΑΦΟΡΑΣ & ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ LOGISTICS ΕΛΛΑΔΟΣ – ΣΥΝΔΕΕ σε ερώτημα του στο οποίο αναφέρει τα κάτωθι:

«ΘΕΜΑ: Απαλλαγή από τον Φ.Π.Α. των υπηρεσιών μεταφοράς αγαθών που εξάγονται εκτός Ε.Ε..

ΣΧΕΤ.: Το από 30/01/2020 ερώτημά σας που διαβιβάστηκε στην υπηρεσία μας μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

Σε απάντηση του ανωτέρου σχετικού ερωτήματος, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Με τις διατάξεις της περ. ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α. η παροχή υπηρεσιών, στις οποίες περιλαμβάνονται οι μεταφορές και οι βοηθητικές εργασίες τους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών.

Συνεπώς, οι υπηρεσίες μεταφοράς αγαθών εκτός του εσωτερικού της Ευρωπαϊκής Ένωσης και οι βοηθητικές εργασίες τους, που παρέχονται από τους διαμεταφορείς προς τους εξαγωγείς, απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α. βάσει της προαναφερόμενης διάταξης της περ. ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Για την εφαρμογή της ανωτέρω απαλλακτικής διάταξης δεν απαιτείται η προσκόμιση του ειδικού διπλότυπου δελτίου απαλλαγής που προβλέπεται με την αριθμ. ΠΟΛ. 1167/2015 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα του Υπουργείου Οικονομικών, το οποίο αφορά στην απαλλαγή της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 του Κώδικα Φ.Π.Α.»

Επειδή εν προκειμένω από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν ως προς την τήρηση των διατάξεων του ΦΠΑ διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο ότι κατά τις φορολογικές περιόδους 01.01.2015 – 31.12.2015 & 01.01.2016 – 31.12.2016 η προσφεύγουσα εξέδωσε Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.) χωρίς Φ.Π.Α. προς αεροπορικές εταιρείες εγκατεστημένες στην Ελλάδα για προμήθειες που έλαβε βάσει των μεταφορών που πραγματοποιήθηκαν εκτός της ελληνικής επικράτειας επικαλούμενη την διάταξη του άρθρου 24 παρ. 1ε του Κώδικα Φ.Π.Α., όπου αναφέρεται ότι απαλλάσσονται από Φ.Π.Α., οι υπηρεσίες στις οποίες περιλαμβάνονται οι μεταφορές και οι βοηθητικές εργασίες τους, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές συνδέονται άμεσα με εξαγωγές αγαθών. Από τον έλεγχο ωστόσο των προαναφερθέντων

εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ) διαπιστώθηκε ότι αφορούσαν σε προμήθειες που τιμολογήθηκαν από την προσφεύγουσα με λήπτες - αντισυμβαλλόμενους αεροπορικές εταιρείες εγκατεστημένες επίσης στην Ελλάδα συνεπώς από τον έλεγχο κρίθηκε ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ.2 περ. α του Ν.2859/2000 τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα, και ο φόρος καταβάλλεται από τον παρέχοντα με χρέωση του αναλογούντος ΦΠΑ στο τιμολόγιο και απόδοσή του στο δημόσιο.

Η προσφεύγουσα με την υποβολή της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής ισχυρίζεται τον παράνομο και εσφαλμένο καταλογισμό διαφορών Φ.Π.Α. αναφορικά με τα ποσά του κινήτρου («incentive»), τα οποία ισχυρίζεται ότι απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. ως άμεσα συνδεόμενα με την αξία (ναύλο) της υπηρεσίας της μεταφοράς των εμπορευμάτων προς τρίτη προς την Ε.Ε. χώρα (άρθρο 24§1 περ. ε' του Κώδικα Φ.Π.Α. - Ν.2859/2000). Προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών της αναφέρεται στην διαδικασία και στον τρόπο τιμολόγησης αυτών και συγκεκριμένα:

«α. Επικοινωνία του πελάτη της Εταιρείας (τηλεφωνικά ή μέσω ηλεκτρονικού μηνύματος) με το εμπορικό τμήμα, που ασχολείται με τις αεροπορικές μεταφορές και διαχειρίζεται τις προσφορές για τη μεταφορά εμπορευμάτων, παρέχοντας όλα τα αναγκαία στοιχεία της μεταφοράς.

β. Ο υπάλληλος του εμπορικού τμήματος της Εταιρείας επικοινωνεί με αεροπορική εταιρεία, προκειμένου να λάβει προσφορά για τη μεταφορά αυτή.

γ. Ο υπάλληλος του εμπορικού τμήματος, αφού λάβει την προσφορά από την συνεργαζόμενη αεροπορική εταιρεία, επανέρχεται στον πελάτη με την προσφορά της Εταιρείας για την μεταφορά του.

δ. Εφ' όσον ο πελάτης αποδέχεται την προσφορά, αναθέτει τη μεταφορά στην Εταιρεία και, ακολούθως, εκκινεί η διαδικασία της μεταφοράς των εμπορευμάτων του.

ε. Τα εμπορεύματα φτάνουν στο αεροδρόμιο και συντάσσεται η φορτωτική της μεταφοράς. Η φορτωτική, που εκδίδεται από τη συνεργαζόμενη αεροπορική εταιρεία, αναγράφει όλα τα στοιχεία της μεταφοράς (όπως την αεροπορική εταιρεία, τον αποστολέα, τον παραλήπτη, τον τόπο προορισμού, τη φύση και την ποσότητα των μεταφερομένων εμπορευμάτων / αγαθών, το κόστος μεταφοράς κ.λπ.).

Μετά την εκτέλεση της διαδικασίας της μεταφοράς, τιμολογείται ο πελάτης της Εταιρείας.

η. Η αεροπορική εταιρεία χρεώνει σύμφωνα με τις προσφορές, που έχει δώσει στην Εταιρεία, δύο φορές ανά μήνα (πρώτο δεκαπενθήμερο και δεύτερο δεκαπενθήμερο). Η χρέωση αυτή πραγματοποιείται μέσω του συστήματος της «.....», η οποία εκδίδει τα σχετικά τιμολόγια εκκαθαρίσεως.

Από τα τιμολόγια εκκαθαρίσεως, που εκδίδονται μέσω της «.....» για λογαριασμό της αεροπορικής εταιρείας προς τον διαπιστευμένο διαμεταφορέα (ήτοι την Εταιρεία) (κάθε οριζόντια γραμμή αντιπροσωπεύει μία μεταφορά εμπορευμάτων, ενώ για κάθε μεταφορά αναγράφονται:

-στη στήλη «net amount before tax» («καθαρό ποσό προ φόρου») το ποσό, που υπολογίζεται με βάση την τιμή κιλού, την οποία έχει προσφέρει η αεροπορική εταιρεία στην Εταιρεία,

-στη στήλη «weight valuation charges» («χρεώσεις αποτιμήσεως βάρους») το ποσό, που υπολογίζεται με βάση την τιμή κιλού καταλόγου της αεροπορικής εταιρείας, όπως αναφέρεται στη φορτωτική,

-στη στήλη «incentive» («κίνητρο») το ποσό, που προκύπτει από τη διαφορά μεταξύ των δύο αυτών τιμών (ήτοι αξίας φορτωτικής με βάση την τιμή κιλού καταλόγου – αξίας της μεταφοράς με βάση την προσφορά τιμής κιλού της αεροπορικής εταιρείας), μετά από αφαίρεση της τυχόν προμήθειας του διαμεταφορέα για την υπηρεσία διαμεσολαβήσεως στη μεταφορά, που έχει κατά περίπτωση συμφωνηθεί με την αεροπορική εταιρεία (το ποσό της οποίας υπολογίζεται ως ποσοστό επί της αξίας της φορτωτικής - ναύλου της μεταφοράς και εφ' όσον αυτό το ποσοστό δεν είναι μηδενικό, εμφανίζεται στη στήλη «commission»).

Το ποσό του κινήτρου «incentive», το οποίο ουσιαστικά προκύπτει από τη μείωση του ναύλου της μεταφοράς της αεροπορικής εταιρείας, απεικονίζεται και στο σχετικό τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, το οποίο εκδίδεται από την Εταιρεία προς την αεροπορική εταιρεία (βλ. τιμολόγια ενδεικτικών περιπτώσεων συναλλαγών - ΣΧΕΤ.), ώστε να ολοκληρωθεί ο κύκλος της εκκαθαρίσεως και να καταχωρισθεί στα βιβλία της Εταιρείας ένα αυξημένο έσοδο, που θα μειώνει το αυξημένο κόστος, το οποίο έχει αρχικά καταχωρισθεί με βάση την αξία της φορτωτικής.

Προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών της προσκόμισε υποστηρικτικό υλικό τόσο με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή όσο και με το συμπληρωματικό υπόμνημα (πλήθος στοιχείων -σχετικά ΚΟΥΤΕΣ Α-Δ και σχετικ.Ε-ΣΤ ΣΧΕΤ. 8Γ, 9Γ, 10Γ, 11Γ, 12Γ) ΚΑΙ 8Δ, 9Δ, 10Δ, 11Δ, 12Δ).

Η Υπηρεσία μας σε συνέχεια της υποβολής του ανωτέρω υπομνήματος εξέδωσε την με αριθμ...../2022 Απόφαση μας περί παράτασης προθεσμίας έκδοσης απόφασης επί ενδικοφανούς προσφυγής καθώς και την με αριθμ...../2022 Πράξη Αναπομπής προκειμένου να διενεργηθούν περαιτέρω ελεγκτικές επαληθεύσεις ως προς την αξιολόγηση του πλήθους των προσκομισθέντων στοιχείων.

Η ελεγκτική αρχή διαβίβασε την από 09/06/2022 έκθεση συμπληρωματικών ελεγκτικών επαληθεύσεων με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ.....ΕΙ2022ΕΜΠ/15-06-2022 (αριθμ. πρωτ. Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ...../2022) έγγραφό της.

Η ελεγκτική αρχή τόσο στην οικεία έκθεση ελέγχου, στην εισήγηση απόψεών της, όσο και στην έκθεση συμπληρωματικών επαληθεύσεων ως προς τις υπό κρίση τιμολογήσεις προμηθειών αναφέρει τα εξής:

Στην οικεία έκθεση ελέγχου:

«Σχετικά με τις αεροπορικές μεταφορές αγαθών επισημαίνουμε τα ακόλουθα :

Για τις μεταφορές που ανατέθηκαν στην ελεγχόμενη επιχείρηση από τρίτους για τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους και εκτελέστηκαν αεροπορικά, εκδίδονταν από τον «.....» Τιμολόγια (CARGO SALES INVOICE / ADJUSTMENT) ανά αεροπορική επιχείρηση, στα οποία περιλαμβάνονταν οι αεροπορικές φορτωτικές των μεταφορών που εκτελέστηκαν με την αξία του ναύλου, των λοιπών χρεώσεων, της προμήθειας, του κινήτρου και του καθαρού πληρωτέου ποσού.

Για την είσπραξη της προμήθειας και του κινήτρου όπως προκύπτουν από τα Τιμολόγια (CARGO SALES INVOICE / ADJUSTMENT) του «.....», η ελεγχόμενη επιχείρηση εξέδωσε Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών προς τις αεροπορικές επιχειρήσεις με αιτιολογία «Προμήθεια φορτωτικών» τα οποία καταχωρήθηκαν στην πίστωση των λογαριασμών 73.10.000003, 73.10.000007, 73.10.000081,

73.10.000103 και 73.10.000107 με χρέωση του λογαριασμού 30.00.00 «Πελάτες εσωτερικού» και περιλήφθηκαν, στις Περιοδικές Δηλώσεις των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων .

Τα ανωτέρω Τ.Π.Υ που εκδόθηκαν (με τη χρήση Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ) προς αεροπορικές επιχειρήσεις περιλήφθηκαν στις προβλεπόμενες καταστάσεις του άρθρου 14 του ν.4174/2013 και αντίστοιχα από τις αεροπορικές εταιρίες για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη. Από τον έλεγχο των προαναφερθέντων εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ) για προμήθειες που τιμολογήθηκαν από την ελεγχόμενη με λήπτες - αντισυμβαλλόμενους αεροπορικές εταιρείες εγκατεστημένες στην Ελλάδα, τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα...

Στην εισήγηση απόψεων καθώς και στην έκθεση συμπληρωματικών επαληθεύσεων κατόπιν καταγραφής και αξιολόγησης του πλήθους των προσκομισθέντων στοιχείων ως αναλυτικά παρατίθενται στην εν λόγω έκθεση, αναφέρονται κατά βάση:

«Κατά τις ελεγχόμενες φορολογικές περιόδους η προσφεύγουσα πραγματοποίησε μεταξύ άλλων μεταφορές οι οποίες της ανατέθηκαν από τρίτους και εκτελέστηκαν αεροπορικώς. Για τις μεταφορές αυτές εκδίδονταν από την «.....» τιμολόγια (CARGO SALES INVOICE/ADJUSTMENT) ανά αεροπορική επιχείρηση στα οποία περιλαμβάνονταν οι αεροπορικές φορτωτικές των μεταφορών που εκτελέστηκαν με την αξία του ναύλου, των λοιπών χρεώσεων, της προμήθειας (incentive) και του καθαρού πληρωτέου ποσού.

Για την είσπραξη της προμήθειας (ή αλλιώς κινήτρου) όπως αυτή προέκυπτε από τα τιμολόγια (CARGO SALES INVOICE/ADJUSTMENT) της «.....» η προσφεύγουσα εξέδωσε Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών χωρίς ΦΠΑ προς τις συνεργαζόμενες αεροπορικές εταιρείες εγκατεστημένες στην Ελλάδα επικαλούμενη την διάταξη του άρθρου 24 παρ.1.ε

Οι προμήθειες καταχωρήθηκαν στους λογαριασμούς "73.10.000081 «Προμήθειες- μεσιτείες» Με χρέωση του λογαριασμού 30.00.00 «Πελάτες εσωτερικού», επιπλέον τα τιμολόγια περιελήφθηκαν στις δηλώσεις ΦΠΑ

Από τον δειγματοληπτικό έλεγχο των προαναφερθέντων εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων (Τ.Π.Υ) για τις προμήθειες που τιμολογήθηκαν από την προσφεύγουσα με λήπτες - αντισυμβαλλόμενους αεροπορικές εταιρείες εγκατεστημένες στην Ελλάδα, προκύπτει πως τόπος φορολογίας είναι η Ελλάδα και ο φόρος καταβάλλεται από τον παρέχοντα (χρέωση στο τιμολόγιο και απόδοση στο δημόσιο) σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ.2 περ. α του Ν.2859/2000 χωρίς να συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 14 παρ.15 του ίδιου νόμου διότι:

-βάσει των εκδοθέντων τιμολογίων, λήπτης της υπηρεσίας είναι η μεταφορική επιχείρηση που αναφέρεται ως πελάτης και είχε αναθέσει στην ελεγχόμενη τη μεταφορά και όχι ο εξαγωγέας, συνεπώς τόπος φορολόγησης των εν λόγω υπηρεσιών μεταφοράς είναι ο τόπος του λήπτη (μεταφορικής επιχείρησης), δηλαδή το εσωτερικό της χώρας, καθώς πρόκειται για επιχειρήσεις με έδρα την Ελλάδα υποκείμενες στο Φ.Π.Α.,

-τα εκδοθέντα τιμολόγια δεν αφορούν σε υπηρεσίες μεταφοράς και βοηθητικές εργασίες συνδεδεμένες με εξαγωγές αγαθών αλλά σε προμήθειες οι οποίες εμπίπτουν στον γενικό κανόνα του άρθρου 14 2^α του ν.2859/2000 ήτοι δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 24 παρ. 1 περ. ε του Ν. 2859 / 2000....

Η προσφεύγουσα με το συμπληρωματικό της υπόμνημα προσκόμισε το σύνολο των τιμολογίων εκκαθάρισης που εκδίδονται μέσω του συστήματος «.....».....

Τα εν λόγω προσκομισθέντα στοιχεία δεν αποτελούν νέα στοιχεία καθώς ο έλεγχος οδηγήθηκε στα συμπεράσματά του όσον αφορά την προμήθεια αρχικά εξετάζοντας δειγματοληπτικά τιμολόγια Καθώς οι αμφισβητούμενες συναλλαγές ήταν καταχωρημένες στην πίστωση των Λογαριασμών 73

Κατά τα ανωτέρω τα προσκομισθέντα στοιχεία δεν αλλάζουν τα περιστατικά όπως τα έχει εκλάβει ο έλεγχος και δεν διαφοροποιούν την αρχική του θέση σχετικά με υπό κρίση τιμολόγια που αφορούν στην προμήθεια (incentive)... λήπτης της υπηρεσίας θεωρείται η μεταφορική επιχείρηση που αναφέρεται ως πελάτης και όχι ο εξαγωγέας και κατά συνέπεια βάσει των διατάξεων του άρθρου 14 παρ.2 του ΚΩΔΙΚΑ ΦΠΑ τόπος φορολόγίας είναι ο τόπος της έδρας ...του λήπτη δηλαδή το εσωτερικό της χώρας...».

Βάσει των προαναφερθέντων, δεδομένου ότι τα υπό κρίση τιμολόγια αφορούν σε επίσημα φορολογικά στοιχεία τα οποία εκδόθηκαν από την ημεδαπή προσφεύγουσα εταιρεία (εταιρεία διεθνών μεταφορών) ως αμοιβή της (προμήθεια) λόγω συγκεκριμένης παροχής της προς τις αντισυμβαλλόμενες επίσης μεταφορικές εταιρείες που είναι επίσης εγκατεστημένες στην Ελλάδα και δεδομένου ότι δεν αφορούν σε κάθε περίπτωση υπηρεσίες μεταφοράς και βοηθητικές εργασίες άμεσα συνδεδεμένες με τον εξαγωγέα τόπος φορολόγησης αυτών σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ.2 του ν.2859/2000 είναι ο τόπος του λήπτη των υπηρεσιών ως εκ τούτου δεν αποτελούν απαλλασσόμενα του ΦΠΑ έσοδα.

Γ)Ως προς τα τέλη Χαρτοσήμου

Επειδή ως προς τα τέλη χαρτοσήμου αναφέρονται τα εξής:

« **Κ.Ν.Τ.Χ.**

«**Άρθρο 14**

Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 15, το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς.

Άρθρο 15

Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται:

1.α) Πάσα σύμβασις, οιοιδήποτε αντικειμένου, συναπτόμενη είτε απ' ευθείας, είτε δια δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπό αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβασιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε δια δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου...».

«ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΔΑΝΕΙΩΝ ΚΑΙ ΤΟΚΩΝ» (ΕΡΜΗΝΕΥΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΤΕΛΗ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΕΠΙ ΔΑΝΕΙΩΝ ΠΟΥ ΣΥΝΑΠΤΟΝΤΑΙ ΣΤΗΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗ ΚΑΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΤΟΚΩΝ ΠΟΥ ΑΠΟΡΡΕΟΥΝ ΑΠΟ ΤΑ ΔΑΝΕΙΑ ΑΥΤΑ
του κ. Παναγιώτη Θ. Ρέππα, τ. Προϊσταμένου της Δ/σης Φορολογίας Συναλλαγών και του Τμήματος Χαρτοσήμου του Υπουργείου Οικονομικών)

A) Περί δανείων

1. Έννοια δανείου.

Δάνειο είναι η σύμβαση, δυνάμει της οποίας ο ένας από τους συμβαλλόμενους (δανειστής) μεταβιβάζει, κατά κυριότητα, στον άλλο συμβαλλόμενο (οφειλέτη) χρήματα ή άλλα αντικαταστατά πράγματα, τα οποία ο οφειλέτης υποχρεούται να επιστρέψει στον δανειστή στον συμφωνηθέντα τόπο και χρόνο (άρθρα 806-809 Α.Κ.). Η σύμβαση του δανείου είναι σύμβαση τυπική, αιτιώδης, ενοχική και αυστηρά ετεροβαρής.

2. Προϋποθέσεις σύστασης δανείου....

B) Περί τόκων

1. Έννοια τόκου.

Τόκος είναι ποσότητα χρημάτων ή άλλων αντικαταστατών πραγμάτων, την οποία δικαιούται να απαιτήσει ο δανειστής από τον οφειλέτη, ως αντάλλαγμα της στέρησης της απόλαυσης χρημάτων ή ομοίων αντικαταστατών πραγμάτων (κεφάλαιο), για ορισμένο χρόνο, με βάση σταθερό μέτρο (επιτόκιο), που προσδιορίζεται από τον νόμο ή τη δικαιοπραξία. Ο τόκος διακρίνεται, εκτός άλλων, και:

α. Σε τόκο δικαιοπρακτικό (άρθρο 293 παρ. 1 Α.Κ.), δηλαδή σε τόκο, που απορρέει από δικαιοπραξία, όπως λ.χ. από σύμβαση (συμβατικός τόκος) (π.χ. από δάνειο) και

β. Σε τόκο υπερημερίας (άρθρο 293 παρ. 2 Α.Κ.), ήτοι σε τόκο, ο οποίος οφείλεται σε υπερημερία του οφειλέτη χρηματικού μόνο χρέους, δηλαδή σε υπαιτιότητα αυτού, για την μη έγκαιρη καταβολή του χρέους στον δανειστή. Ο τόκος αυτός προϋποθέτει όχληση του οφειλέτη εκ μέρους του δανειστή και πταίσμα του οφειλέτη (Α.Π. 449/1957, Εφ. Αθ. 302/1958).

2. Γνωρίσματα του τόκου.

Αυτά συνοψίζονται στα εξής:

α. Ο τόκος προϋποθέτει κεφάλαιο, δηλαδή, μεγαλύτερη ποσότητα χρημάτων ή άλλων αντικαταστατών πραγμάτων.

β. Ο τόκος, ως μέγεθος (ως ποσότητα) και ως παροχή, είναι ανάλογος και ομοειδής με το κεφάλαιο. Έτσι, αν, για παράδειγμα, το κεφάλαιο συνίσταται σε χρήματα, και οι τόκοι θα συνίστανται επίσης σε χρήματα (Εφ. Κρητ. 76/1973).

γ. Ο τόκος είναι παρεπόμενη υποχρέωση, δηλαδή έχει παρακολουθηματικό χαρακτήρα, επειδή προϋποθέτει την ύπαρξη κυρίας οφειλής. Αν όμως οι τόκοι έχουν γίνει δεδουλευμένοι, τότε η ενοχή εκ τόκων είναι ανεξάρτητη και αυτοτελής και η ικανοποίηση της απαίτησης, για τους τόκους, που έχουν παραχθεί, μπορεί να επιδιωχθεί και με αυτοτελή αγωγή.

Επίσης, αυτοτελώς μπορεί να εκχωρηθεί και η σχετική απαίτηση εκ τόκων (Εφ. Πατρ. 66/1960). Στο σημείο αυτό κρίνεται σκόπιμο να τονισθεί, ότι ο τόκος δεν αποτελεί «παρεπόμενο σύμφωνο», όπως είναι η υποθήκη, το ενέχυρο, η εγγύηση κ.λπ., γιατί τα παρεπόμενα σύμφωνα συνάπτονται προς ασφάλεια

κάποιας κυρίας σύμβασης, εξαρτώμενα αμέσως από την τύχη αυτής, πράγμα που δεν συμβαίνει επί των τόκων, επί των οποίων η ενοχή, όπως προαναφέρθηκε, είναι ανεξάρτητη και αυτοτελής.

II. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΕΛΩΝ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΕΠΙ ΔΑΝΕΙΩΝ ΚΑΙ ΤΟΚΩΝ

A) Επί δανείων

Για την επιβολή τελών χαρτοσήμου επί δανείων εν γένει απαιτείται η συνδρομή των εξής προϋποθέσεων:

α. Η σύμβαση του δανείου να καταρτίζεται εγγράφως. Ως έγγραφο δε θεωρείται και η εγγραφή του δανείου αυτού στα βιβλία του επιτηδευματία οφειλέτη στην Ελλάδα (άρθρο 12 Ν.Δ. 3717/1957, Σ.τ.Ε. 2699/1972, 3013/1984, 1802/1993, 1927/1994 κ.λπ.).

β. Σε περίπτωση που το δάνειο δεν καταρτίσθηκε εγγράφως ή περί του δανείου αυτού δεν έγινε εγγραφή στα βιβλία του επιτηδευματία οφειλέτη στην Ελλάδα, στο οικείο τέλος χαρτοσήμου θα υποβληθεί η, περί του δανείου αυτού, εκδιδόμενη στην Ελλάδα σχετική εξοφλητική απόδειξη, επειδή και η απόδειξη αυτή αποτελεί έγγραφο, κατά την έννοια του νόμου (άρθρα 13 παρ. 1β και 15 παρ. 1β Κ.Τ.Χ., Σ.τ.Ε. 3914/1977).

γ. Εάν η σύμβαση του δανείου καταρτίσθηκε στην αλλοδαπή, αυτή υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου στην Ελλάδα μόνο εφόσον η εν λόγω δανειακή σύμβαση έχει υποχρεώσεις εκτελεστέες στην Ελλάδα. Και υποχρέωση δε εκτελεστέα στην Ελλάδα υπάρχει όταν η καταβολή των χρημάτων (δηλαδή του προϊόντος του δανείου) στον οφειλέτη, εκ μέρους του δανειστή, έγινε στην Ελλάδα (άρθρο 8 παρ. 1 Κ.Τ.Χ., Σ.τ.Ε. 1716/1980, 3270/1981).

B) Επί τόκων

Για την επιβολή τελών χαρτοσήμου επί των απορρεόντων εκ δανείου τόκων, απαιτείται η συνδρομή των εξής προϋποθέσεων:

α. Οι τόκοι να κατέστησαν ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί.

β. Να λαμβάνει χώρα εξόφληση των τόκων (Σ.τ.Ε. 4877/1986), και τούτο γιατί το τέλος χαρτοσήμου επί των συμφωνηθέντων τόκων οφείλεται όχι κατά τον χρόνο σύναψης της δανειακής σύμβασης, αλλά κατά τον χρόνο της εξόφλησης αυτών (Πρβλ. Σ.τ.Ε. 1050/1971, 580/1983, 58/1984, 2394/1984, 848/1984, κ.λπ.). Ως εξόφληση δε των τόκων θεωρείται και η πίστωση αυτών στα βιβλία του επιτηδευματία οφειλέτη στην Ελλάδα (Σ.τ.Ε. 58/1984, 2151/1984, κ.λπ.).

γ. Η εξόφληση των τόκων να γίνεται στην Ελλάδα (Σ.τ.Ε. 2151/1984). Εάν, συνεπώς, η εξόφληση των τόκων γίνεται στην αλλοδαπή, αυτή δεν υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου, έστω και αν περί αυτής έχει γίνει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Ν.Δ. 3717/1957, σχετική εγγραφή στα βιβλία του καταβάλλοντος αυτού οφειλέτη επιτηδευματία στην Ελλάδα (Σ.τ.Ε. 1050/1971, 580/1983, 2151/1984, 974/1986, 1236/1986, 1246/1992, κ.λπ.).».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 1 περ. α' του ν.2859/2000: «αντικείμενο του φόρου είναι η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα.».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 1 του ν. 2859/2000: «Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 1 του ν. 2859/2000: «.....στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η **αντιπαροχή** που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 1 του ν. 2859/2000:

«Απαλλάσσονται από το φόρο:

.....

κγ) η χορήγηση και η διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείριση τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί...».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 63 παρ. 1 του ν. 2859/2000:

«Από την έναρξη ισχύος του Ν.1642/1986, καταργούνται οι διατάξεις:

.....

β) για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 2 του παρόντος νόμου και στα παρεπόμενα τους σύμφωνα...».

Επειδή με πρόσφατη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 2163/2020 & ΣτΕ 2323/2020) κρίθηκε ότι:

«.....7. Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι η χορήγηση έντοκου χρηματικού δανείου περιλαμβάνεται κατ' αρχήν μεταξύ των πράξεων (του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας και της αντίστοιχης διάταξης) του άρθρου 2 του Κώδικα Φ.Π.Α. ως παροχή υπηρεσιών υποκείμενη στον φόρο προσπιθμένης αξίας, πλην απαλλασσόμενη αυτού κατά το άρθρο 22 παρ. 1 περ. κγ'. Ειδικότερα, η χορήγηση έντοκου χρηματικού δανείου ως διάθεση κεφαλαίου σε τρίτον, έναντι του οποίου (κεφαλαίου) καταβάλλεται η δέουσα αμοιβή υπό μορφή τόκων, συνιστά παροχή υπηρεσιών από επαχθή αιτία (πρβλ. ΔΕΚ/ΔΕΕ αποφάσεις της 11-7-1996, Regie Dauphinoise, C-306/94 σκ. 16-17, της 14-11-2000, Floridienne & Berginvest, C-142/99 σκ. 26, της 29-4-2004, EDM, C-77/01 σκ. 65, 69, της 17-10-2019, Paulo Nascimento Consulting, C-692/17 σκ. 38). Περαιτέρω, για να μπορεί η δραστηριότητα διάθεσης κεφαλαίων σε τρίτον να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα, την οποία αφορά το άρθρο 4 παρ. 2 της Έκτης Οδηγίας, συνιστάμενη στην εκμετάλλευση του κεφαλαίου αυτού με σκοπό την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα υπό μορφή τόκων, είναι αναγκαίο η δραστηριότητα αυτή να μην ασκείται ευκαιριακά και μόνο, ούτε να περιορίζεται στη διαχείριση των επενδύσεων, όπως θα το έπραττε ένας ιδιώτης επενδυτής, αλλά να αναπτύσσεται στο πλαίσιο επιχειρηματικού ή εμπορικού στόχου, χαρακτηριζόμενου ιδίως από τη βούληση κερδοφορίας των επενδυθέντων κεφαλαίων. Έτσι, μια επιχείρηση ενεργεί υπό την ιδιότητα του υποκειμένου στον φόρο, όταν χρησιμοποιεί κεφάλαια που αποτελούν μέρος των περιουσιακών

της στοιχείων για να παράσχει υπηρεσίες συνιστώσες οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια των άρθρων 4 παρ. 1 και 2 της Έκτης Οδηγίας, όπως η χορήγηση (από μητρική επιχείρηση) αμειβόμενων δανείων (σε θυγατρική αυτής), ανεξάρτητα από το αν τα δάνεια χορηγούνται ως οικονομική στήριξη ή ως τοποθετήσεις πλεονασμάτων σε ρευστό ή για άλλους λόγους (πρβλ. ΔΕΚ αποφάσεις της 14-11-2000, *Floridienne & Berginvest*, C-142/99 σκ. 27-28, της 29-4-2004, *EDM*, C-77/01 σκ. 67-68). Εξάλλου, όταν πρόκειται για πρόσωπα που υπόκεινται ήδη σε φ.π.α. για τις κύριες οικονομικές δραστηριότητές τους, δεν θα ήταν σύμφωνη με τον σκοπό ιδίως της απλής και όσο το δυνατόν γενικότερης είσπραξης του φόρου προστιθέμενης αξίας η ερμηνεία του άρθρου 4 παρ. 2 της Έκτης Οδηγίας που θα δεχόταν ότι η έννοια «οικονομική δραστηριότητα», η οποία χρησιμοποιείται στη διάταξη αυτή, δεν καλύπτει μια δραστηριότητα που, μολονότι ασκείται μόνο ευκαιριακά, εμπίπτει στον γενικό ορισμό που δίδει στην έννοια αυτή το άρθρο 4 παρ. 1 της Έκτης Οδηγίας και ασκείται από πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο, το οποίο ασκεί επίσης, σε μόνιμη βάση, μια άλλη οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της Έκτης Οδηγίας (πρβλ. ΔΕΕ, απόφαση της 13-6-2013, *Kostov*, C-62/12, σκ. 30, της 17-10-2019, *Paulo Nascimento Consulting*, C-692/17 σκ. 24). Τέλος, πράξεις του άρθρου 2 του Κώδικα Φ.Π.Α. και αντικείμενο του φόρου προστιθέμενης αξίας συνιστούν οι συμβάσεις έντοκων χρηματικών δανείων συλλήβδην και όχι μόνον (κατά τις διευκρινίσεις της εγκυκλίου ΠΟΛ 44/1987 «Εφαρμογή διατάξεων φορολογίας χαρτοσήμου σε διάφορες συμβάσεις, πράξεις, σχέσεις και συναλλαγές μετά την εφαρμογή από 1.1.1987 του φόρου προστιθέμενης αξίας») οι τόκοι (πρβλ. επαγωγική σκέψη 5 των ΣτΕ 3928/1996, 3727/1998), οι οποίοι απορρέουν από αυτές και αποτελούν, όπως προαναφέρεται, την αμοιβή εκείνου που χορηγεί το δάνειο για τη διάθεση του κεφαλαίου σε τρίτον και, ως εκ τούτου, την κατ' άρθρο 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. αντιπαροχή, η οποία λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία. Συνεπώς, το άρθρο 15 παρ. 1 περ. α' του Κ.Ν.Τ.Χ., καθ' ο μέρος επιβάλλει τέλος χαρτοσήμου επί συμβάσεων έντοκων χρηματικών δανείων, καταργήθηκε από 1.1.1987 δυνάμει του άρθρου 57 παρ. 1 του ν. 1642/1986, διότι κατά τη ρητή πρόβλεψη της διάταξης αυτής καταργήθηκαν οι «διατάξεις για την επιβολή τελών χαρτοσήμου στις πράξεις» του άρθρου 2 του τελευταίου νόμου. Η διατύπωση εξάλλου της διάταξης του άρθρου 57 παρ. 1 του ν. 1642/1986 τυγχάνει αδιάσπικτη, ήτοι δεν διακρίνει ούτε μεταξύ πράξης και εσόδων (παρότι η σχετική διάκριση, ειδικώς μάλιστα των συμβάσεων δανείων και των εσόδων αυτών, ήταν γνωστή στον νομοθέτη, όπως προκύπτει από την εισηγητική έκθεση και τις ρυθμίσεις του ν. 1676/1986 «Για τον ορισμό των συντελεστών του φόρου προστιθέμενης αξίας και τη ρύθμιση άλλων θεμάτων», Α' 24/29-12-1986), ούτε μεταξύ έγγραφης κατάρτισης της σύμβασης δανείου και παροχής της υπηρεσίας καθεαυτής. Τα ανωτέρω, δε, ισχύουν ανεξαρτήτως του εάν η εν λόγω (ρητή και αδιάσπικτη) πρόβλεψη εχώρησε πέραν της κατά το άρθρο 33 της Έκτης Οδηγίας απαγόρευσης διατήρησης σε ισχύ από κράτος-μέλος φόρων, δικαιωμάτων και τελών μόνον εφόσον αυτά μπορούν να εξομοιωθούν προς φόρο κύκλου εργασιών, εμφανίζουν δηλαδή, έστω και αν δεν είναι καθ' όλα πανομοιότυποι με αυτόν, τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του Φ.Π.Α. [α] γενική εφαρμογή του Φ.Π.Α. επί των συναλλαγών που αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες, β) καθορισμός του ύψους του αναλόγως του αντιτίμου που εισπράττει ο υποκείμενος στον φόρο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχει, γ) είσπραξη του φόρου σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής, περιλαμβανομένου του σταδίου λιανικής

πώλησης, ανεξαρτήτως του αριθμού των συναλλαγών που έχουν προηγηθεί, δ) έκπτωση από τον φόρο που οφείλει να καταβάλει ο υπόχρεος των ποσών που έχουν καταβληθεί κατά τα προηγούμενα στάδια της διαδικασίας, ώστε σε κάθε συγκεκριμένο στάδιο ο φόρος να εφαρμόζεται επί της αξίας που προστίθεται κατά το στάδιο αυτό, η δε τελική επιβάρυνση να καταλήγει στον καταναλωτή] (πρβλ. ΔΕΚ/ΔΕΕ, αποφάσεις της 17-9-1997, Fadenza Publica, C-130/96, σκ. 13-15, της 3-10-2006, Banca Pololare di Cremona, C-475/03, σκ. 27 επ., της 7-8-2018, Viking Motors κ.λπ., C-475/17, σκ. 37 επ., ΣτΕ Ολομ. 2469-2471/2008 κ.ά.).

.....

9. Επειδή, με την κρινόμενη αίτηση προβάλλεται ότι η αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση έσφαλε κατά την ερμηνεία των άρθρων 2 παρ. 1, 8 παρ. 1, 19 παρ. 1, 22 παρ. 1 περ. κ' και 63 παρ. 1 περ. β του Κώδικα Φ.Π.Α. (και των αντίστοιχων διατάξεων των άρθρων 2 παρ. 1, 6 παρ. 1, 13 παρ. Β περ. δ. υποπερ. 1 της Έκτης Οδηγίας). Υποστηρίζεται ειδικότερα ότι η, όπως εν προκειμένω, χορήγηση έντοκων δανείων από εγκατεστημένο σε άλλο κράτος-μέλος, υποκείμενο σε φ.π.α. πρόσωπο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, σε υποκείμενο στον φόρο εγκατεστημένο στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από τον τυχόν ευκαιριακό χαρακτήρα και τον σκοπό της, αποτελεί παροχή υπηρεσίας από επαχθή αιτία, υπαγόμενη (εξ ου και απαλλασσόμενη του φ.π.α.) ως τέτοια και όχι μόνο ως προς το αντάλλαγμα της (τόκο) στο πεδίο εφαρμογής του φ.π.α. (καίτοι απαλλασσόμενη από αυτόν), και επομένως τα τέλη χαρτοσήμου επί των σχετικών συμβάσεων έχουν καταργηθεί κατ' άρθρο 63 παρ. 1 περ. β του Κώδικα Φ.Π.Α.. Τα ανωτέρω, κατά την αναιρεσεύουσα, δέχθηκε και η αναιρεσιβαλλόμενη, έσφαλε, όμως, στο μέτρο που έκρινε ότι η απαλλαγή της χορήγησης πιστώσεων αφορά στο πρόσωπο που χορηγεί και όχι στο πρόσωπο που λαμβάνει την πίστωση· τούτο, διότι ο φ.π.α. βαρύνει τη συναλλαγή και καταβάλλεται από τον λήπτη της υπηρεσίας και δεν βαρύνει το απλώς υπόχρεο σε απόδοσή του πρόσωπο, οι δε διατάξεις της νομοθεσίας περί φ.π.α. σε περίπτωση συναλλαγής υποκείμενης σε αυτόν εφαρμόζονται για αμφότερα τα συμβαλλόμενα μέρη. Άλλωστε, ακόμη και αν γινόταν δεκτό ότι αυτές δεν εφαρμόζονται για τον δανειζόμενο, η υπαγωγή του δανείου σε τέλη χαρτοσήμου, τα οποία επιβάλλονται στη συναλλαγή και όχι στα πρόσωπα, θα ήταν και πάλι αντίθετη στο άρθρο 63 παρ. 1 του Κώδικα Φ.Π.Α.. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου αυτού διατυπώνεται ο ισχυρισμός ότι η πληττόμενη κρίση της αναιρεσιβαλλόμενης απόφασης είναι αντίθετη προς τις αποφάσεις ΣτΕ 3928/1996, 3929/1996 και 3727/1998, με τις οποίες, κατά την αναιρεσεύουσα, κρίθηκε ότι η παροχή πίστωσης εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του φ.π.α. και, συνεπώς, δεν υπάγεται σε τέλη χαρτοσήμου σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 1642/1986 (ήδη άρθρο 63 Κώδικα Φ.Π.Α.), άλλως ότι επί του πθέμενου με τον λόγο αναιρέσεως νομικού ζητήματος δεν υπάρχει νομολογία. Ο τελευταίος αυτός ισχυρισμός είναι βάσιμος, καθόσον οι προαναφερόμενες αποφάσεις (πλην της ΣτΕ 3929/1996, η οποία αφορά σε όλως διάφορο ζήτημα) έκριναν επί επιβολής τελών χαρτοσήμου κατ' άρθρο 15 παρ. 8 του Κ.Ν.Τ.Χ. σε παροχή πίστωσης σε ανοικτό λογαριασμό και όχι επί επιβολής τελών χαρτοσήμου κατ' άρθρο 15 παρ. 1 περ. α του Κ.Ν.Τ.Χ. σε σύμβαση έντοκου χρηματικού δανείου. Συνεπώς, ο λόγος προβάλλεται παραδεκτώς. Περαιτέρω, η πληττόμενη κρίση του διοικητικού εφετείου δεν είναι νόμιμη, διότι, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στη σκέψη 7, με το άρθρο 57 παρ. 1 του ν. 1642/1986 καταργήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 15 παρ. 1 περ.

α του Κ.Ν.Τ.Χ. κατά το μέρος που επιβάλλουν τέλος χαρτοσήμου επί συμβάσεων έντοκων χρηματικών δανείων, ανεξαρτήτως δε της ορθότητας ή μη της κρίσης της αναιρεσιβαλλομένης (ότι οι κρίσιμες απαλλακτικές διατάξεις αφορούν τα πρόσωπα που χορηγούν και όχι εκείνα που λαμβάνουν τις πιστώσεις, άρα της κρίσης της αναιρεσιβαλλομένης) περί των επωφελούμενων της απαλλαγής προσώπων, τούτο είναι αδιάφορο από την εξεταζόμενη άποψη. Για τον λόγο αυτό, βασίμως προβαλλόμενο, πρέπει να γίνει δεκτή η αίτηση, η έρευνα των λοιπών λόγων της οποίας παρέλκει, και να αναιρεθεί η προσβαλλόμενη απόφαση κατά το μέρος αυτής, με το οποίο απορρίφθηκε η προσφυγή της αναιρεσεύουσας....».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1 περ. α' του ν. 2859/2000 «στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.».

Επειδή, εν προκειμένω από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλε ως όφειλε δήλωση τελών χαρτοσήμου και ΟΓΑ χαρτοσήμου για τους τόκους ύψους 244.900,80 ευρώ που κατάβαλε στο πλαίσιο της από 21.11.2015 σύμβασης δανείου και κατά συνέπεια δεν απέδωσε χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου ίσο με $244.900,80 \times 2,4\% = 5.877,62$ ευρώ. Η καταληκτική ημερομηνία υποβολής των εν λόγω δηλώσεων είναι η 5η ημέρα από τη σχετική εγγραφή στα λογιστικά αρχεία και έχει ως κάτωθι:

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ	ΣΥΝΤ. ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ	ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ	ΚΑΤΑΛΗΚΤΙΚΗ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
31.03.2016	65.05.00001	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΛΟΙΠΩΝ ΒΡΑΧ.	70.484,13	2,40%	1.691,62	05.04.2016
01.07.2016	65.05.00001	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΛΟΙΠΩΝ ΒΡΑΧ.	58.138,89	2,40%	1.395,33	06.07.2016
30.09.2016	65.05.00001	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΛΟΙΠΩΝ ΒΡΑΧ.	58.138,89	2,40%	1.395,33	05.10.2016
31.12.2016	65.05.00001	ΤΟΚΟΙ & ΕΞΟΔΑ ΛΟΙΠΩΝ ΒΡΑΧ.	58.138,89	2,40%	1.395,33	05.01.2017
			244.900,80		5.877,62	

Κ

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται την παράνομη επιβολή τελών χαρτοσήμου επί εντόκου δανείου και επικαλείται την υπ' αριθμ. 2163/2020 απόφαση της Επταμελούς Συνθέσεως του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας με την οποία κρίθηκε ότι η έντοκη χορήγηση χρηματικού δανείου από πρόσωπο υποκείμενο στον Φ.Π.Α. αποτελεί πράξη υπαγομένη στο πεδίο του Φ.Π.Α. και, εν τέλει, απαλλασσόμενη από αυτόν δυνάμει ρητής σχετικής διατάξεως, με αποτέλεσμα να μην δύνανται να επιβληθούν νομίμως επ' αυτής και των τόκων προερχόμενων από αυτή, τέλη χαρτοσήμου. Συνεπώς όπως εσφαλμένως και παρανόμως καταλογίζονται τέλη χαρτοσήμου στους τόκους δανείου, που ελήφθη από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ., καθ' όσον πρόκειται για χορήγηση εντόκου χρηματικού δανείου από πρόσωπο υποκείμενο σε Φ.Π.Α. και, συνακόλουθα, πράξη υπαγομένη στο πεδίο του Φ.Π.Α. και, εν τέλει, απαλλασσόμενη από αυτόν δυνάμει ρητής σχετικής διατάξεως.

Επειδή εν προκειμένω τόσο η προσφεύγουσα ως λήπτρια του δανείου όσο και η δανείστρια εταιρεία και Α.Φ.Μ., σύμφωνα με την πληροφόρηση του ΝΕΟ TAXIS κατά τα έτη 2015 (έτος χορήγησης του δανείου) αποτελούν πρόσωπα υποκείμενα στο ΦΠΑ και

Επειδή από τα ως άνω προκύπτει ότι οι παραδοχές των με αριθμ. 2163/2020 και 2323/2020 αποφάσεων του ΣτΕ ερείδονται επί πραγματικών και νομικών ζητημάτων, τα οποία είναι **όμοια με αυτά της υπό εξέταση περίπτωσης.**

Επειδή περαιτέρω, με το υπ' αριθμ. 2642/2017 πρακτικό ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., το οποίο γνωμοδότησε, στα πλαίσια ερωτήματος που τέθηκε ενώπιόν του, ως προς την έκταση εφαρμογής σχετικής απόφασης της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας, το οποίο έκρινε άλλο νομικό ζήτημα, επισήμανε μεταξύ άλλων, τα εξής: «Είναι αληθές ότι οι αποφάσεις του ΣτΕ, όπως άλλωστε και οι αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων της ουσίας, δεσμεύουν μόνον τους διαδίκους στη δίκη επί της οποίας εκδόθηκαν και προκειμένου επί του Δημοσίου ως διαδίκου, παράγουν υποχρέωση της διοίκησης σε συμμόρφωση έναντι του νικήσαντος διαδίκου [άρθρα 95, παρ. 5 Συντάγματος, 197, 198 ν. 2717/1999 (Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας – Κ.Δ.Δ.), 1 Ν. 3068/2002], χωρίς να υποχρεώνουν τη Διοίκηση σε γενική εφαρμογή τους, τουτέστιν και επί υποθέσεων στις οποίες απαντώνται τα επιλυθέντα ίδια νομικά ζητήματα στο πλαίσιο ερμηνείας και εφαρμογής διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας. Από της άλλης όμως πλευράς, η εκ μέρους των φορολογικών αρχών και, πολύ περισσότερο εκ μέρους της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ), αντιμετώπιση υποθέσεων με ακριβώς όμοια προς τα επιλυθέντα με τις αποφάσεις του ΣτΕ (και μάλιστα της Ολομελείας αυτού) νομικά ζητήματα, κατά τρόπο αντίθετο προς τις αποφάσεις του δικαστηρίου αυτού, δε συνάδει με το κράτος δικαίου και πάντως συνεπάγεται άσκοπη απασχόληση των υπηρεσιακών οργάνων και των δικαστηρίων, τα οποία, έτσι, στερούνται και χρόνου για την ενασχόλησή τους με άλλες σοβαρές υποθέσεις, αφού είναι προφανές ότι, αν οι υποθέσεις αυτές οδηγηθούν ενώπιον των δικαστηρίων, αυτά θα ακολουθήσουν τη νομολογία του ΣτΕ, οπότε η έκβαση των υποθέσεων δεν θα είναι ευνοϊκή για το Δημόσιο και το τελευταίο θα επιβαρυνθεί και με δικαστικά έξοδα».

Επειδή συνεπώς, στη βάση των αρχών της αναλογικότητας και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης των διοικουμένων προς τη Διοίκηση, η υπό κρίση περίπτωση θα πρέπει να αντιμετωπιστεί κατά τρόπο σύμφωνο με τις προαναφερθείσες αποφάσεις του ΣτΕ, ήτοι η σύμβαση χορήγησης έντοκου δανείου όσο και οι υπό κρίση τόκοι που απορρέουν από αυτή δεν υπάγονται σε τέλη χαρτοσήμου αλλά εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ και σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ.1 περ. κγ απαλλάσσονται αυτού.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω με την παρούσα Απόφαση στο φορολογικό έτος 2016 η υποκείμενη αξία σε τέλη χαρτοσήμου περιορίζεται κατά το ποσό των **244.900,80 ευρώ** και επίσης οι διαφορές τελών χαρτοσήμου περιορίζονται κατά το ποσό των **5.877,62 ευρώ**.

Επειδή ως προς τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στις από 24/12/2021 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ, παρακρατούμενων φόρων, τελών χαρτοσήμου της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **04-02-2022** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με διακριτικό τίτλο «.....» με Α.Φ.Μ. ως εξής:

α) την απόρριψη αυτής και την επικύρωση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.:

-Της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015,

-Της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016,

-Της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατουμένου Φόρου για αμοιβές, που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων κ.λπ. φορολογικού έτους 2015,

-Της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατουμένου ή Αποδιδόμενου Φόρου στους Τόκους φορολογικού έτους 2015,

-Της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015,

β) την μερική αποδοχή αυτής και την τροποποίηση των παρακάτω οριστικών πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.:

-Της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2015 - 31.12.2015,

-Της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2016 - 31.12.2016,

-Της υπ' αριθμ. /2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016,

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

Φορολογικό έτος 2015

Φόρος εισοδήματος

Φορολογητέα κέρδη				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	1	2	3	3-1
Καθαρά κέρδη βιβλίων	1.244.086,38	1.244.086,38	1.244.086,38	0,00

Πλέον λογιστικές διαφορές δήλωσης	778.088,84	778.088,84	778.088,84	0,00
Μείον έσοδα από μερίσματα	368.800,00	368.800,00	368.800,00	0,00
Μείον λοιπά έσοδα που αφαιρούνται σε περ. κερδών	33.474,42	33.474,42	33.474,42	0,00
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου		71.847,66	53.400,66	53.400,66
Σύνολο κερδών	1.619.900,80	1.691.748,46	1.673.301,46	53.400,66
Ζημία παρελθουσών χρήσεων				0,00
Φορολογητέα κέρδη	1.619.900,80	1.691.748,46	1.673.301,46	53.400,66

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ ΤΕΛΩΝ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογικά κέρδη	1.619.900,80	1.691.748,46	1.673.301,46	53.400,66
Ζημιά	0,00			
α. Φόρος που αναλογεί 29%	469.771,23	490.607,05	485.257,42	15.486,19
ζ. Υπόλοιπο φορολογικής υποχρέωσης	469.771,23	490.607,05	485.257,42	15.486,19
η. Μείον φόρος προκαταβλήθηκε	251.223,91	251.223,91	251.223,91	0,00
θ. Μείον φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση	2.128,75	2.128,75	2.128,75	0,00
ι. φόρος παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε	476,86	476,86	476,86	
ιζ. Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό				0,00
ιη. Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	215.941,71	236.777,53	231.427,90	15.486,19
ΛΟΙΠΑ ΠΟΣΑ				0,00
ιθ. Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους	467.165,62	467.165,62	467.165,62	0,00
(κ) Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	10.156,28	10.156,28	10.156,28	0,00
(κα) Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	2.031,26	2.031,26	2.031,26	0,00
(κγ) Τέλος επιτηδεύματος άρθρο 31 του ν.3986/2011	5.150,00	5.150,00	5.150,00	0,00
(κδ) άθροισμα	484.503,16	484.503,16	484.503,16	0,00

(κε) Χρεωστικό ποσό	700.444,87	721.280,69	715.931,06	15.486,19
(κστ) Πιστωτικό ποσό				0,00
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	700.444,87	721.280,69	715.931,06	15.486,19
Πιστωτικό ποσό προς επιστροφή		0,00	0,00	0,00
ΠΡΟΣΤΙΜΑ				0,00
(κη) Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης		2.083,58	0,00	0,00
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	700.444,87	723.364,26	715.931,06	15.486,19

Τροποποίηση της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2015 - 31.12.2015

ΦΠΑ

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	245.957,72
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^A του ν.4174/2013	80.445,64
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	326.403,36
Διαφορά φόρου για έκπτωση	17.833,86

-ως η υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2015 - 31.12.2015

Παρακρατούμενος φόρος επί αμοιβών

Διαφορά φόρου	213,61
Πρόστιμο του άρθρου 59 του ν.4174/2013	106,81
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	320,42

-ως η υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατουμένου Φόρου για αμοιβές, που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων κ.λπ. φορολογικού έτους 2015,

Παρακρατούμενος φόρος επί τόκων

Διαφορά φόρου	4.433,33
Πρόσθετος φόρος	2.216,67

Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	6.650,00
-------------------------------------	-----------------

-ως η υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατουμένου ή Αποδιδόμενου Φόρου στους Τόκους φορολογικού έτους 2015,

Τέλη χαρτοσήμου

Διαφορά τελών χαρτοσήμου	643,61
ΟΓΑ χαρτοσήμου	128,73
Πρόστιμο του άρθρου 54 του ν.4174/2013	1.000,00
Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	1.772,34

-ως η υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου 01.01.2015 – 31.12.2015

Φορολογικό έτος 2016

Φόρος εισοδήματος

φορολογητέα κέρδη

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	1	2	3	3-1
Καθαρά κέρδη βιβλίων	1.942.262,94	1.942.262,94	1.942.262,94	0,00
Πλέον λογιστικές διαφορές δήλωσης	1.297.112,28	1.297.112,28	1.297.112,28	0,00
Μείον έσοδα από μερίσματα	470.500,00	470.500,00	470.500,00	0,00
Μείον λοιπά έσοδα που αφαιρούνται σε περ. κερδών	0,00	0,00	0,00	0,00
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	0,00	91.671,30	73.968,61	73.968,61
Σύνολο κερδών	2.768.875,22	2.860.546,52	2.842.843,83	73.968,61
Ζημία παρελθουσών χρήσεων				0,00
Φορολογητέα κέρδη	2.768.875,22	2.860.546,52	2.842.843,83	73.968,61

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ ΤΕΛΩΝ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογικά κέρδη	2.768.875,22	2.860.546,52	2.842.843,83	73.968,61
Ζημία				
α. Φόρος που αναλογεί 29%	802.973,81	829.558,49	824.424,71	21.450,90
ζ. Υπόλοιπο φορολογικής υποχρέωσης	802.973,81	829.558,49	824.424,71	21.450,90
η. Μείον φόρος προκαταβλήθηκε	467.165,62	467.165,62	467.165,62	0,00

θ. Μείον φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση	0,00	0,00	0,00	0,00
ι. φόρος παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε	640,17	640,17	640,17	0,00
ιζ. Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό				0,00
ιη. Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	335.168,02	361.752,70	356.618,92	21.450,90
ΛΟΙΠΑ ΠΟΣΑ				0,00
ιθ. Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους	802.333,64	802.333,64	802.333,64	0,00
(κ) Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων	9.702,57	9.702,57	9.702,57	0,00
(κα) Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου	1.940,51	1.940,51	1.940,51	0,00
(κυ) Τέλος επιτηδεύματος άρθρο 31 του ν.3986/2011	5.450,00	5.450,00	5.450,00	0,00
(κδ) άθροισμα	819.426,72	819.426,72	819.426,72	0,00
(κε) Χρεωστικό ποσό	1.154.594,74	1.181.179,42	1.176.045,64	21.450,90
(κστ) Πιστωτικό ποσό				0,00
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	1.154.594,74	1.181.179,42	1.176.045,64	21.450,90
Πιστωτικό ποσό προς επιστροφή		0,00	0,00	0,00
ΠΡΟΣΤΙΜΑ				0,00
(κη) Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας /μη δήλωσης		2.658,47	0,00	0,00
Τελικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	1.154.594,74	1.183.837,89	1.176.045,64	21.450,90

-Τροποποίηση της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 01.01.2016 – 31.12.2016

ΦΠΑ

Διαφορά φόρου ΦΠΑ	335.524,51
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^Α του ν.4174/2013	167.762,26

Συνολικό καταλογιζόμενο ποσό	503.286,77
Υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση	4,100,12

-ως η υπ' αριθμ./2021 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016

Τέλη χαρτοσήμου

	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	1	2	3	(3)-(1)
Αξία υποκείμενη σε τέλη χαρτοσήμου		257.776,32	12.875,52	12.875,52
Χαρτόσημο		5.207,28	309,26	309,26
Σύνολο χαρτοσήμου		5.207,28	309,26	309,26
ΟΓΑ Χαρτοσήμου		1.041,46	61,85	61,85
Προσαυξήσεις χαρτοσήμου άρθρο 58 ν.4174/2013		2,938,81	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 54		1.000,00	1.000,00	1.000,00
Σύνολο		10.187,55	1.371,12	1.371,12

Τροποποίηση της υπ' αριθμ./2021 Οριστικής Πράξεως Διορθωτικού Προσδιορισμού Τελών Χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου 01.01.2016 - 31.12.2016,

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.