



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

ΤΜΗΜΑ : Α7' Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332240
E-mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 22-12-2023

Αριθμός απόφασης: 1292e

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΑ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 6009),

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της νομικής οντότητας ΝΠΙΔ – συλλόγου με την επωνυμία με δ.τ. και - Α.Φ.Μ.

με έδρα στην επί της οδού, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: 1) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, 2) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, 3) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019 και 4) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ατομικής της νομικής οντότητας ΝΠΙΔ – συλλόγου με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό ύψους **6.837,85 ΕΥΡΩ** [4.025,23 ΕΥΡΩ Φόρος Εισοδήματος, πλέον 800,00 ΕΥΡΩ Τέλος Επιτηδεύματος (άρθρο 31 Ν.3986/2011) πλέον 2.012,62 ΕΥΡΩ Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας]. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη σε **16.771,81 ΕΥΡΩ** (από δηλωθείσες ζημίες ύψους **1.970,60 ΕΥΡΩ**), με αποτέλεσμα να προσδιοριστεί φόρος για καταβολή ύψους **4.025,23 ΕΥΡΩ**.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό ύψους **2.294,21 ΕΥΡΩ** [996,14 ΕΥΡΩ Φόρος Εισοδήματος, πλέον 800,00 ΕΥΡΩ Τέλος Επιτηδεύματος (άρθρο 31 Ν.3986/2011) πλέον 498,07 ΕΥΡΩ Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας]. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος

προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη σε 4.150,58 ΕΥΡΩ (από δηλωθείσες ζημίες ύψους 7.472,91 ΕΥΡΩ), με αποτέλεσμα να προσδιοριστεί φόρος για καταβολή ύψους 996,14 ΕΥΡΩ.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό φόρου για καταβολή ύψους 2.503,00 ΕΥΡΩ (1.668,67 ΕΥΡΩ Χρεωστικό Υπόλοιπο πλέον 834,33 ΕΥΡΩ Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.) και περιορίστηκε το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από 1.596,84 ΕΥΡΩ, βάσει δήλωσης, στο ποσό των 512,24 ΕΥΡΩ, βάσει ελέγχου. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος προσδιόρισε μεγαλύτερη αξία φορολογητέων εκροών κατά 11.471,89 ΕΥΡΩ με αναλογούντα Φ.Π.Α. ύψους 2,753,27.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό φόρου για καταβολή ύψους 4.220,58 ΕΥΡΩ (2.813,72 ΕΥΡΩ Χρεωστικό Υπόλοιπο πλέον 1.406,86 ΕΥΡΩ Πρόστιμο άρθρου 58Α Κ.Φ.Δ.) και περιορίστηκε το υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση από 1.569,05 ΕΥΡΩ, βάσει δήλωσης, στο ποσό των 1.454,48 ΕΥΡΩ, βάσει ελέγχου. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος προσδιόρισε μεγαλύτερη αξία φορολογητέων εκροών κατά 7.682,05 ΕΥΡΩ με αναλογούντα Φ.Π.Α. ύψους 1,843,69 και μεταφορά μικρότερου ποσού πιστωτικού υπολοίπου από την προηγούμενη φορολογική περίοδο.

Ιστορικό

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. πρωτ.: δελτίο προς ενέργεια για εκτέλεση εισαγγελικής παραγγελίας, της εισαγγελίας (αρ. πρωτ. εισερχ. Δ.Ο.Υ.:), με βάση την οποία ζητήθηκε έρευνα της προσφεύγουσας οντότητας, καθώς οι τροποποιητικές δηλώσεις ΦΠΑ ετών 2019, που είχε υποβάλει, οδηγούσαν σε αύξηση του ποσού που δικαιούνταν ως ενίσχυση με τη μορφή της επιστρεπτέας προκαταβολής λόγω COVID -19 και συνεπώς υφίσταντο ενδείξεις τέλεσης του αδικήματος της απάτης σχετικώς με τις επιχορηγήσεις (άρ. 386Β§1 περ. α' ΠΚ). Σε συνέχεια του ανωτέρου εγγράφου εκδόθηκε από τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. η υπ. αριθ. εντολή ελέγχου, η οποία τροποποιήθηκε με την υπ. αριθ. εντολή, λόγω αντικατάστασης του αρμόδιου ελεγκτή και στη συνέχεια με

την υπ. αριθ. λόγω τροποποίησης στα είδη της φορολογίας. Η τελευταία κοινοποιήθηκε στις στη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της προσφεύγουσας.

Παράλληλα, περιήλθαν σε γνώση της Δ.Ο.Υ. τα πορίσματα του ελέγχου που διενήργησε η στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2019 και συγκεκριμένα α) η με ημερομηνία θεώρησης/2022 έκθεση ελέγχου Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), β) η με ημερομηνία θεώρησης/2022 πληροφοριακή Έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2013) και η με ημερομηνία θεώρησης/2022 πληροφοριακή Έκθεση Φ.Π.Α. (Ν.2859/2000).

Τα πορίσματα των προαναφερόμενων εκθέσεων έγιναν πλήρως αποδεκτά από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Κατόπιν των ανωτέρω και μετά από διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων από τους αρμόδιους ελεγκτές της Δ.Ο.Υ., συντάχθηκαν η από/2023 Έκθεση Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και η από/2023 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις για τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Παράνομος ο προσδιορισμός τέλους επιτηδεύματος εκ ποσού 800,00 ΕΥΡΩ που καταλογίστηκε με τις με αριθμό, οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2019 και 2020 καθώς σύμφωνα με σχετική εγκύκλιο του Υπ. Οικονομικών (ΠΟΛ.1075/2017, ΔΕΑΦ 110959/2018) το τέλος επιτηδεύματος δεν επιβάλλεται σε νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που αποτελούν υποκείμενα φόρου με βάση τις διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 45 του Ν.4172/2013.
- 2) Παράνομος ο καταλογισμός διαφοράς φορολογητέων κερδών ύψους 16.771,81 ΕΥΡΩ για το φορολογικό Έτος 2019 και 4.150,58 ΕΥΡΩ για το φορολογικό έτος 2020 τα οποία προήλθαν ως προς τα έσοδα από μη καταχώρηση παραστατικών και ως προς τα έξοδα από μη νόμιμο τρόπο έκπτωσης των δαπανών, είτε χωρίς αιτιολογία, είτε χωρίς το νόμιμο τρόπο πληρωμής είτε με προσωπική (αντί εταιρική) κάρτα του νόμιμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας

Ειδικότερα:

- Τα Τ.Π.Υ. και Τ.Π.Υ. δεν είναι εικονικά, καθώς αφορούσαν προπληρωμή για ταξίδι πελατών τους που είναι που συνεργάζονται με που τους καλύπτουν έξοδα για ταξίδια και συνέδρια και τελικά με τα τιμολόγια αυτά καλύφθηκαν έξοδα ταξιδιού στην που διενεργήθηκε στις/2022.

Ως προς το σκέλος των εξόδων:

- Αναφορικά με το ποσό των 7.186,97 ΕΥΡΩ, για το έτος 2019 και το ποσό των 9.525,75 για το έτος 2020, κακώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις σχετικές δαπάνες ως εκπιπτόμενες καθώς υπάρχουν νόμιμα δικαιολογητικά και εξοφλήθηκαν με πιστωτικές κάρτες του προέδρου. Ειδικά οι δαπάνες του 2020 είναι μικρότερες των 500,00 ΕΥΡΩ.
- Αναφορικά με τις (περ. 2) ποσού 1.756,42 ΕΥΡΩ, περ. 21) ποσών 903,69 και 538,04 ΕΥΡΩ και (περ. 24) ποσού 717,71 ΕΥΡΩ έτους 2019, αλλά και το ποσό των 9.525,75 ΕΥΡΩ έτους 2020 κακώς ο έλεγχος δεν αναγνώρισε τις σχετικές δαπάνες ως εκπιπτόμενες καθώς εξοφλήθηκαν με πιστωτικές κάρτες του προέδρου. Οι προσωπικές κάρτες του νόμιμου εκπροσώπου της προσφεύγουσας (χρεωστικές και πιστωτικές) έχουν ζητηθεί και εκδοθεί από τα αντίστοιχα τραπεζικά ιδρύματα για αποκλειστική εξυπηρέτηση των συναλλαγών της νομικής οντότητας που εκπροσωπεί και όχι για ίδια προσωπική χρήση.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 του Ν.3986/2011 ορίζεται ότι: «1. Οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β΄ ή Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται ως εξής: α) Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε οκτακόσια (800) ευρώ ετησίως. β) Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε χίλια (1.000) ευρώ ετησίως. γ) Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες, σε εξακόσια πενήντα (650) ευρώ ετησίως. δ) Για κάθε υποκατάστημα σε εξακόσια (600) ευρώ ετησίως. Ως υποκατάστημα, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου, νοείται κάθε επαγγελματική εγκατάσταση του επιτηδευματία στην ημεδαπή, εκτός της έδρας της επιχείρησης, στην οποία ενεργείται παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα. Δεν λογίζονται ως υποκαταστήματα, για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος, οι προσωρινοί εκθεσιακοί χώροι και οι πρόσκαιρες επαγγελματικές εγκαταστάσεις, που λειτουργούν για χρονικό διάστημα μέχρι τριάντα (30) ημέρες, οι επαγγελματικές εγκαταστάσεις που στεγάζονται σε διαφορετικούς ορόφους, συνεχόμενους ή μη, του ίδιου κτιριακού συγκροτήματος, οι εγκαταστάσεις τουριστικών καταλυμάτων εντός παραδοσιακών κτισμάτων, σύμφωνα με το π.δ. 33/1979 (Α' 10), που λειτουργούν σε ξεχωριστά κτίρια, αλλά με ενιαία άδεια λειτουργίας, η οποία εντάσσεται ως

ενιαία εγκατάσταση στην ίδια τουριστική μονάδα, καθώς και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις της περίπτωσης δ' της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 3874/2010 (Α' 151), όπως ισχύει. ε) Για τις Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις και τους Συνεταιρισμούς Εργαζομένων, σε πεντακόσια (500) ευρώ ετησίως. Από 1.1.2019 καταργείται η υποχρέωση του προηγούμενου εδαφίου. Ειδικά για τις Αστικές μη Κερδοσκοπικές Εταιρίες της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε., καθώς και για τα φυσικά πρόσωπα που το εισόδημά τους προέρχεται από ατομική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ή ελευθέριο επάγγελμα και έχουν έγγραφη σύμβαση με μέχρι τρία (3) φυσικά ή/ και νομικά πρόσωπα, ή το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) των ακαθάριστων εσόδων τους προέρχεται από ένα (1) φυσικό ή/ και νομικό πρόσωπο, τα ποσά του τέλους επιτηδεύματος, εξακολουθούν να ισχύουν όπως επιβλήθηκαν κατά το οικονομικό έτος 2012. Η περιοχή του Νομού Αττικής λογίζεται ως μια πόλη, καθώς και το Πολεοδομικό Συγκρότημα Θεσσαλονίκης. Από το οικονομικό έτος 2013 και εφεξής, εξαιρούνται από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος τα πρόσωπα που ασκούν ατομική εμπορική επιχείρηση ή ελευθέριο επάγγελμα και παρουσιάζουν αναπηρία ίση ή μεγαλύτερη του ογδόντα τοις εκατό (80%) και 3 3. Εξαιρούνται από τις υποχρεώσεις καταβολής του τέλους, εκτός εάν πρόκειται για τουριστικούς τόπους, οι εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες που ασκούν τη δραστηριότητά τους σε χωριά με πληθυσμό έως πεντακόσιους (500) κατοίκους και σε νησιά κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους. Επίσης εξαιρούνται ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και η ατομική άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος, εφόσον δεν έχουν παρέλθει πέντε (5) έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών, καθώς και οι περιπτώσεις ατομικών επιχειρήσεων εφόσον για τον επιτηδευματία υπολείπονται τρία (3) έτη από το έτος της συνταξιοδότησής του. Ως έτος συνταξιοδότησης νοείται το 65ο έτος της ηλικίας.

Από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής τέλους οι αγρότες μέλη αγροτικών συνεταιρισμών που πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 8 του ν. 4384/2016 (Α' 78), οι αγροτικοί συνεταιρισμοί, οι σχολικοί συνεταιρισμοί του άρθρου 46 του ν. 1566/1985 (Α' 167), οι Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας με τη μορφή Κοινωνικής Συνεταιριστικής Επιχείρησης ή Συνεταιρισμού Εργαζομένων, καθώς και οι επιχειρήσεις ανεξαρτήτως νομικής μορφής που βρίσκονται σε εκκαθάριση, πτώχευση ή αδράνεια. Σε περίπτωση που η αδράνεια δεν καταλαμβάνει ολόκληρο το φορολογικό έτος εφαρμόζεται αναλογικά η παρ. 2.

Ειδικά για τα φορολογικά έτη 2019, 2020, 2021 και 2022 εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής του τέλους επιτηδεύματος οι αγρότες κανονικού καθεστώτος για τους οποίους έχουν παρέλθει τα πρώτα πέντε (5) έτη από την ημερομηνία τήρησης βιβλίων και ένταξής τους στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, καθώς και οι αλιείς της παράκτιας αλιείας, που

εκμεταλλεύονται, είτε ατομικά είτε με τη μορφή συμπλοιοκτησίας ή κοινωνίας αστικού δικαίου αλιευτικά σκάφη μέχρι δώδεκα (12) μέτρα, μεταξύ καθέτων. 3α. Φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, που αυξάνουν κατά τουλάχιστον τρία δωδέκατα (3/12) με σχέση εργασίας πλήρους απασχόλησης σε ένα έτος, σε σχέση με το προηγούμενο έτος, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής του τέλους επιτηδεύματος του ίδιου φορολογικού έτους, υπό την προϋπόθεση ότι τα ακαθάριστα έσοδά τους κατά το φορολογικό έτος για το οποίο χορηγείται η εξαίρεση δεν υπερβαίνουν τα δύο (2) εκατομμύρια ευρώ. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων, κατόπιν εισήγησης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, καθορίζονται: α) ο τρόπος υπολογισμού της αύξησης του μέσου αριθμού εργαζομένων με σχέση εργασίας πλήρους απασχόλησης, β) ο τρόπος και η διαδικασία διακρίβωσης και ελέγχου των προϋποθέσεων για την εξαίρεση από το τέλος επιτηδεύματος, και γ) κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται: α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου, δ) συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών, ε) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στ) κοινοπραξίες, ζ) οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις. Στην περίπτωση των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του άρθρου 47 του παρόντος Κώδικα. Το Κοινό Κεφάλαιο της παρ. 11 του άρθρου 15 του ν. 2469/1997 (Α' 38) εξαιρείται του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων».

Επειδή, σύμφωνα με το «Εγχειρίδιο απαντήσεων στα συνηθέστερα ερωτήματα που αφορούν στο τέλος επιτηδεύματος φυσικών & νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (1η έκδοση / Ιούνιος 2019) της ΑΑΔΕ διευκρινίζεται ότι: «Το τέλος επιτηδεύματος δεν επιβάλλεται στα

νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου), που αποτελούσαν υποκείμενα φόρου με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 (Α' 151) ή αποτελούν υποκείμενα φόρου με βάση τις αντίστοιχες διατάξεις της περίπτ. γ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 (σχετικά είναι τα έγγραφα με αριθ.: α) Δ12Β 1048354 ΕΞ 2014/18.3.2014 του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος - Δ12 της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, β) ΔΕΑΦ Β 1102518 2015/23.7.2015 της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και γ) ΔΕΑΦ 1106959 ΕΞ 2018/11.7.2018 - ΑΔΑ: Ω6ΠΠ46ΜΠ3Ζ-Η22 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., καθώς και η αριθ. ΠΟΛ.1075/2017 - ΑΔΑ: ΩΗ9ΟΗ-46Η εγκύκλιος του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.).

Ειδικότερα, στα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περίπτ. γ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 δεν περιλαμβάνονται περιοριστικά μόνο τα σωματεία ή τα ιδρύματα, αλλά μπορεί να περιλαμβάνονται και λοιπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες ιδιωτικού δικαίου που αποδεδειγμένα επιδιώκουν μη κερδοσκοπικό σκοπό και με την προϋπόθεση ότι δεν εντάσσονται σε κάποια άλλη κατηγορία προσώπων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 (π.χ. αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία).

Επίσης, τέλος επιτηδεύματος δεν επιβάλλεται στους Οργανισμούς Εγγείων Βελτιώσεων - Ο.Ε.Β. (Τοπικοί Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων - Τ.Ο.Ε.Β. και Γενικοί Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων - Γ.Ο.Ε.Β.) και στις Δημοτικές Επιχειρήσεις Ύδρευσης Αποχέτευσης, ως νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (σχετ. η αριθ. ΠΟΛ.1075/2017 εγκύκλιος και το αριθ. ΔΕΑΦ 1106959 ΕΞ 2018 έγγραφο)».

Επειδή, η προσφεύγουσα αποτελεί οντότητα που λειτουργεί με τη μορφή Ν.Π.Ι.Δ. και συγκεκριμένα συλλόγου με την επωνυμία και διακριτικό τίτλο, το καταστατικό του οποίου εγκρίθηκε με την υπ. αρ. απόφαση του Μονομελούς, τροποποιήθηκε με την και έχει καταχωρηθεί στα Βιβλία Σωματείων με αριθμό

Σκοπός του συλλόγου σύμφωνα με το καταστατικό του είναι: α) Η μελέτη, η έρευνα, η προβολή και η διάδοση των ηλεκτρονικών μέσων μαζικής ενημέρωσης και επικοινωνίας σχετικά με την εκπαίδευση, την πληροφόρηση, την απόκτηση γνώσεων και την ψυχαγωγία γενικά β) Η δια των ηλεκτρονικών μέσων μαζικής ενημέρωσης ανάπτυξη και προβολή των ιδεών και των δραστηριοτήτων φοιτητικών συλλόγων και παρατάξεων και άλλων συγγενών συλλόγων και σωματείων και μεμονωμένων φοιτητών, σπουδαστών και μαθητών, γ) Η δια των ηλεκτρονικών μέσων μαζικής ενημέρωσης υπόδειξη και προβολή καταναλωτικών αγαθών και προϊόντων επαγγελματιών και επαγγελματικών δραστηριοτήτων, υπηρεσιών και κάθε είδους παροχών

αμειβόμενων και μη, που έχουν ως καταναλωτικό κοινό και απευθύνονται προς φοιτητές, σπουδαστές μαθητές, γονείς και συγγενείς τους.

Ο σκοπός του Συλλόγου θα επιδιώκεται και θα εξασφαλίζεται (μεταξύ άλλων που αναφέρονται στο καταστατικό): α) Με τη συνεργασία και την προσπάθεια των μελών του για την προώθηση της μελέτης, της έρευνας, της προβολής και της διάδοσης των ηλεκτρονικών μέσων μαζικής ενημέρωσης, β)... ιβ) Διοργάνωση εκδρομών με σκοπό την αναψυχή και την εκπαίδευση των μελών και των φίλων του σωματείου...

Στις η προσφεύγουσα έλαβε από την που καταχωρήθηκε στο Μητρώο Τουριστικών Επιχειρήσεων με αριθμό Στη συνέχεια στις/2017 κατά την ανανέωση του ΜΗ.Τ.Ε. ο αριθμός τροποποιήθηκε σε Στις/2017 εγκρίθηκε η χρησιμοποίηση του διακριτικού τίτλου

Επειδή, η προσφεύγουσα, για την παρακολούθηση των εργασιών της χρησιμοποιεί μηχανογραφικά τηρούμενο απλογραφικό σύστημα του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και όπως προκύπτει από το υποσύστημα μητρώου, η προσφεύγουσα είναι ενταγμένη στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., μεταξύ των άλλων με τους κάτωθι κωδικούς δραστηριότητας: 79121000 Υπηρεσίες γραφείων οργανωμένων ταξιδίων και 73111000 Υπηρεσίες που παρέχονται από διαφημιστικά γραφεία. Επιπρόσθετα, όπως αναφέρεται στην από/22 Πληροφοριακή Έκθεση Φορολογίας Εισοδήματος, της τα πορίσματα της οποίας υιοθετούνται από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ., η προσφεύγουσα πωλούσε εισιτήρια και πακέτα ταξιδίων με σκοπό την επίτευξη κέρδους, συνεπώς ασκούσε επιχειρηματική δραστηριότητα και ως εκ τούτου είναι υποκείμενη σε τέλος επιτηδεύματος. Πέραν τούτου, η ίδια η προσφεύγουσα στις δηλώσεις φορολογίας Εισοδήματος και Ε3 για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020 δήλωσε κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Συνεπώς, ορθώς επιβλήθηκε τέλος επιτηδεύματος.

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Σχετικά με τα εκδοθέντα με αριθμό και Τ.Π.Υ. τα οποία κρίθηκαν εικονικά

Επειδή, με το άρθρο 66 παρ. 5 του Κ.Φ.Δ. δίδεται ο ορισμός του εικονικού φορολογικού στοιχείου και συγκεκριμένα ορίζεται ότι: «Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την

έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται, ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας».

Επειδή, στο Ν.4308/2015 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται: “Άρθρο 5 Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. [...]

Άρθρο 11 Χρόνος έκδοσης τιμολογίου 1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.

δ) Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου της παρ. 3 του άρθρου 10, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο.

ε) Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση.

Άρθρο 15 Αυθεντικότητα του τιμολογίου ... 2. Κάθε οντότητα οφείλει να εφαρμόζει τα κατάλληλα στις περιστάσεις μέτρα διασφάλισης της αυθεντικότητας της προέλευσης, της ακεραιότητας του περιεχομένου και της αναγνωσιμότητας του τιμολογίου. Αυτό μπορεί να επιτυγχάνεται με οποιεσδήποτε δικλίδες της οντότητας δημιουργούν αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία (αλυσίδα) τεκμηρίων που συνδέουν κάθε τιμολόγιο με τη σχετική προμήθεια αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, και αντίστροφα”.

Επειδή όπως έχει γίνει δεκτό στη νομολογία (ΣτΕ 1315/1991, ΣτΕ 3813/1994), δεν υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας στην περίπτωση που συντάχθηκε έκθεση ελέγχου από όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου ΔΟΥ, έστω και αν η έκθεση αυτή συντάχθηκε επί τη βάση άλλης εκθέσεως ελέγχου, η οποία συντάχθηκε από υπάλληλο άλλης αναρμόδιας Δ.Ο.Υ., οι διαπιστώσεις και τα συμπεράσματα του οποίου υιοθετούνται από τον υπάλληλο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. που συνέταξε την έκθεση. Και τούτο, διότι στην περίπτωση αυτή εκχώρησε πάντως η απαιτούμενη εκτίμηση των διαλαμβανόμενων στην άλλη έκθεση από το όργανο της αρμόδιας για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου Δ.Ο.Υ. και συντάχθηκε και σχετική έκθεση, τυχόν δε κατά το περιεχόμενο υπάρχουσες ελλείψεις της εκθέσεως, που συνέταξε το αρμόδιο όργανο, δεν καθιστούν την επ’ αυτής ερειδόμενη πράξη επιβολής φόρου ή προστίμου τυπικώς πλημμελή, αλλά αποτελούν (οι ελλείψεις αυτές) αντικείμενο ουσιαστικής εκτιμήσεως εκ μέρους των Διοικητικών Δικαστηρίων, κατά την έρευνα της συνδρομής των πραγματικών περιστατικών που απαιτούνται για την επιβολή του φόρου ή του προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1.Οι

επιχειρήσεις πρακτορείων ταξιδιών, με τις οποίες εξομοιώνονται και οι οργανωτές τουριστικών περιηγήσεων που ενεργούν στο όνομα τους έναντι των ταξιδιωτών, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς υπολογισμού του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού, εφόσον και κατά το μέρος που για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης χρησιμοποιούν προς άμεση εξυπηρέτηση των ταξιδιωτών παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που παρέχονται από άλλους υποκείμενους στο φόρο. 2.Οι πράξεις που γίνονται για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης θεωρούνται ως ενιαία παροχή υπηρεσίας του πρακτορείου προς τον ταξιδιώτη. Η παροχή αυτή φορολογείται στην Ελλάδα, εφόσον η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του πρακτορείου ή η μόνιμη εγκατάσταση του, από την οποία αυτό ενεργεί για την πραγματοποίηση του ταξιδιού, βρίσκονται στην Ελλάδα και μόνο κατά το μέρος που αναλογεί σε υπηρεσίες που το πρακτορείο αναθέτει σε άλλους υποκείμενους στο φόρο και οι οποίες πραγματοποιούνται από τους τελευταίους στο εσωτερικό της χώρας ή εντός της Κοινότητας. Αντίθετα δεν υπάγεται στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, το μέρος των παρεχομένων υπηρεσιών από το πρακτορείο ταξιδιών που αναλογεί στις πράξεις τις οποίες αυτό αναθέτει σε άλλους υποκείμενους στο φόρο και οι οποίες πραγματοποιούνται από τους τελευταίους εκτός της Κοινότητας. Για τις υπηρεσίες αυτές, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης στ της παραγράφου 1 του άρθρου 24. 3.Ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η μεικτή αμοιβή του πρακτορείου που προκύπτει μετά την αφαίρεση από το συνολικό ποσό που καταβάλλεται από τον πελάτη (χωρίς να συνυπολογίζεται ο φόρος) του κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο από την παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, (μαζί με το φόρο) που γίνονται σ'αυτό από άλλους υποκείμενους στο φόρο για άμεση εξυπηρέτηση του ταξιδιώτη. Στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που αφορούν τις πράξεις για τις οποίες η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται κατά τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, ο φόρος δύναται να ενσωματώνεται στην τιμή. 4.Τα ποσά του φόρου μετά οποία επιβαρύνεται το πρακτορείο από άλλους υποκείμενους στο φόρο για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 δεν εκπίπτονται ούτε επιστρέφονται. 5.Οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται στις αμοιβές των πρακτορείων ταξιδιών, οι οποίες προέρχονται από υπηρεσίες που αυτά παρέχουν αποκλειστικά, ως μεσολαβητές με προμήθεια, καθώς επίσης και από υπηρεσίες μεταφοράς, οι οποίες παρέχονται με μεταφορικά μέσα που εκμεταλλεύεται το ίδιο το πρακτορείο. ...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1226/14-08-2000, με θέμα «Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ στην οργάνωση συνεδρίων από πρακτορεία ταξιδιών», διευκρινίζονται τα ακόλουθα: «Με αφορμή ερωτήματα που υποβλήθηκαν στην Υπηρεσία μας σχετικά με το ανωτέρω θέμα και για την

ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του ΦΠΑ από τις επιχειρήσεις πρακτορείων ταξιδίων που υλοποιούν συνεδριακά ταξιδιωτικά πακέτα, παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινίσεις: 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 35 του Ν.1642/1986, όπως ισχύει, οι επιχειρήσεις πρακτορείων ταξιδίων, με τις οποίες εξομοιώνονται και οι οργανωτές τουριστικών περιηγήσεων που ενεργούν στο όνομά τους έναντι των ταξιδιωτών, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς υπολογισμού του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού, εφόσον και κατά το μέρος που για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης χρησιμοποιούν προς άμεση εξυπηρέτηση των ταξιδιωτών παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που παρέχονται από άλλους υποκείμενους στο φόρο. 2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 του ανωτέρω άρθρου, ορίζεται ότι οι πράξεις που διενεργούνται για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης θεωρούνται ως ενιαία υπηρεσία του πρακτορείου ταξιδίων προς τον πελάτη ταξιδιώτη με τόπο φορολογίας την Ελλάδα, εφόσον η έδρα ή η μόνιμη εγκατάσταση του πρακτορείου βρίσκεται στην Ελλάδα. 3. Στην πράξη, παρατηρείται η περίπτωση ορισμένα πρακτορεία ταξιδίων να οργανώνουν συνέδρια, στα οποία οι συμμετέχοντες έχουν τη δυνατότητα, πέραν της παρακολούθησης του ίδιου του συνεδρίου, να λαμβάνουν και υπηρεσίες πρακτορείου ταξιδίων (όπως π.χ. υπηρεσίες μεταφοράς, διαμονής σε ξενοδοχεία και λοιπά καταλύματα, τροφή, κρουαζιέρες, εκδρομές, ξενάγησης κ.λπ.). Τα συνέδρια αυτά μπορεί να έχουν εμπορικό ή επιστημονικό ή οποιοδήποτε άλλο χαρακτήρα. Το πρακτορείο ταξιδίων εισπράττει από τον συμμετέχοντα στο συνέδριο μία ενιαία τιμή, στην οποία συμπεριλαμβάνεται αφενός το δικαίωμα παρακολούθησης του συνεδρίου και αφετέρου τα έξοδα διαμονής σε ξενοδοχεία, μεταφοράς, σίτισης, διασκέδασης, επίσκεψης στα μουσεία και στους ιστορικούς χώρους κ.λπ. 4. Με βάση τα παραπάνω και για τη διευκόλυνση των επιχειρήσεων που παρέχουν τις παραπάνω υπηρεσίες και για τις ανάγκες εφαρμογής των διατάξεων του Ν.1642/1986, γίνονται δεκτά τα εξής: α) Το πρακτορείο ταξιδίων όταν εισπράττει μία ενιαία τιμή από τον ταξιδιώτη σύνεδρο και έναντι αυτής παρέχει προς αυτόν σύνολο υπηρεσιών, μεταξύ των οποίων και τη συμμετοχή του στο συνέδριο, θεωρείται ότι συνολικά παρέχει πακέτο υπηρεσιών που υπάγεται στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 35 του Ν.1642/1986. β) Το ποσό που καταβάλλει το πρακτορείο ταξιδίων στον φορέα που του επιτρέπει την υλοποίηση του συνεδρίου, λόγω αδυναμίας του ίδιου να ανταποκριθεί στις οργανωτικές ή λοιπές ανάγκες, εισπράττοντας μέρος από το συνολικό εισπραττόμενο ποσό από την όλη οργάνωση του συνεδρίου, ως αμοιβή του για την παραχώρηση του δικαιώματος υλοποίησης και εκμετάλλευσης αυτού, θεωρείται ότι αποτελεί κόστος πακέτου, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 35 του Ν.1642/1986».

Επειδή, στην από/2022 Έκθεση ελέγχου Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) της τεκμηριώνεται πλήρως η εικονικότητα των υπό κρίση φορολογικών στοιχείων καθώς διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

Τα υπό κρίση δύο φορολογικά στοιχεία Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, εκδόσεως της προσφεύγουσας, αναγράφουν ως αιτιολογία **ΤΑΞΙΔΙΩΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ, Συμμετοχή σε συνέδριο** προς την εταιρεία με **Α.Φ.Μ.** Η εξόφληση των δύο παραστατικών πραγματοποιήθηκε με ισόποση μεταφορά στο λογαριασμό που τηρείται στην Τράπεζα την 1/3/2019 και 31/5/2019. Τα ανωτέρω φορολογικά στοιχεία καταχωρήθηκαν στο σκέλος των «εσόδων πακέτων ταξιδίων εντός» κατά τους μήνες Φεβρουάριο και Μάιο. **Η Μικτή αμοιβή των παραπάνω δύο στοιχείων προσδιορίστηκε με μηδενικό κόστος - δηλαδή δεν πραγματοποιήθηκε κανένα έξοδο για την πραγματοποίησή τους** - και καταχωρήθηκε στα τηρούμενα αρχεία με τη μέθοδο της εσωτερικής υφαίρεσης με συντελεστή 24% στις/2019 και ../2019 ποσό ύψους 201,61 αντίστοιχα με αιτιολογία ΠΕΛΑΤΕΣ ΧΟΝΔΡ-..... στη στήλη «Αμοιβές πακέτων εντός Ε.Ε.». Στα φορολογικά στοιχεία δεν γίνεται κάποια αναφορά στα πρόσωπα που θα συμμετέχουν στο συνέδριο, στον τόπο και στο χρόνο πραγματοποίησής του, στο θέμα ή στους διοργανωτές, ενώ στα τηρούμενα αρχεία γίνεται η αναφορά στην αιτιολογία εγγραφής **στο πρόσωπο** Στους ηλεκτρονικούς φακέλους που προσκομίσθηκαν οι οποίοι για τη διασφάλιση των πορισμάτων του ελέγχου κατασχέθηκαν με την με αρ. 65 Έκθεση Κατάσχεσης, δεν επισυνάπτεται συμβόλαιο ή ταξιδιωτική σύμβαση ή επικοινωνία σχετικά με τις παραπάνω συναλλαγές με την λήπτρια εταιρεία (.....). Βάσει των ανωτέρω, δεν αποδεικνύεται να πραγματοποιήθηκε κανένα έξοδο για λογαριασμό συμμετέχοντα σε συνέδριο. Τα με αριθμό και Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών που εκδόθηκαν για την παροχή ταξιδιωτικών υπηρεσιών –συμμετοχή σε συνέδριο, με αξία 250,00 € αντίστοιχα, εκδόθηκαν για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της και ορθώς κρίθηκαν από τον έλεγχο εικονικά, όπως ορίζεται στις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Δ.. Ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα φορολογικά αυτά στοιχεία εκδόθηκαν για λογαριασμό του κυρίου και της κυρίας για ένα ταξίδι που τελικά δεν έγινε και τελικά χρησιμοποιήθηκαν κατά ένα μέρος για ένα ταξίδι που έγινε στις/2022 στην και κατά ένα μέρος (160,00 ΕΥΡΩ) θα χρησιμοποιηθούν για ένα ταξίδι που θα γίνει στο μέλλον είναι παντελώς έωλος καθώς, προς απόδειξη των ισχυρισμών της προσκομίστηκαν το υπ. αριθ. αξίας 1.060,00 ΕΥΡΩ για ένα ταξίδι που έγινε στην, από το ζεύγος, που αφενός σύμφωνα με την προσφεύγουσα για την εξόφληση του δεν έγινε χρήση των 1000,00 ΕΥΡΩ (500,00 Χ2), αρά δεν σχετίζεται με την υπό εξέταση περίπτωση και αφετέρου σύμφωνα με την προαναφερόμενη

έκθεση ελέγχου, στα τηρούμενα αρχεία γίνεται η αναφορά στην αιτιολογία εγγραφής στο πρόσωπο

Αναφορικά με το ποσό των 7.186,97 ΕΥΡΩ, για το έτος 2019 και το ποσό των 9.525,75 για το έτος 2020

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. 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. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των περ. 1, 2, 3, 4, και 5 του άρθρου 8 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: 1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας. 2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό. 3. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο. 4. Ο όρος «τιμολόγιο» μπορεί να υποκαθίσταται αναλόγως των καθιερωμένων

πρακτικών σε διάφορους κλάδους της οικονομίας. 5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτο-τιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. 1 του άρθρου 9 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών. ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες. στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο. ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας. θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται. ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται. ια) Τον όρο «Αυτο-τιμολόγηση», όταν το τιμολόγιο εκδίδεται από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών. ιβ) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (ν. 2859/2000) ή η διάταξη της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ ή άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτόν. ιγ) Όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του Φ.Π.Α., η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση». ιδ) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία περί Φ.Π.Α., βάσει της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ. ιε) Όταν εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδίων, η

αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου – Ταξιδιωτικά πρακτορεία». ιστ) Ο όρος «Καθεστώς περιθωρίου – Μεταχειρισμένα αγαθά» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας», όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των μεταχειρισμένων αγαθών και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, αντίστοιχα. ιζ) Όταν ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια της ισχύουσας νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. και της σχετικής Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, τα πλήρη στοιχεία του εν λόγω προσώπου, καθώς και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) αυτού».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. 1 του άρθρου 10 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Επιτρέπεται η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου σε κάθε μία από τις παρακάτω δύο περιπτώσεις: α) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν υπερβαίνει το ποσό των 100 ευρώ, ή β) όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο της παρ. 3 του άρθρου 8. 2. Το απλοποιημένο τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. β) Προσδιορισμό της οντότητας που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες. γ) Τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται. δ) Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του. ε) Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 8, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται. 3. Επιτρέπεται η έκδοση συγκεντρωτικού τιμολογίου το οποίο αναφέρεται σε διαφορετικές παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών. Το συγκεντρωτικό τιμολόγιο περιλαμβάνει τις ίδιες πληροφορίες όπως το τιμολόγιο ή το απλοποιημένο τιμολόγιο, κατά περίπτωση».

Επειδή, σύμφωνα στο άρθρο 8 παρ. 2.1 της ΠΟΛ.1003/2014 διευκρινίζεται ότι: «8.2.1 Η απαιτούμενη αποδοχή (παράγραφος 2) του τιμολογίου πώλησης (ή εγγραφου που εξομοιώνεται με τιμολόγιο) εκ μέρους του παραλήπτη των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση μπορεί να διενεργείται με κάθε πρόσφορο τρόπο, έγγραφο ή ηλεκτρονικό. Ενδεικτικά, η εξόφληση του τιμολογίου θεωρείται ως έμμεση αποδοχή αυτού».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1055/2016, με θέμα: «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 σε περίπτωση εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών και πιστωτών από τρίτους» διευκρινίζεται ότι: «Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν τεθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του

ν.4172/2013, με τις οποίες καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν εκπίπτει 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 (περ. β'). 2. Με την ΠΟΛ.1216/1.10.2014 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι ως άνω διατάξεις, διευκρινίσθηκε, ότι για την εφαρμογή της περίπτωσης β' του άρθρου αυτού, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου. Επίσης, διευκρινίσθηκε ότι ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρίας που πραγματοποιεί την πληρωμή, η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων. 4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος). 5. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή – πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, κατ' εντολή της επιχείρησης, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο. Ομοίως, σε περίπτωση που, με βάση τα ανωτέρω, η εξόφληση γίνεται, κατ' εντολή της επιχείρησης, από τρίτο, πελάτη της, προς απόσβεση δικής του υποχρέωσης από αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από την επιχείρηση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του τρίτου με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις και εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις

που τίθενται για την εκπαισιμότητα των δαπανών με τις διατάξεις του ν.4172/2013, παρόλο που ο τραπεζικός λογαριασμός στον οποίο κατατέθηκαν τα μετρητά ή μεταφέρθηκαν τα σχετικά εμβάσματα δεν ανήκει σε πρόσωπο έναντι του οποίου υφίστατο και η σχετική υποχρέωση. 6. Τέλος, διευκρινίζεται ότι για την εξασφάλιση του δικαιώματος έκπτωσης μιας δαπάνης, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, η καταβολή μπορεί να γίνεται και σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή σε αλλοδαπή τράπεζα, του νόμου μη διακρίνοντος».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, προκειμένου να δικαιολογηθεί η καταχώρηση δαπανών ύψους 7.186,97 ΕΥΡΩ για το έτος 2019 και η καταχώρηση δαπανών ύψους 9.525,75 ΕΥΡΩ για το έτος 2020 ως δικαιολογητικά δεν προσκομίστηκαν φορολογικά στοιχεία πώλησης (Τιμολόγια) εκδόσεως από τις αεροπορικές εταιρίες στις οποίες να αναφέρεται η προσφεύγουσα ως πελάτης ή άλλο κατάλληλο δικαιολογητικό (άρθρο 22 παρ. γ' του Ν.4172/2013) παρά μόνο έντυπα Ηλεκτρονικής Κράτησης διαφόρων πτήσεων διαφόρων ανθρώπων, τα οποία φαίνεται να έχουν εξοφληθεί με πιστωτική κάρτα. Τα έντυπα αυτά ηλεκτρονικής κράτησης δε φέρουν πολλά από τα στοιχεία που υποχρεωτικά πρέπει να φέρει ένα τιμολόγιο όπως α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών και ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες. Πέραν τούτου, δεν μπορούμε να θεωρήσουμε ότι τα ανωτέρω έγγραφα, στα οποία πουθενά δεν αναφέρεται η επωνυμία και το ΑΦΜ της προσφεύγουσας ως πελάτη, θα μπορούσαν να εξομοιωθούν με Τιμολόγια Πώλησης (ΠΟΛ.1003/2014), διότι έγινε έμμεση αποδοχή αυτών ως φορολογικά στοιχεία από αυτήν με την εξόφληση τους, καθώς η εξόφλησή τους δεν έγινε από την προσφεύγουσα αλλά από ένα τρίτο πρόσωπο τον, ο οποίος είναι μεν εκπρόσωπος της προσφεύγουσας, αλλά η εξόφληση διενεργήθηκε με την προσωπική του πιστωτική κάρτα.

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι πρέπει να γίνουν αποδεκτές οι υπό εξέταση δαπάνες καθώς έχουν εξοφληθεί έστω και από έναν τρίτο, δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός καθώς αφενός διότι δεν υπάρχουν φορολογικά στοιχεία πώλησης που να αναφέρουν την προσφεύγουσα ως πελάτη και αφετέρου δεν επιδείχθηκε ισόποση υποχρέωση του προς την προσφεύγουσα, ούτε μια εύλογη αιτιολογία για την οποία να δικαιολογείται η εξόφληση

τόσο πολλών δαπανών από ένα τρίτο πρόσωπο (ΠΟΛ.1055/2016). Η δε αιτιολογία που επικαλέστηκε ο ότι οι τράπεζες δεν εξέδιδαν εταιρικές πιστωτικές κάρτες δε δικαιολογείται γιατί ενώ η προσφεύγουσα διέθετε τραπεζικούς λογαριασμούς δεν εξοφλούσε τυχόν εισιτήρια που αγόραζε για πελάτες με τραπεζικά εμβάσματα.

Αναφορικά με τις (περ. 2) ποσού 1.756,42 ΕΥΡΩ, περ. 21) ποσών 903,69 και 538,04 ΕΥΡΩ και (περ. 24) ποσού 717,71 ΕΥΡΩ έτους 2019 αλλά και το ποσό των 9.525,75 ΕΥΡΩ έτους 2020

Επειδή, αναφορικά με τις (περ. 2) ποσού 1.756,42 ΕΥΡΩ, περ. 21) ποσών 903,69 και 538,04 ΕΥΡΩ και (περ. 24) ποσού 717,71 ΕΥΡΩ έτους 2019 τα έξοδα αυτά εξοφλήθηκαν μέσω τραπεζικής κάρτας ενός τρίτου προσώπου του, ο οποίος δεν είχε ισόποση υποχρέωση προς την προσφεύγουσα ούτε μια εύλογη αιτιολογία για την οποία να δικαιολογείται η εξόφληση τόσο πολλών δαπανών από ένα τρίτο πρόσωπο, ιδιαίτερα στην περίπτωση μας που η προσφεύγουσα είναι ένα Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και δεν επιτρέπεται εξ αυτού του λόγου η διανομή κερδών. Επιπροσθέτως, αναφορικά με τις δαπάνες της περ. 2, για τις δύο πρώτες δαπάνες δεν υπάρχουν φορολογικά στοιχεία, που να δικαιολογούν τις δαπάνες. Για τις δαπάνες ύψους 9.525,75 ΕΥΡΩ έτους 2020 έχουμε λάβει θέση ανωτέρω.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της νομικής οντότητας ΝΠΙΔ – συλλόγου με την επωνυμία με δ.τ. και - Α.Φ.Μ. και την επικύρωση 1) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, 2) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, 3) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019 και 4) της υπ. αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Η οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας διαμορφώνεται ως εξής:

Με τη με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική Περίοδος 01/01/2019 – 31/12/2019	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη		16.771,81	16.771,81	16.771,81
ή ζημία	1.970,60			1.970,60
Φόρος Χρεωστικό ποσό		4.025,23	4.025,23	4.025,23
Τέλος επιτηδεύματος		800,00	800,00	800,00
Πρόστιμο φόρου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ.		2.012,62	2.012,62	2.012,62
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή		6.837,85	6.837,85	6.837,85

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

Με τη με αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική Περίοδος 01/01/2020 – 31/12/2020	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη		4.150,58	4.150,58	4.150,58
ή ζημία	7.472,91			7.472,91
Φόρος Χρεωστικό ποσό		996,14	996,14	996,14
Τέλος επιτηδεύματος		800,00	800,00	800,00
Πρόστιμο φόρου άρθ. 58 Κ.Φ.Δ.		498,07	498,07	498,07
Σύνολο φόρων τελών και εισφορών για καταβολή		2.294,21	2.294,21	2.294,21

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική Περίοδος 01/01/2019 - 31/12/2019	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	34.500,43	45.972,32	45.972,32	11.471,89
Αξία φορολογητέων εισροών	11.557,73	11.557,73	11.557,73	
Φόρος εκροών	8.280,09	11.033,36	11.033,36	2.753,27
Υπόλοιπο φόρου εισροών	9.876,93	9.876,93	9.876,93	
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.596,84	512,24	512,24	1.084,60
Χρεωστικό υπόλοιπο		1.668,67	1.668,67	1.668,67
Πρόστιμο άρθρου 58/ 58 ^A Κ.Φ.Δ.		834,33	834,33	834,33
Σύνολο φόρου για καταβολή		2.503,00	2.503,00	2.503,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.596,84	512,24	512,24	1.084,60

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογική Περίοδος 01/01/2020 - 31/12/2020	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφορά
Αξία φορολογητέων εκροών	8.668,21	16.350,26	16.350,26	7.682,05
Αξία φορολογητέων εισροών	2.890,32	2.890,32	2.890,32	
Φόρος εκροών	2.080,37	3.924,06	3.924,06	1.843,69
Υπόλοιπο φόρου εισροών	3.649,42	2.564,82	2.564,82	1.084,60
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.569,05	1.454,48	1.454,48	114,57
Χρεωστικό υπόλοιπο		2.813,72	2.813,72	2.813,72
Πρόστιμο άρθρου 58/ 58 ^A Κ.Φ.Δ.		1.406,86	1.406,86	1.406,86
Σύνολο φόρου για καταβολή		4.220,58	4.220,58	4.220,58
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.569,05	1.454,48	1.454,48	114,57

Επί του οφειλόμενου φόρου κλπ θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

α/α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.