



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604536

Καλλιθέα, 19-04-2021

Αριθμός απόφασης: 1310

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
- δ. του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4648/2020 (ΦΕΚ Α' 86) και της Α 1049/2021 Απόφασης με θέμα «Παράταση των προθεσμιών της παρ. 4 του άρθρου έκτου της από 30.03.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (Α' 75) ως προς την άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής και αιτήματος αναστολής καθώς και την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του άρθρου 63 ν. 4174/2013» του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 984/τ. Β/12.03.2021).

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

3. 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».

4. Τη με αριθμό πρωτοκόλλου/16-09-2020 ενδικοφανή προσφυγή του του, με ΑΦΜ, με έδρα ατομικής επιχείρησης στο επί της οδού, αρ., κατά α) της με αριθ. πρωτ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 54 του ν. 4174/2013 για το φορολογικό έτος 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, β) της με αριθ. πρωτ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου

Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου και γ) της με αριθ. πρωτ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 - 31/12/2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. α) Τη με αριθ. πρωτ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 54 του ν. 4174/2013 για το φορολογικό έτος 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, β) τη με αριθ. πρωτ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου και γ) τη με αριθ. πρωτ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 - 31/12/2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **16-09-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

α) Με τη με αριθ. πρωτ./2020 **Πράξη Επιβολής Προστίμου αρ. 54 του ν.4174/2013** για το φορολογικό έτος 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο συνολικού ποσού **30.000,00€** επειδή διαπιστώθηκε ότι δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών ή άλλα στοιχεία, που επέχουν θέση φορολογικών στοιχείων ή άλλων φορολογικών στοιχείων για παρασχεθείσες υπηρεσίες ταξιδιωτικού πρακτορείου, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), ως κάτωθι:

- Σε χίλιες εξακόσιες επτά (1607) περιπτώσεις για παρασχεθείσες υπηρεσίες πώλησης αεροπορικών εισιτηρίων (..... &), όπως προέκυψαν από τις τραπεζικές καταθέσεις,
- Σε διακόσες είκοσι εννέα (229) ονομαστικές περιπτώσεις για παρασχεθείσες υπηρεσίες πώλησης αεροπορικών/Ακτοπλοϊκών εισιτηρίων ταξιδιωτικού πρακτορείου, όπως προέκυψαν από τις τραπεζικές καταθέσεις,
- Σε τρεις (3) περιπτώσεις για παρασχεθείσες υπηρεσίες πώλησης ταξιδιωτικών πακέτων (εκδρομές), όπως προέκυψε από τα προσκομισθέντα στοιχεία.

Η ως άνω παράβαση επισύρει την επιβολή της προβλεπόμενης από της παρ. 1θ' και 2γ' του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 κύρωσης, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β) Με τη με αριθ. πρωτ./2020 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού**

Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος 2.002,95€, πλέον πρόσθετος φόρος/πρόστιμο ύψους 1.001,48€, ήτοι συνολικό ποσό **3.004,43€**.

γ) Με τη με αριθ. πρωτ./2020 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού** Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 - 31/12/2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, πρόέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος μείωση πιστωτικού υπολοίπου ύψους 249,86€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για έκπτωση **249,86€**.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της από 20-07-2020 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012), της από 20-07-2020 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος Εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4172/2013 και της από 20-07-2020 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. Εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2859/2000 της ελέγκτριας της Δ.Ο.Υ Ρεθύμνου

Πιο συγκεκριμένα, ύστερα από την έκδοση της με αριθ./2019 Εντολής Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου διενεργήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος με κύρια δραστηριότητα τις **Δραστηριότητες ταξιδιωτικών πρακτορείων** για το διάστημα από 01/01/2013 έως 31/12/2014. Ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε για κάθε φορολογικό έτος ξεχωριστά λόγω της επικείμενης παραγραφής του έτους 2013 αλλά και του μεγάλου όγκου συναλλαγών. Για το φορολογικό έτος 2013, ο προσφεύγων δεν άσκησε ενδικοφανή προσφυγή.

Ο έλεγχος απέκτησε πρόσβαση στη βάση δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας και του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών, λαμβάνοντας υπόψη τις οδηγίες των α) ΠΟΛ.1258/5.12.2013 (Ρύθμιση οργανωτικών και τεχνικών θεμάτων λειτουργίας του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών) και β) ΠΟΛ.1202/10.9.2015 (Επέκταση και Τροποποίηση της λειτουργίας του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών), και σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ατομικής του επιχείρησης και τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, επεξεργάστηκε τα στοιχεία για τη διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 παρ. 3 του ν. 2238/1994 και 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013.

Από την αναλυτική επεξεργασία της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, τη σύγκριση με τα συνολικά εισοδήματά του για το φορολογικό έτος 2014, τις έγγραφες απόψεις του και τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αξίας για το φορολογικό έτος 2014, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ν. 4308/2014 και του ν.4172/2013, ο έλεγχος κοινοποίησε στον προσφεύγοντα α) το με αριθ./...../2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Μερικού Ελέγχου άρθρου 28 Ν.4174/13, το οποίο περιελάμβανε όλες τις μη

αιτιολογημένες πιστώσεις και τις διαπιστώσεις ελέγχου και με το οποίο εκλήθη όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή του να διατυπώσει εγγράφως τεκμηριώνοντας τις απόψεις του σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου, β) τον με αριθμό/...../..... προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου Φ.Π.Α. έτους 2014, γ) τον με αριθμό/...../..... προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και δ) το με αριθμό/...../..... προσωρινό προσδιορισμό προστίμου του άρθρου 54 ν.4174/2013. Επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων ο προσφεύγων κατέθεσε το με αριθ. πρωτ./2020 υπόμνημα.

Πιο συγκεκριμένα, μετά από αναλυτική επεξεργασία των στοιχείων που είχε στη διάθεσή του, ο έλεγχος κατέληξε στα ακόλουθα συμπεράσματα:

- **1) Μη έκδοση σε διακόσιες δεκατέσσερις (214) και ανακριβή έκδοση σε δεκαπέντε (15) περιπτώσεις** φορολογικών στοιχείων για υπηρεσίες πώλησης αεροπορικών/ακτοπλοϊκών εισιτηρίων, όπως προέκυψαν από τις ονομαστικές καταθέσεις που εντοπίστηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς χωρίς να έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 41.287,63 €. Συγκεκριμένα, ο έλεγχος, κατόπιν αντιπαραβολής με τα προσκομισθέντα στοιχεία και βιβλία, διαπίστωσε ότι στο όνομα συγκεκριμένων καταθετών για συγκεκριμένα ποσά με συγκεκριμένες ημερομηνίες κατάθεσης δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία.
- **2) Μη έκδοση σε χίλιες εξακόσιες επτά (1.607) περιπτώσεις** για πωληθέντα αεροπορικά εισιτήρια συνολικής αξίας 152.032,21€, βάσει των πληρωμών εισιτηρίων που είχε πραγματοποιήσει μέσω του τραπεζικού συστήματος στις αεροπορικές εταιρείες και χωρίς να έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, όπως προβλεπόταν βάσει των φορολογικών διατάξεων που μνημονεύονται στην ενότητα ισχύουσες διατάξεις και της απόφασης 1020988/135/0015/14.7.2008 Από τον έλεγχο των προσκομισθέντων στοιχείων - εγγράφων δεν εντοπίστηκαν συμβάσεις με τις συγκεκριμένες αεροπορικές εταιρείες, ούτε εκκαθαρίσεις, ούτε να έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία ΑΠΕ, ΑΠΥ ή ΤΠΥ.
- **3) Μη έκδοση τριών (3) φορολογικών στοιχείων σε τρεις περιπτώσεις** για πώληση πακέτων/εκδρομών συνολικής αξίας 1.160,29€. Βάση των προσκομισθέντων παραστατικών από τον προμηθευτή σας με διακριτικό τίτλο (Α.Φ.Μ.) σε συνδυασμό με τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία.

Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη το σύνολο των δηλωθέντων εισοδημάτων του έχει διέλθει από τους τηρούμενους τραπεζικούς λογαριασμούς και αφετέρου ότι ο χρόνος απόκτησης του εισοδήματος είναι ο χρόνος διενέργειας των συναλλαγών (π.χ. κατάθεση, εξόφληση δαπανών), προσδιόρισε την Αποκρυσταλλισμένη Φορολογητέα Ύλη για το έτος 2014, την οποία διαχώρισε σε:

- Προσαύξηση Εισοδήματος από χρήματα που προέρχονται από έσοδα που προκύπτουν από

μη έκδοση φορολογικών στοιχείων που σχετίζονται με την επαγγελματική του δραστηριότητα και θα φορολογηθεί ως εισόδημα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21§1 του ν. 4172/2013 και

- Προσαύξηση Εισοδήματος από μεταφορές/εμβάσματα άγνωστης πηγή προέλευσης και η οποία φορολογείται ως κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Φορολογικό έτος	2014
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΣΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟΥΣ ΛΟΓ/ΜΟΥΣ	3.308.243,27 €
Δάνεια, Επιδοτήσεις (προγράμματα), Αντιλογισμούς Τραπεζών, συμψηφιστικές κινήσεις, μεταφορές χρημάτων μεταξύ των λογαριασμών, τόκοι, POS	2.120.527,31 €
Σύνολο Πρωτογενών Καταθέσεων που ζητήθηκαν με το Αίτημα Παροχής Πληροφοριών	1.187.715,96 €
Ποσά που αιτιολογήθηκαν βάση υπομνημάτων και ενεργειών ελέγχου	257.777,32 €
ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΩΤΟΓΕΝΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ ΜΕΤΑ ΤΙΣ ΠΑΡΑΔΟΧΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	929.938,64 €
Συνολικό εισόδημα προς σύγκριση ελεγχόμενου έτους 2014 Σημείωση: Από το συνολικό διαθέσιμο εισόδημα 1.729.350,20€ προς σύγκριση, θα <u>αφαιρεθούν</u> τα κάτωθι που έχουν ήδη ταυτοποιηθεί/δικαιολογηθεί σε προηγούμενο στάδιο από ενέργειες του ελέγχου και από τα έγγραφα υπομνήματα σας: 1. Έσοδα από POS : 274.168,59 2. Worldbridge : 7.900 3. Καταθέσεις συναλλάγματος: 264.000 4. Μεταφορές/εμβάσματα από τρίτους & ονομαστικές Καταθέσεις: 103.923,04* 5. Καταθέσεις μετρητών που δικαιολογήθηκαν με δάνειο: 98.370,00	983.988,57€
Συνολική Αποκρυβείσα Ύλη (η οποία αναλύεται ως εξής:)	
Προσαύξηση εισοδήματος από καταθέσεις μετρητών που πραγματοποιήσατε ο ίδιος ο ελεγχόμενος και δεν προκύπτει η πηγή προέλευσης τους	0€
Προσαύξηση περιουσίας από Μεταφορές/εμβάσματα (χωρίς καταθέτη ή πηγή ή αιτία προέλευσης)	7.496,00€
Έσοδα που προκύπτουν από παραβάσεις μη έκδοσης φορολογ. στοιχείων για παροχή υπηρεσιών πώλησης πακέτων/εκδρομών, αεροπορικών εισιτηρίων και για ονομαστικές καταθέσεις	9.306,21€

Κατόπιν τούτου, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη το Υπόμνημα του προσφεύγοντος με τα συνημμένα δικαιολογητικά και αφού επανεξέτασε τις τραπεζικές κινήσεις σε αντιπαραβολή με τα υποβληθέντα στοιχεία, προσδιόρισε την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ως κάτωθι:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΈΤΟΣ 2014

Προσαύξηση εισοδήματος από διαφορές μη έκδοσης ΑΠΥ για παροχή υπηρεσιών πώλησης πακέτων (έσοδα από πακέτα και προμήθειες επί αυτών)	1.041,31€
Προσαύξηση εισοδήματος από διαφορές που προέρχονται από μεταφορές / εμβάσματα από τρίτους	7.496,00€
Προσαύξηση εισοδήματος από μη δηλωθείσες προμήθειες που προέρχονται από ονομαστικές καταθέσεις που δεν έχουν εκδοθεί ΑΠΕ – ΑΠΥ παραστατικά	2.183,61€
Προσαύξηση εισοδήματος από διαφορές μη έκδοσης ΑΠΕ και ΑΠΥ για πώληση αεροπορικών εισιτηρίων (προμήθειες και)	6.081,29€
ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ	16.802,21 €

Ο έλεγχος σημειώνει ότι κατά την εκκαθάριση στη φορολογία εισοδήματος για το έτος 2014, δε λήφθηκε υπόψη η ανάλωση κεφαλαίου ποσού 7.931,16€ που είχε συμπεριλάβει στη δήλωση εισοδήματος για το υπό κρίση έτος ούτε η ζημία επιχείρησης προηγούμενων ετών ποσού 13.967,79€ διότι, σύμφωνα με την από 20-12-2019 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, όλο το διαθέσιμο κεφάλαιο που είχε σχηματιστεί μέχρι 31-12-2013 έχει αναλωθεί για τη δικαιολόγηση πρωτογενών καταθέσεων και συνεπώς δεν απέμεινε ποσό για μεταφορά στην επόμενη χρήση.

Επιπρόσθετα, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι προβλέπονταν συντελεστές ΦΠΑ για την παροχή υπηρεσιών ταξιδιωτικού πρακτορείου 23% για το χρονικό διάστημα από 01/01/2014 έως 31/12/2014 διενεργήθηκε αντιπαραβολικός έλεγχος μεταξύ των φορολογητέων εκροών και του αναλογούντος ΦΠΑ βάσει των περιοδικών δηλώσεων που είχαν υποβληθεί, των φορολογητέων εκροών και του αναλογούντος ΦΠΑ όπως προέκυψαν κατόπιν ελέγχου, ως κάτωθι:

- Όσον αφορά τις ονομαστικές καταθέσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος για τα ακτοπλοϊκά εισιτήρια προέκυψε Φ.Π.Α. επί της προμήθειας ποσού **232,71€**, όπως υπολογίστηκε από τον έλεγχο επειδή ο κύριος όγκος του τζίρου του αφορά δρομολόγια του εσωτερικού), σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Σύνολο Ονομαστικών καταθέσεων που εντοπίστηκαν στους τραπεζικούς λογ/σμούς του ελεγχόμενου	Ποσοστό ακτοπλοϊκών επί του συνολικού τζίρου	Ποσό ονομαστικών καταθέσεων που αναλογεί σε ακτοπλοϊκά εισιτήρια	Προμήθεια επί των ονομαστικών καταθέσεων (*7%)	Φορολογητέες εκροές	Φ.Π.Α. επί της προμήθειας
41.287,63€	42,96%	17.737,16€	1.241,60€	1.009,43€	232,17€

- Όσον αφορά τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων για πώληση πακέτων/εκδρομών, η αποκρυβείσα ύλη προσδιορίστηκε στο ποσό των 1.041,31€. Επί του ποσού αυτού, η ελάχιστη δυνατή προμήθεια που θα μπορούσε να είχε εισπράξει από την πώληση των πακέτων ανέρχεται σε 94,66€ και το αντίστοιχο Φ.Π.Α. **17,71€** (ήτοι $94,66/1,23 = 76,95$).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση και εξαφάνιση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Ανεπίτρεπτα και καταχρηστικά η Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου Κρήτης επανέρχεται και ελέγχει εκ νέου και χωρίς καμία αιτιολογία, διαχειριστική περίοδο η οποία είχε ήδη ελεγχθεί από την ίδια Δ.Ο.Υ..
2. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. χωρίς καμία αιτιολογία διενεργεί εκ νέου έλεγχο στην διαχειριστική περίοδο 1/1-31/12/2014 με βάση την ίδια εντολή ελέγχου ήτοι την υπ' αριθ./...../2014 εντολή ελέγχου η διάρκειας της οποίας έχει ήδη λήξει στις 31/12/2019 περίπτωση η οποία, εκτός του ότι συνιστά παραβίαση των διατάξεων του αρ.25 του Ν.4174/2013 περαιτέρω αυτή ισοδυναμεί με έλεγχο, χωρίς εντολή ελέγχου.
3. Από το περιεχόμενο των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων απουσιάζουν ουσιώδη στοιχεία που τη χαρακτηρίζουν μη νόμιμη διοικητική πράξη.
4. Από το περιεχόμενο της υπ' αριθ./..... πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 δεν αποδεικνύεται η αντικειμενική υπόσταση των αποδιδόμενων σε βάρος του παραβάσεων.
5. Ακόμη και στην περίπτωση που η αρμόδια Δ.Ο.Υ. είχε αποδείξει με τρόπο σαφή και ειδικό τις αποδιδόμενες σε βάρος του παραβάσεις και εις την πράξη είχαν συμπεριληφθεί οι ειδικές διατάξεις του Νόμου ή της Υπουργικής Απόφασης που παραβιάσθηκαν, τότε και στην περίπτωση αυτή έσφαλε η προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου- Κρήτης, αφού κατά τον χρόνο επιβολής του προστίμου δεν εφάρμοσε την γενική αρχή περί επιβολής των επιεικέστερων διατάξεων που ίσχυαν κατά τον χρόνο επιβολής του προστίμου.
6. Από το περιεχόμενο της υπ' αριθ./..... οριστικής πράξης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, εκτός της ημερομηνίας έκδοσης, απουσιάζουν επίσης και άλλα ουσιώδη στοιχεία που επιδρούν στην νομιμότητα αυτής.
7. Από το περιεχόμενο της υπ' αριθ./..... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2014, εκτός της ημερομηνίας έκδοσης, απουσιάζουν επίσης και άλλα ουσιώδη στοιχεία που επιδρούν στην νομιμότητα αυτής.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή

Επειδή, κατόπιν εκδόσεως της με αριθ./2019 Εντολής Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου διενεργήθηκε έλεγχος στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος για το διάστημα από 01/01/2013 έως 31/12/2014.

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε για κάθε φορολογικό έτος ξεχωριστά και πιο συγκεκριμένα, εντός του έτους 2019 ολοκληρώθηκε ο έλεγχος για το φορολογικό έτος 2013 λόγω της επικείμενης παραγραφής αλλά και του μεγάλου όγκου συναλλαγών και εντός του 2020 ολοκληρώθηκε ο έλεγχος για το φορολογικό έτος 2014.

Επειδή, στις οικείες εκθέσεις ελέγχου εισοδήματος Φ.Π.Α. και Κ.Φ.Α.Σ. που αφορούσαν το φορολογικό έτος 2013 και επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα στις 23-12-2019, ρητά αναφέρεται και σαφώς αναγράφεται ότι οι εν λόγω εκθέσεις συντάχθηκαν μόνο για το φορολογικό έτος 2013 και θα επακολουθήσει έλεγχος για το φορολογικό έτος 2014, ως εκ τούτου κρίνεται ότι ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος δεν ευσταθεί.

Ως προς τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθ. 25§1 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«1. Ο οριζόμενος ή οι οριζόμενοι από τη Φορολογική Διοίκηση, για τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, υπάλληλος ή υπάλληλοι φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία έχει εκδοθεί από τον Γενικό Γραμματέα ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης και η οποία περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
 - β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων στους οποίους, ανατεθεί ο φορολογικός έλεγχος,
 - γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
 - δ) τη φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
 - ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου,
 - στ) το χαρακτηρισμό «πλήρης» ή «μερικός» έλεγχος, κατά περίπτωση.
- Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.».

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του υπό κρίση φακέλου, αρχικά εκδόθηκε η με αριθ./2019 Εντολή Μερικού Ελέγχου στην οποία ορίστηκε η περίοδος ελέγχου, ήτοι από 01-01-2013 έως 31-12-2014, καθώς και τα λοιπά στοιχεία του ελέγχου σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, αντίγραφο της οποίας κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα με το με αριθ. πρωτ./2019 «Αίτημα Παροχής Πληροφοριών & Γνωστοποίηση Εντολής Ελέγχου».

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του υπό κρίση φακέλου, προκύπτει ότι, εν συνεχεία, προκειμένου λόγω παραγραφής να δοθεί προτεραιότητα και να οριστικοποιηθούν τα αποτελέσματα του ελέγχου για το φορολογικό έτος 2013 η Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου εξέδωσε τη με αριθ./...../2020 εντολή μερικού ελέγχου στην οποία αναγράφεται «1η παράταση ελέγχου έως 31-12-2020».

Επειδή, αφενός ο προσφεύγων έλαβε γνώση όλων των στοιχείων του ελέγχου καθώς οι εντολές ελέγχου εκδόθηκαν από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. εφαρμόζοντας την προβλεπόμενη διαδικασία, σύμφωνα με τον οριζόμενο τύπο και τις ισχύουσες διατάξεις και αφετέρου σε κάθε περίπτωση από καμία διάταξη δεν προκύπτει ότι η διενέργεια και η ολοκλήρωση ελέγχου σε χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τη χρήση, εντός της οποίας εκδόθηκε η εντολή ελέγχου, είναι παράνομη ή ότι ισοδυναμεί με έλεγχο, χωρίς εντολή ελέγχου. Συνεπώς, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Ως προς τον τρίτο, έκτο και έβδομο προβαλλόμενο ισχυρισμό στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρ. 37 του Ν. 4174/2013** ορίζεται ότι:

«Η κατά τα άρθρα 32, 33, 34 και 35 πράξη προσδιορισμού φόρου υπογράφεται από τον Γενικό Γραμματέα ή άλλον ειδικά οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης. Η πράξη προσδιορισμού φόρου περιέχει τις εξής πληροφορίες:

- α) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του φορολογούμενου,
- β) τον αριθμό φορολογικού μητρώου του φορολογούμενου, εφόσον έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- γ) την ημερομηνία έκδοσης της πράξης,
- δ) το είδος προσδιορισμού του φόρου και το θέμα στο οποίο αφορά η πράξη,
- ε) το ποσό της φορολογικής οφειλής,
- στ) την ημερομηνία μέχρι την οποία πρέπει να εξοφληθεί ο φόρος,
- ζ) τους λόγους για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση προέβη στον προσδιορισμό φόρου και τον τρόπο με τον οποίο υπολογίστηκε το ποσό του φόρου,
- η) το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο αμφισβήτησης του προσδιορισμού φόρου, και
- θ) τυχόν αλληλεγγύως υπεύθυνα πρόσωπα,
- κ) λοιπές πληροφορίες.

Η πράξη προσδιορισμού φόρου κοινοποιείται στο πρόσωπο στο οποίο αφορά ο προσδιορισμός φόρου.

Με την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου κοινοποιείται ταυτόχρονα και η οικεία έκθεση ελέγχου, εκτός από την περίπτωση του τετάρτου εδαφίου του άρθρου 34.

Ο τύπος των πράξεων προσδιορισμού του φόρου και της οικείας έκθεσης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα.».

Επειδή, σύμφωνα με την απόφαση **ΣτΕ 2282/2014** με θέμα «Οι συνέπειες της έλλειψης ημερομηνίας έκδοσης της διοικητικής πράξης για το «κύρος» αυτής. Δεν επάγεται ακυρότητα αυτής σε περίπτωση, κατά την οποία από το όλο περιεχόμενο της πράξης ή/και τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης συνάγεται ότι αυτή εκδόθηκε μεταξύ δύο συγκεκριμένων ημερομηνιών»

διευκρινίζεται ότι:

«6. Επειδή, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, ερμηνευόμενων ενόψει της αρχής της νομιμότητας της διοικητικής δράσης, ναι μεν η διοικητική πράξη, όπως το επίδικο φύλλο ελέγχου, πρέπει να φέρει την ημερομηνία έκδοσής της, διότι με βάση την χρονολογία αυτή κρίνεται το νομικό και πραγματικό καθεστώς που είναι ληπτέο υπόψη για την εγκυρότητά της (πρβλ. ΣτΕ 453/2011, 73/2001, 250/1996), αλλά η έλλειψη του ως άνω στοιχείου, το οποίο είναι ουσιώδες και καταρχήν αναγκαίο για τη νομιμότητα της πράξης (πρβλ. ΣτΕ 453/2011, 73/2001, 250/1996, 1262/1991, 2513/1986, 2956/1964), δεν επάγεται ακυρότητα αυτής σε περίπτωση, κατά την οποία από το όλο περιεχόμενο της πράξης ή/και τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης συνάγεται ότι αυτή εκδόθηκε μεταξύ δύο συγκεκριμένων ημερομηνιών, ο δε καθορισμός της ακριβούς χρονολογίας έκδοσής της δεν ασκεί επιρροή στην ανεύρεση του κρίσιμου για την επίλυση της διαφοράς νομικού και πραγματικού καθεστώτος, το οποίο δεν μεταβλήθηκε ανάμεσα στις δύο αυτές ημερομηνίες (πρβλ. Conseil d'Etat 4.6.1954, Sieur Vingtain, Rec. Lebon 1954, σελ. 342-343)».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου, προκύπτει ότι όλες οι προσβαλλόμενες πράξεις και οι αντίστοιχες εκθέσεις ελέγχου αφενός φέρουν ημερομηνία θεώρησης την 20-07-2020, η οποία αναγράφεται πάνω από το μέρος που έχει υπογράψει η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου και ουδεμία αμφιβολία γεννάται για την ανεύρεση του κρίσιμου για την επίλυση της διαφοράς νομικού και πραγματικού καθεστώτος και αφετέρου περιλαμβάνουν όλα τα υποχρεωτικά στοιχεία της Πράξεως Προσδιορισμού φόρου κατά την έννοια του ΚΦΔ, όπως αναλυτικά ορίζονται στο άρθρο 37 του ν.4174/2013, είναι καθ' όλα νόμιμες. Συνεπώς, οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος κρίνονται αβάσιμοι και απορρίπτονται.

Ως προς τον τέταρτο προβαλλόμενο ισχυρισμό στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 48§3 του Ν. 2238/1994**, όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρ. 15§3 του Ν. 3888/2010:

«Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1095/29.4.2011** του Υπ. Οικονομικών με θέμα «Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παρ. 3 άρθρου 15 του ν. 3888/2010»:

«Σχετικά με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του Ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α΄ 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994, ως εξής: « Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της, είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση.

2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του Ν.3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του Ν.2238/1994) λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παράγραφο 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά.

3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις, ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα.

4. ..., 5. ..., 6. ...,

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

8. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών, απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται τα πραγματικά στοιχεία, όπως αναφέρονται παραπάνω, και επίσης να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων, που αποτελούν ή όχι τεκμήρια απόκτησης περιουσιακών στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις των άρθρων 17 και 18 του Κ.Φ.Ε.

9. Σε όσες περιπτώσεις αποδεικνύεται ότι οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση κλπ. πρέπει να καταβάλλονται οι αναλογούντες αντίστοιχοι φόροι, τέλη κλπ. και τα αντίστοιχα πρόστιμα ή προσαυξήσεις.

10. Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν για υποθέσεις που η προσαύξηση περιουσίας προέκυψε πριν ή μετά τις 30-9-2010 ημερομηνία ψήφισης του σχετικού νόμου, και η έκδοση των καταλογιστικών πράξεων γίνεται μετά τις 30-9-2010. ...

11. Η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 21 του ν. 4172/2013** ορίζεται ότι:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

.....

4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ. **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015/5.11.2015** έγγραφο της Διεύθυνσης Ελέγχων της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Διευκρινίσεις για θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας» αναφέρεται ότι:

«.....

Β' Προσαύξηση περιουσίας

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία

προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.

Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, όπως οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, τραπεζικές καταθέσεις και πάσης φύσεως χρεόγραφα, (μετοχές, τοκομερίδια, ομόλογα, αμοιβαία κεφάλαια κλπ.), η οποία δεν δικαιολογείται από τα εισοδήματα που δηλώνει ο φορολογούμενος. Η μεταβολή της σύνθεσης ή της διατήρησης της περιουσίας δεν σημαίνει απαραίτητα και την προσαύξησή της.

5. Σε κάθε περίπτωση, οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας διαπιστωθεί κατά τον έλεγχο, προκειμένου να φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του άρθρου 29 του ΚΦΕ, δηλαδή με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%), απαιτείται να ελέγχονται και να συνεκτιμώνται και οι τυχόν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων του άρθρου 32 του ΚΦΕ.

.....

8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς.

Επιπλέον ο έλεγχος κρίνει και τεκμηριώνει εάν πρόκειται ή όχι για «πρωτογενείς καταθέσεις», δηλαδή για ποσά που προέρχονται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και δεν προέρχονται από αναλήψεις από άλλους τραπεζικούς λογαριασμούς.

Σημειώνεται ότι δεν αντίκειται στη φορολογική νομοθεσία η ανάληψη χρηματικών ποσών και η αποδεδειγμένη επανακατάθεση μέρους ή του συνόλου αυτών και ούτε προβλέπεται χρονικός περιορισμός για την διαδικασία κίνησης χρηματικών κεφαλαίων.

9. Όταν δεν μπορεί να δικαιολογηθεί η προσαύξηση της περιουσίας, τότε αυτή φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε. Ο φορολογούμενος δύναται σε κάθε περίπτωση να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο.»

Επειδή η Φορολογική Διοίκηση διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις, και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της εξετάζοντας πάντα τα πραγματικά περιστατικά.

Επειδή, περαιτέρω, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ 1175/16-11-2017** παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής:

«2.Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...] . Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣΤΕ 884/2016).....

5.4. Ο χαρακτηρισμός μιας πίστωσης σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει ο ελεγχόμενος ως προερχόμενης ή σχετιζόμενης με ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός. Εφόσον αποδειχθεί ότι προέρχεται από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή προσδιορίζεται το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας και ο λήπτης αυτής ή το πωληθέν αγαθό και ο αγοραστής αυτού, τότε φορολογείται, κατά περίπτωση, με τις οικείες διατάξεις του ν. 2238/1994 (άρθρα 28, 40, 48 κ.λπ.) ή την παρ.1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 και υπόκειται σε τυχόν λοιπές φορολογίες (π.χ. ΦΠΑ), εάν δεν έχει ήδη φορολογηθεί.

Στην περίπτωση που ο ελεγχόμενος συμμετέχει σε οποιοδήποτε νομικό πρόσωπο (ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ), κοινωνία ή κοινοπραξία, και το ποσό που πιστώνεται σε λογαριασμό στον οποίο συμμετέχει το φυσικό πρόσωπο είναι ποσό που αποδεικνύεται ότι αφορά συναλλαγές ή εισόδημα ή περιουσία του νομικού προσώπου ή κοινωνίας ή κοινοπραξίας, δεν συνιστά προσαύξηση περιουσίας,

καθώς είναι γνωστής προέλευσης. Στην περίπτωση αυτή το ποσό δύναται να συνιστά δάνειο (αν τούτο προκύπτει από τις σχετικές εγγραφές στα βιβλία ή από άλλα στοιχεία), ή ταμειακή διευκόλυνση, ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης, κατά την κρίση του ελέγχου.

Επισημαίνεται ότι αν αυτό το ποσό επεστράφη στο νομικό πρόσωπο (ή κοινωνία ή κοινοπραξία) πριν από την διενέργεια του ελέγχου, τότε αποτελεί δάνειο ή ταμειακή διευκόλυνση (ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά) για το φυσικό πρόσωπο και η τυχόν απόδοση (υπεραξία) αποτελεί εισόδημα του φυσικού προσώπου εφόσον στο νομικό πρόσωπο επεστράφη μόνο το κεφάλαιο.

Σε κάθε περίπτωση οι σχετικές πιστώσεις αξιολογούνται σε σχέση με τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, λαμβανομένου υπόψη και του αναλογούντος ΦΠΑ, ανάλογα με την περίπτωση. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος επικαλείται μεν τη λήψη δανείου από ελληνική ή αλλοδαπή επιχείρηση, αλλά δεν υπάρχει σχετικό έγγραφο βέβαιης χρονολογίας ούτε και μπορεί να αποδειχθεί η λήψη του δανείου αυτού από άλλα στοιχεία (π.χ. κινήσεις τραπεζικών λογαριασμών του δανειστή ή του δανειζόμενου από τις οποίες να προκύπτει δόση ή επιστροφή χρημάτων), τότε ο ισχυρισμός του φορολογούμενου περί δανείου δεν μπορεί να γίνει δεκτός.»

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την **υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ** (Β Τμήμα Επταμελές) ότι:

«12. Επειδή, η ανωτέρω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ αφορά στη φορολόγηση ως εισοδήματος «προσαύξηση[ς] περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία». Ως «πηγή ή αιτία» της προσαύξησης της χρηματικής περιουσίας του φορολογούμενου νοείται ο γενεσιουργός λόγος της εισαγωγής/ένταξης των αντίστοιχων ποσών στην περιουσία του[.....]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους...»

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013** (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) ορίζεται ότι:

«.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει

εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το από το περιεχόμενο της υπ' αριθ. 239 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4174/2013 δεν αποδεικνύεται η αντικειμενική υπόσταση των αποδιδόμενων σε βάρος του παραβάσεων. Πιο συγκεκριμένα αναφέρει ότι πέραν μιας περίπτωσης συνεργασίας του με την εταιρεία κατά την οποία πραγματοποίησε αγορές εισιτηρίων τα οποία διέθετε στους πελάτες του με την διαδικασία η οποία είχε καθορισθεί με την υπ' αριθ. 1133390/ ΠΟΛ1102/16-3-1993 (ΦΕΚ 2341Β) του Υπουργού των Οικονομικών ήτοι με την διαδικασία έκδοσης Αποδείξεων Πώλησης Εισιτηρίων (ΑΠΕ) και Αποδείξεων Παροχής Υπηρεσιών, σε καμία άλλη περίπτωση πώλησης ακτοπλοϊκών και αεροπορικών εισιτηρίων, δεν ελάμβανε καμία προμήθεια ή αμοιβή για την διάθεση αυτών προς τους πελάτες του, η οποία γινόταν στην ονομαστική τους αξία. Επομένως, ο έλεγχος εσφαλμένα θεώρησε εμμέσως ότι στις περιπτώσεις αυτές πραγματοποιούσε πωλήσεις εισιτηρίων όχι στην ονομαστική τους αξία και αγνόησε τα τιμολόγια που εξέδωσε για τις προμήθειες των περιπτώσεων αυτών προς τις ακτοπλοϊκές και αεροπορικές εταιρείες.

Επειδή, επιπλέον, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι καταθέσεις αυτές θα μπορούσαν να ληφθούν ως πρωτογενείς καταθέσεις άγνωστης πηγής και να θεωρηθούν ως προσαύξηση περιουσίας, αλλά ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα διδάγματα της κοινής πείρας και την συναλλακτική πρακτική, εν τέλει δέχεται ότι αυτές σχετίζονται με την ατομική του επιχείρηση και επέβαλε σε αυτή πρόστιμο ύψους 30.000,00€.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1102/16.3.1993 (ΦΕΚ 234 Β')** με θέμα «Έκδοση ειδικών στοιχείων κατά την πώληση αεροπορικών εισιτηρίων από τους πράκτορες, τα τουριστικά και τα ταξιδιωτικά γραφεία και τις αεροπορικές επιχειρήσεις» διευκρινίζεται ότι:

«1. Οι πράκτορες και τα τουριστικά-ταξιδιωτικά γραφεία, κατά την πώληση αεροπορικών εισιτηρίων ή την έκδοση Μ.Σ.Ο. (Miscellaneous Charge Order) ή την πώληση εισιτηρίων και υπηρεσιών (πακέτο), εκδίδουν διπλότυπη θεωρημένη απόδειξη πώλησης, το πρώτο αντίτυπο της οποίας, μαζί με το εισιτήριο, και τα λοιπά στοιχεία παραδίδεται στον αγοραστή, ανεξάρτητα αν η πώληση γίνεται μετρητοίς ή επί πιστώσει. Στην απόδειξη αυτή αναγράφονται, εκτός από τα στοιχεία που ορίζονται από την παράγρ. 5 του άρθρου 18 του Κ.Β.Σ., το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και η διεύθυνση του αγοραστή, ο αριθμός του εισιτηρίου, η αεροπορική εταιρία, ο τόπος αναχώρησης και προορισμού και η αξία πώλησης. Σε περίπτωση ακύρωσης του εισιτηρίου ή των πωληθεισών μαζί με αυτό υπηρεσιών εκδίδεται πιστωτικό τιμολόγιο, με περιεχόμενο αντίστοιχο της πιο πάνω απόδειξης πώλησης, κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της παραγρ. 13 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., ανεξάρτητα αν η πώληση που ακυρώνεται είχε γίνει σε επιτηδεύματά ή σε ιδιώτη πελάτη. Ως αξία αναγράφεται στο πιστωτικό τιμολόγιο το ποσό, που επιστρέφεται στον πελάτη, λόγω ακύρωσης του εισιτηρίου ή των τυχόν άλλων υπηρεσιών.

Η απόδειξη πώλησης της παραγράφου αυτής μπορεί να μην εκδίδεται από τον υπόχρεο, όταν τα αεροπορικά εισιτήρια πωλούνται από αυτόν στην ονομαστική τους αξία. Κάθε πώληση εισιτηρίου, για την οποία δεν εκδόθηκε από τον υπόχρεο η πιο πάνω απόδειξη πώλησης, τεκμαίρεται ότι έγινε στην ονομαστική του αξία και δεν αναγνωρίζεται η χορήγηση έκπτωσης στον αγοραστή του συγκεκριμένου εισιτηρίου, εκ των υστέρων.

(Σημ.: Τα δύο τελευταία εδάφια της παρ. 1 προστέθηκαν με την αριθμ. 1098249/ ΠΟΛ. 1260/27.7.1993 Απόφαση Υπουργού Οικονομικών, ΦΕΚ 615 Β').

2. Οι πράκτορες και τα τουριστικά-ταξιδιωτικά γραφεία εκδίδουν θεωρημένο τιμολόγιο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. και την προμήθεια για τις τυχόν λοιπές πρόσθετες παροχές που τους χορηγούνται από τις αεροπορικές εταιρίες, όπως η έκπτωση λόγω τζίρου στο τέλος της χρήσεως.

3. Για τη χορήγηση εκ των υστέρων έκπτωσης από τους πράκτορες και τα τουριστικά - ταξιδιωτικά γραφεία στους πελάτες τους επιτηδευματίες, επί της αξίας πωλήσεως σ' αυτούς εισιτηρίων και άλλων ενδεχομένως υπηρεσιών εκδίδεται, από τον χορηγούντα την έκπτωση πράκτορα, το πιστωτικό τιμολόγιο της παραγρ. 13 του άρθρου 12. Για τα πιστωτικά αυτά τιμολόγια υποβάλλονται κάθε χρόνο, από τους εκδότες τους, ιδιαίτερες συγκεντρωτικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ., μη επιτρεπόμενου του συμψηφισμού της αξίας τους με την αξία χρεωστικών τιμολογίων του ίδιου πελάτη. Η εκ των υστέρων χορήγηση έκπτωσης επί της αξίας αεροπορικών εισιτηρίων που πωλήθηκαν σε ιδιώτες δεν επιτρέπεται.

4. Ακαθάριστα έσοδα του πράκτορα από την πώληση αεροπορικών εισιτηρίων, για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ. είναι η προμήθεια και οι τυχόν λοιπές πρόσθετες παροχές, που χορηγούνται σ' αυτόν από τις αεροπορικές εταιρίες, καθώς και η διαφορά της τιμής αγοράς από την τιμή πώλησης, όταν τα εισιτήρια αγοράζονται από τις αεροπορικές εταιρίες σε καθαρές τιμές.

5. Οι πράκτορες υποχρεούνται να διατηρούν και να διαφυλάσσουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 (παράγρ. 2) του Κ.Β.Σ. και για όσο χρόνο ορίζεται από αυτές, τις μηνιαίες εκκαθαρίσεις που τους εκδίδει ο οργανισμός IATA - BSP Ελλάδος.

6. Οι εισπράξεις και οι πληρωμές που πραγματοποιούνται για λογαριασμό των αεροπορικών εταιριών παρακολουθούνται στα βιβλία των πρακτόρων, τουριστικών και ταξιδιωτικών γραφείων. Οι διαφορές, θετικές ή αρνητικές, που προκύπτουν από την παρακολούθηση και τακτοποίηση των δοσοληψιών αυτών μεταφέρονται στα αποτελέσματα της χρήσεως του πράκτορα, ταξιδιωτικού και τουριστικού γραφείου.

7. Όταν η πώληση των εισιτηρίων από τις αεροπορικές εταιρίες στους πράκτορες γίνεται σε καθαρές τιμές, ο οργανισμός IATA-BSP Ελλάδας υποχρεούται να εμφανίζει στις μηνιαίες εκκαθαρίσεις που εκδίδει, κατά αεροπορική εταιρία και πράκτορα, εκτός από την αναγραφόμενη τιμή, και την καθαρή τιμή των εισιτηρίων. Η υποχρέωση αυτή επιβάλλεται από 1ης Ιανουαρίου

1994, ώστε να δοθεί ο απαραίτητος χρόνος για την ανάλογη τροποποίηση και προσαρμογή των μηχανογραφικών προγραμμάτων του BSP Ελλάδας.

8. Οι αεροπορικές εταιρίες υποχρεούνται να εκδίδουν πιστωτικό τιμολόγιο κατά πράκτορα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 13 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. είτε κατά το μήνα έκδοσης είτε κατά το μήνα χρησιμοποίησης των εισιτηρίων, για τη χορηγούμενη έκπτωση από τις αναγραφόμενες σ' αυτά τιμές, όπως αυτές αναγράφονται στη μηνιαία εκκαθάριση του οργανισμού (IATA) BSP Ελλάδας, καθώς και για τη διαφορά που προκύπτει μεταξύ αναγραφόμενης και καθαρής τιμής, όταν τα εισιτήρια πωλούνται στους πράκτορες σε καθαρές τιμές από τις αεροπορικές εταιρίες. Στο πιστωτικό τιμολόγιο αναγράφεται το συνολικό μηνιαίο ποσό της έκπτωσης ή της διαφοράς τιμής.

Επίσης, οι αεροπορικές εταιρίες υποχρεούνται να υποβάλλουν κάθε χρόνο συγκεντρωτικές καταστάσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. για τα πιο πάνω εκδιδόμενα απ' αυτές πιστωτικά τιμολόγια.

9. Οι παράγραφοι 1, 2, 3, 4, 5, 6 και 8 της απόφασης αυτής ισχύουν αναλόγως και στις περιπτώσεις που οι αεροπορικές εταιρίες πωλούν εισιτήρια σε ιδιώτες ή πράκτορες απευθείας από τα εκδοτήρια τους.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1216/09-06-2013** με θέμα «Οδηγίες και διευκρινίσεις για την εφαρμογή της απόφασης που αφορά στην έκδοση ειδικών στοιχείων κατά την πώληση αεροπορικών εισιτηρίων» διευκρινίζεται ότι:

«1. Με την παρ. 1 της πιο πάνω απόφασης καθιερώθηκε η έκδοση θεωρημένης απόδειξης πώλησης από τους πράκτορες και τα τουριστικά-ταξιδιωτικά γραφεία κατά την πώληση αεροπορικών εισιτηρίων και υπηρεσιών μέσω αεροπορικών εταιριών προς τους τελικούς αγοραστές (πελάτες), είτε αυτοί είναι επιτηδευματίες, είτε ιδιώτες. Επίσης, από-δειξη πώλησης εκδίδουν και οι αεροπορικές εταιρίες, όταν πωλούν εισιτήρια στο κοινό ή σε πράκτορες απ' ευθείας από τα εκδοτήριά τους.

2. Η απόδειξη πώλησης εκδίδεται με την παράδοση των εισιτηρίων, ανεξάρτητα αν η πώληση γίνεται μετρητοίς ή επί πιστώσει. Στην περίπτωση που διενεργούνται επαναλαμβανόμενες πωλήσεις εισιτηρίων προς πελάτες επιτηδευματίες (π.χ. ναυτιλιακές επιχειρήσεις) επιτρέπεται, με ανάλογη εφαρμογή της παρ. 2 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ., να τηρείται αθεώρητη κατάσταση κατ' αγοραστή πελάτη, στην οποία να καταχωρούνται τα δεδομένα που ορίζονται για την απόδειξη. Με βάση τα δεδομένα της κατάστασης αυτής εκδίδεται απόδειξη πώλησης τουλάχιστον στο τέλος κάθε μήνα.

3. Στην απόδειξη πώλησης αναγράφονται, εκτός από τα πλήρη στοιχεία του εκδότη (άρθρο 18 παρ. 5 Κ.Β.Σ.), το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία και η διεύθυνση του αγοραστή, ο αριθμός του εισιτηρίου, η αεροπορική εταιρία, ο τόπος αναχώρησης και προορισμού και η αξία πώλησης. Διευκρινίζεται ότι ως αξία πώλησης νοείται αυτή που πράγματι διατίθεται το εισιτήριο και όχι η αναγραφόμενη επί του εισιτηρίου τιμή. Είναι δυνατόν όμως να αναγράφεται στην απόδειξη η

αναγραφόμενη επί του εισιτηρίου τιμή, το ποσό της έκπτωσης και το τελικό ποσό πώλησης του εισιτηρίου.

Σημειώνεται ότι στις περιπτώσεις που δεν είναι γνωστός ο αριθμός του εισιτηρίου, είτε γιατί πωλούνται εισιτήρια διαδρομής από εξωτερικό προς Ελλάδα είτε για οποιοδήποτε λόγο, στην απόδειξη πώλησης αναγράφεται ο αριθμός του Μ.Κ.Ο. ή της εντολής (VOUCHER), με το οποίο εκδόθηκε το εισιτήριο.

Στην περίπτωση που μαζί με το εισιτήριο πωλούνται και υπηρεσίες, μέσω της αεροπορικής εταιρίας, τότε στην απόδειξη πώλησης σκόπιμο είναι να αναγράφεται και σύντομη περιγραφή των υπηρεσιών αυτών.

Στην απόδειξη πώλησης μπορεί να αναγράφονται τα στοιχεία μόνο του αγοραστή των εισιτηρίων και όχι τα στοιχεία των ατόμων, για τα οποία αγοράστηκαν τα εισιτήρια (π.χ. για την αγορά 10 εισιτηρίων από την για να ταξιδέψουν στο εξωτερικό υπάλληλοι της, θα εκδοθεί μια απόδειξη πώλησης στο όνομα της Α.Ε. ή για την αγορά 4 εισιτηρίων από ιδιώτη για να ταξιδέψει με τα υπόλοιπα 3 μέλη της οικογένειας του θα εκδοθεί μια απόδειξη πώλησης στο όνομα του).

.....

7. Οι πράκτορες και τα τουριστικά-ταξιδιωτικά γραφεία εκδίδουν θεωρημένο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών για τη προμήθεια και τις τυχόν λοιπές πρόσθετες παροχές που τους χορηγούνται από τις αεροπορικές εταιρίες, όπως κίνητρα για την αύξηση των πωλήσεων, έκπτωση λόγω τζίρου στο τέλος της χρήσης. Για τα ποσά, για τα οποία οι πράκτορες εκδίδουν τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, δεν εκδίδονται σε καμιά περίπτωση πιστωτικά τιμολόγια από τις αεροπορικές εταιρίες.

8. Για τις λοιπές υπηρεσίες (πακέτα εκδρομών κ.λπ.) που προσφέρουν τα τουριστικά-ταξιδιωτικά γραφεία δεν μεταβάλλεται το ισχύον καθεστώς και εξακολουθούν να εκδίδονται τιμολόγια και αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12 και 13 του Κ.Β.Σ.

Σημειώνεται ότι οι αποδείξεις πώλησης εκδίδονται από τα πρακτορεία ουσιαστικά όταν πραγματοποιούνται έσοδα για λογαριασμό των αεροπορικών εταιριών, ενώ τα τιμολόγια και οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών όταν πραγματοποιούνται έσοδα για ίδιο λογαριασμό.

9. Ακαθάριστα έσοδα του πράκτορα από την πώληση αεροπορικών εισιτηρίων, για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Β.Σ., είναι η προμήθεια και οι τυχόν λοιπές πρόσθετες παροχές, που χορηγούνται σ' αυτόν από τις αεροπορικές εταιρίες, καθώς και η διαφορά της τιμής αγοράς από την τιμή πώλησης, όταν τα εισιτήρια αγοράζονται από τις αεροπορικές εταιρίες σε καθαρές τιμές.

10. Οι εισπράξεις και οι πληρωμές (συνυπολογιζόμενης και της προμήθειας) που πραγματοποιούνται για λογαριασμό όλων των αεροπορικών εταιριών παρακολουθούνται στα βιβλία των πρακτόρων και τουριστικών-ταξιδιωτικών γραφείων ανεξάρτητα αν τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας. Οι διαφορές, θετικές ή αρνητικές, που προκύπτουν από την

παρακολούθηση και τακτοποίηση των δοσοληψιών αυτών, μεταφέρονται στα αποτελέσματα της χρήσεως του πρακτορείου.

Για παράδειγμα, θετικές διαφορές προκύπτουν από την πώληση εισιτηρίων σε τιμή μεγαλύτερη από εκείνη που έχουν καθορίσει οι αεροπορικές εταιρίες (περιπτώσεις όπου καθορίζουν τιμές μικρότερες των αναγραφόμενων επί του εισιτηρίου), ενώ αρνητικές διαφορές προκύπτουν όταν γίνεται πώληση εισιτηρίων σε χαμηλότερες τιμές από τις καθορισμένες από τις αεροπορικές εταιρίες, με την χορήγηση εκ μέρους του πρακτορείου προς τον αγοραστή μέρους της προμήθειας του.

11. Ο οργανισμός IATA BSP Ελλάδας εκδίδει μηνιαία συγκεντρωτική εκκαθάριση σε κάθε πρακτορείο για το σύνολο των πωληθέντων εισιτηρίων με ανάλυση του συνολικού ποσού σε κάθε αεροπορική εταιρία, καθώς και ιδιαίτερη αναλυτική μηνιαία εκκαθάριση για κάθε αεροπορική εταιρία με τους αριθμούς των εισιτηρίων και την ονομαστική τους αξία.

Στις περιπτώσεις που η πώληση των εισιτηρίων από τις αεροπορικές εταιρίες στους πράκτορες γίνεται σε καθαρές τιμές, ο οργανισμός IATA BSP Ελλάδας υποχρεούται να εμφανίζει στις μηνιαίες εκκαθαρίσεις που εκδίδει, κατά αεροπορική εταιρία και πράκτορα, εκτός από την αναγραφόμενη τιμή, και την καθαρή τιμή των εισιτηρίων. Η υποχρέωση αυτή επιβάλλεται από 1 Ιανουαρίου 1994, ώστε να δοθεί ο απαραίτητος χρόνος για την ανάλογη τροποποίηση και προσαρμογή των μηχανογραφικών προγραμμάτων του BSP Ελλάδας.

Σημειώνεται ότι δεν μεταβλήθηκε ουσιαστικά το καθεστώς διάθεσης των εισιτηρίων από τις αεροπορικές εταιρίες προς τα τουριστικά-ταξιδιωτικά γραφεία που ανήκουν στο σύστημα παρακολούθησης IATA BSP, καθώς και το καθεστώς διάθεσης των εισιτηρίων από τους γενικούς πράκτορες αεροπορικών εταιριών, που δεν ανήκουν στο σύστημα IATA BSP προς τα τουριστικά-ταξιδιωτικά γραφεία, όπως επίσης και το καθεστώς διάθεσης εισιτηρίων από τα πρακτορεία IATA προς τα υποπρακτορεία που δεν έχουν άδεια πώλησης εισιτηρίων (non IATA)

Συνεπώς, για τη διάθεση των εισιτηρίων από τους γενικούς αντιπροσώπους προς τα τουριστικά ταξιδιωτικά γραφεία με προμήθεια είναι δυνατόν, με ανάλογη εφαρμογή της πιο πάνω απόφασης, να εκδίδεται μηνιαία εκκαθάριση, αντίστοιχη με εκείνη του BSP, στην οποία να αναγράφονται τα διατεθέντα εισιτήρια, η αναγραφόμενη τιμή τους, το ποσό της έκπτωσης, αν ήδη έχει χορηγηθεί, καθώς και το τελικό ποσό χρέωσης των τουριστικών - ταξιδιωτικών γραφείων. Επίσης, αντίστοιχη εκκαθάριση εκδίδεται και από τα πρακτορεία IATA προς τα υποπρακτορεία για τα διατεθέντα μέσω αυτών εισιτήρια».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1096/ 07-07-2008** με θέμα «Έκδοση ηλεκτρονικών αεροπορικών εισιτηρίων και τρόπος διαφύλαξης αυτών» διευκρινίζεται ότι:

«Ενόψει εφαρμογής σχετικής οδηγίας της IATA σύμφωνα με την οποία από 1η Ιουνίου 2008, τα αεροπορικά εισιτήρια θα είναι υποχρεωτικά ηλεκτρονικά (σε άυλη μορφή) για όλες τις αεροπορικές εταιρείες, έχουν υποβληθεί ερωτήματα με τα οποία ζητείται από τους ενδιαφερόμενους να διευκρινισθεί, εάν μπορούν οι αεροπορικές εταιρείες, σε εφαρμογή της ανωτέρω οδηγίας, να μην παραδίδουν στον επιβάτη έντυπο εισιτήριο από την ως άνω

ημερομηνία και εφεξής πλην της περίπτωσης που το ζητήσει ο ίδιος ο επιβάτης ή ο φορολογικός έλεγχος και περαιτέρω, εάν μπορούν τα ως άνω ηλεκτρονικά εισιτήρια επιβατών να διαφυλάσσονται σε ηλεκτρονικά μέσα.

Σε σχέση με τα ανωτέρω θέματα, θέτουμε υπόψη σας, κατά περίπτωση, τα εξής:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992), τα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων, εκδίδονται το αργότερο κατά το χρόνο της έναρξης της μεταφοράς.

2. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ., όπως ισχύουν, ορίζεται ότι «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή από ελευθέριο επάγγελμα αναφερόμενο στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.»

.....

4. Από τη Διοίκηση έχει γίνει δεκτό (έγγραφά μας 1061870/665/0015/17.10.2003 και 1066746/603/0015/8.11.2004), ότι είναι δυνατή η έκδοση εισιτηρίων αεροπορικής μεταφοράς προσώπων για πτήσεις εσωτερικού και εξωτερικού μέσω internet ή με τηλεφωνική επικοινωνία κ.λπ., με ταυτόχρονη άμεση εξόφληση του αντιτίμου της συγκεκριμένης συναλλαγής με χρέωση πιστωτικής κάρτας ή τραπεζικού λογαριασμού, χωρίς να απαιτείται η φυσική παρουσία του πελάτη στους χώρους έκδοσης των εισιτηρίων, εφόσον τα φορολογικά στοιχεία εκδίδονται ως εξής:

- Το αντίτυπο του εισιτηρίου - φορολογικού στοιχείου, που προορίζεται για τον πελάτη, εκτυπώνεται και παραδίδεται σ' αυτόν το αργότερο κατά την ημέρα της αναχώρησής του στο σημείο ελέγχου των εισιτηρίων (του αεροδρομίου) μαζί με την κάρτα επιβίβασης και φέρει ως ημερομηνία έκδοσης την ημέρα που θεωρείται ότι ολοκληρώθηκε η συναλλαγή.

- Οι συναλλαγές αυτές, θεωρείται ότι ολοκληρώνονται την ημέρα επικοινωνίας του πελάτη, οπότε και συμπληρώνονται τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, της συναλλαγής και της πιστωτικής κάρτας ή του τραπεζικού λογαριασμού για την άμεση εξόφληση του αντιτίμου.

- Για τις συναλλαγές αυτές εκδίδεται την ημέρα επικοινωνίας στην έδρα ένα αντίτυπο του εισιτηρίου με όλα τα προβλεπόμενα στοιχεία (Α.Υ.Ο. 1133390/1104/ ΠΟΛ. 1102/0015/16.3.1993) και στο τέλος της ημέρας, εκδίδεται μία αναλυτική κατάσταση των εκδοθέντων εισιτηρίων προκειμένου να καταχωρηθούν με μία εγγραφή εσόδων της ημέρας αυτής, στα βιβλία της έδρας.

- Ειδικά στις περιπτώσεις συναλλαγών με επιτηδευματίες - πελάτες και προκειμένου οι τελευταίοι να καταχωρούν εμπρόθεσμα την δαπάνη αυτή στα βιβλία τους, τέθηκε ως προϋπόθεση να εκδίδεται σε κάθε περίπτωση απόδειξη πώλησης εισιτηρίου, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις της ως άνω Α.Υ.Ο. (ΠΟΛ. 1102/1993) και να παραδίδεται ή να αποστέλλεται στον πελάτη εμπρόθεσμα, για τις ανάγκες εκπλήρωσης των φορολογικών του υποχρεώσεων.

5. Κατά συνέπεια, με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις του Κ.Β.Σ. (Π.Δ 186/1992), το εισιτήριο αποτελεί το νόμιμο φορολογικό στοιχείο για την εμφάνιση και απόδειξη των υπόψη συναλλαγών και πρέπει να εκδίδεται και να παραδίδεται ή να αποστέλλεται αντίτυπο στον πελάτη σε κάθε περίπτωση, ο οποίος άλλωστε έχει υποχρέωση να το ζητά και να το λαμβάνει, ανεξάρτητα της ιδιότητάς του (ιδιώτης ή επιτηδευματίας). Επιπλέον διευκρινίζεται ότι εξακολουθούν να ισχύουν οι διατάξεις της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1133390/1104/ΠΟΛ. 1102/0015/16.3.1993, περί της έκδοσης ειδικών στοιχείων κατά την πώληση αεροπορικών εισιτηρίων από τους πράκτορες, τα τουριστικά και τα ταξιδιωτικά γραφεία και τις αεροπορικές επιχειρήσεις.

6. Εναλλακτικά και λαμβανομένων υπόψη, του νέου τρόπου έκδοσης των αεροπορικών εισιτηρίων που θα εφαρμόζεται από 1 Ιουνίου 2008 σύμφωνα με τη σχετική οδηγία της IATA, του γεγονότος ότι οι αεροπορικές εταιρείες χρησιμοποιούν το Διεθνές Σύστημα Κρατήσεων υπό την εποπτεία και τους κανόνες της IATA, καθώς και το ότι τα αεροπορικά εισιτήρια εκδίδονται αθεώρητα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Β.Σ., για την διευκόλυνση των νέων μορφών συναλλαγών καθώς και των υποχρεών και όσον αφορά ειδικότερα την έκδοση σε φυσική μορφή (εκτύπωση σε χαρτί) του εισιτηρίου και την παράδοσή του στον πελάτη γίνεται δεκτό στις περιπτώσεις συναλλαγών με πελάτη (ιδιώτη ή επιτηδευματία) για τις οποίες ακολουθείται η διαδικασία έκδοσης που περιγράφεται στην παράγραφο 4 του παρόντος, το αντίτυπο του αεροπορικού εισιτηρίου που προορίζεται για τον πελάτη να μην εκτυπώνεται και να μην παραδίδεται σ' αυτόν (εφόσον δεν ζητηθεί από αυτόν), με την απαραίτητη προϋπόθεση ότι σε κάθε περίπτωση θα εκδίδεται Α.Π.Ε θεωρημένη ή με σήμανση (ακόμη και στις περιπτώσεις που το αεροπορικό εισιτήριο πωλείται στην ονομαστική του αξία) η οποία θα παραδίδεται ή θα αποστέλλεται στον πελάτη (ιδιώτη ή επιτηδευματία) εμπρόθεσμα, για τις ανάγκες εκπλήρωσης των φορολογικών ή των ενοχικών ενδεχομένως υποχρεώσεων του και θα αποτελεί το δικαιολογητικό εγγραφής στα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, που υποχρεούνται να τηρούν οι επιτηδευματίες.

Εξυπακούεται ότι στην περίπτωση που το εισιτήριο ζητηθεί από τον πελάτη θα πρέπει να εκδίδεται και να παραδίδεται σ' αυτόν (το αργότερο κατά την ημέρα της αναχώρησής του στο σημείο ελέγχου των εισιτηρίων του αεροδρομίου μαζί με την κάρτα επιβίβασης) ή τέλος να αποστέλλεται σ' αυτόν κατά τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο 5.

Για την εφαρμογή της προαναφερόμενης δυνατότητας και για τη διασφάλιση κάθε είδους φορολογικού ελέγχου (προληπτικού, προσωρινού, τακτικού), θα πρέπει επιπλέον να συντρέχουν αθροιστικά και οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

α) Να καταγράφονται τα δεδομένα του εισιτηρίου σε ηλεκτρονική φόρμα την ημέρα που πραγματοποιείται η συναλλαγή, η οποία θα αρχειοθετείται σε ηλεκτρονική βάση δεδομένων στο κεντρικό ηλεκτρονικό σύστημα της έδρας της αεροπορικής εταιρείας.

β) Η φόρμα αυτή (ηλεκτρονικό εισιτήριο) θα περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., θα διαφυλάσσεται, με τη μορφή αυτή, για όσο χρόνο ορίζουν οι

διατάξεις του άρθρου 21 του Κ.Β.Σ. και θα εκτυπώνεται όποτε ζητηθεί από οποιονδήποτε φορολογικό έλεγχο.

Ειδικά σε περίπτωση προληπτικού φορολογικού ελέγχου στο χώρο του αεροδρομίου, θα πρέπει να υπάρχει η δυνατότητα προβολής, εκτύπωσης, εξαγωγής σε ιδιαίτερα ηλεκτρονικά αρχεία, καθώς και μεταφόρτωσης / μεταφοράς αυτών σε άλλα ψηφιακά μέσα ή Η/Υ, των ηλεκτρονικών εισιτηρίων άμεσα, εφόσον τούτο ζητηθεί από τον έλεγχο.

Επισημαίνεται ιδιαίτερα ότι σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να λαμβάνονται όλα τα απαραίτητα μέτρα ώστε να εξασφαλίζεται η γνησιότητα και η ακεραιότητα του περιεχομένου καθώς και το ευανάγνωστο όλων των ηλεκτρονικών εισιτηρίων που αποθηκεύονται με ηλεκτρονικά μέσα για όσο χρόνο προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα αυτού. Για το σκοπό αυτό θα πρέπει να αποθηκεύονται και τα δεδομένα εκείνα που αποδεικνύουν και πιστοποιούν την ακεραιότητα και τη γνησιότητα των ηλεκτρονικά αποθηκευμένων εισιτηρίων.

Τα αναφερόμενα στην παράγραφο αυτή, μπορούν να τύχουν εφαρμογής τόσο για τις απευθείας πωλήσεις αεροπορικών εισιτηρίων από τις αεροπορικές εταιρείες όσο και για τις πωλήσεις αεροπορικών εισιτηρίων που διενεργούνται από τρίτους για λογαριασμό των αεροπορικών εταιρειών (π.χ. ταξιδιωτικά πρακτορεία).

7. Περαιτέρω και για τη διευκόλυνση των επιχειρήσεων παρέχεται η δυνατότητα διαφύλαξης των αεροπορικών εισιτηρίων, σε ηλεκτρονική μορφή, κατά τα αναφερόμενα στην περίπτωση β' της προηγούμενης παραγράφου, ακόμη και στις περιπτώσεις που αυτά εκδίδονται σε έντυπη μορφή, άμεσα μετά την έκδοσή τους. Κατά συνέπεια στις περιπτώσεις αυτές δεν απαιτείται η διαφύλαξη χάρτινων στελεχών.

Στο σημείο αυτό επισημαίνεται ότι, η αδυναμία αναπαραγωγής αντιγράφων, των με τον ως άνω τρόπο διαφυλασσόμενων εισιτηρίων, λογίζεται ως μη διαφύλαξη των στοιχείων αυτών.

Τέλος, για τη διαφύλαξη των Α.Π.Ε. λαμβανομένου υπόψη του τρόπου έκδοσης αυτών, ισχύουν κατά περίπτωση τα οριζόμενα με τις διατάξεις των άρθρων 18α και 21 του Κ.Β.Σ. και της Α.Υ.Ο.Ο. 1028970/220/ ΠΟΛ. 1049/0015/21.3.2006.».

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθ. **1018797/70/0015/20.3.2009** απόφαση της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων με θέμα «Έκδοση φορολογικών στοιχείων για τις υπηρεσίες έκδοσης ακτοπλοϊκών εισιτηρίων (service fees)» διευκρινίζεται ότι:

«Σε απάντηση της ανωτέρω σχετικής αίτησής σας με την οποία ζητάτε να σας γνωρίσουμε εάν είναι δυνατή η έκδοση Α.Π.Ε. κατά την πώληση ακτοπλοϊκών εισιτηρίων και η αναγραφή σ' αυτήν διακεκριμένα της αξίας του ακτοπλοϊκού εισιτηρίου και του ποσού που εισπράττεται από τους πελάτες για τις υπηρεσίες μεσολάβησης για την έκδοση των ακτοπλοϊκών εισιτηρίων (service fees), κατ' ανάλογη εφαρμογή των όσων έχουν γίνει δεκτά για τις υπηρεσίες έκδοσης αεροπορικών εισιτηρίων, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Οι διατάξεις της Α.Υ.Ο. 1133390/1104/0015/ΠΟΛ.1102/16.3.1993 (Φ.Ε.Κ. Β' 234) «Έκδοση ειδικών στοιχείων κατά την πώληση αεροπορικών εισιτηρίων από τους πράκτορες, τα τουριστικά

και τα ταξιδιωτικά γραφεία και τις αεροπορικές επιχειρήσεις», με τις οποίες ρυθμίζεται μεταξύ άλλων η έκδοση απόδειξης πώλησης (Α.Π.Ε.), αφορούν αποκλειστικά και μόνον την πώληση των αεροπορικών εισιτηρίων και συνεπώς δεν μπορεί να τύχουν εφαρμογής κατά την πώληση εν προκειμένω των ακτοπλοϊκών εισιτηρίων.

2. Λαμβανομένων υπόψη των προαναφερόμενων και ειδικότερα ότι δεν προβλέπεται η έκδοση απόδειξης πώλησης (Α.Π.Ε.) κατά την πώληση των ακτοπλοϊκών εισιτηρίων, θα πρέπει για την αμοιβή των υπηρεσιών μεσολάβησης που εισπράττετε, να εκδίδετε ιδιαίτερο φορολογικό στοιχείο (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ. ανάλογα με την ιδιότητα του συναλλασσόμενου πελάτη), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12 και 13 του π.δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) και του ν.1809/1988.».

Επειδή, για το υπό κρίση φορολογικό έτος 2014, κατόπιν επεξεργασίας των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος, των στοιχείων που αντλήθηκαν από τα αρχεία και πληροφοριακά συστήματα, την επεξεργασία και την αντιπαραβολή των προσκομισθέντων στοιχείων με τις τραπεζικές κινήσεις του, τα προσκομισθέντα και κατασχεθέντα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης και τα υποβληθέντα υπομνήματα του προσφεύγοντος, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων υπέπεσε σε παραβάσεις.

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος διαπίστωσε την παράβαση της μη έκδοσης σε διακόσιες δεκατέσσερις (214) και ανακριβούς έκδοσης σε δεκαπέντε (15) περιπτώσεις φορολογικών στοιχείων για υπηρεσίες πώλησης αεροπορικών/ακτοπλοϊκών εισιτηρίων, όπως προέκυψαν από τις ονομαστικές καταθέσεις που εντοπίστηκαν στους τραπεζικούς του λογαριασμούς χωρίς να έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, συνολικής αξίας 41.287,63€.

Επειδή, με το με αριθ. πρωτ./2020 αίτημα παροχής πληροφοριών ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα να δικαιολογήσει 562 πιστώσεις εκ των οποίων 352 αφορούσαν ονομαστικές καταθέσεις.

Επειδή, ο προσφεύγων προσκόμισε φορολογικά στοιχεία (ΑΠΥ – ΑΠΕ) για εκατόν είκοσι τρεις (123) περιπτώσεις ενώ για τις υπόλοιπες ονομαστικές καταθέσεις ισχυρίστηκε ότι πρόκειται για πωλήσεις εισιτηρίων και ειδικότερα ότι «*αφορούν ακτοπλοϊκά εισιτήρια, αεροπορικά εισιτήρια εσωτερικού και συναλλαγές της*» προσκομίζοντας ένα έγγραφο με τίτλο «ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΩΝ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ 2014».

Επειδή, ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη τα διδάγματα της τα διδάγματα της κοινής πείρας, το πλήθος των ονομαστικών καταθέσεων, ότι ο προσφεύγων εισπράττει χρήματα για λογαριασμό τρίτων και την συναλλακτική πρακτική των τουριστικών πρακτορείων, ήτοι το γεγονός ότι είναι δυνατή η έκδοση εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων για πτήσεις εσωτερικού και εξωτερικού μέσω internet ή με τηλεφωνική επικοινωνία με ταυτόχρονη άμεση εξόφληση του αντιτίμου της συγκεκριμένης συναλλαγής με κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του πρακτορείου, χωρίς να απαιτείται η φυσική παρουσία του πελάτη στον χώρο έκδοσης των εισιτηρίων έκρινε ότι οι κάτωθι

ονομαστικές καταθέσεις σχετίζονται με την ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος.

Επειδή, κατόπιν αντιπαράβολής των ονομαστικών καταθέσεων που ανευρέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντος με τα προσκομισθέντα και κατασχεθέντα στοιχεία και βιβλία, με τη με αριθ./2019 Έκθεση κατάσχεσης, για να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στο όνομα συγκεκριμένων καταθετών για συγκεκριμένα ποσά με συγκεκριμένες ημερομηνίες κατάθεσης δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, πιο συγκεκριμένα, τα χειρόγραφα φορολογικά στοιχεία ΤΠΥ που προσκομίστηκαν και κατασχέθηκαν, κατά τη διενέργεια του ελέγχου, αφορούσαν προμήθειες από διάφορες αεροπορικές και ακτοπλοϊκές εταιρείες, χωρίς όμως ο προσφεύγων να προσκομίσει κανένα επιπλέον στοιχείο ή έγγραφο - κατάσταση που να συνοδεύει τα συγκεκριμένα παραστατικά και να υποδείξει σαφώς τις συγκεκριμένες ονομαστικές καταθέσεις που περιλαμβάνονται στα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί.

Επειδή, επιπλέον, όσες εκκαθαρίσεις εισιτηρίων προσκομίστηκαν κατά τη διενέργεια του ελέγχου, δεν ήταν δυνατόν να διασταυρωθούν και να ταυτοποιηθούν με τις υπό κρίση ονομαστικές καταθέσεις, καθώς ο προσφεύγων απλά τις προσκόμισε και δεν υπέδειξε ποιες συγκεκριμένες εγγραφές των εκκαθαρίσεων (ημερομηνία, ποσό κλπ) αντιστοιχούν στις συγκεκριμένες ονομαστικές καταθέσεις και ούτε προσκόμισε άλλα σχετικά στοιχεία. Συνεπώς, τα ως άνω κατέστησαν ανέφικτη την ταυτοποίηση του είδους της παρασχεθείσας υπηρεσίας, της ακριβούς χρονικής περιόδου που αφορούσε και του προμηθευτή του αφορούσε σε κάθε περίπτωση.

Επειδή, όσον αφορά την υπηρεσία διαμεσολάβησης που ασκεί ο προσφεύγων για την πώληση (έκδοση) αεροπορικών εισιτηρίων, ισχύουν επίσης και οι διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 7 και 8 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) καθώς εισπράττει χρήματα για λογαριασμό τρίτων και στις περιπτώσεις αυτές πρέπει να τηρούνται καταστάσεις καθώς και κάθε άλλο στοιχείο απαραίτητο για την εκκαθάριση, τα οποία δικαιολογούν τις δαπάνες που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου. Ο τρόπος τήρησης και ενημέρωσης των λογιστικών αρχείων του (βιβλία εσόδων – εξόδων) δεν τον απαλλάσσει από την υποχρέωση του για την διαφύλαξη όλων των απαραίτητων στοιχείων.

Επειδή, επιπρόσθετα, αφενός βάσει της από 23-01-2013 σύμβασης πρακτόρευσης που σύναψε με τον οργανισμό IATA BSP Ελλάδας και προσκόμισε στον έλεγχο, προκύπτει με σαφήνεια στην παράγραφο 10, ότι έπρεπε ως πράκτορας να τηρεί επαρκή αρχεία και λογαριασμούς, μαζί με τα συνημμένα έγγραφα που καταγράφουν τα στοιχεία όλων των συναλλαγών, που έχουν πραγματοποιηθεί στο πλαίσιο της συμφωνίας του με τον οργανισμό για τουλάχιστον 2 έτη από την ημερομηνία συναλλαγών στις οποίες αναφέρονται και είναι διαθέσιμα για έλεγχο και αφετέρου βάσει της ΠΟΛ. 1102/1993 διευκρινίστηκε ότι οι πράκτορες υποχρεούνται

να διατηρούν και να διαφυλάσσουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 (παράγρ. 2) του Κ.Β.Σ. και για όσο χρόνο ορίζεται από αυτές, τις μηνιαίες εκκαθαρίσεις που τους εκδίδει ο οργανισμός IATA - BSP Ελλάδος και οι εισπράξεις και οι πληρωμές που πραγματοποιούνται για λογαριασμό των αεροπορικών εταιριών παρακολουθούνται στα βιβλία των πρακτόρων, τουριστικών και ταξιδιωτικών γραφείων.

Επειδή, τα ταξιδιωτικά πρακτορεία έχουν την δυνατότητα έκδοσης εισιτηρίων μέσω ηλεκτρονικών εφαρμογών/συστημάτων που τους δίνεται πρόσβαση από τις εκάστοτε εταιρείες και τα δεδομένα των εισιτηρίων μπορούν να αποθηκευτούν σε ηλεκτρονική μορφή και από τον πράκτορα και όχι μόνο από τις αεροπορικές εταιρείες.

Επειδή, ούτε κατά το στάδιο διενέργειας του ελέγχου αλλά ούτε κατά το στάδιο εξέτασης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε επαρκή στοιχεία προκειμένου να τεκμηριώσει τους ισχυρισμούς του, ήτοι α) δεν προσκόμισε τις συγκεντρωτικές εκκαθαρίσεις του οργανισμού IATA BSP, από τις οποίες προκύπτει το σύνολο των πωληθέντων εισιτηρίων με ανάλυση του συνολικού ποσού σε κάθε αεροπορική εταιρεία, τις οποίες όφειλε να έχει στο αρχείο του για την ταυτοποίηση των συναλλαγών, β) δεν προσκόμισε κανένα φορολογικό στοιχείο (ΑΠΥ, ΤΠΥ, ΑΠΕ) που να σχετίζεται με τις υπό κρίση συναλλαγές, γ) δεν προσκόμισε κανένα σχετικό στοιχείο, όπως για παράδειγμα αντίγραφο του εισιτηρίου σε ηλεκτρονική μορφή, εκκαθαρίσεις εταιρειών που να περιλαμβάνουν τα εν λόγω εισιτήρια.

Επειδή, ο προσφεύγων, ως ταξιδιωτικός πράκτορας, πέραν της πώλησης αεροπορικών και ακτοπλοϊκών εισιτηρίων και τις υπηρεσίες συναλλάγματος της, είχε και ως αντικείμενο δραστηριότητας την πώληση πακέτων - εκδρομών, τόσο εσωτερικού όσο και εξωτερικού, την πώληση θαλάσσιων εκδρομών, το jeep safari καθώς και την ενοικίαση οχημάτων.

Επειδή, από τα ως άνω εκτεθέντα προκύπτει ότι ο προσφεύγων προέβαλε αορίστως τον ισχυρισμό ότι οι ονομαστικές καταθέσεις αφορούν «ακτοπλοϊκά, αεροπορικά εισιτήρια και συναλλαγές της» και δεν προσδιόρισε με σαφήνεια το είδος της παρασχεθείσας υπηρεσίας σε κάθε περίπτωση, δηλ. εάν πρόκειται για ακτοπλοϊκά εισιτήρια ή αεροπορικά, εάν αφορούσαν το εσωτερικό ή το εξωτερικό, ως όφειλε, και δεν προσκόμισε επαρκή στοιχεία για την προμήθεια που περιλαμβάνεται στις ονομαστικές καταθέσεις, ορθώς ο έλεγχος προσδιόρισε την προμήθεια του, λαμβάνοντας υπόψη τις προσκομισθείσες συμβάσεις εταιρειών από τις οποίες προκύπτει η προμήθεια του και ο συνολικός τζίρος που πραγματοποίησε. Ως εκ τούτου, και συνεπεία των ανωτέρω ο σχετικός ισχυρισμός του δεν επαρκεί για την δικαιολόγηση των συγκεκριμένων ονομαστικών καταθέσεων και κρίνεται αναπόδεικτος και οι ονομαστικές καταθέσεις θα φορολογηθούν βάσει των διατάξεων του άρθρου 21§1 του ν.4172/2013.

Επειδή, επιπρόσθετα, ο έλεγχος διαπίστωσε την παράβαση της μη έκδοσης σε χίλιες εξακόσιες επτά (1.607) περιπτώσεις για πωληθέντα αεροπορικά εισιτήρια συνολικής αξίας 152.032,21€, βάσει των πληρωμών εισιτηρίων που είχε πραγματοποιήσει ο προσφεύγων μέσω

του τραπεζικού συστήματος στις αεροπορικές εταιρείες και χωρίς να έχουν εκδοθεί τα αντίστοιχα φορολογικά στοιχεία, όπως προβλεπόταν βάσει των ισχυουσών φορολογικών διατάξεων.

Επειδή, από την αιτιολογία των υπό κρίση πιστώσεων συνολικού ποσού 152.032,21€ προκύπτει ότι πρόκειται για εισιτήρια αεροπορικών εταιρειών, ο έλεγχος έκρινε ότι οι συγκεκριμένες συναλλαγές σχετίζονται με την επαγγελματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος, χωρίς όμως να είναι δυνατός ο προσδιορισμός του πωληθέντος τιμήματος των εισιτηρίων, δηλαδή του ποσού που εισέπραξε από τους πελάτες του.

Επειδή, δεν προσκομίστηκαν επαρκή στοιχεία από πλευράς του προσφεύγοντος, ο έλεγχος έκρινε ότι οι υπό κρίση πωλήσεις εισιτηρίων πραγματοποιήθηκαν με τον «μέσο όρο» της προμήθεια που θα μπορούσε να είχε εισπράξει για την παροχή των υπηρεσιών του, ήτοι 4%, όπως προκύπτει από τις προσκομισθείσες συμβάσεις με τις αεροπορικές εταιρείες που συνεργάζεται.

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1017/7.2.2005** με θέμα «Απαλλαγή από ΦΠΑ των αμοιβών των ταξιδιωτικών πρακτορείων για υπηρεσίες έκδοσης διεθνών αεροπορικών εισιτηρίων (service fees)» διευκρινίζεται ότι:

«Με αφορμή ερώτημα του Συνδέσμου των εν Ελλάδι Τουριστικών και Ταξιδιωτικών Γραφείων (ΗΑΤΤΑ) σχετικά με την αντιμετώπιση, από πλευράς ΦΠΑ, της αμοιβής των πρακτορείων ταξιδίων για την έκδοση αεροπορικών εισιτηρίων, σας γνωρίζουμε τα εξής:

Τα πρακτορεία ταξιδίων εκδίδουν αεροπορικά εισιτήρια για λογαριασμό των αεροπορικών εταιρειών και εισπράττουν προμήθεια από τις εταιρείες αυτές, η οποία εμπεριέχεται στην τιμή των εισιτηρίων που χρεώνεται από τις αεροπορικές εταιρείες.

Η εν λόγω προμήθεια θεωρείται ως βοηθητική της μεταφοράς προσώπων υπηρεσία και απαλλάσσεται από το ΦΠΑ στην περίπτωση που αφορά διεθνή αεροπορικά εισιτήρια (από την Ελλάδα προς άλλες χώρες - εντός ή εκτός Κοινότητας και αντίστροφα), σύμφωνα με την περίπτωση ι' της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000).

Από την ενημέρωση του ανωτέρω Συνδέσμου προκύπτει ότι οι αεροπορικές εταιρείες προβαίνουν σε τροποποίηση των όρων συνεργασίας με τα πρακτορεία ταξιδίων.

Με τους νέους όρους συνεργασίας, προβλέπεται η έκδοση των εισιτηρίων στην καθαρή αξία της μεταφοράς, χωρίς να συμπεριλαμβάνεται πλέον η προμήθεια των πρακτορείων ταξιδίων.

Παράλληλα δίδεται η δυνατότητα στα μεσολαβούντα πρακτορεία, να εισπράττουν από τους ταξιδιώτες την αμοιβή τους για τη μεσολάβηση στην έκδοση εισιτηρίων (service fees).

Η μεταβολή στον τρόπο αμοιβής των πρακτορείων ταξιδίων δεν συνεπάγεται τροποποίηση της φύσης των υπηρεσιών που παρέχουν, δηλαδή τα πρακτορεία συνεχίζουν να παρέχουν υπηρεσίες έκδοσης, κράτησης, ανταλλαγής εισιτηρίων κ.λπ. Κατά συνέπεια, η είσπραξη εξόδων (service fees) συνεχίζει να θεωρείται επίσης ως βοηθητική της μεταφοράς προσώπων υπηρεσία, η οποία

απαλλάσσεται από το φόρο, στην περίπτωση που αφορά έκδοση εισιτηρίων για διεθνείς πτήσεις, σύμφωνα με το άρθρο 27, παρ. 1, περίπτωση ι) του Κώδικα ΦΠΑ.

Σημειώνεται ότι η ίδια αντιμετώπιση ισχύει και για την είσπραξη εξόδων (service fees) από τις ίδιες τις αεροπορικές επιχειρήσεις, στην περίπτωση που εκδίδουν οι ίδιες τα εισιτήρια απευθείας προς τους ταξιδιώτες.

Μετά τα ανωτέρω, για την αμοιβή που εισπράττουν τα ταξιδιωτικά γραφεία και οι αεροπορικές εταιρείες για τις υπηρεσίες μεσολάβησης στην έκδοση των εισιτηρίων (service fees) που προσφέρουν στους πελάτες τους, αυτονόητο είναι ότι, εκδίδουν ιδιαίτερα φορολογικά στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12 και 13 του π.δ.186/1992 (ΚΒΣ) και του ν.1809/1988.».

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στο με αριθ. πρωτ. **1020988/135/0015/14.7.2008** έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων με θέμα «Έκδοση φορολογικών στοιχείων για τις υπηρεσίες έκδοσης αεροπορικών εισιτηρίων (service fees)» διευκρινίζεται ότι:

«Με την ανωτέρω σχετική αίτησή σας, μας γνωρίζετε ότι με οδηγία της ΙΑΤΑ, από 1η Ιουνίου 2008, τα αεροπορικά εισιτήρια θα είναι υποχρεωτικά ηλεκτρονικά (σε άυλη μορφή) για όλες τις αεροπορικές εταιρείες. Ενόψει εφαρμογής της ανωτέρω οδηγίας της ΙΑΤΑ ζητάτε να σας γνωρίσουμε για λογαριασμό πελατών σας, εάν είναι δυνατή η αναγραφή επί του αεροπορικού εισιτηρίου του ποσού που εισπράττεται από τις αεροπορικές εταιρείες για τις υπηρεσίες διαμεσολάβησης για την έκδοση των αεροπορικών εισιτηρίων (service fees) στις περιπτώσεις που αυτά πωλούνται σε πελάτη - ιδιώτη στην ονομαστική τους αξία.

Σε σχέση με το ανωτέρω ερώτημά σας, σας γνωρίζουμε κατά περίπτωση τα εξής:

1. Σύμφωνα με όσα έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση, για την εμφάνιση της παρεχόμενης στους πελάτες υπηρεσίας μεσολάβησης (service fee) στην έκδοση αεροπορικών εισιτηρίων εσωτερικού ή διεθνών αεροπορικών εισιτηρίων (έγγραφά μας 1020477/131/0015/12.4.2005, 1057044/325/0015/2.8.2005 και 1108322/851/0015/ 7.12.2005), στην απόδειξη πώλησης των αεροπορικών εισιτηρίων (εξωτερικού ή εσωτερικού) μπορεί να αναγράφεται η συνολική αξία των προσφερομένων υπηρεσιών στην οποία περιλαμβάνεται και η αξία του αεροπορικού εισιτηρίου, αντί της διακεκριμένης αναγραφής της αξίας του εισιτηρίου και της αξίας των παρεχομένων υπηρεσιών μεσολάβησης, με την απαραίτητη προϋπόθεση ότι, η ανάλυση της συνολικής αξίας της Α.Π.Ε. στα τηρούμενα βιβλία των επιχειρήσεων θα γίνεται υποχρεωτικά, με τρόπο που να παρέχονται ευχερώς οι αναγκαίες πληροφορίες για τον έλεγχο εφαρμογής όλων των φορολογικών διατάξεων. Στην περίπτωση που δεν εκδοθεί Α.Π.Ε. (π.χ. πώληση αεροπορικού εισιτηρίου στην ονομαστική του αξία – μη υποχρεωτική έκδοση Α.Π.Ε.) εκδίδονται ιδιαίτερα φορολογικά στοιχεία για την παροχή των υπηρεσιών μεσολάβησης δηλαδή Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ. κατά περίπτωση σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1017/7.2.2005

2. Με αφορμή διάφορα ερωτήματα ενόψει εφαρμογής από 1.6.2008 της σχετικής οδηγίας της IATA, εκδόθηκε η με αριθμ. 1022864/139/ΠΟΛ.1096/0015/7.7.2008 εγκύκλιος (φωτοαντίγραφο της οποίας σας αποστέλλουμε συνημμένα για ενημέρωσή σας) με την οποία διευκρινίσθηκαν και έγιναν δεκτά τα ακόλουθα:

α) Με βάση τις ισχύουσες διατάξεις του Κ.Β.Σ. (π.δ 186/1992), το εισιτήριο αποτελεί το νόμιμο φορολογικό στοιχείο για την εμφάνιση και απόδειξη των υπόψη συναλλαγών και πρέπει να εκδίδεται και να παραδίδεται ή να αποστέλλεται αντίτυπο στον πελάτη σε κάθε περίπτωση, ο οποίος άλλωστε έχει υποχρέωση να το ζητά και να το λαμβάνει, ανεξάρτητα της ιδιότητάς του (ιδιώτης ή επιτηδευματίας). Επιπλέον διευκρινίζεται ότι εξακολουθούν να ισχύουν οι διατάξεις της Α.Υ.Ο. 1133390/1104/ΠΟΛ.1102/16.3.1993, περί της έκδοσης ειδικών στοιχείων κατά την πώληση αεροπορικών εισιτηρίων από τους πράκτορες, τα τουριστικά και τα ταξιδιωτικά γραφεία και τις αεροπορικές επιχειρήσεις.

β) Εναλλακτικά (των προαναφερόμενων) και λαμβανομένων υπόψη, του νέου τρόπου έκδοσης των αεροπορικών εισιτηρίων που θα εφαρμόζεται από 1.6.2008 σύμφωνα με τη σχετική οδηγία της IATA, του γεγονότος ότι οι αεροπορικές εταιρείες χρησιμοποιούν το Διεθνές Σύστημα Κρατήσεων υπό την εποπτεία και τους κανόνες της IATA, καθώς και το ότι τα αεροπορικά εισιτήρια εκδίδονται αθεώρητα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του Κ.Β.Σ., για την διευκόλυνση των νέων μορφών συναλλαγών καθώς και των υπόχρεων και όσον αφορά ειδικότερα την έκδοση σε φυσική μορφή (εκτύπωση σε χαρτί) του εισιτηρίου και την παράδοση ή του στον πελάτη γίνεται δεκτό στις περιπτώσεις συναλλαγών με πελάτη (ιδιώτη ή επιτηδευματία) για τις οποίες ακολουθείται η διαδικασία έκδοσης που περιγράφεται στην παράγραφο 4 της εν λόγω εγκυκλίου (πραγματοποίηση συναλλαγής μέσω internet ή με τηλεφωνική επικοινωνία κ.λπ. με ταυτόχρονη άμεση εξόφληση του αντιτίμου της συναλλαγής, χωρίς να απαιτείται η φυσική παρουσία του πελάτη στους χώρους έκδοσης των εισιτηρίων κ.λπ.), το αντίτυπο του αεροπορικού εισιτηρίου που προορίζεται για τον πελάτη να μην εκτυπώνεται και να μην παραδίδεται σ' αυτόν (εφόσον δεν ζητηθεί από αυτόν), με την απαραίτητη προϋπόθεση ότι σε κάθε περίπτωση θα εκδίδεται Α.Π.Ε. θεωρημένη ή με σήμανση (ακόμη και στις περιπτώσεις που το αεροπορικό εισιτήριο πωλείται στην ονομαστική του αξία) η οποία θα παραδίδεται ή θα αποστέλλεται στον πελάτη (ιδιώτη ή επιτηδευματία) εμπρόθεσμα, για τις ανάγκες εκπλήρωσης των φορολογικών ή των ενοχικών ενδεχομένως υποχρεώσεων του και θα αποτελεί το δικαιολογητικό εγγραφής στα βιβλία του Κ.Β.Σ. που υποχρεούνται να τηρούν οι επιτηδευματίες.

.....

Επίσης, στις περιπτώσεις που η έκδοση και διάθεση των εισιτηρίων γίνεται από τρίτους (τουριστικά και ταξιδιωτικά γραφεία, πράκτορες) εξακολουθούν να ισχύουν τα αναφερόμενα στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1017/2005 και στο έγγραφό μας 1108322/851/0015/7.12.2005, συνεπώς θα εκδίδεται ιδιαίτερο φορολογικό στοιχείο (Α.Π.Υ. ή Τ.Π.Υ.) για την εισπραττόμενη αμοιβή της υπηρεσίας μεσολάβησης εφόσον δεν εκδίδεται Α.Π.Ε., στην οποία συμπεριλαμβάνεται η εν λόγω αμοιβή...».

Επειδή, ο έλεγχος δεν εντόπισε κανένα φορολογικό στοιχείο που να σχετίζεται με τις παραπάνω αεροπορικές εταιρείες, ήτοι δεν έχει εκδοθεί κανένα Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών (ΤΠΥ) που να αναφέρει τις προμήθειες που λάμβανε από τις εν λόγω εταιρείες αλλά ούτε και έχει πραγματοποιηθεί σχετική εγγραφή στα βιβλία του. Επίσης, δεν έχει εκδοθεί καμία ΑΠΥ – ΑΠΕ ή άλλο φορολογικό στοιχείο σχετικά με την προμήθεια που ελάμβανε για την υπηρεσία διαμεσολάβησης στην έκδοση εισιτηρίων, ως όφειλε σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις.

Επειδή, ο προσφεύγων ναι μεν προσκόμισε έγγραφο που ανέφερε τα εισιτήρια της , όπως ακριβώς περιγράφονται στο τραπεζικό σύστημα, χωρίς ωστόσο αυτό να φέρει σφραγίδα και υπογραφή, ωστόσο δεν προσκόμισε ούτε εκκαθαρίσεις εισιτηρίων των εν λόγω αεροπορικών εταιρειών αλλά ούτε και συμβάσεις συνεργασίας ή άλλο σχετικό έγγραφο με τις συγκεκριμένες εταιρείες, ενώ για τις λοιπές εταιρείες όπου συνεργαζόταν ως ταξιδιωτικός πράκτορας (ακτοπλοϊκές και αεροπορικές) προσκόμισε τις σχετικές συμβάσεις από τις οποίες προέκυπτε ο κωδικός του πρακτορείου και οι όροι συνεργασίας τους (π.χ. προμήθεια).

Επειδή, από τα ως άνω εκτεθέντα, προκύπτει ότι ο έλεγχος κατόπιν εξέτασης των πραγματικών γεγονότων και των προσκομισθέντων στοιχείων, ορθώς προσδιόρισε το ποσό των 152.032,21€ ως εισόδημα του προσφεύγοντος από την άσκηση της επιχειρηματικής του δραστηριότητας. Αυτό είχε ως αποτέλεσμα στη σύγκριση των συνολικών εισοδημάτων του με τις πρωτογενείς καταθέσεις μετρητών που του ζητήθηκαν να αιτιολογήσει με το με αριθ. πρωτ./2020 αίτημα παροχής πληροφοριών, ο έλεγχος να αιτιολογήσει αντίστοιχα πρωτογενείς καταθέσεις μετρητών ίσης αξίας 152.032,21€ ώστε να μην θεωρηθούν προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή άγνωστη ή αδικαιολόγητη πηγή ή αιτία.

Επειδή, ο έλεγχος δεν διέθετε επαρκή στοιχεία για τον καταλογισμό Φ.Π.Α. στα αεροπορικά εισιτήρια προκειμένου να δύναται να προσδιοριστεί ο προσορισμός των πωληθέντων εισιτηρίων και συνεπώς να κρίνει αν τα εισιτήρια είναι εσωτερικού που περιλαμβάνεται ΦΠΑ επί της προμήθειας ή εξωτερικού όπου η προμήθεια απαλλάσσεται του ΦΠΑ, ορθώς δεν προχώρησε στον καταλογισμό ΦΠΑ προς όφελος του προσφεύγοντος.

Επειδή, αφενός από τον έλεγχο των προσκομισθέντων στοιχείων - εγγράφων δεν εντοπίστηκαν συμβάσεις με τις συγκεκριμένες αεροπορικές εταιρείες, ούτε εκκαθαρίσεις, ούτε να έχει εκδοθεί οποιοδήποτε φορολογικό στοιχείο ΑΠΕ, ΑΠΥ ή ΤΠΥ, και αφετέρου ούτε προσκομίστηκαν τα κατάλληλα δικαιολογητικά που να αιτιολογούν ότι τα ποσά αυτά είχαν υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε ότι απαλλάσσονταν από τον φόρο. ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, ο έλεγχος διαπίστωσε τη μη έκδοση τριών (3) φορολογικών στοιχείων σε τρεις περιπτώσεις για πώληση πακέτων/εκδρομών εντός ΕΕ συνολικής αξίας 1.160,29€.

Επειδή, σύμφωνα με την συναλλακτική πρακτική των τουριστικών πρακτορείων, τα πακέτα εκδρομών πωλούνται με προμήθεια που καθορίζει το πρακτορείο, ο έλεγχος, ορθώς υπολόγισε

επί των παρακάτω ποσών ότι έχει εισπραχθεί προμήθεια τουλάχιστον 10% κατά την πώληση τους, ήτοι το ποσό των 116,02€ (=1.160,29 x 10%) και αντίστοιχα Φ.ΠΑ. 23%, ήτοι 21,71€.

Επειδή, κατόπιν σύγκρισης των προσκομισθέντων παραστατικών από τον προμηθευτή του με διακριτικό τίτλο (Α.Φ.Μ.) σε συνδυασμό με τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία, δεν εντοπίστηκαν να έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία ΑΠΥ, τα οποία αφορούν υπηρεσίες κράτησης δωματίων/διαμονής και, ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται.

Ως προς τον πέμπτο προβαλλόμενο ισχυρισμό στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ακόμη και στην περίπτωση που η αρμόδια Δ.Ο.Υ. είχε αποδείξει με τρόπο σαφή και ειδικό τις αποδιδόμενες σε βάρος του παραβάσεις και εις την πράξη είχαν συμπεριληφθεί οι ειδικές διατάξεις του Νόμου ή της Υπουργικής Απόφασης που παραβιάσθηκαν, τότε και στην περίπτωση αυτή έσφαλε η προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου-Κρήτης, αφού κατά τον χρόνο επιβολής του προστίμου δεν εφάρμοσε την γενική αρχή περί επιβολής των επιεικέστερων διατάξεων που ίσχυαν κατά τον χρόνο επιβολής του προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 54 παρ. 1 περ. θ' και παρ. 2 περ. γ' του Ν.4174/2013**, ως ίσχυε έως 16/10/2015 με το ν. 4254/2014, οριζόταν ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

.....

θ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβώς αποδείξεις λιανικής πώλησης ή επαγγελματικά στοιχεία.....

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

.....

γ) διακόσια πενήντα (250) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ', στ' και θ' της παραγράφου 1, με ανώτατο όριο το ποσό ύψους τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο, στην περίπτωση της μη έκδοσης ή έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 3 περ. β' του άρθρου 3 του Ν.4337/2015** (ως ισχύει από 17/10/2015 και μετά) ορίζεται ότι:

«.....3. α. Η περίπτωση η' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 αντικαθίσταται ως εξής:.. β. Η περίπτωση θ' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 καταργείται.».

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1252/2015** με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)» διευκρινίστηκε ότι:

.....

η) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων (παρ. 1 περ. θ')

1. Μετά την κατάργηση της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, με την περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015 (έναρξη ισχύος 17.10.2015), για τις παραβάσεις της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή επαγγελματικών στοιχείων που διαπράχθηκαν από τις 17.10.2015 και μετά δεν επιβάλλονται αυτοτελή πρόστιμα. Οι περιπτώσεις αυτές πλέον αντιμετωπίζονται ως μια ενιαία παράβαση, μαζί με τις λοιπές περιπτώσεις που διαπιστώνονται στα πλαίσια του ιδίου ελέγχου, ανεξάρτητα από το είδος και το πλήθος των παραβάσεων και εφαρμόζονται οι διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54.

Αντίθετα, τα πρόστιμα της περίπτωσης θ' επιβάλλονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν έως και 16.10.2015, ανεξάρτητα από τον χρόνο διαπίστωσής τους. Για αντίστοιχες παραβάσεις προγενέστερες της έναρξης ισχύος του ΚΦΔ εφαρμόζονται οι μεταβατικές διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 7 του ν. 4337/2015.....».

Επειδή, από τα ως άνω εκτεθέντα ορθώς καταλογίστηκε η παράβαση της μη έκδοσης και ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε 1836 περιπτώσεις για παρασχεθείσες υπηρεσίες ταξιδιωτικού πρακτορείου, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), η οποία επισύρει τις προβλεπόμενες, από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1θ' και 2γ' του Ν.4174/2013. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται εδράζονται επί της από 20-07-2020 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012), της από 20-07-2020 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος Εφαρμογής των διατάξεων του ν.4172/2013 και της από 20-07-2020 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. Εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτοκόλλου/16-09-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, και την **επικύρωση** α) της με αριθ. πρωτ./2020 Πράξης Επιβολής Προστίμου αρ. 54 του ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου, β) της με αριθ. πρωτ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου και γ) της με αριθ. πρωτ.

...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο 01/01/2014 - 31/12/2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου

Ως προς το Εισόδημα

Φορολογικό έτος 2014 (Διαχειριστική περίοδος 1/1/-31/12/2014)

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΠΟΣΑ ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΠΟΣΑ ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	ΠΟΣΑ Δ.Ε.Δ. (3)	ΔΙΑΦΟΡΑ (3-1)
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό και τέκνων	3.205,23	10.908,87	10.908,87	7.703,64
	της συζύγου	5.472,48	5.472,48	5.472,48	
Φόρος	Χρεωστικό ποσό	206,24	2.209,19	2.209,19	2.002,95
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		108,00	108,00	108,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου		21,60	21,60	21,60	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής			1.001,48	1.001,48	1.001,48
Εισφορά Αλληλεγγύης					
Τέλος Επιτηδεύματος		650,00	650,00	650,00	
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης					
Σύνολο φόρου για καταβολή		985,84	3.990,27	3.990,27	3.004,43

Ως προς το Φ.Π.Α.

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2014-31/12/2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ (1)	ΕΛΕΓΧΟΥ (2)	Απόφαση Δ.Ε.Δ. (3)	ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ (3) – (1)
Αξία φορολογητέων εκροών	49.163,84	50.250,22	50.250,22	1.086,38
Αξία φορολογητέων εισροών	54.880,74	54.880,74	54.880,74	
Φόρος εκροών	11.307,68	11.557,54	11.557,54	249,86
Υπόλοιπο φόρου εισροών	12.446,33	12.446,33	12.446,33	
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.138,65	888,79	888,79	249,86
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Πρόσθετοι φόροι				
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για έκπτωση	1.138,65	888,79	888,79	249,86

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2014 – 31/12/2014

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1θ' και 2γ' του Ν.4174/2013: **30.000,00€**

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

Ακριβές Αντίγραφο

Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.