



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333267
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη: 27/05/2019
Αριθμός απόφασης:1329

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

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

2. Την αριθ. 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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **29/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... **ΤΟΥ**» με **ΑΦΜ:**, κατοίκου, κατά των: α) με αριθμ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012) και β) με αριθμ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις παραπάνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **29/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ**» με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθμό/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 4.440,87 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 2.389,19 €, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους 394,74 €, ήτοι, συνολικό ποσό **7224,80 €**.

Με την αριθμό/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 16.559,69 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 15.532,98 €, ήτοι, συνολικό ποσό **32.092,67 €**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, δυνάμει της με αριθμ./2018 εντολής ελέγχου. Κατά τον έλεγχο φορολογίας εισοδήματος, αρχικά διαπιστώθηκαν συνολικές λογιστικές διαφορές ύψους 13.625,44 €. ως κάτωθι :

είδος	Ποσό	αιτιολογία
ΔΕΗ- Αρ.λογ./11	686,61	Αφορά δαπάνη προηγούμενης χρήσης (2011)
Ο.Τ.Ε. Αρ.λογ.	1.047,24	Αφορά δαπάνη προηγούμενης χρήσης (2011)
Ο.Λ.ΗΓ. –Αποδ. πληρ./2012	1.143,24	Δαπάνη για την οποία δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο Κ.Β.Σ.
Επιμελητήριο- Απόδ. είσπ./2012	358,40	Αφορά δαπάνη προηγούμενων χρήσεων

Δωρεάν παραχώρηση 31/12/2012	3.900,00	Αφορά δωρεάν παραχώρηση ακινήτου από την κόρη του, η οποία δεν είναι δαπάνη για την επιχείρηση
Έκπτωση 3% δαπανών ιδιόχρησης	358,20	Δαπάνη που δεν καλύπτεται με αποδεικτικό στοιχείο προβλεπόμενο από τον Κ.Β..Σ.
Σύνολο διαφόρων δαπανών	7.493,69	
Δαπάνες συντήρησης, επισκευής και κυκλοφορίας επιβατικών Ι.Χ. αυτοκινήτων	3.279,11	Δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστίθενται ως λογιστική διαφορά, βάσει του άρθρου 31παρ. 1β του ν. 2238/1994)
Μη παραγωγικές δαπάνες	425,91	Αφορά αμοιβή για έκδοση πιστοποιητικού ενεργειακής απόδοσης για ενοικίαση κτιρίου (ιδιωτική δαπάνη μη παραγωγική- άρθρο 31 Κ.Φ.Ε.)
Δαπάνες κινητής τηλεφωνίας	2.426,73	Δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και προστίθενται ως λογιστική διαφορά, βάσει του άρθρου 31παρ. 1ψ' του ν. 2238/1994)
Σύνολο λογιστικών διαφορών διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12-2012	13.625,44	
Δαπάνες μη εκπιπτόμενες βάσει δήλωσης	3.756,83	
Επιπλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	9.868,61	

Ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα, όπως αυτά προέκυψαν από τα τηρηθέντα βιβλία με την προσθήκη σ' αυτά του ποσού των παραπάνω λογιστικών διαφορών της συγκεκριμένης διαχειριστικής περιόδου. Επίσης, με βάση την από 31/12/2018, έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., διαπιστώθηκε ότι εισέπραξε πρόσθετη ειδική προμήθεια συνολικού ύψους 70.190,25 €, για την ανταμοιβή της λόγω πραγματοποίησης του στόχου των πωλήσεων (ετήσια στοχοθεσία παραγωγής) από τα συνεργαζόμενα

πρακτορεία (..... – και), για την οποία δεν χρέωσε Φ.Π.Α. στα παραστατικά εσόδων (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών). Επιπλέον διαπιστώθηκε ότι εξέπεσε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. δαπανών ύψους 100,51 €, που πραγματοποίησε για δαπάνες συντήρησης επιβατικών αυτοκινήτων συνολικής αξίας 437,07 € και αναφέρονται στην παρ. 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 και τον αναλογούντα Φ.Π.Α. δαπανών ύψους 315,42 €, για δαπάνες που δε σχετίζονται με τις δραστηριότητες της επιχείρησης και δαπάνες που αφορούσαν σε προηγούμενη χρήση συνολικής αξίας 1.372,24 €, ήτοι, σύνολο Φ.Π.Α. που δεν εκπίπτει στη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, ύψους 415,93 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των παραπάνω προσβαλλόμενων πράξεων της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Κατ' ασφαλή εφαρμογή του νόμου δεν λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο δαπάνη σταθερής τηλεφωνίας ύψους 871,14 €, παρότι τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα φορολογικά στοιχεία, βάσει των οποίων έγινε η εγγραφή στα βιβλία.
2. Εσφαλμένα απορρίφθηκε από τον έλεγχο δαπάνη μίσθωσης ακινήτου για το χρονικό διάστημα από 15/02/2012 έως και 31/12/2012, αξίας 3.900,00 €, με την αιτιολογία ότι αφορούσε δωρεάν παραχώρηση και όχι μίσθωση.
3. Κατ' ασφαλή εφαρμογή του νόμου δεν λήφθηκε υπόψη ότι η υπερπρομήθεια (overcommision) επί της πώλησης εισιτηρίων για την μεταφορά προσώπων από το εσωτερικό της χώρας προς το εξωτερικό και αντίστροφα, απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1 περ. στ' και ι' του ν. 2859/2000, καθότι είναι στενά συνδεδεμένη με βοηθητικές υπηρεσίες όπως είναι οι προμήθειες έκδοσης εισιτηρίων από ταξιδιωτικά πρακτορεία (εγκύκλιος 10/Π.4336/3162/10-7-87).

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό επισημαίνουμε τα εξής :

Ο προβαλλόμενος ισχυρισμός περί μη νόμιμης απόρριψης της δαπάνης σταθερής τηλεφωνίας ύψους 871,14 €, δεδομένου, ότι τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου τα φορολογικά στοιχεία βάσει των οποίων έγινε η εγγραφή στα βιβλία, αλυσιτελώς προβάλλεται, δεδομένου ότι ο έλεγχος στα πλαίσια υποβολής του με αριθμ. πρωτ./2012 υπομνήματος, έκανε δεκτές τις απόψεις του προσφεύγοντος και δεν υπολόγισε λογιστική διαφορά ύψους 871,14 €, (λογαριασμός σταθερής τηλεφωνίας ΟΤΕ). Τούτο καταγράφεται, στην ενότητα κρίση του ελέγχου επί των απόψεων του ελεγχόμενου, σελίδα 15 της από 31/12/2018, έκθεσης ελέγχου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, από τον έλεγχο του τηρούμενου βιβλίου εσόδων – εξόδων, διαπιστώθηκε ότι διενεργήθηκε στις 31/12/2012, εγγραφή ποσού 3.900,00 € με την αιτιολογία «Δωρεάν παραχώρηση». Ως δωρεάν παραχώρηση δηλώθηκε στο έντυπο Ε3 που συνυποβλήθηκε με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή ο προσφεύγων δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου έγγραφο συμφωνητικό βέβαιης χρονολογίας από το οποίο να αποδεικνύεται η μίσθωση του ακινήτου, αλλά ούτε και αποδεικτικό εξόφλησης του ενοικίου.

Επειδή από τη αντιπαραβολή της υποβληθείσας δήλωσης εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 της , προκύπτει ακαθάριστο εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση ύψους 3.900,00 €.

Επειδή η με αριθμ. εκπρόθεσμη δήλωση υποβολής πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, διενεργήθηκε στις 30/11/2018 (μετά την έναρξη του ελέγχου), εντούτοις, δεν καθίσταται ικανή να ανατρέψει το αποτέλεσμα του ελέγχου.

Με βάση τα παραπάνω ορθά ο έλεγχος απέρριψε την ως άνω δαπάνη και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι : «1. Απαλλάσσονται από το φόρο:..... 1) οι αεροπορικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων από το εσωτερικό της χώρας στο εξωτερικό και αντίστροφα, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές βοηθητικές υπηρεσίες...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περ. στ' του άρθρου 24 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι : «Απαλλάσσονται από το φόρο:στ) η παροχή υπηρεσιών από μεσίτες ή άλλα πρόσωπα που μεσολαβούν, ενεργώντας στο όνομα και για λογαριασμό άλλου προσώπου, οι οποίες αφορούν τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού και του άρθρου 27 ή πράξεις που πραγματοποιούνται εκτός της Κοινότητας. Εξαιρείται η παροχή υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδίων που ενεργούν στο όνομα και για λογαριασμό των ταξιδιωτών, εφόσον αυτή πραγματοποιείται σε άλλο κράτος - μέλος της Κοινότητας...»

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 58/04-02-1988, με θέμα «απαλλαγή από το Φ.Π.Α. των προμηθειών που εισπράττουν τα πρακτορεία ταξιδίων για τη διάθεση εισιτηρίων στις διεθνείς αεροπορικές, σιδηροδρομικές ή θαλάσσιες μεταφορές προσώπων» παρέχονται οι παρακάτω

διευκρινίσεις: «1. Από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 22, παραγρ. 1, περίπτωση η' και του άρθρου 20, παραγρ. 1, περίπτωση στ' του Ν. 1642/1986 «για την εφαρμογή του Φ.Π.Α. και άλλες διατάξεις» προκύπτει ότι οι προμήθειες των πρακτορείων ταξιδίων από τη διάθεση εισιτηρίων που αναφέρονται στις διεθνείς αεροπορικές, σιδηροδρομικές ή θαλάσσιες μεταφορές προσώπων από το εσωτερικό της χώρας προς το εξωτερικό και αντίστροφα απαλλάσσονται από το φόρο προστιθέμενης αξίας. Η απαλλαγή αυτή παρέχεται εφόσον οι προμήθειες αυτές αποτελούν μέρος της τιμής των εισιτηρίων και καταβάλλονται απ' ευθείας από τις αεροπορικές, σιδηροδρομικές ή ναυτιλιακές εταιρίες σε πρακτορεία ταξιδίων τα οποία εκδίδουν στο όνομα και για λογαριασμό των εταιριών αυτών εισιτήρια σε διεθνείς μεταφορές προσώπων.

2. Η παραπάνω απαλλαγή παρέχεται επίσης και στην περίπτωση που οι προμήθειες αυτές καταβάλλονται από ένα πρακτορείο σε άλλο που ενεργεί στο όνομα και για λογαριασμό των αεροπορικών, σιδηροδρομικών και ναυτιλιακών εταιριών με την προϋπόθεση ότι οι προμήθειες αυτές συμπεριλαμβάνονται στην τιμή των εισιτηρίων και αποδεδειγμένα αφορούν διεθνείς αεροπορικές, σιδηροδρομικές και θαλάσσιες μεταφορές προσώπων από την Ελλάδα προς το Εξωτερικό και αντίστροφα.

3. Με την έκδοση της παρούσας εγκυκλίου παύει να ισχύει κάθε άλλη λύση που έχει δοθεί στο παρελθόν από την Υπηρεσία μας με αντίθετο προς αυτή περιεχόμενο.»

Επειδή, περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1017/7-2-2005, με θέμα απαλλαγή από το Φ.Π.Α. των αμοιβών των ταξιδιωτικών πρακτορείων για υπηρεσίες έκδοσης διεθνών αεροπορικών εισιτηρίων (service fees), διευκρινίζεται ότι : Τα πρακτορεία ταξιδίων εκδίδουν αεροπορικά εισιτήρια για λογαριασμό των αεροπορικών εταιριών 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 Φ.Π.Α. 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 Φ.Π.Α.

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.»

Στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτουν τα εξής : Πρόκειται για ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας τις υπηρεσίες πρακτόρευσης πλοίων εξωτερικού. Βάσει σχετικών συμφωνητικών που σύναψε με τις εταιρίες «..... –», «.....», «.....» και «.....», συμφωνήθηκε να εισπράττει από τις ως άνω εταιρίες, πέραν της βασικής προμήθειας που αφορά όλες τις πωλήσεις των μεμονωμένων εισιτηρίων των δρομολογίων και ειδική επιπλέον προμήθεια επί του καθαρού ναύλου με τους αναφερόμενους σε αυτά όρους και προϋποθέσεις, ήτοι, προμήθεια παραγωγικότητας για τις πωλήσεις μεμονωμένων εισιτηρίων. Με βάση τις διαπιστώσεις, όπως αυτές καταγράφονται στην σχετική έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., η ελεγχόμενη επιχείρηση εξέδωσε παραστατικά πωλήσεων (Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών), ύψους 70.190,25 €, χωρίς Φ.Π.Α. για πρόσθετες προμήθειες που εισέπραξε από τις εταιρίες (..... , και), και χωρίς να πληρούνται οι προϋποθέσεις της απαλλαγής της παραγράφου 1 περίπτωση ι' του άρθρου 27 του ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ. 58/1988. Ειδικότερα πρόκειται για πρόσθετη ειδική προμήθεια που σχετίζεται αποκλειστικά με την ανταμοιβή της για την πραγματοποίηση του στόχου των πωλήσεων (ετήσια στοχοθεσία παραγωγής) που τίθεται από τις ναυτιλιακές εταιρίες και την ύπαρξη άλλων προϋποθέσεων (π.χ. οικονομικής ενημερότητας του πρακτορείου προς την εταιρία), δεν θεωρείται βοηθητική υπηρεσία στενά συνδεδεμένη με τις θαλάσσιες μεταφορές προσώπων από το εσωτερικό της χώρας στο εξωτερικό και αντίστροφα και δεν αποτελεί μέρος της τιμής των εισιτηρίων. Κατόπιν των ανωτέρω, το ποσό των 70.190,25 € συμπεριλήφθηκε στις φορολογητέες εκροές της ελεγχόμενης διαχειριστικής χρήσης στις οποίες αναλογεί συντελεστής Φ.Π.Α. 23%, ήτοι, ποσό φόρου 16.143,76 €.

Ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν έλαβε υπόψη της ότι η υπερπρομήθεια (overcommision) επί της πώλησης εισιτηρίων για την μεταφορά προσώπων από το εσωτερικό της χώρας προς το εξωτερικό και αντίστροφα, απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 1 περ. στ' και ι' του ν. 2859/2000, καθότι είναι στενά συνδεδεμένη με βοηθητικές υπηρεσίες όπως είναι οι προμήθειες έκδοσης εισιτηρίων από ταξιδιωτικά πρακτορεία (εγκύκλιος 10/Π.4336/3162/10-7-87). Επιπλέον επικαλείται ότι τα συναφθέντα συμφωνητικά αφορούν σε

τροποποίηση των ποσοστών προμήθειας που αναφέρονται στην αρχική σύμβαση και όχι σε πρόσθετη υπηρεσία ή bonus.

Επειδή, από την επεξεργασία των προσκομισθέντων συμφωνητικών και τα αντίγραφα των τιμολογίων παροχής υπηρεσιών της επιχείρησης, προκύπτει ότι :

Από την εταιρία «.....» (Τ.Π.Υ./2012), προβλεπόταν η χορήγηση της πρόσθετης προμήθειας, βάσει κλιμακίων και εφόσον οι καθαροί ναύλοι γραμμών εξωτερικού του έτους 2011, υπερέβαιναν το όριο των 250.000,00 €.

Από την εταιρία «.....» μέσω του πράκτορα «.....», προβλεπόταν η χορήγηση της πρόσθετης προμήθειας, βάσει κλιμακίων και εφόσον οι καθαροί ναύλοι γραμμών εξωτερικού του έτους 2011, υπερέβαιναν το όριο των 170.000,00 €.

Από την εταιρία «.....» μέσω του πράκτορα «.....», προβλεπόταν η χορήγηση της πρόσθετης προμήθειας, βάσει κλιμακίων και εφόσον οι καθαροί ναύλοι γραμμών εξωτερικού του έτους 2011, υπερέβαιναν το όριο των 60.000,00 €.

Από την εταιρία «.....» μέσω του πράκτορα «.....», προβλεπόταν η χορήγηση της πρόσθετης προμήθειας, βάσει κλιμακίων και εφόσον οι καθαροί ναύλοι γραμμών εξωτερικού του έτους 2011, υπερέβαιναν το όριο των 200.000,00 €.

Επειδή, με βάση τα ως άνω στοιχεία, συνάγεται ότι δεν πρόκειται για αλλαγή του ποσοστού της αρχικής προμήθειας, αλλά για πρόσθετη ειδική προμήθεια που σχετίζεται αποκλειστικά με την ανταμοιβή της επιχείρησης, για την πραγματοποίηση του στόχου των πωλήσεων (ετήσια στοχοθεσία παραγωγής) που τίθεται από τις ναυτιλιακές εταιρίες και την ύπαρξη άλλων προϋποθέσεων (π.χ. οικονομικής ενημερότητας του πρακτορείου προς την εταιρία), και συνεπώς δεν θεωρείται βοηθητική υπηρεσία στενά συνδεδεμένη με τις θαλάσσιες μεταφορές προσώπων από το εσωτερικό της χώρας στο εξωτερικό και αντίστροφα και ούτε αποτελεί μέρος της τιμής των εισιτηρίων.

Επειδή εξάλλου, όπως παγίως γίνεται δεκτό από τη νομολογία (ΣτΕ 2312/1992, 2052/1990, 103/1990 κ.α.), από τις διατάξεις των παρ. 1 και 4 του άρθρου 78 του Συντάγματος, με τις οποίες οριοθετείται η έννοια του φόρου, συνάγεται, μεταξύ άλλων, ότι οι αναφερόμενες σε φορολογικές απαλλαγές ή εξαιρέσεις διατάξεις είναι στενά ερμηνευτέες, με αποτέλεσμα η φορολογική διοίκηση να υποχρεούται κατά την εφαρμογή των νόμων να προβαίνει σε στενή γραμματική ερμηνεία των εν γένει φοροαπαλλακτικών διατάξεων αποκλεισμένης της διασταλτικής ή αναλογικής μεθόδου.

Κατόπιν των ανωτέρω, ορθά συμπεριλήφθηκε το ποσό των 70.190,25 €, στις φορολογητέες εκροές της ελεγχόμενης διαχειριστικής χρήσης στις οποίες αναλογεί συντελεστής Φ.Π.Α. 23%, ήτοι, ποσό φόρου 16.143,76 € και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 29/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... ΤΟΥ» με ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενου ποσού με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Επί της υπ' αρ./2018 οριστικής Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012)

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	222.832,10	232.700,71	232.700,71	9.868,61
Κύριος φόρος	22.946,92	27.387,79	27.387,79	4.440,87
Προκαταβολή φόρου	47.505,84	47.505,84	47.505,84	
Τέλη χαρ/μου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	236,25	236,25	236,25	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτ/μου	47,25	47,25	47,25	
Εισφορά αλληλεγγύης	9.624,83	10.019,57	10.019,57	394,74
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Πρόσθετος φόρος (αρ.49 Ν. 4509/17)		2.389,19	2.389,19	2.389,19
Συνολικό ποσό	81.007,88	88.232,68	88.232,68	7.224,80

2) Επί της υπ' αρ./2018 οριστικής Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 – 31/12/2012

ανάλυση	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	77.074,82	147.265,07	147.265,07	70.190,25
Αξία φορολογητέων εισροών	26.389,08	24.579,77	24.579,77	1.809,31
Φόρος εκροών	17.727,20	33.870,96	33.870,96	16.143,76
Υπόλοιπο φόρου εισροών	17.727,20	17.311,37	17.311,37	415,93
Χρεωστικό υπόλοιπο		16.559,69	16.559,69	16.559,69
Πρόσθετος φόρος (43,8%)		15.532,98	15.532,98	15.532,98
Υπόλοιπο φόρου για καταβολή		32.092,67	32.092,67	32.092,67

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση.