



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 13-10-2023

Αριθμός απόφασης: 879

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 -10,
Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@.aade.gr

Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022 ΦΕΚ Α΄ 206/4-11-2022) εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β΄ 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

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

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β΄ 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία, υπ' αριθμόν πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της νομικής οντότητας, με αντικείμενο εργασιών και έδρα στην οδό, κατά των με αριθμό: α)Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), β) της αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/03-31/12/2020, γ)Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2021 και δ)Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-30/06/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την απόέκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων δί' αυτής λόγων, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ.Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού πεντακοσίων (500,00) ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παράβαση, ως ακολούθως: «Μη ανταπόκριση, εντός της ταχθείσας προθεσμίας, στο με αριθμό πρωτοκόλλουέγγραφο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για να θέσει, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίησή του, στη διάθεση του ελέγχου μέρους των λογιστικών αρχείων (φορολογικών στοιχείων) που τηρήθηκαν για τα φορολογικά έτη, 2020 (φορολογική περίοδος 01/03 - 31/12/2020), 2021 (φορολογική περίοδος 01/01 - 31/12/2021) και 2022 (φορολογική περίοδος 01/01 - 30/06/2022), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ.».

Με την υπ' αριθμΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.3.-31.12.2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος, ύψους 36,21€, πλέον προστίμου του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ., ύψους 18,11€, ήτοι συνολικά ποσό για καταβολή 54,32 ευρώ και μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο του οικείου φόρου προς έκπτωση, στην κρινόμενη φορολογική περίοδο, από 7.231,53€ βάσει δηλώσεως σε 6.706,13€ βάσει ελέγχου, ήτοι κατά το ποσό των 525,40€.

Με την υπ' αριθμΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.-31.12.2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο του οικείου φόρου προς έκπτωση, στην κρινόμενη φορολογική περίοδο, από 10.489,29 € βάσει δηλώσεως σε 3.202,99€ βάσει ελέγχου, ήτοι κατά το ποσό των 7.286,30€.

Με την υπ' αριθμΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.-30.06.2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο του οικείου φόρου προς έκπτωση, στην κρινόμενη ημερολογιακή περίοδο, από 22.837,36€ βάσει δηλώσεως σε 1.941,32€ βάσει ελέγχου, ήτοι κατά το ποσό των 20.896,04€ και προέκυψε ποσό φόρου 12.720,00€ για επιστροφή βάσει δηλώσεως και ελέγχου.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διενέργειας μερικού ελέγχου, επιστροφής Φ.Π.Α., κατ' εφαρμογή των διατάξεων, του Ν. 2859/2000 «Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας», της με αριθμό Α. 1104/06-05-2020 Απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1895/18-05-2020) και του εγγράφου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013, για τις φορολογικές περιόδους 1.3.-31.12.2020, 1.1.-31.12.2021 και 1.1.-30.06.2022 και εφαρμογής διατάξεων του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4987/2022) και Ε.Λ.Π. (Ν. 4308/2014), για το φορολογικό έτος 2022, δυνάμει της υπ' αριθμ.σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

Με την απόσυνταχθείσα έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων διαπιστώθηκε ότι, η προσφεύγουσα άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τις γενικές διατάξεις του συστήματος Φ.Π.Α., για ποσά του οικείου φόρου με τα οποία επιβαρύνθηκε από άλλους υποκείμενους στο φόρο και αφορούν σε δαπάνες εστιατορίων, ξενοδοχείων, καυσίμων, διοδίων κ.λπ., οι οποίες συμπεριλήφθηκαν στην ενιαία παροχή υπηρεσίας (πακέτου) του πρακτορείου προς τον ταξιδιώτη, η οποία υπάγεται στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 43 του Κώδικα Φ.Π.Α. και ως εκ τούτου στον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας και της μικτής αμοιβής από το κάθε ταξίδι-πακέτο. Ακολουθώς, για

διοργανώσεις ταξιδιών, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν με ιδιόκτητα μεταφορικά μέσα και υπάγονται στο κανονικό καθεστώς του φόρου με τις γενικές διατάξεις, το πρακτορείο του λόγισε τεκμαρτές δαπάνες μεταφοράς (φορολογητέες εισροές) και το φόρο (εισροών) αυτών, τις οποίες εξέπεσε από τις φορολογητέες εκροές του (αμοιβές από ταξιδιώτες) και το φόρο (εκροών) αυτών, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του Ν. 2859/2000(Φ.Π.Α.). Περαιτέρω, συμπεριέλαβε στην ενιαία παροχή υπηρεσίας (πακέτου), η οποία εντάσσεται στο ειδικό καθεστώς των πρακτορείων ταξιδιών, του άρθρου 43 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), αμοιβές για υπηρεσίες μεταφοράς σε πελάτες του, οι οποίες παρασχέθηκαν με μεταφορικά μέσα που εκμεταλλεύεται το ίδιο το πρακτορείο και οι οποίες υπάγονται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. (γενικές διατάξεις), με συνέπεια να υφίσταται παρέκκλιση στον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας και στο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. Επίσης, η ελεγχόμενη οντότητα δεν απέδωσε τον φόρο που αναλογεί στην φορολογητέα αξία, όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του ειδικού καθεστώτος των τουριστικών πρακτορείων, του άρθρου 43 του Ν. 2859/2000 (φορολογητέα αξία = μικτή αμοιβή του πρακτορείου, η οποία προκύπτει μετά την αφαίρεση από το συνολικό ποσό που καταβάλλεται από τον πελάτη του, του κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο από την παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτό από άλλους υποκείμενους στο φόρο για άμεση εξυπηρέτηση του ταξιδιώτη). Επιπροσθέτως, καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της και μετέφερε στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. ασκώντας το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, δαπάνες κίνησης, επισκευής και συντήρησης μεταφορικών μέσων, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, λόγω μη αναγραφής του αριθμού κυκλοφορίας του μεταφορικού μέσου σε κάθε στοιχείο. Εν συνεχεία, η ελεγχόμενη εταιρεία δεν καταχώρησε ή καταχώρησε ανακριβώς στα τηρηθέντα λογιστικά της αρχεία (διπλογραφικά βιβλία), τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία αξίας, με συνέπεια οι φορολογητέες εκροές της να μεταφερθούν ανακριβώς, στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α.. Τέλος, η προσφεύγουσα μετέφερε ανακριβώς στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α., τα αριθμητικά δεδομένα των διπλογραφικά τηρούμενων λογιστικών της αρχείων και συγκεκριμένα τις φορολογητέες εισροές και εκροές της μετά του φόρου αυτών, κατά περίπτωση, με αποτέλεσμα τη λανθασμένη (ανακριβή) απόδοση του φόρου.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να μεταρρυθμισθούν οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς.

Πρώτος λόγος

Παράνομες, καταχρηστικές και με ελλιπή αιτιολογία οι προσβαλλόμενες πράξεις, καθότι δεν αναγνωρίσθηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου δαπανών για πράξεις του πρακτορείου ταξιδιών της υπαγόμενες, στο ειδικό και στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 του Ν. 2859/2000 «Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας».

Δεύτερος λόγος

Εσφαλμένα δεν αναγνωρίσθηκαν δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013(Κ.Φ.Ε.).

Τρίτος λόγος

Καθ' υπερβολή δεν αναγνωρίσθηκε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου για δαπάνες των μεταφορικών μέσων της επιχείρησής της, επειδή οι εκδότες των παραστατικών (Α.Λ.Π.) δεν ανέγραψαν τον αριθμό κυκλοφορίας των αυτοκινήτων της, γεγονός που δεν το γνώριζε η επιχείρησή της, ενώ στα ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ ΠΩΛΗΣΗΣ- ΔΕΛΤΙΑ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ δεν υφίστατο η υποχρέωση αναγραφής αυτού.

Αναφορικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.[..] 3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, με τη με αριθ. **ΔΕΛ. Α 1069048/02.05.2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το **άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ.** προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, στο **άρθρο 34 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι: «...Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο **άρθρο 64 του Κ.Φ.Δ.** ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

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

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (Σ.τ.Ε. 2695/1993 και Σ.τ.Ε. 962/2012).

Επειδή, η αιτιολογία της πράξης μπορεί να παρέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (Σ.τ.Ε. 949, 950/2012).

Επειδή η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144).

Επειδή οι εκθέσεις ελέγχου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις πρέπει να περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, συγκρίσεις και κρίσεις, που να διέπονται από

αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Π.Δ. 16/1989 (έκθεση ελέγχου). Τα πορίσματα δε πρέπει να διατυπώνονται με τρόπο **σαφή και αιτιολογημένο**.

Επειδή, βασικά στοιχεία της **αιτιολογίας** αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει ότι : **«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».**

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2690/1999) ορίζεται ότι: **«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».**

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «**Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.**

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248), εφεξής και «Κώδικας Φ.Π.Α.» ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής: Στο άρθρο 1 ότι: «**Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου**», στο άρθρο 2 παρ. 1 ότι: «**1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα**», στο άρθρο 3 παρ. 1, ότι: «**1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...**», στο άρθρο 8 παρ. 1 ότι: «**1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού, β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης. 2. Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης: α) η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων** στο άρθρο 14 παρ. 2 ότι: «**2. Γενικοί κανόνες. Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων: α) Ο Τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως Τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες. β) Ο Τόπος παροχής υπηρεσιών προς μη υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μόνιμη εγκατάσταση του παρέχοντος που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη αυτή εγκατάσταση. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως Τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του παρέχοντος**», στο άρθρο 16 παρ. 1, ότι: «**Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του**

προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών», **στο άρθρο 19 παρ. 1** ότι: «Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή», **στο άρθρο 24 παρ. 1 περ. στ'** ότι: **Απαλλάσσονται από το φόρο: α).....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», **στο άρθρο 35 παρ. 1 περ. α' και στ'** ότι: α) Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι: α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες απ' αυτόν πράξεις, για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας. Ειδικά για την παράδοση του παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο, στην περίπτωση παραγγελιοδοχικών πωλήσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 5, αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγροτών φυσικών προσώπων, αγροτικών συνεταιρισμών, καθώς και νομικών προσώπων με αποκλειστικά αγροτική δραστηριότητα, για τις οποίες η εκκαθάριση εκδίδεται πέραν του μηνός, κατ' εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παραγγελιοδόχος, β).....στ) ο λήπτης των υπηρεσιών, εφόσον είναι υποκείμενος στον φόρο ή μη υποκείμενο στον φόρο νομικό πρόσωπο το οποίο διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας, για τις παροχές υπηρεσιών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται από μη εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενο στον φόρο,

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 43 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζεται ότι: «**Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών.** Οι επιχειρήσεις πρακτορείων ταξιδιών, με τις οποίες εξομοιώνονται και οι οργανωτές τουριστικών περιηγήσεων που ενεργούν στο όνομά τους έναντι των ταξιδιωτών, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς υπολογισμού του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού, εφόσον και κατά το μέρος που για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης χρησιμοποιούν προς άμεση εξυπηρέτηση των ταξιδιωτών παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που παρέχονται από άλλους υποκείμενους στο φόρο. 2. Οι πράξεις που γίνονται για την πραγματοποίηση του ταξιδιού ή της περιήγησης, θεωρούνται ως ενιαία παροχή υπηρεσίας του πρακτορείου προς τον ταξιδιώτη. Η παροχή αυτή φορολογείται στην Ελλάδα, εφόσον η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του πρακτορείου ή η μόνιμη εγκατάστασή του, από την οποία αυτό ενεργεί για την πραγματοποίηση του ταξιδιού, βρίσκονται στην Ελλάδα και μόνο κατά το μέρος που αναλογεί σε υπηρεσίες που το πρακτορείο αναθέτει σε άλλους υποκείμενους στο φόρο και οι οποίες πραγματοποιούνται από τους τελευταίους στο εσωτερικό της χώρας ή εντός της Κοινότητας. Αντίθετα δεν υπάγεται στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, το μέρος των παρεχομένων υπηρεσιών από το πρακτορείο ταξιδιών που αναλογεί στις πράξεις τις οποίες αυτό αναθέτει σε άλλους υποκείμενους στο φόρο και οι οποίες πραγματοποιούνται από τους τελευταίους εκτός της Κοινότητας. Για τις υπηρεσίες αυτές, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 24. 3. Ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η μεικτή αμοιβή του πρακτορείου που προκύπτει μετά την αφαίρεση από το συνολικό ποσό που καταβάλλεται από τον πελάτη (χωρίς να συνυπολογίζεται ο φόρος) του κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο από την παράδοση αγαθών και

παροχή υπηρεσιών, (μαζί με το φόρο) που γίνονται σ' αυτό από άλλους υποκείμενους στο φόρο για άμεση εξυπηρέτηση του ταξιδιώτη. Στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που αφορούν τις πράξεις για τις οποίες η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται κατά τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, ο φόρος δύναται να ενσωματώνεται στην τιμή. 4. Τα ποσά του φόρου με τα οποία επιβαρύνεται το πρακτορείο από άλλους υποκείμενους στο φόρο για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 δεν εκπίπτονται ούτε επιστρέφονται. 5. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού **δεν εφαρμόζονται** στις αμοιβές των πρακτορείων ταξιδιών, οι οποίες προέρχονται από υπηρεσίες που αυτά παρέχουν αποκλειστικά, **ως μεσολαβητές** με προμήθεια, καθώς επίσης και από υπηρεσίες μεταφοράς, οι οποίες παρέχονται με μεταφορικά μέσα που εκμεταλλεύεται το ίδιο το πρακτορείο. 6. Με προεδρικά διατάγματα, που εκδίδονται με πρόταση του Υπουργού Οικονομικών, μπορεί να ορίζεται άλλος τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας για την οποία προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 3. 7. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να επιβάλλεται στα πρακτορεία η υποχρέωση να τηρούν ειδικά βιβλία, λογαριασμούς ή στοιχεία για την παρακολούθηση των πράξεων που ενεργούν».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 48 του Ν. 2859/2000(Φ.Π.Α.)** ορίζεται ότι: 1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38. 2. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υπόχρεων που δεν έχουν υποβάλει δήλωση. Κατά την υποβολή της ειδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 και σε περίπτωση κατά την οποία το δηλούμενο από τον υποκείμενο στον φόρο τίμημα υπολείπεται της αγοραίας αξίας, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ελέγχει άμεσα την ακρίβεια της υποβαλλόμενης δήλωσης, λαμβάνοντας υπόψη του τις αξίες όπως αυτές ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και στη φορολογία εισοδήματος, καθώς και το συνολικό κόστος του παραδιδόμενου ακινήτου σε συνδυασμό με τα τεχνικά, ποσοτικά και οικονομικά δεδομένα που αφορούν την άδεια ανέγερσης του ακινήτου. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υποκείμενος στο φόρο δεν αποδέχεται το αποτέλεσμα του ελέγχου αυτού, η αξία του παραδιδόμενου ακινήτου υπόκειται στη δεσμευτική κρίση του Σώματος Ορκωτών Εκτιμητών. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζεται ο τρόπος, η διαδικασία και κάθε αναγκαίο στοιχείο ή λεπτομέρεια που αφορά τον έλεγχο αυτόν. 3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος. 4. Ο έλεγχος ενεργείται τις εργάσιμες για τον υπόχρεο ημέρες και ώρες, στην επαγγελματική του εγκατάσταση ή, όταν τούτο είναι δύσκολο, στη Δ.Ο.Υ., καθώς και σε άλλο τόπο και χρόνο ύστερα από συμφωνία του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. και του υπόχρεου στο φόρο. 5. Κατά τη διάρκεια του ελέγχου επιτρέπεται κάθε αναγκαία εξέταση ή έρευνα στην επαγγελματική εγκατάσταση του υπόχρεου στο φόρο και κυρίως στους χώρους παραγωγής, επεξεργασίας γενικά, αποθήκευσης ή παράδοσης των αγαθών, καθώς και στον τόπο παροχής των υπηρεσιών, σύμφωνα με όσα ειδικότερα ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 36 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του άρθρου 25 του Ν. 820/1978 (ΦΕΚ 174 Α'). 6. Ο υπόχρεος στο φόρο επιδεικνύει ή παραδίδει κάθε έγγραφο ή άλλο στοιχείο που του ζητούν για τη διεξαγωγή του ελέγχου. Τις ίδιες υποχρεώσεις έχουν και τα πρόσωπα τα οποία, από τη σχέση εργασίας που έχουν με τον υπόχρεο, μπορούν να δώσουν τα ζητούμενα στοιχεία. 7. Ύστερα από

έγγραφο πρόσκληση του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., οι δημόσιες, δημοτικές, κοινοτικές και λοιπές αρχές, καθώς και κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, οφείλουν να αποστέλλουν σε αυτόν, μέσα σε προθεσμία τριάντα (30) ημερών από τη γνωστοποίηση της πρόσκλησης, κάθε στοιχείο χρήσιμο για τη διεξαγωγή του ελέγχου και να παρέχουν κάθε σχετική πληροφορία ή συνδρομή. 8. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται άλλος Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ή άλλη δημόσια αρχή ή τα Ελληνικά Ταχυδρομεία ή άλλος οργανισμός κοινής ωφέλειας ή πιστωτικός οργανισμός, για την παραλαβή των δηλώσεων, καθώς και άλλος Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. για την επιβολή του φόρου».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58^Α παρ. 2 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1.2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 16 του Ν. 1882/1990 (Φ.Ε.Κ. Α 43/23-03-1990), ορίζεται ότι: «16.Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιανδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα».

Επειδή, με την ΥΠΟΙΚ 1098639/4519/1378/0014/ΠΟΛ. 1221/29-8-1995, διευκρινίσθηκε ότι: « 1. Με τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 11, του Ν. 2303/95, που ισχύουν από 1.3.95, αντικαταστάθηκε η παραγρ. 2, του άρθρου 35, του Ν. 1642/86. Η ρύθμιση αυτή, κρίθηκε αναγκαία για την εναρμόνιση της νομοθεσίας της χώρας μας με τις διατάξεις του Κοινοτικού Δικαίου (6η Οδηγία -77/388/ΕΟΚ- Άρθρο 26). Σύμφωνα με τη νέα διάταξη, οι πράξεις που γίνονται τόσο από επιχειρήσεις πρακτορείων ταξιδιών, όσο και από τις εξομοιούμενες μ' αυτές επιχειρήσεις τουριστικών περιηγήσεων, στα πλαίσια πραγματοποίησης ενός ταξιδιού ή μίας περιήγησης, θεωρούνται ως ενιαία παροχή υπηρεσίας του πρακτορείου προς τον πελάτη-ταξιδιώτη, με τόπο φορολογίας την Ελλάδα, μόνο εφόσον η έδρα του πρακτορείου ή η μόνιμη εγκατάσταση του, βρίσκεται στην Ελλάδα. Φορολογητέα αξία της ενιαίας υπηρεσίας του πρακτορείου, αποτελεί μόνο το μέρος εκείνο της μικτής αμοιβής, που αναλογεί σε υπηρεσίες που το πρακτορείο αναθέτει σ' άλλους υποκείμενους στο φόρο και οι οποίες, πραγματοποιούνται από τους τελευταίους στο εσωτερικό της χώρας ή εντός άλλου κράτους-μέλους. Αντίθετα, δεν περιλαμβάνεται στην φορολογητέα αξία και ως εκ τούτου δεν υπάγεται σε Φ.Π.Α., το μέρος της μικτής αμοιβής του πρακτορείου που αναλογεί στις πράξεις, τις οποίες αυτό αναθέτει σ' άλλους υποκείμενους στο φόρο και οι οποίες πραγματοποιούνται από τους τελευταίους εκτός της Κοινότητας. 3. Με την αντικατάσταση αυτή επήλθε μία σημαντική τροποποίηση στο τρόπο φορολόγησης του «πακέτου». Έτσι ενώ δηλαδή μέχρι 28/2/95, φορολογητέα αξία αποτελούσε το σύνολο της μικτής αμοιβής του πρακτορείου -όπως αυτή προέκυπτε μετά την αφαίρεση από το συνολικό ποσό που κατέβαλε ο πελάτης, του κόστους με το οποίο επιβαρύνθηκε το πρακτορείο για την άμεση εξυπηρέτηση του ταξιδιώτη - από 1/3/95, στον φόρο υπόκειται μόνο το μέρος της αμοιβής που αναλογεί στις υπηρεσίες που παρέχονται στο εσωτερικό της Κοινότητας (Ελλάδα και άλλα κράτη-μέλη) και όχι το μέρος της αμοιβής που αναλογεί στις υπηρεσίες που παρέχονται εκτός της Κοινότητας. Αντίθετα, η αμοιβή του πρακτορείου που αναλογεί στο μέρος των υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εκτός Ελλάδος και εκτός Κοινότητας, απαλλάσσεται ως υπηρεσία μεσολάβησης, σύμφωνα με τη διάταξη της παραγρ. 1, περίπτ. στ', του άρθρου 20, του ν. 1642/86. 4. Αναλύοντας περαιτέρω τις νέες διατάξεις της παραγρ. 2, του άρθρου 35, επισημαίνουμε τα ακόλουθα: α) Κριτήριο της

υπαγωγής ή μη στο Φ.Π.Α., της μικτής αμοιβής ενός πρακτορείου ταξιδιών και των εξομοιούμενων με αυτά επιχειρήσεων τουριστικών περιηγήσεων, αποτελεί ο τόπος όπου πραγματοποιούνται οι πράξεις που αφορούν την αμοιβή αυτή. 6) Η απαλλαγή από Φ.Π.Α. της μικτής αμοιβής, εγκατεστημένου στην Ελλάδα πρακτορείου ταξιδιών, ισχύει και στην περίπτωση που το πρακτορείο παρέχει την ενιαία υπηρεσία, "πακέτο", σ' άλλο πρακτορείο και όχι απευθείας στον πελάτη - ταξιδιώτη εφόσον το "πακέτο" αυτό πραγματοποιείται αποκλειστικά σε τρίτες χώρες. γ) Η έννοια του όρου "... υποκείμενοι στο φόρο...", που αναφέρεται στην παραγρ. 2, του άρθρου 35, λαμβάνεται, όπως αυτή προσδιορίζεται με την παράγραφο 1, του άρθρου 3, του Ν. 1642/86. Έτσι, αναφερόμενοι στο παράδειγμα της παραπάνω περίπτωσης α), η αμοιβή του πρακτορείου έχει την ίδια φορολογική μεταχείριση, δηλαδή, **απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ**, και στην περίπτωση που αυτό αναθέτει την εξυπηρέτηση του πελάτη του σε Ελβετικό πρακτορείο ταξιδιών αντί του Βελγικού. 5. Είναι σαφές ότι, με την εφαρμογή της νέας διάταξης, δεν δημιουργείται κανένα πρόβλημα στον τρόπο προσδιορισμού της φορολογητέας αξίας της ενιαίας υπηρεσίας (πακέτου), που παρέχει το πρακτορείο, όταν το "πακέτο" πραγματοποιείται, εξ ολοκλήρου εντός ή εκτός της Κοινότητας. Συγκεκριμένα, **όταν οι υπηρεσίες "πακέτου" πραγματοποιούνται εξ ολοκλήρου στο εσωτερικό της χώρας ή εντός της Κοινότητας, ο υπολογισμός της φορολογητέας αξίας γίνεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παραγρ. 3, του άρθρου 35, του Ν. 1642/86**, ενώ όταν οι υπηρεσίες του "πακέτου" πραγματοποιούνται εκτός της Κοινότητας, η αμοιβή του πρακτορείου απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, σύμφωνα με την παραγρ. 1 περ. στ, του άρθρου 20, του Ν. 1642/86. Στην περίπτωση αυτή, η μικτή αμοιβή θα υπολογίζεται με τον συνήθη τρόπο που ίσχυε μέχρι σήμερα, δηλαδή, με βάση τα πραγματικά στοιχεία εσόδου και κόστους. 6. Επισημαίνεται ότι, κατά την εφαρμογή των διατάξεων της παραγρ. 2, του άρθρου 35, σημαντική αλλαγή επέρχεται στην περίπτωση των **μικτών πακέτων**, δηλαδή, όταν το πακέτο πρακτορείου ταξιδιών περιλαμβάνει πράξεις που πραγματοποιούνται εντός και εκτός της Κοινότητας. Στην περίπτωση αυτή, υπάρχει πράγματι αντικειμενική δυσκολία στον τρόπο διαχωρισμού της μικτής αμοιβής που εμπεριέχει ΦΠΑ, γιατί αναλογεί σε πράξεις που γίνονται εντός της Κοινότητας και της μικτής αμοιβής που απαλλάσσεται από ΦΠΑ, γιατί αναλογεί σε πράξεις που γίνονται εκτός της Κοινότητας. Λόγω της ιδιομορφίας που παρουσιάζει η λειτουργία ενός τέτοιου "πακέτου" και των αντικειμενικών δυσκολιών που αντιμετωπίζονται στην πράξη, όπως λ.χ. καθυστέρηση στην συγκέντρωση των στοιχείων κόστους, κόστος που προέρχεται από χώρες της Κοινότητας και από Τρίτες χώρες κ.α. και προκειμένου να απλοποιηθεί ο τρόπος υπολογισμού του μέρους της αμοιβής που υπάγεται σε ΦΠΑ και εκείνου που απαλλάσσεται, θα πρέπει, **τα πρακτορεία ταξιδιών και οι εξομοιούμενες μ' αυτά επιχειρήσεις τουριστικών περιηγήσεων, να προβαίνουν σε επιμερισμό της μικτής αμοιβής με βάση τα ποσοστά που προκύπτουν από τον προϋπολογισμό του κόστους που επιβαρύνει το κάθε μικτό πακέτο ξεχωριστά**. Έτσι, σε κάθε φορολογική περίοδο, στην μικτή αμοιβή που προκύπτει, είτε θετική είτε αρνητική, στο συγκεκριμένο πακέτο εφαρμόζονται τα δύο ποσοστά που έχουν ήδη προσδιορισθεί με την μέθοδο που αναλύεται παρακάτω. Παραδείγματα σχετικά με τον επιμερισμό παρατίθενται στη παραγρ. 8, της παρούσας. Σημειώνεται ότι, τα ποσοστά αυτά θα χρησιμοποιούνται για την σύνταξη των περιοδικών εκκαθαρίσεων καθώς και για την απόδοση του φόρου που προκύπτει σε κάθε φορολογική περίοδο και θα οριστικοποιούνται στο τέλος της χρήσης με βάση τα συνολικά πραγματικά στοιχεία των "μικτών πακέτων", ενώ τυχόν διαφορές που θα προκύπτουν θα διακανονίζονται με την εκκαθαριστική δήλωση. Με την μέθοδο αυτή, επιτυγχάνεται απλούστευση του τρόπου διαχωρισμού της αμοιβής του πρακτορείου, που προσφέρει "μικτά πακέτα". Για την εφαρμογή της μεθόδου αυτής τα πρακτορεία **υποχρεούνται:** α) **Να τηρούν ξεχωριστό φάκελο για κάθε μικτό πακέτο** που προσφέρουν, στον οποίο θα διαφυλάσσουν: α) κάθε παραστατικό που έχει σχέση με το συγκεκριμένο μικτό πακέτο β) τις συναφθείσες συμφωνίες με άλλους υποκείμενους στο φόρο που αναφέρονται στις τιμές, τις εκπτώσεις, κ.λ.π. γ) σημείωμα σχετικά με τον υπολογισμό βάσει του οποίου προέκυψαν τα ποσοστά που εφαρμόστηκαν για τον διαχωρισμό της μικτής αμοιβής και δ) το αναλυτικό πρόγραμμα του ταξιδιού καθώς και **κάθε άλλο**

αποδεικτικό στοιχείο που αφορά το συγκεκριμένο πακέτο. 6) Να παρακολουθούν σε ιδιαίτερους λογαριασμούς, το έσοδο και το κόστος για κάθε πακέτο ξεχωριστά. γ) Να παρακολουθούν σε χωριστό λογαριασμό ΦΠΑ τον φόρο των μικτών πακέτων. Εξυπακούεται ότι, οι εγγραφές στον λογαριασμό αυτό θα γίνονται με βάση τα πραγματικά στοιχεία. δ) Να χρησιμοποιούν μέχρι και δύο δεκαδικά ψηφία στα ποσοστά που εφαρμόζουν για τον διαχωρισμό της μικτής αμοιβής. Διευκρινίζεται ότι, το δεύτερο δεκαδικό ψηφίο στρογγυλοποιείται προς τα πάνω ή προς τα κάτω, εφόσον το τρίτο δεκαδικό ψηφίο είναι ίσο ή μεγαλύτερο από 5 ή μικρότερο από το 5 αντίστοιχα π.χ. το ποσοστό 44,458 θα γίνει 44,46 ενώ, το ποσοστό 62,744 θα γίνει 62,74. 7. Για την ευκολότερη εφαρμογή της μεθόδου αυτής, και την διευκόλυνση του ελέγχου, διευκρινίζονται τα εξής: α) Τα ποσοστά που προκύπτουν για τον διαχωρισμό της μικτής αμοιβής ενός "πακέτου", είναι αποτέλεσμα των αριθμητικών δεδομένων του συγκεκριμένου πακέτου και σε καμία περίπτωση δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν για τον διαχωρισμό μικτής αμοιβής άλλου «πακέτου». 6) Σε περίπτωση που, μετά την ολοκλήρωση του πακέτου, με την συγκέντρωση των πραγματικών στοιχείων εσόδου και κόστους, προκύψει έσοδο ή κόστος μεγαλύτερο ή μικρότερο, από αυτό που είχε ληφθεί υπόψη για τον υπολογισμό των ποσοστών, ανεξάρτητα αν η διαφορά αυτή διαφοροποιεί ή όχι τα ποσοστά βάσει των οποίων έγινε ο διαχωρισμός, το πρακτορείο ταξιδιών δεν θα προβεί σε καμία περίπτωση σε επανυπολογισμό των ποσοστών του συγκεκριμένου πακέτου κατά τη διάρκεια της χρεωπίστωσης δεδομένου ότι, με τα πραγματικά ποσοστά που θα προκύψουν στο τέλος της χρήσης ο διακανονισμός του φόρου θα γίνει με την οικεία εκκαθαριστική δήλωση. γ) Στην περίπτωση που το πρακτορείο, για την πραγματοποίηση του πακέτου που προσφέρει, δέχεται υπηρεσία "μικτή", δηλαδή, υπηρεσία που του παρέχει ένα πρόσωπο, η οποία όμως πραγματοποιείται εντός και εκτός της Κοινότητας, εφόσον για αυτή εκδίδεται ένα συνολικό στοιχείο δαπάνης, κριτήριο για την υπαγωγή τους στο κόστος από χώρες Κοινότητας ή από τρίτες χώρες, αποτελεί η έδρα του παρέχοντος την υπηρεσία αυτή. δ) Ειδικά, για την υπηρεσία μεταφοράς που δέχεται ένα πρακτορείο ταξιδιών, της οποίας ένα μέρος εκτελείται σε χώρες Κοινότητας και το υπόλοιπο μέρος της σε τρίτες χώρες, ο διαχωρισμός του κόστους της μεταφοράς θα γίνεται προκειμένου για: α) **Οδική Μεταφορά**, βάσει των διανυκτερεύσεων, π.χ. ταξίδι-πακέτο "Ιταλία- Αυστρία-Ουγγαρία-Βουλγαρία" με σύνολο διανυκτερεύσεων 10, έκτων οποίων, 2 διανυκτερεύσεις στην Ιταλία, 2 στην Αυστρία, 3 στην Ουγγαρία και 3 στην Βουλγαρία. Στην περίπτωση αυτή, το κόστος της μεταφοράς θα διαχωρισθεί σύμφωνα με την αναλογία 4/10 (κόστος από Κοινότητα) και 6/10 (κόστος από τρίτες χώρες). β) **Θαλάσσια Μεταφορά**.... Σημειώνουμε ότι, σ` όλες τις προαναφερόμενες περιπτώσεις, το βάρος της απόδειξης του τρόπου υπολογισμού το έχει το πρακτορείο και οι εξομοιούμενες μ` αυτό επιχειρήσεις περιήγησης. 8...9. Τέλος, διευκρινίζεται ότι, ο παραπάνω τρόπος υπολογισμού για την απόδοση του φόρου θα εφαρμόζεται σε πακέτα που πραγματοποιούνται από 1/3/95 και εφεξής. Όσον αφορά, τα πακέτα που πραγματοποιήθηκαν κατά το χρονικό διάστημα από 1/3/95 μέχρι την έκδοση της παρούσας, εφόσον: α) στο σχετικό φορολογικό στοιχείο έχει υπολογισθεί φόρος, με την μέθοδο που ίσχυε πριν την τροποποίηση της διάταξης (της παραγρ. 2, του άρθρου 35). ο φόρος αυτός πρέπει να αποδοθεί στο Δημόσιο, ενώ στην περίπτωση που έχει αποδοθεί δεν επιστρέφεται, β) έχουν εφαρμόσει δικό τους τρόπο διαχωρισμού της μικτής αμοιβής σε υπαγόμενη και σε απαλλασσόμενη τότε οι τυχόν διαφορές που προκύπτουν σε σχέση με την εφαρμογή της μεθόδου που αναλύεται ανωτέρω αυτές θα διακανονισθούν με την εκκαθαριστική δήλωση του έτους 1995».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. του Ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, στις, για την προσφεύγουσα κρίθηκε ότι: «Άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τις γενικές διατάξεις για ποσά ΦΠΑ με τα οποία επιβαρύνθηκε το πρακτορείο από άλλους υποκείμενους στο φόρο και αφορούν σε δαπάνες

εστιατορίων, ξενοδοχείων κ.λπ., οι οποίες συμπεριλήφθηκαν στην ενιαία παροχή υπηρεσίας (πακέτου) του πρακτορείου προς τον ταξιδιώτη, η οποία υπάγεται στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 43 του Κώδικα Φ.Π.Α. και ως εκ τούτου στον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας και της μικτής αμοιβής από το κάθε ταξίδι-πακέτο. Οι δαπάνες για τις οποίες δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου για τους λόγους που αναφέρονται σε κάθε περίπτωση απεικονίζονται αναλυτικά, ανά ελεγχόμενη ημερολογιακή περίοδο, στους πίνακες ως ακολούθως:

Α) ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1.3.-31.12.2020

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ / ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
1			39,35	9,45	Αφορά ενιαία υπηρεσία. Τουριστικό πακέτο
2			324,03	77,77	Αφορά δαπάνη πούλμαν (καύσιμα, διόδια) και δεν αναγνωρίζεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου διότι η μεταφορά ανατέθηκε σε άλλη επιχείρηση από την οποία λήφθηκε το Τ.Π.Υ. με αριθμό
3			259,44	62,26	Αφορά δαπάνη πούλμαν (καύσιμα, διόδια) και δεν εκπίπτει ο φόρος διότι η μεταφορά ανατέθηκε σε άλλη επιχείρηση από την οποία λήφθηκε το Τ.Π.Υ. Νο
4			154,35	37,05	Αφορά δαπάνη διοδίων της .....και αντίστροφα. Δεν υπάρχει συσχέτιση της δαπάνης με ταξίδι του πρακτορείου.
ΣΥΝΟΛΟ			777,17€	186.53€	

Β) ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1.1.-31.12.2021

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ - ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
1			146,85	35,25	Αφορά δαπάνη διοδίων της η οποία συμπεριλήφθηκε στην ενιαία υπηρεσία πακέτου μηνός Ιουλίου.
ΣΥΝΟΛΟ			146,85€	35,25€	

Γ) ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1.1.-30.06.2022

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ	ΦΠΑ	ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
-----	-------------	------------	--------	-----	--------------

	/	ΚΙΝΗΣΗΣ	ΑΞΙΑ		
	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ				
1			8,55	2,05	Αφορούν σε δαπάνη διοδίων της Συμπεριλήφθηκε στην ενιαία υπηρεσία στο Τουριστικό πακέτο
2			24,19	5,81	Αφορούν σε δαπάνη στάθμευσης της Συμπεριλήφθηκε στην ενιαία υπηρεσία στο Τουριστικό πακέτο
3			9,52	2,28	Αφορούν σε δαπάνη διοδίων της .....σταθμοί Δεν υπάρχει συσχέτιση της δαπάνης με ταξίδι της ελεγχόμενης οντότητας.
4			569,36	136,65	Αφορούν σε δαπάνη καυσίμων. Συμπεριλήφθηκε στην ενιαία υπηρεσία στο Τουριστικό πακέτο
5			223,43	53,62	Αφορούν σε δαπάνη καυσίμων. Συμπεριλήφθηκε στην ενιαία υπηρεσία στο Τουριστικό πακέτο
6			127,58	30,62	Αφορούν σε δαπάνη καυσίμων. Συμπεριλήφθηκε στην ενιαία υπηρεσία στο Τουριστικό πακέτο
7			51,61	12,39	Αφορούν σε δαπάνη διοδίων της Συμπεριλήφθηκαν στην ενιαία υπηρεσία στα Τουριστικά πακέτα του Μαΐου.
8			24,76	5,94	Αφορούν σε δαπάνη διοδίων της Συμπεριλήφθηκαν στην ενιαία υπηρεσία στα Τουριστικά πακέτα του Μαΐου.
9			22,26	5,34	Αφορούν σε δαπάνη διοδίων της

					 Συμπεριλήφθηκαν στην ενιαία υπηρεσία στα Τουριστικά πακέτα του Μαΐου.
10	.....	.....	27,10	6,50	Αφορούν σε δαπάνη διοδίων της Συμπεριλήφθηκαν στην ενιαία υπηρεσία στα Τουριστικά πακέτα του Μαΐου.
11	.....	.....	24,76	5,94	Αφορούν σε δαπάνη διοδίων της Συμπεριλήφθηκαν στην ενιαία υπηρεσία στα Τουριστικά πακέτα του Μαΐου.
12	.....	.....	11,90	2,85	Αφορούν σε δαπάνη διοδίων της Συμπεριλήφθηκαν στην ενιαία υπηρεσία στα Τουριστικά πακέτα του Μαΐου.
13	.....	.....	27,10	6,50	Αφορούν σε δαπάνη διοδίων της Συμπεριλήφθηκαν στην ενιαία υπηρεσία στα Τουριστικά πακέτα του Μαΐου.
14	.....	.....	366,45	87,95	Αφορούν σε δαπάνη καυσίμων – διοδίων. Συμπεριλήφθηκαν στην ενιαία υπηρεσία στο Τουριστικό πακέτο
ΣΥΝΟΛΟ			1.518,57€	364,44€	

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι: «Όλες οι δαπάνες της είναι παραγωγικές, επομένως είναι εκπεστές και έχει τη δυνατότητα συμψηφισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α. αυτών. Ειδικότερα: Β1. Επί των δαπανών του φορολογικού έτους 2020, επισημαίνει ότι η δαπάνη με α/α 1 δεν αναφέρεται σε υπηρεσία ενιαίου πακέτου της, ούτε έχει καταχωρισθεί ως έξοδο σε ενιαίο πακέτο. Οι δαπάνες με α/α 2 και 3 αναγνωρίζονται προς έκπτωση διότι βάσει του συμφωνητικού μίσθωσης τα έξοδα των καυσίμων βαρύνουν τον μισθωτή. (ΣΧΕΤΙΚΟ 1Α & 1Β). Η δαπάνη με α/α 4 μπορεί να μην συσχετίζεται με ταξίδι της, ωστόσο είναι δαπάνη που πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της επιχείρησής της, σύμφωνα με το άρθρο 22 Ν. 4172/2013(Κ.Φ.Ε.), διότι αφορά την μετακίνηση του λεωφορείου με αριθμό κυκλοφορίαςστην Αθήνα για επιθεώρηση προς έγκριση των θέσεων του.(ΣΧΕΤΙΚΟ 2). Κατά συνέπεια είναι λανθασμένο το συμπέρασμα του ελέγχου ότι η επιχείρησή της δεν δικαιούται να

εκπέσει ποσό ΦΠΑ 186,53€, κατά το φορολογικό έτος 2020 και ως εκ τούτου αυτό πρέπει να εξαφανισθεί. Επί των δαπανών, του φορολογικού έτους 2021 επισημαίνει ότι, η δαπάνη με α/α 1 που αφορά διόδια δεν συμπεριελήφθη σε ενιαία υπηρεσία πακέτου της, αλλά μόνον στα γενικά έξοδα διότι συσχετίζεται με την μετακίνηση στην Αθήνα της, για την οποία εκδόθηκε το Τ.Π.Υ. (ΣΧΕΤΙΚΟ 3). Κατά συνέπεια είναι λανθασμένο το συμπέρασμα του ελέγχου ότι η επιχείρησή της δεν δικαιούται να εκπέσει ποσό Φ.Π.Α. 35,25€, κατά το φορολογικό έτος 2021 και ως εκ τούτου αυτό πρέπει να εξαφανισθεί. Επί των δαπανών, του φορολογικού έτους 2022 επισημαίνει ότι, οι δαπάνες με α/α 1 & 2 που αφορούν διόδια δεν συμπεριλήφθηκαν σε υπηρεσία ενιαίου πακέτου της, αλλά μόνον στα γενικά έξοδα και ως εκ τούτου νομίμως εκπίπτουν. Η δαπάνη με α/α 3 συσχετίζεται με το Τ.Π.Υ. Η δαπάνη με α/α 4 που αφορά καύσιμα δεν συμπεριελήφθη σε υπηρεσία ενιαίου πακέτου αλλά μόνον στα γενικά έξοδα και ως εκ τούτου νομίμως εκπίπτει. Οι δαπάνες με α/α 5 & 6 που αφορούν καύσιμα και διόδια δεν συμπεριλήφθηκαν σε υπηρεσία ενιαίου πακέτου, αλλά συσχετίζονται με το Τ.Π.Υ. Η δαπάνη με α/α 7 που αφορά διόδια δεν συμπεριελήφθη σε υπηρεσία ενιαίου πακέτου, αλλά συσχετίζεται με το Τ.Π.Υ. Η δαπάνη με α/α που αφορά διόδια δεν συμπεριελήφθη σε υπηρεσία ενιαίου πακέτου αλλά συσχετίζεται με το Τ.Π.Υ. Η δαπάνη με α/α που αφορά διόδια δεν συμπεριελήφθη σε υπηρεσία ενιαίου πακέτου αλλά συσχετίζεται με το Τ.Π.Υ. Οι δαπάνες με α/α που αφορούν διόδια δεν συμπεριλήφθηκαν σε υπηρεσία ενιαίου πακέτου της, αλλά συσχετίζονται με το Τ.Π.Υ. Η δαπάνη με α/α που αφορά διόδια δεν συμπεριελήφθη σε υπηρεσία ενιαίου πακέτου αλλά συσχετίζεται με το Τ.Π.Υ. Η δαπάνη με α/α που αφορά διόδια δεν συμπεριελήφθη σε υπηρεσία ενιαίου πακέτου της, αλλά συσχετίζεται με το Τ.Π.Υ. Κατά συνέπεια είναι λανθασμένο το συμπέρασμα του ελέγχου ότι η επιχείρησή της δεν δικαιούται να εκπέσει ποσό ΦΠΑ 364,44€, κατά το φορολογικό έτος 2022 και ως εκ τούτου αυτό πρέπει να εξαφανισθεί.

Α) ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1.3.-31.12.2020

Επειδή, εν προκειμένω η φορολογική αρχή, για κάθε παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών της προσφεύγουσας που αποβλέπει στην άμεση εξυπηρέτηση των ταξιδιωτών-πελατών της, την ως άνω φορολογική περίοδο, έκρινε όπως παρακάτω: **Δαπάνη με α/α 1:** Η εν λόγω παροχή υπηρεσίας με την Α.Λ.Π./....., καθαρής αξίας 39,35€ πλέον ΦΠΑ 9,45€, αφορά δαπάνη διοδίων για τουριστικό της ταξίδι-πακέτο σε, πράξη υπαγόμενη στο ειδικό καθεστώς πρακτορείου ταξιδιών του άρθρου 43 του κώδικα Φ.Π.Α, η οποία καταχωρήθηκε στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (διπλογραφικά βιβλία) της επιχείρησης, στις και συμπεριλήφθηκε στο συνολικό κόστος και στον προσδιορισμό της μικτής

αμοιβής της παρεχόμενης υπηρεσίας-πακέτου του πρακτορείου σε πελάτες της, ως εκ τούτου **δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με βάση τις γενικές διατάξεις.**

Δαπάνη με α/α 2: Το εν λόγω έξοδο με την Α.Λ.Π./..... καθαρής αξίας 324,03€, πλέον ΦΠΑ 77,77€, με αιτιολογία αφορά δαπάνη πούλμαν (καύσιμα, διόδια, κλπ.), για την οποία δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, **διότι η μεταφορά ανατέθηκε σε άλλη επιχείρηση υπαγόμενη στο φόρο**, από την οποία λήφθηκε το Τ.Π.Υ. Νο Από το ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης μεταξύ της ελεγχόμενης οντότητας (μισθώτρια) και του, ο οποίος είναι εταίρος και νόμιμος εκπρόσωπός της προκύπτει ότι, η προσφεύγουσα μίσθωσε το πούλμαν του εκμισθωτή, για την 3ήμερη εκδρομή, με αναχώρηση στις και επιστροφή στις Η τιμή καθορίστηκε στα 900 ευρώ με ΦΠΑ, για την ολική μίσθωση του πούλμαν με πληρωμένα τα έξοδα από το γραφείο (διόδια, γέφυρα κλπ.). Το εν λόγω συμφωνητικό τέθηκε στην διάθεση του ελέγχου μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, **δε φέρει βεβαία χρονολογία και ουδέποτε υποβλήθηκε στην ελεγκτική αρχή.** Κατόπιν αυτών το προσκομιζόμενο ιδιωτικό συμφωνητικό **είναι ανίσχυρο και δεν παρέχει κανένα έννομο αποτέλεσμα**, χωρίς την προσκόμιση περαιτέρω στοιχείων, αφενός μεν επειδή αυτό προσκομίστηκε συνεπεία του ελέγχου και αφετέρου λόγω της σχέσης μεταξύ της ελεγχόμενης οντότητας και του αντισυμβαλλόμενου (εταίρου και νόμιμου εκπροσώπου της). Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της ελεγχόμενης **τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεικτος.**

Δαπάνη με α/α 3: Η δαπάνη αυτή με την Α.Λ.Π./....., καθαρής αξίας 259,44€ πλέον ΦΠΑ 62,26€, με την αιτιολογία, αφορά έξοδα πούλμαν (καύσιμα, διόδια κλπ.), για τα οποία δεν αναγνωρίζεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, **διότι η μεταφορά ανατέθηκε σε άλλη επιχείρηση από την οποία λήφθηκε το Τ.Π.Υ. Νο** Από το ιδιωτικό συμφωνητικό μίσθωσης μεταξύ της ελεγχόμενης οντότητας και του, ο οποίος είναι εταίρος και νόμιμος εκπρόσωπός της προκύπτει ότι, η ελεγχόμενη οντότητα μίσθωσε το πούλμαν του εκμισθωτή, για την πραγματοποίηση εκδρομής από, με αναχώρηση στις και επιστροφή στις Η τιμή καθορίστηκε στα 510 ευρώ με ΦΠΑ, για την ολική μίσθωση του λεωφορείου, συμπεριλαμβανομένων των γενικών εξόδων αυτού (διόδια, γέφυρα, διαμονή οδηγού). Για τους λόγους που αναφέρονται στη δαπάνη υπό στοιχείο Νο 2 προηγουμένως, το προσκομιζόμενο ιδιωτικό συμφωνητικό **είναι ανίσχυρο και δεν παρέχει κανένα έννομο αποτέλεσμα.** Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός της ελεγχόμενης **τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεικτος.**

Δαπάνη με α/α 4: Το έξοδο αυτό με την Α.Λ.Π./....., καθαρής αξίας 154,35€ πλέον ΦΠΑ 37,05€, με την αιτιολογία «ΕΞΟΔΑ ΔΙΟΔΙΩΝ», αφορά δαπάνη διοδίων που πραγματοποιήθηκε, στις, από

..... και αντίστροφα. Ο έλεγχος κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό της επιχείρησης και αναγνωρίζει το Φ.Π.Α. της δαπάνης που διενεργήθηκε από τη νομική οντότητα στα πλαίσια άσκησης της δραστηριότητάς της, όπως ο σχετικός ισχυρισμός της.

Επειδή, με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι, η δαπάνη με την Α.Λ.Π./..... καθαρής αξίας 39,35€ πλέον ΦΠΑ 9,45€, αφορά τουριστικό της πακέτο σε οπότε συμπεριλήφθηκε στο συνολικό κόστος του ταξιδιού και στον προσδιορισμό της μικτής αμοιβής της παρεχόμενης υπηρεσίας-πακέτου του πρακτορείου σε πελάτες της, ως πράξη υπαγόμενη στο ειδικό καθεστώς πρακτορείου ταξιδιών του άρθρου 43 του κώδικα Φ.Π.Α., δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με βάση τις γενικές διατάξεις.

Επειδή, τα ιδιωτικά συμφωνητικά μίσθωσης τουριστικών λεωφορείων μεταξύ της προσφεύγουσας (μισθώτρια) και του αντισυμβαλλόμενου εταίρου και νόμιμου εκπρόσωπου της(εκμισθωτής), για μεταφορά ταξιδιωτών, τέθηκαν στην διάθεση της φορολογικής αρχής μετά την κοινοποίηση του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, δε φέρουν βεβαία χρονολογία και ουδέποτε υποβλήθηκαν στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, είναι ανίσχυρα και δεν επιφέρουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Επειδή, η προσφεύγουσα άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τις γενικές διατάξεις, για πράξεις υπαγόμενες στο ειδικό καθεστώς πρακτορείου ταξιδιών του άρθρου 43 του κώδικα Φ.Π.Α. όπως, η χρησιμοποίηση μεταφορικών μέσων που ανήκουν σε τρίτους, η εκμετάλλευση των οποίων δεν αναλήφθηκε από το πρακτορείο της.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, οι παροχές υπηρεσίας προς άμεση εξυπηρέτηση των ταξιδιωτών, για τις οποίες δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με βάση τις γενικές διατάξεις, καθώς υπάγονται στο ειδικό καθεστώς πρακτορείου ταξιδιών του άρθρου 43 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), κατά την ημερολογιακή περίοδο 1.3.-31.12.2020, βάσει ελέγχου και παρούσας απόφασης, είναι ως ακολούθως:

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ / ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ €	ΦΠΑ €	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ €	ΦΠΑ €
		ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ		ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	
1	.....	39,35	9,45	39,35	9,45
2	.....	324,03	77,77	324,03	77,77
3	.....	259,44	62,26	259,44	62,26
	ΣΥΝΟΛΑ	622,82	149,48	622,82	149,48

Β) ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1.1.-31.12.2021

Επειδή, για την παροχή υπηρεσίας σε πελάτες της, με την Α.Λ.Π./καθαρής αξίας 146,85€ πλέον ΦΠΑ 35,25€, κατά την ως άνω φορολογική περίοδο, η οποία αφορά δαπάνη διοδίων που πραγματοποιήθηκε σε ταξίδι της, από η φορολογική αρχή έκανε αποδεκτό τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας και αναγνώρισε το φόρο εισροών της, καθώς διενεργήθηκε στα πλαίσια άσκησης της δραστηριότητάς της, όπως ο σχετικός ισχυρισμός της (ΣΧΕΤΙΚΟ 3).

Συνεπώς, την κρινόμενη ημερολογιακή περίοδο, δεν υφίστανται πράξεις του τουριστικού πρακτορείου της, που πραγματοποιήθηκαν κατά παρέκκλιση των διατάξεων του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

Γ) ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1.1.-30.06.2022

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η ελεγκτική αρχή, για κάθε παροχή υπηρεσίας της προσφεύγουσας σε πελάτες της, η οποία φορολογείται είτε με τις γενικές διατάξεις του συστήματος Φ.Π.Α., είτε ως ενιαία υπηρεσία πακέτου, σύμφωνα με το άρθρο 43 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), κατά περίπτωση, την ως άνω φορολογική περίοδο, έκρινε όπως παρακάτω: **Δαπάνη με α/α 1:** Η εν λόγω παροχή υπηρεσίας για άμεση εξυπηρέτηση των ταξιδιωτών της, με την Α.Λ.Π./ καθαρής αξίας 8,55€ πλέον ΦΠΑ 2,05€, που αφορά δαπάνη διοδίων, για τουριστικό της ταξίδι-πακέτο σε Θεσσαλονίκη, κατά το διάστημα είναι πράξη υπαγόμενη στο ειδικό καθεστώς πρακτορείου ταξιδιών του άρθρου 43 του κώδικα Φ.Π.Α., η οποία συμπεριλήφθηκε στο συνολικό κόστος και στον προσδιορισμό της μικτής αμοιβής της παρεχόμενης υπηρεσίας-πακέτου του πρακτορείου σε πελάτες της και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με βάση τις γενικές διατάξεις. **Δαπάνη με α/α 2:** Η δαπάνη αυτή με το Τ.Π.Υ., καθαρής αξίας 24,19€ πλέον ΦΠΑ 5,81€, με την αιτιολογία, που αφορά έξοδο στάθμευσης του μεταφορικού της μέσου, για το προαναφερόμενο τουριστικό της ταξίδι-πακέτο σε Θεσσαλονίκη, η οποία συμπεριλήφθηκε στο ως άνω συνολικό κόστος της παρεχόμενης υπηρεσίας της-πακέτου και ως εκ τούτου δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου της με βάση τις γενικές διατάξεις. **Δαπάνη με α/α 3:** Το εν λόγω έξοδο με την Α.Λ.Π./....., καθαρής αξίας 9,52€ πλέον ΦΠΑ 2,28€, αφορά δαπάνη διοδίων, της, στους σταθμούς διοδίων ημερομηνία κατά την οποία η ελεγχόμενη δεν εμφανίζει κανένα ταξίδι – δρομολόγιο. Η επίκληση της εταιρείας ότι, σχετίζεται με το Τ.Π.Υ., δε γίνεται αποδεκτή, διότι το εν λόγω τιμολόγιο αναγράφει ως αιτιολογία ήτοι ημερομηνία διαφορετική της ημερομηνίας έκδοσης του φορολογικού στοιχείου της δαπάνης. **Δαπάνη με α/α 4:** Το έξοδο αυτό με το ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ Νο,καθαρής αξίας 569,36€ πλέον ΦΠΑ 136,65€, με την αιτιολογία που αφορά δαπάνη καυσίμων που πραγματοποιήθηκε την

....., στη θέση κατά την πραγματοποίηση του τουριστικού της πακέτου σε, το χρονικό διάστημα η οποία συμπεριλήφθηκε στο συνολικό κόστος και στον προσδιορισμό της μικτής αμοιβής της παρεχόμενης υπηρεσίας-πακέτου του πρακτορείου σε πελάτες της και ως εκ τούτου **δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με βάση τις γενικές διατάξεις.**

Επειδή, ακολούθως η ελεγκτική αρχή, κατά την κρινόμενη φορολογική περίοδο, για τις παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών σε πελάτες της, υπό στοιχείο 5 έως 11, 13 και 14, **έκανε αποδεκτούς** τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και αναγνώρισε το φόρο εισροών αυτών που κατέβαλε στα πλαίσια άσκησης της επιχειρηματικής της δραστηριότητας.

Επειδή, για τη δαπάνη, υπό στοιχείο 12, της ως άνω ημερολογιακής περιόδου, που αφορά έξοδο διοδίων, της, για το οποίο η ελεγχόμενη εταιρεία άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με βάση τις γενικές διατάξεις, ενώ το συμπεριέλαβε στο συνολικό κόστος και στον προσδιορισμό της μικτής αμοιβής της παρεχόμενης υπηρεσίας-πακέτου του πρακτορείου σε πελάτες της, **δεν προβάλλεται κανένας ιδιαίτερος ισχυρισμός από την προσφεύγουσα.**

Επειδή, με την παρούσα απόφαση κρίνεται ότι, για τις δαπάνες υπό στοιχείο 1,2 και 4, η προσφεύγουσα άσκησε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τις γενικές διατάξεις, τις οποίες όμως συμπεριέλαβε στο συνολικό κόστος του κάθε ταξιδιού και στον προσδιορισμό της μικτής αμοιβής της παρεχόμενης υπηρεσίας-πακέτου του πρακτορείου σε πελάτες της.

Επειδή, ακολούθως, για την παροχή υπηρεσίας υπό στοιχείο 3 προηγουμένως, που αφορά δαπάνη διοδίων, στις, καθαρής αξίας 9,52€ πλέον Φ.Π.Α. 2,28€, δεν υπάρχει συσχέτιση του εξόδου με προσφορά υπηρεσιών ταξιδιού σε πελάτες της.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, οι δαπάνες για τις οποίες **δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με βάση τις γενικές διατάξεις του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.),** κατά τη φορολογική περίοδο **1.1.-30.06.2022,** βάσει ελέγχου και παρούσας απόφασης, είναι ως ακολούθως:

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ / ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1			8,55	2,05
2			24,19	5,81
3			9,52	2,28
4			569,36	136,65
5			11,90	2,85
ΣΥΝΟΛΟ			623,52€	149,64€

Επειδή, περαιτέρω στην προκειμένη περίπτωση, με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. του Ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, στις, για την προσφεύγουσα κρίθηκε ότι: «Για υπηρεσίες μεταφοράς ταξιδιωτών, με χρησιμοποίηση ιδιόκτητων μεταφορικών μέσων, οι οποίες φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις του συστήματος Φ.Π.Α., υπολόγισε τεκμαρτές δαπάνες μεταφοράς ταξιδιωτών, τις οποίες εξέπεσε από το φόρο εκροών που αναλογεί στις αμοιβές των υπηρεσιών αυτών που παρείχε το πρακτορείο της, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α., ανά ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, όπως παρακάτω:

Α) ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1.3.-31.12.2020

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ / ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ €	ΤΕΚΜΑΡΤΗ ΔΑΠΑΝΗ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΗ €	ΤΕΚΜΑΡΤΟΣ ΦΠΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜ. €
1			530,00	515,60	123,74
2			255,00	250,00	60,00
3			200,00	130,00	31,20
4			195,00	190,00	45,60
ΣΥΝΟΛΟ			1.180,00€	1.085,60€	260,54€

Β) ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1.1.-31.12.2021

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ / ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ €	ΤΕΚΜΑΡΤΗ ΔΑΠΑΝΗ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΗ €	ΤΕΚΜΑΡΤΟΣ ΦΠΑ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜ. €
1			270,00	255,00	61,20
2			325,00	290,00	69,60
3			140,00	135,00	32,40
4			165,00	160,00	38,40
5			390,00	375,00	90,00
6			130,00	120,00	28,80
7			325,00	270,00	64,80
8			140,00	120,00	28,80
9			200,00	185,00	44,40
10			250,00	200,00	48,00
11			360,00	335,00	80,40
12			310,00	290,00	69,60
ΣΥΝΟΛΟ			3.005,00€	2.735,00€	656,40€

Επειδή, για τις ανωτέρω τεκμαρτές δαπάνες και τον τεκμαρτό φόρο εισροών αυτών, τον οποίο εξέπεσε από το φόρο εκροών της, που αναλογεί στις αμοιβές υπηρεσιών μεταφοράς που παρείχε σε πελάτες της, οι οποίες υπάγονται στο κανονικό καθεστώς του φόρου με τις γενικές διατάξεις, καθότι πραγματοποιήθηκαν με ιδιόκτητα μεταφορικά μέσα, κατά τις ημερολογιακές περιόδους 1.3-31.12.2020 και 1.1.-31.12.2021, η προσφεύγουσα επικαλείται

γενικά και αόριστα ότι, εκδόθηκαν εισιτήρια σε ταξιδιώτες (αμοιβές πρακτορείου), για ημερήσιες εκδρομές-τουριστικές περιηγήσεις, κατά την πρώτη ημερολογιακή περίοδο (1.3.-31.12.2020), χωρίς να κάνει καμία αναφορά στον τεκμαρτό υπολογισμό των φορολογητέων εισροών της και στο τεκμαρτό φόρο αυτών που εξέπεσε από το φόρο εκροών της, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του Ν. 2859/2000.

Επειδή, από τις αμοιβές των δικών της υπηρεσιών μεταφοράς που παρείχε η προσφεύγουσα σε ταξιδιώτες-πελάτες της, καθώς πραγματοποιήθηκαν με ιδιόκτητα μεταφορικά μέσα (τουριστικά λεωφορεία), οι οποίες υπάγονται στο κανονικό καθεστώς του φόρου και φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις, εκπίπτουν οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που έλαβε από άλλους υποκείμενους στο φόρο για εξυπηρέτηση των ταξιδιωτών της.

Επειδή, από τις αμοιβές της που υπάγονται στο κανονικό καθεστώς του φόρου, δεν αφαιρούνται οι τεκμαρτές δαπάνες(φορολογητέες εισροές) και ο τεκμαρτός φόρος αυτών, από τις φορολογητέες εκροές της και το φόρο αυτών (εκροών), αντίστοιχα, που αναλογούν σε αυτές τις αμοιβές.

Συνεπώς, το σύνολο των τεκμαρτών δαπανών της (φορολογητέων εισροών), για τις οποίες δεν αναγνωρίζεται το δικαίωμα έκπτωσης του τεκμαρτού φόρου αυτών (εισροών), βάσει φορολογικού ελέγχου και παρούσας απόφασης, κατά κρινόμενη φορολογική περίοδο, είναι ως ακολούθως:

A/A	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΣΥΝΟΛΟ ΤΕΚΜΑΡΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ €	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΟΥ €
1	1.3.-31.12.2020	1.085,60	260,54
2	1.1.-31.12.2021	2.735,00	656,40

Επειδή, ακολούθως στην προκειμένη περίπτωση, με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. του Ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, στις, για την προσφεύγουσα κρίθηκε ότι: «Συμπεριέλαβε στην ενιαία παροχή υπηρεσίας (πακέτου) και κατά συνέπεια στο ειδικό καθεστώς πρακτορείου ταξιδιών, του άρθρου 43 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), αμοιβές για υπηρεσίες μεταφοράς σε ταξιδιώτες, οι οποίες παρασχέθηκαν με μεταφορικά μέσα που εκμεταλλεύεται το ίδιο το πρακτορείο και οι οποίες υπάγονται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. (γενικές διατάξεις), κατά κρινόμενη φορολογική περίοδο, όπως παρακάτω:

Α) ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1.1.-31.12.2021

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ / ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ €	ΦΠΑ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ €
1			509,73	66,27

2	.....	.....	663,72	86,28
3	.....	.....	371,68	48,32
4	.....	.....	185,84	24,16
5	.....	.....	225,66	29,34
6	.....	.....	172,57	22,43
7	.....	.....	252,21	32,79
8	.....	.....	194,69	25,31
9	.....	.....	225,66	29,34
ΣΥΝΟΛΟ			2.801,76€	364,24€

Β) ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1.1.-30.06.2022

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ / ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΚΙΝΗΣΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1			79,65	10,35
2			212,39	27,61
3			336,28	73,72
4			557,52	72,48
5			407,08	52,92
6			353,98	46,02
7			380,53	49,47
8			442,48	57,52
9			252,21	32,79
10			331,86	43,14
11			553,10	71,90
12			513,27	66,73
13			372,57	48,43
14			752,21	97,79
ΣΥΝΟΛΟ			5.545,13€	750,87€

Επειδή, η ύπαρξη του ειδικού καθεστώτος σημαίνει ότι, υφίσταται παρέκκλιση από τις γενικές διατάξεις του συστήματος Φ.Π.Α., για ορισμένες συγκεκριμένες πράξεις των πρακτορείων ταξιδιών, όπως εν προκειμένω, της χρησιμοποίησης ιδιόκτητων μεταφορικών μέσων (τουριστικών λεωφορείων), που οι επιχειρήσεις πρακτορείων τουρισμού ενεργούν και μόνο για τις πράξεις αυτές, οπότε υπάγονται στο κανονικό σύστημα Φ.Π.Α. του Ν. 2859/2000 και η εκτροπή-παρέκκλιση ειδικότερα, αφορά τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας κάθε πακέτου και το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτού.

Επειδή, εν προκειμένω η προσφεύγουσα, για τις αμοιβές της από διοργανώσεις ταξιδιών που πραγματοποιήθηκαν με ιδιόκτητα μεταφορικά μέσα, τις οποίες υπήγαγε στο

ειδικό καθεστώς πρακτορείου ταξιδιών, του άρθρου 43 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), ενώ εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς του φόρου με τις γενικές διατάξεις, με συνέπεια να μην αποδοθεί ο φόρος που αναλογεί σε αυτές, δεν προβάλλει κανέναν ιδιαίτερο ισχυρισμό.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, το σύνολο του φόρου εκροών που δεν απέδωσε η προσφεύγουσα, για φορολογητέες εκροές της (παροχές υπηρεσιών σε ταξιδιώτες), που υπάγονται στο κανονικό καθεστώς του φόρου με τις γενικές διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), βάσει φορολογικού ελέγχου και παρούσας απόφασης, κατά κρινόμενη φορολογική περίοδο, είναι ως ακολούθως:

A/A	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ €	ΣΥΝΟΛΟ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ €
1	1.1.-31.12.2021	2.801,76	364,24
2	1.1.-30.06.2022	5.545,13	750,87

Επειδή, με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. του Ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, στις, για την προσφεύγουσα κρίθηκε ότι: «Η ελεγχόμενη οντότητα δεν απέδωσε τον φόρο που αναλογεί στην φορολογητέα αξία, όπως προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 του Ν. 2859/2000 (φορολογητέα αξία = μικτή αμοιβή του πρακτορείου, όπως αυτή προκύπτει μετά την αφαίρεση από το συνολικό ποσό που καταβάλλεται από τον πελάτη, του κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο από την παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτό από άλλους υποκείμενους στο φόρο για άμεση εξυπηρέτηση του ταξιδιώτη). Η φορολογητέα αξία για την οποία δεν αποδόθηκε ο Φ.Π.Α. που αναλογεί απεικονίζεται αναλυτικά, ανά ελεγχόμενη φορολογική περίοδο και ανά επιμέρους ημερολογιακή περίοδο, ως ακολούθως:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1.1.-31.12.2021

ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΟ ΠΑΚΕΤΟ	ΕΣΟΔΑ €	ΚΟΣΤΟΣ €	ΜΙΚΤΗ ΑΜΟΙΒΗ €	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ €	ΑΝΑΛΟΓΩΝ Φ.Π.Α. €
.....	2.490,00	2.441,10	48,90	39,44	9,46
.....	630,00	623,00	7,00	5,65	1,35
ΣΥΝΟΛΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01 – 30/06/2021	3.120,00	3.064,10	55,90	45,09	10,81
.....	2.238,00	2.225,90	12,10	9,76	2,34
.....	2.964,87	2.957,87	7,00	5,65	1,35
.....	4.805,00	4.791,16	13,84	11,16	2,68
.....	3.380,00	3.220,00	160,00	129,03	30,97
.....	3.688,00	3.661,27	26,73	21,56	5,17
ΣΥΝΟΛΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01 – 31/07/2021	17.075,87	16.856,20	219,67	177,16	42,51
.....	1.086,00	1.076,23	9,77	7,88	1,89

.....	3.979,98	3.975,58	4,40	3,55	0,85
.....	2.434,00	2.401,88	32,12	25,90	6,22
.....	5.607,64	5.598,07	9,57	7,72	1,85
ΣΥΝΟΛΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01 – 31/08/2021	13.107,62	13.051,76	55,86	45,05	10,81
.....	3.098,00	3.044,81	53,19	42,90	10,29
.....	994,00	972,10	21,90	17,66	4,24
.....	3.054,00	3.049,20	4,80	3,87	0,93
.....	2.779,00	2.769,30	9,70	7,82	1,88
.....	720,00	718,30	1,70	1,37	0,33
ΣΥΝΟΛΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01 – 30/09/2021	10.645,00	10.553,71	91,29	73,62	17,67
.....	445,00	443,20	1,80	1,45	0,35
.....	970,00	963,00	7,00	5,65	1,35
.....	1.230,00	1.224,05	5,95	4,80	1,15
.....	5.175,00	5.142,75	32,25	26,01	6,24
.....	3.100,00	3.088,00	12,00	9,68	2,32
.....	1.820,00	1.817,89	2,11	1,70	0,41
ΣΥΝΟΛΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01 – 31/10/2021	12.740,00	12.678,89	61,11	49,29	11,82
.....	990,00	986,96	3,04	2,45	0,59
ΣΥΝΟΛΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01 – 30/11/2021	900,00	986,96	3,04	2,45	0,59
.....	5.234,00	5.226,39	7,61	6,14	1,47
.....	8.044,00	7.344,00	700,00	564,52	135,48
.....	1.369,95	1.098,17	271,78	219,18	52,60
.....	5.606,00	5.522,63	83,37	67,23	16,14
.....	3.322,60	3.291,59	31,01	25,01	6,00
.....	4.263,09	4.255,01	8,08	6,52	1,56
ΣΥΝΟΛΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01 – 31/12/2021	27.839,64	26.737,79	1.101,85	888,60	213,25

Β) ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1.1.-30.06.2022

ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΟ ΠΑΚΕΤΟ	ΕΣΟΔΑ €	ΚΟΣΤΟΣ €	ΜΙΚΤΗ ΑΜΟΙΒΗ €	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ €	ΑΝΑΛΟΓΩΝ Φ.Π.Α. €
.....	90,00	75,56	14,44	11,65	2,79
.....	589,84	583,00	6,84	5,52	1,32
ΣΥΝΟΛΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01 – 31/01/2022	679,84	658,56	21,28	17,17	4,11
.....	1.432,00	1.390,30	41,70	33,63	8,07
ΣΥΝΟΛΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/02 – 28/02/2022	1.432,00	1.390,30	41,70	33,63	8,07

.....	1.085,92	1.080,66	5,26	4,24	1,02
.....	764,00	755,04	8,96	7,23	1,73
.....	6.930,00	6.292,00	638,00	514,52	123,48
ΣΥΝΟΛΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01 – 31/03/2022	8.779,92	8.127,70	652,22	525,99	126,23
.....	6.700,00	6.486,00	214,00	172,58	41,42
.....	2.280,00	2.261,00	19,00	15,32	3,68
.....	775,00	769,83	5,17	4,17	1,00
.....	7.200,00	7.180,00	20,00	16,13	3,87
.....	4.590,00	4.541,20	48,80	39,35	9,45
.....	9.208,00	9.201,95	6,05	4,88	1,17
.....	2.766,00	2.761,34	4,66	3,76	0,90
.....	3.346,00	3.310,20	35,80	28,87	6,93
.....	2.596,00	2.557,60	38,40	30,97	7,43
.....	4.340,00	4.333,25	6,75	5,44	1,31
.....	4.450,00	4.359,80	90,92	73,32	17,60
.....	922,00	914,00	8,00	6,45	1,55
.....	2.090,00	2.000,01	89,99	72,57	17,42
ΣΥΝΟΛΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01 – 30/04/2022	51.263,00	50.676,18	587,54	473,81	113,73
.....	5.780,00	5.766,56	13,44	10,84	2,60
.....	1.580,04	1.535,13	44,91	36,22	8,69
.....	4.390,00	4.375,40	14,60	11,77	2,83
.....	2.897,00	2.827,50	69,50	56,05	13,45
.....	5.264,00	5.260,10	3,90	3,15	0,75
.....	3.572,00	3.293,50	278,50	224,60	53,90
.....	623,00	613,50	9,50	7,66	1,84
.....	3.148,00	3.145,58	2,42	1,95	0,47
.....	2.992,00	2.980,32	11,68	9,42	2,26
.....	1.683,00	1.670,10	12,90	10,40	2,50
.....	4.922,00	4.911,50	10,50	8,47	2,03
.....	2.600,00	2.588,86	11,14	8,98	2,16
.....	2.520,00	2.511,20	8,80	7,10	1,70
.....	2.618,00	2.611,96	6,04	4,87	1,17
.....	1.208,00	1.169,00	39,00	31,45	7,55
.....	8.016,00	7.997,30	18,70	15,08	3,62
ΣΥΝΟΛΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01 – 31/05/2022	53.813,04	53.257,51	555,53	448,01	107,52
.....	5.007,00	4.834,00	173,00	139,52	33,48
.....	2.546,00	2.460,75	85,25	68,75	16,50
.....	5.212,00	5.189,89	22,11	17,83	4,28

.....	3.805,24	3.778,19	27,05	21,81	5,24
.....	2.083,52	2.041,14	42,38	34,18	8,20
.....	8.332,10	8.273,14	58,96	47,55	11,41
.....	3.620,00	3.550,00	70,00	56,45	13,55
.....	590,00	580,00	10,00	8,06	1,94
.....	4.902,00	4.892,34	9,66	7,79	1,87
.....	6.800,00	6.660,40	139,60	112,58	27,02
.....	1.225,00	775,70	449,30	362,34	86,96
ΣΥΝΟΛΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ 01/01 – 30/06/2022	44.122,86	43.035,55	1.087,31	876,86	210,45

Επειδή, η ελεγχόμενη οντότητα για παρασχεθείσες υπηρεσίες μεταφοράς ταξιδιωτών-πελατών της, οι οποίες θεωρούνται ως ενιαία παροχή υπηρεσίας (πακέτο) και υπάγονται στο ειδικό καθεστώς πρακτορείου ταξιδιών, του άρθρου 43 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), **δεν απέδωσε** τον αναλογούντα φόρο στη φορολογητέα αξία που προέκυψε, μετά την αφαίρεση από το συνολικό ποσό που εισέπραξε από τους πελάτες της για κάθε ταξίδι της του κόστους, με το οποίο επιβαρύνθηκε το πρακτορείο της, από την παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών (μαζί με το φόρο) που γίνονται σε αυτό, από άλλους υποκείμενους στο φόρο για άμεση εξυπηρέτηση των ταξιδιωτών (παραδόσεις και παροχές).

Επειδή, η προσφεύγουσα, για την μη απόδοση του φόρου που της αναλογεί για πράξεις που θεωρούνται ενιαίες υπηρεσίες πακέτου, **δεν προβάλλει κανέναν ιδιαίτερο ισχυρισμό.**

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, το σύνολο του φόρου εκροών που **δεν απέδωσε** η προσφεύγουσα, για φορολογητέες εκροές (διοργανώσεις ταξιδιών), οι οποίες υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των πρακτορείων τουρισμού, σύμφωνα με το άρθρο 43 του Ν. 2859/2000(Φ.Π.Α.), βάσει φορολογικού ελέγχου και παρούσας απόφασης, κατά κρινόμενη φορολογική περίοδο, είναι ως ακολούθως:

A/A	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΕΣΟΔΑ €	ΚΟΣΤΟΣ €	ΜΙΚΤΗ ΑΜΟΙΒΗ €	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ €	ΑΝΑΛΟΓΩΝ Φ.Π.Α. €
1	1.1.-31.12.2021	85.428,13	83.839,41	1.588,72	1.281,26	307,46
2	1.1.-30.06.2022	160.091,40	157.145,80	2.955,58	2.375,47	570,11

Αναφορικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, στο Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: **“Άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη**

των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου ... 5. **Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια).** Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. 6...7. «Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής... 10. **«Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. [...] Άρθρο 8. Τιμολόγιο Πώλησης 1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας....[...] Άρθρο 9. Περιεχόμενο τιμολογίου. 1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου. β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο. γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών. δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών. ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες, στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία**

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

Επειδή, στο Ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: **“Άρθρο 38.** Καταργούμενες και τροποποιούμενες διατάξεις 1. Από την 1η Ιανουαρίου 2015 καταργείται η υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε` του Ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διάταξης ή του προϊσχύοντος Π.Δ. 186/1992. «Εξαιρετικά οι αποφάσεις Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1009/4.1.2012 (Β` 72), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1203/2.11.2012 (Β` 3130), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1032/21.2.2013 (Β` 548), Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1206/30.8.2013 (Β` 2237) και Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1263/4.12.2013 (Β` 3265), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την εγκατάσταση ολοκληρωμένων συστημάτων ελέγχου εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και στις εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης, καθώς και οι αποφάσεις Α.Υ.Ο. 1093619/748/0015/πολ. 1212/10.8.1995 (Β` 719), Α.Υ.Ο. 1128269/1226 /0015/ ΠΟΛ. 1292/16.11.1995 (Β` 982), Κ.Υ.Α. 1071467/536/0015/ΠΟΛ. 1101/31.7.2006 (Β` 1283), Κ.Υ.Α. 1008269/52/ 0015/ΠΟΛ. 1009/22.1.2008 (Β` 176) και Κ.Υ.Α. ΠΟΛ. 1193/21.12.2010 (Β` 2174), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την παρακολούθηση των συναλλαγών των επιχειρήσεων Καζίνο **εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την 1.1.2015.**»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1203/2012 Κ.Υ.Α. (ΦΕΚ Β' 3130), με την οποία τροποποιήθηκε η κοινή υπουργική απόφαση ΠΟΛ. 1009/2012 (ΦΕΚ 72Β') «Εγκατάσταση Ολοκληρωμένου Συστήματος Ελέγχου Εισροών - Εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και διασφάλιση συναλλαγών μέσω αυτού», ορίζεται ότι: **«3.2.** Στην περίπτωση που εφοδιάζονται με καύσιμα (βενζίνη, πετρέλαιο κίνησης) οχήματα επιτηδευματιών, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, δεν απαιτείται η έκδοση ιδιαίτερου δελτίου αποστολής - τιμολογίου πώλησης, εφόσον στην ανωτέρω απόδειξη εκτυπώνεται και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία. Ειδικά, στην περίπτωση αυτή, όταν η αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ απαιτείται και η αναγραφή του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία. Τα στοιχεία του πελάτη που αναφέρονται ανωτέρω (αριθμός κυκλοφορίας οχήματος, Α.Φ.Μ. αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία) καταχωρούνται πριν την έναρξη της παράδοσης του καυσίμου, μέσω του

διασυνδεδεμένου με την Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. ηλεκτρονικού υπολογιστή. **3.3.** Για τις πωλήσεις καυσίμων προς επιτηδευματίες, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, οι οποίες δεν καλύπτονται από την προηγούμενη περίπτωση (π.χ. πωλήσεις καυσίμων σε δοχεία σε επιτηδευματίες κ.λπ.) ισχύουν αναλόγως τα αναφερόμενα στην περίπτωση αυτή, εφόσον στη σχετική απόδειξη αναγράφεται, σε κάθε περίπτωση, και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία και τα καύσιμα κατά τη διακίνησή τους συνοδεύονται από τη σχετική απόδειξη εσόδου».

Επειδή, με την περ. 9.2.1. παρ. 1 του άρθρου 9 της ΠΟΛ. 1003/31-12-2014 διευκρινίστηκε ότι: «9.1.2. Εξαιρετικά, στα στοιχεία που εκδίδουν τα πρατήρια υγρών καυσίμων για χονδρικές πωλήσεις βενζίνης, πετρελαίου κίνησης και υγραερίου αξίας μέχρι τριακόσια (300) ευρώ δύναται να αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του μέσου μεταφοράς, αντί των στοιχείων της παραγράφου (δ) και (ε) της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου. Με τον τρόπο αυτό διασφαλίζεται η συσχέτιση του εκδιδόμενου παραστατικού με την αγοράζουσα οντότητα και τα απαιτούμενα στοιχεία του τιμολογίου. Ο αριθμός κυκλοφορίας δύναται να αναγράφεται χειρόγραφα με υπογραφή και σφραγίδα του εκδότη, εάν δεν εκτυπώνεται από το μηχανισμό έκδοσης παραστατικών πώλησης».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 και 3 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18....».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ. 1 του «Κώδικα Φ.Π.Α.» ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν....».

Επειδή, με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. του Ν. 2859/2000 της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, στις(σελίδες 23 έως 26), για την προσφεύγουσα διαπιστώθηκε ότι: «Η ελεγχόμενη οντότητα καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία και μετέφερε στις οικείες δηλώσεις Φ.Π.Α. ασκώντας το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου τις ακόλουθες, ανά φορολογική περίοδο, δαπάνες κίνησης, επισκευής και συντήρησης μεταφορικών μέσων, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, λόγω μη αναγραφής του αριθμού κυκλοφορίας του

μεταφορικού μέσου σε κάθε στοιχείο, όπως ορίζεται από τις συνδυαζόμενες διατάξεις των άρθρων 5 παρ. 5, 7 & 10, 8 παρ. 1, 9 παρ. 1 του Ν. 4308/2014 (σχετική ΠΟΛ. 1003/31-12-2014)», ως ακολούθως:

Α)ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1.3.-31.12.2020

A/A	ΗΜ/ΝΙΑ	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΕΚΔΟΤΗΣ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	31/05/2020	.....	.....	116,94	28,06
2	30/06/2020	.....	.....	120,97	29,03
3	05/07/2020	.....	.....	80,64	19,36
4	10/08/2020	.....	.....	53,63	12,87
5	11/08/2020	.....	.....	49,84	11,96
6	19/08/2020	.....	.....	107,27	25,74
7	01/09/2020	.....	.....	120,97	29,03
8	30/09/2020	.....	.....	96,77	23,23
9	08/10/2020	.....	.....	80,65	19,35
10	27/10/2020	.....	.....	80,65	19,35
11	06/11/2020	.....	.....	80,65	19,35
12	30/11/2020	.....	.....	32,26	7,74
13	31/12/2020	.....	.....	108,75	26,10
ΣΥΝΟΛΑ				1.129,99€	271,17€

Β)ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1.1.-31.12.2021

A/A	ΗΜ/ΝΙΑ	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΕΚΔΟΤΗΣ - ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	07/01/2021	..... ..	.....	16,13	3,87
2	04/02/2021	..... ..	.....	80,65	19,35
3	31/03/2021	..... ..	.....	16,13	3,87
4	30/04/2021	..... ..	.....	40,32	9,68
5	31/05/2021	..... ..	.....	119,37	28,65
6	31/05/2021	..... ..	.....	96,77	23,23
7	30/06/2021	..... ..	.....	83,87	20,13
8	31/07/2021	..... ..	.....	216,94	52,07
9	27/08/2021	..... ..	.....	161,29	38,71
10	30/08/2021	..... ..	.....	80,65	19,35
11	31/08/2021	..... ..	.....	232,27	55,5
12	03/09/2021	..... ..	.....	16,13	3,87
13	06/09/2021	.....	.....	161,29	38,71

		..			
14	10/09/2021	..... ..	.....	443,55	106,45
15	19/09/2021	..... ..	.....	241,94	58,06
16	19/09/2021	..... ..	.....	121,78	29,23
17	30/09/2021	..... ..	.....	167,74	40,26
18	08/10/2021	..... ..	.....	408,88	98,13
19	22/10/2022	..... ..	.....	62,12	14,91
20	31/10/2021	..... ..	.....	208,06	49,94
21	30/11/2021	..... ..	.....	120,17	28,84
22	15/12/2021	..... ..	.....	430,65	103,36
23	20/12/2021	..... ..	.....	80,65	19,35
24	20/12/2021	..... ..	.....	1.600,00	384,00
25	31/12/2021	..... ..	.....	253,23	60,77
ΣΥΝΟΛΑ				5.460,58€	1.310,29€

Γ) ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1.1.-30.06.2022

A/A	ΗΜ/ΝΙΑ	ΣΤΟΙΧΕΙΟ	ΕΚΔΟΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1	31/01/2022	..... ..	.....	120,97	29,03
2	28/02/2022	..... ..	.....	322,58	77,42
3	04/03/2022	..... ..	.....	4,84	1,16
4	13/03/2022	..... ..	.....	19,03	4,57
5	16/03/2022	..... ..	.....	612,90	147,10
6	17/03/2022	..... ..	.....	10,60	2,55
7	28/03/2022	..... ..	.....	524,21	125,81
8	31/03/2022	..... ..	.....	440,35	105,68
9	01/04/2022	..... ..	.....	661,30	158,71
10	05/04/2022	..... ..	.....	427,43	102,58

11	09/04/2022	..... ..	.....	419,35	100,65
12	09/04/2022	..... ..	.....	533,87	128,13
13	13/04/2022	..... ..	.....	564,52	135,49
14	28/04/2022	..... ..	.....	68,56	16,45
15	03/05/2022	..... ..	.....	387,10	92,91
16	03/05/2022	..... ..	.....	266,14	63,87
17	04/05/2022	..... ..	.....	427,42	102,68
18	04/05/2022	..... ..	.....	483,87	116,13
19	06/05/2022	..... ..	.....	358,88	86,13
20	06/05/2022	..... ..	.....	354,04	84,97
21	07/05/2022	..... ..	.....	48,47	11,63
22	07/05/2022	..... ..	.....	237,98	57,11
23	07/05/2022	..... ..	.....	572,58	137,42
24	07/05/2022	..... ..	.....	40,32	9,68
25	11/05/2022	..... ..	.....	63,72	15,29
26	11/05/2022	..... ..	.....	511,31	122,72
27	14/05/2022	..... ..	.....	185,49	44,52
28	17/05/2022	..... ..	.....	88,72	21,29
29	17/05/2022	..... ..	.....	443,56	106,45
30	17/05/2022	..... ..	.....	221,77	53,23
31	17/05/2022	..... ..	.....	483,87	116,13
32	18/05/2022	..... ..	.....	65,81	15,79
33	19/05/2022	..... ..	.....	629,03	150,97
34	19/05/2022	..... ..	.....	222,23	53,34
35	19/05/2022	..... ..	.....	78,25	18,78
36	19/05/2022	..... ..	.....	40,32	9,68
37	20/05/2022	..... ..	.....	199,69	47,92

38	22/05/2022	..... ..	.....	40,32	129,68
39	25/05/2022	..... ..	.....	540,33	129,68
40	26/05/2019	..... ..	.....	241,94	58,07
41	28/05/2022	..... ..	.....	21,69	5,21
42	30/05/2022	..... ..	.....	40,32	9,68
43	01/06/2022	..... ..	.....	387,10	82,90
44	02/06/2022	..... ..	.....	322,58	77,42
45	02/06/2022	..... ..	.....	2.348,00	563,52
46	02/06/2022	..... ..	.....	150,00	36,00
47	04/06/2022	..... ..	.....	596,77	143,23
48	04/06/2022	..... ..	.....	24,19	5,81
49	04/06/2022	..... ..	.....	24,19	5,81
50	08/06/2022	..... ..	.....	48,39	11,61
51	08/06/2022	..... ..	.....	161,30	38,71
52	08/06/2022	..... ..	.....	24,19	5,81
53	09/06/2022	..... ..	.....	241,95	58,07
54	10/06/2022	..... ..	.....	161,29	38,71
55	10/06/2022	..... ..	.....	483,87	116,13
56	11/06/2022	..... ..	.....	16,13	3,87
57	15/06/2022	..... ..	.....	615,34	146,82
58	15/06/2022	..... ..	.....	120,00	28,80
59	15/06/2022	..... ..	.....	403,23	96,77
60	18/06/2022	..... ..	.....	282,26	67,74
61	18/06/2022	..... ..	.....	161,29	38,71
62	18/06/2022	..... ..	.....	524,19	125,81
63	19/06/2022	..... ..	.....	16,13	3,87
64	21/06/2022	..... ..	.....	508,07	121,94

65	23/06/2022	..... ..	.....	24,19	5,81
66	24/06/2022	..... ..	.....	657,26	157,74
67	24/06/2022	..... ..	.....	689,57	165,5
68	24/06/2022	..... ..	.....	346,79	83,23
69	24/06/2022	..... ..	.....	32,26	7,74
70	27/06/2022	..... ..	.....	40,32	9,68
ΣΥΝΟΛΑ				21.436,53€	5.254,05€

Επειδή, ακολούθως, με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. (σελίδα 39) της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, για την προσφεύγουσα κρίθηκε ότι: «Η δαπάνη με α/α 24, με το Τ-Δ.Α. **καθαρής αξίας 1.600,00€ πλέον ΦΠΑ 384,00€** και αιτιολογία αφορά σε δαπάνη επισκευής μεταφορικού μέσου (ΑΛΛΑΓΗ ΔΙΑΦΟΡΙΚΟΥ) που πραγματοποιήθηκε την Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι, στο σώμα του τιμολογίου δεν αναφέρεται το μεταφορικό μέσο στο οποίο αφορά η εν λόγω δαπάνη. Η ελεγχόμενη με το υπόμνημά της προσκόμισε το με αριθμό Τ.Π.Υ. **καθαρής αξίας 200,00€ πλέον ΦΠΑ 48,00€, εκδόσεως της επιχείρησης**, με περιγραφή υπηρεσίας και αναγραφή μεταφορικού μέσου με αριθμό κυκλοφορίας(αφορά ιδιόκτητο λεωφορείο της ελεγχόμενης οντότητας 38 θέσεων). Κατόπιν αυτών για λόγους χρηστής διοίκησης και σε κάθε περίπτωση να μην αμφισβητείται η ορθότητα των ενεργειών του, ο έλεγχος **κάνει αποδεκτό τον ισχυρισμό της ελεγχόμενης και αναγνωρίζει το Φ.Π.Α. της δαπάνης που διενεργήθηκε από την ελεγχόμενη στα πλαίσια της δραστηριότητάς της, όπως ο σχετικός ισχυρισμός της (ΣΧΕΤΙΚΟ 12).**

Επειδή, περαιτέρω, με τη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. (σελίδες 44 έως 48) της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, για την προσφεύγουσα διαπιστώθηκε ότι: «Η ελεγχόμενη οντότητα καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της δαπάνες καυσίμων εντός της ίδιας ημερομηνίας σε πλήθος συναλλαγών που υπερβαίνουν τον αριθμό των μεταφορικών μέσων (λεωφορείων) που χρησιμοποιεί. Ενδεικτικά αναφέρουμε τις ακόλουθες συναλλαγές: **Στις** και ώρα **14:21 TIM** (σε αντικατάσταση της ταμειακής απόδειξης με σειρά Κ και αριθμό) **καθαρής αξίας 16,13€ πλέον ΦΠΑ 3,87€ με εκδότη τον** με ΑΦΜ **πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση** και αναγραφή μεταφορικού μέσου Την ίδια ημέρα και ώρα **14:22 η ελεγχόμενη οντότητα εμφανίζει δαπάνη καυσίμων με το TIM** (σε αντικατάσταση της ταμειακής απόδειξης με σειρά Κ και αριθμό) **καθαρής αξίας 111,81€ πλέον ΦΠΑ 26,83€ με αναγραφή του ίδιου**

μεταφορικού μέσου Στις, TIM(σε αντικατάσταση της ταμειακής απόδειξης με σειρά Κ και αριθμό) καθαρής αξίας 430,65€ πλέον ΦΠΑ 103,36€ με εκδότη τον, πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση χωρίς αναγραφή μεταφορικού μέσου. Την ίδια ημέρα η ελεγχόμενη οντότητα εμφανίζει δαπάνη καυσίμων με το TIM. καθαρής αξίας 53,23€ πλέον ΦΠΑ 12,78€ καθώς επίσης και με το TIM. καθαρής αξίας 128,26€ πλέον ΦΠΑ 30,78€ με αναγραφή μεταφορικών μέσων τα λεωφορεία με αριθμό κυκλοφορίας και Τα εν λόγω μεταφορικά μέσα ήταν τα μοναδικά που η ελεγχόμενη είχε στην κατοχή της για την συγκεκριμένη περίοδο. Στις, ΤΔΑκαι ώρα 21:42 (σε αντικατάσταση της ταμειακής απόδειξης με σειρά Κ και αριθμό 1.....) καθαρής αξίας 419,35€ πλέον ΦΠΑ 100,65€ με εκδότη τονπρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση χωρίς αναγραφή μεταφορικού μέσου. Την ίδια ημέρα η ελεγχόμενη οντότητα εμφανίζει δαπάνη καυσίμων με το Τ.Δ.Α. και ώρα 20:34, καθαρής αξίας 533,87€ πλέον ΦΠΑ 128,13€, με εκδότη την επιχείρηση, πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νσηχωρίς αναγραφή μεταφορικού μέσου καθώς επίσης και με το Τ.Δ.Α. καθαρής αξίας 274,19€ πλέον ΦΠΑ 65,81€ με αναγραφή μεταφορικού μέσου της ελεγχόμενης. Η ελεγχόμενη είχε στην κατοχή της 2 ΛΔΧ για την συγκεκριμένη περίοδο και μάλιστα για το διάστημα 0.....υφίσταται δρομολόγιο – τουριστικό πακέτο της ελεγχόμενης στην Στις και ώρα 12:14 καθαρής αξίας 68,56€ πλέον ΦΠΑ 16,45€ με εκδότη την επιχείρηση, πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση χωρίς αναγραφή μεταφορικού μέσου. Από τον έλεγχο στα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης δεν εμφανίζει κανένα δρομολόγιο – ταξίδι που να φέρεται ότι διήλθε από την αντιθέτως για την συγκεκριμένη περίοδο προκύπτουν δρομολόγια της ελεγχόμενης σε άλλους προορισμούς και συγκεκριμένα Αθήνα για τα διαστήματα 26-28/04/2022 και 27-30/04/2022. Στις 06/05/2022 και 07/05/2022 – χωρίς να εμφανίζει κάποιο δρομολόγιο ενδιάμεσα - εμφανίζει τις ακόλουθες συναλλαγές: ΤΔΑ και ώρα 22:01 (σε αντικατάσταση της ταμειακής απόδειξης με σειρά Κ και αριθμό) καθαρής αξίας 354,04€ πλέον ΦΠΑ 84,97€ με εκδότη τον πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση χωρίς αναγραφή μεταφορικού μέσου. ΤΔΑ και ώρα 22:02 (σε αντικατάσταση της ταμειακής απόδειξης με σειρά Κ και αριθμό καθαρής αξίας 358,88€ πλέον ΦΠΑ 86,13€ με εκδότη τον, πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση χωρίς αναγραφή μεταφορικού μέσου. Τ.Δ.Α. και ώρα 14:54 (σε αντικατάσταση της ταμειακής απόδειξης με σειρά Κ και αριθμό) καθαρής αξίας 572,58€ πλέον ΦΠΑ 137,42€ με εκδότη τον, πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση χωρίς αναγραφή

μεταφορικού μέσου. **ΤΔΑ**και ώρα 14:55 (σε αντικατάσταση της ταμειακής απόδειξης με σειρά Κ και αριθμό) καθαρής αξίας 237,98€ πλέον ΦΠΑ 57,11€ με εκδότη τον , πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση χωρίς αναγραφή μεταφορικού μέσου.

Τ.Δ.Α.και ώρα 14:57 (σε αντικατάσταση της ταμειακής απόδειξης με σειρά Κ και αριθμό) καθαρής αξίας 48,47€ πλέον ΦΠΑ 11,63€ με εκδότη τον , πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση χωρίς αναγραφή μεταφορικού μέσου. **Α.Λ.Π.**και ώρα 19:22 καθαρής αξίας 40,32€ πλέον ΦΠΑ 9,68€ με εκδότη την επιχείρηση «....., πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση χωρίς αναγραφή μεταφορικού μέσου. Να σημειώσουμε εκ νέου ότι τα μεταφορικά μέσα που η ελεγχόμενη οντότητα είχε στην κατοχή της για την συγκεκριμένη περίοδο ήταν δύο λεωφορεία με αριθμό κυκλοφορίας και Στις εμφανίζει τις ακόλουθες συναλλαγές: **Τ.Δ.Α.** και ώρα 08:39 (σε αντικατάσταση της ταμειακής απόδειξης με σειρά Κ και αριθμό) καθαρής αξίας 221,77€ πλέον ΦΠΑ 53,23€ με εκδότη τον , πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση χωρίς αναγραφή μεταφορικού μέσου. **ΤΔΑ** και ώρα 11:09 (σε αντικατάσταση της ταμειακής απόδειξης με σειρά Κ και αριθμό) καθαρής αξίας 443,56€ πλέον ΦΠΑ 106,45€ με εκδότη τον , πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση χωρίς αναγραφή μεταφορικού μέσου. **ΤΔΑ**και ώρα 11:11 (σε αντικατάσταση της ταμειακής απόδειξης με σειρά Κ και αριθμό) καθαρής αξίας 88,72€ πλέον ΦΠΑ 21,29€ με εκδότη τον , πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση χωρίς αναγραφή μεταφορικού μέσου. **ΤΔΑ** και ώρα 11:12 (σε αντικατάσταση της ταμειακής απόδειξης με σειρά Κ και αριθμό) καθαρής αξίας 483,87€ πλέον ΦΠΑ 116,13€ με εκδότη τον , πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση χωρίς αναγραφή μεταφορικού μέσου. Στις εμφανίζει τις ακόλουθες συναλλαγές: **Τ.Δ.Α.** και ώρα 08:47 (σε αντικατάσταση της ταμειακής απόδειξης με σειρά Κ και αριθμό) καθαρής αξίας 629,03€ πλέον ΦΠΑ 150,97€ με εκδότη τον , πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση χωρίς αναγραφή μεταφορικού μέσου. **Τ.Δ.Α.** και ώρα 21:19 (σε αντικατάσταση της ταμειακής απόδειξης με σειρά Κ και αριθμό) καθαρής αξίας 222,23€ πλέον ΦΠΑ 53,34€ με εκδότη τον , πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση χωρίς αναγραφή μεταφορικού μέσου. **Τ.Δ.Α.** και ώρα 21:20 (σε αντικατάσταση της ταμειακής απόδειξης με σειρά Κ και αριθμό) καθαρής αξίας 78,25€ πλέον ΦΠΑ 18,78€ με εκδότη τον , πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση χωρίς αναγραφή μεταφορικού μέσου. **ΑΛΠ** και ώρα 21:13 καθαρής αξίας 40,32€ πλέον ΦΠΑ 9,68€ με εκδότη την επιχείρηση , πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση χωρίς

αναγραφή μεταφορικού μέσου. Στις χωρίς να εμφανίζει κάποιο δρομολόγιο
 ενδιάμεσα - εμφανίζει τις ακόλουθες συναλλαγές: **Τ.Δ.Α.** καθαρής αξίας 75,01€
 πλέον ΦΠΑ 18,00€ με εκδότη τον πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση με
 αναγραφή μεταφορικού μέσου της ελεγχόμενης. **Τ.Δ.Α.** καθαρής αξίας
 540,33€ πλέον ΦΠΑ 129,68€ με εκδότη τον πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση
 χωρίς αναγραφή μεταφορικού μέσου. **Τ.Δ.Α.** καθαρής αξίας 233,87€
 πλέον ΦΠΑ 56,13€ με εκδότη τον πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση
 χωρίς αναγραφή μεταφορικού μέσου. **Τ.Δ.Α.** καθαρής αξίας 241,94€ πλέον ΦΠΑ
 58,07€ με εκδότη τον πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση χωρίς
 αναγραφή μεταφορικού μέσου. Στις εμφανίζει τις ακόλουθες συναλλαγές σε
 πρατήρια των Ιωαννίνων ενώ ταυτόχρονα φέρεται να πραγματοποιεί τουριστικά πακέτα –
 δρομολόγια: **Τ.Δ.Α.**και ώρα 11:33 (σε αντικατάσταση της
 ταμειακής απόδειξης με σειρά Κ και αριθμό) καθαρής αξίας 596,77€ πλέον ΦΠΑ
 143,23€ με εκδότη τον , πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση χωρίς
 αναγραφή μεταφορικού μέσου. **Α.Λ.Π.** και ώρα 15:10 καθαρής αξίας 24,19€
 πλέον ΦΠΑ 5,81€ με εκδότη τον πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση
 χωρίς αναγραφή μεταφορικού μέσου. **Α.Λ.Π.** και ώρα
 18:22 καθαρής αξίας 24,19€ πλέον ΦΠΑ 5,81€ με εκδότη τον , πρατήριο υγρών
 καυσίμων με Δ/νση χωρίς αναγραφή μεταφορικού μέσου. Στις και
 – χωρίς να εμφανίζει κάποιο δρομολόγιο ενδιάμεσα - εμφανίζει τις ακόλουθες
 συναλλαγές: **Τ.Δ.Α.** καθαρής αξίας 161,31€ πλέον ΦΠΑ 38,72€ με εκδότη τον
πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση με αναγραφή μεταφορικού μέσου της
 ελεγχόμενης. **Τ.Δ.Α.** ώρα 11:39 (σε αντικατάσταση της ταμειακής απόδειξης με
 σειρά Κ και αριθμό) καθαρής αξίας 282,26€ πλέον ΦΠΑ 67,74€ με εκδότη τον
 , πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση χωρίς αναγραφή
 μεταφορικού μέσου. **Τ.Δ.Α.** ώρα 21:28 (σε αντικατάσταση της ταμειακής
 απόδειξης με σειρά Κ και αριθμό) καθαρής αξίας 524,19€ πλέον ΦΠΑ 125,81€
 με εκδότη τονπρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση χωρίς αναγραφή
 μεταφορικού μέσου. **Τ.Δ.Α.** ώρα 21:29 (σε αντικατάσταση της ταμειακής απόδειξης
 με σειρά Κ και αριθμό) καθαρής αξίας 161,29€ πλέον ΦΠΑ 38,71€ με εκδότη
 τον πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση χωρίς αναγραφή μεταφορικού
 μέσου. Στις εμφανίζει τις ακόλουθες συναλλαγές: **ΑΛΠ** και ώρα 13:03
 καθαρής αξίας 32,26€ πλέον ΦΠΑ 7,74€ με εκδότη την επιχείρηση πρατήριο
 υγρών καυσίμων με Δ/νση χωρίς αναγραφή μεταφορικού μέσου. **Τ.Δ.Α.**

..... και ώρα 21:04 (σε αντικατάσταση της ταμειακής απόδειξης με σειρά Κ και αριθμό) καθαρής αξίας 657,26€ πλέον ΦΠΑ 157,74€ με εκδότη τον, πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση χωρίς αναγραφή μεταφορικού μέσου. **Τ.Δ.Α.** και ώρα 21:06 (σε αντικατάσταση της ταμειακής απόδειξης με σειρά Κ και αριθμό) καθαρής αξίας 689,57€ πλέον ΦΠΑ 165,5€ με εκδότη τον, πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση χωρίς αναγραφή μεταφορικού μέσου. **Τ.Δ.Α.** και ώρα 23:04 (σε αντικατάσταση της ταμειακής απόδειξης με σειρά Κ και αριθμό) καθαρής αξίας 346,79€ πλέον ΦΠΑ 83,23€ με εκδότη τον, πρατήριο υγρών καυσίμων με Δ/νση, χωρίς αναγραφή μεταφορικού μέσου».

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται ότι: « Ο έλεγχος θεωρεί ότι για τις δαπάνες καυσίμων κίνησης, επισκευής και συντήρησης μεταφορικών μέσων δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης **επειδή στο παραστατικό δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του αυτοκινήτου.** Όμως οι σχετικές διατάξεις του Ν. 4308/2014 προβλέπουν ότι η αναγραφή των στοιχείων κυκλοφορίας των οχημάτων αναφέρεται στις αποδείξεις πωλήσεων καυσίμων και μόνο και μέχρι του ποσού των 300€. Κατά συνέπεια από τις σχετικές δαπάνες του **φορολογικού έτους 2020** όπως εμφανίζονται στην σελίδα 18 του ΣΔΕ, οι δαπάνες με α/α **4,5,9,10,11** έγιναν προς το συμφέρον της επιχείρησης, υπό τις κανονικές τιμές της αγοράς και φέρουν τιμολόγια πωλήσεως, τα οποία είναι τα νόμιμα δικαιολογητικά και σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. **4172/2013.** Ως εκ τούτου νόμιμα εκπίπτει το ποσό των 82,88€ του ΦΠΑ. Επίσης, από τις σχετικές δαπάνες του **φορολογικού έτους 2021** όπως εμφανίζονται στις σελίδες 18 & 19 του ΣΔΕ, οι δαπάνες με α/α **2,9,12,13,14,15,16,18,19,22,23 και 24** έγιναν προς το συμφέρον της επιχείρησης, υπό τις κανονικές τιμές της αγοράς και φέρουν τιμολόγια πωλήσεως, τα οποία είναι τα κατάλληλα δικαιολογητικά σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. **4172/2013.** Ως εκ τούτου νόμιμα εκπίπτει το ποσό των 914,13€ του ΦΠΑ. Ειδικά για την δαπάνη με α/α 24 σημειώνουμε ότι επί του **Τ.Δ.Α.** αναφέρεται παράδοση των υλικών σε συνεργείο. Επισυνάπτεται το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών του συνεργείου αυτοκινήτων που συσχετίζεται με την δαπάνη (ΣΧΕΤΙΚΟ 12). Με τον ίδιο τρόπο από τις σχετικές δαπάνες του **φορολογικού έτους 2022** όπως εμφανίζονται στις σελίδες 19, 20 & 21 του ΣΔΕ, οι δαπάνες με α/α **7,9,10,11,12,13,14,15,16,17,18,19,20,21,22,23,25,26,27,28,29,30,31,32,33,34,35,37,38, 39,40,43,44,45,46,47,50,51,53,54,55,57,58,59,60,61,62,64,66,67 και 68** έγιναν προς το συμφέρον της επιχείρησης, υπό τις κανονικές τιμές της αγοράς και φέρουν τιμολόγια πωλήσεως, τα οποία είναι τα κατάλληλα δικαιολογητικά σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. **4172/2013.** Ως εκ τούτου νόμιμα εκπίπτει το ποσό των 4.803,89 € του Φ.Π.Α.». Ακολούθως αναφέρει ότι: «οι δαπάνες και κυρίως τα πετρέλαια κίνησης που χρησιμοποιεί για τη κίνηση

των τεσσάρων (4) αυτοκινήτων, αποτελεί για την επιχείρησή της αναγκαίο έξοδο, το οποίο είναι και το μεγαλύτερο αυτής. Η μη αναγνώριση της δαπάνης καθ' υπερβολή επειδή, στις αποδείξεις λιανικής πώλησης δεν ανέγραψε ο εκδότης του παραστατικού, τον αριθμό των αυτοκινήτων, δεν δύναται να αποτελέσει «δαμόκλειο σπάθη» για την επιχείρησή της, αφού, ως γνωστόν όταν τα αυτοκίνητα τα χρησιμοποιούν και τρίτοι σε περίπτωση ανάγκης, δεν αναγράφεται ο αριθμός αυτοκινήτου, ούτε από τον εκδότη του στοιχείου, αλλά ούτε και από τον λήπτη. Τα πετρελαιοκίνητα αυτοκίνητά της, έκαναν τις δαπάνες καυσίμων, όπως αναλυτικά καταχωρήθηκαν στα βιβλία της επιχειρήσεώς της, αλλά ελήφθησαν υπόψη και στη δήλωση του ΦΠΑ. **Αν πραγματικά η επιχείρησή της γνώριζε την μη αναγραφή του αριθμού του αυτοκινήτου στο παραστατικό που της εκδόθηκε, θα μπορούσε κάλλιστα να το καταχωρήσει με την έλευσή του παραστατικού στην έδρα της επιχειρήσεως.** Η παράλειψη αυτή δεν είναι απόρροια δόλου της επιχειρήσεώς της και είναι αυτό κατανοητό, όμως αυτό δεν ελήφθη υπόψη και από τον έλεγχο».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγχόμενη οντότητα καταχώρισε στα τηρούμενα βιβλία της πλήθος φορολογικών στοιχείων αξίας (ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ), για δαπάνες καυσίμων, στην πλειοψηφία από συγκεκριμένο πρατήριο, χωρίς την αναγραφή του αριθμού κυκλοφορίας του εφοδιαζόμενου με καύσιμα οχήματος και μάλιστα η πλειονότητα εξ αυτών, κατόπιν αντικατάστασης Α.Λ.Π. (που δε φέρουν στοιχεία οχήματος) με Τιμολόγια από τους πρατηριούχους, χωρίς να υπάρχει απευθείας έκδοση Τ-Δ.Α..

Επειδή, από τον έλεγχο των δικαιολογητικών που τήρησε η προσφεύγουσα, για τα επιμέρους ταξίδια – τουριστικά πακέτα της που διοργάνωσε, δεν προκύπτει με ποιο μεταφορικό μέσο (αριθμό κυκλοφορίας) πραγματοποίησε την μεταφορά των ταξιδιωτών της, όπως επίσης και οι παραδόσεις καυσίμων από αντισυμβαλλόμενους προμηθευτές της ποιο όχημα αφορούν, κατά συνέπεια να υπάρχει αδυναμία ελέγχου, να τα συσχετίσει με τη διενέργεια πράξεων του κανονικού καθεστώτος του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.).

Επειδή, η ελεγχόμενη οντότητα καταχώρησε στα τηρούμενα λογιστικά της αρχεία (διπλογραφικά τηρούμενα βιβλία), δαπάνες καυσίμων εντός της ίδιας ημερομηνίας σε πλήθος συναλλαγών που υπερβαίνουν τον αριθμό των μεταφορικών της μέσων (τουριστικών λεωφορείων) που χρησιμοποιεί για εξυπηρέτηση των πελατών της.

Επειδή, η προσφεύγουσα επικαλείται γενικά και αόριστα ότι: «Όλες οι δαπάνες καυσίμων πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της οντότητας, επομένως είναι εκπεστές και υφίσταται η δυνατότητα συμψηφισμού του αναλογούντος Φ.Π.Α.», χωρίς να προσκομίζει κατάλληλα αποδεικτικά στοιχεία, από τα οποία να προκύπτουν, ποιο όχημα αφορούν, αν αυτό ανήκε στην επιχείρηση ή ήταν μισθωμένο, αν είχε δοχείο χωρητικότητας καυσίμου αντίστοιχο

με τις υπό κρίση προμήθειες, σε ποιο ταξίδι χρησιμοποιήθηκε για άμεση εξυπηρέτηση των ταξιδιωτών της και με ποιο καθεστώς φορολογήθηκε (ειδικό καθεστώς των τουριστικών πρακτορείων ή κανονικό καθεστώς του φόρου), καθότι αυτό επιδρά στον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας του κάθε ταξιδιού και στο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών της.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής και συντήρησης των μεταφορικών μέσων της προσφεύγουσας, βάσει φορολογικού ελέγχου και παρούσας απόφασης, κατά κρινόμενη φορολογική περίοδο, ως ακολούθως:

A/A	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΙΣΡΟΕΣ €	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ €
1	1.3.-31.12.2020	1.129,99	271,17
2	1.1.-31.12.2021	3.860,58	926,29
3	1.1.-30.06.2022	21.436,53	5.254,05

Αναφορικά με το δεύτερο ισχυρισμό

Επειδή εν προκειμένω, η φορολογική αρχή διενήργησε έλεγχο επιστροφής Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) και της με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΛ. Α 1197280 ΕΞ 2013/24-12-2013 εγκυκλίου οδηγίας της Διεύθυνσης Ελέγχων, σε συνδυασμό με την Απόφαση Α. 1104/06-05-2020 «περί της διαδικασίας επιστροφής Φ.Π.Α».

Επειδή, ο προσδιορισμός του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα και οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, δεν ασκούν επίδραση στον έλεγχο επιστροφής Φ.Π.Α. του πρακτορείου ταξιδιών της, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000). (Φ.Π.Α.)

Συνεπώς, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος και καταχρηστικώς προβαλλόμενος.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανέναν ιδιαίτερο ισχυρισμό: α) για τις μη ή ανακριβείς καταχωρήσεις των εκδοθέντων φορολογικών της στοιχείων αξίας (Τ.Π.Υ. ή Α.Π.Υ.) στα τηρούμενα λογιστικά της αρχεία (διπλογραφικά βιβλία), τα αριθμητικά δεδομένα των οποίων μετέφερε στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α., ανά περίπτωση και κατά ελεγχόμενη φορολογική περίοδο, ως ακολούθως:

Α) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1.1.-31.12.2021

A1) ΜΗ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΣΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ (ΒΙΒΛΙΑ)

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ - ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ
1			10.000,00	2.400,00
ΣΥΝΟΛΟ			10.000,00€	2.400,00€

A2) ΑΝΑΚΡΙΒΗΣ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗ ΣΤΟΙΧΕΙΟΥ ΣΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ (ΒΙΒΛΙΑ)

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΛΗΠΤΗΣ	ΜΙΚΤΗ ΑΜΟΙΒΗ	ΜΙΚΤΗ ΔΑΠΑΝΗ	ΜΙΚΤΗ ΑΞΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΞΙΑΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΠΑ
1			3.760,00	3.088,00	3.100,00	660,00	127,74
ΣΥΝΟΛΟ						660,00€	127,74€

Β) ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ 1.1.-30.06.2022**B1) ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΣ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΕΙΣ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΕ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ (ΒΙΒΛΙΑ)**

A/A	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟ	ΛΗΠΤΗΣ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ	ΑΞΙΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ	ΦΠΑ ΚΑΤΑΧΩΡΗΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΞΙΑΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΦΠΑ
1			1.297,13	67,87	775,00	0,00	522,13	67,87
2			10.591,95	138,05	9.530,00	0,00	1.061,95	138,05
ΣΥΝΟΛΟ							1.584,08€	205,92€

και β) για τις ανακριβείς μεταφορές, από τα δεδομένα των τηρούμενων διπλογραφικά βιβλίων, στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α., βα) των φορολογητέων εισροών και εκροών της μετά του φόρου αυτών, κατά την ημερολογιακή περίοδο 01/01 – 31/07/2021, ως ακολούθως:

ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 31/07/2021	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Εκροές 13%	23.722,26	5.345,39	18.376,87
Φόρος εκροών 13%	3.083,89	694,90	-2.388,99
Λοιπές εκροές χωρίς ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης	770,00	19.146,87	18.376,87
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας με δικαίωμα έκπτωσης	20.423,88	3.049,24	17.374,64
Φόρος εισροών	4.901,73	485,05	4.416,68

και ββ) των φορολογητέων εισροών μετά του φόρου αυτών, κατά την ημερολογιακή περίοδο 01/01 – 30/04/2022, όπως παρακάτω:

ΠΕΡΙΟΔΟΣ 01/01 – 30/04/2022	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας με δικαίωμα έκπτωσης	46.609,84	9.807,21	36.802,63
Φόρος εισροών στις αγορές και δαπάνες στο εσωτερικό της χώρας	6.976,33	1.880,46	5.095,87

Επειδή, ακολούθως, η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανέναν ιδιαίτερο ισχυρισμό, κατά της υπ' αριθμ.Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ.

(Ν. 4987/2022) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με την οποία της επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού πεντακοσίων (500,00) ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην ακόλουθη παράβαση: «Μη ανταπόκριση, εντός της ταχθείσας προθεσμίας, στο με αριθμό πρωτοκόλλουέγγραφο αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για να θέσει, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών από την κοινοποίησή του, στη διάθεση του ελέγχου μέρους των λογιστικών αρχείων (φορολογικών στοιχείων) που τηρήθηκαν για τις φορολογικές περιόδους, 01/03 - 31/12/2020, 01/01 - 31/12/2021 και 01/01 - 30/06/2022, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ.».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας νομικής οντότητας, με αντικείμενο εργασιών και έδρα στην οδό, ήτοι την επικύρωση των με αριθμό: α)Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) φορολογικού έτους 2022, β)Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/03-31/12/2020, γ)Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-31/12/2021 και δ)Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01-30/06/2022, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Επί της υπ' αριθμόνΟριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.3-31.12.2020.

Φορολογική περίοδος 01/03/2020-31/12/2020	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	18.469,03	18.469,03	18.469,03	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	47.813,10	45.472,97	45.472,97	2.340,13
Φόρος εκροών	4.106,98	4.106,98	4.106,98	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	11.338,51	10.776,90	10.776,90	561,61

Πιστωτικό υπόλοιπο	7.231,53	6.706,13	6.706,13	525,40
Χρεωστικό υπόλοιπο		36,21	36,21	36,21
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A ΚΦΔ		18,11	18,11	18,11
Σύνολο φόρου για καταβολή		54,32	54,32	54,32
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	7.231,53	6.706,13	6.706,13	525,40

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

2) Επί της υπ' αριθμόνΟριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1-31.12.2021.

Φορολογική περίοδος 01/01/2021-31/12/2021	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	83.443,22	79.681,63	79.681,63	-3.761,59
Αξία φορολογητέων εισροών	81.760,18	57.993,90	57.993,90	23.766,28
Φόρος εκροών	12.773,86	13.584,34	13.584,34	810,48
Υπόλοιπο φόρου εισροών	23.263,15	16.787,33	16.787,33	6.475,82
Πιστωτικό υπόλοιπο	10.489,29	3.202,99	3.202,99	7.286,30
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A ΚΦΔ				
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	10.489,29	3.202,99	3.202,99	7.286,30

3) Επί της υπ' αριθμόνΟριστικής Πράξης Διορθωτικού

Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 1.1-30.06.2022.

Φορολογική περίοδος 01/01/2022-30/06/2022	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	78.518,91	87.470,49	87.470,49	8.951,58
Αξία φορολογητέων εισροών	158.044,11	99.193,33	99.193,33	58.850,78

Φόρος εκροών	10.269,53	11.694,51	11.694,51	1.424,98
Υπόλοιπο φόρου εισροών	45.826,89	26.355,83	26.355,83	19.471,06
Πιστωτικό υπόλοιπο	35.557,36	14.661,32	14.661,32	20.896,04
Χρεωστικό υπόλοιπο				
Πρόστιμο άρθρου 58/58 ^A ΚΦΔ				
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	22.837,36	1.941,32	1.941,32	20.896,04
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	12.720,00	12.720,00	12.720,00	

4)Επί της υπ' αριθμόνΠράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του Ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) φορολογικού έτους 2022.

ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	500,00€	500,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η υπάλληλος του 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.