



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 14/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1453

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, κατοίκου κατά της υπ' αριθμ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, της οποίας ζητείται η

ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από οικεία έκθεση ελέγχου της ίδιας Προϊσταμένης.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

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

Με την υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού 12.481,89 €, πλέον 6.240,95 € προστίμου άρθρου 58Α Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017, ήτοι συνολικό ποσό 18.722,84 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει», ενώ παράλληλα αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 16.140,76 €.

Η διαφορά αυτή ΦΠΑ προέκυψε επί τη βάσει της από οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν:

α) ο ΦΠΑ εκροών της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 με την **προσθήκη** στον συνολικό προκύπτοντα από τις οικείες δηλώσεις ΦΠΑ της περιόδου αυτής ΦΠΑ εκροών ποσού ΦΠΑ εκροών συνολικού ύψους **0,67 €** κατόπιν αναπροσαρμογής των δεδομένων των εκροών και του αντίστοιχου ΦΠΑ εκροών στις δηλώσεις ΦΠΑ με τους ορθούς συντελεστές ΦΠΑ σύμφωνα με τα τηρηθέντα βιβλία (βλ. σχετικά σελ. 18 και 21-23 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου) και

β) το υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών της επιχείρησης του προσφεύγοντος κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.01.2017-31.12.2017 με την **αφαίρεση** από το συνολικό δηλωθέν υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών της επιχείρησής του της περιόδου αυτής ποσού ΦΠΑ εισροών συνολικού ύψους **12.481,22 €** λόγω του ότι, αν και η επιχείρηση υπαγόταν κατά την περίοδο αυτή στο ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδίων του άρθρου 43 Κώδικα ΦΠΑ, εντούτοις καταχώρησε στα λογιστικά βιβλία το ΦΠΑ των εξόδων των τουριστικών/ταξιδιωτικών πακέτων και παράλληλα τον εξέπεσε από το ΦΠΑ εκροών με τις αντίστοιχες δηλώσεις ΦΠΑ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 43 Κώδικα ΦΠΑ, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.01.2017-31.12.2017	45.174,58 €	32.693,36 €

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Κατά τον υπό κρίση έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η επιχείρησή του καταχωρεί στα βιβλία της τα έξοδα των τουριστικών πακέτων με ΦΠΑ και αφαιρεί αυτόν τον ΦΠΑ από το ΦΠΑ των εισροών της. Ωστόσο, δε λήφθηκε υπόψη ότι το ποσό αυτό το είχε καταχωρήσει και στη στήλη των εσόδων, με αποτέλεσμα ο ΦΠΑ να εξισώνεται. Εάν αυτό γίνει δεκτό, θα έπρεπε το ποσό να προστεθεί στις δαπάνες της επιχείρησης, αφού στις εγγραφές έπρεπε να μην καταχωρείται χωριστά, αλλά να συμπεριλαμβάνεται στην καθαρή αξία.
- 2) Σχετικά με τις εξοφλήσεις των παραστατικών άνω των 500,00 €, προσκομίστηκαν όσα παραστατικά κατέστη δυνατό να συγκεντρωθούν εντός του περιορισμένου χρόνου που είχε στη διάθεσή του σε συνδυασμό και με τον όγκο των συναλλαγών.

Δεδομένης δε της φύσης των συναλλαγών και συγκεκριμένα του γεγονότος ότι η έδρα των προμηθευτών του βρίσκεται σε διαφορετικές πόλεις και σε μεγάλες αποστάσεις από την έδρα της επιχείρησής του, είναι αδύνατο οι σχετικές εξοφλήσεις να έγιναν με μετρητά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1, 2 και 4 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός της περιόδου 01.01.2017-31.12.2017: «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. 2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας **ημερολογιακός μήνας**, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν **διπλογραφικό** λογιστικό σύστημα [...], β) ένα **ημερολογιακό τρίμηνο**, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν **απλογραφικό** λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. 2α. [...]. 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 38 Κώδικα ΦΠΑ (όπως αυτές ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός της περιόδου 01.03.2022-31.12.2022), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος (όπως εν προκειμένω ο προσφεύγων) ήταν η **τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου**.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α' , β' , γ' και δ' τριμήνων 2017 αντίστοιχα για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος): «1. 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 σ' 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, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με την υπ' αριθμ. Π.4336/3162/Εγκ.10/10.7.1987 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών: «Ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών: **184**. Υπαγόμενος επιχειρήσεις - πράξεις. Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου οι επιχειρήσεις πρακτορείων ταξιδιών που ενεργούν στο όνομά τους έναντι των ταξιδιωτών, εφόσον και κατά το μέρος που χρησιμοποιούν για το ταξίδι παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που παρέχονται από άλλους υποκείμενους στο φόρο και οι οποίες αποβλέπουν στην άμεση εξυπηρέτηση των ταξιδιωτών. Στο ίδιο ειδικό καθεστώς, με τους ίδιους όρους, υπάγονται και οι επιχειρήσεις τουριστικών περιηγήσεων. Η ύπαρξη ειδικού καθεστώτος για τις πιο πάνω επιχειρήσεις σημαίνει ότι γι' αυτές υφίσταται παρέκκλιση από τις γενικές διατάξεις του συστήματος ΦΠΑ για ορισμένες συγκεκριμένες πράξεις που οι επιχειρήσεις αυτές ενεργούν και μόνο για τις πράξεις αυτές. **Η παρέκκλιση αυτή αφορά ειδικότερα τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας και το δικαίωμα έκπτωσης**. Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις του κανονικού καθεστώτος που αφορούν π.χ. το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, τον τρόπο φορολογίας και τις υποχρεώσεις των υποκειμένων (έκδοση στοιχείων, τήρηση βιβλίων,

υποβολή δηλώσεων κ.λπ.). **185.** Τόπος φορολογίας. Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι οι πράξεις που γίνονται για την πραγματοποίηση του ταξιδιού θεωρούνται σαν μια **ενιαία παροχή υπηρεσίας** του πρακτορείου προς τον πελάτη-ταξιδιώτη και φορολογείται στην Ελλάδα, εφόσον η έδρα του πρακτορείου ή η μόνιμη εγκατάστασή του βρίσκεται στην Ελλάδα. **186.** Προϋποθέσεις υπαγωγής των πρακτορείων ταξιδιών στο ειδικό καθεστώς. Από το συνδυασμό των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου αυτού προκύπτει ότι για την υπαγωγή στο ειδικό καθεστώς και τον προσδιορισμό του φόρου, τόσο τα πρακτορεία ταξιδιών όσο και οι εξομοιούμενες με αυτά επιχειρήσεις τουριστικών περιηγήσεων, θα πρέπει να συγκεντρώνουν τις παρακάτω προϋποθέσεις: -να ενεργούν στο όνομά τους, -να χρησιμοποιούν για το σκοπό της άμεσης εξυπηρέτησης των ταξιδιωτών παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών τις οποίες προσφέρουν άλλοι υποκείμενοι στο φόρο και -να έχουν την έδρα της οικονομικής δραστηριότητάς τους στην Ελλάδα. Οι ανωτέρω προϋποθέσεις είναι αναγκαίο να συντρέχουν. Αν λείπει έστω και μία από τις δύο πρώτες προϋποθέσεις, δεν υφίσταται ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδιών, αν όμως λείπει η τρίτη μόνο προϋπόθεση, ο τόπος φορολογίας δε βρίσκεται στην Ελλάδα. Αναλύοντας περαιτέρω τις πιο πάνω προϋποθέσεις, επισημαίνουμε τα ακόλουθα: α. Το πρακτορείο θα πρέπει, καταρχήν, να ενεργεί στο όνομά του και για δικό του λογαριασμό προσφέροντας την υπηρεσία κατευθείαν προς τον πελάτη για ολόκληρο το ταξίδι (πακέτο). Σ' αυτή την περίπτωση το πρακτορείο έρχεται σε επαφή είτε κατευθείαν με τον πελάτη είτε μέσω άλλων πρακτορείων και εισπράττει τίμημα για οτιδήποτε αφορά το ταξίδι (όλα πληρωμένα), δηλαδή για τη μεταφορά, το φαγητό, τα ποτά, το ξενοδοχείο, την επίσκεψη στα αξιοθέατα, στα μουσεία, στους αρχαιολογικούς και ιστορικούς χώρους, στα κέντρα διασκέδασης κ.λπ. Το ειδικό καθεστώς έχει επίσης εφαρμογή και οσάκις το πρακτορείο προσφέρει στον ταξιδιώτη πελάτη του ταξίδι πακέτο, δηλαδή σύνολο επιμέρους παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών, που δεν προσφέρονται όμως κατ' ευθείαν σ' αυτό, αλλά σε άλλο πρακτορείο. [...]. Αντίθετα, δεν έχουμε εφαρμογή του καθεστώτος, όταν το πρακτορείο απλώς παρεμβαίνει με οποιονδήποτε τρόπο σε μια φάση του ταξιδιού ως μεσολαβητής (μεσίτης) μεμονομένων υπηρεσιών (μεταφορά, κλείσιμο ξενοδοχείου κ.λπ.). Στις περιπτώσεις αυτές το πρακτορείο λαμβάνει αμοιβή (μεσιτεία) είτε από το πρόσωπο που παρέχει την υπηρεσία (π.χ. μεταφορέα, ξενοδόχο κ.λπ.), εφόσον είναι εντολοδόχος αυτού, είτε από τον πελάτη ταξιδιώτη. [...]. β. Όπως σημειώνεται ανωτέρω, το πρακτορείο πρέπει να χρησιμοποιεί για την εκτέλεση του ταξιδιού υπηρεσίες άλλων υποκείμενων στο φόρο, όπως του μεταφορέα, του ξενοδόχου, του εστιατορία, του εκμεταλλευτή κέντρου διασκέδασης κ.λπ. **Όλες οι υπηρεσίες αυτές λαμβάνονται υπόψη σα μια ενιαία υπηρεσία**, την οποία λογίζεται ότι προσφέρει το πρακτορείο προς τον ταξιδιώτη, θεωρείται όμως **υπηρεσία υπαγόμενη στο καθεστώς μόνο κατά το μέρος που προσφέρονται υπηρεσίες τρίτων**. Κατά συνέπεια, αν ειδικά κάποιες υπηρεσίες προσφέρονται από το ίδιο το πρακτορείο, όταν αυτό ενεργεί π.χ. σαν μεσίτης ή μεταφορέας, στην περίπτωση αυτή το μέρος της αμοιβής που εισπράττεται από τον πελάτη, το οποίο αντιστοιχεί στην αξία των δικών του υπηρεσιών, αποχωρίζεται από τη συνολική αμοιβή και φορολογείται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις. Από τα αμέσως ανωτέρω προκύπτει ότι το ειδικό καθεστώς δεν εφαρμόζεται πάντοτε σ' όλα τα πρακτορεία και ανεξάρτητα από τις πράξεις αυτών, αλλά αντίθετα βρίσκεται σε απόλυτη εξάρτηση προς τις προσφερόμενες υπηρεσίες. Για το λόγο αυτό είναι ενδεχόμενο ένα και το αυτό πρακτορείο, για ένα συγκεκριμένο ταξίδι, να υπάγεται ταυτόχρονα για ορισμένες πράξεις στο κανονικό καθεστώς και για κάποιες άλλες στο ειδικό καθεστώς. Συνεπώς, κάθε παροχή υπηρεσιών των πρακτορείων ταξιδιών πρέπει να εξετάζεται αυτοτελώς και με προσοχή και να αναλύεται σε

βάθος. γ. [...]. **187.** Φορολογητέα αξία. Με τις διατάξεις της παρ. 3 του εν λόγω άρθρου προσδιορίζεται η φορολογητέα αξία (φορολογητέα βάση) της ενιαίας υπηρεσίας του πρακτορείου. Τη φορολογητέα αξία αποτελεί η μικτή αμοιβή του πρακτορείου που προκύπτει μετά την αφαίρεση από το συνολικό ποσό που καταβάλλει ο πελάτης (το οποίο λαμβάνεται χωρίς φόρο), του κόστους (**με φόρο**), με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο από την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών που παρέχονται σ' αυτό από άλλους υποκείμενους για την άμεση εξυπηρέτηση του ταξιδιώτη. Ως κόστος θεωρείται κάθε δαπάνη για λήψη υπηρεσιών ή αγορά αγαθών, εφόσον καλύπτεται από τιμολόγια ή άλλα στοιχεία που επέχουν θέση τιμολογίου εσωτερικού ή εξωτερικού. Για οργανωμένα ταξίδια που γίνονται στο εξωτερικό, από το πακέτο θα αφαιρεθούν τόσο η αξία των προσφερομένων υπηρεσιών στο εξωτερικό όσο και στο εσωτερικό της χώρας, για τις οποίες έχει καταβληθεί φόρος ή έχουν εξαιρεθεί από το φόρο ή παρέχονται από υποκείμενους που απαλλάσσονται από το φόρο. [...].

Παράδειγμα Α: Πρακτορείο ταξιδιών Α εισπράττει από τον ταξιδιώτη Β για ένα ταξίδι πακέτο Αθήνα – Παρίσι – Αθήνα με πούλμαν 50.000 δρχ., στις οποίες συμπεριλαμβάνεται και ο φόρος με συντελεστή 18% που υπολογίζεται στη μικτή αμοιβή της παρ. 3 του άρθρου 35. Το πρακτορείο καταβάλλει στο μεταφορέα 20.000 δρχ., στον ξενοδόχο 10.000 δρχ. και σε διάφορους 5.000 δρχ., δηλαδή σύνολο δρχ. 35.000 (20.000 + 10.000 + 5.000), συμπεριλαμβανομένων των φόρων. Η συνολική αμοιβή του πρακτορείου (με ΦΠΑ) είναι 15.000 δρχ. (50.000 - 35.000). Η αμοιβή όμως αυτή, εμπεριέχει φόρο με συντελεστή 18%. Συνεπώς, η αμοιβή χωρίς φόρο θα είναι 12.712 δρχ. ($15.000 \times 100/118$). Το ποσό αυτό των 12.712 δρχ. αποτελεί τη μικτή αμοιβή του πρακτορείου, δηλαδή τη φορολογητέα αξία (βάση) για τον υπολογισμό του φόρου. Στο ίδιο παράδειγμα από της πλευράς του πρακτορείου γίνονται οι ακόλουθοι υπολογισμοί: Έξοδα 35.000 δρχ. (με φόρο) - Μικτή αμοιβή 12.712 δρχ., πλέον φόρος προς 18% ήτοι 2.288 δρχ., συνολική αμοιβή 15.000 δρχ. Άρα από τον πελάτη πρέπει να απαιτηθούν 50.000 δρχ. (35.000 + 15.000). **Παράδειγμα Β:** [...]. **188.** Περιορισμός δικαιώματος έκπτωσης. Οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 35 ορίζουν ότι τα ποσά του φόρου, με τα οποία επιβαρύνεται το πρακτορείο από άλλους υποκείμενους στο φόρο για την ενιαία υπηρεσία, δεν εκπίπουν ούτε επιστρέφονται. Κατά συνέπεια, το πρακτορείο δεν μπορεί να εκπέσει τους φόρους που επιβάρυναν: -τις δαπάνες μεταφοράς, στέγης, φαγητών, ποτών, διασκέδασης κ.λπ. που αναγράφονται στα τιμολόγια, τα οποία έχουν εκδοθεί στο όνομά του από διάφορους υποκείμενους στο φόρο, ούτε -την αμοιβή άλλου πρακτορείου που μεσολάβησε στην παροχή κάποιων από τις ανωτέρω υπηρεσίες. **Η μη έκπτωση των ανωτέρω φόρων δεν είναι αντίθετη με τις αρχές του ΦΠΑ και δεν οδηγεί σε διπλή φορολογία**, δεδομένου ότι οι φόροι αυτοί **δε λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της φορολογητέας βάσης του πρακτορείου**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3, αλλά αντίθετα **αφαιρούνται από αυτή μαζί με την αξία των υπηρεσιών** που προσφέρθηκαν στο πρακτορείο από άλλους υποκείμενους στο φόρο. [...]. **189.** Πράξεις υπαγόμενες στο κανονικό καθεστώς και πράξεις απαλλασσόμενες από το φόρο. [...].»

Επειδή, το ειδικό καθεστώς ΦΠΑ για τα πρακτορεία ταξιδίων θεσπίστηκε ως σύνολο κανόνων απλούστευσης λόγω της ιδιαίτερης φύσης της σχετικής ασκούμενης δραστηριότητας. Ειδικότερα:

α) Στα πλαίσια της δραστηριότητάς τους τα πρακτορεία ταξιδίων λαμβάνουν, από άλλες επιχειρήσεις, υπηρεσίες διαμονής, μεταφοράς, ξενάγησης κ.λπ., τις οποίες στη συνέχεια παρέχουν ως μία ενιαία υπηρεσία («πακέτο»), και υπό αυτή την έννοια παρέχουν μια σύνθετη

υπηρεσία, ενίοτε μάλιστα σε διάφορους τόπους (χώρες), με αποτέλεσμα να είναι, κατά περίπτωση, ιδιαίτερα δυσχερής η εφαρμογή των γενικών κανόνων για τον προσδιορισμό του τύπου φορολογίας, της φορολογητέας αξίας και κυρίως της έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών.

β) Υπό αυτό το πρίσμα, το εν λόγω ειδικό καθεστώς ΦΠΑ αποσκοπεί (i) στην απλοποίηση της εφαρμογής των κανόνων ΦΠΑ, ώστε τα πρακτορεία ταξιδίων να μη χρειάζεται να δηλώνουν σε κάθε ένα κράτος-μέλος άσκηση δραστηριότητας για σκοπούς ΦΠΑ και να λαμβάνουν σχετικό ΑΦΜ/ΦΠΑ, προκειμένου να αποδίδουν τον αναλογούντα ΦΠΑ και ταυτόχρονα να εκπίπτουν το ΦΠΑ εισροών (των σχετικών υπηρεσιών που έχουν λάβει προηγουμένως από τις άλλες επιχειρήσεις), και (ii) στη διασφάλιση της δίκαιης κατανομής των φορολογικών εσόδων μεταξύ των κρατών-μελών, δηλαδή στη διασφάλιση ότι ο οικείος ανά περίπτωση ΦΠΑ καταβάλλεται στο κράτος-μέλος της τελικής κατανάλωσης καθεμιάς ξεχωριστά υπηρεσίας που συναπαρτίζει την ενιαία υπηρεσία-«πακέτο».

γ) Έτσι, στα πλαίσια του ειδικού καθεστώτος **αφενός** έχει θεσπιστεί ένας και μόνο τρόπος φορολογίας της παροχής της ενιαίας υπηρεσίας, αυτός της έδρας της επιχειρηματικής δραστηριότητας του πρακτορείου ταξιδίων -ή της σταθερής βάσης («μόνιμης εγκατάστασης», για σκοπούς ΦΠΑ), από την οποία αυτό παρέχει την ενιαία υπηρεσία-, και **αφετέρου** έχει καθοριστεί ως φορολογητέα αξία το περιθώριο κέρδους που πραγματοποιεί το πρακτορείο από την παροχή του πακέτου, με ευνόητο συνεπακόλουθο τη μη αναγνώριση δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι επιμέρους υπηρεσίες που έλαβε το πρακτορείο ταξιδίων και οι οποίες συναπαρτίζουν το προσφερόμενο «πακέτο».

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι κατά τον υπό κρίση έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η επιχείρησή του καταχωρεί στα βιβλία της τα έξοδα των τουριστικών πακέτων με ΦΠΑ και αφαιρεί αυτόν τον ΦΠΑ από το ΦΠΑ των εισροών της, ωστόσο δε λήφθηκε υπόψη ότι το ποσό αυτό το είχε καταχωρήσει και στη στήλη των εσόδων, με αποτέλεσμα ο ΦΠΑ να εξισώνεται, εάν δε αυτό γίνει δεκτό, θα έπρεπε το ποσό να προστεθεί στις δαπάνες της επιχείρησης, αφού στις εγγραφές έπρεπε να μην καταχωρείται χωριστά, αλλά να συμπεριλαμβάνεται στην καθαρή αξία.

Επειδή, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως συνάγεται από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 43 Κώδικα ΦΠΑ και ιδιαίτερα εκείνες των παρ. 3 και 4 του άρθρου αυτού (όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων 2017 αντίστοιχα για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος)) υπό το φως και των διευκρινισθέντων συναφώς με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. Π.4336/3162/Εγκ.10/10.7.1987 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών και ιδιαίτερα με τις παρ. 187 και 188 αυτής, ο ΦΠΑ, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι υπηρεσίες που έλαβε το πρακτορείο ταξιδίων και οι οποίες συναπαρτίζουν την ενιαία υπηρεσία («πακέτο») που αυτό παρέχει στον εκάστοτε ταξιδιώτη (ΦΠΑ εισροών), **δεν επιτρέπεται** να αφαιρεθεί από το ΦΠΑ που αναλογεί για την παρασχεθείσα από αυτό ενιαία υπηρεσία, δεδομένου ότι στο ειδικό καθεστώς πρακτορείων ταξιδίων βάση υπολογισμού του φόρου («φορολογητέα αξία»)

αποτελεί το **περιθώριο κέρδους** που πραγματοποιεί το πρακτορείο από το εκάστοτε «πακέτο» (και όχι το συνολικό αντάλλαγμα/τιμή/«αντιπαροχή» για την πώληση του «πακέτου», όπως ισχύει στο κανονικό καθεστώς) -ήτοι αξία σημαντικά μειωμένη σε σχέση με την αξία που λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία στο κανονικό καθεστώς (αντάλλαγμα, «αντιπαροχή»)-, το οποίο προκύπτει κατόπιν **αφαίρεσης**, από το συνολικό ποσό (αντίτιμο) που καταβάλλει ο πελάτης για την αγορά του «πακέτου», της συνολικής αξίας (ήτοι καθαρή αξία **πλέον ΦΠΑ**) των αγαθών ή/και των υπηρεσιών που έλαβε το πρακτορείο από τους άλλους υποκείμενους στο ΦΠΑ για την άμεση εξυπηρέτηση του πελάτη-ταξιδιώτη, **ΜΕΙΟΝ** το ποσό του ΦΠΑ, που θεωρείται ότι εμπεριέχεται στο προκύπτον υπόλοιπο (περιθώριο κέρδους) και βρίσκεται με εσωτερική υφαίρεση («αποφορολόγηση»), κατά τον ακόλουθο τύπο:

$$\text{ΠΚ} \times \sigma\text{ΦΠΑ} / (100 + \sigma\text{ΦΠΑ})$$

όπου **ΠΚ** είναι το περιθώριο κέρδους και **σΦΠΑ** ο ισχύων συντελεστής ΦΠΑ· επομένως, η φορολογητέα αξία προκύπτει από τον τύπο:

$$\text{ΠΚ} \times 100 / (100 + \sigma\text{ΦΠΑ})$$

β) Όπως προκύπτει σαφώς από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 43 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ (όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού τριμήνου της περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ α', β', γ' και δ' τριμήνων 2017 αντίστοιχα για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος)), η υπαγωγή των πρακτορείων ταξιδιών στο ειδικό καθεστώς είναι καταρχήν υποχρεωτική («υπάγονται»), δηλαδή τουλάχιστον που ο εκάστοτε πελάτης είναι φυσικό πρόσωπο-τελικός καταναλωτής.

Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι σχετικά με τις εξοφλήσεις των παραστατικών άνω των 500,00 € προσκομίστηκαν όσα παραστατικά κατέστη δυνατό να συγκεντρωθούν εντός του περιορισμένου χρόνου που είχε στη διάθεσή του σε συνδυασμό και με τον όγκο των συναλλαγών, δεδομένης δε της φύσης των συναλλαγών και συγκεκριμένα του γεγονότος ότι η έδρα των προμηθευτών του βρίσκεται σε διαφορετικές πόλεις και σε μεγάλες αποστάσεις από την έδρα της επιχείρησής του, είναι αδύνατο οι σχετικές εξοφλήσεις να έγιναν με μετρητά.

Επειδή, όπως συνάγεται από την εξέταση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης σε συνδυασμό με τη συμπροσβαλλόμενη με αυτή, ως συνιστώσα την αιτιολογία της, από οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, με τον ισχυρισμό αυτό δε θίγεται κανένα κεφάλαιο, τμήμα ή έστω σημείο της πράξης αυτής, συνεπώς **παρέλκει** η εξέτασή του.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 ν. 5104/2024, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση **απόρριψης** της ενδικοφανούς

προσφυγής, **η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. [...].»**

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στην από οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επί των οποίων εδράζεται η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 6 εδ. β' ν. 5104/2024 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Α πο φα σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **και την επικύρωση** της υπ' αριθμ. πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου:

Η συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Φορολογική περίοδος 01.01.2017-31.12.2017

Διαφορά κύριου φόρου	12.481,89 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ α' , β' , γ' και δ' τριμήνων φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017	6.240,95 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>18.722,84 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>16.140,76 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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