



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 07-10-2024

Αριθμός Απόφασης: 2146

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10, Θεσ/νίκη

Ταχ. Κώδικας : 54639

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.g

Url : www.aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), 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).

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) 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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»
4. Τη με ημερομηνία και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά: α) της με αριθμ. /04-04-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018, β) της με αριθμ. /04-04-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2019, γ) της με αριθμ. /04-04-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, δ) της με αριθμ. /04-04-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορ. περιόδου 01/01/2019-31/12/2019, ε) της με αριθμ. /04-04-2024 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4987/2022 φορ. έτους 2018, στ) της με αριθμ. /04-04-2024 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4987/2022 φορ. έτους 2019, ζ) της με αριθμ. /04-04-2024 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 58Α του ν. 4987/2022 για τα φορ. έτη 2018, 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
5. Τις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **08-05-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /04-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 9.380,32€, πλέον πρόστιμο του

αρ. 58 του ν. 4987/2022 ύψους 4.690,16€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 1.053,20€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 15.123,68€.

Με την υπ' αριθμ./04-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας διαφορά φόρου εισοδήματος ύψους 17.844,40€, πλέον πρόστιμο του αρ. 58 του ν. 4987/2022 ύψους 8.922,20€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 2.692,53€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 29.459,13€.

Με την υπ' αριθμ./04-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2018 - 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα χρεωστική διαφορά φόρου ύψους 5.364,19€ πλέον πρόστιμο του αρ. 58^A του ν. 4987/2022 ύψους 2.544,76€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 7.908,95€.

Με την υπ' αριθμ./04-04-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορ. περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα χρεωστική διαφορά φόρου ύψους 14.481,47€ πλέον πρόστιμο του αρ. 58^A του ν. 4987/2022 ύψους 7.189,60€, ήτοι συνολικό ποσό καταλογισμού 21.671,07€.

Με την υπ' αριθμ./04-04-2024 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58^A §1 ν. 4987/2022 φορ. ετών 2018 και 2019, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ίσο με 250,00€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

Μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ. Συγκεκριμένα από τον παρόντα έλεγχο προέκυψε ότι δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς φορολογικά στοιχεία εσόδων: α) για το φορολογικό έτος 2018 σε τουλάχιστον 6 περιπτώσεις για παροχή υπηρεσιών, το αντίτιμο των οποίων εισπράχθηκε μέσω τραπεζικών καταθέσεων ή πιστωτικών καρτών, συνολικής αξίας 1.419,14€ (καθαρή αξία 1.144,47, ΦΠΑ 274,67€) και β) για το φορ. έτος 2019 σε τουλάχιστον 4 περιπτώσεις για παροχή υπηρεσιών το αντίτιμο των οποίων εισπράχθηκε μέσω τραπεζικών καταθέσεων ή πιστωτικών καρτών, συνολικής αξίας 528,38€ (καθαρή αξία 426,11€, ΦΠΑ 102,27€), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1,8 έως 15 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 13§1 του ν. 4987/2022, πράξη που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58^A §1 του ν. 4987/2022, ήτοι 50% επί του φόρου που θα

προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς αντίστοιχα. Το πρόστιμο δεν μπορεί να είναι κατώτερο των 250,00€ ανά φορολογικό έλεγχο.

Η αποκρυβείσα αξία καθώς και το πρόστιμο που αντιστοιχεί, απεικονίζεται στον παρακάτω πίνακα:

A/A	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	Αποκρυβείσα Αξία	ΦΠΑ που αντιστοιχεί 24%	Πρόστιμο άρθρου 58 ^Α §1 50% ΦΠΑ
1	2018	1.144,47	274,67	137,34
2	2019	426,11	102,27	51,13
ΣΥΝΟΛΟ		1.570,58	376,94	188,47

Με την υπ' αριθμ./04-04-2024 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4987/2022, φορ. έτους 2018, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ίσο με 1.100,00€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις :

1. Υποβολή ανακριβούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα και συγκεκριμένα κατάστασης παραστατικών πωλήσεων (φορολογικών στοιχείων) προμηθευτών και πελατών, για τα εκδοθέντα και ληφθέντα παραστατικά πωλήσεων (φορολογικά στοιχεία), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§3 του ν. 4987/2022. Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 100,00€, ήτοι 1 περίπτωση Χ 100,00€. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. α' , §2 περ. α' του ν. 4987/2022.
2. Υποβολή ανακριβών δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και συγκεκριμένα κατάστασης συμφωνητικών παρ. 19 άρθρου 8 ν. 1882/90 για το τρίμηνο 2^ο, 3^ο και 4^ο έτους 2018 της Δ.Ο.Υ., κατά παράβαση της παρ. 19 άρθρου 8 ν. 1882/90, πράξη που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§1 περ. α' και 54§12 περ. α' ν. 4987/2022. Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 300,00€, ήτοι 3 περιπτώσεις Χ 100,00€. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. α' , §2 περ. α' του ν. 4987/2022.
3. Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση παραστατικών εσόδων α) σε τουλάχιστον τριάντα (30) περιπτώσεις για οργάνωση εκδρομών περιήγησης (πράξη ειδικού καθεστώτος άρθρου 43 ν. 2859/2000), (ΠΟΛ 1026/2018) συνολικής αξίας 5.630,00€ και β) σε τουλάχιστον μία (1) περίπτωση για έσοδα που προέκυψαν από σχετικά προτιμολόγια και συμφωνητικά με αντισυμβαλλόμενη την συνολικής αξίας

9.162,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 12, 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 13§1 του ν. 4987/2022, πράξη που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§1 περ. ιε' και 54§2 περ. η' ν. 4987/2022, ήτοι 500,00€ ανά φορολογικό έλεγχο.

4. Υποβολή ανακριβών δηλώσεων ΦΠΑ περιόδων 01/01/2018-31/03/2018 και 01/04/2018-30/06/2018, από τις οποίες δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, κατά παράβαση του άρθρου 18&19 του ν. 4987/2022 και του άρθρου 38 του ν. 2859/2000, πράξη που επισύρει τις κυρώσεις των άρθρων 54§1 περ. α' §2 περ. α' του ν. 4987/2022 σε συνδυασμό με τις ΠΟΛ 1252/2015 και ΠΟΛ 1119/2018. Για την παράβαση αυτή προσδιορίζεται συνολικό πρόστιμο 200,00€, ήτοι 2 περιπτώσεις Χ 100,00€.

Με την υπ' αριθμ./04-04-2024 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4987/2022 φορ. έτους 2019 επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο ίσο με 200,00€ επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στις πιο κάτω παραβάσεις :

1. Υποβολή ανακριβούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα και συγκεκριμένα κατάστασης παραστατικών πωλήσεων (φορολογικών στοιχείων) προμηθευτών και πελατών, για τα εκδοθέντα και ληφθέντα παραστατικά πωλήσεων (φορολογικά στοιχεία), κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14§3 του ν. 4987/2022. Για την παράβαση αυτή επιβάλλεται συνολικό πρόστιμο 100,00€, ήτοι 1 περίπτωση Χ 100,00€. Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54§1 περ. α' , §2 περ. α' του ν. 4987/2022.
2. Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ (ΠΟΛ 1026/2018). Συγκεκριμένα από τον παρόντα έλεγχο προέκυψε ότι δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς φορολογικά στοιχεία αξίας, α) σε τουλάχιστον μία περίπτωση, για παροχή υπηρεσιών τουριστικού γραφείου (ειδικού καθεστώτος άρθρου 43 ν. 2859/2000), βάσει του με αριθμό .../16-11-2017 συμφωνητικού της προσφεύγουσας με αντισυμβαλλόμενη το ρουμάνικο τουριστικό γραφείο «.....» συνολικής αξίας 5.000,00€, β) σε τουλάχιστον είκοσι τρεις περιπτώσεις για οργάνωση εκδρομών περιήγησης (πράξη ειδικού καθεστώτος άρθρου 43 ν. 2859/2000) συνολικής αξίας 5.040,00€ και γ) σε τουλάχιστον μία (1) περίπτωση για έσοδα που προέκυψαν από σχετικά προτιμολόγια και συμφωνητικά με αντισυμβαλλόμενη την συνολικής αξίας 6.827,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 12, και 13 του ν.

4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 13§1 του ν. 4987/2022 πράξη που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54§1 περ. ιε' και 54§2 περ. η' ν.4987/2022, ήτοι 500,00€ ανά φορολογικό έλεγχο. Το ανωτέρω πρόστιμο επιβάλλεται για τον παρόντα έλεγχο με την πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 ν. 4987/2022 φορ. έτους 2018.

3. Υποβολή ανακριβούς δηλώσεως ΦΠΑ περιόδου 01/01/2019-31/03/2019 από την οποία δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, κατά παράβαση του άρθρου 18 & 19 του ν. 4987/2022 και του άρθρου 38 του ν. 2859/2000, πράξη που επισύρει τις κυρώσεις των άρθρων 54§1 περ. α' , §2 περ. α' του ν. 4987/2022 σε συνδυασμό με τις ΠΟΛ 1252/2015 και ΠΟΛ 1119/2018. Για την παράβαση αυτή προσδιορίζεται συνολικό πρόστιμο 100,00€, ήτοι 1 περίπτωση Χ 100,00€.

Η προσφεύγουσα κατά τις υπό κρίση περιόδους διατηρούσε επιχείρηση με έδρα στην, επί της οδού, με κύρια δραστηριότητα: «δραστηριότητες ταξιδιωτικών πρακτορείων και επιχειρήσεων οργανωμένων εκδρομών – δραστηριότητες παροχής τουριστικής βοήθειας Π.Δ.Κ.Α.», η οποία τηρούσε απλογραφικά βιβλία.

Οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν μετά από έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα σε εκτέλεση της με αριθμό/30-12-2023 (τροπ. της/0/21-03-2023 εντολής ελέγχου) εντολής μερικού (επιτόπιου) ελέγχου ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 σε συνδυασμό με τον έλεγχο στα λοιπά φορολογικά αντικείμενα (εισόδημα και ΦΠΑ).

Από τη Δ.Ο.Υ., απεστάλη στην προσφεύγουσα η υπ' αριθμ. πρωτ./08-01-2024 πρόσκληση με την οποία η προσφεύγουσα κλήθηκε να προσκομίσει στον έλεγχο τα βιβλία και τα στοιχεία των ελεγχόμενων περιόδων, καθώς και η υπ' αριθμ. πρωτ./23-03-2023 γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων. Σύμφωνα με τις από 04-04-2024 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ., η προσφεύγουσα διενεργεί πράξεις που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 43 ν. 2859/2000 καθότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τον νόμο, όμως δεν έγινε ορθή λογιστική παρακολούθηση των λογιστικών εγγραφών (έσοδα- έξοδα) που αφορούσαν τα πακέτα σε ιδιαίτερες στήλες των τηρούμενων βιβλίων έτσι ώστε να υπάρχει διαφάνεια στις λογιστικές εγγραφές, αλλά τήρησε τα βιβλία της συνολικά σύμφωνα με το κανονικό καθεστώς του ΦΠΑ και εφάρμοσε μη ορθά τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% α) στα παραστατικά που εξέδωσε και αφορούσαν σε υπηρεσίες παροχής υπηρεσιών διαμονής, οι οποίες παρέχονται από άλλους υποκείμενους στο φόρο, β) σε υπηρεσίες διεκπεραίωσης εξυπηρέτησης τουριστών και σε προμήθειες διαμεσολάβησης

Στη φορολογία εισοδήματος διενεργήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει της Α 1293/2019 και από τον έλεγχο βιβλίων και στοιχείων και λαμβάνοντας υπόψη το με αρ. πρωτ./15-03-2024 υπόμνημα της προσφεύγουσας, προέκυψαν τα κάτωθι αποτελέσματα ελέγχου – διαφορές στη φορολογία εισοδήματος και προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη ανά φορ. έτος ως κάτωθι:

Οι προκύπτουσες διαφορές ανά φορολογικό έτος έχουν ως ακολούθως:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018 (περίοδος 01/01/2018-31/12/2018)

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΠΟΣΟ (€)
ΑΠΟ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΑ ΠΑΚΕΤΑ	153.179,18
ΑΠΟ ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ	1.392,74
ΑΠΟ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΑ ΠΑΚΕΤΑ ΠΕΡΙΗΓΗΣΕΩΝ	6.194,85
ΑΠΟ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (ΤΡΑΠΕΖΙΚΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ)	1.144,47
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	161.911,24

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	ΠΟΣΟ (€)
ΠΕΡ Α ΑΡΘΡΟΥ 22 Ν. 4172/2013	9.421,58
ΑΡΘΡΟ 23 Ν. 4172/2013	3.154,46
ΣΥΝΟΛΟ	12.576,04

Ακαθάριστα έσοδα – Προσδιορισμός καθαρών κερδών

Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου (παροχή υπηρεσιών)	161.911,24
Μείον δαπάνες χρήσης για παροχή υπηρεσιών	138.853,00
Πλέον θετικές διαφορές φορολογικής λογιστικής βάσης	167,95
Πλέον λογιστικές διαφορές παρόντος ελέγχου	12.576,04
Σύνολο Καθαρών Κερδών ελέγχου	35.802,23

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019 (περίοδος 01/01/2019-31/12/2019)

ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	ΠΟΣΟ (€)
ΑΠΟ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΑ ΠΑΚΕΤΑ	152.884,80

ΑΠΟ ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ	14.159,24
ΑΠΟ ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΑ ΠΕΚΕΤΑ ΠΕΡΙΗΓΗΣΕΩΝ	5.477,40
ΑΠΟ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΩΝ ΕΣΟΔΩΝ (ΤΡΑΠΕΖΙΚΕΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ)	426,11
ΣΥΝΟΛΟ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	172.947,55

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	ΠΟΣΟ (€)
ΠΕΡ Α ΑΡΘΡΟΥ 22 Ν. 4172/2013	25.622,38
ΑΡΘΡΟ 23 Ν. 4172/2013	2.062,28
ΣΥΝΟΛΟ	27.684,66

Ακαθάριστα έσοδα – Προσδιορισμός καθαρών κερδών

Ακαθάριστα έσοδα ελέγχου (παροχή υπηρεσιών)	172.947,55
Μείον δαπάνες χρήσης για παροχή υπηρεσιών	142.414,73
Πλέον λογιστικές διαφορές παρόντος ελέγχου	27.684,66
Σύνολο Καθαρών Κερδών ελέγχου	58.217,48

Η προσφεύγουσα, βάσει της από 04/04/2024 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Κατερίνης, δεν απέδωσε ΦΠΑ ανά φορολογικό έτος ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	ΜΗ ΑΠΟΔΟΘΕΙΣ ΦΠΑ
2018	9.040,24
2019	15.050,29
ΣΥΝΟΛΟ	24.090,53

Ύστερα από τις παραπάνω αναφερόμενες διαπιστώσεις του ελέγχου για επίμαχες χρήσεις και λαμβάνοντας υπόψη ότι προέκυψε διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής της προσφεύγουσας σε σχέση με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ που υπέβαλε, ο έλεγχος εξέδωσε πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 28 του Ν.4987/2022, στις οποίες αναγράφονται αναλυτικά τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού, καθώς και όλα τα στοιχεία που αιτιολογούν τη διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/08-05-2024 ενδικοφανή προσφυγή, Η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω οριστικών πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων
2. Νομικά πλημμελείς οι προσβαλλόμενες πράξεις λόγω του γεγονότος ότι είναι νομικά πλημμελής ο αποδιδόμενος καταλογισμός της μη έκδοσης ή της ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων λόγω μη συνδρομής των προϋποθέσεων του νόμου άλλως λόγω μη διενέργειας οιασδήποτε παράβασης άλλως ακυρωτέος λόγω μη επαρκούς άλλως αντιφατικής αιτιολογίας της αποδιδόμενης παράβασης εκ μέρους της φορολογικής αρχής.
3. Μη νόμιμη άλλως ουσία αβάσιμη η απόρριψη συγκεκριμένων δαπανών με το επιχείρημα ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν εξυπηρετούσαν τους σκοπούς της επιχείρησης.
4. Μη νόμιμη άλλως ουσία αβάσιμη η απόρριψη του φόρου εισροών συγκεκριμένων δαπανών με το επιχείρημα ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν εξυπηρετήσαν τους σκοπούς της επιχείρησης.
5. Μη νόμιμος ο καταλογισμός ΦΠΑ σε δαπάνες για τις οποίες τόπος φορολογίας είναι η Ελληνική Επικράτεια.
6. Όλως επικουρικώς και αν ακόμα ήθελε κριθεί νόμιμη απόρριψη μέρους των δαπανών λόγω μη συσχέτισής τους με έσοδα, δέον να γίνουν δεκτές οι εν λόγω δαπάνες κατά το μέρος των προσκομιζόμενων δια της παρούσας στοιχείων.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό:

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4987/2022 μεταξύ άλλων 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».-*

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του ν. 4987/2022 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 Ν. 4987/2022 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, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4987/2022 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, 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 ενώπιόν 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, στο άρθρο 64 του Ν.4987/2022 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «*Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.*»

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά τον 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 έως 519).

Επειδή σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣΤΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης

φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείψει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣΤΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣΤΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣΤΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣΤΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣΤΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣΤΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣΤΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣΤΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 13§1 του ν.4987/2022: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 παρ.2 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), ως ίσχυε για τα υπό κρίση φορολογικά έτη 2018 και 2019 ορίζεται ότι: «2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: α)..... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. ...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.1, 5, 6 και 12 του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και

των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων. 6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια. 12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα. β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. ...».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «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 ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) 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. ...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. ... 14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 12§1,7 του ως άνω νόμου: 1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης. Εναλλακτικά, η οντότητα μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της. Η συμφωνία για έκδοση παραστατικού πώλησης από τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.....».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 13 του ίδιου νόμου : Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. Όταν η παράδοση των πωλούμενων αγαθών γίνεται από τρίτο, το στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την παράδοση και πάντως εντός του φορολογικού έτους που έγινε η παράδοση.

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

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

δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος

της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου. »

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 13§1 της ΠΟΛ 1003/2014: «13.1.4 Στην περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσιών που θα παρασχεθούν σε μελλοντικό χρόνο για συγκεκριμένο ή μη χρονικό διάστημα, τα στοιχεία λιανικής εκδίδονται με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού, ανεξάρτητα του τρόπου καταβολής (μετρητοίς, επιταγές, πιστωτικές κάρτες κ.λπ.). Τέτοιες περιπτώσεις είναι, μεταξύ άλλων, τα εισιτήρια θεαμάτων, **τα εισιτήρια μεταφοράς προσώπων** κ.λπ. Ο χρόνος αυτός μπορεί να είναι πριν από την έναρξη ή με την έναρξη της παροχής της υπηρεσίας, και η έκδοση του σχετικού παραστατικού μπορεί να τίθεται ως προϋπόθεση για να αποκτήσει και να μπορεί να ασκήσει ο πελάτης το δικαίωμα λήψης ή χρήσης των υπηρεσιών, για ορισμένο ή μη χρονικό διάστημα. Σημειώνεται ότι το πλήθος των λήψεων των υπηρεσιών μπορεί να είναι, ή να μην είναι, καθορισμένο.»

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 ταξιδιών 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. 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 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.

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:

- κάθε παραστατικό που έχει σχέση με το συγκεκριμένο μικτό πακέτο
- τις συναφθείσες συμφωνίες με άλλους υποκείμενους στο φόρο που αναφέρονται στις τιμές, τις εκπτώσεις, κ.λ.π.
- σημείωμα σχετικά με τον υπολογισμό βάσει του οποίου προέκυψαν τα ποσοστά που εφαρμόστηκαν για τον διαχωρισμό της μικτής αμοιβής
- το αναλυτικό πρόγραμμα του ταξιδιού καθώς και κάθε άλλο αποδεικτικό στοιχείο που αφορά το συγκεκριμένο πακέτο.

β) 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, σύμφωνα με το με αριθμό 1095254/2206/A0012/8.2.2007 έγγραφο της Γενικής Δ/σης Φορολογίας της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών θεμάτων με θέμα «Τρόπος φορολόγησης των επιχειρήσεων πρακτορείων ταξιδιών»: Σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 43](#) του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.[2859/2000](#)), όπως αυτές ερμηνεύτηκαν με τις εγκυκλίους Π.4336/3162/αρ.10/10.7.87 και 1098639/4519/1378/ΠΟΛ.1221/29.08.1995, οι επιχειρήσεις πρακτορείων ταξιδιών, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς 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.

Σύμφωνα με το ειδικό αυτό καθεστώς, το πρακτορείο παρέχει μια ενιαία υπηρεσία «πακέτο» προς τον ταξιδιώτη και φορολογείται για τη μικτή αμοιβή του, με τον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (19%). Η μικτή αμοιβή προκύπτει μετά την αφαίρεση, από το συνολικό ποσό που καταβάλλεται από τον πελάτη (το οποίο λαμβάνεται χωρίς φόρο), του κόστους (με φόρο) με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο για την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών που το πρακτορείο λαμβάνει από άλλους υποκείμενους στο φόρο για την άμεση εξυπηρέτηση του ταξιδιώτη.

Στην ανωτέρω ενιαία υπηρεσία «πακέτο» εντάσσεται επίσης και η υπηρεσία μεταφοράς που το πρακτορείο παρέχει με ίδια μεταφορικά μέσα (ιδιόκτητα ή μισθωμένα) προς τον ταξιδιώτη, με την προϋπόθεση ότι για την αξία της μεταφοράς αυτής (υπολογιζόμενη με τεκμαρτό τρόπο) καταβάλλεται φόρος με το κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και η τεκμαρτή αυτή δαπάνη, με το ΦΠΑ που οφείλεται σύμφωνα με το κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, προσαυξάνει το κόστος του πακέτου.

Το πρακτορείο ταξιδιών δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο επιβαρύνονται

οι εισροές του.

Κατόπιν των ανωτέρω, είναι σαφές ότι, για τις ανάγκες του ΦΠΑ, από τα βιβλία και στοιχεία του πρακτορείου θα πρέπει να προκύπτει:

- Το συνολικό ποσό που εισπράττει το πρακτορείο από τον πελάτη, στα πλαίσια παροχής ενιαίας υπηρεσίας «πακέτο».
- Το κόστος (με ΦΠΑ) του πρακτορείου για τις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που λαμβάνει από άλλους υποκείμενους στο φόρο, στα πλαίσια παροχής ενιαίας υπηρεσίας «πακέτο».
- Η τεκμαρτή αμοιβή για την ενδεχόμενη παροχή υπηρεσιών μεταφοράς με ίδια μεταφορικά μέσα και ο αναλογών ΦΠΑ, ο οποίος οφείλεται με το κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.»

Επειδή, με τη διάταξη της παρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 «Διαδικασία υποβολής στοιχείων για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των επιτηδευματιών» (Α 43), ορίζεται ότι : «16. Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιονδήποτε 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 αρ. πρωτ. ΑΥΟ 1065606/7222/ΔΕ-Η/18-07-2000 (ΦΕΚ 951 Β/31.7.2000), του Υπουργείου Οικονομικών, καθορίστηκε ο τρόπος υποβολής των συμφωνητικών που καταρτίζουν οι λοιποί υπόχρεοι, με συγκεντρωτική κατάσταση ως ακολούθως: α. Για συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται σε κατάσταση, η οποία υποβάλλεται από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία για θεώρηση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., μέχρι την 20^η ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους, στην οποία (κατάσταση) συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο. Περαιτέρω, με τη ΔΕΛ Β 10091011 ΕΞ 2015/23.1.2015 (ΦΕΚ Β' 246/17-02-2015) της ΓΓΔΕ, ορίστηκε ότι τα συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων καταχωρούνται, από την 01/01/2015, από κάθε υπόχρεο επιτηδευματία ηλεκτρονικά, μέσω εφαρμογής taxisnet, με την ονομασία «Κατάσταση Συμφωνητικών παραγράφου 16 άρθρου 8 ν. 1882/1990», η οποία υποβάλλεται μέχρι την 20^η ημέρα των μηνών Ιανουαρίου, Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου εκάστου έτους, στην οποία (κατάσταση) συμπεριλαμβάνονται τα συμφωνητικά που καταρτίστηκαν το αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό τρίμηνο.

Επειδή, ο έλεγχος απέκτησε πρόσβαση στη βάση δεδομένων των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας μέσω του Ειδικού Λογισμικού Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας και του Συστήματος Μητρώων τραπεζικών λογαριασμών και λογαριασμών πληρωμών, λαμβάνοντας υπόψη τις οδηγίες των: α) ΠΟΛ 1258/05-12-2013 (Ρύθμιση οργανωτικών και τεχνικών θεμάτων λειτουργίας του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών λογαριασμών και λογαριασμών πληρωμών), και σε συνδυασμό με τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία της ατομικής του επιχείρησης και τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, επεξεργάστηκε τα στοιχεία για τη διαπίστωση προσαύξησης περιουσίας σύμφωνα με τις διατάξεις του 21 παρ. 4 του ν. 4172/2013.

Επειδή, από την αναλυτική επεξεργασία της κίνησης των τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας, τη σύγκριση με τα συνολικά εισοδήματά της για τα φορολογικά στοιχεία αξίας για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ν. 4308/2014 και του ν. 4172/2013, ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα α) το με αριθμ. 13/28-02-2024 σημείωμα διαπιστώσεων μερικού ελέγχου άρθρου 28 ν. 4987/2022, το οποίο περιελάμβανε όλες τις μη αιτιολογημένες πιστώσεις και τις διαπιστώσεις ελέγχου και με το οποίο εκλήθη όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίησή του να διατυπώσει εγγράφως τεκμηριώνοντας τις απόψεις τους σχετικά με τα αποτελέσματα του ελέγχου, β) τον με αριθμό 13/4&5 /28-02-2024 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ΦΠΑ αντίστοιχα των φορολογικών ετών 2018 & 2019, γ) τον με αριθμό 13/1&2 /28-02-2024 προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος αντίστοιχα των φορολογικών ετών 2018 & 2019 και δ) το με αριθμό 13/3/28-02-2024 προσωρινό προσδιορισμό προστίμου του άρθρου 58^Α§1 ν. 4987/2022 αντίστοιχα των φορολογικών ετών 2018 & 2019. Επί του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων, η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αρ. πρωτ./15-03-2024 υπόμνημα. Πιο συγκεκριμένα, μετά από αναλυτική επεξεργασία των στοιχείων που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος κατέληξε στα ακόλουθα συμπεράσματα:

Για το φορολογικό έτος 2018:

- 1) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση παραστατικών εσόδων α) σε τουλάχιστον τριάντα (30) περιπτώσεις για οργάνωση εκδρομών περιήγησης (πράξη ειδικού καθεστώτος άρθρου 43 ν. 2859/2000), ΠΟΛ 1026/2018) συνολικής αξίας 5.630,00€ και β) σε τουλάχιστον μία (1) περίπτωση για έσοδα που προέκυψαν από σχετικά προτιμολόγια και συμφωνητικά με αντισυμβαλλόμενη την συνολικής αξίας 9.162,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 12, 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 13§1 του ν. 4987/2022.

- 2) Μη έκδοση απόδειξης λιανικής πώλησης (ΑΛΠ) ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας για ονομαστικές καταθέσεις ποσών οι οποίες αφορούν αποδεδειγμένα την επαγγελματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης, το αντίτιμο των οποίων εισπράχθηκε μέσω τραπεζικού λογαριασμού της ή πιστωτικών καρτών, για τις εξής κινήσεις (πιστώσεις):

A/A	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
1		9/7/2018	ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΚΑΡΤΩΝ	ΠΚ/00554362098	247,75
2		16/7/2018	ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΚΑΡΤΩΝ	ΠΚ/00504362098	143,69
3		16/7/2018	ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΚΑΡΤΩΝ	ΠΚ/00554362098	396,40
4		31/7/2018	ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΚΑΡΤΩΝ	ΠΚ/00554362098	297,30
5		5/7/2018	ΕΜΒΑΣΜΑ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	...	285,00
6		22/5/2018	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΜΕΣΩ ALPHA WEB		49,00
ΣΥΝΟΛΟ					1.419,14

Για το φορολογικό έτος 2019:

- 1) Μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ (ΠΟΛ 1026/2018). Συγκεκριμένα, από τον έλεγχο προέκυψε ότι δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς φορολογικά στοιχεία αξίας, α) σε τουλάχιστον μία περίπτωση για παροχή υπηρεσιών τουριστικού γραφείου (ειδικού καθεστώτος άρθρου 43 ν. 2859/2000), βάσει του με αριθμό 2/16-11-2017 συμφωνητικού της προσφεύγουσας με αντισυμβαλλόμενη το ρουμανικό τουριστικό γραφείο» συνολικής αξίας 5.000,00€, β) σε τουλάχιστον είκοσι τρεις περιπτώσεις για οργάνωση εκδρομών περιήγησης (πράξη ειδικού καθεστώτος άρθρου 43 ν. 2859/2000) συνολικής αξίας 5.040,00€ και γ) σε τουλάχιστον μία (1) περίπτωση για έσοδα που προέκυψαν από σχετικά προτιμολόγια και συμφωνητικά με αντισυμβαλλόμενη την συνολικής αξίας 6.827,00€, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 12, 13 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 13§1 του ν. 4987/2022.

- 2) Μη έκδοση απόδειξης λιανικής πώλησης (ΑΛΠ) ή άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας για ονομαστικές καταθέσεις ποσών οι οποίες αφορούν αποδεδειγμένα την επαγγελματική δραστηριότητα της ελεγχόμενης, το αντίτιμο των οποίων εισπράχθηκε μέσω τραπεζικού λογαριασμού της ή πιστωτικών καρτών, για τις εξής κινήσεις (πιστώσεις):

Α/Α	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
1		17/4/2019	ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ		200,00
2	...	18/4/2019	ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ	...	150,00
3		9/5/2019	ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΚΑΡΤΩΝ	ΠΚ/00554362098	99,10
4		15/7/2019	ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΚΑΡΤΩΝ	ΠΚ/00554362098	79,28
ΣΥΝΟΛΟ					528,38

Επειδή, κατόπιν αντιπαραβολής των ονομαστικών καταθέσεων που ανευρέθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας με τα προσκομισθέντα στοιχεία και βιβλία, για να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στο όνομα συγκεκριμένων καταθετών για συγκεκριμένα ποσά με συγκεκριμένες ημερομηνίες κατάθεσης δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία.

Επειδή, πιο συγκεκριμένα για τα φορολογικά στοιχεία που προσκομίστηκαν κατά τη διενέργεια του ελέγχου και με το αρ. πρωτ./15-03-2024 υπόμνημά της, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα επιπλέον στοιχείο ή έγγραφο – κατάσταση που να συνοδεύει τα συγκεκριμένα παραστατικά και να υποδείξει σαφώς τις συγκεκριμένες ονομαστικές καταθέσεις που περιλαμβάνονται στα προσκομισθέντα φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί.

Επειδή, πιο συγκεκριμένα με τα φορολογικά στοιχεία:

Α) για το φορ. έτος 2018 (επιπλέον πέντε (5) προτιμολόγια με ημερομηνία 01/06/2018, 20/07/2018, 30/07/2018, 10/08/2018 και 20/08/2018 για διαμονή μεμονωμένων πελατών και ένα (1) προτιμολόγιο γευμάτων με ημερομηνία 01/07/2018 που προσκομίστηκαν κατά τη διενέργεια του ελέγχου και με το αρ. πρωτ./15-03-2024, αναφορικά με έσοδά της με τον πελάτη της «.....» για «υπηρεσίες πακέτο» προσδιορίστηκαν συνολικά έσοδα στο ποσό ύψους 62.349,00€, ενώ τα συνολικά έσοδα βάσει βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας με τον συγκεκριμένο πελάτη για «υπηρεσίες πακέτο» ανέρχονται στο ποσό ύψους 53.187,00€, ήτοι διαφορά συνολικής αξίας 9.162,00€.

Β) για το φορ. έτος 2019 πέντε (5) προτιμολόγια με ημερομηνία 20/06/2019, 26/07/2019, 18/08/2019, 01/07/2019 και 01/09/2019 για διαμονή μεμονωμένων πελατών που προσκομίστηκαν κατά τη διενέργεια του ελέγχου και με το αρ. πρωτ./15-03-2024 υπόμνημά της, αναφορικά με τα έσοδά της από τον πελάτη «.....» για «υπηρεσίες πακέτο» προσδιορίστηκαν συνολικά έσοδα στο ποσό ύψους 45.054,00€, ενώ τα συνολικά έσοδα βάσει βιβλίων και στοιχείων με τον συγκεκριμένο πελάτη για «υπηρεσίες πακέτο» ανέρχονται στο ποσό ύψους 38.227,00€, ήτοι διαφορά συνολικής αξίας 6.827,00€.

Επειδή από την επαλήθευση εκδοθέντων τιμολογίων πώλησης και τυχόν εσόδων που προκύπτουν από υπάρχοντα συμφωνητικά (N.../21-09-2018 και N.../05-11-2018 της και τα από 07/11/2018 και 07/01/2019 συμφωνητικά με την «.....» ΑΦΜ) για το τουριστικό πακέτο «.....», προέκυψε ότι το φορολογικό έτος 2019 δεν εκδόθηκε από την προσφεύγουσα Τ.Π.Υ. ή άλλο παραστατικό εσόδων σε τουλάχιστον μία περίπτωση συνολικής αξίας 5.000,00€ για υπηρεσίες πακέτου διαμονής.

Επειδή τα φορολογικά στοιχεία που προσκομίστηκαν κατά τη διενέργεια του ελέγχου και με το αρ. πρωτ./15-03-2024 υπόμνημά της αναφορικά με τους ισχυρισμούς της για τις κρουαζιέρες που προσφέρονται από την επιχείρηση «..... ΑΦΜ», ((τα οποία αφορούν σε διοργάνωση εκδρομών (περιήγηση Τοροναίου με φαγητό και ποτό)), δεν είναι επαρκή, καθώς από τα προσκομισθέντα προτιμολόγια εκδρομών από 01/06/2018 και 20/07/2018 προς δεν προκύπτουν στοιχεία των επιβαίνόντων, ούτε και υφίσταται συμφωνητικό με την εν λόγω εταιρία, από το οποίο να προκύπτει η εξόφληση τους, το ατομικό εισιτήριο ή ομαδικό εισιτήριο, συνοδευόμενο από ονομαστική κατάσταση επιβατών, όπως ορίζεται από το Π.Δ. 23/1999 (Α 17) όπως ισχύει.

Επειδή, από τον έλεγχο των παραστατικών που εκδόθηκαν από την προσφεύγουσα υπολογίστηκε από τον έλεγχο ότι η τιμή που αντιστοιχούσε σε κάθε ενήλικα είναι 20,00€ και κάθε παιδί 10,00€ για τις ανωτέρω εκδρομές και συνεπώς διαπιστώθηκε η παράβαση της μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης παραστατικών εσόδων α) για το φορ. έτος 2018 σε τριάντα (30) περιπτώσεις συνολικής αξίας 5.630,00€ και για το φορ. έτος 2019 σε είκοσι τρεις (23) περιπτώσεις συνολικής αξίας 5.040,00€.

Επειδή, ο έλεγχος σχετικά με τα προτιμολόγια που προσκομίστηκαν και αφορούν σε έσοδα από ΑΠΥ αρ./19-07-2018,/28-09-2018 και/29-09-2018, δεν εντόπισε καμία

συσχέτιση των αναφερόμενων δαπανών με τα αντίστοιχα έσοδα, καθώς, ακόμη και με την προσκόμιση των προτιμολογίων 15/07/2018, 28/08/2018 και 03/09/2018, υφίστανται διαφορές στις ημερομηνίες άφιξης - αναχώρησης και στον αριθμό δωματίων.

Επειδή, ο έλεγχος δεν εντόπισε για τις κρουαζιέρες κανένα αποδεικτικό στοιχείο των επιβατών, ούτε και συμφωνητικά με την, από τα οποία να προκύπτει η εξόφλησή τους, καθώς και ατομικά εισιτήρια ή ομαδικά εισιτήρια, συνοδευόμενα από ονομαστικές καταστάσεις επιβατών, όπως ορίζεται από το Π.Δ. 23/1999 (Α' 17).

Επειδή, σύμφωνα με τη συναλλακτική πρακτική των τουριστικών πρακτορείων, τα πακέτα πωλούνται με προμήθεια που καθορίζει το πρακτορείο και συνεπώς ο έλεγχος ορθώς υπολόγισε τα ποσά, τα οποία εισπράχτηκαν και δε συσχετίστηκαν με αντίστοιχα έξοδα, ως προμήθεια διαμεσολάβησης με συντελεστή ΦΠΑ 24%.

Επειδή κατόπιν σύγκρισης των προσκομισθέντων παραστατικών και ονομαστικών καταθέσεων σε συνδυασμό με τα προσκομισθέντα βιβλία και στοιχεία, δεν εντοπίστηκαν να έχουν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία για τις επίμαχες πράξεις, τα οποία αφορούν υπηρεσίες τουριστικού γραφείου και οργάνωσης εκδρομών περιήγησης πακέτου.

Επειδή, από τις διαπιστώσεις ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 04-04-2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, εκτίθενται λεπτομερώς τα πραγματικά περιστατικά και οι διαπιστώσεις του ελέγχου, κρίνονται βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες, και οι ως άνω προσβαλλόμενοι ισχυρισμοί πρέπει να απορριφθούν ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Ως προς τον τρίτο και τέταρτο προβαλλόμενο ισχυρισμό:

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 21§1 του ν. 4172/2013: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές

συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 22 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή σύμφωνα με το αρ. 23 του ν. 4172/2013 όπως ίσχυε: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α[...], ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015: «Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. [4172/2013](#)) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του [άρθρου 23](#) και της [παραγράφου 4 του άρθρου 48](#), αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του

επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της ([ΣΤΕ 2033/2012](#)) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών ([ΣΤΕ 2963/2013](#), [ΣΤΕ 1729/2013](#), ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

Επισημαίνεται ότι ως προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν όσα ειδικότερα αναφέρονται κατωτέρω στην παρούσα.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί άλλα έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

[...]

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.[...]

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του [άρθρου 22](#) και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του [άρθρου 23](#) ή της [παραγράφου 4 του άρθρου 48](#).

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 43§3,4 του ν. 2859/2000: 3.Ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η μεικτή αμοιβή του πρακτορείου που προκύπτει μετά την αφαίρεση από το συνολικό ποσό που καταβάλλεται από τον πελάτη (χωρίς να συνυπολογίζεται ο φόρος) του κόστους με το οποίο επιβαρύνεται το πρακτορείο από την παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, (μαζί με το φόρο) που γίνονται σ' αυτό από άλλους υποκείμενους στο φόρο για άμεση εξυπηρέτηση του ταξιδιώτη.

Στα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών που αφορούν τις πράξεις για τις οποίες η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται κατά τις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου, ο φόρος δύναται να ενσωματώνεται στην τιμή.

4.Τα ποσά του φόρου μετά οποία επιβαρύνεται το πρακτορείο από άλλους υποκείμενους στο φόρο για τις πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 δεν εκπίπτονται ούτε επιστρέφονται.

Επειδή, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα καταχώρησε πολλά φορολογικά στοιχεία δαπανών, δραστηριότητες για τις οποίες δεν εμφανίζει έσοδα, χωρίς ωστόσο να προκύπτει ποιο πακέτο αφορούν και αν περιλαμβάνονται στις προσφερόμενες υπηρεσίες.

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν παρακολουθούσε τα έσοδα και τις δαπάνες της επιχείρησής της με τρόπο ώστε να είναι σε θέση κατά τη διάρκεια του ελέγχου να διευκρινίσει τις προσφερόμενες υπηρεσίες κάθε πακέτου ξεχωριστά και τα φορολογικά στοιχεία δαπανών που αντιστοιχούσαν σε αυτές.

Επειδή, σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου, σχεδόν όλες οι επίμαχες δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν δεν συσχετίστηκαν με έσοδα της προσφεύγουσας. Συνεπώς, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι εν λόγω δαπάνες αποτελούν έξοδα τουριστικών πακέτων και ενεργούνται για επίτευξη επιχειρηματικού σκοπού, ανάπτυξη εργασιών, βελτίωση της θέσης και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος, απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή, η προσφεύγουσα στις υπό κρίσεις περιόδους τήρησε απλογραφικά βιβλία για τις υπηρεσίες που παρείχε, οι οποίες υπάγονται στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ όφειλε να παρακολουθεί τόσο τα έσοδα όσο και τα αντίστοιχα έξοδα με τέτοιο τρόπο ώστε να είναι ευδιάκριτα τα έσοδα και τα κόστη για κάθε πακέτο ξεχωριστά και να τα καταχωρεί στα βιβλία του μαζί με τον ΦΠΑ, χωρίς να εμφανίζει σ' αυτά τη μικτή αμοιβή και τον αντίστοιχο ΦΠΑ που υπολογίζονται κατά το άρθρο 43 του ν. 2859/2000.

Επειδή, 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 του άρθρου 43 ν. 2859/2000 ΦΠΑ δεν εκπίπτονται ούτε επιστρέφονται, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για αβάσιμη απόρριψη του φόρου εισροών των συγκεκριμένων δαπανών του πακέτου που δεν σχετίζονται με έσοδα είναι νόμω και ουσία αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό:

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - 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,...», {...} **Άρθρο 8.** «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. ...»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 4 του ως άνω νόμου, 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..... 4. Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες: α) ...,β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οиноπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων, γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,.....».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 14§1,4,5 του ν. 2859/2000, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το άρθρο 22 του ν. 3763/2009: 1. Ορισμοί Για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος άρθρου: α) Υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ασκεί επίσης δραστηριότητες ή πραγματοποιεί συναλλαγές που δεν θεωρούνται φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 2 θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο όσον αφορά όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτόν. β) [...] δ) Για την εφαρμογή της παραγράφου 10:

αα) Ως «τμήμα μεταφοράς επιβατών που διενεργείται εντός της Κοινότητας» νοείται το τμήμα της μεταφοράς που πραγματοποιείται, χωρίς ενδιάμεση στάση εκτός της Κοινότητας, μεταξύ του σημείου αναχώρησης και του σημείου άφιξης της μεταφοράς επιβατών. ββ) Ως «σημείο αναχώρησης της μεταφοράς επιβατών» νοείται το πρώτο προγραμματισμένο σημείο επιβίβασης επιβατών εντός της Κοινότητας, ενδεχομένως μετά από ενδιάμεση στάση εκτός της Κοινότητας και ως «σημείο άφιξης της μεταφοράς επιβατών» νοείται το τελευταίο προγραμματισμένο σημείο αποβίβασης εντός της Κοινότητας επιβατών που έχουν επιβιβασθεί εντός της Κοινότητας, ενδεχομένως πριν από ενδιάμεση στάση εκτός της Κοινότητας. Εάν πρόκειται για μεταφορά με επιστροφή, η διαδρομή της επιστροφής θεωρείται ως αυτοτελής μεταφορά.[...]

4. Παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα :Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών εμπειρογνομόνων και κτηματομεσιτών, της παροχής καταλύματος στον ξενοδοχειακό τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκήνωσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, της παροχής του δικαιώματος χρήσης ακινήτου και της παροχής υπηρεσιών για την προετοιμασία και συντονισμό κατασκευαστικών εργασιών, όπως οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης: α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας. β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, εφόσον αφορούν ακίνητο το οποίο δεν βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

5. Παροχή υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών

Ο τόπος παροχής υπηρεσιών μεταφοράς επιβατών:

α) Είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας. β) Δεν είναι το εσωτερικό της χώρας, κατά το μέρος της διαδρομής που πραγματοποιείται εκτός του εσωτερικού της χώρας.

Επειδή, σύμφωνα με το αρ. 35§1 του ν. 2859/2000: 1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι:...ζ) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης αγαθών και υπηρεσιών, για τις πράξεις για τις οποίες υπόχρεος, κατ' αρχήν, είναι ο φορολογικός αντιπρόσωπος σύμφωνα με την περίπτωση γ' και για τις οποίες δεν έχει οριστεί φορολογικός αντιπρόσωπος, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36,....»

Επειδή, οι διατάξεις του άρθρου 14 Ν. 2859/2000 ορίζουν τον τόπο παροχής υπηρεσιών.

Οι διατάξεις αυτές, που ισχύουν από 1 Ιανουαρίου 2010, ενσωματώθηκαν στο εσωτερικό δίκαιο, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του ν. 3763/2009 (ΦΕΚ 80 Α /27.5.2009), με τις οποίες έγινε εναρμόνιση των μέχρι τότε ισχυουσών διατάξεων προς τις Κοινοτικές διατάξεις με την ενσωμάτωση του άρθρου 2 της Οδηγίας 2008/8/ΕΚ του Συμβουλίου της 12ης Φεβρουαρίου 2008, σχετικά με τον προσδιορισμό του τύπου φορολόγησης της παροχής υπηρεσιών και την εκπλήρωση των σχετικών υποχρεώσεων των υποκειμένων στο φόρο, για τον έλεγχο των διασυνοριακών συναλλαγών.

Με τις ανωτέρω διατάξεις για τον καθορισμό του τύπου παροχής των υπηρεσιών στις διασυνοριακές συναλλαγές, λαμβάνονται υπόψη οι κατωτέρω δύο γενικοί κανόνες που περιλαμβάνονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 14. **α. Ο γενικός κανόνας, της φορολόγησης των υπηρεσιών στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών, στην περίπτωση που αυτός είναι υποκείμενος στο φόρο (άρθρο 14 § 2α - γενικός κανόνας Business to Business - B2B), β. Ο γενικός κανόνας της φορολόγησης των υπηρεσιών στον τόπο εγκατάστασης του παρέχοντος τις υπηρεσίες στην περίπτωση που αυτές πραγματοποιούνται προς μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα (άρθρο 14 § 2β -Business to Customer -B2C).**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 14 του Ν. 2859/2000, ο τύπος παροχής των υπηρεσιών που αναφέρονται σε ακίνητα, είναι ο τύπος στον οποίο βρίσκονται τα συγκεκριμένα ακίνητα. Η διάταξη αυτή αποτελεί παρέκκλιση των γενικών κανόνων που τίθενται με τις παραγράφους 2α και 2β του άρθρου 14 και εφαρμόζεται ανεξάρτητα από την ιδιότητα του λήπτη (Δεν ενδιαφέρει εάν είναι B2B ή B2C).

Υπηρεσίες συναφείς με ακίνητα είναι κυρίως οι εργασίες των αρχιτεκτόνων, μηχανικών, τοπογράφων και των γραφείων μελετών και επιβλέψεων, οι οποίες συνδέονται με συγκεκριμένο ακίνητο, συντήρησης ακινήτων, των κτηματομεσιτών και πραγματογνωμόνων, εφόσον συνδέονται με συγκεκριμένο ακίνητο, των συμβολαιογράφων, μεταγγραφοφυλάκων και λοιπών προσώπων, εφόσον συνδέονται με τη μεταβίβαση ακινήτων, **εκμετάλλευσης ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και λοιπών παρόμοιων εγκαταστάσεων, όπως χώρων κάμπινγκ, εγκαταστάσεων χειμερινού τουρισμού κ.λπ., εκμετάλλευσης χώρων στάθμευσης κάθε μορφής μεταφορικών μέσων, ως και κάθε άλλης μορφής χρήση ακινήτου, μίσθωσης χρηματοθυρίδων τραπεζών και βιομηχανοστασίων, αποθήκευσης αγαθών.**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 47 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, προβλέπεται ότι: «ο τύπος παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, περιλαμβανομένων των υπηρεσιών εμπειρογνωμόνων και κτηματομεσιτών, της παροχής καταλύματος στον ξενοδοχειακό

τομέα ή σε τομείς παρεμφερούς χαρακτήρα, όπως σε κατασκηνώσεις διακοπών ή σε τοποθεσίες που έχουν διαμορφωθεί για να χρησιμοποιηθούν ως κατασκήνωση, της παροχής του δικαιώματος χρήσης ακινήτου και της παροχής υπηρεσιών για την προετοιμασία και συντονισμό κατασκευαστικών εργασιών, όπως παραδείγματος χάριν οι υπηρεσίες αρχιτεκτόνων ή επιχειρήσεων επίβλεψης, είναι **ο τόπος όπου κείται το ακίνητο**».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 193 της οδηγίας για το ΦΠΑ, όταν ένας πάροχος παρέχει υπηρεσίες που καλύπτονται από το άρθρο 47 της οδηγίας για το ΦΠΑ σε κράτος μέλος, είναι γενικά υπόχρεος για την καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ στις Φορολογικές Αρχές του κράτους μέλους όπου βρίσκεται το ακίνητο. Συνεπώς, ο πάροχος πρέπει κατά κανόνα να διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ και να εκπληρώνει όλες τις συναφείς υποχρεώσεις στο εν λόγω κράτος μέλος. Στη χώρα μας, οι υποχρεώσεις λήψης ΑΦΜ και ορισμού φορολογικού αντιπροσώπου, καθώς και η υποχρέωση καταβολής του οφειλόμενου φόρου προβλέπονται στα άρθρα 35 και 36 του ΚΦΠΑ, αντίστοιχα. Όπως προελέχθη εάν μια υπηρεσία συνδέεται με περισσότερα του ενός ακίνητα που βρίσκονται σε διαφορετικές δικαιοδοσίες, ο πάροχος θα είναι υπόχρεος για την καταβολή του αντίστοιχου οφειλόμενου ΦΠΑ και για την απόκτηση αριθμού μητρώου ΦΠΑ σε όλες τις εν λόγω δικαιοδοσίες. Ωστόσο, όπως προβλέπεται στο άρθρο 194 της οδηγίας για το ΦΠΑ, κάθε κράτος μέλος μπορεί να προβλέπει ότι, όταν ο πάροχος δεν είναι εγκατεστημένος στο έδαφός του, ο υπόχρεος του οφειλόμενου φόρου είναι ο λήπτης της παροχής υπηρεσιών. Συνεπώς, οι επιχειρηματικοί φορείς θα πρέπει να ελέγχουν αν η δυνατότητα αυτή ισχύει στα κράτη μέλη στα οποία δεν είναι μεν εγκατεστημένοι αλλά στα οποία προτίθενται να δραστηριοποιηθούν. Στη χώρα μας προβλέπεται η δυνατότητα αυτή στο άρθρο 35 του ΚΦΠΑ. Αν ο τόπος παροχής της υπηρεσίας είναι εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης αυτή η παροχή πραγματοποιείται εκτός αυτής και, επομένως, δεν οφείλεται ΦΠΑ σε κανένα κράτος μέλος. Ο πάροχος οφείλει, σε αυτήν την περίπτωση, να έρχεται σε επικοινωνία με την αρμόδια Φορολογική Αρχή της χώρας, όπου βρίσκεται το ακίνητο, για τυχόν φορολογική του υποχρέωση / οφειλή φόρου. Η Ευρ. Επιτροπή, προκειμένου ο ειδικός κανόνας του τύπου φορολόγησης των υπηρεσιών που αφορούν με κάποιο τρόπο ακίνητα να εφαρμοστεί ομοιόμορφα σε ολόκληρη την Ευρ. Ένωση, εξέδωσε τον εκτελεστικό κανονισμό (ΕΕ) αριθ. 1042/2013 του Συμβουλίου, ο οποίος ερμηνεύει και άλλα ζητήματα και τροποποιεί το βασικό εκτελεστικό κανονισμό για το ΦΠΑ, καθώς και λεπτομερείς οδηγίες – επεξηγηματικές σημειώσεις οι οποίες επεξηγούν τις διατάξεις του άρθρου 47 της οδηγίας για το ΦΠΑ και τις σχετικές διατάξεις του εκτελεστικού κανονισμού για το ΦΠΑ.

Επειδή, σύμφωνα με τις «Επεξηγηματικές σημειώσεις σχετικά με τους κανόνες της Ε.Ε. για τον Φ.Π.Α. όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα» διευκρινίζονται οι υποχρεώσεις των παρόχων υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα (παράγραφος 25), όπου: «Όταν ένας πάροχος παρέχει υπηρεσίες που καλύπτονται από το άρθρο 47 της 2006/112/Ε.Κ. οδηγίας του Συμβουλίου (Οδηγία για το Φ.Π.Α.) σε κράτος μέλος, είναι γενικά υπόχρεος για την καταβολή του οφειλόμενου ΦΠΑ στις φορολογικές αρχές του κράτους μέλους όπου βρίσκεται το ακίνητο (βλέπε άρθρο 193 της οδηγίας για τον ΦΠΑ).» Συνεπώς, ο πάροχος πρέπει κατά κανόνα να διαθέτει αριθμό μητρώου ΦΠΑ και να εκπληρώνει όλες τις συναφείς υποχρεώσεις στο εν λόγω κράτος μέλος. Εάν μια υπηρεσία συνδέεται με περισσότερα του ενός ακίνητα που βρίσκονται σε διαφορετικές δικαιοδοσίες, ο πάροχος θα είναι υπόχρεος για την καταβολή του αντίστοιχου οφειλόμενου ΦΠΑ και για την απόκτηση αριθμού μητρώου ΦΠΑ σε όλες τις εν λόγω δικαιοδοσίες. Ωστόσο, κάθε κράτος μέλος μπορεί να προβλέπει ότι, όταν ο πάροχος δεν είναι εγκατεστημένος στο έδαφός του, ο υπόχρεος του οφειλόμενου φόρου είναι ο λήπτης της παροχής υπηρεσιών (βλέπε άρθρο 194 της οδηγίας για τον ΦΠΑ). Συνεπώς, οι επιχειρηματικοί φορείς θα πρέπει να ελέγχουν αν η δυνατότητα αυτή ισχύει στα κράτη μέλη στα οποία δεν είναι μεν εγκατεστημένοι αλλά στα οποία προτίθενται να δραστηριοποιηθούν (σημείο 26).

Επειδή, αναφορικά με τον εκδότη, VATδεν τηρήθηκαν η διαδικασία χορήγησης ΑΦΜ και υποβολής περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ για την καταβολή του φόρου από υποκείμενους στο φόρο που είναι εγκαταστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όπως ορίζεται με την ΠΟΛ 1113/2013, καθώς τα παραστατικά (RMD,,,,,/2019) της εκδόθηκαν και καταχωρήθηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας χωρίς ΦΠΑ παρόλο που αφορούν παροχή υπηρεσιών σε ακίνητο που βρίσκεται στην Ελλάδα και συνεπώς έπρεπε να αποδοθεί ΦΠΑ στην Ελλάδα.

Επειδή, οι ανωτέρω δαπάνες δεν αποτελούν ενδοκοινοτική απόκτηση, αλλά τα εν λόγω τιμολόγια έπρεπε να εκδοθούν με ΦΠΑ, τον οποίο θα απέδιδε η εκδότρια με τη διαδικασία της ΠΟΛ 1113/2013.

Επειδή η ανωτέρω διαδικασία δεν τηρήθηκε, υπόχρεη για την καταβολή του ΦΠΑ είναι η προσφεύγουσα (λήπτρια) βάσει του άρθρου 35 παρ. 1 περ. ζ' του ν. 2859/2000.

Επειδή η Δ.Ο.Υ. ορθά επέβαλε τον αναλογούντα ΦΠΑ, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 14 του ν. 2859/2000 και ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή προσκομίστηκαν νέα στοιχεία που τεκμηριώνουν πλέον με επαρκή τρόπο (ανάλογο αυτού που έχει ήδη δεχθεί η φορολογική αρχή) τις διενεργηθείσες δαπάνες και τη συσχέτιση αυτών με τα αντίστοιχα έσοδα.

Επειδή τα νέα στοιχεία που επικαλείται ότι προσκομίζει, έχουν ήδη προσκομιστεί με το αρ. πρωτ./15-03-2024 υπόμνημά της, όπως αναγράφεται και στις κάτωθι σελίδες της έκθεσης φορολογίας εισοδήματος, ήτοι:

- Σελίδα 57, το σχετ. 1015, ID 5885854
- Σελίδα 55, το σχετ. 2.122, ID 5885841
- Σελίδα 54, το σχετ. 3.113, ID 5885842
- Σελίδα 59, το σχετ. 151, ID 5885840
- Σελίδα 58, το σχετ. 1416, ID 5885855
- Σελίδα 57, το σχετ. 7.137, ID 5885846

Επειδή, η προσφεύγουσα για τα σχετικά 151, ID 5885840 & 1416. ID 5885855 προσκόμισε με την ενδικοφανή προσφυγή το από 01/06/2019 ιδιωτικό συμφωνητικό σύμβασης συνεργασίας – παροχής πρωινών με την αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση «.....με ΑΦΜ :» στο οποίο στην παρ. 2 αναγράφεται, ότι τα άτομα που θα σιτιστούν είναι από πριν γνωστά και θα γνωστοποιούνται στον ιδιοκτήτη εστιατορίου με κατάσταση σφραγισμένη από το τουριστικό γραφείο.

Επειδή δεν προσκομίστηκαν επαρκή αποδεικτικά στοιχεία και από τα παραστατικά δαπάνης που προσκόμισε δεν προκύπτει: η ημερομηνία διαμονής, ο αριθμός δωματίων ,κατάσταση ατόμων με τα ονόματα των πελατών που θα σιτιστούν σφραγισμένη από το τουριστικό γραφείο, δεν συσχετίζονται οι επίμαχες δαπάνες με έσοδα ακόμη και με την προσκόμιση από την προσφεύγουσα των προτιμολογίων.

Επειδή, για τα πρόστιμα του αρ. 54 ν. 4987/2022 η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανέναν ισχυρισμό προς αντίκρουση.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου είναι βάσιμες και πλήρως αιτιολογημένες, όπως αυτές καταγράφονται στις από 04-04-2024 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ΦΠΑ, εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4987/2022 επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας, απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με αριθμό πρωτ./08-05-2024 ενδικοφανούς προσφυγής της
....., με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ:

Φορ. έτος 2018	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	9.380,32€	9.380,32€
Πρόστιμο του αρ. 58 του ν. 4987/2022	4.690,16€	4.690,16€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.053,20€	1.053,20€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	15.123,68€	15.123,68€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 52 του ΚΦΔ.

Φορ. έτος 2019	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου	17.844,40€	17.844,40€
Πρόστιμο του αρ. 58 του ν. 4987/2022	8.922,20€	8.922,20€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	2.692,53€	2.692,53€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	29.459,13€	29.459,13€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 52 του ΚΦΔ.

ΦΠΑ

Φορολογική Περίοδος 01/01/2018 - 31/12/2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	3.093,89€	0,00€	0,00€
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου		5.364,19€	5.364,19€

Πρόστιμο αρ. 58 ^Α ν. 4987/2022		2.544,76€	2.544,76€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		7.908,95€	7.908,95€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 52 του ΚΦΔ.

Φορολογική Περίοδος 01/01/2019 – 31/12/2019	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.583,94€	0,00€	0,00€
Διαφορά Χρεωστικού υπολοίπου		14.481,47€	14.481,47€
Πρόστιμο αρ. 58 ^Α ν. 4987/2022		7.189,60€	7.189,60€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ		21.671,07€	21.671,07€

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 52 του ΚΦΔ.

ΠΡΟΣΤΙΜΑ:

Με την υπ' αριθμ./04-04-2024 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 58^Α §1 ν. 4987/2022 φορ. ετών 2018 και 2019

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
250,00€	250,00€

Με την υπ' αριθμ./04-04-2024 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4987/2022, φορ. έτους 2018

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
1.100,00€	1.100,00€

Με την υπ' αριθμ./04-04-2024 πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4987/2022 φορ. έτους 2019

Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης ΔΕΔ
200,00€	200,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

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