



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Αθήνα, 22.1.2025

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

Αριθμός Απόφασης: 100

E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.»(ΦΕΚ Α' 58)

γ. 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)»,

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με έδρα στην κατά α) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και β) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ανωτέρω πράξεις του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Το με αρ. πρωτ.Συμπληρωματικό Υπόμνημα που υπέβαλε η προσφεύγουσα ενώπιον της Υπηρεσίας μας.
7. Την με αριθ.Απόφαση Παράτασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία παρατάθηκε για τριάντα (30) ημέρες η προθεσμία έκδοσης της ενδικοφανούς.
8. Τις απόψεις του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.
9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με τη με αριθμόπροσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 3.153.252,27€, πλέον πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., ύψους 1.576.626,14€, ήτοι συνολικό ποσό 4.729.878,41€.
2. Με τη με αριθμόπροσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ προσδιορίστηκε η ζημιά της προσφεύγουσας στο πόσο των 2.432.711,66 € αντί της δηλωθείσας 54.734.971,80 €, ήτοι προέκυψε διαφορά 52.302.260,14 €.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της απόοικείας έκθεσης μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ.εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Υπηρεσίας. Ειδικότερα, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, διενεργήθηκαν οι ελεγκτικές επαληθεύσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1124/2015 και 1036/2017 μόνο όσον αφορά τις διασυνοριακές ενδοομιλικές συναλλαγές και σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου τα αποτελέσματα των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων προσδιορίστηκαν όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα λογιστικά της αρχεία με την προσθήκη των παρακάτω λογιστικών διαφορών:

-Ως προς το φορολογικό έτος 2017:

Λογαριασμός	Περιγραφή	Ποσό
..... Κίνητρα τρέχουσας χρήσης (χωρίς Φ.Π.Α.) διαφορές εσόδων από τον φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών (αρ. 50 Κ.Φ.Ε.)	Διαφορά αμοιβής- κινήτρου από την εφαρμογή του ποσοστού (δείκτη) 2,5% όπως τεκμηριώνεται από την ελεγχόμενη στον Φ.Τ. 2017, προκειμένου να τηρηθεί η αρχή των ίσων αποστάσεων, επί της καθαρής παραγωγής εισιτηρίων της προς την	6.010.856,60
..... Εκπτώσεις πωλήσεων αεροπορικών εισιτηρίων- διαφορές πωλήσεων αεροπορικών εισιτηρίων κάτω της καθαρής αξίας/ κόστους	Η αξία των αεροπορικών εισιτηρίων (ΑΠΕ) που πούλησε σε πελάτες που αντιστοιχεί κατ' ελάχιστο στη διαφορά μεταξύ καθαρής τιμής εισιτηρίου και της τελικής τιμής πώλησης μετά τις διενεργούμενες εκπτώσεις των ΑΠΕ θεωρείται διαφορά πωλήσεων κάτω του κόστους/ καθαρής αξίας των εισιτηρίων, η οποία δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο ως δαπάνη (εκπίπτουσα από τα υπόλοιπα έσοδα του φορολογικού έτους) που έγινε προς όφελος της επιχείρησης.	17.545.486,74
	Σύνολο διαφορών	23.556.343,34

-Ως προς το φορολογικό έτος 2018:

Λογαριασμός	Περιγραφή	Ποσό
..... Κίνητρα τρέχουσας χρήσης (χωρίς Φ.Π.Α.) διαφορές εσόδων από τον φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών (αρ. 50 Κ.Φ.Ε.)	Διαφορά αμοιβής- κινήτρου από την εφαρμογή του ποσοστού (δείκτη) 2,5% όπως τεκμηριώνεται από την ελεγχόμενη στον Φ.Τ. 2018, προκειμένου να τηρηθεί η αρχή των ίσων αποστάσεων, επί της καθαρής παραγωγής εισιτηρίων της προς την	11.979.330,08
..... Εκπτώσεις πωλήσεων αεροπορικών εισιτηρίων- διαφορές πωλήσεων αεροπορικών εισιτηρίων κάτω της καθαρής αξίας/ κόστους	Η αξία των αεροπορικών εισιτηρίων (ΑΠΕ) που πούλησε σε πελάτες που αντιστοιχεί κατ' ελάχιστο στη διαφορά μεταξύ καθαρής τιμής εισιτηρίου και της τελικής τιμής πώλησης μετά τις διενεργούμενες εκπτώσεις των ΑΠΕ θεωρείται διαφορά πωλήσεων κάτω του κόστους/ καθαρής αξίας των εισιτηρίων, η οποία δεν αναγνωρίζεται από τον έλεγχο ως δαπάνη (εκπίπτουσα από τα υπόλοιπα έσοδα του φορολογικού έτους) που έγινε προς όφελος της επιχείρησης.	21.221.485,47
..... Κίνητρα τρέχουσας χρήσης (χωρίς Φ.Π.Α.- NON VIES)	Η εν λόγω εγγραφή/ λογιστικό γεγονός που καταχωρήθηκε στη χρέωση του λογαριασμού εσόδου ποσού 1.166.062,15 € με αιτιολογία συναλλαγής «ΑΝΤΙΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΓΓΡΑΦΗΣ» δεν τεκμηριώνεται επαρκώς με τα κατάλληλα παραστατικά- τεκμήρια και είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση των εσόδων της χρήσης κατά το ποσό των 818.879,81 € (1.166.062,15- 347.182,34)	1.166.062,15
.....	Έξοδα απόαμφισβητήσεις Οι εγγραφές αυτές δεν αναμορφώθηκαν με την υποβληθείσα δήλωση ενώ δεν προσκομίσθηκαν δικαιολογητικά στοιχεία	1.441.705,65

	και δεν αναγνωρίστηκαν από τον έλεγχο προς έκπτωση από τα έσοδα χρήσης σύμφωνα με το άρθρο 22 του Κ.Φ.Ε.	
	Σύνολο διαφορών	35.808.583,35

Η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθούν, άλλως να τροποποιηθούν επί τα βελτίω οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις και να της επιστραφεί εντόκως οποιοδήποτε ποσό έχει καταβληθεί στο μεταξύ, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

A. Ως προς την τεκμηρίωση της υπό κρίση ενδοομιλικής συναλλαγής:

1. Παραβίαση των υπό κρίση διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 50 Ν. 4172/2013) και του ΚΦΔ (των άρθρων 25, 27 έως 29 του Ν. 5104/2024) – Πλημμελής εφαρμογή των Οδηγιών του Ο.Ο.Σ.Α.

2. Πλημμελής αιτιολογία κατά παράβαση του άρθρου 17 του ΚΔΔιαδ. και έλλειψη νόμιμου ερείσματος, κατά το μέρος που η Φορολογική Αρχή απορρίπτει όλως αναιτιολόγητα και χωρίς την επίκληση σχετικής διάταξης νόμου, που άλλωστε δεν υφίσταται, τα συμβατικώς συμφωνηθέντα για τη βάση υπολογισμού της σχετικής προμηθείας και προβαίνει σε παράνομη υπερτιμολόγηση.

3. Υπέρβαση των άκρων ορίων της διακριτικής ευχέρειας και παράβαση της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ.1 εδ .δ΄ Συντ.).

4. Μη νομιμότητα αλλαγής βάσης υπολογισμού για τη λήψη προμήθειας (incentive) από την για τα επίμαχα φορολογικά έτη.

5. Μη νομιμότητα της επί τα χείρω μεταβολής της θέσης της Φορολογικής Αρχής – παραβίαση δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

6. Παραβίαση των αρχών της χρηστής Διοίκησης, της ίσης μεταχείρισης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης ως πτυχής της ασφάλειας δικαίου.

B. Ως προς τη μη φορολογική έκπτωση των διενεργούμενων εκπώσεων πώλησης αεροπορικών εισιτηρίων:

1. Παραβίαση των υπό κρίση διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 22 του Ν. 4172/2013).

2. Πλημμελής αιτιολογία κατά παράβαση του άρθρου 17 του ΚΔΔιαδ. και έλλειψη νόμιμου ερείσματος.

3. Υπέρβαση των άκρων ορίων της διακριτικής ευχέρειας και παράβαση της αρχής της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ.1 εδ .δ΄ Συντ.) κατά το μέρος που η Φορολογική Αρχή

προβαίνει όλως αναιτιολόγητα και χωρίς την επίκληση σχετικής διάταξης νόμου, που άλλωστε δεν υφίσταται, σε αναμόρφωση ποσών, προβαίνοντας σε έλεγχο σκοπιμότητας εμπορικής πολιτικής της Εταιρείας.

4. Παράνομη προσέγγιση του Ελέγχου για την εξεύρεση των εκπτώσεων κάτω του κόστους πωλήσεων για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

5. Παράβαση των αρχών της αναλογικότητας, της χρηστής διοίκησης και της προστατευόμενης εμπιστοσύνης του διοικούμενου, άλλως επιβολή φορολογικού βάρους χωρίς αντίστοιχη νομοθετική πρόβλεψη κατά παράβαση του άρθρου 78 παρ.1 και 4 του Συντάγματος.

Γ. Ως προς τη μη φορολογική έκπτωση λοιπών λογιστικών διαφορών:

1. Παραβίαση των υπό κρίση διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 22 του Ν. 4172/2013).

2. Πλημμελής αιτιολογία.

Υποβληθέν υπόμνημα από την προσφεύγουσα επιχείρηση μετά την κατάθεση της παρούσας ενδικοφανούς:

Τηνη προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε μέσω του πληροφοριακού συστήματος ELENXIS το υπ' αριθμ. πρωτ. Συμπληρωματικό Υπόμνημα με το οποίο προσκόμισε κι επικαλέστηκε νέα στοιχεία, και συγκεκριμένα τα εξής:

1. Την απόαπαντητική επιστολή της Πανελλήνιας Ένωσης Ταξιδιωτικών Γραφείων Αερομεταφορών (Π.Ε.ΤΑ.Γ.Α.) επί του απόαιτήματος της προσφεύγουσας.

2. Τις λογιστικές καρτέλες για τα δύο επίμαχα φορολογικά έτη για τους κάτωθι λογαριασμούς:

- GDS Income - κίνητρα πωλήσεων GDS
- GDS Income - κίνητρα πωλήσεων GDS
- Airline Commission - προμήθεια αεροπορικών
- Airline Commission - προμήθεια αεροπορικών
- Airline Incentives - κίνητρα αεροπορικών

3. Την απόΈκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του ΚΕΜΕΕΠ για τη συνδεδεμένη επιχείρηση

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (ΚΦΔ):

«**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 αρχεία (βιβλία και 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος»:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. ...

.....

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

.....

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλείδες 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.

.....

18. Η οντότητα μπορεί να αναθέτει σε τρίτο πρόσωπο (εξωτερικός λογιστής) την τήρηση μέρους ή του συνόλου του λογιστικού της συστήματος ή τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Η ανάθεση της τήρησης του λογιστικού συστήματος ή της κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σε τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει τη διοίκηση της οντότητας από τη σχετική ευθύνη που προκύπτει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο ή εν γένει την κείμενη νομοθεσία, για τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

19. Όταν η οντότητα χρησιμοποιεί τρίτο πρόσωπο για την εκπλήρωση οποιασδήποτε υποχρέωσης που προκύπτει από τον παρόντα νόμο, το τρίτο μέρος έχει, στην περίπτωση οποιουδήποτε ελέγχου τις ίδιες υποχρεώσεις συνεργασίας με το ελεγκτικό όργανο (ελεγκτής) όπως ή οντότητα. Μη συνεργασία του τρίτου μέρους με το ελεγκτικό όργανο δεν απαλλάσσει την οντότητα από οποιαδήποτε υποχρέωση προβλέπεται από τον παρόντα νόμο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ):

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

.....

6. Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών.»

Επειδή στο άρθρο 11 του ν. 4308/2014 ορίζονται τα εξής:

«1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία

μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

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

δ) Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου της παρ. 3 του άρθρου 10, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο.

ε) Ειδικά, όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο δύναται να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013):

«Άρθρο 22 - Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013:

«Άρθρο 23 - Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια,

μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) [.....]

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης, [.....]

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και
[.....]

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.»

Επειδή, στην ΠΟΛ.1113/02-06-2015 με θέμα “Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α’)” ορίζεται:

«Άρθρο 22 - Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

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.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως ...

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό. Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε.

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.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1007/9.1.2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

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.

Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.»

Επειδή, εν προκειμένω, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα επιχείρηση έλεγχος από το 2^ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ με βάση την υπ' αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας, από τον οποίο προέκυψαν τα εξής:

Α) Από τον έλεγχο των ενδοχώριων ενδοομιλικών συναλλαγών ως προς τη λήψη προμήθειας (incentive) από την προέκυψαν τα εξής:

Στο πλαίσιο της υπό εξέταση συναλλαγής, η προβαίνει στην αγορά αεροπορικών εισιτηρίων για λογαριασμό πελατών της αλλά και για λογαριασμό πελατών της Η στη συνέχεια διαθέτει τα αεροπορικά εισιτήρια στους πελάτες της, εισπράττει από αυτούς το αντίτιμο των εισιτηρίων και αφού παρακρατεί το κέρδος της, καταβάλλει

αυτούσιες τις ονομαστικές αξίες των εισιτηρίων στην Λόγω της έκδοσης ικανού όγκου εισιτηρίων η λαμβάνει ως αμοιβή κίνητρο (Incentive), αυξημένο από τις αεροπορικές εταιρίες, μέρος της οποίας μετακυλιέται στην βάσει του συμφωνηθέντος ποσοστού επί της παραγωγής των εισιτηρίων που έχει αγοράσει η τελευταία. Δηλαδή, για τη συμβολή της στην αύξηση του bonus από τις αεροπορικές εταιρίες, η καταβάλλει στην αμοιβή κίνητρο (Incentive). Η υπόψη αμοιβή υπολογίζεται σε ποσοστιαία βάση επί της παραγωγής εισιτηρίων που έχει πραγματοποιήσει η Για την τεκμηρίωση της συναλλαγής, χρησιμοποιήθηκε η μέθοδος της Συγκρίσιμης Μη Ελεγχόμενης Τιμής με τη χρήση εσωτερικών συγκριτικών στοιχείων, καθώς υπάρχει διαθέσιμη πληροφόρηση αναφορικά με τις αντίστοιχες προμήθειες που καταβάλλουν οι αεροπορικές εταιρίες στην Από την ανάλυση των στοιχείων προέκυψε ότι, οι αμοιβές που κατέβαλαν οι αεροπορικές εταιρίες στην στα υπό εξέταση φορολογικά έτη διαμορφώνουν βρίσκονται μεταξύ 0,00% και 8,00% και συνεπώς κρίθηκε ότι το ποσοστό αμοιβής κινήτρου που έλαβε η από την ύψους 2,50% για το έτος 2017 και 2,56 % για το έτος 2018 βρίσκεται εντός του εύρους ποσοστών κινήτρων, όπως αυτές συμφωνήθηκαν μεταξύ ανεξάρτητων μερών. Ως εκ τούτου, κρίθηκε ότι η τιμολόγηση της υπό εξέταση ενδοομιλικής συναλλαγής τηρεί την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Εν συνεχεία, ο έλεγχος προχώρησε σε υπολογισμό του κινήτρου για τα ελεγχόμενα έτη, λαμβάνοντας υπόψη τις καταχωρίσεις στο λογαριασμόστον οποίο η προσφεύγουσα παρακολουθεί την καθαρή παραγωγή εισιτηρίων για τηνως εξής:

-Φορολογικό έτος 2017:

	Φακέλου τεκμηρίωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Καθαρή παραγωγή εισιτηρίων	180.513.322,89	420.966.249,61	240.452.926,72
Αμοιβή κίνητρο που έλαβε από	4.513.299,64	10.524.156,24	6.010.856,60
Ποσοστό αμοιβής κινήτρου	2,50%	2,50%	

-Φορολογικό έτος 2018:

	Φακέλου τεκμηρίωσης	Ελέγχου	Διαφορά
Καθαρή παραγωγή εισιτηρίων	180.513.322,89	467.942.581,25	287.429.258,36

Αμοιβή κίνητρο που έλαβε από	(4.513.299,64+ 87.459,00)= 4.600.758,64	11.979.330,08	11.891.871,08
Ποσοστό αμοιβής κινήτρου	2,56%	2,56%	

Β) Από τον έλεγχο στα προσκομισθέντα τηρούμενα λογιστικά αρχεία διαπιστώθηκε ότι κατά την πώληση των εισιτηρίων για λογαριασμό είτε αεροπορικών εταιρειών είτε ενδιάμεσων προμηθευτών εισιτηρίων, η προσφεύγουσα πραγματοποιούσε τις κάτωθι εγγραφές: α) χρέωση του λογαριασμού «.... Πελάτες» και του λογαριασμούΕκπτώσεις Πωλήσεων Αεροπορικών Εισιτηρίων» και β) πίστωση του λογαριασμού «..... Ενδιάμεσοι Προμηθευτές Εισιτηρίων», και στις περιπτώσεις που χρεώνει στους πελάτες έξοδα /service fees πιστώνει και τον λογαριασμό Μετά τα ανωτέρω από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ενώ δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο η πώληση ΑΠΕ, η προσφεύγουσα καταχωρεί στη χρέωση του λογαριασμού εσόδωντις εκπτώσεις επί των εκδοθέντων ΑΠΕ με αποτέλεσμα ο λογαριασμός αυτός να λειτουργεί κατ' αρχήν μειωτικά στα έσοδα από service fees που χρεώνει στον πελάτη/ ταξιδιώτη επί των εκδοθέντων ΑΠΕ αλλά ταυτόχρονα να βαίνει μειωτικά και για μέρος της καθαρής αξίας των εκδοθέντων Α.Π.Ε., άρα οι εκπτώσεις που διενεργεί καλύπτουν εξολοκλήρου το έσοδο από service fees που χρεώνονται στις Α.Π.Ε. όσο και ένα μέρος της καθαρής αξίας των εκδοθέντων Α.Π.Ε. με αποτέλεσμα όχι μόνο να μην προκύπτουν εν τέλει έσοδα από τα service fees, αλλά και να δημιουργείται επιπλέον κόστος στην επιχείρηση. Έτσι, ενώ η προσφεύγουσα αποδίδει στις αεροπορικές εταιρείες ή στους ενδιάμεσους προμηθευτές εισιτηρίων, την καταχωρημένη στο λογαριασμό «.....Ενδιάμεσοι Προμηθευτές Εισιτηρίων» αξία των πωληθέντων εισιτηρίων, χωρίς να αποτελεί όμως έσοδο η αξία αυτή, τα λοιπά έσοδα της ελεγχόμενης μειώνονται όσο και η διαφορά από την έκπτωση που διενεργεί κάτω από την αξία των πωληθέντων εισιτηρίων για λογαριασμό των αεροπορικών εταιρειών ή των ενδιάμεσων προμηθευτών εισιτηρίων (λογ/σμος «.....Ενδιάμεσοι Προμηθευτές Εισιτηρίων»). Όπως προκύπτει από τους επίμαχους λογαριασμούς των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων, οι εκπτώσεις επί των εκδοθέντων ΑΠΕ είναι κατά πολύ μεγαλύτερες από τα service fees που χρεώνει η ελεγχόμενη στους πελάτες- ταξιδιώτες, και η διαφορά να μειώνει στην ουσία τα λοιπά ακαθάριστα έσοδα εκάστης ελεγχόμενης χρήσης. Δημιουργεί, δηλαδή, κόστος στην επιχείρηση όσο είναι η υπολειπόμενη διαφορά μείωσης της καθαρής αξίας και δεδομένου ότι οφείλει να αποδώσει στις αεροπορικές εταιρείες και στους ενδιάμεσους προμηθευτές εισιτηρίων την καθαρή αξία των αεροπορικών εισιτηρίων μειώνει τα λοιπά ακαθάριστα έσοδα ισόποσα, δηλαδή η τελική

διαμορφούμενη τιμή πώλησης των ΑΠΕ δεν καλύπτει το κόστος αγοράς των εισιτηρίων. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος θεώρησε διαφορά κάτω του κόστους, την οποία δεν αναγνώρισε ως δαπάνη που έγινε προς όφελος της επιχείρησης αλλά θεώρησε ότι αυτή έγινε με σκοπό η επιχείρηση να παρουσιάζει μικρότερα έσοδα, τη διαφορά μεταξύ καθαρής αξίας των αεροπορικών εισιτηρίων και της τελικής τιμής πώλησης μετά τη διενεργούμενη έκπτωση αυτών. Το ύψος της εν λόγω λογιστικής διαφοράς υπολογίστηκε λαμβάνοντας υπόψη το λογαριασμό «.....Εκπτώσεις Πωλήσεων Αεροπορικών Εισιτηρίων» ως εξής:

-Για το φορολογικό έτος 2017:

Συνολική καθαρή αξία εισιτηρίων	Service Fees	Εκπτώσεις πωλήσεων
856.528.841,21	19.364.826,72	36.910.313,50

Η διαφορά των 17.545.486,74 € (= 36.910.313,50- 19.364.826,72) θεωρήθηκε ως διαφορά πωλήσεων κάτω του κόστους/ καθαρής αξίας εισιτηρίων και καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά για το έτος αυτό.

-Για το φορολογικό έτος 2018:

Συνολική καθαρή αξία εισιτηρίων	Service Fees	Εκπτώσεις πωλήσεων
538.894.107,00	11.656.851,36	32.878.336,83

Η διαφορά των 21.221.485,47 € (= 32.878.336,83- 11.656.851,36) θεωρήθηκε ως διαφορά πωλήσεων κάτω του κόστους/ καθαρής αξίας εισιτηρίων και καταλογίστηκε ως λογιστική διαφορά για το έτος αυτό.

Γ) Από το προσκομισθέν στον έλεγχο, αναλυτικό Καθολικό του λογαριασμού εσόδου «.....ΚΙΝΗΤΡΑ ΤΡΕΧΟΥΣΑΣ ΧΡΗΣΗΣ (ΧΩΡΙΣ ΦΠΑ- NON VIES)» διαπιστώθηκε ότι ο λογαριασμός ενώ την 1.12.2018 είχε υπόλοιπο πίστωσης 347.182,34 ευρώ, καταχωρήθηκε στη Χρέωση το ποσό των 1.166.062,15 ευρώ με αιτιολογία συναλλαγής «ΑΝΤΙΛΟΓΙΣΜΟΣ ΕΓΓΡΑΦΗΣ» χωρίς να υπάρχει το ποσό αυτό στην πίστωση του λογαριασμού, με αποτέλεσμα ο λογαριασμός να παρουσιάζει εν τέλει χρεωστικό υπόλοιπο 818.879,81 ευρώ. Δηλαδή η εν λόγω εγγραφή-λογιστικό γεγονός που καταχωρήθηκε στα λογιστικά βιβλία της προσφεύγουσας δεν τεκμηριώθηκε επαρκώς με κατάλληλα παραστατικά-τεκμήρια (παρ. 5 άρθρου 5, του ν.4308/2014 Ε.Λ.Π.), και είχε ως αποτέλεσμα τη μείωση των εσόδων της χρήσης, κατά το ποσό των 818.879,81 ευρώ (1.166.062,15€ 347.182,34€). Δεδομένου ότι το ως άνω έσοδο είναι απαλλασσόμενο του ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών και δεν επηρεάζει τα αποτελέσματα του ελέγχου στη φορολογία ΦΠΑ, ο έλεγχος

προσέθεσε το ποσό των 1.166.062,15ευρώ, ως λογιστική διαφορά στα έσοδα της ελεγχόμενης χρήσης.

Δ) Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τα έξοδα από fraud αμφισβητήσεις ύψους 1.441.705,65 €, καθόσον η προσφεύγουσα δεν επικαλέστηκε και δεν προσκόμισε πλήρη-κατάλληλα δικαιολογητικά έγγραφα που να είναι επαρκή και ικανά να αποδείξουν την υπό κρίση δαπάνη.

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή η προσφεύγουσα επικαλείται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος άλλαξε τη βάση υπολογισμού της προμήθειας που έλαβε η προσφεύγουσα κατά τα ελεγχόμενα έτη 2017 και 2018 από τη συνδεδεμένη εγχώρια επιχείρηση καθώς η δεύτερη δεν λάμβανε έσοδο (incentive) από όλες τις αεροπορικές εταιρείες και ως εκ τούτου δεν ήταν υπόχρεη να αποδώσει στην προσφεύγουσα κίνητρο για αεροπορικά εισιτήρια στα οποία δεν έλαβε ούτε η ίδια. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκομίζει excel υπολογισμού, δυνάμει του οποίου συντάχθηκε ο σχετικός φάκελος τεκμηρίωσης, συμβάσεις της με τις αεροπορικές εταιρείες από τις οποίες προκύπτει ο υπολογισμός του κινήτρου και την από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος του ΚΕΜΕΕΠ για τη συνδεδεμένη επιχείρηση

Επειδή α) οι προσκομισθείσες συμβάσεις με τις αεροπορικές εταιρείες είναι ενδεικτικές, ενώ δεν προσκομίσθηκαν συμβάσεις με εταιρείες οι οποίες δεν αποδίδουν έσοδο (incentive) στην, και β) από την ανωτέρω Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος της συνδεδεμένης επιχείρησης, ως προς τις επίμαχες ενδοομιλικές συναλλαγές, προκύπτει ότι ο έλεγχος του ΚΕΜΕΕΠ, διαπίστωσε ότι το ποσό της προμήθειας υπολογίζεται σε ποσοστιαία βάση επί της καθαρής παραγωγής εισιτηρίων που έχει πραγματοποιήσει η προσφεύγουσα επιχείρηση, χωρίς να προκύπτει ότι αφαιρείται ποσό παραγωγής εισιτηρίων που αφορά σε αεροπορικές εταιρείες που δεν αποδίδουν έσοδο (incentive) στην

Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.

Επειδή ως προς τις λογιστικές διαφορές α) «Έξοδα από FRAUD αμφισβητήσεις», ύψους 1.441.705,65 €, και β) «Κίνητρα τρέχουσας χρήσης (χωρίς Φ.Π.Α.- NON VIES)», ύψους 1.166.062,15 €, η προσφεύγουσα αναφέρει ότι επιφυλάσσεται να

προσκομίσει περαιτέρω στοιχεία, πλην όμως ουδέν προσκόμισε μέχρι και τη σύνταξη της παρούσας και συνεπώς οι σχετικοί ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αναπόδεικτοι.

Ως προς τη λογιστική διαφορά των εκπώσεων πωλήσεων αεροπορικών εισιτηρίων- διαφορές πωλήσεων αεροπορικών εισιτηρίων κάτω της καθαρής αξίας/ κόστους:

Επειδή, στο άρθρο 27 παρ. 8 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024) ορίζεται ότι: «Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 76 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024): «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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή στο άρθρο 72 παρ. 6 ορίζονται τα εξής: «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. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Επειδή, συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν. 2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.»

Επειδή, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης). Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995).

Επειδή με την υπό κρίση ενδικοφανή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι για να εξευρεθεί το αν οι παρεχόμενες εκπώσεις ενός διαδικτυακού ταξιδιωτικού γραφείου, όπως η ίδια, δίδονταν κάτω του κόστους, όπως ο Έλεγχος υποστηρίζει, πρέπει καταρχάς να ληφθούν υπόψιν τα σχετικά με τις εν λόγω πωλήσεις έσοδα και τα βασικότερα εξ αυτών είναι τα εξής: α) τα κίνητρα πωλήσεων που δίδουν οι εταιρείες διαχείρισης των συστημάτων κρατήσεων αεροπορικών εταιρειών (GDS), που συνιστά και το βασικό έσοδο ενός ταξιδιωτικού γραφείου, β) τα κίνητρα (incentives) των αεροπορικών εταιρειών, γ) τα λεγόμενα service fees που εισπράττονται απευθείας εκ των πελατών, και δ) τα λοιπά έσοδα που προέρχονται από άλλες προσφερόμενες υπηρεσίες που παρέχονται συνδυαστικά με την αγορά των εισιτηρίων (ήτοι ταξιδιωτική ασφάλιση, διαμονή, πάρκινγκ αεροδρομίου κ.ά.), ορισμένα εκ των οποίων ομοίως εισπράττονται απευθείας εκ των πελατών.

Επειδή προς επίρρωση του ανωτέρω ισχυρισμού της η προσφεύγουσα επιχείρηση απηύθυνε, την, αίτημα στην Πανελλήνια Ένωση Ταξιδιωτικών Γραφείων Αερομεταφορών (Π.Ε.ΤΑ.Γ.Α.) προκειμένου να της επιβεβαιώσει ότι τα ανωτέρω αποτελούν έσοδα άρρηκτα σχετιζόμενα με τις πωλήσεις αεροπορικών εισιτηρίων και αφετέρου ότι αυτά αποτελούν τα πλέον συνήθη έσοδα των Ταξιδιωτικών Γραφείων Αερομεταφορών.

Η Πανελλήνια Ένωση Ταξιδιωτικών Γραφείων Αερομεταφορών (Π.Ε.ΤΑ.Γ.Α.) απάντησε στο ανωτέρω αίτημα της προσφεύγουσας με την απόεπιστολή της, η οποία

προσκομίσθηκε στην Υπηρεσία μας με το υπ' αριθμ. πρωτ.Συμπληρωματικό Υπόμνημα και στην οποία αναφέρονται τα εξής:

«Εν προκειμένω, επί του ανωτέρω αιτήματος σας απαντούμε εμπεριστατωμένα ένα προς ένα επί των επιμέρους τιθέμενων κονδυλίων, καταλήγοντας σε μία συνολική προσέγγιση του αιτήματός σας.

1) Ως προς τα κίνητρα πωλήσεων που δίδουν οι εταιρίες διαχείρισης των συστημάτων κρατήσεων αεροπορικών εταιριών (GDS)

Προκειμένου τα ταξιδιωτικά γραφεία να μπορούν να προωθούν και πωλούν στην αγορά αεροπορικά εισιτήρια, στη πράξη απαραίτητη είναι η σύναψη συμφωνίας με εταιρίες διαχείρισης συστημάτων κράτησης αεροπορικών εισιτηρίων (.....), οι οποίες συγκεντρώνουν και διαχειρίζονται τα εκάστοτε διατιθέμενα αεροπορικά εισιτήρια τακτικών δρομολογίων αεροπορικών εταιριών ανά το κόσμο.

Αντικείμενο των συμφωνιών αυτών, δυνάμει των οποίων παρέχεται η δυνατότητα χρήσης των συστημάτων διαχείρισης κρατήσεων, αποτελούν οι όροι και το κόστος χρήσης αυτών αλλά και τα ανταποδοτικά κίνητρα τα οποία αποδίδονται στα ταξιδιωτικά γραφεία. Ειδικότερα και ως προς το οικονομικό μέρος των συμφωνιών αυτών, συνήθως (ενδεικτικό) αντικείμενο συμφωνίας αποτελούν 1) το κόστος χρέωσης των υπηρεσιών χρήσης των συστημάτων αυτών, 2) η επίτευξη προσυμφωνημένων ετήσιων στόχων, σχετιζόμενων λ.χ. με την επίτευξη ορισμένου ετήσιου κύκλου εργασιών, όπως επίσης και 3) η απόδοση ανταποδοτικών τελών από τα συστήματα προς τα ταξιδιωτικά γραφεία, υπό τη προϋπόθεση επίτευξης αλλά και υπέρβασης των προσυμφωνημένων ετήσιων στόχων.

Συνιστάμενος ο τουρισμός ένας κλάδος ζωντανός, συνδεδεμένος άμεσα με πολιτικές, κοινωνικές, υγειονομικές συνθήκες της παγκόσμιας αγοράς, συμφωνούνται και εξαιρέσεις ως προς τους προσυμφωνημένους στόχους, χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελεί ιδίως η περίοδος που ίσχυαν τα περιοριστικά μέτρα λόγω της εξάπλωσης του κορονοϊού, οπότε και φυσικά προβλέπονται και συμφωνούνται εξαιρέσεις για την επίτευξη των στόχων αυτών, μειώνονται ή και καταργούνται για το διάστημα ισχύος εξαιρετικών καταστάσεων ανωτέρας βίας.

Υπό τη συνοπτική περιγραφή του τρόπου συνεργασίας των ταξιδιωτικών γραφείων με τα εκάστοτε συστήματα διαχείρισης κρατήσεων αεροπορικών εισιτηρίων και απαντώντας ειδικά ως προς το πρώτο κονδύλιο που αναφέρεται στο αίτημά σας, αναφέρουμε πως, σαφέστατα και πάντα υπό τους όρους τήρησης των εκάστοτε επιμέρους συμφωνιών (τις οποίες κάθε ταξιδιωτικό γραφείο διαπραγματεύεται ελεύθερα με τα επιμέρους συστήματα διαχείρισης κρατήσεων) και επίτευξης των στόχων, δύναται να σημειωθεί έσοδο στα ταξιδιωτικά γραφεία

από τη πώληση αεροπορικών εισιτηρίων και τη λήψη των ανταποδοτικών κινήτρων από τα συστήματα GDS, εφόσον επιτευχθούν οι στόχοι ως συμφωνούνται στις επιμέρους συμφωνίες, στόχοι που εξετάζονται βέβαια τακτικά και συνήθως αφορούν την ετήσια συνολική απόδοση των ταξιδιωτικών γραφείων και δεν αποδίδονται από τη πώληση μεμονωμένων εισιτηρίων κατόπιν ολοκλήρωσης των επιμέρους (μεμονωμένων) κρατήσεων.

2) Ως προς τα κίνητρα (incentives) των αεροπορικών εταιριών

Εκτός των συστημάτων διαχείρισης αεροπορικών εισιτηρίων, παρακολουθώντας το δείκτη πωλήσεων τους οι αεροπορικές εταιρίες και προκειμένου να πετύχουν την αύξηση των πωλήσεων τους, πολλές φορές παρέχουν επιπλέον κίνητρα στα ταξιδιωτικά γραφεία με συμφωνίες που συνάπτονται απευθείας μεταξύ αεροπορικής εταιρίας και ταξιδιωτικού γραφείου, οπότε και αναλόγως της συμφωνίας που συνάπτεται, παρέχονται και αντίστοιχα κίνητρα είτε υπό τη μορφή bonus, είτε προμήθειας, είτε οποιουδήποτε άλλου ανταποδοτικού κινήτρου. Η μορφή αυτή σε καμία περίπτωση δεν επηρεάζει το τελικό κόστος του επιβάτη, αντιθέτως πρόκειται για μία αμιγώς εμπορική συμφωνία μεταξύ αεροπορικής εταιρίας και ταξιδιωτικού γραφείου.

Υπό τη προϋπόθεση συνεπώς πως υφίσταται συμφωνία με ορισμένη/ες αεροπορική/ές εταιρίες και τηρούνται οι όροι της συμφωνίας αυτής καθώς και οι προϋποθέσεις όπως συμφωνήθηκαν και δυνάμει των οποίων αναγνωρίζεται κάποιο κίνητρο στο εκάστοτε ταξιδιωτικό γραφείο, δύναται να σημειωθεί επιπλέον έσοδο από τη πώληση αεροπορικών εισιτηρίων από συμφωνία με αεροπορική εταιρία που συνάπτεται άμεσα μεταξύ των μερών, έσοδο το οποίο αφορά βέβαια την επίτευξη συγκεκριμένου στόχου, οπότε επιμερίζεται επί του αποτελέσματος των ταξιδιωτικών γραφείων και όχι σε κάθε μεμονωμένο αεροπορικό εισιτήριο.

3) Ως προς την προμήθεια των αεροπορικών εταιριών (standard commission)

Η προμήθεια για την έκδοση αεροπορικών εισιτηρίων (standard commission) αφορά την προμήθεια που λαμβάνουν τα τουριστικά γραφεία από τις αεροπορικές εταιρείες για την έκδοση των εισιτηρίων. Το ύψος της προμήθειας μπορεί να διαφέρει ανά αεροπορική εταιρεία και υπολογίζεται ανά εισιτήριο με συγκεκριμένο ποσοστό προμήθειας εφαρμοζόμενο στην αξία του εισιτηρίου πλην φόρων.

4) Ως προς τα service fees που εισπράττονται απευθείας εκ των πελατών

Στη πρακτική των ταξιδιωτικών γραφείων, όπως άλλωστε στη πρακτική κάθε εμπορικής επιχείρησης η οποία λειτουργεί εν είδη διαμεσολάβησης μεταξύ ενός παρόχου υπηρεσίας και του τελικού αποδέκτη-λήπτη της υπηρεσίας, ο πράκτορας ουσιαστικά χρεώνει τον τελικό πελάτη με ένα επιπλέον κόστος, το οποίο διαμορφώνει κατά τη κρίση του, για τη

διαμεσολάβησή του στη προσφορά και παροχή της υπηρεσίας στον τελικό αποδέκτη και λήπτη αυτής.

Εν προκειμένω και εφαρμόζοντας αυτό ειδικά και αναφορικά με τη παροχή αεροπορικών εισιτηρίων και την αντίστοιχη υπηρεσία αερομεταφοράς, το εκάστοτε ταξιδιωτικό γραφείο στη βάση της αξίας του αεροπορικού εισιτηρίου, όπως αυτό προσφέρεται και αγοράζεται εκ μέρους του για λογαριασμό του επιβάτη, προσθέτει και το διαχειριστικό κόστος και την αμοιβή του, το οποίο και ουσιαστικά αποτελεί το κέρδος από κάθε μεμονωμένο αεροπορικό εισιτήριο το οποίο πωλείται εκ μέρους του και για το οποίο έχει μεσολαβήσει. Το περιθώριο της διαφοράς της αξίας αυτής επαφίεται στο εκάστοτε πρακτορείο, το οποίο μελετά παράλληλα και ταυτόχρονα τον ανταγωνισμό που υπάρχει, οπότε και τα περιθώρια επαύξησης της τελικής αξίας είναι συνήθως χαμηλά, παρόλα αυτά αποτελούν ένα σταθερό κέρδος υπολογιζόμενο ανά παρεχόμενη υπηρεσία, οπότε αν αυτή αφορά την πώληση αεροπορικού εισιτηρίου και μόνο επί του αεροπορικού εισιτηρίου, αν αντίστοιχα αφορά τη πώληση ταξιδιωτικού πακέτου, τη συνολική παρεχόμενη υπηρεσία.

Σε κάθε περίπτωση η αμοιβή διαχείρισης της υπηρεσίας (άλλως *service fee*) αποτελεί σαφέστατα ένα έσοδο που συνδέεται άμεσα με την εκάστοτε υπηρεσία για την οποία προσφέρεται. Η εν λόγω αμοιβή επιβάλλεται στη τελική αξία του συνόλου της υπηρεσίας, όπως προελέχθη, είτε αυτή είναι η πώληση ενός αεροπορικού εισιτηρίου και μόνο, είτε είναι η πώληση ενός ταξιδιωτικού πακέτου σε σύνολο, όπου εκτός του αεροπορικού εισιτηρίου ενδέχεται να επιμερίζεται και στην υπηρεσία διαμεσολάβησης για τη διαμονή (ξενοδοχείο), ακόμη και για την παροχή υπηρεσίας οδικής μεταφοράς στο Τόπο προορισμού καθώς και οποιαδήποτε άλλη τυχόν υπηρεσία ενδέχεται να ζητήθηκε από τον τελικό πελάτη. Κατά συνέπεια συνδέεται άρρηκτα με το αεροπορικό εισιτήριο, όπου τέτοιο πωλείται μεμονωμένα, άλλως συνδέεται άρρηκτα επί του συνόλου των παρεχόμενων υπηρεσιών.

5) Ως προς τα έσοδα που προέρχονται από άλλες προσφερόμενες υπηρεσίες που παρέχονται συνδυαστικά με την αγορά των εισιτηρίων (ήτοι ταξιδιωτική ασφάλιση, διαμονή, πάρκινγκ αεροδρομίου κα).

Η πώληση αεροπορικών εισιτηρίων, αναφορικά με το τελευταίο αυτό αναφερόμενο κονδύλιο, εκτιμούμε πως δεν συνδέεται με τις παράλληλες αυτές αναφερόμενες περιπτώσεις παρεχόμενων επιπλέον υπηρεσιών. Τα έσοδα που ενδεχομένως προκύπτουν από τις επιπλέον αυτές υπηρεσίες, στο σημείο αυτό θα λέγαμε ότι ουσιαστικά συνδέονται και αποτελούν περισσότερο τη διαχειριστική αμοιβή που συμφωνείται (*service fee*) για τη διαμεσολάβηση στη παροχή περισσότερης της μίας παροχής και δεν δύναται να θεωρηθούν άρρηκτα συνδεδεμένες με τη πώληση των αεροπορικών εισιτηρίων. Αυτό για πολλούς λόγους όπου

ενδεικτικά και χάριν παραδείγματος αναφέρονται παρακάτω ορισμένες περιπτώσεις αποκλειστικά συγκρίνοντας με τα παραδείγματα που αναφέρεται.

(i) Επί της ταξιδιωτικής ασφάλισης. Η ταξιδιωτική ασφάλιση αφορά καταρχάς το σύνολο της παρεχόμενης ταξιδιωτικής υπηρεσίας την οποία το εκάστοτε ταξιδιωτικό γραφείο προσφέρει άλλοτε υποχρεωτικά (στις περιπτώσεις των ταξιδιών που εμπίπτουν στην εφαρμογή του ΠΔ 7/2018 περί Οργανωμένων Ταξιδιών) και άλλοτε κατ' επιλογή του ταξιδιώτη (στον οποίο προσφέρεται πέραν των υποχρεωτικών ασφαλίσεων για τον επαναπατρισμό και τυχόν ασφάλιση για τη περίπτωση που θέλει να εξασφαλίσει τη δυνατότητα ακύρωσης του ταξιδιού άνευ χρέωσης). Στις περιπτώσεις που αυτό αποτελεί επιλογή του ταξιδιώτη είθισται να μην επιλέγεται -με ορισμένες εξαιρέσεις όπου το ταξίδι συνεπάγεται μεγάλο κόστος- καθώς αυξάνεται η τιμή του ταξιδιού του, με αποτέλεσμα ο πελάτης να καταλήγει να μην το επιλέγει. Αν δε θέλει επιλεγθεί από το τελικό πελάτη, αντίστοιχα αυτό αποτελεί και πάλι μία διαμεσολάβηση εκ μέρους του πρακτορείου και ειδικότερα το ταξιδιωτικό γραφείο καταλήγει να μεσολαβεί για τη σύναψη συμφωνίας μεταξύ του πελάτη του και της ασφαλιστικής εταιρίας, οπότε και εν προκειμένω το όποιο κέρδος θέλει προκύψει από τη διαμεσολάβηση αυτή εντάσσεται στο service fee που ήδη αναπύχθηκε υπό το σημείο 4) της παρούσας ανωτέρω. Από την άλλη η ασφάλιση ειδικά του αεροπορικού εισιτηρίου συνήθως προσφέρεται από τις ίδιες τις αεροπορικές εταιρίες με μία επιπλέον χρέωση εκ μέρους των αεροπορικών εταιριών απευθείας, οπότε εν προκειμένω ο τελικός επιβάτης έχει τη δυνατότητα να επιλέξει μεταξύ περισσότερων ναύλων διαφορετικής αξίας, οπότε και εφόσον θέλει επιλέξει το ναύλο που εμπεριέχει την ασφάλιση του εισιτηρίου του, η αξία αυτού αποτελεί έσοδο της ίδιας της αεροπορικής εταιρίας που προστίθεται στην αξία του εισιτηρίου του επιβάτη απευθείας και όχι στο έσοδο του ταξιδιωτικού γραφείου.

(ii) Αναφορικά με τη διαμονή, όπως προελέχθη και υπό το σημείο 4) της παρούσας ανωτέρω, ουσιαστικά μεταβάλλει τη πώληση της υπηρεσίας από απλό αεροπορικό εισιτήριο σε ένα ταξιδιωτικό πακέτο καθώς αφορά επιπλέον παροχή μίας ταξιδιωτικής υπηρεσίας, η οποία σαφέστατα διαχωρίζεται από το αεροπορικό εισιτήριο ως ξεχωριστή υπηρεσία. Και εδώ το έσοδο που διαμορφώνεται και καταλήγει ως έσοδο του ταξιδιωτικού γραφείου, αφορά και πάλι την αμοιβή διαχείρισης για την ανεύρεση τοποθεσίας διαμονής για τον τελικό πελάτη κατά τις δηλωμένες ανάγκες αυτού, ενώ το έσοδο από τη διαμονή δεν συνδέεται με το αεροπορικό εισιτήριο, καθώς πρόκειται για έσοδο του εκάστοτε παρόχου της υπηρεσίας διαμονής, ήτοι της επιχείρησης που λειτουργεί το τουριστικό κατάλυμα και διακρίνεται σαφώς από την υπηρεσία αερομεταφοράς.

(iii) Στο ίδιο πλαίσιο εντάσσεται και η παροχή υπηρεσίας κράτησης χώρου στάθμευσης στον αερολιμένα αναχώρησης, οπότε το κόστος της υπηρεσίας αυτής δεν δύναται να θεωρηθεί έσοδο του εκάστοτε ταξιδιωτικού γραφείου και το μόνο έσοδο που δύναται να προσauξήσει την αξία της παροχής θα εντασσόταν και πάλι στην αμοιβή διαχείρισης, ως έσοδο από τη διαμεσολάβηση της παροχής επιπλέον υπηρεσίας, εν προκειμένω της στάθμευσης οχήματος με τον εκάστοτε πάροχο της υπηρεσίας στάθμευσης οχημάτων στους αερολιμένες.

Εν κατακλείδι και αναλύοντας το αίτημά σας ως προς τα έσοδα που σχετίζονται άρρηκτα με τις πωλήσεις αεροπορικών εισιτηρίων, αναφέρουμε παραπάνω ενδεικτικές περιπτώσεις των επιμέρους κονδυλίων που τέθηκαν υπόψη μας, ορίζοντας ταυτόχρονα τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες δύναται να σημειωθούν άμεσα έσοδα από τη πώληση αεροπορικών εισιτηρίων, είτε επί του συνολικού αποτελέσματος που σημειώνει το κάθε επιμέρους ταξιδιωτικό γραφείο από τις πωλήσεις αεροπορικών εισιτηρίων και αφορούν ειδικότερα τα κίνητρα των πωλήσεων που παρέχονται από τα συστήματα διαχείρισης κρατήσεων αεροπορικών εισιτηρίων (GDS), τα κίνητρα που παρέχουν οι ίδιες οι αεροπορικές εταιρίες (σημεία 1, 2 ανωτέρω), είτε επί του εκάστοτε μεμονωμένου αεροπορικού εισιτηρίου ως προς τα service fees (σημείο 4 ανωτέρω) και την προμήθεια - standard commission (3), εφόσον η συναλλαγή με το τελικό πελάτη αφορά αποκλειστικά και μόνο τη διαμεσολάβηση στη παροχή αεροπορικού εισιτηρίου.»

Επειδή ο έλεγχος, ο οποίος είχε στη διάθεσή του το σύνολο των λογιστικών αρχείων της προσφεύγουσας, κατέληξε στο συμπέρασμα ότι το μόνο έσοδο που εισπράττει από την πώληση αεροπορικών εισιτηρίων είναι τα service fees στηριζόμενος αποκλειστικά και μόνο στις εγγραφές που διενεργούνταν κατά την πώληση εκάστου αεροπορικού εισιτηρίου (χρέωση του λογαριασμού «30 Πελάτες» και του λογαριασμούΕκπτώσεις Πωλήσεων Αεροπορικών Εισιτηρίων» και πίστωση του λογαριασμού «.....Ενδιάμεσοι Προμηθευτές Εισιτηρίων», και στις περιπτώσεις που χρεώνει στους πελάτες έξοδα /service fees πίστωση και του λογαριασμού «..... SERVICE FEE ΕΙΣΙΤΗΡΙΩΝ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟΥ», «ή SERVICE FEE ΕΙΣΙΤΗΡΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ»), ενώ αγνόησε τη δομή οργάνωσης και τον τρόπο συνεργασίας των ταξιδιωτικών γραφείων με τα εκάστοτε συστήματα διαχείρισης κρατήσεων αεροπορικών εισιτηρίων και τις αεροπορικές εταιρείες, όπως αυτά προκύπτουν από το σύνολο των εγγραφών στα λογιστικά αρχεία που διενεργούνται καθ' όλη τη διάρκεια του έτους και των σχετικών συμβάσεων με τα συνδεδεμένα και τα τρίτα μέρη.

Επειδή, επίσης, από τον έλεγχο δεν υφίσταται καμία διαπίστωση ως προς την ύπαρξη τιμήματος πέραν του αναγραφόμενου στα οικεία παραστατικά εσόδου, ώστε να υφίσταται

περίπτωση πλασματικών εκπτώσεων, ενώ δεν παρατίθεται επίσης καμία σύγκριση με επιχειρήσεις του κλάδου, ώστε να προκύπτει τεκμηριωμένη απόκλιση από τη συνήθη πρακτική.

Επειδή από το ανωτέρω έγγραφο της Πανελλήνιας Ένωσης Ταξιδιωτικών Γραφείων Αερομεταφορών (Π.Ε.ΤΑ.Γ.Α.) επιβεβαιώνεται ο ανωτέρω ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι τα κίνητρα πωλήσεων που δίδουν οι εταιρείες διαχείρισης των συστημάτων κρατήσεων αεροπορικών εταιρειών (GDS), τα κίνητρα (incentives) των αεροπορικών εταιρειών και τα service fees αποτελούν έσοδα άρρηκτα συνδεδεμένα με τις πωλήσεις των αεροπορικών εισιτηρίων και συνεπώς συμμετέχουν στη διαμόρφωση της τιμής αυτών, ανεξαρτήτως από το χρόνο διενέργειας των σχετικών εγγραφών (κατά το χρόνο πώλησης εκάστου εισιτηρίου ή μεταγενέστερα εντός του έτους), ενώ δεν επιβεβαιώνεται ο ισχυρισμός της ότι τα λοιπά έσοδα που προέρχονται από άλλες προσφερόμενες υπηρεσίες που παρέχονται συνδυαστικά με την αγορά των εισιτηρίων (ήτοι ταξιδιωτική ασφάλιση, διαμονή, πάρκινγκ αεροδρομίου κ.ά.) αποτελούν έσοδα συνδεδεμένα με τις πωλήσεις αεροπορικών εισιτηρίων.

Επειδή, όπως προκύπτει τόσο από το ανωτέρω έγγραφο όσο και από τις διαπιστώσεις του ίδιου του ελέγχου κατά τον έλεγχο των ενδοομιλικών συναλλαγών, τα κίνητρα (incentives) δίδονται από τις εταιρείες διαχείρισης των συστημάτων κρατήσεων αεροπορικών εταιρειών και τις ίδιες τις αεροπορικές εταιρείες με βάση την επίτευξη προσυμφωνημένων ετήσιων στόχων, σχετιζόμενων λ.χ. με την επίτευξη ορισμένου ετήσιου κύκλου εργασιών, συνεπώς ευλόγως συνάγεται ότι δεν είναι δυνατή η διενέργεια λογιστικής εγγραφής κατά την πώληση εκάστου εισιτηρίου, αλλά μεταγενέστερα στο έτος.

Επειδή από τα στοιχεία που προσκομίσθηκαν με την παρούσα ενδικοφανή, αλλά και κατά το στάδιο του σημειώματος διαπιστώσεων, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει καταχωρήσει στα βιβλία της τα εξής έσοδα από κίνητρα πωλήσεων από εταιρείες διαχείρισης συστημάτων κρατήσεων αεροπορικών εταιρειών (GDS), από κίνητρα (incentives) των αεροπορικών εταιρειών και από service fees για τα ελεγχόμενα έτη:

Φορολογικό έτος 2017	Σύνολα (σε €)
..... Service Fee εισιτηρίων εξωτερικού	18.724.707,96
..... Service Fee εισιτηρίων εσωτερικού	640.118,76
..... GDS Income – κίνητρα πωλήσεων GDS	18.001.735,14
..... GDS Income – κίνητρα πωλήσεων GDS	4.235.969,83
..... Airline Commission – προμήθεια αεροπορικών	612.520,30
..... Airline Commission – προμήθεια αεροπορικών	2.135,18
.....Airline Incentives – κίνητρα αεροπορικών	3.133.716,65
Σύνολο	45.350.903,82

Φορολογικό έτος 2018	Σύνολα (σε €)
..... Service Fee εισιτηρίων εξωτερικού	11.349.568,84
..... Service Fee εισιτηρίων εσωτερικού	307.282,52
..... GDS Income – κίνητρα πωλήσεων GDS	14.314.397,81
..... GDS Income – κίνητρα πωλήσεων GDS	0,00
..... Airline Commission – προμήθεια αεροπορικών	86.688,01
..... Airline Commission – προμήθεια αεροπορικών	0,00
.....Airline Incentives – κίνητρα αεροπορικών (αντιλογισμός πρόβλεψης)***	- 818.879,81
Σύνολο	25.239.057,37

Σημειώνεται ότι σε κανένα σημείο της έκθεσης ελέγχου ή της έκθεσης απόψεων του ελέγχου επί της παρούσας ενδικοφανούς δεν αμφισβητούνται τα υπόλοιπα των ανωτέρω εγγραφών, αλλά ούτε εκφέρεται άποψη επί αυτών.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, κατά παράβαση των ανωτέρω διατάξεων του Κ.Φ.Δ. και του Κ.Δ.Δ., ο έλεγχος δεν τεκμηρίωσε επαρκώς το λόγο που θεώρησε τα service fees ως το μόνο έσοδο συνδεδεμένο με την πώληση αεροπορικών εισιτηρίων και απέρριψε τον ισχυρισμό που προέβαλε η προσφεύγουσα ότι και τα έσοδα από κίνητρα πωλήσεων από εταιρείες διαχείρισης συστημάτων κρατήσεων αεροπορικών εταιρειών (GDS) και τα έσοδα από κίνητρα (incentives) των αεροπορικών εταιρειών συνδέονται άρρηκτα με την πώληση αεροπορικών εισιτηρίων.

Συνεπώς, κατόπιν των ανωτέρω, ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι αναιτιολόγητα ο έλεγχος έκρινε ότι δεν συμμετέχουν στην τιμή πώλησης εκάστου εισιτηρίου άλλα εισοδήματα πλην των service fees και εξ αυτού του λόγου η τελικώς διαμορφούμενη τιμή πώλησης των ΑΠΕ δεν καλύπτει το κόστος αγοράς αυτών και κατά παράβαση του άρθρου 17 του ΚΔΔιαδ. η φορολογική αρχή έκρινε ως μη εκπιπόμενες τις διενεργούμενες εκπώσεις πώλησης ΑΠΕ βάσιμα προβάλλεται καθώς η φορολογική αρχή δεν παρείχε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 76 του Κ.Φ.Δ., ενώ ο έλεγχος των εγγραφών στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας είναι θέμα πραγματικό και ως τέτοιο ανήκει στην εξελεγκτική αρμοδιότητα του Προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

Επειδή, κατόπιν όλων των ανωτέρω οι προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κρίνονται τυπικά πλημμελείς και ακυρώνονται.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 6 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ., και του άρθρου 4 παρ. 3 της ΠΟΛ 1064/2017 σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, και την **ακύρωση** α) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/ Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και β) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού/

Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΜΕΪΔΑΝΗΣ

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.